

B072100N - MKJ

**UDSKRIFT
AF
ØSTRE LANDSRETS DOMBOG**

D O M

Afsagt den 31. marts 2022 af Østre Landsrets 10. afdeling
(landsdommerne Malou Kragh Halling, Katja Høegh og Henrik Hjort Elmquist).

10. afd. nr. B-721-13:

Skatteministeriet
(advokat Søren Horsbøl Jensen)

mod

Heavy Transport Holding Denmark ApS
(advokat Søren Lehmann Nielsen)

Indhold

Sagens baggrund og parternes påstande	4
Sagsfremstilling	5
Den indbragte kendelse	5
Yderligere oplysninger vedrørende forløbet op til udlodningen	19
Efterfølgende forløb	23
Procedure	26
Skatteministeriet	26
Heavy Transport Holding Denmark ApS	42
Retsgrundlaget	109
Danmarks tiltrædelse af De europæiske Fællesskaber	109
Traktaten om Den Europæiske Union	110
Selskabsskatteoven	111
Lovbekendtgørelse nr. 585 af 7. august 1991 af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (Selskabsskat)	111
Implementering af moder-/datterselskabsdirektivet, 1992	111
Afskaffelse af udbyttebeskatning vedrørende bl.a. udlodning af udbytte fra danske datterselskaber til udenlandske moderselskaber, 1998.....	115
Genindførelse af udbyttebeskatning vedrørende bl.a. udlodning af udbytte fra danske datterselskaber til moderselskaber i ikke-EU-lande uden dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, 2001	117
Vedrørende beskatning af deltagere i transparente moderselskaber	124
Ligningsvejledninger	128
Belysning af administrativ praksis	129
EU-Domstolens dom af 26. februar i de forenede sager C-116/16 og C-117/16.....	135
Lovgivning om beskatning af renter og royalties	145
Dobbeltbeskatningsoverenskomster	149
Overenskomsten med Luxembourg	149
Lovgivning gennemført efter Landsskatterettens afgørelser	156
Rådets direktiv 2015/121/EU af 27. januar 2015 om ændring af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater ..	156

Rådets direktiv 2016/1164/EU af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion	159
Lov nr. 327 af 30. marts 2019 om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning	160
Opkrævningsloven.....	160
Skatteforvaltningsloven.....	169
Landsrettens begrundelse og resultat.....	170
Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.....	170
Moder-/datterselskabsdirektivet	171
”Retmæssig ejer” – dobbeltbeskatningsoverenskomsten	173
Administrativ praksis.....	174
Den konkrete udlodning	175
Betydningen af muligheden for en eventuel likvidation efter dagældende anpartsselskabslovs § 59.....	176
Kildeskattelovens § 69, stk. 1	177
Rente.....	178

Sagens baggrund og parternes påstande

I en afgørelse af 7. december 2007 anså SKAT Heavy Transport Holding Denmark ApS for pligtig at indeholde kildeskat på 503.803.440 kr. af betalte udbytter på 1.799.208.000 kr., der var overført fra det danske selskab til selskabets moderselskab i Luxembourg, Heavy Transport Finance (Luxembourg) SA, Luxembourg.

Ved kendelse af 29. august 2012 ændrede Landsskatteretten afgørelsen. Landsskatteretten fandt herved, at udbyttet ikke kunne anses for omfattet af den begrænsede skattepligt i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

Skatteministeriet indbragte den 28. november 2012 Landsskatterettens kendelse for Københavns Byret med henblik på at få fastslået, at Heavy Transport Holding Denmark ApS var indeholdelsespligtig af udbytteskatten på 503.803.440 kr.

Byretten har ved kendelse af 27. februar 2012 henvist sagen til behandling ved Østre Landsret i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagsøgeren, Skatteministeriet, har endeligt nedlagt følgende påstand:

Sagsøgte, Heavy Transport Holding Denmark ApS, skal anerkende, at der er pligt til at indeholde udbytteskat med 449.824.500 kr., svarende til 25 % af udbyttet på 1.799.298.000 kr., der den 23. maj 2007 blev besluttet udloddet fra sagsøgte, samt at sagsøgte er ansvarlig for betaling af det ikke indeholdte beløb med tillæg af renter efter opkrævningslovens § 7 med virkning fra den 21. december 2010.

Skatteministeriet har påstået frifindelse overfor Heavy Transport Holding Denmark ApS' subsidiære og mere subsidiære påstand.

Skatteministeriets påstand er, som det fremgår, ændret i forhold til den i stævningen nedlagte påstand. Ministeriet har oplyst, at der er tale om en korrektion i form af en ændring af skattesatsen fra 28 pct. til 25 pct., der skyldes, at skattesatsen for begrænset skattepligt af udbytte efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c), jf. stk. 3, med virkning fra den 1. januar 2007 blev nedsat til 25 pct., jf. lov nr. 652 af 8. juni 2016, § 1, nr. 6, og § 17, stk. 3.

Sagsøgte, Heavy Transport Holding Denmark ApS, har nedlagt principal påstand om frifindelse, subsidiært, at Skatteministeriet skal anerkende, at der ikke kan ske forrentning af det af sagsøgers påstand omfattede kildeskattekrav tidligere end 14 dage efter, at domstolene måtte have givet sagsøger medhold i den nedlagte påstand. Mere subsidiært har Heavy Transport Holding Denmark ApS nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at forrentningen af kildeskattekravet efter opkrævningslovens § 7 i perioden fra den 21. december 2010 og indtil 14 dage efter afsigelsen af en dom, der måtte give Skatteministeriet medhold i sagen,

udelukkende skal ske efter den nævnte bestemmelse, og dermed at kravet ikke skal indgå på skattekontoen efter reglerne om én skattekonto i opkrævningslovens kapitel 5.

Sagen har været udsat på bl.a. EU-Domstolens besvarelse af præjudicielle spørgsmål i to lignende udbytteskattesager, B-1980-12 og B-2173-12, anlagt af Skatteministeriet mod henholdsvis NetApp Denmark ApS og TDC A/S. EU-Domstolens Store Afdeling besvarede de præjudicielle spørgsmål ved dom af 26. februar 2019 i de forenede sager C-116/16 og C-117/16, og landsretten afsagde herefter dom i begge sager den 3. maj 2021. Dommen er anket til Højesteret. I sag B-1980-12 har landsretten efterfølgende afsagt dom den 2. juli 2021 om et udskilt spørgsmål om forretning af kildeskattekravet.

Twistepunkterne i denne sag er i vidt omfang sammenfaldende med de omstridte spørgsmål i de to nævnte sager, B-1980-12 og B-2173-12. Nemlig i første række om det udenlandske (her luxembourgiske) moderselskab er skattepligtigt af udbyttet fra det danske datterselskab, fordi betingelserne for, at beskatningen af udbyttet efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, skal frafaldes eller nedsættes, i medfør af enten bestemmelserne i Rådets direktiv 90/435 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater ("moder-/datterselskabsdirektivet"), som ændret ved direktiv 2003/123/EF, eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst (her dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Luxembourg af 17. november 1980) ikke er opfyldt. Det er herunder navnlig omtvistet om indrømmelse af fritagelse efter direktivet kan betinges af, at der ikke foreligger misbrug som nærmere fastlagt i EU-Domstolens dom af 26. februar 2019 i de forenede sager C-116/16 og C-117/16, og om det luxembourgiske selskab skal anses for "retmæssig ejer" i dobbeltbeskatningsoverenskomstens forstand. Hvis det luxembourgiske selskab anses for skattepligtigt, er spørgsmålet dernæst, om der foreligger en bindende administrativ praksis, der udelukker beskatning. Hvis beskatning ikke er udelukket af denne grund, er spørgsmålet endelig, om Heavy Transport Holding Denmark ApS i medfør af kildeskattelovens § 69 hæfter for betaling af udbytteskatten, idet selskabet ikke har godtgjort ikke at have handlet forsømmeligt ved ikke, jf. selskabsskattelovens § 65, stk. 1, at have indeholdt udbytteskat, da det blev bestemt, at der skulle udbetales udbytte. For så vidt, som Skatteministeriet måtte få medhold heri, er der endvidere tvist om forretning af kildeskattekravet.

Sagsfremstilling

Den indbragte kendelse

Landsskatterettens kendelse af 29. august 2012 lyder som følger:

” 11-00530

I afgørelsen har deltaget: Ingrid Otzen, Karin Bøgh Pedersen, H.C. Thomsen og Mikkel Baadgaard

Klager: Heavy Transport Holding Denmark ApS
Indkomstår: 2007
Klage over: SKATs afgørelse af 7. december 2010

Klagen angår kildeskat på udbytte, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, jf. kildeskattelovens 65.

Landsskatterettens afgørelse

Indkomståret 2007

SKAT har anset Selskabet for pligtig til at indeholde skat af betalte udbytter på 1.799.298.000 kr. med 503.803.440 kr.

Landsskatteretten ændrer afgørelsen.

Møde mv.

Repræsentanten har haft møde med Landsskatterettens sagsbehandler. Repræsentanten har endvidere udtalt sig for rettens medlemmer på et retsmøde.

Sagens oplysninger

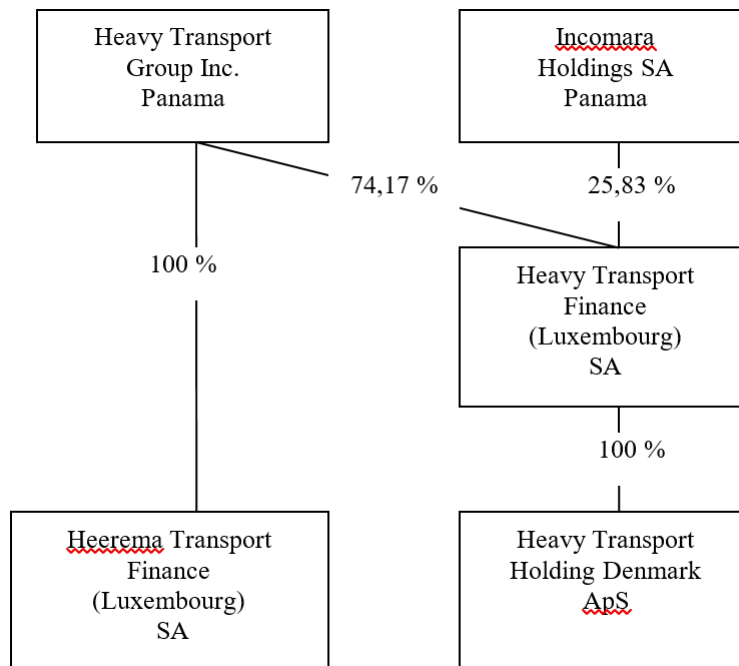
Selskabet Heavy Transport Holding Denmark ApS (Selskabet) erhvervede efter stiftelsen i 2003 en del (54,5 %) af aktiekapitalen i det hollandske selskab, Dockwise Transport NV, der driver virksomhed indenfor offshore mv.

Det danske selskab, hvis aktivitet alene bestod i besiddelsen af aktier i det hollandske selskab, var ejet af Panama-selskaberne: Heavy Transport Group Inc. (74,17 %) og Incomara Holdings SA (25,83 %).

Selskabet solgte den 22. december 2006 aktierne i det hollandske selskab til tredjemand for brutto ca. 375 mio. U.S. dollar.

Den 16. januar 2007 blev anparterne i Selskabet solgt til søsterselskabet, det luxembourgske selskab, Heavy Transport Finance SA, for 326 mio. U.S. dollar.

Ejerstrukturen ser herefter således:



Salgssummen fra salget af det hollandske selskab blev modtaget af Selskabet ifølge SKAT den 15. januar 2007, ifølge repræsentanten den 17. januar 2007. Umiddelbart før ”closing” af salget var et af det solgte selskabs skibe forlist. Da der var tvist mellem sælger og køber om, hvem af dem, der skulle bære tabet ved forliset, blev en andel af salgssummen indsat på spærret konto. Netto-salgssummen på ca. 325 mio. U.S.dollar blev den 22. januar 2007 overført til det luxembourgske moderselskab på en mellemregning og derfra den 24. januar 2007 videreoverført til Panama-selskaberne til indfrielse af lån til erhvervelse af det danske selskab.

Det luxembourgske selskabs erhvervelse af det danske selskab blev således finansieret ved udlån fra det danske selskab til det luxembourgske selskab. Den 23. maj 2007 udloddede det danske selskab 325 mio. U.S. dollar til det luxembourgske selskab, som blev modregnet i fordringen på det luxembourgske selskab. Overførslen af beløbet fra det danske selskab til det luxembourgske selskab skete som nævnt som lån, da udlodningen først efterfølgende kunne vedtages på generalforsamling.

Ifølge det luxembourgske selskabs årsrapporter for 2006 og 2007 andrager aktiver ultimo årene henholdsvis 803.877 U.S. dollar og 1.404.906 U.S. dollar. Eigenkapitalen andrager henholdsvis 6.245 U.S. dollar og -268.798 U.S. dollar.

Ifølge Selskabet er midlerne fra udlodningen (sammen med andre midler) af Heavy Transport Group Inc. via indskud i datterselskab investeret i nye erhvervsmæssige aktiviteter inden for EU.

Om det luxembourgske selskab er oplyst, at selskabet blev stiftet i 2004 med henblik på at varetage finansieringen af Heavy Transport Holding Denmark ApS, samt for at fungere som moderselskab for det danske selskab, hvilket ske-

te med overdragelsen den 16. januar 2007. Selskabet, der ingen ansatte har, har sammen med 5 søsterselskaber beliggende i Luxembourg, der alle indgår i Heerema-gruppen, outsourcet selskabets administration til det Luxembourg-baserede serviceselskab Heerema Group Service SA, der har 3 ansatte på hovedkontoret i Luxembourg og 8 ansatte i selskabets hollandske filial. Dette selskab varetager bogføring, bankforretninger, offentliggørelse af konsoliderede regnskaber mv. for selskaberne, mens den egentlige ledelse, herunder ledelsesmæssige beslutninger, træffes af ledelsen i Heavy Transport Finance SA.

SKATs afgørelse

SKAT har anset Selskabet for indeholdelsespligtigt af udbytteskat, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, jf. kildeskattelovens § 65, med 503.803.440 kr.

Som begrundelse for afgørelsen er henvist til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 1. pkt., hvorefter selskaber, der har hjemsted i udlandet, som udgangspunkt er skattepligtige til Danmark af udbytte, der oppebæres fra kilder her i landet. En undtagelse fra beskattningen er, hvis denne skal frafalde efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller efter moder-/datterselskabsdirektivet 90/435/EØF, jf. dagældende selskabsskattelovs § 2, stk. 1, litra c, 4. pkt.

Endvidere er henvist til kildeskattelovens § 65, stk. 1, hvorefter selskaber som udgangspunkt skal indeholde udbytteskat i forbindelse med enhver vedtagelse eller beslutning om udbetaling eller godskrivning af udbytte. Efter bestemmelsen i kildeskattelovens § 69 indtræder der hæftelse for ikke indeholdt kildeskat, medmindre selskabet godtgør, at der ikke er udvist forsømmelse fra selskabets side.

Den dansk-luxembourgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst (bekg. nr. 95 af 23. september 1982).

Efter den dansk-luxembourgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst kan udbytte beskattes i den kontraherende stat, hvori det selskab, der betaler udbyttet, er hjemmehørende, men den skat der pålignes, såfremt modtageren er udbyttets ”retmæssige ejer”, må ikke overstige nærmere fastsatte grænser, jf. art. 10, stk. 2.

Efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens ordlyd er det således en betingelse for afskæringen af Danmarks ret til som kildestat at beskatte udbytter, at den luxembourgiske modtager af udbyttet er dets ”retmæssige ejer”.

Udtrykket ”retmæssig ejer” (på engelsk ”beneficial owner”) har været benyttet i OECD’s Modelkonvention og kommentarerne hertil siden revisionen af modelkonventionen i 1977. De i kommentarerne indeholdte bemærkninger om udtrykket ”beneficial owner” er gradvist blevet præciseret, men der er ikke grundlag for at hævde, at der herved er sket materielle ændringer i relation til, hvad der forstås ved udtrykket.

I kommentarerne til Modelkonventionen er spørgsmålet om forståelsen af udtrykket ”retmæssig ejer” nu navnlig behandlet i punkt 12, 12.1 og 12.2, til artikel 10, hvori følgende er anført (med SKATs fremhævninger):

“12. Kravet om retmæssigt ejerskab blev indsat i art. 10, stk. 2, for at tydeliggøre betydningen af ordene ‘betalt., til en person, der er hjemmehørende’, således som de anvendes i artiklens stk. 1. Det gøres herved klart, at **kildestaten ikke er forpligtet** til at give afkald på sin beskatningsret til udbytteindkomst, blot fordi indkomsten umiddelbart blev betalt til en person, der er hjemmehørende i en stat, med hvilken kildestaten har indgået en overenskomst. **Udtrykket retmæssig ejer er ikke anvendt i en snæver teknisk betydning, men skal ses i sammenhængen og i lyset af overenskomstens hensigt og formål, herunder at undgå dobbeltbeskatning og forhindre skatteunddragelse og skatteundgåelse.**

12.1 Når en indkomst betales til en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat og som handler i sin egenskab af agent eller mellemmand, vil det ikke være i overensstemmelse med hensigten og formålet med overenskomsten, at kildestaten indrømmer lempelse eller skattefritagelse alene på grundlag af den umiddelbare indkomstmodtagers status som en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. Den umiddelbare indkomstmodtager er i denne situation en person, der er hjemmehørende i den anden stat, men ingen dobbeltbeskatning opstår som følge heraf da indkomstmodtageren ikke anses for ejer af indkomsten i skattemæssig henseende i den stat, hvori han er hjemmehørende. Det ville ligeledes **ikke være i overensstemmelse med hensigten og formålet med overenskomsten, hvis kildestaten skulle indrømme lempelse af eller fritagelse for skat** i tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, på anden måde end som agent eller mellemmand, **blot fungerer som “gennemstrømningsenhed” (conduit) for en anden person, der rent faktisk modtager den pågældende indkomst.** Af disse grunde konkluderer den af Committee on Fiscal Affairs udarbejdede rapport “Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies”, at et “gennemstrømningselskab” normalt ikke kan anses for den retmæssige ejer, hvis det, skønt det er den formelle ejer, reelt har meget snævre beføjelser, som, i relation til den pågældende indkomst, gør det til en “nullitet” eller administrator, der handler på vegne af andre parter.

12.2 Med forbehold af artiklens andre betingelser vedbliver begrænsningen i kildestatens beskatningsret at eksistere, når en agent eller en mellemmand, hjemmehørende i en kontraherende stat eller i en tredjestat, er indskudt mellem den berettigede og betaleren, medmindre den retmæssige ejer er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. (Modelteksten blev ændret i 1995 for at tydeliggøre dette punkt, som er i overensstemmelse med alle medlemsstaternes opfattelse). Stater, der ønsker at udtrykke dette tydeligere, kan frit gøre det under bilaterale forhandlinger,”

Der er navnlig tre sager fra international retspraksis, der omhandler kvalificering af den ”retmæssige ejer”.

Bank of Scotland-sagen blev afgjort af den franske Conseil d’État den 29. december 2006. Sagen angik et moderselskab i USA, der havde et helejet datterselskab i Frankrig. Moderselskabet solgte retten til at modtage forudfastlagte udbytter af stemmeløse præferenceaktier i datterselskabet i en periode på 3 år til Bank of Scotland, der var beliggende i Storbritannien. Herved opnåedes det, at det amerikanske moderselskab fik udbetalt et beløb, der dog var mindre end det udbyttebeløb, der over den 3-årige periode blev betalt til Bank of Scotland i

medfør af udbytteretten. Den franske Conseil d'État fandt, at der var tale om et arrangement, der reelt svarede til et lån fra Bank of Scotland til moderselskabet i USA, og at det eneste formål med arrangementet var at opnå en skattemæssig fordel i medfør af den fransk-britiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, som det amerikanske moderselskab ellers ikke ville være berettiget til. Det amerikanske moderselskab, der havde disponeret over udbyttet og dirigeret det hen til banken, hvortil "lånet" skulle tilbagebetales, blev anset for at være den retmæssige ejer.

I **Indofoods-sagen**, der blev afgjort af den britiske Court of Appeal den 2. marts 2006, var der gennem et selskab på Mauritius udstedt obligationer, hvorved der var rejst kapital, som blev videreudlånt til Indofoods i Indonesien på samme vilkår. Et hollandsk selskab, Newco, var påtænkt stiftet og indskudt mellem selskabet på Mauritius og Indofoods i Indonesien samt indskudt i disse selskabers låneforhold - så der ville foreligge "back-to-back"-lån. Spørgsmålet var herefter, om Newco ville blive anset som "retmæssig ejer" i relation til renteindtægter fra Indofoods i Indonesien. I sagen blev det lagt til grund, at der ikke var nogen anden praktisk mulighed end, at et rentebeløb udbetalt fra Indofoods i Indonesien til Newco umiddelbart ville blive videreført til dækning af Newcos forpligtelse til at betale nøjagtigt samme rentebeløb til selskabet på Mauritius. Dette blev ikke anset for at kunne betegnes som "the full privilege", der var nødvendig for at Newco kunne kvalificeres som "den retmæssige ejer". Herefter fandt den britiske Court of Appeal, at Newco ikke ville kunne anses for "retmæssig ejer" i forhold til rentebetalingerne fra Indofoods. Selv om det hollandske selskab ikke ville være retligt forpligtet over for Indofoods til at viderebetale renteindtægterne, var det således tilstrækkeligt, at der i praksis allerede var disponeret på en sådan måde over indkomsten, at den reelt aldrig ville være undergivet Newcos rådighed.

Begrebet "beneficial owner" var ligeledes omhandlet i den canadiske Federal Court of Appeal's dom af 26. februar 2009 i **Prévost-sagen**. Der var i sagen tale om, at Volvo sammen med et britisk selskab, Henlys, havde stiftet et hollandsk holdingselskab, Prévost Holding BV, som ejede aktier i et joint venture. Der blev over en årrække udloddet betydelige beløb til det hollandske holdingselskab, og disse beløb blev – i overensstemmelse med den aktionæroverenskomst, der var indgået mellem Volvo og Henlys – forholdsmæssigt videreudloddet til de to aktionærer. Spørgsmålet i sagen var, om Prévost Holding BV var "retmæssig ejer" i relation til udbytte fra det underliggende selskab, Prévost Car Inc. Dette fandt den canadiske Federal Court of Appeal var tilfældet, idet begrebet "beneficial owner" blev defineret således, jf. præmis 100 i afgørelsen fra den canadiske TAX Court og præmis 13 i afgørelsen fra den canadiske Federal Court of Appeal: "*the beneficial owner of dividends is the person who receives the dividends for his or her own use and enjoyment and assumes the risk and control of the dividend he or she received.*" Dommen i Prévost-sagen synes at antage, at den formelle beløbsmodtager er den "retmæssige ejer", medmindre beløbsmodtageren er retligt forpligtet til at disponere i en bestemt henseende. Dette har efter SKATs opfattelse hverken støtte i Modeloverenskomsten, kommentarerne hertil eller andetsteds. Tværtimod er begrebet "beneficial owner" støttet på en "substance over form-tankegang" og det er ikke foreneligt med denne tankegang, at der ved fastlæggelse af begrebet stilles krav om en retlig forpligtelse til viderebetaling til den, der anses for "beneficial owner".

I nærværende sag er det SKATs opfattelse, at det luxembourgske selskab ikke er ”retmæssig ejer”, da det ikke har nogen selvstændig ret til at disponere over udbyttebeløbet.

Det luxembourgske selskab anses således for at fungere som gennemstrømningsenhed for Panama-selskaberne. Der er nær og direkte sammenhæng mellem det udbytte, der blev udloddet fra det danske selskab til det luxembourgske selskab, og de beløb, der blev viderebetalt som afdrag på gæld / køb af aktier fra det luxembourgske selskab til Panama-selskaberne.

Vilkårene for betaling for købet af anparterne er således knyttet direkte sammen med lånet og udbyttet fra det danske selskab, idet beløbet umiddelbart efter modtagelsen blev videresendt til Panama-selskaberne som betaling for køb af anparterne i det danske selskab.

Herefter har det luxembourgske selskab ikke selvstændigt kunne råde over udlodningen fra det danske selskab.

At selskabet i Luxembourg har fungeret som rent gennemstrømningselskab er understreget af, at der i selskabet ikke var andre aktiver end andele i og fordringer på det underliggende datterselskab, gæld til andre koncernselskaber, renteudgifter, renteindtægter og bankindeståender, ligesom et andet selskab i koncernen (Heerema Group Service SA) har varetaget administrationen.

Hertil kommer, at der ikke ses at være noget kommercielt formål med indskydelsen af det luxembourgske holdingselskab, som ikke ses at have andet formål end at søge at undgå dansk kildestatsbeskatning (eller opnå andre skattemæssige fordele).

At konstruktionen er sammensat således, at beløbet, der viderebetales fra det luxembourgske selskab til de to Panama-selskaber, er afdrag på gæld / køb af aktier i stedet for udbytte, skyldes muligvis, at der efter SKATs oplysninger skal indeholdes kildeskat på udbytter fra Luxembourg til Panama, mens der ikke skal indeholdes kildeskat på afdrag på gæld / køb af aktier.

Det er SKATs opfattelse, at der i nærværende sag er tale om at anvende selskabet i Luxembourg og dermed dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Luxembourg til at undgå dansk kildeskat, hvorfor overenskomsten ikke kan påberåbes.

Det er SKATs opfattelse, at der i nærværende sag er tale om misbrug af dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Luxembourg.

Nægtelse af at lade koncernen drage fordel af dobbeltbeskatningsoverenskomstens fordele strider således efter SKATs opfattelse ikke imod overenskomstens overordnede formål om undgåelse af dobbeltbeskatning.

Såfremt SKAT accepterede at lade det luxembourgske selskab være omfattet af dobbeltbeskatningsaftalen med Luxembourg og dermed være omfattet af undtagelsen i selskabsskattelovens § 2, stk., 1. litra c, ville der derimod være tale om tildeling af en formålsstridig fordel.

SKAT anser dermed udbyttebetalingen for omfattet af skattepligt i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

Til Selskabets bemærkninger om ”rette indkomstmodtager” er bemærket, at princippet om ”rette indkomstmodtager” ikke kan sammenlignes med begrebet ”retmæssig ejer” efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Begrebet ”retmæssig ejer” er ikke et teknisk begreb, men derimod et hjælpebegreb til at undgå skatteunddragelse.

Det luxembourgske selskab er efter SKATs opfattelse rette indkomstmodtager af det udloddede udbytte, men er ikke ”retmæssig ejer” af udbyttet.

Moder-/datterselskabsdirektivet 90/435/EØF.

Det følger af artikel 5 i moder/datterselskabsdirektivet, at det overskud, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat. Udgangspunktet er dermed, at der ikke kan pålægges kildeskat ved udbytteudlodninger til selskaber hjemmehørende i en anden medlemsstat, når moderselskabet opfylder kapitalkravet og ejertidskravet i direktivet.

Dette udgangspunkt kan dog fraviges. Det er således anført i direktivets artikel 1, stk. 2, at direktivet ikke er til hinder for anvendelsen af nationale bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre svig og misbrug.

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, indebærer efter sin klare ordlyd, at Danmark ikke skal fratage kildeskat, medmindre der efter moder-/datterselskabsdirektivet består en egentlig pligt hertil. I det omfang, EU-retten ikke er til hinder for indeholdelse af kildeskat, skal der således ske indeholdelse af udbytteskat.

Det er SKATs opfattelse, at EU-Domstolens praksis viser, at der ikke er noget til hinder for at afskære selskaber etableret i en anden medlemsstat fra at påberåbe sig EU-retten — herunder de harmoniserede regler, der følger af bl.a. moder-/datterselskabsdirektivet — når det må lægges til grund, at etableringen af et holdingselskab i en anden medlemsstat ”tager sigte på at undgå kildeskat på betalinger til ikke-europæiske foretagender, hvis en sådan konstruktion ikke tjener noget kommercielt formål”, jf. Kommissionens fortolkning af ”Rent kunstige arrangementer”, offentliggjort i EUT 2008, C 116/13.

Anvendelsen af begrebet ”retmæssig ejer” i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne tjener desuden netop til bekæmpelse af svig eller misbrug, som omhandlet i direktivets art. 1, stk. 2. Direktivet er således ikke til hinder for, at der pålægges kildeskat, når ”den retmæssige ejer” ikke er omfattet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

For at kunne bringe direktivets fordele i anvendelse er det en betingelse, at selskabet i Luxembourg kan anses for at være ”den retmæssige ejer” af udbyttet fra det danske selskab. Det er SKATs vurdering, at denne betingelse ikke er opfyldt.

SKAT anser således det luxembourgske selskab for at være et indskudt medlem, der ikke selv drager økonomisk fordel af udbyttebetalingen. Efter SKATs opfattelse ville det derfor være i strid med moder-/datterselskabsdirektivets formål at lade koncernen opnå direktivets fordele.

Da selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, efter sin ordlyd gør undladelse af indeholdelse af kildeskat betinget af, at der efter EU-retten består en pligt til at undlade indeholdelse, er betingelserne for at undlade indeholdelse ikke opfyldt.

Forsømmelighed, jf. kildeskattelovens § 69.

Til Selskabets påstand om, at selskabet ikke hæfter for den ikke indeholdte renteskat i medfør af kildeskattelovens § 69, er bemærket, at det fremgår af ordlyden af kildeskattelovens § 69, at det er den indeholdelsespligtige, der skal godtgøre, at der ikke er udvist forsømmelighed fra hans side. Udgangspunktet i kildeskattelovens § 69 er, at et selskab, der undlader at opfylde sin pligt til at indeholde skat, er umiddelbart ansvarlig for betalingen af manglende beløb. Dette udgangspunkt fraviges, hvis selskabet godtgør, at der ikke er udvist "forsømmelighed" fra selskabets side.

Nærværende sag omhandler manglende indeholdelse af kildeskat vedrørende udbytte udloddet den 23. maj 2007. Reglen i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, blev indført ved lov nr. 282 af 25. april 2001.

Den 6. november 2006 oplyste Skatteministeren i et svar til Morten Homann (SF) (Morten Homanns henvendelse af 30. oktober 2006) følgende:

Et rent gennemstrømningsholdingselskab i eksempelvis Luxembourg vil ikke være rette indkomstmodtager/beneficial owner af udbyttet, jf. således kommentarerne til artikel 10 i OECD's model-overenskomsten (pkt. 12.2).

Skatteministeren havde endvidere i 2004, under behandlingen af L 119 2003/2004 oplyst i et svar til Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR's henvendelse af 10. februar 2004) følgende:

Det åbner ganske vist risiko for, at f.eks. et dansk selskab kan søge at omgå kildeskatten på rentebetalinger til et finansielt selskab i et lavskattelands ved at betale renterne til et selskab i et andet land, som er omfattet af EU's rente-/royaltydirektiv eller en dansk dobbeltbeskatningsoverenskomst, og som ikke har kildeskat på rentebetalinger til udenlandske rentemodtagere, hvorefter dette selskab betaler renterne videre til selskabet i lavskattelands.

I sådanne tilfælde vil de danske skattemyndigheder imidlertid efter en konkret realitetsbedømmelse kunne lægge til grund, at renternes retmæssige ejer ikke er selskabet i det andet land, men det finansielle selskab i lavskattelands, således at rentebetalingen hverken er omfattet af EU's rente-/royaltydirektiv eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Efter rente-/royaltydirektivets artikel 5, stk. 2, kan et EU-land nægte at anvende direktivet i tilfælde af transaktioner, der har skatteunddragelse, skatteomgåelse eller misbrug som en væsentlig bevæggrund.

Bemærkningerne til OECD-modellen til dobbeltbeskatningsoverenskomster giver også en stat mulighed for at undlade at anvende en overenskomst i særlige tilfælde, jf. afsnittet om misbrug af overenskomsten i bemærkningerne til modellens artikel 1.

Det må herefter lægges til grund, at selskabet burde have været vidende om nærværende problemstilling på tidspunktet for udlodningen af udbytte, og at selskabet ved at forsøge at sikre sig fordele, som hverken moder-/datterselskabsdirektivet eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg tilsigter adgang til, har inddelt sig på en risiko, som selskabet ikke har afklaret eller søgt afklaret.

Anvendelse af begrebet ”retmæssig ejer” i dobbeltbeskatningsoverenskomsten er udtryk for et værn mod misbrug af dobbeltbeskatningsoverenskomsten og moder-/datterselskabsdirektivet. Ved vurderingen af, om der er handlet forsømmeligt, jf. kildeskattelovens § 69, må stilles særlige krav til agtpågivenheden, når der er tale om overholdelse af en værnsregel, der omhandler dispositioner mellem interesseforbundne parter.

Det er SKATs opfattelse, at selskabet har været bekendt med grundlaget for, at der forelå indeholdelsespligt, og derfor ikke med føje har kunnet lægge til grund, at der ikke forelå indeholdelsespligt, hvilket efter fast højesteretspraksis er afgørende for, om den indeholdelsespligtige må anses for at have udvist forsømmelighed, jf. f.eks. UfR 2008, side 2243 H (SKM 2008.613 HR).

Det er derfor SKATs opfattelse, at selskabet har vist forsømmelighed, og det er derfor således også SKATs opfattelse, at selskabet hæfter for betalingen af kildeskatten på udbyttet.

Selskabets påstand og argumenter

Selskabets repræsentant har nedlagt påstand om, at selskabets indeholdelsespligt vedrørende udbytte til moderselskabet ophæves, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, jf. kildeskattelovens § 65, som værende uberettiget.

Moder-/datterselskabsdirektivet.

Formålet med moder-/datterselskabsdirektivet er bl.a. at hindre dobbeltbeskatning af datterselskabers overskud. Direktivet har derfor indført en fælles ordning for beskatning af datterselskabers overskud, der udloddes til et moderselskab.

Direktivet har alene et objektive ejerkrav som grundlag for udbytters skattefrihed, nemlig et krav om mindst 15 % ejerskab (2007). De objektive betingelser fremgår direkte af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

Af direktivets art. 1, stk. 2, fremgår følgende: “at direktivet ikke er til hinder for anvendelse af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre svig eller misbrug”.

En forudsætning for anvendelse af bestemmelsen er således, at der i intern dansk ret findes hjemmel til at tilsidesætte anvendelsen af direktivet.

Efter repræsentantens opfattelse findes en sådan hjemmel ikke.

”Retmæssig ejer” (beneficial owner).

Begrebet ”retmæssig ejer” er ikke defineret i dansk skattelovgivning, hverken i kildeskattelovens bestemmelser om indeholdelse af kildeskat eller i selskabsskattelovens bestemmelser om begrænset skattepligt. Begrebet ses heller ikke defineret i øvrige danske skattelove.

Begrebet ”retmæssig ejer” har således ikke et selvstændigt indhold i dansk skattelovgivning og fremgår alene af art. 10 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg, herunder af OECD’s modelkonvention.

Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med Luxembourg har til formål at hindre og lempe dobbeltbeskatning, men giver ikke selvstændig hjemmel til beskatning, der ikke følger af interne regler. Bestemmelsen i art. 10 kan ikke anvendes som intern hjemmel til at nægte det luxembourgske selskab skattefriheden, der følger af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, herunder som hjemmel til at bringe moder-datterselskabsdirektivets art. 1, stk. 2, i anvendelse.

Hertil kommer, at det er SKAT, der er forpligtet til at fastlægge, hvem der er ”beneficial owner”.

Efter Selskabets opfattelse er det luxembourgske selskab ”den retmæssige ejer” af udbyttet, idet begrebet ”retmæssig ejer” ikke kan udstrækkes videre end ”rette indkomstmodtager”, således som begrebet er defineret i statsskattelovens § 4.

Det er derfor ikke muligt, som hævdet af SKAT, at det luxembourgske selskab på ene side er rette indkomstmodtager (civilretligt ejer af aktier) af udbyttet, men samtidig ikke ”den retmæssige ejer” af udbyttet.

SKAT savner derfor både hjemmel og grundlag til at tilsidesætte skattefriheden for udbyttet deklareret fra det danske selskab til det luxembourgske selskab med henvisning til begrebet ”retmæssig ejer”.

Tilskud — statsskattelovens 4.

Efter ligningslovens § 16 A henregnes alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle (direkte) aktionærer eller anpartshavere til udbytte.

Lægges SKATs synspunkter til grund, hvorefter betalingen fra det danske selskab ikke retmæssigt tilhører det luxembourgske selskab, men derimod de overliggende aktionærsselskaber, er der ikke tale om udbytte.

I så fald er der tale om betalinger til indirekte aktionærer. Sådanne indirekte betalinger kan ikke kvalificeres som udbytte. I stedet skal betalingerne kvalificeres som tilskud.

Selskabsskattelovens § 31 D om skattefri tilskud omfatter tilskud ydet af et moderselskab til datterselskaber eller datterdatterselskaber, herunder søstersel-

skaber. Bestemmelsen finder derimod ikke anvendelse på tilskud ydet fra et datterselskab til et overliggende selskab. Sådanne tilskud behandles efter statskattelovens § 4.

SKATs synspunkt om ”retmæssig ejer” indebærer derfor, at betalingen fra det danske selskab ikke kan kvalificeres som et udbytte, men derimod som et tilskud omfattet af statskattelovens § 4.

Den begrænsede skattepligt efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, omfatter alene udbytter, jf. ligningslovens § 16A, og tilskud omfattet af selskabsskattelovens § 31 D.

Det medfører, at der heller ikke i denne situation er hjemmel til at pålægge kildeskat på betalingen fra det danske selskab til det luxembourgiske selskab.

Forsømmelighed.

Det fremgår af kildeskattelovens § 69, at: “Den som undlader at opfylde sin pligt til at indeholde skat, eller som indeholder denne med for lavt beløb, er overfor det offentlige umiddelbart ansvarlig for betaling af manglende beløb, medmindre han godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed fra hans side ved iagttagelse af bestemmelserne i denne lov”.

For at kunne have udvist forsømmelighed følger det af praksis, at der skal være en klar og entydig forpligtelse til at foretage indeholdelse, eller at den indeholdelsespligtige gentagne gange (eventuelt efter pålæg) ikke har overholdt sin indeholdelsesforpligtelse.

Det danske selskab har ikke tidligere udloddet udbytte. Selskabet har indberettet og indsendt udbytteerklæringen til SKAT. Krav om indeholdelse kunne således være pålagt af SKAT i umiddelbar forlængelse af indsendelsen af selvangivelse og udbytteerklæringer. SKATs passivitet er et klart udtryk for, at SKAT på daværende tidspunkt ikke selv var af den opfattelse, at der påhvilede selskabet en pligt til at indeholde udbytteskat.

SKAT har ikke dokumenteret, at der i 2007 var praksis for, at danske datterselskaber af EU moderselskaber skulle indeholde kildeskat på udbyttebetalinger, når moder-/datterselskabsdirektivets objektive betingelser var opfyldt.

SKATs afgørelse er derfor udtryk for en skærpelse af fast administrativ praksis, der ikke kan håndhæves med tilbagevirkende kraft. Der er herved bl.a. henvist til Hans Severin Hansens artikel: Det store hykleri - Om ”beneficial owner” sagerne (TfS2011.537).

Det er herefter Selskabets opfattelse, at selskabet ikke kan pålægges pligt til at indbetale kildeskat på det udloddede udbytte med henvisning til, at der er udvist forsømmelighed

Det er herefter Selskabets samlede opfattelse, at SKATs afgørelse om indeholdelsespligt skal ophæves som uberettiget.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Ifølge selskabsskattelovs § 2, stk. 1, litra c, er selskaber, der har hjemsted i udlandet, som udgangspunkt begrænset skattepligtige af udbytte, jf. 1. pkt. Dette gælder dog ikke udbytte, som oppebæres af et selskab, der ejer mindst 15 % af aktiekapitalen (i 2007) i det udbyttegivende selskab i en sammenhængende periode på mindst 1 år, inden for hvilken periode udbytteudlodningstidspunktet skal ligge, jf. 2. og 3. pkt. Det er en betingelse, at beskatningen af udbyttet skal frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den stat, hvor selskabet er hjemmehørende, jf. 4. pkt.

Ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg af 17. november 1980 artikel 10, stk. 1, kan udbytte beskattes i kildestaten. Den skat, der pålægges, må dog – såfremt modtageren er udbyttets retsmæssige ejer, og denne er et selskab, der direkte ejer mindst 25 % af kapitalen i det udlodende selskab – ikke overstige 5 % af bruttobeløbet af udbyttet.

Bestemmelsen svarer til artikel 10 i OECD's modeloverenskomst. Af kommentar til modeloverenskomstens artikel 10 punkt 12 fremgår blandt andet, at kravet om retmæssigt ejerskab blev indsat i art. 10, stk. 2, for at tydeliggøre betydningen af ordene "betalt....til en person, der er hjemmehørende", således som de anvendes i artiklens stk. 1. Udtrykket "retmæssig ejer" er ikke anvendt i en snæver teknisk betydning, men skal ses i sammenhængen og i lyset af overenskomstens hensigt og formål, herunder at undgå dobbeltbeskatning og forhindre skatteunddragelse og skatteundgåelse. Af punkt 12.1 fremgår, at en person, der handler i sin egenskab af agent eller mellemmand, ikke kan anses som retmæssig ejer. Endvidere fremgår, at en person, der på anden måde end som agent eller mellemmand, blot fungerer som "gennemstrømningsenhed" (conduit) for en anden person, der rent faktisk modtager den pågældende indkomst, ligeledes heller ikke kan anses for retmæssig ejer. Der er henvist til rapport fra Committee on Fiscal Affairs, hvoraf fremgår, at et "gennemstrømnings-selskab" normalt ikke kan anses for den retmæssige ejer, hvis det, skønt det er den formelle ejer, reelt har meget snævre beføjelser, som, i relation til den pågældende indkomst, gør det til en "nullitet" eller administrator, der handler på vegne af andre parter.

"Retmæssig ejer"-begrebet kan herefter ikke uden videre antages at være sammenfaldende med dansk skatterets "rette indkomstmodtager"-begreb.

Det luxembourgske selskab, Heavy Transport Finance (Luxembourg) SA, der blev stiftet i 2004, og er ejet af to Panama-selskaber, erhvervede den 17. januar 2007 det danske søsterselskab, Heavy Transport Holding Denmark ApS, for 326 mio. U.S. dollar. Det danske selskab havde forud for overførslen til søsterselskabet afhændet sin andel af aktier i det hollandske selskab, Dockwise Transport NV efter godt 3 års ejerskab for netto 325 mio. U.S. dollar. Provenuet fra salget blev den 22. januar 2007 udlånt til det luxembourgske selskab, hvor beløbet den 24. januar 2007 blev videreoverført til de to Panama-selskaber til finansiering af selskabets køb af anparterne i det danske selskab. Den 24. maj 2007 blev det luxembourgske selskabs gæld til det danske selskab udlignet ved udbytte fra det danske datterselskab.

Under disse omstændigheder, hvor de inden for en kortere periode foretagne (sammenhængende) transaktioner er sket mellem interesseforbundne parter, herunder parter hjemmehørende i lande, som er beliggende udenfor EU, og hvormed der ikke er indgået dobbeltbeskatningsaftale, påhviler det Selskabet som den part, der har adgang til beviserne, at godtgøre, at overenskomstens fordele om bortfald af dansk kildeskat skal finde anvendelse.

Det er oplyst, at det danske selskabs udlån den 22. januar 2007 til det luxembourgiske moderselskab blev anvendt til betaling til de to Panama-selskaber for anparterne i det danske selskab. Endvidere er oplyst, at det danske selskabs udlodning den 24. maj 2007 til moderselskabet udlignede dette selskabs gæld til det danske selskab.

Det er således ubestridt, at udlodningerne fra det danske selskab blev overført til det luxembourgiske selskab, og derfra videreoverført til Panama-selskaberne. Det findes herefter ikke godtgjort, at det luxembourgiske selskab kan anses for "den retmæssige ejer" af det modtagne udbytte.

Det luxembourgiske selskab er dermed ikke berettiget til overenskomstens skattefrihed for udbytter, jf. artikel 10.

Ifølge direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, artikel 5, fritages udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, for kildeskat.

I moder-/datterselskabsdirektivets almindelige bestemmelser kan der ikke indlæses et misbrugsforbehold. I artikel 1, stk. 2 gives medlemsstaterne derimod mulighed for at fravige direktivet i tilfælde af skattemisbrug mv.

Af direktivets artikel 1, stk. 2 fremgår således, at direktivet ikke er til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre svig og misbrug.

Ved Landsskatterettens kendelse af 16. december 2011 (TfS 2012.26), som vedrører et selskabs indeholdelsespligt af udbytteskat for udbytte udbetalt til moderselskab på Cypern, blev selskabet ikke anset for indeholdelsespligtigt af udbytteskat. Ved afgørelsen blev lagt vægt på, at Danmark ikke har vedtaget lovbestemmelser med sigte på at hindre svig og misbrug, jf. direktivets 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 anparter i det danske selskab, derpå anset for rette indkomstmotager af udbyttet. Udbyttet var herefter fritaget for kildeskat, jf. direktivets artikel 5, og var dermed ikke omfattet af den begrænsede skattepligt, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

I overensstemmelse hermed, og da der ud fra praksis i øvrigt ikke kan ske til-sidesættelse af de foretagne dispositioner, anses det omhandlede udbytte, der er overført fra det danske selskab til moderselskabet i Luxembourg, som er et lovligt stiftet og fungerende selskab i Luxembourg, ikke for omfattet af den begrænsede skattepligt, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1. litra c.

SKATs afgørelse ændres i overensstemmelse hermed.”

Yderligere oplysninger vedrørende forløbet op til udlodningen

Parterne har gjort opmærksom på, at der rettelig var tre sælgere af Dockwise Transport N.V., nemlig, Heerema Transport Finance (Luxembourg) S.A. (ikke identisk med Heavy Transport Holding Denmark ApS’ moderselskab til hvilket udlodning senere skete), Heavy Transport Holding Denmark ApS, og Wilh. Wilhelmsen Netherlands B.V., hvoraf de to selskaber i Heerema-koncernen, Heerema Transport Finance (Luxembourg) S.A. og Heavy Transport Holding Denmark ApS tilsammen besad 76% af aktiekapitalen i det solgte selskab, og Wilh. Wilhelmsen Netherlands B.V. besad den resterende del. Wilh. Wilhelmsen ASA og Heerema Holding Construction Inc. var anført som garant i købsaftalen. Køberen var Delphi Acquisition Holding I B.V.

Aftalen indeholdt en række indeståelser, som navnlig angik et forlis som et af de overdragne skibe havde lidt. Efter Skatteministeriets opfattelse indebar disse indeståelser en betydelig risiko for sælgerne. Aftalen indeholdt tillige forskellige bestemmelser om garanti og om ”Escrow”,

Forud for Heavy Transport Holding Denmark ApS’ lån til det luxembourgske moderselskab i januar 2007 til finansiering af det luxembourgske selskabs erhvervelse af Heavy Transport Holding Denmark ApS – der som anført i Landsskatterettens kendelse – efterfølgende blev modregnet i det den 23. maj 2007 til det luxembourgske selskab udloddede udbytte – havde KPMG i en mailkorrespondance den 8. juni – 24. juli 2006 med Leo Ruis fra Heerema-koncernen, hvori Heavy Transport Holding Denmark ApS indgår, og med kopi til forskellige andre medarbejdere i koncernen, bekræftet, at udlodning af udbytte til det luxembourgske moderselskab ikke ville udløse beskatning i Danmark, jf. moder/datterselskabsdirektivets artikel 5, stk. 1, forudsat selskabet i Luxembourg opfyldte betingelserne i direktivet. Af Leo Ruis’ mail af 8. juni 2006, hvori Allan Christensen fra KPMG i en svarmail af 12. juni 2006 havde indsat sine svar på Leo Ruis’ spørgsmål fremgår (svarene er her fremhævet med kursiv):

”Please treat this information as very confidential

As you know HTH owns 54,51% of the stock of Dockwise Transport NV, established in the Netherlands Antilles but resident in the Netherlands and subject to Netherlands taxation under the tonnage tax regime

We envisage that HTH will sell its Dockwise shares in the very near future (or by way of a public offering). If our expectations will become reality the proceeds will exceed the historical costprice with large numbers.

This means a capital gain will be realised, but I assume this gain will fall under the participation exemption, please confirm.*[Christophersen, Allan] If the shares have been owned for more than three year, gain will not be subject to tax, The rules apply regardless of how many shares the company owns, and regardless of whether the shares are in a Danish or foreign company,*

The next step is then to repatriate the gains to the shareholders.

The loan from the Luxembourg finance company can be redeemed, but the remainder of the gain will then still be very substantial.

Currently we were working on a transfer of the shares of HTH Denmark to a new Luxembourg holding company. We have now stopped this process because of this new event.

If HTH Denmark is to be liquidated after it has realised the capital gain, will the liquidation proceeds to the Panama shareholder be tax free? [Christophersen, Allan] *The liquidation proceeds will be treated as if the Panama shareholder had sold the shares, According to internal Danish legislation a foreign shareholder is not taxable in Denmark, Consequently, the capital gain will not be taxed in Denmark, However watch up for the pitfall !!!!! If any funds are transferred to the shareholder in a different year than the final year, this will be treated as dividend and as Denmark has no tax treaty with Panama a 28 % withholding tax will apply. Therefore no payment should be made in advance. All funds should be left until the final day of taxation.*

If not what other possibility do we have to repatriate the funds to the shareholders?

Your comments and or suggestions will be appreciated,”

Leo Ruis spurgte herefter i en mail af 30. juni 2006 om følgende:

”Dear all

In order to avoid a maybe lengthy "waiting" period in Denmark I would like to have your opinion what the position would be if the shares of HTH Denmark ApS are sold to the Luxembourg entity Heavy Transport Finance Luxembourg SA.

I take it the transfer of these shares by the current Panamanian owner will have to be at actual market rate, we probably will be able to have an indication of this market rate from the bank that is handling the sale of the Dockwise shares for us.

If this will have negative effects could I please request you all to work out another scenario that will enable us to avoid tax on the envisaged capital gain and a quick repatriation of the gains to our ultimate Panamanian owner if that is possible.”

I en mail af 17. juli 2006 til Leo Ruis med kopi til bl.a. Allan Christensen fra KPMG anførte Stefan Wild fra KPMG:

”Further to our telephone conversation of last Friday, 14 July 2006, I would - after discussion with Roger- like to confirm my proposal to structure the contemplated transaction in such a way that Heavy Transport Holding Denmark ApS ("HTF Denmark") first sells the shares in Dockwise Transport NV, and only in a second step to sell HTF Denmark to Heavy Transport Finance Luxembourg SA.

The transaction steps would thus be the following:

- 1) Sale of the shares in Dockwise Transport NV by HTF Denmark, realizing the capital gain
- 2) Sale of HTF Denmark by the Panamanian shareholder at market price to Heavy Transport Finance Luxembourg SA, in consideration for debt

(HTF Denmark being a mere cash box after the sale of the Dockwise shares, the market value is then known)

- 3) Transfer of the funds by HTF Denmark to Heavy Transport Finance Luxembourg SA by way of dividend
- 4) Repatriation of the funds by Heavy Transport Finance Luxembourg SA to Panamanian shareholder by repayment of the debt resulting from step 2)

In this scenario, the clause in the sales contract providing that the sales price will be adjusted, depending on the price obtained for the later sale of Dockwise Transport NV by HTF Denmark (as discussed last week), which would be required if HTF Denmark was sold to Luxembourg before the sale of Dockwise Transport NV, could be avoided.

The dividend received by Heavy Transport Finance Luxembourg SA from HTF Denmark should give rise to a corresponding write-down in value of the participation in HTF Denmark, i.e. this operation should not result in a profit in the commercial and tax accounts of the company, and should thus be tax neutral even if the conditions of the Luxembourg participation exemption, in the present case in particular the minimum detention period of 12 months (before or after the dividend payment), were not met.

Furthermore, the funds received by Heavy Transport Finance Luxembourg SA though the dividend should equal the amount of Heavy Transport Finance Luxembourg SA's debt to the Panamanian shareholder, i.e. all the funds received could be repatriated to Panama through the repayment of the debt.

From a discussion I had with Allan this afternoon, I understand this solution is also feasible from a Danish tax point of view, i.e. the dividend could be paid by HTF Denmark to Luxembourg in exemption of Danish withholding tax (no "abuse of law", etc.). **Allan - please confirm.**

We hope that the above is of assistance. Please do not hesitate to contact us if you have any questions or comments."

Efterfølgende anmodede Stefan Wild i Allan Christensens fravær en anden dansk KPMG medarbejder om den efterspurgte bekræftelse.

Ved mail af 24. juli 2006 anførte Lars Brandt og Britta Ludvigsen fra KPMG i Danmark herefter:

"As for the set-up described in your e-mail below and the contemplated transactions steps (1-4) we have the following comments:

- 1) As a first step it is contemplated that Heavy Transport Holding Denmark ApS (HTF Denmark) sells its shares in Dockwise Transport NV. Provided all the shares have been held for more than 3 years any capital gain on the sale of the shares would be tax exempt in Denmark. This would imply that no capital increase should have happened within the 3 years.

- 2) As a second step it is contemplated that HTF Denmark will be sold to Heavy Transport Finance Luxembourg SA. The disposal of shares in HTF Denmark is not relevant for Danish tax purposes.

However, the transfer of shares in HTF Denmark has an effect on the possibility for the Danish company to utilize any losses carried forward in the company. The limitation means that the tax losses in the Danish company can only be set off against positive trading income and not against income from passive investments and the leasing of depreciable machinery and ships.

- 3) Distribution of dividends:

We assume that the Luxembourg company is recognized as a company for Danish tax purposes. Moreover we assume that the Luxembourg company is eligible for benefits under the EU Parent-Sub directive, i.e. that the conditions in the Parent/Sub. directive are met, Any dividend payments that are distributed from HTF Denmark to Heavy Transport Luxembourg SA subsequently to the sale are exempt from withholding tax, provided the Luxembourg company fulfills the *1 year holding requirement*, i.e, holds the shares in the Danish company for a period of at least twelve months within the dividend distribution is made.

The Danish exemption of withholding taxes on dividends is also applicable to dividends distributed before completion of the holding period of at least 1 year, provided the Luxembourg company subsequently fulfils the holding period requirement.

Please note that it is very important that the Danish company is not liquidated until the 1 year holding period requirement is fulfilled. Otherwise withholding tax at 28% must be paid to the Danish tax authorities (most of this may however be reclaimed in accordance with the double tax treaty between Luxembourg and Denmark.)”

Parterne er uenige om, hvorvidt det kan lægges til grund, at den korrespondance, der er fremlagt, er hele KPMG's rådgivning om udlodningen.

Heavy Transport Holding Denmark ApS har i den forbindelse yderligere fremlagt en mail fra Leo Ruis af 15. december 2010, hvori han videresender den ovennævnte mailtråd til advokatfirmaet Delacour Dania med anmodning om en bedømmelse af, om nogle af de ansvarlige i Heerama-koncernen, henset til den rådgivning, man behørigt havde indhentet forud for transaktionen, ville kunne ifalde ansvar i anledning af den på det tidspunkt af SKAT indledte sag om betaling af udbytteskat.

Parterne er enige om, at en del af købesummen for Dockwise Transport N.V. blev tilbageholdt af køberen til sikkerhed for køberens mulige krav som følge af et af de overdragne skibes forlis. Dette var årsagen til, at Heavy Transport Holding Denmark ApS alene fik udbetalt 325 mio. USD, hvilket skete enten den 15. eller 17. januar 2007.

Af den i Landsskatterettens kendelse nævnte låneaftale med ”effective date” den 22. januar 2007 mellem det indskudte Luxembourgiske moderselskab, Heavy Transport Finance (Luxembourg) SA og Heavy Transport Holding Denmark ApS fremgår bl.a.:

”WHEREAS:

- 1) On January 22, 2006 Lender has transferred an amount of US\$ 325.000.000 to Borrower on its bank account with Fortis Bank in Luxembourg with communication interim dividend,
- 2) Due to the fact that the audited annual accounts of the Lender were not completed on the date January 22, 2007, the Parties recognize this distribution as a short term loan until the general meeting of shareholders of the Lender decides on an ordinary distribution of dividends.”

Som tekst ved overførslen af lånebeløbet på 325.000.000 USD fra Heavy Transport Holding Denmark ApS til Heavy Transport Finance (Luxembourg) SA var anført ”INTERIM DIVIDEND”.

Heavy Transport Holding Denmark ApS har i processkrift af 2. februar 2022 angivet:

”Heavy Transport Holding Denmark ApS bestrider ikke, at indskydelsen af mellemholdingselskabet i Luxembourg – som nævnt – skete med det hovedformål ikke at udløse danske kildeskat, men det gøres i den forbindelse gældende, at det naturligvis indgår i misbrugsvurderingen, om der var andre måder, hvorpå midlerne skattefrit kunne udbetales til ejerne i Panama. Det var der jo, idet man kunne have foretaget en ganske simpel betalingserklæringslikvidation – og i den forbindelse udlodet midlerne til aktionærene i Panama uden indeholdelse af dansk kildeskat.”

Tilsvarende fremgår af selskabets sammenfattende processkrift, jf. gengivelsen af dette nedenfor.

Parterne er enige om, at det luxembourgiske holdingselskab ikke havde andre aktiver og aktiviteter end besiddelsen af aktier i Heavy Transport Holding Denmark ApS.

Efterfølgende forløb

Af ledelsesberetningen i Heavy Transport Holding Denmark ApS’ årsregnskab for 2006 fremgår, at [s]elskabets aktivitet bestod i lighed med tidligere år i at besidde aktier i datterselskabet Dockwise Transport N.V. Som anført nedenfor har selskabet afhændet sine aktier i datterselskabet i 2006. Selskabet forventes på sigt afviklet.” Af ledelsesberetningen i årsregnskabet for 2007 fremgår, at ”[s]elskabets aktivitet bestod tidligere i at besidde aktier i datterselskabet Dockwise Transport N.V. Selskabet afhændede sine aktier i datterselskabet i 2006 og har været uden aktivitet i 2007. Endelig opgørelse af salgssummen for aktierne udestår fortsat. I lighed med 2006 er reserveret ca. USD 52 mio. til dækning af mulige krav fra køber. Selskabet forventes på sigt afviklet.” Af ledelsesberetningen i årsregnskabet for 2009 fremgår, at ” ... Aktiviteten har i 2009 været begrænset. Køberne af aktierne har den 13. juli 2009 meddelt Heavy Transport Holding Denmark ApS, at grundet de betydelige reparati-

onsomkostninger af det overtagne skib MS3 kræves en yderligere kompensation af sælgerne. Selskabets andel af kravet udgør ca. 24,4 mio. USD. Kravet er blevet tilbagevist som grundløst og forventes afsluttet uden omkostninger for selskabet. Selskabet forventes på sigt afviklet.”

KPMG anførte på vegne Heavy Transport Holding Denmark ApS i selskabets bemærkninger af 23. november 2010 til SKAT's forslag om pålæg af kildeskat af 5. november 2010 bl.a.:

”SKATs beskrivelse af sagens faktiske omstændigheder får det til at fremstå, som om der er tale om et "arrangement", der er etableret for at undgå kildeskat på udbyttet ved udlodningen.

Denne fremstilling er helt forkert.

Heavy Transport Finance Luxembourg SA kunne blot have likvideret Heavy Transport Holding Denmark ApS og udbetalt aktieavancen, der er realiseret i det danske selskab som likvidationsprovenu, der frem til 1. juli 2007 behandles som afståelse af aktier. Danmark har hverken regler om begrænset skattepligt eller regler om indeholdelse af kildeskat ved afståelse af aktier eller på likvidationsudlodninger udloddet i det indkomstår, hvori selskabet endeligt likvideres.

At Heavy Transport Holding Denmark ApS ikke blev likvideret, skyldes alene en igangværende civilretlig tvist med køber af aktierne i Dockwise N.V., hvorefter en likvidation ville indebære, at der skulle foretages en række indeståelser over for køber af Dockwise N.V. for de fremsatte krav i henhold til købsaftale.

Udlodningen af udbytte er således ikke et misbrug af EU's moderdatterselskabsdirektiv eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg.”

Ved brev af 27. december 2010 tog Heavy Transport Holding Denmark ApS forbehold for erstatningskrav over for KPMG og anmodede KPMG om at afgive en suspensionserklæring. KPMG afgav den 29. december 2010 en foreløbig suspensionserklæring, der gjaldt til udgangen af januar 2011, og efter ikke fremlagte forlængelser heraf blev der den 9. august 2011 indgået en suspensionsaftale indtil videre, idet KPMG med 30 dages varsel ville kunne opsige aftalen. Heavy Transport Holding Denmark ApS har i processkrift af 2. februar 2022 oplyst, at KPMG har opsagt suspensionsaftalen i juli 2018, og da Heerema-koncernen vurderede, at et eventuelt erstatningskrav mod KPMG var forældet, har man ikke forfulgt det.

I ledelsesberetningen i Heavy Transport Holding Denmark ApS' årsregnskab i 2010 står der bl.a.:

”Virksomhedens væsentligste aktiviteter

Selskabets aktivitet bestod tidligere i at besidde aktier i datterselskabet Dockwise Transport N.V. Selskabet afhændede sine aktier i datterselskabet i 2006. Aktiviteten har i 2010 været begrænset.

Udeståendet med køberne af aktier i datterselskabet Dockwise Transport N.V. er i 2010 blevet forligt uden betaling for selskabet.”

Det fremgår af den forligsaftale, der er indgået med køberne af Dockwise Transport N.V., at sagen blev forligt på vilkår om, at køberne beholdt den del af købesummen, som de havde holdt tilbage, og at sælgerne beholdt den del af købesummen, som de havde modtaget.

Der blev i Landsskatteretten under denne rets behandling af sagen holdt kontormøde i sagen den 30. august 2011 med deltagelse af selskabets repræsentanter, advokatfirmaet Plesner v/advokat Hans Severin Hansen og Lasse Esbjerg Christensen samt revisionsfirmaet KPMG v/ Anders Lundvig og Claus Engelsted. Af mødereferatet fremgår bl.a.:

”Det blev bemærket, at havde det ikke været for tvisten i forbindelse med det forliste skib, ville det danske selskab have været likvideret, og i hvilket tilfælde der ikke havde været en sag.”

Advokaterne, der repræsenterer Heavy Transport Holding Denmark ApS i denne sag, repræsenterede også NetApp Denmark ApS i den sag B-1980-12, der i landsretten er afgjort ved dom af 3. maj 2021. Den 4. december 2015 skrev en af disse advokater, Anders Endicott Pedersen, som følger til en medarbejdet i SKAT, Betaling & Regnskab:

”Hej ...

Vi har drøftet dette før.

De sager, der vedrører udbyttekildeskat, er vundet af skatteyderne i Landsskatteretten, og Skatteministeriet har indbragt sagerne for domstolene (hvor de nu er på vej til EU-Domstolen).

F.eks. i NetApp-sagen [...] - hvor kildeskattekravet er på ca. 185 mio. kr. - løber der pt. renter på kravet med ca. 3,4 mio. kr. pr. måned, hvilket svarer til en - ikke-fradragsberettiget - forrentning af hovedstolen på 22 % p.a. - og renten er kun stigende som følge af rentes renteberegning.

Er det muligt for selskabet at deponere beløbet nu, således at der ikke påløber yderligere renter til betaling ved en tabt sag? Selskabet er indforstået med, at beløbet ikke forrentes ved tilbagebetaling, såfremt sagen vindes af skatteyderen.”

SKAT, Betaling og Regnskab svarede ved mail af 5. december 2015 følgende:

”Hej Anders

Det er desværre ikke muligt for selskabet at deponere beløbet nu.

SKAT finder, at der ikke er adgang til at foretage den anmodede indbetaling og på den måde stoppe rentetilskrivningen, når der ikke består et krav.

Denne afgørelse er gældende indtil Landsretten eventuelt ændrer den.

Lignende henvendelser er besvaret enslydende.”

I det første processkrift afgivet i denne sag efter den ovennævnte korrespondance, som er en duplik af 9. november 2020, anførte Heavy Transport Holding Denmark ApS bl.a., at ”[h]vis Skatteministeriet måtte få medhold i, at gælden har bestået siden SKATs afgørelse af 7. december 2010, gøres det i tredje række gældende, at skatteforvaltningen som offentlig myndighed under alle omstændigheder har været uberettiget til at nægte at modtage kildeskattebeløbet, og at Skatteministeriet derfor må skadesløsholde sagsøgte herfor.”

Ved mail af 19. januar 2021 til Skattestyrelsen efterspurgte advokat, Anders Endicott Pedersen opgørelse af kildeskattekravet i denne sag med tillæg af morarenter pr. den 2. april 2021. (Det fremgår af mailen, at man på det tidspunkt påregnede en berømmelse af hovedforhandlingen, der ville betyde, at der ville blive afsagt dom senest den 2. april 2021). Advokaten anførte i den forbindelse:

”Selskabet har vundet sagen ved Landsskatteretten, og Skatteministeriet har indbragt sagen for domstolene. Selskabet har derfor ikke haft mulighed for at indbetale skattekravet med henblik på at stoppe rentetilskrivningen for det tilfælde, at Skatteministeriet måtte vinde sagen ved domstolene. ”

Skatteministeriet har bekræftet, at Heavy Transport Holding Denmark ApS ville have fået samme svar, hvis Heavy Transport Holding Denmark ApS på samme måde som NetApp Denmark ApS havde henvendt sig og anmodet om adgang til at indbetale det ifølge Skatteministeriet skyldige beløb med forbehold om tilbagesøgning.

Procedure

Skatteministeriet har i det i et væsentlige procederet i overensstemmelse med de anbringender, der fremgår af ministeriets sammenfattende processkrift af 21. februar 2022, hvori det hedder (henvisninger til ekstrakt og materialesamling udeladt):

”2. STRIDSPUNKTERNE

Den 23. maj 2007 besluttede Heavy Transport Holding Denmark at udlodde 1.799.298.000 kr. til moderselskabet Heavy Transport Finance (Luxembourg) S.A. (Heavy Transport Finance (Luxembourg)) uden at indeholde udbytteskat.

Af kildeskattelovens § 65, stk. 1, følger, at vedkommende selskab i forbindelse med enhver vedtagelse eller beslutning om udbetaling eller godskrivning af udbytte skal indeholde udbytteskat (MS1 s. 18). Ifølge bestemmelsens stk. 5 indeholdes der dog ikke udbytteskat i udbytte, som et selskab, der er hjemmehørende i udlandet, modtager fra et selskab, der er hjemmehørende her i landet, når det pågældende udbytte ikke er omfattet af skattepligten, jf. selskabsskatte-lovens § 2, stk. 1, litra c).

Efter sidstnævnte bestemmelse gælder det kort fortalt, at et udenlandsk moderselskab ikke er skattepligtig af udbytte fra et dansk datterselskab, på betingelse af at beskatningen af udbyttet skal frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (moder-/datterselskabsdirektivet) eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende. Hvis betingelsen ikke er opfyldt, skal der altså i overensstemmelse med udgangspunktet efter kildeskattelovens § 65, stk. 1, ske indeholdelse af udbytteskat i forbindelse med vedtagelsen eller beslutningen om udbetaling eller godskrivning af udbytte.

Den, som undlader at opfylde sin pligt til at indeholde skat, eller som indeholder denne med for lavt beløb, er over for det offentlige umiddelbart ansvarlig for betaling af manglende beløb, medmindre han godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed fra hans side ved iagttagelse af bestemmelserne i kildeskatteloven, jf. denne lovs § 69, stk. 1 (MS1 s. 21).

Den foreliggende sag angår i første række, om Heavy Transport Finance (Luxembourg) i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c), er skattepligtig af det omhandlede udbytte. Spørgsmålet er i så henseende nærmere, om beskatningen skal frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i moder-/datterselskabsdirektivet eller efter Overenskomst af 17. november 1980 med Luxembourg til undgåelse af dobbeltbeskatning og til fastsættelse af bestemmelser om gensidig administrativ bistand for så vidt angår indkomst- og formueskatter (den dansk-luxembourgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst). Hvis dette spørgsmål besvares benægtende, skal der herefter tages stilling til, om der – som hævdet af Heavy Transport Holding Denmark – foreligger en bindende administrativ praksis, hvorefter udbytte er undtaget fra en skattepligt, selv om hverken moder-/datterselskabsdirektivet eller den dansk-luxembourgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst medfører, at beskatningen skal frafalde eller nedsættes.

Hvis der består en skattepligt, angår sagen i anden række, om Heavy Transport Holding Denmark har godtgjort, at selskabets undladelse af at indeholde udbytteskat ikke kan tilregnes selskabet som forsømmelig.

Som det fremgår af den indbragte afgørelse, kom Landsskatteretten frem til, at Heavy Transport Finance (Luxembourg) ikke var skattepligtig af udbytte, idet beskatningen ifølge Landsskatteretten skulle frafalde efter moder-/datterselskabsdirektivet, og at Heavy Transport Holding Denmark følgelig ikke havde tilsidesat en indeholdelsespligt.

For domstolene er der yderligere blevet rejst spørgsmål med hensyn til tilskrivning af morarenter af det beløb, som Heavy Transport Holding Denmark måtte være det offentlige skyldig.

3. DOMSTOLENS DOM I DE FORENEDE SAGER C-116/16 OG C-117/16, T DANMARK

I den foreliggende sag er der ikke blevet stillet præjudicielle spørgsmål til EU-Domstolen. Sagen har derimod været udsat på Domstolens afgørelse af de præjudicielle sager C-116/16 og 117/16, som var blevet forelagt af Østre Landsret. Domstolen afsagde den 26. februar 2019 dom i de to sager. Med denne dom er der sket den fornødne afklaring af de EU-retlige spørgsmål, som den foreliggende sag rejser. Domstolens besvarelse af de præjudicielle spørgsmål er inddraget i Skatteministeriets argumentation nedenfor.

4. ØSTRE LANDSRETS DOMME AF 3. MAJ 2021 OG 2. JULI 2021

Østre Landsret afsagde den 3. maj 2021 deldom i de to hovedsager, der havde givet anledning til Domstolens dom i de forenede sager C-116/16 og C-117/16, T Danmark, nemlig sag B-1980-12, Skatteministeriet mod NetApp Denmark ApS, og sag B-2173-12, Skatteministeriet mod TDC A/S (offentliggjort som SKM2021.304.ØLR).

Sagerne, der nu verserer for Højesteret, angår ligesom den foreliggende sag, om selskabernes moderselskaber i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c), er skattepligtige af udbytter fra selskaberne. Endvidere angår sagen mellem Skatteministeriet og NetApp Denmark ApS ligesom den foreliggende sag, om selskabet er ansvarligt for den manglende indeholdelse af udbytteskat.

Med dommen har Østre Landsret afklaret de principielle spørgsmål, som den foreliggende sag (også) rejser. Landsretten har således fastslået, at der er hjemmel i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c), til at nægte kildeskattefritagelse efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst og moder-/datterselskabsdirektivet, med den begrundelse dels at de udbyttedragende selskaber ikke er udbytternes retmæssige ejere, dels at der er tale om misbrug.

Hvad angår spørgsmålet, om beskatningen af udbytterne skal frafalde eller nedsættes efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den stat, hvori de respektive moderselskaber er hjemmehørende, følger det af præmisserne for dommen, at begrebet ”retmæssig ejer” er et autonomt begreb, der er forskelligt fra begrebet ”rette indkomstmodtager”, og at det for bedømmelsen af, om modtageren af et udbytte kan anses for udbyttets retsmæssige ejer, er udslagsgivende, om modtageren reelt har kunnet råde over udbyttet.

Østre Landsret har endvidere fastslået, at det ikke strider imod en bindende administrativ praksis at anse moderselskaberne for skattepligtige af de omhandlede ombytter.

Endelig følger det af præmisserne for landsrettens dom, at det afgørende for bedømmelsen af, om et udloddende selskab i medfør af kildeskattelovens § 69, stk. 1, er ansvarlig for en manglende indeholdelse af udbytteskat, er, om den indeholdelsespligtige må anses for at have været bekendt med de faktiske omstændigheder, der begrundet skattepligten og dermed den tilsidesatte indeholdelsespligt.

Ved dom af 2. juli 2021 i sag B-1980-12, Skatteministeriet mod NetApp Denmark ApS, afgjorde Østre Landsret til Skatteministeriets fordel det udskudte stridsspørgsmål om forrentning, der er identisk med den strid om forrentning, som også består i den foreliggende sag.

Sagerne verserer som nævnt for Højesteret. Der er berammet hovedforhandling til foretagelse den 5.-8. og 12. december 2022.

Den 25. november 2021 afsagde Østre Landsret i to sager, der angår ansvar for manglende indeholdelse af renteskat. De to sager rejser principielle spørgsmål af den samme art som sagerne, der foreløbigt er blevet afgjort med landsrettens dom af 3. maj 2021, og i dommen af 25. november 2021 har landsretten fulgt den linje, der er blevet lagt med deldommen af 3. maj 2021. Dommen i to sager om renteskat er anket til Højesteret, hvor hovedforhandling er berammet til foretagelse den 17.-20. april 2023.

5. DE UDSLAGSGIVENDE OMSTÆNDIGHEDER

Heavy Transport Holding Denmark blev stiftet i 2003. Samme år købte selskabet i fællesskab med et andet ikke-koncernforbundet selskab samtlige kapitalandele i et hollandsk selskab, Dockwise Transport N.V. Heavy Transport Holding Denmark var ejet af to panamanske selskaber, nemlig Heavy Transport Group Inc. (74,17 pct.) og Incomara Holdings S.A. (25,83 pct.). De panamanske selskaber var ikke koncernforbundne.

Den 22. december 2006 blev der indgået aftale om overdragelse af samtlige kapitalandele i Dockwise Transport N.V. (ES s. 137). Købesummen udgjorde ca. 700 mio. USD. Den 15. januar 2007 modtog Heavy Transport Holding Denmark 325 mio. USD i anledning af salget (ES s. 261).

Den 16. januar 2007 overdrog Heavy Transport Group Inc. og Incomara Holdings S.A. deres kapitalandele i Heavy Transport Holding Denmark til et af dem i fællesskab ejet selskab i Luxembourg, nemlig Heavy Transport Finance (Luxembourg), der var tomt. Købesummen udgjorde ifølge aftalerne i alt 326 mio. USD, hvilket beløb det luxembourgske selskab herefter var de panamanske selskaber skyldigt.

Den 22. januar 2007 blev der indgået aftale om et "Short Term Loan" på 325 mio. USD mellem Heavy Transport Holding Denmark som långiver og Heavy Transport Finance (Luxembourg) som låntager. Af aftalen fremgår, at Heavy Transport Holding Denmark samme dag overførte beløbet til Heavy Transport Finance (Luxembourg)'s bank med angivelsen "interim dividend".

Af låneaftalen fremgår herom:

"Due to the fact that the audited annual accounts of the Lender were not completed on the date January 22, 2007, the Parties recognize this distribution as a short term loan until the general meeting of shareholders of the Lender decides on an ordinary distribution of dividends."

I overensstemmelse med det anførte i låneaftalen blev beløbet på 325 mio. USD den 22. januar 2007 overført fra Heavy Transport Holding Denmarks bank til Heavy Transport Finance (Luxembourg)'s bank med angivelsen "Interim Dividend", hvilket tillige er beskrevet i Heavy Transport Finance (Luxembourg)'s årsrapport for 2007.

To dage senere, dvs. den 24. januar 2007, blev de 325 mio. USD videreoverført til de panamanske selskaber, Heavy Transport Group Inc. og Incomara Holdings S.A.

Den 23. maj 2007 blev det på en generalforsamling i Heavy Transport Holding Denmark besluttet at udlodde 325 mio. USD (svarende til 1.799.298.000 kr.) til Heavy Transport Finance (Luxembourg). Udbyttet blev i overensstemmelse med låneaftalens artikel 3 modregnet i "the Short Term Loan". Heavy Transport Holding Denmark foretog ikke indeholdelse af udbytteskat.

Det kan for sagens afgørelse lægges til grund, at Heavy Transport Finance (Luxembourg) blev indskudt mellem Heavy Transport Holding Denmark og de panamanske selskaber med det hovedformål at undgå dansk udbytteskat.

6. SKATTEMINISTERIETS ARGUMENTATION

6.1 *Heavy Transport Finance (Luxembourg) er skattepligtig af udbyttet*

Ifølge selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c), påhviler skattepligt i henhold til loven selskaber og foreninger m.v. som nævnt i lovens § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de oppebærer udbytte omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1, hvortil det i sagen omhandlede udbytte kan henregnes. Skattepligten omfatter dog ikke udbytte, som oppebæres af et selskab m.v. (moderselskabet), der ejer mindst 15 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab (datterselskabet) i en sammenhængende periode på mindst et år, inden for hvilken periode udbytteudlodningstidspunktet skal ligge, på "betingelse" af, "at beskatningen af udbyttet skal frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i [moder-/datterselskabsdirektivet] eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor selskabet er hjemmehørende."

Det fremgår således af bestemmelsens ordlyd, at fritagelsen for skattepligt alene kommer på tale, hvis der efter moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og den stat, hvori moderselskabet er hjemmehørende, består en ubetinget pligt til at frafalde eller nedsætte beskatningen, hvilket også er cementeret i bestemmelsens forarbejder. Lovgivningsmagten har altså valgt den tilgang at lade moder-/datterselskabsdirektivet og en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst være styrende for, om et udbytte er omfattet af en skattepligt eller ej.

I afsnit 6.1.1 og 6.1.2 redegøres der for fortolkningen af den dansk-luxembourgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst henholdsvis moder-/datterselskabsdirektivet, medens der i afsnit 6.1.3 følger en samlet argumentation for, at skattemyndighederne efter de foreliggende omstændigheder har været berettigede til at nægte indrømmelse af de fordele, der følger af overenskomsten henholdsvis direktivet.

6.1.1 *Den abstrakte fortolkning af den dansk-luxembourgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst*

Ifølge den dansk-luxembourgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, artikel 10, stk. 2, kan udbytte beskattes i den kontraherende stat, hvori det selskab, der be-

taler udbyttet, er hjemmehørende, men den skat, der pålignes, må ikke overstige nærmere fastsatte grænser, ”såfremt modtageren er udbyttets retsmæssige ejer”. Efter ordlyden af denne bestemmelse er Danmark altså kun forpligtet til at nedsætte beskatningen af udbytte, der udbetales af et dansk selskab, hvis modtageren er udbyttets ”retsmæssige ejer”.

Begrebet ”udbyttets retsmæssige ejer” må fortolkes i overensstemmelse med det tilsvarende begreb i OECD’s modeloverenskomsts artikel 10, idet den dansk-luxembourgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst er indgået på grundlag af modeloverenskomsten.

At fordelten, der følger af modeloverenskomstens artikel 10, stk. 2, alene kan påberåbes af udbyttets retmæssige ejer, blev indført som en udtrykkelig betingelse, da modeloverenskomsten blev revideret i 1977. Betingelsen blev indført for at gøre det klart, at kildestaten ikke er forpligtet til at give afkald på sin beskatningsret til udbytteindkomst, blot fordi indkomsten umiddelbart bliver betalt til en person, der er hjemmehørende i en stat, med hvilken kildestaten har indgået en overenskomst, jf. 2003-kommentaren, pkt. 12 til modeloverenskomstens artikel 10.

Det fremgår således også af 1977-kommentaren, pkt. 7-10 til modeloverenskomstens artikel 1, at begrebet ”retmæssig ejer” tager sigte på at dæmme op over for misbrug i form af ”kunstfærdige juridiske konstruktioner”, nærmere bestemt det ”kunstgreb”, hvor en person disponerer via en juridisk sammenlutning, der er dannet i en kontraherende stat, væsentligst for at opnå fordele i henhold til overenskomsten, som ikke ville kunne opnås af personen direkte.

Begrebet ”retmæssig ejer” er et autonomt begreb, dvs. at det har et selvstændigt indhold uafhængigt af de kontraherende staters interne lovgivning, jf. SKM2012.121.ØLR, Østre Landsrets dom af 3. maj 2021 og senest landsrettens dom af 25. november 2021. Begrebet ”retmæssig ejer” skal derfor ikke fortolkes i overensstemmelse med begrebet ”rette indkomstmodtager”, der i dansk skatteret bruges som betegnelse for den, der må anses for at være skattepligtig af en given indkomst.

Med de tre domme har Østre Landsret også fastslået, at skattemyndighederne i sager som den foreliggende har været berettiget til – som sket – at inddrage kommentarerne til OECD’s modeloverenskomst fra 2003 ved fastlæggelsen af, hvad der nærmere skal forstås ved begrebet ”retmæssig ejer”. De senere kommentarer fra 2014 og 2017 må anses for på tilsvarende vis at udgøre relevante fortolkningsbidrag, eftersom disse kommentarer – ligesom 2003-kommentarerne – ikke indebærer en ændret forståelse af modeloverenskomstens artikel 10, stk. 2, men alene har karakter af præciseringer.

Af 2003-kommentarerne, pkt. 12.1 til modeloverenskomstens artikel 10, stk. 2, følger, at det ikke vil være i overensstemmelse med hensigten og formålet med overenskomsten, hvis kildestaten skal indrømme lempelse eller fritagelse for skat ”i tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, på anden vis end som agent eller mellemmand, blot fungerer som ’gennemstrømningsenhed’ (conduit) for en anden person, der rent faktisk modtager den pågældende indkomst.” Et ”gennemstrømningselskab” vil således ikke kunne anses for den retmæssige ejer, ”hvis det, skønt det er den formelle ejer, reelt

har meget snævre beføjelser, som, i relation til den pågældende indkomst, gør det til en 'nullitet' eller administrator, der handler på vegne af andre parter."

I 2014-kommentareren, pkt. 12.4, som på dette punkt er blevet videreført i 2017-kommentareren, er det præciseret, at den umiddelbare modtager af udbyttet vil kunne nægtes den overenskomstmæssige fordel, der følger af modeloverenskomstens artikel 10, stk. 2, hvis de faktiske omstændigheder klart viser, at modtageren – uden at være bundet af en kontraktuel eller juridisk forpligtelse til at videreformidle de modtagne betalinger til en anden person – "substantielt"/i realiteten" ikke har rettighederne til at bruge og nyde det modtagne udbytte.

Af præmisserne for Østre Landsrets dom af 3. maj 2021 følger også, at modtageren af et udbytte ikke kan anses for udbyttets retsmæssige ejer, hvis modtageren ikke har haft en "reel råderet" over det. I præmisserne for dommen af 25. november 2021 har landsretten på tilsvarende vis fastslået, at en modtager af renter ikke kan anses for renternes retsmæssige ejer, hvis den pågældende ikke har haft en "reel råderet" over renterne.

6.1.2 Den abstrakte fortolkning af moder-/datterselskabsdirektivet

6.1.2.1 Direktivets fordel skal afslås, når der foreligger misbrug

Ifølge moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, er direktivet ikke til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre svig og misbrug.

Det er Skatteministeriets standpunkt, at en national bestemmelse som selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c), netop er en sådan intern bestemmelse som omhandlet i direktivets artikel 1, stk. 2, hvorefter en fordel i henhold til direktivet kan nægtes, hvis fordelens søges opnået ved svig eller misbrug (ES s. 104105), men afgørelsen af sagen nødvendigvis ikke en stillingtagen til dette strids spørgsmål.

Af Domstolens dom af 26. februar 2019 i de forenede sager C-116/16 og C-117/16, T Danmark, fremgår nemlig, at Domstolen som svar på Østre Landsrets første præjudicielle spørgsmål har anført, at det generelle EU-retlige princip, hvorefter borgerne ikke må kunne påberåbe sig EU-retlige bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, skal fortolkes således, at de nationale myndigheder og domstole i tilfælde af svig eller misbrug skal nægte en skattepligtig person indrømmelsen af den fritagelse for kildeskat af udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, der er fastsat i moder-/datterselskabsdirektivets artikel 5, selv om der ikke findes nationale eller overenskomstmæssige bestemmelser, der foreskriver en sådan nægtelse, jf. hertil dommens præmis 95 og præmisserne 75-94, som svaret er baseret på. Der er ikke tale om, at Domstolen med svaret på landsrettens første præjudicielle spørgsmål har skabt en (ny) retsstilling, der ikke gjaldt forud for dommen, eller at Domstolen har ændret sin hidtidige praksis, således som den er kommet til udtryk i bl.a. sag C-321/05, Kofoed, jf. hertil dommens præmis 84-90. Med dommen har Domstolen – inden for rammerne af den kompetence, som tilkommer Domstolen i medfør af artikel 267 TEUF – blot belyst og præciseret

betydningen og rækkevidden af princippet om forbud mod retsmisbrug, således som dette princip skal anvendes på sager som den foreliggende.

Der er endvidere ikke tale om, at Domstolen med sin dom har fastslået en fortolkning af moder-/datterselskabsdirektivet, som indebærer, at direktivet – i sig selv – skaber forpligtelser for borgerne, hvad der i givet fald ville have været uforeneligt med retssikkerhedsprincippet. I tilfælde, hvor der foreligger retsmisbrug, og hvor borgeren af denne grund nægtes en fordel i henhold til EU-retten, er der således ikke tale om, at borgeren pålægges en forpligtelse efter EU-retten. Der er derimod tale om, at de objektive betingelser for at opnå en fordel i henhold til EU-retten ikke er opfyldt, fordi fordelene søges opnået ved retsmisbrug (dommens præmis 90).

Af Domstolens dom følger således også, at det EU-retlige retssikkerhedsprincip heller ikke er til hinder for at nægte moder-/datterselskabsdirektivets fordel i form af fritagelse for kildeskat, når der foreligger retsmisbrug, hvad der også udtrykkeligt er fastslået i Domstolens dom i sag C-251/16, Cussens, præmis 43. I sagerne, som Østre Landsret afgjorde med dommen af 3. maj 2021, påberåbte de sagsøgte selskaber sig også – forgæves – retssikkerhedsprincippet.

Endelig er det ikke i strid med loven om Danmarks tiltrædelse af den Europæiske Union at nægte moder/datterselskabsdirektivets fordele med henvisning til det generelle EU-retlige princip om forbud mod retsmisbrug. Den foreliggende situation er således usammenlignelig med situationen, der gav anledning til Højesterets dom gengivet i U.2017.824H, Ajos.

Af præmisserne for Højesterets dom i Ajos-sagen fremgår, at det for sagens udfald var udslagsgivende, at der med Højesterets ord forelå en ”contra legem-situation”, dvs. en situation, hvor det ikke inden for rammerne af de fortolkningsmetoder, der er anerkendt i national ret, er muligt at fortolke en national regel direktivkonformt.

En sådan situation foreligger ikke i denne sag, hvor moder-/datterselskabsdirektivet er blevet gennemført ved en simpel henvisning til direktivet. Af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c)’s ordlyd følger således, at udbytte er omfattet af skattepligten, medmindre ”beskatningen af udbyttet skal frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater”. Lovgivningsmagten har således, som også fremhævet ovenfor, valgt den tilgang at lade moder-/datterselskabsdirektivet (og en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst) være styrende for, om et udbytte er omfattet af en skattepligt eller ej.

Det er som følge heraf en smal sag at anlægge en fortolkning af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c), der er i overensstemmelse med moder-/datterselskabsdirektivet og det almindelige princip om forbud mod retsmisbrug, således som direktivet og princippet skal fortolkes ifølge Domstolens dom i de forenede sager C-116/16 og C-117/16, T Danmark.

På den anførte baggrund må selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c) – i overensstemmelse med hvad Østre Landsret også har fastslået i sin dom af 3. maj 2021 – fortolkes således, at den fritagelse for beskatning af udbytter, der ellers

følger af moder-/datterselskabsdirektivet, skal nægtes, hvis fritagelsen i det givne tilfælde søges opnået ved retsmisbrug, hvad der kommer an på en konkret vurdering af de givne omstændigheder.

6.1.2.2 Domstolens bemærkninger om misbrugsbedømmelsen

Ifølge Domstolens dom i de forenede sager C-116/16 og C-117/16, T Danmark, kræves der med henblik på at bevise, at der foreligger misbrug, dels et sammenfald af objektive omstændigheder, hvoraf fremgår, at det formål, som EU-lovgivningen forfølger, ikke er opnået, selv om betingelserne i denne lovgivning formelt er overholdt, dels et subjektivt element, der består i en hensigt om at drage fordel af EU-lovgivningen ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel (dommens præmis 97).

Domstolen har i dommen anvist de nærmere principper for en sådan undersøgelse og foretaget en – ikkeudtømmende – opregning og beskrivelse af holdepunkter for, at moder-/datterselskabsdirektivets fordel i form af fritagelse for beskatning af udbytter i et givent tilfælde søges opnået ved misbrug.

Ifølge Domstolen må en koncern i sager som den foreliggende anses for et kunstigt arrangement, når den ikke er etableret af grunde, der afspejler den økonomiske realitet, når den har en struktur, der er rent formel, og når den har til hovedformål eller som et af sine hovedformål at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med den skattelovgivning, der finder anvendelse. Det gælder navnlig, når betalingen af udbytteskat undgås ved i koncernstrukturen at indskyde en gennemstrømningsenhed mellem det selskab, som overfører udbytte, og det selskab, som er udbytternes retmæssige ejer (præmis 100).

Den omstændighed, at et udbytte i dets helhed eller stort set i dets helhed ganske kort tid efter modtagelsen videreudloddes af det selskab, som har modtaget det, til enheder, som ikke opfylder betingelserne for en anvendelse af moder-/datterselskabsdirektivet, er således ifølge Domstolen et holdepunkt for, at der foreligger et arrangement, som har til formål uretmæssigt at drage fordel af den fritagelse for beskatning, der følger af direktivet (dommens præmis 101).

Ifølge Domstolens dom kan den kunstige karakter af et arrangement ligeledes underbygges ved, at den pågældende koncern er struktureret på en sådan måde, at det selskab, der modtager udbyttet, selv skal videreudlodde dette udbytte til et tredje selskab, som ikke opfylder betingelserne for en anvendelse af moder-/selskabsdirektivet, med den følge at selskabet alene oppebærer en ubetydelig skattepligtig indkomst, når det opererer som gennemstrømningsselskab for at muliggøre pengestrømmen fra datterselskabet til den enhed, som er de overførte beløbs "retmæssige ejer" (dommens præmis 103).

Et selskab kan anses for et gennemstrømningsselskab, hvis selskabets eneste aktivitet er at modtage udbyttet og videreudlodde det til den retmæssige ejer eller til øvrige gennemstrømningsselskaber, jf. dommens præmis 104. Den (manglende) faktiske økonomiske aktivitet skal bedømmes på grundlag af samtlige relevante elementer vedrørende bl.a. driften af selskabet, dets regnskaber, strukturen af selskabets omkostninger og de reelt afholdte udgifter, det

personale, som selskabet beskæftiger, og de lokaler og det udstyr, som det råder over.

Holdepunkter for, at der i et givent tilfælde er tale om et kunstigt arrangement, kan også findes 1) i den omstændighed, at der findes forskellige kontrakter mellem de selskaber, der er involveret i de omhandlede finansielle transaktioner, som giver anledning til pengestrømme inden for koncernen, 2) i fremgangsmåden for transaktionernes finansiering, 3) i vurderingen af de mellemliggende selskabers egenkapital og 4) i gennemstrømningselskabernes manglende beføjelser til at råde økonomisk over de modtagne udbytter. Det er i den forbindelse ikke kun en kontraktuel eller juridisk forpligtelse for det selskab, der modtager udbyttet, til at videreudlodde det til tredjemand, der kan udgøre et sådant holdepunkt. Der foreligger også et holdepunkt for misbrug, hvis selskabet efter en bedømmelse af sagens faktiske omstændigheder ”substantielt” ikke har haft rettighederne til at bruge og nyde udbyttet (præmis 105).

Holdepunkter som de ovenfor nævnte kan anses for bestyrkede, hvis der er et sammenfald eller en nær tidsmæssig sammenhæng mellem på den ene side ikrafttrædelsen af ny skattelovgivning som for eksempel selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c), og på den anden side iværksættelsen af komplekse finansielle transaktioner og ydelsen af lån inden for samme koncern (præmis 106). Et sådant sammenfald eller en sådan nær tidsmæssig sammenhæng er omvendt ikke en nødvendig betingelse for at godtgøre et misbrug, men kan altså bestyrke andre holdepunkter for, at der foreligger et misbrug.

Endelig er det for konstateringen af, om der foreligger et retsmisbrug, uden betydning, om Danmark med den stat, hvor udbytternes retmæssige ejer er hjemmehørende, har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvorefter der ikke ville være blevet indeholdt kildeskat af udbyttet, hvis det var blevet betalt direkte til den retmæssige ejer (præmisserne 107 ff).

6.1.3 Fordelene af såvel den dansk-luxembourgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst som moder-/datterselskabsdirektivet er med rette blevet afslået

For sagens afgørelse må (A) indskydelsen af det luxembourgiske selskab, Heavy Transport Finance (Luxembourg), mellem på den ene side Heavy Transport Holding Denmark og på den anden side de panamanske selskaber, Heavy Transport Group Inc. og Incomara Holdings S.A., (B) den samtidige etablering af gældsforholdet mellem det luxembourgiske selskab og de panamanske selskaber på 326 mio. USD, (C) det danske selskabs umiddelbart efterfølgende overførsel af 325 mio. USD til det luxembourgiske selskab som et ”Short Term Loan”/”Interim dividend”, (D) det luxembourgiske selskabs videreoverførsel af dette beløb til de panamanske selskaber og (E) det danske selskabs udlodning af udbytte på 325 mio. USD, der modregnedes i det ydede ”Short Term Loan” til det luxembourgiske selskab, betragtes som ét samlet og på forhånd tilrettelagt arrangement.

Arrangementet indebar, at de panamanske selskaber – bortset fra spørgsmålet om udbyttets ”retmæssige ejer” og retsmisbrug – kunne modtage beløbet på 325 mio. USD skattefrit, hvad der uden arrangementet ikke havde været muligt, eftersom Heavy Transport Holding Denmark skulle have indeholdt udbyt-

teskat af en udlodning direkte til de panamanske selskaber, da disse selskaber i modsætning til det luxembourgske selskab hverken kunne have påberåbt sig fordelene af moder-/datterselskabsdirektivet eller af en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Således som arrangementet var lagt til rette, var Heavy Transport Finance (Luxembourg) uden reelle beføjelser til at råde over det omhandlede udbytte på 325 mio. USD, der efter vedtagelsen på generalforsamlingen – i overensstemmelse med det aftalte – blev modregnet i det ”Short Term Loan”/”Interim Dividend” på 325 mio. USD, som selskabet allerede havde modtaget fra Heavy Transport Holding Denmark og videreført til selskaberne i Panama. Det luxembourgske selskab fungerede således blot som en gennemstrømningsenhed, hvilket stemmer med Heavy Transport Holding Denmarks indrømmelse af, at det luxembourgske selskab blev indskudt med det hovedformål at undgå dansk udbytteskat.

Heavy Transport Finance (Luxembourg) kan på den anførte baggrund ikke anses for at være udbyttets retsmæssige ejer i den dansk-luxembourgske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 10, stk. 2's forstand. Overenskomsten indebærer dermed ingen forpligtelse for Danmark til at nedsætte beskatningen af udbyttet og fører derfor ikke til, at udbyttet skal fritages for en skattepligt efter selskabsskatteovens § 2, stk. 1, litra c).

Da Heavy Transport Finance er blevet indskudt som gennemstrømningsenhed for udbyttet, følger det endvidere af Domstolens anvisningerne for misbrugsbedømmelsen, at arrangementet må anses for et kunstigt arrangement, der er blevet etableret med det hovedformål at opnå en uretmæssig fordel. Da der således foreligger et retsmisbrug, er en påberåbelse af moder-/datterselskabsdirektivets fordele udelukket. Derfor fører direktivet heller ikke til, at udbyttet skal fritages for en skattepligt efter selskabsskatteovens § 2, stk. 1, litra c).

At et likvidationsprovenu efter de indtil 1. juli 2007 gældende regler kunne udloddes skattefrit til et udenlandsk moderselskab, er uden betydning for konstateringen af, at der i den faktisk foreliggende situation er tale om et kunstigt arrangement, der savner enhver økonomisk og forretningsmæssig begrundelse, og som er blevet sat i værk med det hovedformål uretmæssigt at drage fordel dels af den fritagelse for kildeskat, der er fastsat i moder-/datterselskabsdirektivets artikel 5, dels af den begrænsning, der i den dansk-luxembourgske dobbeltbeskatnings-overenskomst artikel 10, stk. 2, er fastsat med hensyn til kildestaten (Danmarks) beskatning af udbytte. Konstateringen af et sådant retsmisbrug berøres nemlig ikke af, om den skattepligtige – hvis der var blevet foretaget en grundlæggende anden omstrukturering end den faktisk gennemførte – kunne have opnået en skattefordel efter de andre regler, der ville have været gældende i den kontrafaktiske situation.

Der er intet retskildemæssigt grundlag for et modsat standpunkt. Heavy Transport Holding Denmarks påberåbelse af præmis 110 i Domstolens dom i de forenede sager C-116/16 og C-117/16, T Danmark, er således uholdbar.

Præmissen indgår som en del af besvarelsen af det i præmis 107 refererede spørgsmål. Dette spørgsmål tager sigte på den situation, hvor de faktisk fore-

liggende omstændigheder giver belæg for at fastslå, at det givne udbyttes retmæssige ejer er et selskab i en tredjestat, med hvilken kildestaten har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvorefter der ikke ville være blevet indeholdt kildeskat af udbytte, såfremt det var blevet udloddet direkte til det selskab, der er hjemmehørende i denne tredjestat.

Af dommens præmis 108-110 fremgår, at sådanne omstændigheder ikke kan rejse tvivl om, at der foreligger et retsmisbrug, når det er godtgjort, at der foreligger et arrangement, der savner enhver økonomisk og forretningsmæssig begrundelse, og som er blevet sat i værk med det hovedformål at drage uretmæssig fordel af moder-/datterselskabsdirektivet, idet det dog ikke kan ”udelukkes”, at målet med en koncernstruktur ikke er udtryk for retsmisbrug, hvis der foreligger en situation, hvor det givne udbytte ville være fritaget for kildeskat, hvis det var blevet udloddet direkte til det selskab, som har sit hjemsted i en tredjestat.

I den foreliggende sag er der – ubestridt – ikke tale om, at det omhandlede udbyttes retmæssige ejer er et selskab i tredjeland, med hvilket Danmark har indgået en dobbeltbeskatnings-overenskomst. Domstolens besvarelse af det i præmis 107 refererede spørgsmål er derfor uden relevans for afgørelsen af den foreliggende sag. Den foreliggende sag adskiller sig af samme grund også fra den situation, der forelå til pådømmelse i NetApp-sagen, hvor Østre Landsret, for så vidt angik det ene af udbytteerne, fastslog, at der ikke forelå misbrug af moder-/datterselskabsdirektivet og den dansk-cypriotiske dobbeltbeskatnings-overenskomst, da de i sagen faktisk foreliggende omstændigheder ifølge landsretten gav belæg for med sikkerhed at fastslå, at udbyttets retmæssige ejer var et selskab i USA, med hvem Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der kunne påberåbes som grundlag for en skattenedsættelse.

Heavy Transport Holding Denmark har altså hverken i Domstolens dom i de forenede sager C-116/16 og C-117/16, T Danmark, eller i Østre Landsrets dom i NetApp-sagen støtte for, at konstatering af retsmisbrug skulle blive berørt af, om den skattepligtige – hvis der var blevet foretaget en grundlæggende anden omstrukturering end den faktisk gennemførte – kunne have opnået en skattefordel efter de andre regler, der i givet fald ville have fundet anvendelse.

Heavy Transport Holding Denmarks udsagn om, at koncernen, hvis den havde haft ”den mindste anelse om, at den af KPMG anviste udbyttemodel ville medføre en dansk kildeskat på ca. en halv milliard kroner”, ville have droppet det faktisk gennemførte arrangement og i stedet foretaget en ”accelereret likvidation efter anpartsselskabslovens § 59”, bestrides som værende et postulat.

Der er ingen holdepunkter for at antage, at Heavy Transport Holding Denmarks panamanske ejere, navnlig under de givne omstændigheder, for at haste en likvidation igennem inden den 1. juli 2007, ville have sørget for betaling af al forfalden og uforfalden gæld og påtaget sig en solidarisk og ubegrænset hæftelse for al selskabets gæld, forfalden som uforfalden eller omtvistet, jf. hertil anpartsselskabslovens § 59, stk. 1 og 3 (dagældende). Postulatet er en gratis omgang, og det taler for sig selv, at en likvidation efter anpartsselskabslovens § 59 (dagældende), der nu præsenteres som en helt igennem nem og byrdefri fremgangsmåde, faktisk ikke blev gennemført.

For sagens afgørelse er det imidlertid upåkrævet at tage stilling til troværdigheden af Heavy Transport Holding Denmarks postulat. Påberåbelsen af, at en anden omstrukturering end den faktisk gennemførte kunne have resulteret i en skattefordel efter andre regler end dem, der har fundet anvendelse i den faktisk foreliggende situation, kan nemlig ikke rejse nogen tvivl om, at der foreligger et retsmisbrug, når der er belæg for at fastslå, at det arrangement, som blev gennemført i den virkelige verden, savnede enhver økonomisk og forretningsmæssig begrundelse og havde som hovedformål uretmæssigt at drage fordel af moder-/datterselskabsdirektivet og af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, således som det er tilfældet i den foreliggende sag, hvor det som nævnt er erkendt, at arrangementet havde som hovedformål at undgå dansk udbyttebeskatning.

At det omhandlede udbytte således må anses for skattepligtigt i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c), fordi beskatningen hverken skal frafaldes eller nedsættes efter moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er ikke udtryk for, at der pålægges en ”dummebøde”. Der er blot tale om, at udbyttet undergives den beskatning, der – under de faktisk foreliggende omstændigheder – følger af loven.

Når Heavy Transport Holding Denmark anfægter den beskatning, der under de faktisk foreliggende omstændigheder følger af loven, med henvisning til, at koncernen ville have disponeret anderledes, hvis den havde haft ”den mindste anelse om, at den af KPMG anviste udbyttemodel ville medføre en danske kildekat på ca. en halv milliard kroner”, er der i bund og grund tale om, at selskabet vil stilles som om, at der i medfør af skatteforvaltningslovens § 29 var givet tilladelse til omgørelse af en privatretlig disposition. En sådan tilladelse er imidlertid af mange grunde udelukket, bl.a. fordi en tilladelse i henhold til bestemmelsens stk. 1, nr. 1, er betinget af, at den ændrede disposition ikke i overvejende grad må have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skat, hvad der – om noget – er tale om i tilfælde af retsmisbrug, jf. f.eks. U.2016.767H.

6.2 Skattepligten strider ikke imod en bindende, fast administrativ praksis

Ved afgørelsen af, om en skattepligt med hensyn til det omhandlede udbytte vil stride imod en bindende, fast administrativ praksis, må det – da landsretten ellers ikke ville have anledning til at tage stilling til spørgsmålet – lægges til grund, at beskatningen ikke skal frafaldes efter moder-/datterselskabsdirektivets artikel 5, stk. 1, fordi der foreligger misbrug, og at beskatningen af udbyttet ej heller skal nedsættes efter den dansk-luxembourgiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 10, stk. 2, fordi Heavy Transport Finance (Luxembourg) ikke kan anses for udbyttets retmæssige ejer.

Der er derfor med andre ord tale om, at Heavy Transport Holding Denmark med sit praksissynspunkt gør krav på, at det omhandlede udbytte skal anses for undtaget fra en skattepligt, selvom selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c)’s udtrykkelige betingelse for, at udbyttet er undtaget fra skattepligten, ikke er opfyldt. Hverken en forvaltningsretlig lighedsgrundsætning eller et forventningsprincip kan begrunde et krav om en retsstilling, der strider imod lovens udtrykkelige ordlyd.

Hertil kommer, at SKATs afgørelse af 7. december 2010 ikke er udtryk for en praksisskærpeelse, eftersom den ikke ændrede på nogen fast administrativ praksis.

Det påhviler Heavy Transport Holding Denmark at føre bevis for eksistensen af den hævdede praksis, som afgørelsen ifølge selskabet skulle fravige, jf. f.eks. U.2011.3305H, men selskabet har ikke løftet denne bevisbyrde.

Selskabets argumentation for, at der skulle være tale om en praksisskærpeelse, herunder selskabets påberåbelse og udlægning af en række ministersvar, er identisk med den argumentation, som NetApp Denmark ApS forgæves fremførte i sagen, der blev afgjort med Østre Landsrets dom af 3. maj 2021. Østre Landsret har således allerede fastslået, at Heavy Transport Holding Denmarks argumentation er uholdbar.

Det må på den anførte baggrund på tilsvarende vis fastslås, at SKATs afgørelse i denne sag ikke ændrede på nogen bindende, fast administrativ praksis, som Heavy Transport Holding Denmark kan støtte ret på.

6.3 Heavy Transport Holding Denmark er ansvarlig for den manglende indeholdelse

Da det omhandlede udbytte er omfattet af skattepligten, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c), skulle Heavy Transport Holding Denmark i forbindelse med dets vedtagelse om udbetaling af udbyttet have indeholdt udbytteskat heraf, jf. kildeskattelovens § 65, stk. 1.

Af kildeskattelovens § 69, stk. 1, følger som nævnt, at den, som undlader at opfylde sin pligt til at indeholde skat, eller som indeholder denne med for lavt beløb, over for det offentlige er umiddelbart ansvarlig for betaling af det manglende beløb, medmindre han godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed fra hans side ved iagttagelse af bestemmelserne i kildeskatteloven. Ifølge loven gælder der altså et præsumptionsansvar.

Ved afgørelsen af, om Heavy Transport Holding Denmark har afkræftet den lovbestemte formodning for forsømmelighed, må det – da landsretten ellers ikke ville have anledning til at tage stilling til spørgsmålet – lægges til grund, at der ikke har været nogen bindende fast, administrativ praksis, hvorefter det omhandlede udbytte skal anses for at være undtaget fra den skattepligt, der ellers følger af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c). Allerede af den grund er det uholdbart, når Heavy Transport Holding Denmark gør gældende, at der forelå en administrativ praksis, som gav selskabet føje til at antage, at udlodningen kunne foretages uden indeholdelse af udbytteskat.

Hertil kommer, at da der på generalforsamlingen i Heavy Transport Holding Denmark blev truffet beslutning om udbetaling af det omhandlede udbytte, hvilket skete den 23. maj 2007, havde skatteministeren afgivet flere svar, hvoraf fremgår, at et moderselskab ikke ville kunne påberåbe sig fordelene af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det var et ”rent gennemstrømningsholdingselskab”, et ”rent gennemstrømningselskab” eller et ”conduit” selskab, jf.

1) bilag 9 til lovforslag nr. 116 af 14. december 2005, 2) skatteministerens svar på udvalsspørgsmål 2-10 efter fremsættelsen af lovforslag nr. 30 af 4. oktober 2006 og 3) skatteministerens svar på spørgsmål S 474. I de to sidstnævnte svar er der endog henvist til pkt. 12.1 i bemærkningerne til artikel 10 (om udbytte) i OECD's modeloverenskomst, og i det sidstnævnte svar er det ligefrem i selve svaret anført, at "conduit" selskaber omfatter selskaber, der "reelt har meget snævre beføjelser i relation til den pågældende indkomst".

For bedømmelsen af, om Heavy Transport Holding Denmark med hensyn til den manglende iagttagelse af indeholdelsespligten har udvist forsømmelighed, dvs. en uagtsom adfærd, er det uden betydning, at der forinden beslutningen om at udlodde det omhandlede udbytte blev søgt rådgivning hos KPMG, jf. U.2018.3845H. En indeholdelsespligtig kan ikke gøre sig selv immun over for et ansvar efter kildeskattelovens § 69, stk. 1, ved at indhente rådgivning fra en advokat eller revisor.

Det bestrides i øvrigt som udokumenteret, at KPMG havde givet uforbeholden rådgivning om, at den omhandlede udlodning, hvorom generalforsamlingen traf beslutning den 23. maj 2007, kunne besluttes uden indeholdelse af kildeskat. E-mailkorrespondancen fra august 2006, der af Heavy Transport Holding Denmark påberåbes som dokumentation for den uforbeholdne rådgivning, er nemlig ikke ledsaget af en erklæring fra KPMG om, at e-mailkorrespondancen udgør den fulde rådgivning, som KPMG ydede til koncernen vedrørende det omhandlede arrangement med indskydelsen af et luxembourgsk selskab mellem Heavy Transport Holding Denmark og dets panamanske ejere, og at Heeremakoncernen fortsat kunne henholde sig til rådgivningen, da beslutningen om udlodning blev truffet den 23. maj 2007.

For afgørelsen af spørgsmålet, om Heavy Transport Holding Denmark er ansvarlig for den manglende indeholdelse af udbytteskat, bliver det alene udslagsgivende, at selskabet ubestridt var bekendt med de faktiske omstændigheder, som fører til, dels at Heavy Transport Finance (Luxembourg) ikke kan anses for at have været udbyttets retsmæssige ejer i den dansk-luxembourgiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts forstand, dels at fordelingen i form af kildeskattetfritagelsen, der følger af moder-/datterselskabsdirektivet, skal nægtes, fordi EU-retten ikke kan påberåbes med henblik på at muliggøre retsmisbrug. Under disse omstændigheder er selskabet ansvarlig for den manglende indeholdelse, jf. præmisserne for Østre Landsrets dom af 3. maj 2021 og landsrettens dom af 25. november 2021.

6.4 Morarenter

Hvis en virksomhed har betalt for lidt i skatter og afgifter m.v., afkræves virksomheden det skyldige beløb til betaling senest 14 dage efter påkrav, jf. opkrævningslovens § 5, stk. 1.

SKATs afgørelse af 7. december 2010 om, at Heavy Transport Holding Denmark var ansvarlig for betaling af ikke-indeholdt udbytteskat, udgør et påkrav som omhandlet i opkrævningslovens § 5, stk. 1. Heavy Transport Holding Denmark skulle derfor betale et beløb svarende til den ikke indeholdte kildeskat vedrørende udlodningen senest den 21. december 2010. Selskabet indbetalte ikke beløbet, som derfor skal forrentes fra den 21. december 2010, jf. op-

krævnings-lovens § 7, stk. 1. Det er i den sammenhæng uden betydning, at SKATs afgørelse blev ændret af Landsskatteretten, jf. Østre Landsrets ovenfor nævnte dom af 2. juli 2021.

I modsætning til, hvad Heavy Transport Holding gør gældende, er der ikke sket nogen afskæring af rentetilskrivningen. Selskabets indsigelse om, ”at skatteforvaltningen som offentlig myndighed under alle omstændigheder har været uberettiget til at nægte at modtage kildeskattebeløbet, og at Skatteministeriet derfor må skadesløsholde sagsøgte herfor”, er uden faktisk grundlag, eftersom selskabet ikke har tilbudt Skatteforvaltningen at betale et beløb svarende til den ikke indeholdte udbytteskat.

Hertil kommer i øvrigt, at en afskæring af rentetilskrivning kun indtræffer, hvis den rentebærende fordring betales uden forbehold for tilbagesøgning, jf. Østre Landsrets dom af 2. juli 2021.

På den anførte baggrund bør der afsiges dom i overensstemmelse med Skatteministeriets (selvstændige) påstand, herunder den del af påstanden, som angår forrentning.

Endelig bør landsretten tage ministeriets frifindelsespåstand over for Heavy Transport Holding Danmarks mere subsidiære påstand til følge.

Reglerne om én skattekonto i opkrævningslovens kapitel 5 blev indført med lov nr. 513 af 7. juni 2006 og indebærer grundlæggende, at ind- og udbetalinger fra og til virksomheder m.v. angående de fleste skatter og afgifter m.v. indgår i én samlet saldoopgørelse (skattekontoen), således at ind- og udbetalinger automatisk modregnes efter et saldoprincip, jf. herved opkrævningslovens §§ 16 og 16 a, stk. 1.

Hvis den samlede sum af registrerede forfaldne krav på virksomhedens konto overstiger den samlede sum af registrerede og forfaldne tilgodehavender til virksomheden, udgør forskellen (debetsaldoen) det samlede beløb, som virksomheden skylder told- og skatteforvaltningen, jf. opkrævningslovens § 16 a, stk. 2, 1. pkt. En sådan debetsaldo forrentes efter § 16 c, stk. 1, hvoraf følger, at en debetsaldo forrentes med den rente, der er fastsat i § 7, stk. 1, jf. stk. 2, og at renten beregnes dagligt og tilskrives månedligt. Hvis en sådan debetsaldo overstiger 5.000 kr., skal beløbet straks indbetales, jf. § 16 c, stk. 4.

Er der tale om, at den samlede sum af registrerede og forfaldne krav på indbetalinger fra virksomheden er mindre end de registrerede og forfaldne krav på udbetalinger til virksomheden, udgør forskellen (kreditsaldoen) virksomhedens samlede tilgodehavende fra told- og skatteforvaltningen, jf. § 16 a, stk. 2, 2. pkt. En sådan kreditsaldo, der ikke forrentes, jf. § 16 c, stk. 3, skal udbetales til virksomhedens NemKonto efter reglerne i § 16 c, stk. 5.

Det fremgår af ordlyden af opkrævningslovens § 16 a, at der sondres mellem, hvornår krav *registreres* på skattekontoen, og fra hvilket tidspunkt sådanne krav *påvirker* (*debiteres*) saldoopgørelsen. Det følger således af opkrævningslovens § 16 a, stk. 3, at krav på indbetalinger fra virksomheder *registreres* på skattekontoen fra det tidspunkt, hvor der er sket angivelse heraf, eller hvor kravet med sikkerhed kan opgøres. Det følger videre af opkrævningslovens § 16 a,

stk. 4, at krav på indbetalinger fra virksomheder *påvirker (debiteres)* saldoopgørelsen efter stk. 2 fra den seneste rettidige betalingsdag.

Af bestemmelseernes ordlyd følger altså, at et krav *registreres* på skattekontoen, når der er sket angivelse, eller hvor kravet med sikkerhed kan opgøres, jf. stk. 3, men at kravet *påvirker (debiteres)* saldoopgørelsen på tidspunktet for den sidste rettidige betalingsdag, jf. stk. 4.

Det afgørende tidspunkt for påvirkningen (debitering) af saldoopgørelsen – og dermed for forrentning ifølge § 16 c, stk. 1 – er altså den seneste rettidige betalingsdag for det givne beløb, og derfor er Heavy Transport Holding Denmark's standpunkt, som ligger til grund for selskabets mere subsidiære påstand, ikke holdbart, hvilket er blevet fastslået med Østre Landsrets dom af 2. juli 2021.”

Heavy Transport Holding Denmark ApS har i det i et væsentlige procederet i overensstemmelse med de anbringender, der fremgår af selskabets sammenfattende processkrift af 23. februar 2022, hvori det hedder (henvisninger til ekstrakt og materialesamling udeladt):

”5. NÆRMERE OM DE FAKTISKE FORHOLD

5.1 *Heerema-koncernen og de foretagne dispositioner*

Heerema-koncernen er en hollandsk rederi- og entreprenørvirksomhed, der primært beskæftiger sig med at udvikle, bygge, transportere, installere og afinstallere offshore-konstruktioner for energi-branchen.

Koncernens ultimative ejer er skibsreder Pieter Heerema, der bor i Holland.

I 2003 besluttede Heerema-koncernen og det norske rederi, Wilh. Wilhelmsen, at gå sammen i et joint venture om at købe aktierne i det hollandske rederi, Dockwise, der ligeledes var beskæftiget inden for offshore-entreprenørindustrien.

Heerema-koncernen skulle deltage i joint venture med en ejerandel på 54,5 %.

Heeremas aktiepost skulle ejes af koncernens selskab i Panama, Heavy Transport Group Inc., sammen med en forretningspartner (gennem selskabet Incomare Holdings S.A., Panama), og parterne valgte at foretage købet af de 54,5 % gennem et nystiftet dansk holdingselskab, Heavy Transport Danmark, dvs. det sagsøgte selskab i nærværende sag. Heavy Transport Group Inc. ejede 74,17 % af Heavy Transport Danmark, mens Incomare Holding S.A. ejede de resterende 25,83 %.

Aktiviteten i Heavy Transport Danmark bestod udelukkende i at være holdingselskab for Dockwise.

Ved aftale af 22. december 2006 (E 137) solgte aktionærerne, herunder Heavy Transport Danmark, aktierne i Dockwise til en uafhængig tredjemand - kapitalfonden 3i - for en samlet købesum på USD 703.600.000.

Aftalen blev gennemført (completed) den 12. januar 2007 med udbetaling af købesummen - minus et beløb deponeret på en såkaldt escrow på USD 100

mio. - til aktionærene (og hvoraf Heavy Transport Danmarks andel udgjorde USD 325 mio.).

Heavy Transport Danmark var herefter uden aktivitet og dermed likvidationsmodent.

Såfremt selskabet var blevet likvideret (inden den 1. juli 2007) - f.eks. ved en betalingserklæring efter dagældende anpartsselskabslovs § 59 - kunne likvidationsprovenuet være udbetalt til aktionærene i Panama, Heavy Transport Group Inc. og Incomare Holdings S.A., uden indeholdelse af dansk kildeskat efter ligningslovens § 16 A.

Efter indhentet, uforbeholden rådgivning fra revisionsfirmaet KPMG valgte aktionærene imidlertid en alternativ løsning med etablering af et mellemholdingselskab i Luxembourg og en udlodning af udbytte.

Den 16. januar 2007 overdrog de to aktionærer, Heavy Transport Group Inc. og Incomare Holdings S.A., således aktierne i Heavy Transport Danmark til et ny-stiftet selskab i Luxembourg, Heavy Transport Luxembourg, for USD 326 mio. mod udstedelse af et gældsbevis. Efter overdragelsen udlånte Heavy Transport Danmark USD 325 mio. til Heavy Transport Luxembourg - dvs. nu dets moderselskab - på anfordringsvilkår. Heavy Transport Luxembourg anvendte låneprovenuet til betaling af gælden til de to aktionærer vedrørende købet af anparterne i Heavy Transport Danmark.

På en generalforsamling i Heavy Transport Danmark den 23. maj 2007 blev der herefter truffet beslutning om at udlodde et udbytte på 1.799.298.000 kr. (svarende til ca. USD 325 mio.) til moderselskabet, Heavy Transport Luxembourg.

Udbytteudlodningen blev af Heavy Transport Luxembourg anvendt til udliggning af selskabets gæld til Heavy Transport Danmark.

Da Heavy Transport Danmark efter den indhentede, uforbeholdne, rådgivning fra KPMG, jf. nærmere nedenfor, var af den opfattelse, at udbyttet var fritaget for kildeskat som et moderselskabsudbytte, blev der ikke foretaget indeholdelse af kildeskat.

5.2 KPMG's rådgivning

Omkring sommeren 2006 stod det klart for Heerema-koncernen, at aktierne i Dockwise skulle sælges, hvorfor koncernen indhentede skatterådgivning hos KPMG i Luxembourg og Danmark vedrørende spørgsmålet om beskatning af salgsprovenuet, herunder ved betaling til Heavy Transport Danmarks to aktionærer i Panama.

Der er som bilag i sagen fremlagt en e-mail-korrespondance mellem Leo Ruis fra Heerema-koncernen og diverse KPMG-skatterådgivere.

Det fremgår heraf, at Leo Ruis den 8. juni 2006 spørger til konsekvenserne af en likvidation af det danske selskab og udlodningen af likvidationsprovenu til aktionærene i Panama, hvilket Allan Christophersen fra KPMG bekræfter vil

være skattefrit (forudsat at man ikke udlodder proventet før likvidationens vedtagelse).

Senere - den 30. juni 2006 - spørger Leo Ruis ("to avoid a lengthy waiting period") til et salg af aktierne i det danske selskab til Heavy Transport Luxembourg - og en viderebetaling af salgsproventet til de to aktionærer i Panama. KPMG, Luxembourg, foreslår i den forbindelse den udbyttemodel, som er beskrevet i foregående afsnit, og KPMG, Luxembourg, ønskede KPMG Danmarks bekræftelse på, hvad Allan Christophersen allerede havde oplyst mundtligt, nemlig at der ikke var nogen negative skattemæssige konsekvenser i form af dansk kildeskat ("no abuse of law etc."). Britta Ludvigsen, KPMG Danmark, bekræftede herefter, at udbyttet ville være skattefrit, så længe Heavy Transport Luxembourg var et selskab, der var omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet, og at selskabet opretholdt en ejertidsperiode på mindst 12 måneder i forhold til Heavy Transport Danmark. Der var ingen andre forbehold, herunder f.eks. om "retmæssig ejer" eller misbrug.

KPMG bekræfter således uden forbehold, at der ikke vil blive udløst dansk kildeskat i forbindelse med det påtænkte udbytte fra Heavy Transport Danmark til Heavy Transport Luxembourg og dette selskabs viderebetaling af midlerne til de to Panama-selskaber.

Efter at SKAT havde rejst kildeskattekravet mod Heavy Transport Danmark i 2010, meddelte Heeremakoncernen KPMG, at koncernen agtede at holde KPMG erstatningsansvarlig for det tab, som koncernen måtte lide, såfremt kildeskattesagen måtte blive tabt, jf. E 281. I den forbindelse blev der indgået en aftale om suspension af forældelsesfristen mellem parterne (E 283). Efterfølgende - i juli 2018 - har KPMG opsagt suspensionsaftalen. Da et eventuelt erstatningskrav mod KPMG vurderedes at være forældet, har Heeremakoncernen ikke herefter forfulgt kravet mod KPMG.

...

DEL III HEAVY TRANSPORT DANMARKS ANBRINGENDER

8 SEL § 2, STK. 1, LITRA C, FØRER IKKE TIL BEGRÆNSET SKATTEPLIGT AF UDBYTTET

Det fremgår af SEL § 2, stk. 1, litra c (MS 13), at den begrænsede skattepligt *ikke* omfatter udbytte, som oppebæres af et moderselskab, der ejer mindst 15 % (2007) af aktiekapitalen i et datterselskab i en sammenhængende periode på mindst 1 år, inden for hvilken periode udbytteudlodningstidspunktet skal ligge. Disse betingelser, der svarer til de betingelser, som skal være opfyldt, for at et dansk moderselskab kan modtage skattefrit udbytte, er - ubestridt - opfyldt i nærværende sag.

Det er herudover en betingelse, at beskatningen af udbyttet skal frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller i moder-/datterselskabsdirektivet (90/435/EØF). Hvis blot udbyttebeskatningen skal lempes efter *én af disse retsfor skrifter*, foreligger der således ikke begrænset skattepligt til Danmark for den udenlandske udbytte modtager.

Denne sag drejer sig derfor i første række om, hvorvidt denne betingelse er opfyldt.

Heavy Transport Danmark gør gældende, at udbyttebeskatningen skal frafalde eller nedsættes såvel efter DBO'en mellem Danmark og Luxembourg *som* efter moder-/datterselskabsdirektivet, hvorfor Heavy Transport Luxembourg ikke er begrænset skattepligtig til Danmark af det pågældende udbytte. Der er dermed af denne grund ikke noget grundlag for opkrævning af kildeskat.

Nedenfor i afsnit 9 behandles spørgsmålet om Danmarks forpligtelse til nedsættelse af udbyttebeskatning efter den dansk-luxembourgiske DBO, mens spørgsmålet om frafald efter moder-/datterselskabsdirektivet - det spørgsmål, der har været undergivet præjudiciel forelæggelse for EU-Domstolen - behandles nedenfor i afsnit 10.

9 KRAV PÅ NEDSÆTTELSE EFTER DEN DANSK-LUXEMBOURGSKE DBO - HEAVY TRANSPORT LUXEMBOURG ER "RETMÆSSIG EJER" AF UDBYTTET

9.1 Generelt om DBO'en

Det følger af artikel 10 i den dagældende *dansk-luxembourgiske obbeltbeskatningsoverenskomst af 17. november 1980* (MS 407), at kildestaten - i denne sag Danmark - har ret til at beskatte udbytter, men at der skal ske nedsættelse (til 5 eller 15 %), hvis udbyttemodtageren er udbyttets "retmæssige ejer" – i den engelske tekst "*beneficial owner*".

Det gøres gældende, at Heavy Transport Luxembourg er "retmæssig ejer" af det omhandlede udbytte, og at Heavy Transport Luxembourg derfor har krav på nedsættelse efter artikel 10 i den dansk-luxembourgiske DBO. Da der skal ske nedsættelse, foreligger der ikke begrænset skattepligt til Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c.

Artikel 10 i den dansk-luxembourgiske DBO svarer i princippet til artikel 10 i OECD's modeloverenskomst fra 1977. ... Retmæssige ejer" er en oversættelse af "*beneficial owner*".

Begrebet "retmæssig ejer" er hverken defineret i den dansk-luxembourgiske DBO eller i modeloverenskomsten, og hovedproblemstillingen i dette sagskompleks vedrører netop fortolkningen af dette begreb.

I OECD's kommentarer til 1977-modeloverenskomsten, punkt 12 - som var de gældende kommentarer på tidspunktet for indgåelsen af DBO'en mellem Danmark og Luxembourg i 1980 - er det om begrebet anført:

"I henhold til stk. 2 kan begrænsningen i kildestatens beskatningsret ikke benyttes, når et mellemlid, såsom en agent eller en udpeget person, skydes ind mellem den berettigede og udbetaleren, medmindre den retmæssige ejer er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. Stater, der ønsker at udtrykke dette tydeligere, kan frit gøre det under bilaterale forhandlinger." (Vores understregninger).

Da Heavy Transport Luxembourg hverken er "agent" eller en "udpeget person" (på engelsk: "nominee" for selskabets to aktionærer, Heavy Transport Group Inc. eller Incomare Holdings S.A., er det efter 1977-kommentarerne klart, at Heavy Transport Luxembourg er "retmæssig ejer" efter DBO'en.

I 2003 udvidede OECD kommentarerne til at omfatte såkaldte *gennemstrømnings-enheder*.

Kommentarerne blev således bl.a. i punkt 12.1 suppleret med følgende:

"Det ville ligeledes ikke være i overensstemmelse med hensigten og formålet med overenskomsten, hvis kildestaten skulle indrømme lempelse af eller fritagelse for skat i tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, på anden måde end som agent eller mellemmand, blot fungerer som "gennemstrømningsenhed" (conduit) for en anden person, der rent faktisk modtager den pågældende indkomst. Af disse grunde konkluderer den af Committee on Fiscal Affairs udarbejdede rapport "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies", at et "gennemstrømningsselskab" normalt ikke kan anses for den retmæssige ejer, hvis det, skønt det er den formelle ejer, reelt har meget snævre beføjelser, som, i relation til den pågældende indkomst, gør det til en "nullitet" eller administrator, der handler på vegne af andre parter." (Vores understregninger).

Skattemyndighedernes fortolkning af "retmæssig ejer" i nærværende sag støttes på disse udvidede kommentarer, hvilket er tiltrådt af Landsskatteretten ved den indbragte kendelse.

Under nærværende sag støtter ministeriet også sin fortolkning på senere udarbejdede kommentarer til artikel 10, nemlig dem, der kom i 2014, dvs. 7 år efter udbytteudlodningen i nærværende sag.

9.2 "*Retmæssig ejer*" skal fortolkes i overensstemmelse med intern dansk ret

Det gøres gældende, at begrebet "retmæssig ejer" skal fortolkes i overensstemmelse med *intern dansk skatteret*.

I dansk ret vil det være det domstolsskabte princip om "rette indkomstmodtager", der finder anvendelse, således som også skatteministeren gentagne gange har bekræftet ...

Det kan uden videre fastslås, at Heavy Transport Luxembourg efter dansk ret er "rette indkomstmodtager" af det omhandlede udbytte. Dette er i overensstemmelse med, hvad Skatteministeriet også generelt anerkender i dette sagskompleks, jf. f.eks. punkt 25 og punkt 59 i forelæggelseskendelsen for NetApp. Det er også, hvad Landsskatteretten har lagt til grund. Allerede af den grund er Heavy Transport Luxembourg også "retmæssig ejer" af det pågældende udbytte.

Når skatteministeren har forklaret Folketinget forud for vedtagelsen af SEL, at skattefriheden er afhængig af, at Heavy Transport Luxembourg er "rette ind-

komstmodtager" er det bindende for fortolkningen af SEL, uanset hvad den rette fortolkning af DBO'en er. Imidlertid følger det også af DBO'en, at begrebet "retmæssig ejer" skal fortolkes, sådan som dansk lovgivning har defineret "retmæssig ejer" - og her har man, som nævnt, utvivlsomt sat lighedstegn mellem "retmæssig ejer" og "rette indkomstmodtager".

Artikel 3, stk. 2, i Danmarks DBO med Luxembourg - og den tilsvarende bestemmelse i modeloverenskomsten fra 1977- indeholder følgende fortolkningsregel:

"2. Ved anvendelsen af denne overenskomst i en kontraherende stat skal, medmindre andet følger af sammenhængen, ethvert udtryk, som ikke er defineret deri, tillægges den betydning, som det har i denne stats lovgivning om de skatter, hvorpå overenskomsten finder anvendelse."

"Retmæssig ejer" er ikke defineret i overenskomsten. Begrebet skal derfor fortolkes i overensstemmelse med intern dansk ret, "medmindre andet følger af sammenhængen".

Det gøres gældende, at andet ikke følger af sammenhængen, og at begrebet derfor skal fortolkes i overensstemmelse med intern dansk ret, dvs. i overensstemmelse med princippet og retspraksis om "rette indkomstmodtager".

Dette resultat er i overensstemmelse med den af de danske skattemyndigheder - forud for starten på "beneficial owner"-sagerne - anlagte fortolkning ...

Heavy Transport Danmark har naturligvis noteret, at Østre Landsret i sin dom af 3. maj 2021 i NetAppsagen har bemærket, at *"det forhold, at begreberne "retmæssig ejer" og "rette indkomstmodtager" ikke anvendes sprogligt stringent i forarbejderne ... ligeledes ikke [findes] at kunne føre til et andet resultat"*.

Heavy Transport Danmark er ikke enig heri.

Aage Michelsen giver i Festskrift til Ole Bjørn udtryk for følgende generelle opfattelse:

"Anvendelsen af intern ret må ske i alle de tilfælde, hvor et internationalt skattespørgsmål ikke er løst i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som Danmark har indgået med et andet land."

Det er ubestrideligt, at den nærmere forståelse af "retmæssig ejer" eller "beneficial owner" ikke er løst i overenskomsten.

Fortolkningen giver også god mening, når henses til den indledende bemærkning i punkt 12 i 2003kommentarerne:

"Kravet om retmæssigt ejerskab blev indsat i artikel 10, stk. 2, for at tydeliggøre betydningen af ordene "betalt ... til en person, der er hjemmehørende", således som de anvendes i artiklens stk. 1."

Sigtet med bestemmelsen har således været at fastslå, hvem der er den *reelle modtager* af udbyttet, og det er netop, hvad princippet om "rette indkomstmodtager" i dansk skatteret går ud på ...

Jakob Bundgaard og Niels Winther-Sørensen er i SR-SKAT 2007.395 på linje hermed:

"På baggrund af den nævnte danske retspraksis om internretlig fortolkning af begreber fra dobbeltbeskatningsoverenskomster må det formentlig antages, at de danske domstole vil være tilbøjelige til i hvert fald i en vis udstrækning at fortolke beneficial owner-begrebet i overensstemmelse med *intern dansk skatteret*. Eller med andre ord, at de danske domstole vil være tilbøjelige til at anse det selskab, der efter en dansk skatteretlig vurdering anses for rette indkomstmodtager, for også at være beneficial owner." (Vores understregninger).

Den retspraksis, der henvises til, er U 1994.284 H og TfS 2003.222 H.

Synspunktet gentages af Jakob Bundgaard i SU 2011.31.

Også Jens Wittendorff i SR-SKAT 2010.212, er af den opfattelse, at der skal foretages en internretlig fortolkning baseret på princippet om "rette indkomstmodtager". Det fremgår sammesteds, at myndighederne i flere andre stater, herunder USA, Storbritannien, Holland og Italien, anvender en internretlig fortolkning.

Yderligere skal nævnes, at Højesteret også i U.2012.2337 H anvender intern dansk ret ved en fortolkning af en DBO.

Heavy Transport Danmark er opmærksom på, at Østre Landsret ganske vist i den første domstolsafgørelse i "beneficial owner"-sagskomplekset (SKM 2012.121 (ISS-sagen) -) – med støtte i Indofooddommen - har fundet, at der skal anvendes en *autonom* fortolkning. Tilsvarende synes Østre Landsret at have anvendt autonom fortolkning i TDC- og NetApp-sagerne (dommen af 3. maj 2021).

Heavy Transport Danmark er altså ikke enig heri.

For det første undrer det navnlig, at Østre Landsret (i ISS-sagen) har lagt mere vægt på Indofooddommen, som er en civilretlig engelsk afgørelse, som skulle vurdere begrebets betydning i en sag om fortolkning af en låneaftale i indonesisk ret, end på den senere Prévost-sag, som er en skattesag afgjort af den kompetente domstol i kildestaten (Canada).

For det andet er det et faktum, at der i den *internationale litteratur* ikke er enighed om, hvad en autonom fortolkning - i givet fald - skal gå ud på.

En gennemgang af den foreliggende litteratur viser således, at usikkerheden om, hvad der skal forstås ved "retmæssig ejer" ved en autonom fortolkning, er total. Der er ganske enkelt ikke nogen konsensus om en "international fiscal meaning".

For det tredje er der heller ikke i den internationale litteratur enighed om, hvorvidt der bør anvendes en internretlig fortolkning eller en autonom (international) fortolkning.

Vogel og *Baker* er således af den opfattelse, at der skal tilstræbes en "international fiscal meaning", men de erkender, at der ikke eksisterer - og heller ikke er enighed om - en sådan "international fiscal meaning".

Baker er dog af den opfattelse, at der først skal foretages en internretlig fortolkning, og at denne kun skal forkastes, hvis den ikke er i overensstemmelse med overenskomstens sammenhæng:

"If the "context" is to require the non-application of the domestic law meaning, then it is logical that a domestic law meaning should first have been determined and this meaning must be regarded as inappropriate in the context of the treaty."

Jiménez Er derimod af den opfattelse, at der skal foretages en fortolkning på grundlag af intern ret.

For det fjerde er den (beskedne) internationale retspraksis heller ikke éntydig. ...

OECD har i sit *public discussion draft* af 29. april 2011 foreslået, at det indføres i kommentarerne til artikel 10, at "beneficial owner" skal underkastes en international fortolkning, men høringssvarene fra The City of London Law Society og IBFD bestrider, at der er dækning i artikel 3, stk. 2, for dette standpunkt.

På baggrund af de modtagne høringssvar udsendte OECD den 19. oktober 2012 et nyt forslag til reviderede kommentarer vedrørende "retmæssig ejer", hvori OECD - under hensyntagen til, at et flertal af høringssvarene har tilsluttet sig denne opfattelse - fastholdt sit oplæg til, at begrebet underkastes en autonom fortolkning. Dette viser i sig selv, at OECD er på "tynd is", og at der - uanset OECD's politiske ønsker - fortsat var og er betydelig uenighed om spørgsmålet.

At 2014-kommentarernes pkt. 12.1 (MS 496) og 2017-kommentarernes pkt. 12.1 Som følge af politiske overvejelser hos de embedsmænd, som udarbejder kommentarerne, peger i retning af, at begrebet skal fortolkes autonomt, ændrer ikke på, at der i hvert fald ikke i 2007 var (og for så vidt heller ikke sidenhen er kommet) den nødvendige internationale konsensus om begrebets forståelse, til at autonom fortolkning dengang gav mening.

At fortolke begrebet "beneficial owner" - "retmæssig ejer" - i overensstemmelse med dansk rets begreb "rette indkomstmodtager", er endvidere en nødvendighed, når der som her rent faktisk ikke er tale om at fortolke overenskomsten, men tale om at fortolke dansk ret (SEL § 2, stk. 1, litra c), som henviser til overenskomsten, eftersom der reelt ikke er tale om at dele en beskatningsret med Luxembourg, men om at definere en skattefrihed, som udelukkende angår Danmarks interne beskatningsforhold. Dette er særligt oplagt, når forarbejderne til SEL § 2, stk. 1, litra c, entydigt bekræfter, at det danske begreb "rette indkomstmodtager" er ensbetydende med begrebet "beneficial owner".

Selv hvis det var åbenbart, at man ved affattelsen af forarbejderne til SEL § 2, stk. 1, litra c, i 2001 tog fejl af begrebets betydning i modeloverenskomsten, ville de danske forarbejder stadig have forrang frem for overenskomsten, eftersom det var denne forståelse, som det danske Folketing lagde til grund ved vedtagelsen af SEL § 2, stk. 1 litra c.

Konventionskonform fortolkning er heller ikke relevant, da Danmark ikke har lovet Luxembourg at gøre sin interne skattefrihed af udbytter afhængig af forståelsen af DBO'en. Det er et valg, som Danmark egenhændigt har truffet, og man skylder ikke Luxembourg traktatretligt at rette forståelsen af sin interne lovgivning til efter overenskomsten. Afgørende er alene, hvad det danske Folketing har forudsat ved vedtagelsen af SEL § 2, stk. 1, litra c.

Det gøres således gældende, at intern ret i hvert fald må anvendes, når der - som i denne sag - ikke kan peges på en anden international forståelse af begrebet. Og dette er i særlig grad gældende på tidspunktet for den af sagen omhandlede udbytteudlodning i 2007 og endnu mere klart, når det tages i betragtning, at den dansk-luxembourgiske DBO er indgået i 1980.

Da der er enighed om, at Heavy Transport Luxembourg er "rette indkomstmodtager" efter dansk ret, er selskabet dermed også "retmæssig ejer".

9.3 *Heavy Transport Luxembourg er også "retmæssig ejer" af udbyttet efter 2003-kommentarerne*

For det tilfælde, at de udvidede kommentarer fra 2003 imidlertid måtte blive anset for kun at være en *præcisering* af begrebet "retmæssig ejer", gøres det videre gældende, at Heavy Transport Luxembourg - også efter disse - må anses for "retmæssig ejer" af de omhandlede renter.

Heavy Transport Danmark gør således også i dette tilfælde gældende, at "retmæssig ejer"-begrebet skal fortolkes i overensstemmelse med princippet om "rette indkomstmodtager" i dansk ret, jf. således bl.a. *Jakob Bundgaard og Niels Winther-Sørensen* i SR-SKAT 2007.395.

Men selv hvis der foretages en *autonom* fortolkning af begrebet, gøres det gældende, at Heavy Transport Luxembourg må anses for "retmæssig ejer" af det omhandlede udbytte efter 2003-kommentarerne.

Ved revisionen i 2003 blev punkt 12 i kommentarerne bl.a. udvidet med bemærkningen om, at udtrykket "retmæssig ejer" ikke er anvendt i en snæver teknisk betydning, men skal ses i sammenhæng med og i lyset af overenskomstens hensigt og formål, herunder at undgå dobbeltbeskatning og forhindre skatteunddragelse og skatteundgåelse.

Dette uddybes i punkt 12.1 med, at det for det første ikke ville være i overensstemmelse med hensigten og formålet med overenskomsten, hvis kildelandet skulle give lempelse ved betaling til en "agent eller mellemmand" ("agent or nominee"), da denne ikke er ejer af indkomsten og dermed ikke beskattes i sit domicilland, hvorfor der ikke opstår dobbeltbeskatning. Dette svarer til kommentaren til 1977-modeloverenskomsten.

For det andet udtales - som noget nyt - om "gennemstrømningselskaber" i punkt 12.1:

"Det ville ligeledes ikke være i overensstemmelse med hensigten og formålet med overenskomsten, hvis kildestaten skulle indrømme lempelse af eller fritagelse for skat i tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, på anden måde end som agent eller mellemmand, blot fungerer som "gennemstrømningsenhed" (conduit) for en anden person, der rent faktisk modtager den pågældende indkomst. Af disse grunde konkluderer den af Committee on Fiscal Affairs udarbejdede rapport "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies", at et "gennemstrømningselskab" normalt ikke kan anses for den retmæssige ejer, hvis det, skønt det er den formelle ejer, reelt har meget snævre beføjelser, som, i relation til den pågældende indkomst, gør det til en "nullitet" eller administrator, der handler på vegne af andre parter." (Vores understregninger).

Skatteministeriet gør i dette sagskompleks generelt gældende, at punkt 12.1 i de udvidede kommentarer fra 2003 skal forstås således, at der ved fastlæggelsen af, om den formelle beløbsmodtager er "retmæssig ejer", alene skal lægges vægt på omfanget af den formelle beløbsmodtagers reelle beføjelser i relation til at træffe afgørelse om, hvorledes der skal disponeres over modtagne beløb. Efter dette standpunkt vil den formelle beløbsmodtager således ikke kunne anses som "retmæssig ejer", såfremt denne i relation til den pågældende indkomst reelt ikke kan foretage dispositioner, der afviger fra de ultimative ejeres vilje (om at et modtaget beløb skal "dirigeres derhen, hvor det ønskes").

Det bemærkes i denne forbindelse, at det af ordlyden af punkt 12.1 klart fremgår, at der opregnes 3 situationer, hvor en udbyttmodtager ikke er "retmæssig ejer", nemlig hvis den pågældende er (1) "agent", (2) "mellemmand" eller (3) "gennemstrømningsenhed (conduit) for en anden person, der rent faktisk modtager den pågældende indkomst". I den sidstnævnte situation kræves det yderligere, at gennemstrømningsenheden har "meget snævre beføjelser, som, i relation til den pågældende indkomst, gør det til en "nullitet" eller administrator, der handler på vegne af andre parter".

Som det fremgår af kommentarerne, er omfanget af *rådighedsretten* således et væsentligt element i vurderingen af, om et gennemstrømningselskab er den "retmæssige ejer" af indkomsten.

Pointen i kommentarerne er altså, at hvis det udbyttmodtagende selskab har viderekaliseret det modtagne udbytte til de bagvedliggende ejere, skal der - ved vurderingen af, om selskabet er "retmæssig ejer" - lægges vægt på, om dette er et udslag af, at de bagvedliggende ejere har indskrænket selskabets rådighed over udbyttet.

Det gøres gældende, at Heavy Transport Luxembourg ikke har "meget snævre beføjelser, som, i relation til den pågældende indkomst, gør det til en "nullitet" eller "administrator, der handler på vegne af andre parter". Tværtimod, har Heavy Transport Luxembourg i det hele haft de samme beføjelser, som et hvil-

ket som helst andet holdingselskab i en hvilken som helst anden koncern normalt har.

Der har således navnlig ikke foreligget en retlig forpligtelse for Heavy Transport Luxembourg til at viderebetale det modtagne udbytte til Heavy Transport Danmark Bermuda som afdrag på gæld, jf. nærmere nedenfor i næste afsnit. Som det bl.a. fremgår af det pågældende afsnit, er det en betingelse for ikke at anse en udbyttmodtager som "retmæssig ejer", at den pågældende har påtaget sig en *retlig forpligtelse* til at videreformidle det modtagne udbytte.

Det bestrides i den forbindelse, at alene den omstændighed, at de bagvedliggende ejere eller disses repræsentanter på forhånd måtte have truffet den overordnede beslutning om udbytteudlodningen, skulle være afgørende for, at Heavy Transport Luxembourg ikke kan anses for "retmæssig ejer" af udbyttet.

Alle større beslutninger i en hvilken som helst koncern – f.eks. om køb af selskaber, større udlodninger, etablering af finansieringsstruktur mv. - træffes sædvanligvis i første omgang af topledelsen i koncernen.

Herefter gennemføres beslutningerne af de relevante selskabsorganer i de respektive selskaber. Hverken de enkelte selskaber som sådan eller de enkelte ledelsesmedlemmer er som udgangspunkt forpligtede til at gennemføre de planlagte beslutninger, men vægring herved kan naturligvis føre til, at de pågældende medlemmer udskiftes i overensstemmelse med selskabslovenes regler.

Det er ingen holdepunkter for, at kommentarernes punkt 12.1 skal fortolkes således, at det, der er en sædvanlig beslutningsprocedure i enhver koncern, automatisk diskvalificerer koncernens datterselskaber fra at være "retmæssige ejere" af modtagne udbytter.

Realiteten er, at Skatteministeriets fortolkning af kommentarernes punkt 12.1 er så restriktiv, at det er vanskeligt - for ikke at sige umuligt - at pege på et mellemliggende holdingselskab, som ministeriet vil kunne acceptere som "retmæssig ejer" af udbytter.

Herefter synes den eneste (reelle) betingelse, der efter Skatteministeriets opfattelse skal stilles for at frakende et mellemliggende selskab status som "retmæssig ejer", at være, at det skal kunne påvises eller sandsynliggøres, at transaktionen har skatteundgåelse eller -unddragelse (eller "misbrug") som formål eller konsekvens.

Skatteministeriets synspunkt er altså i realiteten, at hvis der kan påvises et *misbrug*, vil et mellemliggende selskab *aldrig være "retmæssig ejer"*, og dermed er der - efter Skatteministeriets egen fortolkning - ikke noget reelt indhold i kravet om "snævre beføjelser".

Skatteministeriets fortolkning af begrebet "retmæssig ejer" må derfor i det hele afvises som *indholdsløs*.

Skatteministeriets fortolkning er da også klart *i strid med Skatteministerens svar* på spørgsmål 86 vedrørende L 213 af 22. maj 2007:

"Et gennemstrømningsselskab (holdingselskab) kan imidlertid ikke sidestilles med en agent eller en mellemmand. Et sådant selskab er indregistreret og fuldt skattepligtigt i det land, hvori det er hjemmehørende og udgangspunktet er helt klart, at et holdingselskab har krav på aftalebeskyttelse.

...

Der er således meget snævre grænser for hvornår danske skattemyndigheder kan tilsidesætte et behørigt indregistreret og fuldt skattepligtigt udenlandsk selskab og som anført i svaret til spørgsmål 6 vedrørende lovforslag L 30 er der heller ikke eksempler på, at danske skattemyndigheder har nægtet at anerkende et udenlandsk holdingselskab og således anset det for en nullitet." (Vores understregninger).

Sammenfattende gøres det således gældende, at Heavy Transport Luxembourg ikke kan anses for en "nullitet eller administrator".

Sagsøgtes forståelse støttes af Østre Landsrets dom af 20. december 2011 i ISS-sagen, hvor landsretten udtalte:

"For at et sådant mellemholdingselskab ikke kan anses for retmæssig ejer, må det kræves, at ejeren udøver en kontrol med selskabet, som ligger ud over den planlægning og styring på koncernplan, som sædvanligvis forekommer i internationale koncerner".

Skatteministeriet har ikke godtgjort, at der foreligger en sådan særlig kvalificeret kontrol fra ejernes side i nærværende sag.

Sagsøgtes forståelse støttes endvidere af nyere international praksis, herunder af Canadas Federal Court of Appeals dom af 26. februar 2009 i den ledende sag, *Prévost*, selv om det anerkendes, at den internationale domspraksis om forståelsen af "retmæssig ejer"-begrebet ikke er éntydig.

...

Overført til nærværende sag er Heavy Transport Luxembourg tillige klart "retmæssig ejer" af det af sagen omhandlede udbytte.

Den 24. februar 2012 afgjorde The Tax Court of Canada en tilsvarende sag om "retmæssig ejer" vedrørende royalties i sagen *Velcro Canada Inc.* Her fandt retten på samme måde som i *Prévost*-sagen, at et mellemliggende holdingselskab var den "retmæssige ejer" af den modtagne indkomst, også selv om der var en forpligtelse til at viderebetale en betydelig del heraf, idet domstolen bl.a. lagde vægt på, at der skete en sammenblanding af midler hos det mellemliggende holdingselskab, ligesom den fandt, at der - for at bryde den selskabsretlige barriere (*corporate veil*) - måtte stilles krav om, at mellemholdingselskabet havde "absolutely no discretion" i forhold til de modtagne midler (hvad der således ikke var tale om).

De canadiske domstole har således slået fast, at det er en nødvendig - men ikke tilstrækkelig - betingelse for at frakende modtageren af en given indkomst sta-

tus som den "retmæssige ejer" heraf, at der foreligger en retlig forpligtelse til at viderebetale den pågældende indkomst.

Dette er efterfølgende klart cementeret i punkt 12.4 i de seneste kommentarer fra 2014 til modeloverenskomsten, jf. afsnit 9.4 nedenfor.

Den canadiske Supreme Court har endvidere for ganske nylig - den 26. november 2021 - truffet afgørelse i den såkaldte Alta Energy-sag, der handlede om, hvorvidt en struktur med et luxembourgsk mellemholdingselskab udgjorde et misbrug af den canadisk-luxembourgsk DBO. Dommen, der faldt ud til skatteyderens fordel (som Prévost-sagen) ...

Skatteministeriet henholder sig i denne sammenhæng navnlig til den engelske Court of Appeal's dom i den såkaldte Indofood-sag og den franske Conseil d'Etat's dom i den såkaldte Bank of Scotland-sag, begge fra 2006.

Østre Landsret henviser også i sin afgørelse i ISS-sagen til Indofood-dommen, idet det dog bemærkes, at det var vedrørende spørgsmålet, om der skal anvendes en internretlig eller autonom fortolkning af begrebet "retmæssig ejer".

Det er imidlertid værd at notere, at Indofood-sagen ikke var en skattesag, men derimod en civil sag om fortolkning af aftalevilkår i en låneaftale underlagt engelsk ret, der ganske vist involverede et (hypotetisk) skatteretligt spørgsmål.

...

Heavy Transport Danmark gør gældende, at sagen ikke er et lige så godt domspræjudikat som de canadiske skattedomme, eftersom der var tale om en civil sag - en fortolkning af en aftale - og ikke en skattesag, og eftersom der var tale om et hypotetisk spørgsmål, hvis svar ville pålægge den ene part en byrdefuld omstrukturering uden vished for, om det skatteretligt holdt. Den engelske domstol udtrykte således i dommens præmis 48, at det ikke ville være rimeligt, at Indofood skulle ud i en retssag med de indonesiske skattemyndigheder, som Indofood risikerede at tabe.

9.4 2014-kommentarerne - der skal foreligge en retlig forpligtelse til viderebetaling

Mens denne sag har verseret er der kommet nye kommentarer fra OECD, nemlig i 2014, som også påberåbes af Skatteministeriet til støtte for, at Heavy Transport Luxembourg ikke er "retmæssig ejer" af det omhandlede udbytte.

Heavy Transport Danmark gør gældende, at det nu eksplicit af 2014-kommentarernes punkt 12.4 fremgår, at det som udgangspunkt er en betingelse for at frakende en udbyttedtager status som "retmæssig ejer" efter modeloverenskomsten, at der foreligger en forpligtelse til at videreformidle udbyttet til en anden person. Det hedder således:

"12.4 I disse forskellige eksempler (agent, mellemmand, conduit selskab i dets egenskab af bemyndiget eller administrator), er den direkte modtager af udbytte ikke "den retmæssige ejer", fordi modtagerens ret til at bruge og nyde udbytterne er begrænset af kontraktuelle eller juri-

diske forpligtelser til at videreformidle de modtagne betalinger til en anden person. En sådan forpligtelse vil sædvanligvis fremgå af relevante, juridiske dokumenter, men kan eventuelt også være til stede allerede i kraft af de faktiske omstændigheder, som ganske klart viser, at modtageren substantielt ikke har rettighederne til at bruge og nyde de udbytter, dog uden at være bundet af en kontraktuel eller juridisk forpligtelse til at videreformidle de modtagne betalinger til en anden person. ... Hvor modtageren af et udbytte har retten til at bruge og nyde udbyttet, uden at være bundet af kontraktuelle eller juridiske forpligtelser til at videreformidle de betalinger, som han har modtaget, til en anden person, er modtageren "den retmæssige ejer" af disse udbytter. ..." (Vores understregninger).

Efter Heavy Transport Danmarks opfattelse har det stedse været klart, at det er en nødvendig - men ikke tilstrækkelig - betingelse for at frakende en udbyttmodtager status som "retmæssig ejer" efter modeloverenskomsten, at der foreligger en retlig forpligtelse til at viderebetale udbyttet. 2014-kommentarerne tilføjer således *på dette punkt* ikke noget, som ikke var gældende i forvejen. Det er også bekræftet i den ledende dom, Prévost, fra 2009, der er omtalt ovenfor i afsnit 9.3.

En "agent eller mellemmand", som nævnt i 1977-kommentarerne, er således klart forpligtet til at videreformidle det modtagne udbytte. Det ligger allerede i, at han netop er "agent eller mellemmand". Det samme gælder for et "gennemstrømningselskab" i 2003-kommentarerne.

Efter Skatteministeriets opfattelse er det uden betydning, på hvilket grundlag forpligtelsen består, men udtrykket "forpligtelse" (til at videreformidle) kan ikke gradbøjes. Enten består forpligtelsen, eller også består den ikke. Den relevante test er, om forpligtelsen kan gennemtvinges ved de nationale domstole. Hvis en anden end udbyttmodtageren således har et retskrav på at få udbyttet udleveret, som kan gennemtvinges ved domstolene, består der en forpligtelse for udbyttmodtageren til at videreformidle udbyttet.

I nærværende sag har der ikke bestået en retlig forpligtelse for Heavy Transport Luxembourg til at videreformidle udbyttet.

Skatteministeriet henholder sig til 2014-kommentarernes bemærkninger om, at modtageren – uden at have været bundet af en kontraktuel eller juridisk forpligtelse til at videreformidle det modtagne udbytte til en anden person – "substantielt" ikke havde rettighederne til at "bruge og nyde" udbyttet.

Heroverfor gør Heavy Transport Danmark gældende, at 2014-kommentarerne på dette punkt - hvis de skal forstås som hævdet af Skatteministeriet - fuldstændigt ændrer de hidtidige kommentarer til bestemmelsen - 7 år efter udbytteudlodningen i nærværende sag - og er dermed utvivlsomt udtryk for en udvidelse - og ikke en præcisering - af "retmæssig ejer"-begrebet i 1977-kommentarerne. De kan derfor ikke finde anvendelse ved fortolkningen af DBO'er, der er indgået før 2014. Den i nærværende sag relevant DBO mellem Danmark og Luxembourg er indgået i 1980.

Endelig gøres det gældende, at det er aldeles usikkert, hvad der ligger i dette udsagn i kommentarerne, og at det derfor under alle omstændigheder ville være

i strid med almindelige principper om retssikkerhed at tillægge det pågældende udsagn betydning.

9.5 Der foreligger ikke et misbrug af DBO'en

Skatteministeriet gør i "beneficial owner"-sagskomplekset generelt gældende, at der skal foreligge et misbrug, for at et udbyttmodtagende selskab kan nægtes overenskomstbeskyttelse. Heri er Heavy Transport Danmark enig.

Heavy Transport Danmark bestrider imidlertid, at der i nærværende sag foreligger et misbrug af den dansk-luxembourgiske DBO.

Imødegåelse af misbrug kræver, at der er hjemmel hertil i dansk ret.

Parterne er i dette sagskompleks enige om, at der i 2007 fandtes *to domstolskabte regler* til imødegåelse af misbrug, nemlig realitetsgrundsætningen og princippet om "rette indkomstmodtager". Dette ses bl.a. i punkt 56-59 i forelæggelseskendelsen i NetApp-sagen (MSX).

Der er således mellem parterne enighed om, at *realitetsgrundsætningen* ikke giver grundlag for at tilsidesætte de i sagskomplekset foretagne dispositioner, jf. punkt 57. Tilsvarende er der mellem parterne enighed om, at udbyttmodtagerne i disse sager, her Heavy Transport Luxembourg, er "*rette indkomstmodtagere*" efter dansk ret, jf. punkt 59.

Skatteministeriet har i sagskomplekset - efter EU-Domstolens dom - fremsat et nyt anbringende om, at der i dansk retspraksis skulle være udviklet *almindelige principper til imødegåelse af misbrug, der rækker ud over realitetsgrundsætningen* (og - må det forstås - princippet om "rette indkomstmodtager"). Heavy Transport Danmark har nedenfor i afsnit 10.4.1.3 tilbagevist dette anbringende.

Det er således en kendsgerning, at der i dansk ret fandtes regler til imødegåelse af misbrug, og at disse regler fører til, at der i denne sag ikke foreligger et misbrug efter dansk ret. I øvrigt er det fast højesteretspraksis, at der ikke kan foreligge misbrug, hvis det fremgår af forarbejderne, at lovgiver har været fuldt opmærksom på den omtvistede problemstilling (hvilket er tilfældet i nærværende sag), jf. U.2004.174H (Over-Hold ApS) og U.2007.736H (Finwill ApS - "elevatorsagen").

Der fandtes ikke relevante anti-misbrugsregler i den dansk-luxembourgiske DBO.

Derimod indeholder DBO'ens artikel 10 bestemmelsen om, at udbyttmodtageren skal være "retmæssig ejer", hvorom henvises til afsnit 9.1 - 9.4 ovenfor.

At der ikke foreligger misbrug af overenskomsten bekræftes bl.a. af, at den valgte struktur - hvor Heavy Transport Luxembourg fungerer som holdingselskab for Heavy Transport Danmark - er direkte anvist af skatteministeren i forbindelse med besvarelsen af spørgsmål 16 til L 99 af 10. november 2000 som en legitim struktur i forbindelse med udlodning af udbytter ...

Dette er helt i overensstemmelse med Mogens Rasmussen og Dennis Bernhardt, begge Told- og Skattestyrelsen, i SR-SKAT 2000.315:

"Det er således blandt OECD's medlemslande generelt antaget, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der følger OECD-modellen, ikke indeholder hjemmel til at imødegå "treaty-shopping".

...

Et selskab, der er stiftet i et aftaleland, bør således være berettiget til aftalebeskyttelse, dvs. betragtes som den "*retmæssige ejer*", selvom det, som det f.eks. er tilfældet med de mange nye holdingselskaber i Danmark, er åbenbart, at formålet er skatteminimering."

Der var generel enighed blandt danske forfattere om disse synspunkter.

Hertil kommer, at den pågældende koncernstruktur med indskydelsen af Heavy Transport Luxembourg slet ikke var nødvendig for at Heavy Transport Danmark kunne udlodde købesummen fra salget af Dockwise-aktierne til de to aktionærer i Panama uden dansk skat.

Såfremt der havde været nogen som helst grund til at tro, at Danmark ville opkræve kildeskat af det omhandlede udbytte ved den valgte konstruktion, bl.a. ved at nægte direktivbeskyttelse (hvad der altså ikke var grund til, bl.a. da der var indhentet uforbeholden skatterådgivning herom, jf. herom senere), så kunne koncernen som en fuldgod alternativ løsning have valgt at lade Heavy Transport Danmark, der jo efter salget var uden aktivitet, likvidere ved en simpel betalingserklæringslikvidation efter anpartsselskabslovens § 59, i hvilken forbindelse likvidationsprovenuet, dvs. et stort set tilsvarende beløb, ubestridt og ubestrideligt kunne være udloddet til aktionærerne, Heavy Transport Group Inc., Panama, og Incomare Holdings S.A., Panama, uden indeholdelse af dansk kildeskat, jf. ligningslovens § 16 A.

Og dermed bortfalder hele grundlaget for at anse den valgte konstruktion med "indskydelse af et mellemholdingselskab" for et misbrug til jorden.

Som det vil fremgå nedenfor i afsnit 0, har EU-Domstolen fastslået, at antimisbrugsprincippet (i hvert fald det EU-retlige, som også efter 2016 danner grundlag for det nu lovfæstede danske generelle antimisbrugsprincip i ligningslovens § 3) går ud på følgende:

...

Selv om det med støtte i Østre Landsrets TDC- og Takeda-domme muligvis kan hævdes, at indskydelsen af Heavy Transport Luxembourg og dette selskabs modtagelse og videresendelse af de omhandlede midler udgør et "kunstigt arrangement, der ikke bygger på en økonomisk realitet", så er andet led i antimisbrugsgrundsætningen - om at det skal være sket med det formål at opnå utilsigtede skattemæssige fordele (der, må man forstå, ikke kunne være opnået i fraværet af det pågældende, kunstige arrangement) - jo netop ikke opfyldt i en situation som den foreliggende, hvor der jo allerede var *et fuldgodt alternativ* (faktisk et nemmere alternativ) til at kanalisere midlerne op til de to aktionærer i Panama *uden dansk kildeskat*.

Den danske lovgiver har været fuldt bevidst om, at der ikke ved en likvidation ville være kildeskat på et udloddet likvidationsprovenu, selv om modtageren var hjemmehørende i en ikke-DBO-stat. Da dette ikke fandtes politisk ønskværdigt, ændrede lovgiver med virkning fra den 1. juli 2007 denne retstilstand.

Skatteministeriet bestrider ikke, at et likvidationsprovenu ville have været skattefrit for de to aktionærer, såfremt de inden den 1. juli 2007 havde udstedt en opløsningserklæring efter den dagældende anpartsselskabslov § 59, f.eks. på samme tidspunkt som den af sagen omhandlede udbytteudlodning, men ministeriet gør gældende, at den omstændighed, at koncernen kunne have likvideret Heavy Transport Danmark og udloddet likvidationsprovenuet direkte til ejerne i Panama uden indeholdelse af dansk kildeskat, ikke ændrer på, at der i den faktisk foreliggende situation er tale om misbrug.

Som netop redegjort for, bestrides dette.

Det bestrides naturligvis ikke, at indskydelsen af mellemholdingselskabet i Luxembourg - som nævnt - skete med det hovedformål ikke at udløse dansk kildeskat ved den planlagte (almindelige) udbytteudlodning (eller sagt med andre ord; det bestrides ikke, at Heavy Transport Danmark ikke ville kunne have foretaget en udlodning af et almindeligt udbytte direkte til en aktionær i Panama uden indeholdelse af kildeskat), men det gøres i denne forbindelse gældende, at det naturligvis indgår i misbrugsvurderingen, om der var andre måder, hvorpå midlerne skattefrit kunne udbetales til ejerne i Panama. Og det var der altså.

Skatteministeriet bestrider så i denne forbindelse, at Heavy Transport Danmark var "likvidationsmodent" efter selskabets salg af aktierne i Dockwise, eftersom selskabet var part i en igangværende civilretlig tvist med køberen af aktierne.

Det er korrekt, at der i forbindelse med salget af aktierne i Dockwise opstod en diskussion - og senere tvist - med køberen, som følge af at et af selskabets skibe sank kort før underskrivelsen af salgsaftalen den 22. december 2006. Og parterne skulle i den forbindelse finde ud af skadernes omfang og den mulige regulering af købesummen i samme anledning. Der blev derfor i forbindelse med gennemførelsen af handlen den 12. januar 2007 tilbageholdt USD 100 mio. af købesummen på en escrow til sikkerhed for tab i forbindelse med ulykken. Sagen blev endelig afsluttet i 2010, efter at sælgerne i 2009 havde givet køberen et såkaldt "non-repair notice", dvs. en meddelelse om, at skibet var totalskadet. Det tilbageholdte beløb på USD 100 mio. (med visse mindre reguleringer for forsikringsudbetalinger m.v.) blev derfor udbetalt (tilbagebetalt) til køberen (og købesummen reduceret med dette beløb).

Men det er værd af bemærke, at det beløb, der blev udloddet til Heavy Transport Danmark i maj 2007 naturligvis var købesummen uden den andel, der var tilbageholdt som sikkerhedsstilling, og det ville derfor have været det samme beløb, der kunne være udloddet ved en likvidation på samme tidspunkt.

Det er korrekt, at den pågældende ulykke umiddelbart besværliggjorde en påtænkt likvidation af det danske sælgerselskab. Det kræver imidlertid ikke nogen nærmere forklaring, at koncernen havde valgt at gennemføre en likvidation af det danske selskab - hvad man altså kunne have gjort uden indsigelsesmulighed fra køber efter dagældende anpartsselskabslovs § 59 - såfremt koncernen

havde haft den mindste anelse om, at den af KPMG anviste udbyttemodel ville medføre en dansk kildeskat på ca. en halv milliard kroner.

Likvidationen kunne, som nævnt, være sket ved en accelereret (betalingserklærings) likvidation efter anpartsselskabslovens § 59, i hvilken forbindelse alle Heavy Transport Danmarks forpligtelser og rettigheder i henhold til aktieoverdragelsesaftalen, blandt andet, ville være overtaget af selskabets aktionærer (MS 24). Som følge af denne legale succession har selskabets potentielle kreditorer netop ingen indsigelsesmulighed over for en sådan likvidation. Til al overflod bemærkes dog videre, at det også var tilladt Heavy Transport Danmark efter aktieoverdragelsesaftalens pkt. 16 at overdrage rettigheder og forpligtelser efter aftalen til et koncernforbundet selskab.

Og så bemærkes det i denne forbindelse endeligt, at de to sælgende koncerners moderselskaber, Heerema Holding Construction, Inc., og Wilh. Wilhelmsen ASA, også var parter i aftalen som garanter for sælgers forpligtelser. Køber var dermed på ingen måde dårligere stillet ved en likvidation af det danske selskab.

Heerema valgte ikke en likvidation i starten af 2007 i forbindelse med salget, eftersom koncernen jo netop som følge af det påtænkte salg tidligere havde rettet henvendelse til sin skatterådgiver, KPMG i Luxembourg og Danmark, for at undersøge, om der var alternativer til en likvidation i forbindelse med et salg af aktierne og hjemtagning af salgsprovenuet til aktionærerne i Panama. Og i den forbindelse rådgav KPMG koncernen - uforbeholdent - om muligheden for at indskyde et mellemholdingselskab i Luxembourg og derefter foretage en udbytteudlodning, jf. nærmere herom nedenfor. Da der herefter forelå et fuldgodt alternativ til en likvidation, var det denne løsning, der blev valgt. Der blev imidlertid ikke opnået nogen skattefordel herved, hvilket udelukker misbrugsbetragtninger.

Såfremt den pågældende konstruktion antages at udgøre et misbrug, vil konsekvensen altså være, at koncernen modtager en gigantisk "dummebøde" på en halv milliard kroner (+ renter).

Ud over at denne omstændighed under alle omstændigheder afkræfter en eventuel formodning for misbrug ved den pågældende "model", viser den i øvrigt også, at det i hvert fald er udelukket at anse det danske selskab for at have handlet forsømmeligt i sagen, jf. nærmere nedenfor i afsnit 12.

Skatteministeriet - der godt kan se, at det er et problem for ministeriet, at der bestod et skattefrit alternativ - forsøger, ikke overraskende, at afvise, at Heerema-koncernen kunne have gennemført en betalingserklæringslikvidation af Heavy Transport Danmark, såfremt selskabet havde haft den mindste anelse om, at der bestod en risiko for at skulle betale en skat på en halv milliard kroner.

En sådan likvidation beskrives således som en "ren hypotese".

Skatteministeriet hævder i den forbindelse, at det er usandsynligt, at Heavy Transport Danmarks panamanske anpartshavere, for at haste en likvidation igennem inden den 1. juli 2007, ville have sørget for betaling af al forfalden og

uforfalden gæld og påtaget sig en solidarisk og ubegrænset hæftelse for al selskabets gæld, forfalden som uforfalden eller omtvistet.

...

Hertil bemærkes, at det naturligvis må have formodningen for sig, at de to aktionærer ville gøre alt, hvad der stod dem muligt, for at undgå en (uforudset og unødvendig) skatteudgift på en halv milliard kroner Herunder at "haste en likvidation igennem inden den 1. juli 2007".

Dette ville, som nævnt af Skatteministeriet, have krævet to ting; for det første at sørge for "betaling af al forfalden og uforfalden gæld", og for det andet at påtage sig en solidarisk og ubegrænset hæftelse for al selskabets gæld, forfalden som uforfalden eller omtvistet.

For så vidt angår første punkt - betaling af al forfalden og uforfalden gæld - ville dette have været ret let, da der ikke var mange gældsposter i det danske selskab (der jo ikke havde andre aktiviteter end at eje Dockwise). Og det skal i den forbindelse navnlig bemærkes, at det krav, der var rejst mod Heavy Transport Danmark i dets egenskab af at være sælger af aktierne i Dockwise, ikke i denne forbindelse kan anses som en (forfalden eller uforfalden) "gæld" i anpartsselskabslovens forstand, da kravet jo var omtvistet (og dermed en "potentiel" gæld, som ville blive overtaget af selskabets aktionærer).

Og hvad angår det andet punkt, at de to aktionærer skulle påtage sig en solidarisk og ubegrænset hæftelse for al selskabets gæld, forfalden som uforfalden eller omtvistet - dvs. også i forhold til de krav, der var rejst mod Heavy Transport Danmark af aktiekøberne, 3i - kræver det ikke nogen nærmere forklaring, at aktionærene selvfølgelig ville være parate til det, idet koncernens moderselskab - Heerema Holding Construction, Inc. - som nævnt ovenfor jo allerede var part i aktieoverdragelsesaftalen og dermed allerede hæftede for de rejste krav. Og da Heavy Transport Danmark ikke havde anden aktivitet - og aldrig havde haft anden aktivitet - er der ikke grund til at overveje andre potentielle (ukendte) hæftelseskrav.

Der er således overhovedet intet grundlag for Skatteministeriets antagelser om, at koncernen ikke kunne eller ville have likvideret Heavy Transport Danmark, såfremt man havde vidst, at der i modsat fald ville blive udløst et skattekrav af den omhandlede eksorbitante størrelse.

Og sammenfattende er der således heller ikke noget grundlag for en antagelse om, at Heavy Transport Danmark og Heavy Transport Luxembourg har misbrugt den dansk-luxembourgske DBO til at opnå en skattefordel for de panamanske aktionærer, som ikke allerede stod til disse aktionærers rådighed.

I overensstemmelse hermed har Østre Landsret i NetApp-sagen udtalt:

"Idet ville have været muligt at udlodde udbytte direkte fra NetApp Denmark til NetApp USA, uden at dette ville have udløst dansk kildeskat, og da det findes godtgjort, at udlodningen skete som led i en planlagt udbyttehjemtagning til koncernens amerikanske moderselskab, finder landsretten, at der hverken foreligger retsmisbrug af den dansk-

cypriotiske dobbeltbeskatnings-overenskomst eller af moder-/datterselskabsdirektivet."

På samme måde var udlodningen i denne sag ubestridt et led i en plan om at hjemtage midlerne til Panama, og det ville ubestridt have været muligt at udlodde et likvidationsprovenu direkte fra Heavy Transport Luxembourg til aktionærerne i Panama.

I øvrigt bemærkes, at OECD først med BEPS-projektet ("Base Erosion and Profit Shifting Project"), der blev opstartet i 2013, og udgivelsen i 2015 af Action 6, "Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances", fremkom med et forslag til indførelsen af en generel misbrugsregel i staternes DBO'er til egentlig imødegåelse af *treaty shopping*. Der var således tale om indførelse af en såkaldt LOB-bestemmelse ("limitation on benefits") samt en såkaldt PPT ("Principal Purpose Test"), dvs. en generel anti-avoidance klausul.

Dette initiativ blev fulgt op med, at en lang række medlemsstater, herunder Danmark, i 2016 indgik den Multilaterale Konvention ("MLI"), hvorved de deltagende stater fik muligheden for at ændre deres bestående DBO'er på flere områder, herunder ved at indsætte disse anti-treaty-shopping regler. I Danmark blev MLI'en vedtaget af Folketinget i 2019.

Det er således først med virkning fra og med 1. januar 2020 - for så vidt angår kildeskatter - at der er blevet indsat generelle anti-misbrugsregler i de bestående danske DBO'er, herunder den dansk-luxembourgiske DBO. Denne misbrugsbestemmelse ville dog heller ikke finde anvendelse i denne sag, da det er afgørende, at skatteyderen opnår en skattefordel, som ikke i forvejen var tilgængelig for skatteyderen.

Men selv i de tilfælde, hvor staterne har indført generelle anti-misbrugsregler, har det for ganske nylig vist sig, at der ikke er grundlag for ud fra misbrugsbetragtninger at tilsidesættelovlige selskabsdannelser selv om de er udtryk for *treaty shopping*. Det må nemlig lægges til grund, at etablering af et selskab også af skattemæssige grunde ikke er udtryk for misbrug af overenskomsterne, idet denne mulighed har været kendt og accepteret af de deltagende stater.

Dette følger af den canadiske Supreme Courts afgørelse af 26. november 2021 i den såkaldte Alta Energysag.

Sagen handlede om, hvorvidt en struktur med et luxembourgsk mellemholdingselskab udgjorde et misbrug af den canadisk-luxembourgiske DBO.

...

Også denne dom understreger, at der ikke i nærværende sag (hvor der ikke engang findes en generel anti-misbrugsregel i den relevante DBO) kan foreligge noget misbrug af den dansk-luxembourgiske DBO. I den forbindelse bemærkes, at Danmark - ligesom Canada - har undtaget visse Luxembourgiske holdingselskaber fra overenskomstbeskyttelse, jf. protokollen til Danmarks DBO med Luxembourg, men det er ubestridt, at protokollens undtagelsesbestemmelse ikke er relevant for Heavy Transport Luxembourg. Dette forhold har Østre

Landsret ikke haft lejlighed til at inddrage hverken i NetApp-sagen, som handlede om DBO'en med Cypern, eller i Takeda-sagen, hvor den retmæssige ejer var hjemmehørende i Luxembourg og tvisten netop angik fortolkningen af protokollen. I TDC-sagerne har den canadiske dom ikke været påberåbt af den enkle grund, at dommen først er fremkommet efter, at der er afsagt dom i TDC-sagerne.

At virksomheder, som ikke var hjemmehørende i Luxembourg kunne etablere et selskab i Luxembourg af skattemæssige grunde var derfor forudset allerede ved DBO'ens indgåelse, og af den grund kan begrebet retmæssig ejer ikke ud fra misbrugsbetragtninger eller lignende gives en bredere betydning, end det havde ved aftaleindgåelsen i 1980. Det, som Skatteministeriet i dag hævder er misbrug, var i 1980 en forudset konsekvens af DBO'en med Luxembourg.

10 SKATTEN SKAL FRAFALDES EFTER MODER-/DATTERSELSKABSDIREKTIVET

10.1 De objektive betingelser for fritagelse i direktivet er opfyldt

Det *andet underanbringende* til Heavy Transport Danmarks principale anbringende om, at selskabet ikke har været forpligtet til at indeholde udbytteskat, går, som nævnt, ud på, at Heavy Transport Luxembourg har et ubetinget krav på, at udbytteskatten skal frafalde efter moder-/datterselskabsdirektivet.

Med *moder-/datterselskabsdirektivet (90/435/EØF) (MS 335)* blev der indført en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater. Formålet med direktivet er at fritage udbytte og andre udlodninger af overskud, som datterselskaber betaler til deres moderselskaber, for kildeskat. Direktivet er ændret ved *Rådets direktiv 2003/123/EF (MS 339)*.

Bestemmelsen om, at der ikke kan pålægges kildeskat på udbytte findes i *artikel 5, stk. 1*, (som ændret i 2003)...

Direktivet opstiller såvel et kapitalkrav som et ejertidskrav.

Kapitalkravet er fastlagt i artikel 3, stk. 1, (som ændret i 2003) og udgjorde i 2007 15 %.

Ifølge artikel 3, stk. 2, kan den enkelte medlemsstat indføre et *ejertidskrav* på højst 2 år. Ejertidskravet i SEL § 2, stk. 1, litra c, er på 1 år, og kravet er blot, at udlodningen skal ligge inden for denne periode.

Det gøres gældende, at Heavy Transport Luxembourg, der ubestridt opfylder såvel kapitalkravet som ejertidskravet i moder-/datterselskabsdirektivet, har et *ubetinget krav* på at blive fritaget for kildeskat på udbyttet fra Heavy Transport Danmark.

Dette er tiltrådt af *Landsskatteretten* i kendelsen af 29. august 2012.

10.2 Ikke betingelse om "retmæssig ejer" i direktivet

Det er en kendsgerning, at moder-/datterselskabsdirektivet – i modsætning til rente-/royaltydirektivet (2003/49/EF) - ikke indeholder en betingelse om, at moderselskabet skal være "*retmæssig ejer*" af det modtagne udbytte.

Det er ikke en fejl eller forglemmelse, men derimod et *fravalg*. I den forbindelse bemærkes, at kravet om "retmæssig ejer" har været indeholdt i modeloverenskomsten siden 1977, at udvidelsen af OECD's kommentarer til dette begreb fremkom i begyndelsen af 2003, at rente-/royaltydirektivet blev vedtaget af Rådet den 3. juni 2003, og at dette direktiv indeholder et krav om "retmæssig ejer" (samtidig med at det tillægger medlemsstaterne en ret til at indføre internretlige anti-misbrugsbestemmelser), samt at moder-/datterselskabsdirektivet blev ændret af Rådet den 22. december 2003, *uden* at Rådet fandt anledning til at medtage en bestemmelse om "retmæssig ejer". EU-lovgiver har således – ud over at der ved artikel 1, stk. 2, er tillagt medlemsstaterne en mulighed for at indføre internretlige anti-misbrugsbestemmelser – anset *kapitalkravet og ejer-tidskravet* på 2 år som tilstrækkelige betingelser for at opnå skattefrihed for udbytter.

Dette bekræftes også af *Kommissionen* i indlægget til EU-Domstolen i NetApp-sagen:

"19. Det bemærkes indledningsvis, at direktivet ikke benytter begrebet "retmæssig ejer" til afgrænsning af dets anvendelsesområde. Det er således ikke afgørende for anvendelsen af skattefritagelsen i direktivet, hvorvidt modtageren af udbytte er den retmæssige ejer heraf. Det afgørende for skattefritagelsen er, at udbyttmodtageren opfylder betingelserne i direktivets artikel 2-4." (Vores understregning).

Tilsvarende hedder det i *generaladvokat Kokotts* udtalelse i NetApp-sagen:

"86. Efterfølgende ønskes det endvidere oplyst, om udbyttmodtageren som omhandlet i moder/datterselskabsdirektivet skal fortolkes på samme måde som den retmæssige ejer som omhandlet i rente-/royaltydirektivet. Dette spørgsmål kan ligeledes besvares benægtende, eftersom moder/datterselskabsdirektivet som anført ovenfor (punkt 34) [skal være punkt 43] anvender en anden tilgang end rente-/royaltydirektivet og dermed bevidst undlader at anvende begrebet retmæssig ejer." (Vores understregninger).

Dette er også lagt til grund af *Landsskatteretten* i kendelsen af 29. august 2012.

10.3 *Imødegåelse af misbrug kræver national hjemmel, jf. artikel 1, stk. 2 - Kofoed-dommen (C-321/05)*

EU-lovgiver har overladt det til de enkelte medlemsstater at fastsætte eventuelle bestemmelser om misbrug af moder-/datterselskabsdirektivet. Det hedder således i *artikel 1, stk. 2* (fra 1990), der var gældende i 2007:

"2. Dette direktiv er ikke til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre svig og misbrug." (Vores understregning).

Som det fremgår, er der tale om en *bemyndigelsesbestemmelse*. Hver enkelt medlemsstat kan således indføre eller opretholde præcis de nationale regler til bekæmpelse af misbrug, som den pågældende medlemsstat finder passende. Nationale anti-misbrugsregler skal dog i sig selv være forenelige med EUretten, herunder de traktatsikrede frihedsrettigheder som fastlagt i EU-Domstolens praksis og ikke mindst *proportionalitetsprincippet*. EU-Domstolen påser altså, at anti-misbrugsreglerne ikke går for vidt.

Heavy Transport Danmark gør gældende, at det fremgår *direkte af ordlyden* af direktivets artikel 1, stk. 2, at en nægtelse af direktivets fordele kræver hjemmel i national ret. At der kræves hjemmel i national ret følger også af, at et direktiv er rettet mod medlemsstaterne (og ikke mod borgerne), og at borgerne skal kunne aflæse deres retsstilling i den nationale lovgivning.

EU-Domstolens dom af 5. juli 2007 i *Kofoed-sagen (C-321/05)*, der drejede sig om den tilsvarende bestemmelse i fusions-skattedirektivets artikel 11, er i overensstemmelse hermed.

Sagen drejede sig om, hvorvidt en dansk statsborger havde et retskrav på at anvende fusions-skattedirektivets regler om skattefri aktieombytning i et tilfælde, hvor der - som Domstolen udtalte i præmis 39 - var "visse indicier", som kunne begrunde en anvendelse af misbrugsbestemmelsen i direktivets artikel 11, når Danmark ikke havde indført en specifik national bestemmelse til gennemførelse af denne artikel i dansk ret.

EU-domstolen fastslår udtrykkeligt, at det alene er interne danske retsfor skrifter om retsmisbrug, skattesvig eller skatteunddragelse, der kan begrunde en fravigelse af direktivets skattefritagelsesbestemmelser. Det hedder således i domskonklusionen:

"Følgelig er artikel 8, stk. 1, i direktiv 90/434 principielt til hinder for, at en sådan ombytning af selskabsandele beskattes, medmindre nationale retsfor skrifter om retsmisbrug, skattesvig eller skatteunddragelse kan fortolkes i overensstemmelse med nævnte direktivs artikel 11, stk. 1, litra a), og dermed begrunde at ombytningen beskattes." (Vores understregning).

Disse nationale retsfor skrifter behøver ikke at bestå i *lovgivning*, men kan også være *uskrevne retsgrundsætninger* (såsom i dansk ret realitetsgrundsætningen og princippet om "rette indkomstmottager"), jf. præmis 44-46.

I præmis 38-42 afviser EU-Domstolen udtrykkeligt, at det "*almindelige fællesskabsretlige princip om forbud mod retsmisbrug*" som afspejlet i artikel 11, stk. 1, litra a) kan gøres gældende over for borgerne, hvis der ikke består en national hjemmel hertil. Begrundelsen er, at "*retssikkerhedsprincippet [er] til hinder for, at direktiver i sig selv kan skabe forpligtelser for borgerne. Direktiver kan derfor ikke som sådan påberåbes af medlemsstaten over for borgerne*", jf. præmis 42.

EU-Domstolen fulgte *generaladvokat Kokotts* forslag til afgørelse af 8. februar 2007, hvor det i punkt 66 og 67 hedder:

"66. Kun en *direkte* anvendelse af artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 til skade for Hans Markus Kofoed og Niels Toft ville være udelukket for de danske myndigheder. Således kan en medlemsstat ikke over for en borger påberåbe sig en direktivbestemmelse, som den ikke selv har gennemført. Ifølge fast retspraksis kan et direktiv ikke *i sig selv* skabe forpligtelser for borgerne, og en direktivbestemmelse kan derfor ikke *som sådan* påberåbes over for borgerne.

67. Lige så lidt kan de kompetente myndigheder i øvrigt over for borgerne *direkte* påberåbe sig et eventuelt almindeligt fælleskabsretligt princip om, at retsmisbrug er forbudt. For så vidt angår tilfælde, som er omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 90/434 har et sådant princip fundet specifikt udtryk og er blevet konkretiseret i direktivets artikel 11, stk. 1, litra a). ..." (Vores understregning).

Kofoed-dommen bekræftede altså det, der allerede fremgår af ordlyden af moder-/datterselskabs-direktivets artikel 1, stk. 2, nemlig at imødegåelse af misbrug kræver national hjemmel.

Det fremgår i øvrigt af Skatteministeriets kommentar til *Kofoed-dommen* i TfS 2008.45 DEP, at ministeriet efterfølgende tog bekræftende til genmæle i hovedsagen.

Landsskatteretten har i sin kendelse af 29. august 2012 lagt *Kofoed-dommen* til grund.

10.4 *Der foreligger ikke misbrug efter de danske anti-misbrugsregler gældende i 2007*

...

Parterne er enige om, at retsstillingen vedrørende anti-misbrugsregler i dansk ret i 2007 var som gengivet i punkt 55-59 i forelæggelseskendelsen i *NetApp-sagen*.

...

Som det fremgår af *NetApp-forelæggelseskendelsens* punkt 25 og punkt 59, anerkender Skatteministeriet, at udbyttmodtageren, *NetApp Cypem*, er "rette indkomstmodtager" af de omhandlede udbytter, hvilket tilsvarende gælder i nærværende sag, for så vidt angår *Heavy Transport Luxembourg*.

Tilsvarende anerkender Skatteministeriet i forelæggelseskendelsens punkt 57, at realitetsgrundsætningen ikke giver grundlag for at tilsidesætte de i sagen foretagne dispositioner. SKAT forsøgte oprindeligt at nægte fritagelse for beskatning i "beneficial owner-sagerne" ud fra realitetsbetragtninger, men måtte erkende, at der ikke var grundlag herfor, jf. bl.a. dommene i *TfS 2003.889 H (Over-Hold ApS)* og *TfS 2006.1062 H (Finwill ApS - "Elevatorsagen")*.

Der er altså mellem parterne enighed om, at hverken *princippet om "rette indkomstmotager"* eller *realitetsgrundsætningen* kan anføres til støtte for Skatteministeriets påstand.

Der foreligger således ikke misbrug efter de danske anti-misbrugsregler gældende i 2007.

Dette er tiltrådt af *Landsskatteretten* ved den indbragte kendelse.

10.4.1 *Skatteministeriets tre anbringender om, at der i 2007 konkret var hjemmel i dansk ret til at nægte direktivets fordele på grund af misbrug, er ikke bæredygtige*

Skatteministeriet har gjort tre anbringender gældende til støtte for, at der skulle være hjemmel i dansk ret til konkret at nægte direktivets fordele på grund af misbrug.

...

10.4.1.1 *SEL § 2, stk. 1, litra c, er ikke en sådan specifik national bestemmelse som omhandlet i direktivets artikel 1, stk. 2 (spørgsmål 1.1 til EUD i NetApp-sagen)*

Skatteministeriet gør gældende, at SEL § 2, stk. 1, litra c, i sig selv indeholder den fornødne interne hjemmel til at nægte direktivets fordele i tilfælde af misbrug. Synspunktet støttes på følgende sætning i bestemmelsen:

"Det er en betingelse [for skattefritagelse], at beskatningen af udbyttet skal frafaldes ... efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF ... (Vores understregning).

Synspunktet går nærmere ud på, at Danmark ikke "*skal*" frafalde kildeskat, medmindre der efter direktivet består en pligt hertil, og det gør der - efter synspunktet - ikke, hvis der foreligger et misbrug. Den blotte henvisning til direktivet skulle således - efter synspunktet - indebære en udnyttelse af bemyndigelsen i artikel 1, stk. 2, og dermed, at der (automatisk) er indført en national anti-misbrugsregel i dansk ret.

Det turde være åbenbart, at Skatteministeriets kunstige forsøg på at "skabe" en lovbestemt anti-misbrugsregel ikke er holdbar. Af mange grunde.

End ikke logikken er på plads, fordi det postulerede resultat indgår som en forudsætning for ræsonnementet. Når Skatteministeriet således hævder, at der ikke er pligt til at frafalde kildeskat, hvis der foreligger misbrug, er dette kun en korrekt forudsætning, hvis Danmark i overensstemmelse med artikel 1, stk. 2, (allerede) har valgt at implementere en anti-misbrugsbestemmelse, men det er jo ikke tilfældet. Den første præmis i argumentationen forudsætter således resultatet, og argumentationen er dermed cirkulær.

Den generelle henvisning til direktivet indebærer altså en implementering af direktivet, som det ser ud, herunder med bemyndigelsesbestemmelsen i artikel 1, stk. 2, men den indebærer *ikke* en stillingtagen til, om bemyndigelsen skal udnyttes, og dermed heller *ikke* en implementering af en anti-misbrugsregel i dansk ret. Den blotte henvisning til direktivet antyder intet som helst om, at Danmark ved indførelsen af lovreglen i 2001 skulle have haft til hensigt at indføre en (fakultativ) national anti-misbrugsregel, endsige, hvad en sådan regel - i givet fald - skulle gå ud på.

Tværtimod er det en kendsgerning, at Skatteministeriet og den danske lovgiver ved indførelsen af SEL § 2, stk. 1, litra c, i 2001 konkret *ikke* fandt behov for og derfor heller *ikke* ønskede at indføre en antimisbrugsregel, Den forståelse af SEL § 2, stk. 1, litra c, som Skatteministeriet nu gør gældende, og som er opfundet til denne sag, er således *i direkte strid med forarbejderne til denne bestemmelse fra 2001*.

Som det fremgår ... var lovgiver også helt opmærksom på, at hvis der ønskedes yderligere misbrugsregler end de almindeligt gældende (realitetsgrundsætningen og princippet om "rette indkomstmodtager"), skulle dette i henhold til direktivets artikel 1, stk. 2, ske ved supplerende lovgivning, således som det også skete i forbindelse med direktivets oprindelige implementering ved lov nr. 219 af 3. april 1992.

Østre Landsrets spørgsmål 1.1 til EU-Domstolen i NetApp-sagen drejer sig om dette anbringende fra ministeriet.

I *Kommissionens* indlæg hedder det om ministeriets anbringende i punkt 9: "*Denne tankegang kan efter kommissionens opfattelse ikke accepteres*", hvilket begrundes i de efterfølgende punkter. Og i *Kommissionens* forslag til besvarelse af spørgsmål 1.1 hedder det, at SEL § 2, stk. 1, litra c, "*ikke [kan] anses for at være en specifik national bestemmelse som omhandlet i direktivets artikel 1, stk. 2*".

Tilsvarende hedder det i *generaladvokatens* forslag, punkt 106:

"Af denne grund skal spørgsmål 1.1 og 2 besvares med, at hverken § 2, stk. 2 [rettelig stk. 1], litra c, i den danske selskabsskattelov eller en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der for så vidt angår beskatningen af udloddet udbytte tager udgangspunkt i den retmæssige ejer, er tilstrækkelige til at kunne betragtes som gennemførelse af moder-/datterselskabsdirektivet artikel 1, stk. 2." (Vores understregninger).

EU-Domstolen har ikke besvaret spørgsmål 1.1, da Domstolen i stedet valgte at introducere det "generelle EU-retlige princip om forbud mod misbrug", som omtales nedenfor i afsnit 10.6.

Som det fremgår, har Skatteministeriets anbringende intet som helst for sig.

Landskatteretten har da også i den indbragte kendelse afvist dette anbringende.

10.4.1.2 *Betingelsen om "retmæssig ejer" i en DBO er ikke en sådan overenskomstmæssig anti-misbrugsbestemmelse, som er omfattet af direktivets artikel 1, stk. 2 (spørgsmål 2.1 til EUD i NetApp-sagen)*

Skatteministeriet gør endvidere gældende, at betingelsen om "retmæssig ejer" i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg (fra 1980) er en sådan overenskomstmæssig anti-misbrugsbestemmelse, som er omfattet af direktivets artikel 1, stk. 2. Efter dette synspunkt er det altså uden betydning, at direktivet ikke selv opstiller et krav om "retmæssig ejer".

Heller ikke dette kunstige forsøg på at "skabe" en intern anti-misbrugsregel er holdbart. Som nævnt ovenfor i afsnit 10.2, var det udtryk for et *fravalg*, når EU-lovgiver ikke medtog en betingelse om "retmæssig ejer" i direktivet, hvilket er bekræftet af Kommissionen og generaladvokaten. Denne betingelse kan derfor heller ikke (automatisk) komme ind "ad bagvejen".

Heavy Transport Danmark gør i øvrigt gældende, at modeloverenskomstens betingelse om "retmæssig ejer" *ikke* kan anses for en bestemmelse, "som er nødvendig for at hindre svig og misbrug" i artikel 1, stk. 2's forstand. Betingelsen er således *ikke* en anti-misbrugsforanstaltning, men derimod en regel om, at kun den person, der er skattepligtssubjektet for udbyttet (den "retmæssige ejer"), kan påberåbe sig lempelse efter overenskomsten. Dette fremgår udtrykkeligt af punkt 12 i 1977-kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, der var gældende på tidspunktet for indgåelsen af den dansk-luxembourgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst i 1980. Dette hensyn varetages i direktivet i stedet af kapital- og ejertidskravet.

Det er almindeligt anerkendt i den internationale skattelitteratur, at modeloverenskomstens betingelse om "retmæssig ejer" ikke er en anti-misbrugsbestemmelse. Som eksempel kan nævnes, at *professor Adolfo Martin Jiménez*, *World Tax Journal*, 2010, er af den opfattelse, at "retmæssig ejer" er en "attribution-of-income rule" (indkomst-allokeringsregel) - ligesom princippet om "rette indkomstmodtager" i dansk ret - og ikke en "anti-avoidance rule" (anti-misbrugsregel). Der skal derfor ikke foretages en "economic interpretation", men derimod en "legal interpretation", og parternes hensigt er derfor uden betydning:

"Therefore, unlike in the case of anti-avoidance rules, the subjective intentions of the parties are irrelevant in the beneficial-ownership analysis, which is, in our opinion, only concerned with attributing income to a given person." (Vores understregning).

Også *Philip Baker*, QC, *Double Taxation Conventions*, 2010 (MS 2241), der generelt om begrebet "retmæssig ejer" udtaler, at "*unfortunately, the meaning of the phrase still remains less than fully clear*", er på linje hermed, idet han foreslår, at afgørelsen af, hvem der er den "retmæssige ejer", beror på, hvem der har krav på beløbet i tilfælde af modtagerens konkurs.

Det gøres endvidere gældende, at udtrykket "*overenskomster*" i artikel 1, stk. 2, skal fortolkes således, at det har som forudsætning, at medlemsstaten efter sin interne ret kan påberåbe sig dobbeltbeskatningsoverenskomsten til skade for skatteyderen, hvilket ikke er muligt efter dansk ret.

Skatteministeriets synspunkt fører bl.a. til det selvmodsigende resultat, at en udbyttmodtager vil have en ringere beskyttelse efter direktivet i det tilfælde, hvor der findes en dobbeltbeskatningsoverenskomst (hvis mål er at lempe skatter) mellem de involverede lande, end i det tilfælde, hvor der ikke findes en sådan. F.eks. har Danmark siden 2009 ikke haft en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Spanien. Hvis synspunktet var rigtigt, ville Heavy Transport Luxembourg (og dermed Heavy Transport Danmark som indeholdelsespligtig) for perioden efter 2009 således have været bedre stillet, såfremt Heavy Transport Luxembourg i stedet havde været hjemmehørende i Spanien.

Hertil kommer, at der ikke er noget grundlag for at antage, at Skatteministeriet og den danske lovgiver ved indførelsen af SEL § 2, stk. 1, litra c, i 2001 havde noget som helst ønske om, at betingelsen i OECD's modeloverenskomst om "retmæssig ejer" skulle udstrækkes til at gælde for moder-/datterselskabsdirektivet som en selvstændig anti-misbrugsregel. Tværtimod ligger det klart, at lovgiver lagde til grund, at der over det danske selskab kunne indskydes et mellemholdingselskab, som var "retmæssig ejer" af udbyttet ...

Også Skatteministeriets anbringende om, at betingelsen om "retmæssig ejer" er en overenskomstmæssig anti-misbrugsbestemmelse i artikel 1, stk. 2's forstand, med den virkning at Heavy Transport Luxembourg kan nægtes fritagelse i henhold til direktivet, er således *i direkte strid med forarbejderne til SEL § 2, stk. 1, litra c.*

Østre Landsrets spørgsmål 2 til EU-Domstolen i NetApp-sagen (MS 1772) drejer sig om dette anbringende fra ministeriet.

Kommissionen afviser i sit indlæg, punkt 18-25, i det hele ministeriets anbringende og konkluderer i punkt 25:

"Efter Kommissionens opfattelse kan en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem to medlemsstater og udformet i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst, i henhold til hvilken beskatningen af udbytte afhænger af, om udbyttmodtageren anses for den retmæssige ejer af udbyttet eller ej, således ikke udgøre en "overenskomstmæssig anti-misbrugsbestemmelse" som omhandlet i direktivet artikel 1, stk. 2." (Vores understregninger).

Som det fremgår af *generaladvokatens* forslag, punkt 106, som er citeret ovenfor i afsnit 10.4.1.1, kom generaladvokaten til det samme resultat.

EU-Domstolen har heller ikke besvaret spørgsmål 2, da Domstolen i stedet valgte at introducere det "generelle EU-retlige princip om forbud mod misbrug".

Heller ikke dette anbringende er således bæredygtigt.

Landskatteretten har da også i den indbragte kendelse afvist dette anbringende.

10.4.1.3 *Der findes ikke i dansk ret almindelige principper til imødegåelse af misbrug uden for realitetsgrundsætningen (og princippet om "rette indkomstmodtager")*

Skatteministeriet har i sagskomplekset efter forelæggelsen for EU-Domstolen fremsat et nyt anbringende om, at der i dansk retspraksis skulle være udviklet almindelige principper til imødegåelse af misbrug, der rækker ud over realitetsgrundsætningen (og - må det forstås - princippet om "rette indkomstmodtager").

Der nævnes som eksempler herpå 3 højesteretsdomme (U.1998.245H, U.2005.649H og U.2015.2277H, hvor dispositioner, der "*formelt*" var blevet indrettet sådan, at en bestemt, gunstig skatteregel fandt anvendelse, er blevet tilsidesat i skattemæssig henseende med den begrundelse, at dispositionerne ikke havde noget "*forretningsmæssigt formål*" eller lignende. Der er også et eksempel på en højesteretsdom (U.1999.1714.H, der har tilsidesat et skattearrangement uden at bruge en tilsvarende vending.

Efter at parternes advokater i forbindelse med udarbejdelsen af Østre Landsrets forelæggelseskendelse af 19. februar 2016 i NetApp-sagen i fællesskab har rådgivet landsretten om, at retsstillingen i Danmark i 2005 og 2006 var således, at der ikke fandtes en generel lovbestemt regel om bekæmpelse af misbrug, men at der derimod var to domstolsskabte instrumenter, der kunne danne grundlag for at gribe ind over for misbrug, nemlig *realitetsgrundsætningen* og *princippet om "rette indkomstmodtager"*, mener Skatteministeriet altså nu, at der ved siden heraf gælder *andre almindelige principper til imødegåelse af misbrug*.

Indledningsvis bemærkes, at alle 4 domme forelå, da parternes advokater rådgav Østre Landsret. Desuagtet fandt Skatteministeriet ikke anledning til at orientere landsretten om, at gengivelsen af retsstillingen i forelæggelseskendelsen var forkert, hvad ministeriet givetvis heller ikke mente, at den var.

Der henvises i så henseende til forarbejderne til lov nr. 540 af 29. april 2015 vedrørende indførelsen af en anti-misbrugsklausul vedrørende moder-/datterselskabsdirektivet i ligningslovens (LL) § 3. I lovforslaget (L 167 2014/15) har Skatteministeriet gengivet gældende ret forud for vedtagelsen af den nye misbrugsklausul, og dermed også i 2005 og 2006. Det hedder heri:

"Der findes ikke en generel lovbestemt regel om bekæmpelse af misbrug i dansk skattelovgivning. Efter dansk (rets)praksis sker beskatningen efter der er foretaget en bedømmelse af, hvad der faktisk er sket. Det betyder, at tomme og kunstige skattebetingede dispositioner kan tilsidesættes, således at beskatningen i stedet foretages i forhold til den modstående realitet. Dansk skatteret er altså grundlæggende helt på linje med international gældende principper om "substance over form"." (Vores understregninger).

Som det fremgår, svarer ministeriets gengivelse af gældende ret i lovforslaget til gengivelsen i forelæggelseskendelsen, hvorved erindres om, at princippet om "rette indkomstmodtager" udspringer af realitetsgrundsætningen. Der er

altså ikke nævnt *andre almindelige principper til imødegåelse af misbrug*, som Skatteministeriet nu hævder på basis af en række ældre domme.

Det er derfor ubetænkeligt at antage, at Skatteministeriets nye anbringende er et til lejligheden opfundet synspunkt. Realiteten er, at ministeriet har fortrudt sin anerkendelse i forelæggelseskendelsens punkt 57 ... og nu i stedet forsøger at kvalificere den eksisterende retspraksis på en anden måde.

Det nye synspunkt har da heller ikke støtte - hverken i retspraksis eller litteratur.

De 3 førstnævnte domme er fuldgode eksempler på, at realitetsgrundsætningen er blevet anvendt til at tilsidesætte de pågældende arrangementer, mens den sidstnævnte dom, U.1999.1714.H om Hadsten Bank, er et eksempel på en fortolkning af aktieavancebeskatningslovens § 3 (om næringsaktier).

...

I alle de tre sager har skatteyderne forsøgt at "opstille kulisser", så arrangementerne fremstår som "gangbare skattemæssige dispositioner", men er blevet gennemskuet af domstolene.

Skatteministeriets eneste begrundelse for, at disse sager ikke skulle være omfattet af realitetsgrundsætningen, er, at det er indgået i domstolenes præmisser for at tilsidesætte arrangementerne, at dispositionerne ikke havde noget "*forretningsmæssigt formål*" eller lignende.

Dette er imidlertid snarere et *kendetegn* på, at dommene er udtryk for en anvendelse af realitetsgrundsætningen. Det er således hovedreglen, at Skatteministeriet i sager om realitetsgrundsætningen gør gældende, at dispositionerne savner "*forretningsmæssigt formål*". ...

Skatteministeriet mangler også at forklare, hvordan ministeriet kan mene, at Heavy Transport Luxembourg er "*rette indkomstmodtager*", jf. princippet i NetApp-forelæggelseskendelsens punkt 59, og at dispositionerne ikke kan tilsidesættes efter *realitetsgrundsætningen*, jf. samme forelæggelseskendelsens punkt 57, hvilket altså betyder, at der ikke er tale om "tomme og kunstige, skattebetingede dispositioner", og at substansen svarer til formen, jf. forelæggelseskendelsens punkt 56, samtidig med at ministeriet hævder, at dispositionerne skal tilsidesættes, fordi de savner "*forretningsmæssigt formål*".

Det giver ganske enkelt ikke nogen mening.

Skatteministeriet mangler også helt grundlæggende at forklare, hvordan der overhovedet skulle kunne foreligge et misbrug, når lovgiver i forarbejderne til SEL § 2, stk. 1, litra c, har givet klart udtryk for, at indskydelsen af et cypriotisk mellemholdingselskab mellem et dansk selskab og dets moderselskab i et ikke-DBO land og en efterfølgende udbytteudlodning via mellemholdingselskabet til selskabet i ikke-DBO landet ikke udgør et misbrug.

Som det fremgår, findes der ikke i dansk ret almindelige principper til imødegåelse af misbrug, der rækker ud over realitetsgrundsætningen (og "*rette ind-*

komstmodtager"), og som kan føre til, at Heavy Transport Luxembourg nægtes fritagelse for beskatning i henhold til moder-/datterselskabsdirektivet.

10.4.1.4 *Sammenfattende om Skatteministeriets tre hævdede hjemler i dansk ret til imødegåelse af misbrug af moder-/datterselskabsdirektivet: hjemlerne findes ikke*

Som det fremgår af afsnit 10.4.1.1 - 10.4.1.3 ovenfor, findes ingen af de af Skatteministeriet hævdede tre konkrete hjemler i dansk ret til imødegåelse af misbrug af moder-/datterselskabsdirektivet.

Konklusionen er derfor - som det også fremgår af Østre Landsrets forelæggelseskendelse - at misbrug alene kan imødegås med *realitetsgrundsætningen* og *princippet om "rette indkomstmodtager"*, og her er parterne enige om, at disse anti-misbrugsregler ikke kan finde anvendelse i denne sag.

Der foreligger således ikke misbrug af direktivet efter dansk ret.

Landskatterettens kendelse er i overensstemmelse hermed.

10.5 *Ændringen af moder-/datterselskabsdirektivet i 2015 (og forarbejderne hertil) bekræfter, at imødegåelse af misbrug af direktivet fortsat kræver national lovhjemmel*

Kommissionen offentliggjorde den 6. december 2012 "*En handlingsplan til styrkelse af bekæmpelsen af skattesvig og skatteunddragelse*", KOM(2012) 722.

Forud herfor havde Kommissionen (og EU-Domstolen) i relation til misbrug af EU's retsakter mest fokuseret på, at medlemsstaternes interne anti-misbrugsregler *ikke måtte gå for vidt* i relation til at udelukke de fordele, der fulgte af EU's retsakter, ...

Med handlingsplanen af 6. december 2012 "fik piben imidlertid en anden lyd". EU meldte sig for alvor ind i kampen mod skattesvig og skatteunddragelse. Det skete samtidig med, at G20-landene og OECD påbegyndte det såkaldte *BEPS-projekt (Base Erosion and Profit Shifting)*. Der skete således på dette tidspunkt en *markant international oprustning* i kampen mod skattesvig og skatteunddragelse.

Handlingsplanen indeholder en række forslag, henstillinger og initiativer. ...

I overensstemmelse med handlingsplanen fremsatte Kommissionen den 23. november 2013 et *forslag til ændring af moder-/datterselskabsdirektivet*, KOM(2013) 814, der bl.a. indeholdt et forslag om en *generel anti-misbrugsregel*, som det var *obligatorisk* for medlemsstaterne at indføre i deres nationale ret.

...

Samtidig med fremsættelsen af ændringsforslaget til direktivet udsendte Kommissionen et *Memo* benævnt "*Questions and Answers on the Parent Subsidiary Directive*".

...

Det fremgår med al ønskelig tydelighed af eksemplet, at der efter moder-/datterselskabsdirektivet, således som det så ud før tilføjes af den obligatoriske anti-misbrugsregel i 2015 ("Current situation"), ikke var mulighed for at nægte fritagelse for kildeskat på udlodningen fra MS A til MS B - heller ikke selv om MS B måtte være et "Artificial Intermediate subsidiary".

Med Rådets vedtagelse den 27. januar 2015 af *direktiv 2015/121/EU* blev artikel 1, stk. 2, i moder/datterselskabsdirektivet ændret, således at medlemsstaterne blev *forpligtet* til at implementere den generelle anti-misbrugs klausul.

...

Ved lov nr. 540 af 29. april 2015 er den nye generelle anti-misbrugsregel blevet implementeret i dansk ret som *ligningslovens (LL) § 3*. Den danske lovgiver har benyttet lejligheden til ikke blot at lade bestemmelsen gælde for moder-/datterselskabsdirektivet, men også for rente-/royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet. Der er også i LL § 3, stk. 2, indsat en generel anti-misbrugsregel vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Loven trådte i kraft med virkning for transaktioner fra og med den 1. maj 2015.

Som det fremgår, har Kommissionen, Rådet og Europa-Parlamentet stedse forudsat, at imødegåelse af misbrug af moder-/datterselskabsdirektivet kræver national hjemmel i den medlemsstat, som påberåber sig misbruget. Dette fremgår direkte af *ordlyden* af den indtil 2015 gældende bestemmelse i direktivets artikel 1, stk. 2, der indeholder en *bemyndigelse* til medlemsstaterne til at indføre anti-misbrugsregler, ligesom det er bekræftet af EU-Domstolen i *Kofoed-sagen (C-321/05)*. For perioden efter den 1. maj 2015 fremgår det af artikel 1, stk. 2 - 4, samt af LL § 3.

For Danmark betyder det, at skattemyndighederne indtil 2015 havde to instrumenter til rådighed til imødegåelse af misbrug: realitetsgrundsætningen og princippet om "rette indkomstmodtager". Fra den 1. maj 2015 kan Danmark *til lige* anvende den obligatoriske misbrugsregel i LL § 3.

Set fra EU's side betyder det, at EU-lovgiver har sikret sig, at samtlige medlemsstater fra 2015 har fået implementeret den efter EU-lovgivers opfattelse ideelle anti-misbrugsregel vedrørende moder-/datterselskabsdirektivet.

Blot for fuldstændighedens skyld bemærkes, at Rådet den 12. juli 2016 vedtog *direktiv (EU) 2016/1164 (det såkaldte skatteundgåelsesdirektiv)*, der bl.a. indeholder en *generel anti-misbrugsregel* (artikel 6), svarende til den nye anti-misbrugsregel i moder-/datterselskabsdirektivet, men som gælder på alle områder. Reglen er implementeret i Danmark ved en ændring af LL § 3.

De endelige rapporter om de 15 OECD-tiltag til bekæmpelse af BEPS blev offentliggjort den 5. oktober 2015, og der er efterfølgende gennemført et stort antal initiativer både i OECD- og EU-regi.

Den af G20/OECD og EU drevne proces rettet mod internationalt misbrug af skatteregler i det seneste årti har ikke blot ført til vedtagelsen af et stort antal nye anti-misbrugsregler, men har også ændret den politiske holdning til, hvornår der i det hele taget foreligger et misbrug.

Det er derfor vigtigt at gøre sig klart, at spørgsmålet om, hvorvidt der på et givent tidspunkt har foreligget misbrug, skal vurderes i forhold til forståelsen af de anti-misbrugsregler, der var gældende på det pågældende tidspunkt.

10.6 *Det af EU-Domstolen foreslåede generelle EU-retlige princip om forbud mod misbrug har ikke - som hævdet af EU-Domstolen - direkte virkning for borgerne*

10.6.1 Baggrund

Østre Landsret stillede i NetApp-sagen 15 spørgsmål til EU-Domstolen.

Generaladvokat Kokott, der også var generaladvokat i Kofoed-sagen (C-321/05), foreslog - støttet af Kommissionen - at alle spørgsmålene skulle besvares i NetApps favør, men *EU-Domstolen* kom til det modsatte resultat.

Spørgsmål 1 drejede sig om, hvorvidt imødegåelse af misbrug af moder-/datterselskabsdirektivet kræver national hjemmel i medfør af direktivets artikel 1, stk. 2, som drøftet i de foregående afsnit.

Generaladvokat Kokott foreslog i sin udtalelse af 1. marts 2018 - i overensstemmelse med EU-Domstolens besvarelse af det tilsvarende spørgsmål i Kofoed-dommen - at spørgsmålet skulle besvares med, at der kræves national hjemmel:

"Spørgsmål 1 skal besvares således, at en medlemsstat ikke kan påberåbe sig artikel 1, stk. 2, i direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, hvis den pågældende stat ikke har gennemført denne bestemmelse."

EU-Domstolen kom i sin dom af 26. februar 2019 - højst overraskende - til det stik modsatte resultat, nemlig at der ikke kræves national hjemmel, jf. domskonklusionens punkt 2:

...

Som det kan ses, støtter Domstolen sit resultat på, at der skulle gælde et "*generelt EU-retligt princip om forbud mod misbrug*", der kan *anvendes direkte over for borgerne*.

Generaladvokaten havde i sin udtalelse, punkt 99 og 100, afvist, at det generelle EU-retlige princip om forbud mod misbrug kunne påberåbes direkte over for borgerne, men heri var EU-Domstolen altså ikke enig.

Generaladvokaten havde gjort nøjagtigt det samme synspunkt om afvisning af det generelle EU-retlige princip om forbud mod misbrug gældende i sin udtalelse i Kofoed-sagen, punkt 66 og 67, men på daværende tidspunkt fulgte EU-Domstolen altså generaladvokaten.

Det er således en kendsgerning, at EU-Domstolen i sin afgørelse af 26. februar 2019 i NetApp-sagen har underkendt Kofoed-dommen og dermed ændret praksis med tilbagevirkende kraft - i hvert fald til 2005.

Heavy Transport Danmark gør gældende, at det nævnte princip ikke er umiddelbart anvendeligt over for borgerne, eftersom EU-Domstolen ikke har kompetence til at træffe denne afgørelse, da Danmark ikke har afgivet suverænitet hertil.

10.6.2 Nærmere om EU-Domstolens dom af 26. februar 2019

EU-Domstolens konklusion er resultatet af en længere argumentationsrække i præmisserne.

...

Dette "generelle EU-retlige princip" er altså frit i luften svævende, har en højere retskildeværdi end selv traktaterne og kræver ikke forankring i national ret. En konkret anvendelse af princippet beror således ikke på en fortolkning af den relevante retsakt, men alene på princippet eksistens og højere rang, der så at sige går forud for indholdet af retsakten. Princippet er skabt af EU-Domstolen og kan kun fortolkes af EU-Domstolen, jf. domskonklusionen ovenfor.

I præmis 76 nævner Domstolen, at det generelle forbud mod misbrug er blevet anvendt med direkte virkning over for borgerne inden for *momsretten*, og Domstolen henviser til de to velkendte præjudikater *Italmoda (C-131/13 m.fl.)* og *Cussens m.fl. (C-251/16)*.

Ifølge EU-Domstolen gælder princippet imidlertid også for de (få) direktiver, der findes på området for de *direkte skatter* (der ikke er harmoniseret), og dette gælder, selv om disse direktiver udtrykkeligt forudsætter, at misbrug kun kan imødegås, hvis der er hjemmel hertil i national ret. Det hedder således i præmis 77:

...

De efterfølgende præmisser 84-92 indeholder Domstolens forsøg på at bortforklare, at *Kofoed-sagen (C321/05)*, hvor Domstolen kom til det modsatte resultat, nemlig at der kræves national hjemmel, skulle have betydning for udfaldet af nærværende sag.

Lad det være sagt med det samme. Det lykkes ikke, og Domstolen ender da også med at "kaste håndklædet i ringen". Det *kan* nemlig *ikke* bortforklares.

Domstolen starter i præmis 86 med loyalt at referere, at *retssikkerhedsprincippet* var meget afgørende for udfaldet af Kofoed-sagen:

...

Domstolen forsøger at komme uden om denne tidligere begrundelse ved at foretage en semantisk omskrivning af problemstillingen. Det hedder således i præmis 91, ...

Hokus pokus. På denne måde er en *forpligtelse* for borgeren blevet til en *manglende opfyldelse af en betingelse*. Men problemet er og bliver jo nøjagtigt det samme for borgeren. Borgeren kender ikke betingelserne (dvs. indholdet af anti-misbrugsreglerne). De fremgår stadig ikke af national ret, men svæver (nu) i et generelt EU-retligt princip, der end ikke kan aflæses i direktivet. De *retssikkerhedsmæssige betænkeligheder* er altså de samme - eller faktisk endnu større ved et generelt EU-retligt princip.

Denne begrundelse for at forlade den tidligere praksis forekommer ikke overbevisende, og i mangel af bedre argumenter har Domstolen da også valgt at helgardere sit synspunkt i præmis 89:

...

Der kan således ikke peges på nogen anden troværdig begrundelse for, at EU-Domstolen har ændret praksis, end at Domstolen - under indtryk af den moralske oprustning fra OECD's og EU's side siden 2012 - har *fortrudt Kofoeddommen*. Til gengæld har EU-Domstolen samtidig *tilsidesat ethvert hensyn til retssikkerheden* for EU's borgere.

Se således f.eks. *Niels Winther-Sørensen* i SR.2019.174:

"EU-Domstolen må således nu anses at have forladt den udtalelse, der så klart blev formuleret i Kofoeddommen.

...

Man må således bl.a. forstå EU-Domstolens argumentation således, at Domstolen, hvis et sagsforhold som i Kofoed-sagen i dag skulle afgøres, ville udtale, at man skulle nægte Kofoed retten til at påberåbe sig fusionsskattedirektivet, selv om der ikke var gennemført nationale regler om svig og misbrug."

10.6.3 Reaktionen på dommen - overraskelse og kritik

EU-Domstolens dom af 26. februar 2019 er selvsagt kommet som en *kæmpe overraskelse* for alle. Ingen vidste, at der eksisterede et *generelt EU-retligt princip om forbud mod misbrug, som var direkte anvendeligt over for borgerne, på området for de direkte skatter* (hvad der heller ikke gjorde før afsigelsen af dommen).

Kommissionen var således uvidende om dette princip. Hvis princippet havde været gældende, havde det jo ikke været nødvendigt for Kommissionen at fore-

slå indsættelsen af en obligatorisk generel anti-misbrugsklausul i moder-/datterselskabsdirektivet i 2015. Også eksemplet i Kommissionens memo af 25. november 2013 forudsatte, at der ikke gjaldt et sådant princip. Tilsvarende havde det heller ikke været nødvendigt at indsætte en generel anti-misbrugsklausul i skatteundgåelsesdirektivet i 2016.

Af samme grund foreslog Kommissionen også i sit indlæg, at Domstolen skulle besvare spørgsmål 1 i overensstemmelse med *Kofoed-dommen*.

EU's lovgiver - *Rådet og Parlamentet* - der vedtog disse direktiver, var tilsvarende uvidende om det generelle uskrevne princip.

Generaladvokat Kokott, som også var generaladvokat i *Kofoed-sagen*, kendte heller ikke til eksistensen af dette princip med det ovennævnte indhold. Hun foreslog derfor Domstolen at følge *Kofoed-sagen* og frarådede Domstolen at udvide princippet til området for de direkte skatter (MS 1831).

Heller ikke *Landsskatteretten* kendte til det nye princip og forlod sig derfor i sin afgørelse af 29. august 2012 på *Kofoed-dommen*.

Både den danske og den internationale litteratur har været overrasket og kritisk over for dommen.

Se således f.eks.

...

Det er vanskeligt at forstå, hvad der har motiveret Domstolen til at foretage praksisændringen.

På tidspunktet for afsigelsen af dommen i 2019 havde *EU-lovgiver* for længst indført de af EU ønskede generelle anti-misbrugsregler, såvel i moder-/datterselskabsdirektivet (2015) som i skatteundgåelsesdirektivet (2016).

Domstolen føjede således ikke noget til retsstillingen, som ikke allerede gjaldt i henhold til disse regler - bortset fra den *tilbagevirkende kraft*. Det er vel derfor også et realistisk bud, at Domstolen foretog praksisændringen, fordi det af forelæggelseskendelsens punkt 57 og 59 fremgik, at parterne var enige om, at de i 2005 og 2006 til rådighed værende nationale misbrugsregler - realitetsgrund-sætningen og princippet om "rette indkomstmottager" - førte til, at der ikke forelå noget misbrug efter dansk ret. Kun ved at give dommen tilbagevirkende kraft kunne Domstolen således komme Skatteministeriet til undsætning.

Der findes næppe noget nationalt retssystem i den civiliserede verden, der vil acceptere, at en praksisændring kan have 14 års tilbagevirkende kraft.

EU-Domstolen roser da normalt også sig selv af *retssikkerhedsprincippet*. Det har blot ikke fundet anvendelse i disse sager. Tværtimod.

Der er tale om *retsskabende (politisk) virksomhed* fra EU-Domstolens side. Domstolen har selv fundet på "det generelle EU-retlige princip om forbud mod misbrug", bestemmer selv rækkevidden heraf, er den eneste domstol, der kan

fortolke princippet og - viser det sig nu - kan give princippet tilbagevirkende kraft efter forgodtbefindende. Den demokratiske proces er kortsluttet. Såvel EU-lovgiver som den danske lovgiver er koblet af processen, og de danske domstole er forpligtede til at eksekvere EU-Domstolens dom, hvis indhold ligger milevidt fra *legalitetsprincippet* og *Grundlovens § 43*. Hvis det da ellers står til EU-Domstolen.

Læg hertil, at Domstolen overhovedet ikke har interesseret sig for den danske lovgivning om begrænset skattepligt (SEL § 2, stk. 1, litra c) og forarbejderne til denne bestemmelse. Det er nemlig - efter EUDomstolens opfattelse - fuldstændigt ligegyldigt, hvordan retsstillingen var i Danmark i 2007. De danske domstole skal blot rette ind efter, hvordan EU-Domstolen i dag (efter praksisændringen i 2019) mener, at retsstillingen burde have været i Danmark i 2007.

Bortset fra de danske skattemyndigheders opstart af "beneficial owner"-sagerne i 2008 baseret på en praksisændring, der fandt sted i 2008 - og offentliggjort et par år senere med de første landsskatteretskendelser - og som er i strid med forarbejderne til SEL § 2, stk. 1, litra c, er EU-Domstolens afgørelse i disse sager det *største overgreb* over for de berørte virksomheder, der har fundet sted i hele dette sagskompleks.

Hverken den danske stat eller virksomhederne har haft nogen mulighed for at indrette sig efter det, der af EU-Domstolen i dag hævdes at skulle være gældende EU-ret helt tilbage i 2007.

10.6.4 *De danske domstole er ikke forpligtede til at følge EU-Domstolens pålæg*

Spørgsmålet er herefter, om de danske domstole er forpligtede til at følge EU-Domstolens pålæg om at anvende det omhandlede uskrevne "generelle EU-retlige princip om forbud mod misbrug".

Dette spørgsmåls besvarelse henhører ikke under *EU-Domstolens* kompetence, som ellers forudsat af Domstolen i præmis 82 og 83.

Der er derimod tale om et dansk forfatningsretligt spørgsmål om, hvorvidt Danmark har afgivet suverænitet til, at EU-Domstolen kan fastsætte et sådant "generelt EU-retligt princip", der svæver over og har prioritet forud for alle vedtagne EU-retlige normer, og som skal have direkte virkning for borgerne, og dette spørgsmål kan alene afgøres af de *danske domstole*.

Spørgsmålet er, om det er i orden, at EU-Domstolen - i strid med direktivets ordlyd - forsøger at kaste en "redningskrans" til de medlemsstater, der ikke måtte have vedtaget (efter Domstolens opfattelse) "tilstrækkelige" nationale anti-misbrugsregler. Det er det naturligtvis ikke.

Realiteten er nemlig, at Domstolen herved tiltager sig en kompetence, der tilkommer det danske folketing, og som fuldstændigt forrykker balancen mellem EU-Domstolen og de nationale domstole, og dette sker alene på bekostning af borgerne, som efterlades retsløse, fordi de ikke har mulighed for at forudse deres retsstilling.

Samtidig kortslutter EU-Domstolen ved at indføre et sådant "generelt EU-retligt princip" den demokratiske lovgivningsproces i EU.

Det følger af *Højesterets dom i U.2017.824H (Ajos-dommen)*, at et uskrevent generelt EUretligt princip - i den nævnte sag det generelle EU-retlige ligebehandlingsprincip - ikke er umiddelbart anvendeligt over for en borger, medmindre der er udtrykkelig hjemmel hertil i den danske tiltrædelseslov, hvilket der ikke var.

Heavy Transport Danmark gør gældende, at heller ikke det i nærværende sag omhandlede uskrevne generelle EU-retlige princip om forbud mod misbrug har direkte virkning over for en borger, eftersom der ikke er udtrykkelig hjemmel hertil i den danske tiltrædelseslov.

10.6.4.1 *Generelt om direktiver*

Det fremgår af TEUF artikel 288, stk. 3, at et *direktiv* er rettet til medlemsstaterne:

...

Det følger heraf, at et direktiv alene kan finde anvendelse over for en dansk borger i den form, som det er implementeret i dansk ret. Borgeren skal altså kunne aflæse sin retsstilling i dansk ret.

Det følger også heraf, at et direktiv *ikke* kan skabe *forpligtelser* for borgerne. Justitsministeriet har i en redegørelse af juli 1972 for visse statsretlige spørgsmål udtrykt det således:

"Direktiver og beslutninger rettet til medlemsstaterne vil derfor i det højeste kunne give borgerne umiddelbare rettigheder. De kan aldrig medføre umiddelbare pligter for borgerne." (Vores understregninger).

EU-Domstolen har i flere domme udtrykt det således, "*at retssikkerhedsprincippet er til hinder for, at direktiver i sig selv kan skabe forpligtelser for borgerne, og at de derfor ikke som sådan kan påberåbes af medlemsstaten over for borgerne*", jf. således *Kofoed-dommen* præmis 42 og dommen i *NetApp-sagen* præmis 86.

Det samme må så meget desto mere gælde et *uskrevent "generelt EU-retligt princip"*, som svæver over direktiverne. Når EU-Domstolen har foretaget en semantisk omskrivning af denne problemstilling til, at nægtelsen af en fordel i denne situation blot er "*en konsekvens af konstateringen af, at de objektive betingelser for opnåelsen af den tilstræbte fordel ... alene er opfyldt formelt*", er der tale om et skinargument. Det afgørende for retssikkerhedsvurderingen er, om borgeren har haft mulighed for at kende sin retsstilling, og her er borgeren endnu værre stillet i relation til et uskrevent "generelt EU-retligt princip".

Det fremgår af TEUF artikel 289, stk. 1, at et direktiv vedtages af Europa-Parlamentet og Rådet i fællesskab på forslag af Kommissionen.

Derimod hører det under EU-Domstolens kompetence at fortolke et direktiv, jf. TEUF artikel 267, stk. 1.

10.6.4.2 *Der er ikke tale om en fortolkning af moder-/datterselskabsdirektivet*

Skatteministeriet gør gældende, at Domstolen blot har udnyttet sin kompetence til at *fortolke* moder/datterselskabsdirektivet i medfør af TEUF artikel 267.

Heri er Heavy Transport Danmark ikke enig. Domstolen har derimod udviklet et selvstændigt, uskrevent "*generelt EU-retligt princip, som finder anvendelse uafhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt de rettigheder og fordele, der er blevet misbrugt, har hjemmel i traktaterne, i en forordning eller i et direktiv ...*", jf. præmis 75.

En konkret anvendelse af princippet beror således ikke på en *fortolkning* af den relevante retsakt, men alene på *princippets eksistens og højere rang*, der så at sige går forud for indholdet af retsakten. Det konkrete indhold af moder-/datterselskabsdirektivet har derfor ikke haft nogen som helst betydning for princippets anvendelse. Dette bekræftes også af domskonklusionen (punkt 2), hvoraf det fremgår, at det er "*det generelle EU-retlige princip*" - og ikke direktivet - der "*fortolkes*".

Når Domstolen har introduceret det generelle EU-retlige princip skyldes det ganske givet, at Domstolen har erkendt, at en fortolkning af direktivet ikke kunne føre til det ønskede resultat. Eller sagt på en anden måde: direktivfortolkningen i Kofoed-sagen var korrekt. For at nå det ønskede resultat har Domstolen derfor måttet ty til et "generelt EU-retligt princip", der er højere rangerende end direktivet.

På denne måde har Domstolen bevæget sig ind på EU-lovgivers kompetenceområde. Dette er særligt tydeligt i denne sag, hvor EU-lovgiver i 2015 indsatte en generel anti-misbrugsregel i moder-/datterselskabsdirektivet og i 2016 indsatte en tilsvarende generel anti-misbrugsregel (for alle andre områder af EU-retten) i skatteundgåelsesdirektivet. Domstolen har således med sin dom alene tilføjet den *tilbagevirkende kraft* af disse regler til 2005, hvilket Domstolen åbenbart ikke har fundet var i strid med retssikkerhedsprincippet.

10.6.4.3 *Danmark har ikke overladt suveræniteten til EU-Domstolen til at fastsætte et misbrugsprincip med direkte virkning for borgerne - Højesterets dom i Ajos-sagen*

Det hedder i Højesterets præmisser i *Ajos-sagen* om spørgsmålet om direkte virkning for borgerne bl.a.:

"Om en EU-retlig regel kan tillægges den virkning i dansk ret, som EU-retten kræver, beror i første række på loven om Danmarks tiltrædelse af Den Europæiske Union.

Efter lovens § 2 kan beføjelser, som efter grundloven tilkommer rigets myndigheder, udøves af Den Europæiske Unions institutioner i det omfang, det er fastsat i de traktater mv., som er nævnt i § 4. Efter § 3 sættes bestemmelserne i de traktater mv., som er nævnt i § 4, i kraft i

Danmark i det omfang, de efter EU-retten er umiddelbart anvendelige i Danmark.

...

En sådan situation, hvor et princip på traktatniveau efter EU-retten skal have direkte (pligtskabende) virkning og tillægges forrang for modstående dansk lov i en tvist mellem private, uden at princippet har grundlag i nogen bestemt traktatbestemmelse, er ikke forudset i tiltrædelsesloven.

På den baggrund finder vi, at der ikke er grundlag for at fastslå, at det EU-retlige princip om forbud mod forskelsbehandling på grund af alder ... ved tiltrædelsesloven er gjort umiddelbart anvendeligt i Danmark.

...

Sammenfattende finder vi herefter, at tiltrædelsesloven ikke indeholder hjemmel til i en tvist mellem private at lade det uskrevne princip om forbud mod forskelsbehandling på grund af alder fortrænge den dagældende bestemmelse i funktionærlovens § 2 a, stk. 3, i det omfang bestemmelsen er i strid med forbuddet.

Hvis Højesteret i denne situation skulle undlade at anvende bestemmelsen, ville Højesteret handle uden for rammerne af sin beføjelse som dømmende magt." (Vores understregninger).

Som det fremgår, kan et generelt EU-retligt princip kun have direkte virkning for danske borgere, hvis Danmark i tiltrædelsesloven har afgivet suveræniteten efter Grundlovens § 20 til, at dette kan ske.

Det gøres gældende, at heller ikke "det generelle EU-retlige princip om forbud mod misbrug" er forudset i tiltrædelsesloven, og at dette princip derfor ikke har direkte virkning over for borgerne. Af samme grund kan Østre Landsret se bort herfra.

Det bemærkes i øvrigt i denne sammenhæng, at Danmark ikke har overladt suveræniteten til EU siden tiltrædelsen af Amsterdam-traktaten i 1998.

I øvrigt gøres det gældende, at *bevisbyrden* for, at Danmark har afgivet suveræniteten til EU til at vedtage dette princip med direkte virkning for borgerne påhviler den danske stat.

10.6.4.4 Der foreligger en "contra legem"-situation

Skatteministeriet gør gældende, at nærværende sag adskiller sig fra Ajos-sagen, fordi der ikke i nærværende sag foreligger en "contra legem"-situation. Ministeriet mener således, at der kan anlægges en fortolkning af SEL § 2, stk. 1, litra c, der er i overensstemmelse med både moder-/datterselskabs-direktivet og det generelle EU-retlige princip om forbud mod misbrug, og synes i den forbindelse at være af den mening, at den simple henvisning i bestemmelsen til, at skattepligten ikke gælder, hvis beskatningen skal frafalde efter direktivet, betyder, at en hvilken som helst fortolkning af direktivet eller EU-retten herved skal lægges til grund.

Heavy Transport Danmark er ikke enig heri. Der foreligger også i nærværende sag en "contra legem"-situation, og i øvrigt drejer det sig ikke blot om, hvorledes SEL § 2, stk. 1, litra c, skal fortolkes. Temaet er derimod, om en direkte anvendelse af det nævnte princip, vil påføre borgerne *forpligtelser*, som de efter dansk ret ikke allerede har - altså om borgerne vil blive *stillet ringere* end efter dansk ret, hvis princippet finder anvendelse. Dette beror ikke blot på en fortolkning af SEL § 2, stk. 1, litra c (under hensyntagen dens forarbejder), men også på rækkevidden af de danske anti-misbrugsregler tilbage i 2005.

Det er nødvendigt at se på direktivet og det EU-retlige princip hver for sig.

Der er ubestrideligt, at Danmark har foretaget en implementering af direktivet, der var (og fortsat er) korrekt, hvilket blev bekræftet af *Kofoed-dommen* i 2007. Parterne er således enige om, at der i dansk ret findes sådanne regler til imødegåelse af misbrug, som der henvises til i direktivets artikel 1, stk. 2, (nemlig *realitetsgrundsætningen* og *princippet om "rette indkomstmotager"*), og at disse regler konkret fører til, at der ikke foreligger et misbrug efter dansk ret, jf. NetApp-forelæggelseskendelsens punkt 5559. Det er også en kendsgerning, at det af forarbejderne til SEL § 2, stk. 1, litra c, i 2001 udtrykkeligt fremgår, at lovgiver mente, at disse anti-misbrugsregler var tilstrækkelige, og at etableringen af gennemstrømningsselskaber ikke udgjorde et misbrug.

For så vidt angår det EU-retlige princip, som Domstolen har introduceret, forholder det sig anderledes. Hvis en direkte anvendelse af dette misbrugsprincip over for borgerne med tilbagevirkende kraft til 2005 måtte føre til det resultat, at der - stadig tilbage i 2005 - forelå misbrug, vil der være tale om en "contra legem"-situation, fordi de danske regler og den danske praksis på dette tidspunkt klart førte til, at der ikke forelå misbrug, og heller ikke vil kunne fortolkes anderledes på grundlag af det EU-retlige misbrugsprincip, som er udviklet 14 år efter. I givet fald ville der altså blive indført en forpligtelse for borgerne, der ikke fulgte af dansk ret - en ændring af retstilstanden.

Der foreligger altså en "contra-legem" situation i forhold til det EU-retlige misbrugsprincip, hvis dets anvendelse måtte føre til, at der foreligger et misbrug. De danske domstole skal derfor blot undlade at lægge dette princip til grund.

Det udgør et selvstændigt forfatningsretligt problem, at dette princip slet ikke gjaldt i 2005. Også af denne grund, skal de danske domstole undlade at lægge princippet til grund.

10.6.4.5 Konklusion

Som ovenfor nævnt, har Danmark ikke overladt suverænitet til EU-Domstolen til at fastsætte et generelt misbrugsprincip med direkte virkning over for borgerne.

Allerede af denne grund skal de danske domstole undlade at lægge dette princip til grund.

Samme resultat følger af *retssikkerhedsprincippet*. Ifølge dette princip skal en dansk borger kunne regne med, at de regler, der gælder for borgeren i henhold til et givent direktiv, fremgår af dansk ret, og ikke af et uskrevent generelt EU-

retligt princip, som ikke er en del af dansk ret, og som borgeren ikke har haft mulighed for at indrette sig efter.

Dette gælder så meget desto mere, når det generelle EU-retlige princip *strider mod ordlyden af direktivet*, og når hverken generaladvokaten, Kommissionen eller EU-lovgiver kendte til eksistensen af dette princip.

En anvendelse af misbrugsprincippet vil også være i strid med *legalitetsprincippet* i dansk ret og *grundlovens § 43*.

Niels Fenger og Morten Broberg har i U.2020B.277 kommenteret Ajosdommen således:

"Det er dog vanskeligt at sige sig fri for en klar fornemmelse af, at Højesterets fortolkning af tiltrædelsesloven skete i lyset af en grundlæggende retsideologisk uenighed med EU-Domstolen med hensyn til sidstnævntes bemærkelsesværdige evne til at "opdage" uskrevne retsgrundsætninger. ... Selv om det ikke fremgår af Højesterets præmisser, er det næppe en urimelig antagelse, at Højesteret navnlig har været påvirket af en generel modvilje mod, at private skulle kunne pålægges pligter, som de private retssubjekter ikke kunne have forudset på handlingstidspunktet. ...

Endvidere har højesteretsdommer Lars Hjortnæs bemærket, at Højesterets fortolkning af tiltrædelsesloven var præget af et synspunkt om, at:

"no-one in the Danish legislature (or society at large) had ever, nor could have imagined even in their wildest fantasies that the CJEU would think of making a principle not enshrined in any Treaty provision create obligations for private citizens by requiring it to take precedence over contravening national law in disputes between individuals. In other words, no-one had ever thought it possible or even given it a thought that the CJEU would in effect draft an addendum to the Treaty, as it were, despite TFEU Article 19 and not allowing for the EU principle of legal certainty to play any role when deciding whether to apply the non-discrimination principle directly and horizontally." (Vores understregninger).

På den anførte baggrund gøres det gældende, at de danske domstole skal bortse fra EU-Domstolens pålæg om at nægte fritagelse efter direktivet, selv om der ikke findes nationale eller overenskomstmæssige bestemmelser, der foreskriver en sådan nægtelse.

10.6.5 Østre Landsrets domme af 3. maj 2021 og 25. november 2021

Nærværende spørgsmål om, hvorvidt de danske domstole er forpligtede til at følge EU-Domstolens pålæg om at anvende det omhandlede uskrevne "generelle EU-retlige princip om forbud mod misbrug" - som netop redegjort for i detaljer - var i sagens natur undergivet samme intensive behandling i de to første "beneficial owner"-sager i dette sagskompleks, TDC- og NetApp-sagerne, ved-

rørende udbytter (moder/datterselskabsdirektivet), og hvor Østre Landsret afsagde dom den 3. maj 2021.

I dommen hedder det om dette spørgsmål:

...

Østre Landsrets begrundelse er ikke helt let at forstå, men noget kunne tyde på, at landsretten har fundet, at der allerede i SEL § 2, stk. 1, litra d, er skabt den fornødne implementering af direktivets fakultative anti-misbrugsregel - qua henvisningen til, at ordlyden henviser til direktivet - og at det dermed er ufornødent at skulle tage stilling til det spørgsmål om, hvorvidt Danmark forfatningsretligt er forpligtet til anvende det uskrevne EU-retlige princip uden intern hjemmel.

Østre Landsret har dermed ikke med NetApp-dommen direkte forholdt sig til det forfatningsretlige spørgsmål om suverænitetsafgørelse.

Det siger sig selv, at Heavy Transport Danmark ikke er enig i landsrettens afgørelse på dette punkt. ...

I sin dom af 25. november 2021 i de to efterfølgende pilot-sager i dette sagskompleks, NTC Parent og Takeda, gentager Østre Landsret først, hvad landsretten udtalte i NetApp-dommen:

...

Som det sås i NetApp-dommen, afviste landsretten Skatteministeriets udtalelser (fra 2001 om muligheden for indskydelsen af et cypriotisk mellemholdingselskab) som værende af *"en sådan generel, forklarende, karakter, at de ikke kan anses for tilkendegivelser om, at de danske skattemyndigheder ville acceptere et retsmisbrug, som beskrevet af EU-Domstolen"*.

Nu - vedrørende renter - henviser landsretten til en udtalelse fra Skatteministeren fra 2004, hvoraf fremgår, at de danske skattemyndigheder efter en konkret realitetsbedømmelse - dvs. efter den danske realitetsgrundsætning - kunne lægge til grund, at det selskab, som i første omgang modtager renterne, ikke er renternes retmæssige ejer.

Dette er i fuld overensstemmelse med Heavy Transport Danmarks fremstilling af den pågældende udtalelse fra ministeren i 2004, hvor det er anført, at udtalelsen fra skatteministeren viser, at spørgsmålet om "retmæssig ejer" af renter beror på en *"konkret realitetsbedømmelse"*, og at der heri ikke var noget nyt eller overraskende, da princippet om *"rette indkomstmodtager"* går netop ud på, at der skal foretages en konkret realitetsbedømmelse med henblik på at fastslå, hvem der er "rette indkomstmodtager" (og dermed skattepligtssubjektet).

Problemet med begrundelsen er blot, at den ikke harmonerer med, at Skatteministeriet i den pågældende sag, og i dette sagskompleks helt generelt er enig med skatteyderen i, at den danske realitetsgrundsætning ikke kan føre til, at man tilsidesætter de af sagerne omhandlede transaktioner, herunder den formelle udbytte-/rentemodtager - i denne sag Heavy Transport Luxembourg -

som den person, der med skattemæssig virkning har oppebåret den pågældende indkomst, (jf. f.eks. NetApp-forelæggelseskendelsens punkt 48 og punkt 50.

For så vidt angår det forfatningsretlige spørgsmål, supplerer Østre Landsret imidlertid sin begrundelse med følgende:

...

Disse supplerende bemærkninger bidrager desværre alene med en konklusion (om at der er tale om et princip, hvis fortolkning ligger inden for rammerne af fortolkningen af direktivet), men ikke med en begrundelse for, hvorfor dette princip - der altså findes at kunne håndhæves direkte over for borgerne uden implementering - anses for at ligge inden for disse rammer. Herunder hvorved sagen adskiller sig fra det princip, der var til prøvelse i Ajos-sagen.

10.7 *Der foreligger heller ikke et misbrug efter det af EU-Domstolen skitserede misbrugsbegreb*

For det tilfælde, at Østre Landsret måtte fastslå, at det generelle EU-retlige princip om forbud mod misbrug har direkte virkning over for borgerne og derfor finder anvendelse i nærværende sag - hvad Østre Landsret altså har fundet i de hidtidige sager i dette sagskompleks - gøres det gældende, at der ikke foreligger noget misbrug efter dette princip under de i nærværende sag konkret foreliggende omstændigheder.

Da de øvrige betingelser i moder-/datterselskabsdirektivet er opfyldt, har Heavy Transport Luxembourg derfor krav på fritagelse efter direktivet, og der foreligger - også af denne grund - ikke begrænset skattepligt til Danmark af det omhandlede udbytte.

Det bemærkes, at det er sagsøger, Skatteministeriet, der har bevisbyrden for, at der i nærværende sag foreligger et misbrug af direktivet i henhold til det af EU-Domstolen opstillede generelle EU-retlige antimisbrugsprincip.

Heavy Transport Danmark gør gældende, at Skatteministeriet ikke har løftet - og heller ikke kan løfte - denne bevisbyrde.

Det af EU-Domstolen opstillede generelle EU-retlige anti-misbrugsprincip er defineret nærmere i dommens præmisser 97 og 98:

...

Det generelle misbrugsbegreb går altså ud på, at EU-retten ikke kan påberåbes i de tilfælde, hvor der er tale om et rent kunstigt arrangement, der ikke bygger på en økonomisk realitet, og hvis formål er at opnå utilsigtede skattemæssige fordele.

Dette generelle misbrugsbegreb svarer til den danske realitetsgrundsætning, hvorefter tomme og kunstige, skattebetingede dispositioner kan tilsidesættes og erstattes med realiteten, jf. forelæggelseskendelsen punkt 56 ...

Det er derfor ikke troværdigt, når Skatteministeriet, der anerkender, at der *ikke* foreligger et misbrug efter den danske realitetsgrundsætning, jf. NetApp-forelæggelseskendelsens punkt 57, påberåber sig, at der foreligger et misbrug efter EU-rettens generelle misbrugsbegreb.

...

Som EU-Domstolen også anfører i præmis 99 tilkommer det ikke Domstolen at vurdere de faktiske omstændigheder i hovedsagerne - det tilkommer den nationale domstol, her Østre Landsret - men Domstolen har dog valgt at give en vis vejledning i form af en række faktorer, der vil kunne pege i retning af, at der foreligger et misbrug efter princippet, se således præmisserne 100-106.

Det er imidlertid i denne forbindelse væsentligt at gøre sig klart, at EU-Domstolen herved har udtalt sig helt generelt, dvs. uden at inddrage de subjektive forhold, der måtte foreligge i de konkrete situationer. Det er således op til de nationale domstole at foretage den endelige vurdering i lyset af de subjektive og nationale særlige omstændigheder, der måtte foreligge.

Og dette er helt afgørende i nærværende sag, når landsretten skal foretage sin bedømmelse af, om der foreligger et misbrug af direktivet.

Heavy Transport Danmark gør således gældende, at der under hensyntagen til de helt særlige omstændigheder i nærværende sag ikke kan foreligge et misbrug. Betingelsen om, at *hovedformålet med transaktionerne er at opnå en uretmæssig fordel* er således ikke opfyldt i nærværende sag.

For det første - og som redegjort detaljeret for ovenfor i afsnit 9.5 til støtte for, at der ikke foreligger noget misbrug efter DBO'en - var den pågældende koncernstruktur med indskydelsen af Heavy Transport Luxembourg som mellemholdingselskab slet ikke nødvendig for at Heavy Transport Danmark kunne udlodde købesummen fra salget af Dockwise-aktierne til de to aktionærer i Panama uden dansk skat.

Såfremt der havde været nogen som helst grund til at tro, at Danmark ville opkræve kildeskat af det omhandlede udbytte ved den valgte konstruktion, bl.a. ved at nægte direktivbeskyttelse, så kunne koncernen som en fuldgod alternativ løsning nemlig have valgt at lade Heavy Transport Danmark, der jo efter salget var uden aktivitet, likvidere ved en simpel betalingserklæringslikvidation efter anpartsselskabslovens § 59, i hvilken forbindelse likvidationsprovenuet ubestridt og ubestrideligt kunne være udloddet til aktionærerne, Heavy Transport Group Inc., Panama, og Incomare Holdings S.A., Panama, uden indeholdelse af dansk kildeskat, jf. ligningslovens § 16 A.

Og dermed bortfalder hele grundlaget for at anse den valgte konstruktion med "indskydelse af et mellemholdingselskab" for et retsmisbrug til jorden.

Synspunktet støttes af EU-Domstolens svar på spørgsmål 5 i NetApp-sagen, hvor Domstolen udtalte følgende (præmis 110):

...

Niels Winther-Sørensen har i sin kommentar til dommen i SR.2019.174 bemærket følgende herom:

"Læst i sammenhæng med den efterfølgende sætning i Udbyttedommens præmis 110 ... må man dog formentligt forstå Domstolens ræsonnement således, at man normalt ikke vil kunne statuere retsmisbrug og derved nægte fordelene efter moder-/datterselskabsdirektivet eller rente/royaltydirektivet, hvis en direkte betaling fra det danske selskab til det pågældende selskab (som forudsættes at være den retmæssige ejer af betalingen) vilde have været skattefri."

Og det var da også dette, der i NetApp-sagen førte til, at Østre Landsret ikke fandt, at der forelå noget misbrug i sagen, for så vidt angår det af sagen omhandlede store udbytte.

...

Selv om det, der direkte henvises til af EU-Domstolen, er den situation, hvor en (tilsvarende) udbytteudlodning kunne være sket direkte til den endelige modtager uden dansk kildeskat, gøres det gældende, at princippet er lige så validt i en situation som den foreliggende, hvor udbyttet kunne være udloddet direkte til de endelige modtagere i Panama uden dansk kildeskat i forbindelse med en simpel betalingserklæringslikvidation af det danske selskab.

I modsat fald vil konsekvensen da også være, at koncernen modtager en egentlig - og gigantisk - "dummebøde" på en halv milliard kroner (+ renter).

...

Hertil kommer for det andet - og hvad der er lige så vigtigt - hele forhistorien omkring den danske implementering og fortolkning af direktivet ..., og den uforbeholdne stillingtagen til skattefrihed ved udlodning af udbytte til et cypriotisk mellemholdingselskab. Når den danske lovgiver og skattemyndighederne fortolker et direktiv på den måde, at der - hvis de øvrige betingelser er opfyldt - er et ubetinget krav på fritagelse for kildeskat, hvis udbyttedtageren er "rette indkomstmodtager" af udbyttet, så kan der naturligvis ikke være tale om et misbrug af direktivet, når skattemyndighederne efterfølgende ændrer sin opfattelse (med tilbagevirkende kraft).

"Melleholdingselskaber" - *treaty shopping* - er således direkte anvist af Skatteministeren kort tid før de dispositioner, der har udløst de enorme kildeskattekrav, som findes i dette sagskompleks.

Under disse omstændigheder giver det selvsagt ikke mening at tale om, at *hovedformålet* med transaktionerne har været at opnå en *uretmæssig* fordel.

Sammenfaldet af disse to ganske særlige forhold gør det åbenbart, at der ikke foreligger et retsmisbrug i nærværende sag.

...

11 SKATS AFGØRELSER ER UDTRYK FOR EN SKÆRPENDE (ULOVLIG) PRAKSISÆNDRING MED TILBAGEVIRKENDE KRAFT

For det tilfælde, at Skatteministeriet måtte få medhold i, at der foreligger begrænset skattepligt efter SEL § 2, stk. 1, litra c, af det omhandlede udbytte, gør Heavy Transport Danmark til støtte for frifindelsespåstanden subsidiært gældende, at SKATs afgørelse (og de synspunkter, der efterfølgende er blevet gjort gældende af skattemyndighederne) er udtryk for en *skærpelse af praksis med tilbagevirkende kraft*, og at en sådan praksisskærpelse ikke lovligt kan gennemføres. En praksisskærpelse kan således alene ske med fremadrettet virkning og med et passende varsel, for så vidt angår de nye synspunkter, som SKAT vil anse for afgørende for denne nye praksis, jf. således f.eks. U.1983.8 H.

Den juridiske vejledning 2010-2 er i overensstemmelse hermed:

...

En meddelelse om praksisskærpelse skal - såvel i form som indhold - udtrykkeligt angive, at der er tale om en skærpelse af praksis, og hvad den nye praksis går ud på.

Da SKAT ikke har varslet praksisskærpelsen, har SKAT ikke været berettiget til at opkræve udbytteskat.

Heavy Transport Danmark gør gældende, at der foreligger en praksisskærpelse *såvel* i relation til dobbeltbeskatningsoverenskomsten som i relation til moder-/datterselskabsdirektivet. Disse spørgsmål behandles hver for sig nedenfor.

Hvis Heavy Transport Danmark får medhold vedrørende blot et af disse spørgsmål, skal Heavy Transport Danmark have fuldt medhold i frifindelsespåstanden.

11.1 *Praksisskærpelse i relation til dobbeltbeskatningsoverenskomsten*

Som det fremgår ... fremgår det utvetydigt af forarbejderne til SEL § 2, stk. 1, litra c, fra 2001, at der over et dansk datterselskab kan indskydes et (cypriotisk) mellemholdingselskab, hvorigennem udbyttet *viderekanaliseres*, med den virkning, at den udbytteskat, der ellers ville blive udløst, undgås. Mellemholdingselskabet er altså *"retmæssig ejer"*. Det fremgår klart, at der er tale om *rene gennemstrømningsselskaber*, og skatteministerens svar indeholder ikke forbehold af nogen art. Der var altså på daværende tidspunkt fri adgang til *"treaty shopping"*. Så længe mellemholdingselskabet var *civilretlig ejer* af aktierne i datterselskabet - og dermed ikke var *agent* eller *stråmand*, eller der forelå *pro forma* - var mellemholdingselskabet *"retmæssig ejer"*. Der var ikke tale om et dansk særstandpunkt. Dette var den globale opfattelse.

Landsretten kan således lægge til grund, at forarbejderne fra 2001 har det her nævnte indhold.

Heavy Transport Danmark disponerede i 2007 i fuld tillid til disse forarbejder - støttet af velrenommerede skatterådgivere - ved at etablere et mellemholding-

selskab i en anden EU-stat, Luxembourg, og foretage en udbytteudlodning her-til.

Forarbejderne var baseret på en internretlig fortolkning af begrebet "retmæssig ejer", dvs. en fortolkning hvor "*retmæssig ejer*" *fortolkes i overensstemmelse med princippet om "rette indkomstmodtager" i dansk ret*. Det er ovenfor ... konkluderet, at lovgiver og skattemyndighederne ubrudt har fastholdt den internretlige fortolkning i perioden 1977-2008, hvilket fremgår af et stort antal udsagn navnlig fra Skatteministeriet.

Som det fremgår ... måtte Skatteministeriet - efter at "beneficial owner"-sagerne var startet op i 2008 - erkende, at et udbyttemodtagende mellemholdingselskab klart måtte anses for "rette indkomstmodtager" efter dansk skatteret, og at den hidtil påberåbte fortolkning af "retmæssig ejer" derfor ikke kunne føre til det ønskede resultat (udbyttebeskatning).

Skatteministeriet ændrede derfor praksis og gik i stedet over til en autonom (internationalretlig) fortolkning af "retmæssig ejer", hvor der nu *ikke længere er lighedstegn mellem "retmæssig ejer" og "rette indkomstmodtager"*. Det er tværtimod *to vidt forskellige begreber*, der ikke har noget som helst med hinanden at gøre.

Med den nye autonome fortolkning af "retmæssig ejer" har Skatteministeriet - under henvisning til kommentarerne til modeloverenskomsten fra 2003 vedrørende "gennemstrømningselskaber" - introduceret en *meget bred fortolkning* af begrebet "gennemstrømningselskab", der rammer ethvert ganske almindeligt mellemholdingselskab, hvilket står i skærende kontrast til den tidligere praksis.

Det er således en kendsgerning, at skattemyndighedernes nye praksis er *i direkte strid med de udtrykkelige forarbejder* til denne bestemmelse fra 2001, hvoraf det udtrykkeligt fremgår, at et mellemholdingselskab i et andet DBO-land, der alene etableres for at viderekalisere udbytter til sit moderselskab, er "retmæssig ejer" af udbyttet og derfor nyder beskyttelse efter overenskomsten.

Den nye praksis er således også *i strid med SKATs egen tidligere fortolkning af "retmæssig ejer"*, som først blev forladt i 2008, da de første "beneficial owner"-sager blev rejst.

Der er dermed tale om en betydelig skærpelse af praksis vedrørende fortolkningen af "retmæssig ejer", der fører til det stik modsatte resultat af det, der er forudsat i forarbejderne fra 2001, selv om lovgrundlaget er uændret.

Skatteministeriet bestrider, at der foreligger en praksisskærpelse, og gør til støtte herfor gældende, at der ikke har foreligget en *fast administrativ praksis*, fordi der ikke findes retsafgørelser, der dokumenterer den hidtidige praksis.

Når der - som i forarbejderne til SEL § 2, stk. 1, litra c, fra 2001 - foreligger en udtrykkelig udtalelse fra Skatteministeren om, hvorledes retsstillingen er, og når skattemyndighederne efterfølgende administrerer i overensstemmelse hermed, er det imidlertid fuldgod dokumentation for en fast praksis, som skatteyderne kan indrette sig i tillid til.

Når Skatteministerens udtalelse går ud på, at mellemholdingselskaber skal anses som "retmæssige ejere" (og "rette indkomstmodtagere"), er det klart, at der ikke findes retsafgørelser, der dokumenterer denne praksis. SKAT er jo enig med skatteyderne i, at der ikke skal indeholdes udbytteskat, og SKAT har derfor ikke haft nogen anledning til at rejse sager herom. Sådan har det været i 30 år.

Skatteministeriet gør videre gældende, at en eventuel (fejlagtig) manglende ligningsmæssig indgriben og korrektion ikke kan konstituere praksis og ikke kan skabe nogen for SKAT bindende administrativ praksis om ikke at pålægge kildeskat af udbytter.

Sagsøgte er naturligvis enig i dette generelle udsagn. Pointen er imidlertid, at den omstændighed, at der ikke tidligere er rejst sager herom, ikke beror på en ufuldstændig kontrol fra SKATs side, men derimod på en opfattelse af, at der ikke var grundlag for at føre disse sager.

Skatteministerens stillingtagen i forarbejderne til den konkrete problemstilling er dermed nøjagtig lige så god en dokumentation for retsstillingen, som en retsafgørelse ville have været, og det giver sig selv, at SKAT har fulgt skatteministerens udmelding.

I øvrigt er det barokt at drøfte, om SKAT har ændret praksis, når alle ved, at det er tilfældet. Dette er da også bekræftet i Jyllandsposten den 14. september 2010 af den embedsmand, som på daværende tidspunkt var talsmand for SKAT i "beneficial owner"-sagerne:

"Om vi så får medhold, ved vi ikke. Vores synspunkt er ret nyt i skattepraksis, så vi må se, hvad Højesteret siger, når den kommer til at tage stilling engang." (Vores understregning).

Praksisændringen bekræftes også af den omstændighed, at mens SKAT i perioden 1977-2008, hvor SKAT benyttede den *internretlige fortolkning* af "retmæssig ejer", ikke har rejst en eneste sag om nægtelse af overenskomstlempelse med den begrundelse, at modtageren ikke var "retmæssig ejer", mens SKAT - efter at have skiftet til den *autonome fortolkning* i 2008 - på en gang har rejst et meget stort antal sager. Der er således i dette sagskompleks truffet afgørelse i 150 sager med krav om betaling af kildeskat på godt 6,8 mia. kr.

På den anførte baggrund gøres det således gældende, at der foreligger en *skærpeelse af en fast administrativ praksis*, som burde have været varslet, og at denne ændrede praksis derfor ikke kan finde anvendelse i nærværende sag.

...

11.2 Praksisskærpeelse i relation til moder-/datterselskabsdirektivet

...

Det er altså en kendsgerning, at EU-Domstolen med sin afgørelse af 26. februar 2019 har underkendt Kofoed-dommen og dermed ændret praksis med tilbagevirkende kraft.

...

For det tilfælde, at Heavy Transport Danmark ikke måtte få medhold i, at det generelle EU-retlige princip ikke har direkte virkning for borgerne, således at princippet principielt kan finde anvendelse i *dansk ret*, gøres det gældende, at princippet efter *dansk forvaltningsret* kun kan finde anvendelse med fremtidig virkning.

Princippet kan således ikke finde anvendelse i nærværende sag, der drejer sig om 2007, fordi det ville være udtryk for en betydelig praksisskærpelse med tilbagevirkende kraft.

Det er ... ovenfor dokumenteret, at den danske administrative praksis tilbage i 2007 ikke baserede sig på, at der gjaldt et *generelt EU-retligt princip om forbud mod misbrug, der havde direkte virkning over for borgerne*. ...

Blot for god ordens skyld bemærkes, at anvendelse af et direktiv i en medlemsstat altid er udtryk for anvendelse af *national ret*. Dette gælder, hvad enten der er tale om anvendelse af medlemsstatens egen lovgivning eller almindelige retsgrundsætninger udviklet af medlemsstatens domstole, eller om der - som i nærværende sag - er tale om, at EU-Domstolen har fastsat et princip med direkte virkning for borgerne, hvis dette ellers måtte blive godkendt af medlemsstatens domstole. Derfor er det også *medlemsstatens processuelle og forvaltningsretlige regler*, der skal benyttes ved retsanvendelsen.

Da en anvendelse af det *generelle EU-retlige forbud mod misbrug* under de nævnte forudsætninger vil være udtryk for en *praksisskærpelse med tilbagevirkende kraft*, kan dette princip således ikke lægges til grund for afgørelsen af sagen.

11.3 Nærmere om retspraksis

Som nævnt har der ikke siden 1983 været tvivl om eksistensen af det forvaltningsretlige princip, hvorefter skattemyndighederne er afskåret fra at ændre deres praksis i skærpende retning med tilbagevirkende kraft, jf. U.1983.8 H og Den juridiske vejledning...

Landsrettens dom i U.2012.2337 H er et skoleeksempel på, hvilke minimumskrav der må stilles til skattemyndighederne for, at en skærpende praksisændring kan få virkning for borgerne. Østre Landsret tiltrådte i sagen, at de danske skattemyndigheder var berettigede til at ændre praksis i forbindelse med arbejdsudleje til Danmark af hollandske slagtere, eftersom arbejdsudlejebegrebet skulle fortolkes efter intern dansk ret. Praksisændringen blev offentliggjort den 5. maj 1997 i Tidsskrift for Skatteret og blev også i maj 1997 omtalt i Skat Udland. Den blev endvidere offentliggjort i Retsinformation den 25. september 1997. Landsretten fandt, at praksisændringen først ved offentliggørelsen i Retsinformation måtte anses for offentliggjort på en sådan måde, at den kunne tillægges retsvirkning over for virksomheder, der som sagsøgeren havde anvendt arbejdsudlejet arbejdskraft. Landsretten fandt dog, at der burde indrømmes

virksomheden et vist kortere varsel til at iværksætte indeholdelsen af A-skat, hvorfor sagsøger først fra og med den 1. november 1997 blev anset for ansvarlig for den manglende afregning af A-skat. For Højesteret bestred Skatteministeriet ikke, at praksisændringen først kunne få virkning fra den 1. november 1997.

Størstedelen af retspraksis efter Højesterets dom i U.1983.8 H handler navnlig om beviset for, hvad skattemyndighedernes praksis så rent faktisk gik ud på. Denne konkrete bevisvurdering afgøres selvsagt efter de faktiske omstændigheder fra sag til sag. I nærværende sag er beviset i form af skatteministerens egne redegørelser til Folketinget overvældende.

U.2000.1509 H er således en bevissag, der ikke er præjudicerende for nærværende sag. ...

I U.2011.3305 H er det ærligt talt svært at se, hvad der udgjorde skatteydernes påståede bevis for modgående praksis. Heller ikke landsretten eller Højesteret kunne se det.

I U.2015.915 H, U.2017.2960 H og U.2017.2979 H forsøgte skatteyderne at føre beviset for praksis ved at henvise til lang tids ikke-indgriben fra skattemyndighedernes side, hvilket Højesteret ikke godtog. Det er ikke Heavy Transport Danmarks synspunkt, at beviset for skattemyndighedernes praksis udgøres af lang tids ikke-indgriben. Noget andet er, at når skatteministeren overfor Folketinget redegør for en praksis og for, hvordan en lovbestemmelse skal forstås, så følger skattemyndighederne naturligvis ministerens udmelding. ...

I U.2020.1923 H bestod det angivelige bevis navnlig i et antal ikke offentliggjorte afgørelser fra underordnede ligningsmyndigheder, som støttede skatteyderens synspunkt. Højesteret henviste til, at afgørelserne var i strid med klare udtalelser i forarbejderne, og at de ikke offentliggjorte afgørelser ikke udgjorde en bindende administrativ praksis. Sagen er derfor ikke sammenlignelig med Heavy Transport Danmarks situation.

Noget helt andet er, at skattemyndighederne i nærværende sag slet ikke er berettiget til at foretage en praksisskærpelse.

Den af Skatteministeriet hævdede retstilstand, der strider mod de udtrykkelige forarbejder til SEL § 2, stk. 1, litra c, kan således kun tilvejebringes ad lovgivningsvejen.

Heavy Transport Danmark er naturligvis opmærksom på, at Østre Landsret i sin dom af 3. maj 2021 i den første sag i dette sagskompleks, NetApp-sagen, fandt, at der under tilsvarende omstændigheder ikke forelå en praksisændring i sagen (for så vidt angår fortolkningen af "retmæssig ejer"-begrebet).

....

Heavy Transport Danmark ... er [ikke] enig i Østre Landsrets afgørelse på dette punkt. Navnlig er det bemærkelsesværdigt, når det konkluderes, at der ikke foreligger nogen administrativ praksis, når nu landsretten samtidig henviser til Skatteministerens svar og redegørelse fra 2006 og 2007, hvoraf det klart frem-

går, at der ikke findes eksempler på udenlandske gennemstrømningsselskaber, som de danske skattemyndigheder ikke har accepteret som "retmæssig ejer" af udbytte fra danske selskaber. Det er endvidere vanskeligt at forstå, at en udtalelse om fortolkningen af lovgivningen - og anvendelsen af mellemholdingselskaber som gennemstrømningsselskaber - som den, ministeren kom med i sit svar til Folketinget i 2001, ikke skulle have nogen som helst betydning, når det skal vurderes, om der foreligger en praksis, herunder - hvad der uddybes i næste afsnit - om en skatteyder har handlet forsømmeligt ved at gøre nøjagtigt det, som skatteministeren anviser.

Østre Landsret har i sin efterfølgende dom af 25. november 2021 i de to næste pilotsager i realiteten gentaget sin begrundelse.

Dommene er på dette punkt anket til Højesteret af de hæftende selskaber.

12 HEAVY TRANSPORT DANMARK HÆFTER IKKE FOR EN EVENTUEL UDBYTTESKAT - KILDESKATTELOVENS § 69

12.1 Regelgrundlaget og indledende bemærkninger

For det tilfælde, at der måtte gives Skatteministeriet medhold i, at det omhandlede udbytte er undergivet begrænset skattepligt til Danmark, gøres det - mest subsidiært - gældende, at Heavy Transport Danmark ikke hæfter for den ikke-indeholdte kildeskat.

Spørgsmålet om, hvorvidt kildeskatten kan opkræves hos Heavy Transport Danmark, beror på bestemmelsen i kildeskattelovens § 69

Det hedder endvidere i SKATs Vejledning om indeholdelse af A-skat og AM-bidrag 2005-1:

"Uanset at bestemmelserne har omvendt bevisbyrde, har det i retspraksis vist sig, at det er told- og skatteforvaltningen, der skal bevise, at den indeholdelsespligtige har handlet forsømmeligt."

Allerede fordi Heavy Transport Danmarks forståelse af de relevante regler er i overensstemmelse med den administrative praksis, som skattemyndighederne ubrudt har fulgt gennem årene, herunder at Landsskatteretten har givet Heavy Transport Danmark medhold i, at der ikke er indeholdelsespligt, er det efter Heavy Transport Danmarks opfattelse åbenbart, at Heavy Transport Danmark *ikke* har udvist "*forsømmelighed*".

Som nævnt i foregående afsnit, har Østre Landsret ganske vist i NetApp-dommen af 3. maj 2021 og i Takeda- og NTC-dommen af 25. november 2021 fundet, at der ikke forelå en fast administrativ praksis. Heavy Transport Danmark er uenig heri, men selv hvis skattemyndighedernes mange tilkendegivelser om begrebet "retmæssig ejer" som værende lig med det danske "rette indkomstmodtager"-begreb ikke findes at konstituere en administrativ praksis, som Heavy Transport Danmark kan støtte ret på, så har udsagnene under alle omstændigheder givet anledning til tilstrækkelig kvalificeret tvivl om fortolkningen, at det ikke kan lægges Heavy Transport Danmark til last, hvis selskabet - til syvende og sidst - tog fejl, jf. nærmere herom nedenfor.

Jakob Bundgaard er i øvrigt i SU 2010.387 på linje med, at der ikke kan være udvist forsømmelighed henset til den "praksis", som myndighederne har fulgt.

Østre Landsret var i sin dom af 3. maj 2021 i NetApp-sagen endvidere af den opfattelse, at den omstændighed, at Landsskatteretten havde givet NetApp medhold i sagen, ikke spillede nogen rolle for forsømmelighedsvurderingen. Dette er Heavy Transport Danmark naturligvis heller ikke enig i, jf. nærmere nedenfor.

12.2 *Nærmere om betingelserne for indeholdelsespligt efter kildeskattelovens § 69*

Kildeskattelovens § 69 gælder ikke kun hæftelse for udbyttekildeskat, men også hæftelse for ikke-indeholdt A-skat, arbejdsudlejeskat m.v. Der kan derfor henses til retspraksis om manglende indeholdelse af andre skatter end udbyttekildeskat, når det skal bedømmes, hvad der forstås ved hæftelsespådragende forsømmelighed.

Det fremgår af bl.a. UfR 1977.844 H (ikke-hæftelse), SKM2002.470.ØLR Ø (ikke-hæftelse) og UfR 2018.3119 H (hæftelse), at også vildfarelse om den korrekte retlige fortolkning og subsumption kan fritage for hæftelsesansvar. Der er heller ikke noget i ordlyden af bestemmelsen, som antyder, at det kun er ukendskab til de relevante faktiske forhold, som er af betydning.

Højesteret vurderede i UfR 1977.844 H, at den potentielt indeholdelsespligtige havde haft "en sådan føje" til at kunne gå ud fra, at der ikke var indeholdelsespligt, at der ikke var handlet forsømmeligt. Landsretten brugte i SKM2002.470.ØLR det udtryk, at det relevante cirkulære i den pågældende situation ikke førte til "et entydigt resultat" og frifandt skatteyderen for hæftelse. Hvis den potentielt indeholdelsespligtiges standpunkt derfor har været udtryk for en rimeligt begrundet forståelse af retsgrundlaget og en rimeligt begrundet subsumption, vil der derfor ikke være handlet forsømmeligt - heller ikke selv om det til syvende og sidst viser sig, at den potentielt indeholdelsespligtiges standpunkt ikke var holdbart.

I UfR 2018.3119 H afhang spørgsmålet om skattepligt af, om rette indkomstmodtager af udbyttet var en hollandsk fond eller fondens stifter, som var bosat i Storbritannien. Højesteret fastslog i præmisserne, at der forelå hæftelse og henviste bl.a. til, at det fremgik af Ligningsvejledningen forud for vedtagelsen af udbyttet, at udenlandske fonde ikke var rette indkomstmodtagere, hvis fonden ikke opfyldte de danske betingelser for at anse en fond for et i forhold til stifteren uafhængigt retssubjekt.

Heavy Transport Danmarks forståelse af retsgrundlaget må derfor - selvfølgelig - bedømmes efter de tilgængelige retskilder på udlodningstidspunktet. Det var jo, hvad selskabet og dets rådgivere havde at gå ud fra.

Så vidt ses, er der ikke faktuelle uenigheder af betydning for forsømmelighedsbedømmelsen. Uenigheden går på, om det sagsøgte selskab handlede forsømmeligt ved på udlodningstidspunkterne ikke at indse, at udbyttet var skattepligt-

tigt (hvis det altså viser sig at være det), uanset at udbyttet blev oppebåret af Heavy Transport Luxembourg, der ubestridt var rette indkomstmodtager.

Det bemærkes herved, at sagen U.2016.2898H - RF Holding handlede om en situation, hvor Højesteret lagde til grund, at de udloddede midler blev ledt uden om rette indkomstmodtager, hvilket indlysende var forsømmeligt. Denne sag er derfor uden betydning for forsømmelighedsspørgsmålet i nærværende sag.

Ved forsømmelighedsvurderingen kan det være nyttigt at erindre om, at sagerne er opstået som følge af en koordineret aktion fra skattemyndighedernes side, hvor man har rejst i første omgang 31 sager, senere i alt 150 sager om hæftelse for ikke-indeholdt udbytteskat som en del af "Skattestyrelsens Kapitalfonds- og kildeskatteprojekt", jf. Skatteministeriets svar til Folketingets Skatteudvalg af 28. oktober 2019, selvom der ikke tidligere havde været danske sager overhovedet om pligt til indeholdelse af udbytteskat under henvisning til, at det modtagende selskab var et gennemstrømningselskab.

Som tidligere nævnt, udtalte den ansvarlige kontorchef i Skattestyrelsen - påskønnelsesværdigt ærligt - i 2010 om det kommende opgør ved domstolene:

...

Baggrunden er således utvivlsomt, at Skattestyrelsen med iværksættelsen af dette sagskompleks har søgt at pløje ny jord. Man havde ikke fundet det fornødent forinden at varsle de potentielt indeholdelsespligtige om aktionen og de nye synspunkter, som skattemyndighederne ønskede at afprøve.

12.3 *Heavy Transport Danmark har ikke handlet forsømmeligt ved udbytteudlodningen i 2007*

Bl.a. henset til,

- at sagsøgtes forståelse af de relevante regler er i overensstemmelse med den administrative praksis, som skattemyndighederne ubrudt har fulgt gennem årene, jf. gennemgangen heraf ovenfor i afsnit 2 og 3, herunder at den konkrete situation er nærmest identisk med skatteministerens anvisning i sit svar på spørgsmål 16 til Folketingets Skatteudvalg under behandlingen af L 99/2000 (genindførelsen af udbyttebeskatningen for moderselskaber),
- at det følger direkte af ordlyden af moder-/datterselskabsdirektivet, at udbyttet er fritaget for kildeskat, herunder at direktivet ikke stiller krav om, at moderselskabet skal være "retmæssig ejer",
- at dansk litteratur er på linje med skattemyndighedernes tidligere praksis,
- at der på internationalt plan er stor usikkerhed om, hvorledes begrebet "beneficial owner" skal fortolkes, jf. bl.a. OECD's forslag til kommentarer fra foråret 2011, hvor det af høringssvarene fremgår, at end ikke forslaget til de nye (præciserende) kommentarer bidrager til at mindske den usikkerhed, der hersker om fortolkningen, og
- at Heavy Transport Danmark-koncernen forinden transaktionerne

indhentede rådgivning hos et førende skatterådgivningsfirma, KPMG, der anviste den pågældende løsning med etableringen af et luxembourgsk mellemholdingselskab uden at tage forbehold om nogen risiko for kildeskat i forbindelse med den påtænkte udbytteudlodning,

er det klart, at Heavy Transport Danmark *ikke* har udvist "*forsømmelighed*".

Dette bliver imidlertid, som nævnt, helt åbenbart, når der endvidere henses til, at Landsskatteretten har givet Heavy Transport Danmark medhold i, at der *ikke* er indeholdelsespligt. Landsskatterettens EU-retlige fortolkning, der bar det for sagsøgte positive resultat, blev endvidere støttet af EU-Domstolens generaladvokat, og af Kommissionen.

At EU-domstolen ved en – efter de fleste kommentatorers opfattelse – højst overraskende og problematisk dom mere end 12 år efter udbytteudlodningen i nærværende sag har fraveget sin faste praksis om, at direktivbestemmelser ikke har virkning for borgerne, hvis de ikke er implementeret i national ret, jf. også Kofoed-dommen, ændrer ikke ved svaret på spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger forsømmelighed.

Sagen er således den, at de retskilder, som var tilgængelige på udlodningstidspunktet, entydigt taler for, at udlodningen var skattefri. Man *kan* ikke forlange, at en dansk skatteyder skal være klogere på EUretten end EU-Domstolens egen generaladvokat og Kommissionen - eller Landsskatteretten for den sags skyld.

Skatteministeriet gør vist nok gældende, at Heavy Transport Danmark burde have foretaget nærmere undersøgelser med henblik på at afklare, om betingelserne for manglende indeholdelse var opfyldt.

Sagen er imidlertid den, at Heavy Transport Danmark foretog nøjagtig de undersøgelser, som man kan forvente, nemlig at konsultere et af de førende skatterådgivningsfirmaer, KPMG, som altså foreslog den pågældende konstruktion helt uforbeholdent. Og da det netop var den metode, som Skatteministeriet selv havde anvist over for Folketinget, forekom holdbarheden af den valgte ordning så åbenbar, at Heavy Transport Danmark ikke fandt anledning til at foretage yderligere undersøgelser - hvad man da heller ikke kan forlange.

Og hvad skulle man ellers have gjort yderligere? En forespørgsel til SKAT i 2006 ville – på baggrund af forarbejderne til bestemmelsen om begrænset skattepligt i 2001 - utvivlsomt have ført til samme resultat. Og hvis SKAT havde været af den opfattelse, at der skulle indeholdes udbytteskat, ville en klage til den øverste administrative ligningsmyndighed – Landsskatteretten – jo have ført til en ændring af SKATs afgørelse, jf. den indbragte afgørelse.

Hertil kommer, at den valgte konstruktion da heller ikke på nogen måde fremstod som "aggressiv skatteplanlægning" eller noget tilsvarende, eftersom det jo ligger fast, at koncernen - som et fuldgodt alternativ - kunne have valgt at foretage en betalingserklæringslikvidation af det danske selskab i maj 2007 (hvor udbytteudlodningen skete) med udlodning af likvidationsprovenuet (altså de samme midler) uden indeholdelse af dansk kildeskat. Hvilket koncernen naturligvis havde gjort, såfremt man havde haft den mindste anelse om, at det valgte

alternativ med indskydelsen af et mellemholdingselskab i Luxembourg og udlodning af udbytte den vej ville udløse en dansk kildeskat - en "dummebøde" - på en halv milliard kroner + et endnu højere beløb i (uundgåelige) morarenter.

Østre Landsret har i sin dom af 3. maj 2021 i NetApp-sagen (dommens s. 250, 2. og 3. afsnit) udtalt følgende:

...

I Østre Landsrets dom af 25. november 2021 i Takeda-sagen hedder det tilsvarende (dommens s. 306, 2. og 3. afsnit):

...

Disse præmisser kan opfattes således, at landsretten pålægger de potentielt indeholdelsespligtige selskaber risikoen for den retlige usikkerhed om anvendelsen af begrebet "beneficial owner" og - i overensstemmelse med Skatteministeriets opfattelse - vel nærmest et objektivt ansvar herfor.

Heri er Heavy Transport Danmark naturligvis ikke enig. Det er klart, at Heavy Transport Danmark har kendt til de faktiske omstændigheder i sagen, men Heavy Transport Danmark har, som netop redegjort for, med god ret haft føje til at gå ud fra, at bl.a. Skatteministerens uforbeholdne udsagn var valide, og det kan ikke lægges Heavy Transport Danmark til last, hvis selskabet - til syvende og sidst - måtte have taget fejl.

Og at Østre Landsret i NetApp-sagen fandt, at den omstændighed, at Landskatteretten havde givet NetApp medhold i sagen, og at landets øverste ligningsmyndighed (på samme måde som Europa-Kommissionen og EU-Domstolens generaladvokat) dermed ikke havde forstået reglerne, ikke spillede nogen rolle for forsømmelighedsvurderingen, er efter Heavy Transport Danmarks opfattelse højst overraskende - men jo nok et naturlig konsekvens af det *de facto* objektive ansvar, som landsretten har anvendt. Som det er fremgået, er Heavy Transport Danmark ikke enig i denne vurdering.

Skatteministeriet gør vist nok gældende, at det ikke i sagen kan lægges til grund, at KPMG afgav en uforbeholden rådgivning om, at der var skattefrihed for det af sagen omhandlede udbytte. Skatteministeriet henviser i den forbindelse til, at den i sagen fremlagte e-mailkorrespondance ikke er ledsaget af en erklæring fra KPMG om, at den fremlagte mailkorrespondance udgør den fulde rådgivning, som KPMG har ydet til koncernen vedrørende det omhandlede arrangement med indskydelsen af et selskab i Luxembourg mellem Heavy Transport Danmark og sidstnævntes selskabs ejere i Panama, og at Heerema-koncernen fortsat kunne henholde sig til rådgivningen, da beslutningen om udlodning blev truffet den 23. maj 2007.

Det bemærkes i den forbindelse, at der ikke foreligger anden (opfølgende/bekræftende) rådgivning, og at det af korrespondancen klart fremgår, i hvilken forbindelse rådgivningen skulle anvendes. Koncernen har jo til punkt og prikke fulgt den model, som KPMG rådgav om. At man fæstede lid til rådgivningen ses jo også derved, at koncernen fandt, at KPMG potentielt havde handlet ansvarspådragende.

Skatteministeriet forsøger således at bestride faktum.

Om retspraksis på dette område bemærkes, at det ikke kan undre, at Højesteret i afgørelserne UfR 2004.362 H og UfR 2008.2243 H har givet Skatteministeriet medhold i, at der var handlet "forsømmeligt". Det forekommer rimeligt klart i begge sager. Ingen af disse domme er derfor præjudicerende for nærværende sag.

Den omstændighed, at Højesteret i præmisserne i sagerne har nævnt, at den indeholdelsespligtige var "*bekendt*" med de faktiske forhold, der førte til, at der forelå indeholdelsespligt, kan ikke - som antaget af Skatteministeriet - tages som udtryk for, at dette skulle være den afgørende præmis. Tværtimod, er den indeholdelsespligtiges kendskab til de faktiske forhold den første betingelse for at statuere "forsømmelighed", og Højesteret fortsætter da også med at konstatere, at den indeholdelsespligtige "*ikke har haft føje*" til at antage, at der ikke var indeholdelsespligt.

Det bestrides, at Heavy Transport Danmark skulle være underlagt en skærpet agtsomhedsbedømmelse, fordi der angiveligt var tale om omgåelse af en værnsregel. For det første bestrides det, at SEL § 2, stk. 1, litra c, om begrænset skattepligt er en værnsregel. Hertil kommer, at realiteten var, at de omtvistede midler, som nævnt, kunne være overført skattefrit til de to aktionærer i Panama uden dansk kildeskat ved en simpel betalingserklæringslikvidation. Etableringen af Heavy Transport Luxembourg og udbytteudlodningen dertil, fremstod derfor ikke som en mulighed, der "var for god til at være sand", men blot som et mere praktisk alternativ til den i forvejen skattefrie løsning, som ellers lå lige for, såfremt rådgiverne ikke havde foreslået løsningen med Heavy Transport Luxembourg.

Det giver ikke nogen mening at tale om en skærpet agtsomhedsbedømmelse, fordi parterne var interesseforbundne, når agtsomhedsvurderingen drejer sig om den juridiske subsumption. Den juridiske bedømmelse af, om et mellemholdingselskab som Heavy Transport Luxembourg kan påberåbe sig DBO'en eller direktivet er jo upåvirket af, om Heavy Transport Luxembourg var minoritetsaktionær eller majoritetsaktionær i Heavy Transport Danmark.

Endelig bemærkes det, at overvejelserne om at udlodde udbytte til Heavy Transport Luxembourg som alternativ til en likvidation udsprang af sædvanlige forretningsmæssige dispositioner. Det danske selskab havde solgt det underliggende driftsselskab med gevinst, og overvejelserne om hjemtagningen af proventet var en forretningsmæssigt begrundet overvejelse. I hvert fald i en sådan situation hviler der en pligt på professionelle rådgivere - sanktioneret af erstatningsansvar - til at oplyse om almindeligt kendte veje til at nå det forretningsmæssigt begrundede mål og herunder anviser den vej, som udløser den mindst mulige skattebetaling, jf. U.1985.589H (MS 619) og U.2005.3151H (MS 711), også selvom sådan rådgivning på sin vis sker til skade for statskassen.

Det vil derfor være selvmodsige og uacceptabelt, hvis en sådan rådgivning på et nærmest objektive grundlag anses for forsømmelig i henseende til kildeskatteovens § 69, såfremt det senere viser sig, at fremgangsmåden ikke var holdbar. Der bør derfor foretages en konkret vurdering af, om rådgiver og skat-

teyder på dispositionstidspunktet havde et rimeligt grundlag for at antage, at en fremgangsmåde ville blive accepteret skattemæssigt - også selvom der lå skattemæssige overvejelser bag den valgte fremgangsmåde. Det er her til fulde demonstreret, at det var rimeligt at antage, at fremgangsmåden ville blive accepteret, idet rådgivernes retsopfattelse fandt støtte både hos Landsskatteretten, Kommissionen og generaladvokaten.

På den anførte baggrund gøres det samlet gældende, at der *ikke* er grundlag for at anse Heavy Transport Danmark for at have handlet "*forsømmeligt*".

13 ANBRINGENDER TIL STØTTE FOR DE SUBSIDIÆRE PÅSTANDE

13.1 Indledende bemærkninger

...

Spørgsmålet om forrentning af det af sagen omhandlede kildeskattekrav, der altså udgør ca. 450 mio. kr., har udviklet sig til en egentlig skandale. Det af Skatteministeriet påståede morarentebeløb vil på det forventede domsafsigelsestidspunktet (den 3. maj 2022) nemlig beløbe sig til ca. 808 mio. kr. Dette eksorbitante beløb skyldes - ud over sagens tidsmæssige udstrækning - navnlig to forhold; dels at staten opkræver en (ikke-fradragsberettiget) "ågerrente" (der navnlig som følge af rentes rente-elementet overstiger markedsrenten med flere hundrede procent), og dels at Heavy Transport Danmark på intet tidspunkt under retssagen har haft mulighed for at betale beløbet med tilbagesøgningsforbehold, da skattemyndighederne i disse sager konsekvent har nægtet at modtage skattekravet med den begrundelse, at der - så længe Landsskatterettens kendelse ikke er underkendt - ikke eksisterer noget krav. Hvis Skatteministeriet får medhold i sin påstand, vil det således - uafværgeligt - have kostet Heavy Transport Danmark 808 mio. kr. at få prøvet skattekravet på ca. 450 mio. kr.

Skatteministeriet er, som nævnt, af den opfattelse, at et eventuelt kildeskattekrav skal forrentes fra og med 14 dage efter SKATs afgørelse af 7. december 2010 (dvs. fra og med den 21. december 2010).

Skatteministeriet anser således SKATs afgørelse for at være det for morarenteberegning afgørende "påkrav" efter opkrævningslovens § 5, på trods af at Heavy Transport Danmark i 2012 har fået medhold af Landsskatteretten i, at selskabet ikke var forpligtet til at indeholde kildeskat. At selskabet således har vundet sagen i Landsskatteretten har bl.a. haft den konsekvens, at Skattestyrelsen ikke anser Heavy Transport Danmark for at have en gæld til skattemyndighederne (selv om skattemyndighederne altså har stævnet selskabet for kravet), hvorfor Skattestyrelsen - under retssagen - har nægtet Heavy Transport Danmark og andre selskaber i en tilsvarende situation muligheden for at foretage indbetaling af det påståede kildeskattekrav med henblik på at afværge rentetilskrivninger (for det tilfælde at domstolene måtte give Skatteministeriet medhold og tilsidesætte Landsskatterettens afgørelse). Og det endda, selvom selskaberne fraskrev sig retten til at kræve kompensationsrenter, såfremt de måtte få medhold i sagen, og beløbet dermed skulle tilbagebetales.

Hertil kommer, at Skatteministeriet i sagen er af den opfattelse, at kildeskattekravet ikke blot skal forrentes med den i forvejen høje (og ikke-fradragsberettigede) morarente efter opkrævningslovens § 7 (i nærværende sag 0,8 %, henholdsvis 0,7 %, pr. måned), men tillige skal forrentes efter reglerne om én skattekonto siden disse reglers ikrafttræden i 2013, dvs. at der skal foretages en månedlig rentetilskrivning, hvilket indebærer, at der skal beregnes (og betales) rentes rente i denne foreløbigt næsten 10årige periode siden reglernes ikrafttræden (selv om selskabet altså ikke har haft nogen betalbar gæld i perioden). I øjeblikket påløber der således en månedlig rente på ca. 8,8 mio. kr., svarende til en årlig rente af hovedstolen på ca. 23,5 %.

Det bemærkes videre, at Skattestyrelsen i disse få (vist nok 4-5) udbyttekilde-skattesager (hvor skatteyderne har fået medhold i Landsskatteretten, og hvor sagerne er indbragt for domstolene af Skatteministeriet) har afvist at foretage en beregning af det morarentebeløb, som selskaberne skal betale, såfremt Skatteministeriet får medhold i sagen ... Som det fremgår, er begrundelsen, at kildeskattekravet ikke indgår som en gæld på selskabets skattekonto.

Heavy Transport Danmark har derfor måttet foretage sine egne beregninger, og ifølge disse har Skatteministeriets synspunkter, som nævnt, den økonomiske konsekvens, at der vil være påløbet betalbare morarenter på hovedstolen (der altså udgør ca. 450 mio. kr.) med ca. 808 mio. kr. pr. den forventede dato for Østre Landsrets dom den 3. maj 2022.

Bliver Heavy Transport Danmark frifundet ved landsrettens dom, og Skatteministeriet herefter anker dommen til Højesteret, vil Heavy Transport Danmark (efter Skatteministeriets opfattelse) fortsat være afskåret fra at afværge (yderligere) morarenter ved at indbetale kravet. Får Skatteministeriet herefter medhold ved Højesteret, f.eks. to år senere, vil der være påløbet yderligere 229 mio. kr. i morarenter, hvilket dermed bringer den samlede - uundgåelige - morarente op på ca. 1.037 mio. kr., eller langt mere end det dobbelte af hovedstolen.

Ud over at morarentesatsen er langt højere end markedsrenten, og at Heavy Transport Danmark, som nævnt, ikke har haft mulighed for at afværge morarenten, gælder, at morarenten - i modsætning til andre renter - ikke er fradragsberettiget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Den reelle morarente er dermed endnu højere end de nævnte 23,5 % p.a. (hvilken rente skal sammenholdes med et markedsrenteniveau for virksomheder, der for tiden ikke overstiger (effektivt) 3 % p.a.).

Når staten opkræver morarenter af en størrelse som i denne sag, og samtidig nægter at modtage skattebeløbet under sagens behandling, kan borgeren (virksomheden) i realiteten afskæres fra at få et materielt skattekrav prøvet ved domstolene. Det er således nok de færreste virksomheder, der har råd til at "satse" 808 mio. kr. i morarenter for at få prøvet et skattekrav på 450 mio. kr., og under alle omstændigheder er rentekravet fuldstændigt disproportionalt i forhold til hovedstolen. Virksomhedens eneste mulighed for at undgå de pågældende renter er efter Skatteministeriets opfattelse at tage bekræftende til genmæle i sagen, med den konsekvens at Heavy Transport Danmark afskæres fra domstolsprøvelse af kravet.

At afskære borgeren fra klageadgang og domstolsprøvelse, kan imidlertid ikke have været intentionen med morarentereglerne. At Heavy Transport Danmark *de facto* skulle være afskåret fra at få sagen prøvet (ved at tage bekræftende til genmæle), er da også en ganske absurd tanke, når det tages i betragtning, at Heavy Transport Danmark vandt sagen i Landsskatteretten, og at lovgiver i øvrigt i et sådant tilfælde - hvor skatteyder er sagsøgt af staten - har bestemt, at Heavy Transport Danmarks sagsomkostninger ved domstolsbehandlingen skal dækkes fuldt ud af det offentlige efter reglerne om omkostningsgodtgørelse i skattesager, jf. skatteforvaltningslovens kapitel 19.

Det bemærkes hertil, at den foregående skatteminister da også i sin Retssikkerhedspakke V med titlen "Et opgør med urimelige skatteregler" fra april 2019 lagde op til, at der skulle indføres mulighed for at betale et skattekrav i en situation som den foreliggende, hvor det er Skatteministeriet, der sagsøger borgeren, således at borgeren ikke bliver mødt med et stort, urimeligt og (angiveligt) uundgåeligt rentekrav, såfremt borgeren taber sagen.

Skatteministeriet er således fuldt ud opmærksom på, at renteopkrævningen er i strid med retssikkerhedsprincippet.

Som det vil fremgå, gør Heavy Transport Danmark gældende, at der heller ikke hjemmel til denne opkrævning.

13.2 Anbringender til støtte for den subsidiære påstand

...

13.2.1 *Forrentning kan først ske med virkning 14 dage efter en dom, der måtte give Skatteministeriet medhold*

Til støtte for Heavy Transport Danmarks subsidiære påstand gør selskabet altså i første række gældende, at påkravet i opkrævningslovens § 5, stk. 1, *under de i sagen foreliggende omstændigheder* først kan anses for fremsat (med rette), når - og hvis - landsretten (eller Højesteret) måtte give Skatteministeriet medhold i den nedlagte påstand.

Landsskatterettens afgørelse af 29. august 2012 går ud på, at der ikke er indeholdelsespligt. Der består derfor ikke noget skattekrav. Dette er det endelige resultatet af den administrative behandling. Med Landsskatterettens afgørelse er SKATs afgørelse af 7. december 2010 ophævet. Den eksisterer altså ikke længere - og kildeskattekravet er dermed væk. En eventuelt allerede indbetalt skat (og eventuelt indbetalte morarenter) tilbagebetales med tillæg af godtgørelsesrenter.

Også det fremsatte påkrav er væk. Når den administrative sagsbehandling er afsluttet med, at der ikke består et krav, giver det ingen mening at hævde, at der fortsat foreligger et påkrav.

Skattemyndighedernes afvisning i disse udbyttesager af at modtage betaling dokumenterer til fulde, at også skattemyndighederne er af den opfattelse, at der ikke eksisterer noget krav.

Skatteministeriet har indbragt Landsskatterettens afgørelse for domstolene, jf. grundlovens § 63. Det er altså Landsskatterettens afgørelse - og ikke SKATs afgørelse - der er til prøvelse ved domstolene. Der kan derfor tidligst foreligge et (gyldigt) påkrav, når - og hvis - domstolene måtte fastslå, at Heavy Transport Danmark hæfter for et skattekrav. Først fra dette tidspunkt kan Heavy Transport Danmark være i mora.

Denne forståelse støttes af en fortolkning af opkrævningslovens § 5 suppleret af almindelige forvaltningsretlige principper samt obligationsretlige regler om fordringshavermora m.v.

I opkrævningslovens § 5, stk. 1 hedder det:

...

I opkrævningslovens § 7, stk. 1 - som er den bestemmelse, ministeriet støtter sit rentekrav på - hedder det:

...

Seneste rettidige betalingstidspunkt er således senest 14 dage efter påkrav. Betales beløbet inden for denne frist, er der ikke hjemmel til at kræve beløbet forrentet.

Dette har udtrykkelig støtte i lovbemærkningerne til § 5, jf. lovforslag nr. 19 af 6. oktober 1999

Heavy Transport Danmark gør gældende, at bestemmelsen om forrentning har som klar forudsætning, at der foreligger en "seneste rettidige betalingsdag", dvs. en dag, på hvilken skatteyderen kan indbetale det opkrævede beløb, uden at blive opkrævet forsinkelsesrenter efter loven.

Og videre at det følger af en ordlydsfortolkning af opkrævningslovens § 5, stk. 1, at der ikke foreligger noget for bestemmelsen relevant "påkrav", før at domstolen måtte have givet medhold til Skatteministeriet.

I øjeblikket eksisterer der således kun én forvaltningsretlig afgørelse, nemlig den afgørelse, som Landsskatteretten som øverste administrative klageinstans traf den 29. august 2012 - og som fastslog, at Heavy Transport Danmark ikke var forpligtet til at indeholde kildeskat. SKATs afgørelse (påkrav om betaling) af 7. december 2010 er dermed bortfaldet.

Påkravet efter opkrævningslovens § 5 opstår derfor først, når - og hvis - landsretten (eller Højesteret) giver Skatteministeriet medhold i den nedlagte beløbsmæssige påstand.

At skatteforvaltningens oprindelige afgørelse/påkrav er bortfaldet, støttes netop af, at skatteforvaltningen - under nærværende retssag - har nægtet de (ganske få) selskaber, der står i samme situation som Heavy Transport Danmark, muligheden for at foretage betaling af det påståede kildeskattekrav (med henblik på at undgå yderligere rentetilskrivninger), jf. nærmere nedenfor i afsnit 13.2.2.

Heavy Transport Danmarks synspunkt støttes således af, at skattemyndighederne ikke har ment sig berettiget til at modtage det beløb, som de har stævnet Heavy Transport Danmark for.

Det giver ganske enkelt ingen mening at tale om, at Heavy Transport Danmark er i "mora", når Heavy Transport Danmark ikke kan betale og derved frigøre sig for en gæld. Dermed kan der heller ikke opkræves "morarenter".

Skatteministeriet har i denne forbindelse bemærket, at en dom, som giver Skatteministeriet medhold, ikke vil være af konstitutiv karakter, men derimod (alene) af konstaterende karakter.

Dette er Heavy Transport Danmark altså ikke enig i, og i øvrigt er det ikke afgørende, hvorledes dommen karakteriseres.

Det afgørende er derimod, at den administrative sagsbehandling er afsluttet med, at den øverste ligningsmyndighed - Landsskatteretten - har truffet afgørelse om, at kildeskattekravet ikke består, hvilket altså også er baggrunden for, at skatteforvaltningen ikke har ment sig berettiget til at modtage det påstævnte beløb.

Heavy Transport Danmark har således i øjeblikket ingen gæld til skattemyndighederne. Den opstår, som nævnt, først, hvis - og på det tidspunkt hvor - Skatteministeriet måtte få medhold i sin beløbspåstand ved domstolene.

Skatteministeriet henholder sig forståeligt nok til Østre Landsrets dom af 2. juli 2021 vedrørende det tilsvarende morarentespørgsmål i NetApp-sagen.

I dommen har Østre Landsret fundet, at der skal betales renter af kravet fra 14 dage efter påkravet i henhold til SKATs afgørelse. ...

NetApp Denmark ApS forespurgte ved mail af 4. december 2015 om muligheden for at deponere det omtvistede beløb. Henvendelsen må efter sit indhold forstås således, at der er tale om et tilbud om betaling med forbehold for tilbageøgning. Der er herved tale om en genkaldelig disposition.

Landsretten finder, at en sådan genkaldelig disposition, såfremt den var blevet gennemført, ikke ville kunne medføre en endelig frigørelse af NetApp Denmark ApS med den virkning, at der ikke skal betales renter for perioden, indtil endelig betaling sker.

Da der ikke er tilbudt betaling med frigørende virkning, kan afvisning af at modtage beløbet endvidere ikke anses for fordringshavermora med den virkning, at der ikke skal betales renter fra tidspunktet for afvisning.

Som det fremgår af dommen, har landsretten baseret sin afgørelse på, at den dom, der fastslår, at SKATs krav er rigtigt, er af konstaterende karakter (og dermed "genopliver" det oprindelige påkrav).

Heavy Transport Danmark er, som det er fremgået, ikke enig heri. Det er NetApp heller ikke, idet selskabet har anket dommen til Højesteret.

13.2.2 Forrentning kan ikke ske under domstolsbehandlingen

I anden række gøres det gældende, at skatteforvaltningen som offentlig myndighed under alle omstændigheder har været uberettiget til at nægte at modtage kildeskattebeløbene i dette sagskompleks, og at Skatteministeriet af denne grund har fortabt retten til at opkræve renter fra og med tidspunktet for Landskatterettens kendelse.

Som nævnt indledningsvis, har Landsskatteretten i dette sagskompleks givet SKAT medhold i rentekildeskattesagerne, mens Landsskatteretten har givet skatteyderne medhold i udbyttekildeskattesagerne, herunder nærværende. Der er, så vidt vides, tale om, at Landsskatteretten har truffet afgørelse i 4 eller 5 udbyttesager.

Skatteministeriet har, så vidt vides, indbragt alle disse udbyttesager for domstolene. Undertegnede repræsenterer - og har fra sagernes opstart repræsenteret - 3 af disse selskaber, herunder NetApp.

Siden sagernes indbringelse for domstolene i 2011/2012, har der pågået drøftelser med skatteforvaltningen om, hvorvidt der kunne ske indbetaling af de kildeskattekrav, der var rejst af SKAT, og for hvilke Skatteministeriet nu havde stævnet selskaberne. Formålet hermed var naturligvis at undgå, at der skulle påløbe (yderligere) morarenter på kravene, mens sagerne verserede for domstolene, for det tilfælde at Skatteministeriet måtte vinde sagerne.

Samme problemstilling havde skatteyderne ikke i rentekildeskattesagerne, idet selskaberne her kunne foretage indbetaling af skattekravene, da sagerne jo var tabt i Landsskatteretten. Langt de fleste - om ikke alle - selskaber med rentekildeskattesager har vist nok foretaget betalinger af kildeskatten med henblik på netop at undgå (yderligere) morarenter.

Efter nogen betænkningstid måtte Skattestyrelsen imidlertid meddele, at de ikke havde hjemmel til at modtage betaling, eftersom der ikke forelå noget skattekrav. Selskaberne havde således ikke nogen gæld til Skattestyrelsen.

Som advokater for NetApp - men jo også for Heavy Transport Danmark og et tredje selskab i samme situation, Copenhagen Airports Denmark Holding ApS - ønskede vi i 2015 (hvor sagerne efter tre års tilløbstid først var klar til at blive forelagt for EU-Domstolen) at gøre et sidste forsøg på at foretage indbetaling, selv om Skattestyrelsens holdning allerede var kendt.

Ved mail-korrespondance af den 4. december 2015 forespurgte vi derfor - ganske vist direkte på vegne NetApp Danmark, men jo i realiteten på vegne alle selskaber i samme situation - Skattestyrelsen om muligheden for at betale det hævdede skattekrav for at stoppe et eventuelt rentekrav. Vi erklærede samtidig, at selskabet i givet fald ikke ville fremsætte krav om forrentning af beløbet ved tilbagebetaling til selskabet, såfremt retssagen måtte blive vundet af selskabet.

Skattestyrelsen afslog imidlertid igen at tage imod betaling med henvisning til, at der ikke "er adgang til at foretage den anmodede indbetaling". Det må forstås således, at Skattestyrelsen ikke mente, at der var hjemmel til at gå ind på den foreslåede ordning, hvilket da også er Skatteministeriets standpunkt.

Heavy Transport Danmark bestrider, at Skattestyrelsen som offentlig myndighed ikke har haft hjemmel til at tage imod det beløb, som ministeriet har stævnet selskabet for.

Det gøres hertil overordnet gældende, at skatteforvaltningen uden specifik hjemmel selvfølgelig har adgang til at modtage betaling, som man mener at have til gode, uanset om der verserer en tvist om berettigelsen af opkrævningen. Selvom Skattestyrelsen er forpligtet til at følge Landsskatterettens kendelse og udbetale skatteyderen et evt. tilgodehavende, hvis denne ønsker det, er det ikke ensbetydende med, at Skattestyrelsen er afskåret fra at modtage en betaling under tilbagesøgningsforbehold.

Det gøres herved gældende, at Skattestyrelsen har kompetencen til at udøve almindelige kreditorbeføjelser på statens vegne og herunder modtage betalinger med tilbagesøgningsforbehold, og det følger af almindelige forvaltningsretlige grundsætninger, herunder navnlig et proportionalitetsprincip, at Skattestyrelsen skal modtage betaling (under tilbagesøgningsforbehold), hvis der ikke foreligger vægtige og saglige modhensyn, hvilket ikke er tilfældet i denne sag.

Østre Landsret har i sin dom af 2. juli 2021 i NetApp-sagen (om det udskilte rentespørgsmål) taget stilling til det tilsvarende spørgsmål rejst i den pågældende sag - en dom, som Skatteministeriet naturligvis henholder sig til.

I dommen har Østre Landsrets flertal således ikke fundet grundlag for at tillægge en eventuel betalingstilbud nogen betydning for forrentningen.

...

Heavy Transport Danmark er naturligvis ikke enig i flertallets votum. NetApp har, som nævnt, også anket dommen til Højesteret.

Skatteministeriet gør i nærværende sag vist nok gældende, at Heavy Transport Danmark under alle omstændigheder slet ikke har tilbudt skatteforvaltningen at betale et beløb svarende til den ikke indeholdte kildeskat.

Hertil bemærkes, at Heavy Transport Danmark jo vidste, at SKAT ikke ville tage imod betaling, hvorfor det ikke gav mening at fremkomme med et egentligt tilbud om betalingen.

Indirekte er der imidlertid fremsat et tilbud.

Det fremgår således af den oven for omtalte mail-korrespondance mellem (NetApp og) Heavy Transport Danmarks advokat og SKAT fra 2015, at henvendelsen har en vis generel karakter, idet den refererer til "de sager, der vedrører udbyttekildeskat" ... hvor ... "Skatteministeriet har indbragt sagerne for domstolene", og som "eksempel" en specifik sag (NetApp).

Så vidt sagsøgte er bekendt, er den pågældende problemstilling, som nævnt, alene relevant for 4 eller 5 potentielt indeholdelsespligtige selskaber, hvoraf undertegnede altså repræsenterer de 3 selskaber; NetApp Denmark ApS, Copenhagen Airports Denmark Holding ApS samt Heavy Transport Danmark.

Og det fremgår af skrivelsen, at SKAT helt generelt afviser at tage mod betaling i tilsvarende sager.

Selv om den pågældende korrespondance måtte blive anset for alene at vedrøre en konkret henvendelse på vegne en specifik skatteyder, NetApp Denmark ApS, der altså er repræsenteret af samme advokat, gøres det gældende, at det på dette grundlag - dvs. når sagsøgtes advokat var bekendtgjort med SKATs generelle holdning - ikke kan kræves, at Heavy Transport Danmark formelt (også) tilbød betaling. Det giver således ingen mening - og er et udtryk for ren formalisme - at sagsøgte på dette grundlag formelt skulle have sendt et identisk brev, når man kendte svaret.

Skatteministeriet har i øvrigt vist nok det synspunkt, at Heavy Transport Danmarks standpunkt vil føre til, at alle skatteydere vil kunne afvise at betale morarenter. Dette er dog ikke rigtigt. Hvis Skattestyrelsen ændrer praksis, vil det selvsagt fremover kræve en konkret anmodning og betaling fra skatteyderens side for at afbryde rentetilskrivningen, men hvis domstolene når frem til, at skattemyndighedernes praksis har været retsstridig, skal skatteyderne stilles, som om skattemyndighederne havde tilladt indbetaling med tilbagesøgningsforbehold, uden at det kræves, at skatteyderne har afsendt en anmodning til skattemyndighederne, som efter skattemyndighedernes - retsstridige - praksis har været udsigtsløs.

13.3 *Anbringender til støtte for den mere subsidiaire påstand*

13.3.1 *Forrentning skal ikke ske efter reglerne om én skattekonto i opkrævningslovens kapitel 5*

Heavy Transport Holding Denmark ApS' mere subsidiaire påstand går ud på, at Skatteministeriet skal anerkende, at forrentningen af kildeskattekravet efter opkrævningslovens § 7 i perioden fra den 21. december 2010 og indtil 14 dage efter afsigelsen af en dom, der måtte give Skatteministeriet medhold i sagen, under alle omstændigheder udelukkende skal ske efter opkrævningslovens § 7, og dermed at kravet ikke før det nævnte tidspunkt skal indgå på skattekontoen efter reglerne om én skattekonto i opkrævningslovens kapitel 5.

Til støtte for denne påstand gør Heavy Transport Danmark gældende, at der under alle omstændigheder ikke er hjemmel i opkrævningsloven til at lade "gælden" indgå på skattekontoen fra og med det pågældende tidspunkt (14 dage efter SKATs afgørelser), og at der dermed bl.a. ikke kan ske beregning af rentes rente af "gælden".

Forrentningen i perioden indtil 14 dage efter afsigelsen af en dom, der måtte give Skatteministeriet medhold i sagen, skal dermed (udelukkende) ske efter hovedreglen i opkrævningslovens § 7, dvs. med simpel rente.

Ved beregning med simpel rente vil morarenterne pr. den 3. maj 2022 udgøre ca. 482 mio. kr. (i modsætning til det beløb på ca. 808 mio. kr., der vil være på løbet, såfremt der skal betales renters rente). Rentes rente-elementet under skattekontosystemet således i sig selv en betydelig del af den - i forvejen urimelige - (grund-)rente, der efter Skatteministeriets opfattelse skal betales, på trods af at der ikke i perioden har bestået en gæld, som Heavy Transport Danmark har kunnet betale.

Det siger sig selv, at det er at "hælde benzin på bålet" - og dermed endnu mere urimeligt - at toppe forrentningen op med en rentes rente, altså en forrentning af den rente, som selskabet ikke har kunnet undgå ved at betale hovedstolen.

Det er dog ikke blot urimeligt, men også efter Heavy Transport Danmarks opfattelse uhjemlet.

Som nævnt ovenfor, har opkrævningslovens § 7, stk. 1 - som er den bestemmelse, ministeriet støtter sit rentekrav på - følgende ordlyd:

...

Udgangspunktet efter opkrævningsloven er således, at et krav forrentes med én rentetilskrivning (nemlig ved betaling), dvs. uden rentes rente (simpel rente), medmindre reglerne i lovens kapitel 5 (om én skattekonto) finder anvendelse (hvor der sker månedlige rentetilskrivninger, dvs. der beregnes rentes rente, jf. nærmere nedenfor).

Reglerne om én skattekonto i opkrævningslovens kapitel 5 blev indført ved lov nr. 513 af 7. juni 2006 - men dog først sat i kraft med virkning pr. 1. august 2013 - og indebærer grundlæggende, at ind- og udbetalinger fra og til virksomheder angående de fleste skatter og afgifter (og renter heraf) indgår i én samlet saldoopgørelse (skattekontoen), således at ind- og udbetalinger automatisk modregnes efter et saldoprincip, jf. herved opkrævningslovens § 16 og § 16 a, stk. 1.

Hvis den samlede sum af registrerede forfaldne krav på virksomhedens konto overstiger den samlede sum af registrerede og forfaldne tilgodehavender til virksomheden, udgør forskellen (debetsaldoen) det samlede beløb, som virksomheden skylder told- og skatteforvaltningen, jf. opkrævningslovens § 16 a, stk. 2, 1. pkt. En sådan debetsaldo forrentes efter § 16 c, stk. 1, hvoraf følger, at en debetsaldo forrentes med den rente, der er fastsat i § 7, stk. 1, jf. stk. 2, og at renten beregnes dagligt og tilskrives månedligt. Hvis en sådan debetsaldo overstiger 5.000 kr., skal beløbet straks indbetales, jf. § 16 c, stk. 4.

Er der tale om, at den samlede sum af registrerede og forfaldne krav på indbetalinger fra virksomheden er mindre end de registrerede og forfaldne krav på udbetalinger til virksomheden, udgør forskellen (kreditsaldoen) virksomhedens samlede tilgodehavende hos told- og skatteforvaltningen, jf. § 16 a, stk. 2, 2. pkt. En sådan kreditsaldo, der ikke forrentes, jf. § 16 c, stk. 3, skal udbetales til virksomhedens Nemkonto efter reglerne i § 16 c, stk. 5.

I de almindelige bemærkninger (pkt. 1.3) til lovforslaget om indførelsen af én skattekonto (L 205 - 2005/06) (MS 165) hedder det bl.a.:

...

I lovens § 16 a hedder det således bl.a.:

...

I lovens § 16 c, stk. 1, hedder det videre:

...

Selskabets gæld til det offentlige (debetsaldoen) forrentes således med den rente, der fremgår af lovens § 7, og med månedlige tilskrivninger. At renten tilskrives månedligt, indebærer, som nævnt, at der opkræves rentes rente, såfremt virksomheden ikke betaler gælden (udligner saldoen).

Der er ikke i forarbejderne til bestemmelserne taget stilling til, hvorledes der skal forholdes i forhold til skattekontoens regler i en situation som den foreliggende, hvor skatteyder har vundet en sag i Landsskatteretten, hvorefter sagen indbringes for domstolene af Skatteministeriet, og hvor skatteyderen angiveligt ikke har mulighed for indbetaling, da kravet ikke under denne domstolsbehandling er registreret på skattekontoen (og hvor kravet så "genopstår" på et senere tidspunkt ved debitering på skattekontoen). I det hele taget er (sædvanlige) klagesituationer, herunder henstand, slet ikke adresseret i lovforslaget.

Heavy Transport Danmark gør gældende, at der - for at et krav mod et selskab på indbetaling af skat skal påvirke (debiteres) saldoopgørelsen (skattekontoen) - skal foreligge vished for, at kravet består, ligesom den seneste rettidige betalingsdag for beløbet skal være overskredet.

Der foreligger først vished for, at kravet består, når - og hvis - domstolen måtte give Skatteministeriet medhold i den nedlagte påstand. Hertil kommer, at det ikke giver mening at tale om en tidligere (og nu "genopstået") "seneste rettidige betalingsdag", når der ikke er mulighed for at indbetale til skattekontoen (idet der ikke er registreret nogen gæld).

Som nævnt flere gange, kan der nemlig ikke ske betaling i øjeblikket, da kravet ikke eksisterer (og der er uvished om, hvorvidt det kommer til at eksistere). Dermed kan kravet først debiteres skattekontoen på dette tidspunkt, og dermed skal forrentningen for perioden indtil domstolens afgørelse ske efter de almindelige regler i opkrævningslovens § 7 (hvis der overhovedet skal ske forrentning, jf. synspunkterne gennemgået ovenfor), dvs. med én rentetilskrivning, eller - sagt med andre ord - uden rentes rente.

Det giver ingen mening at tale om, at der består en (rentetilskrivningsberettiget) gæld på et tidspunkt, hvor "debitor" ikke kan frigøre sig herfor, herunder at "seneste rettidige betalingsdag for beløbet" er overskredet under disse helt særlige omstændigheder.

Skatteministeriet gør gældende, at der efter lovens ordlyd og forarbejder skal sondres mellem, hvornår krav registreres på skattekontoen, og fra hvilket tidspunkt sådanne krav påvirker (debiteres) saldoopgørelsen, og at det tidspunkt,

på hvilket krav på indbetalinger påvirker (debiteres) saldoopgørelsen (og indgår som en del af den rentebærende saldo), dermed kan – og ofte vil – ligge på et andet tidspunkt end tidspunktet for registreringen på skattekontoen.

I hvert fald det sidste er der enighed om.

Det afgørende i denne sammenhæng er dog, at debiteringen på saldoen efter bestemmelsens stk. 4 sker "fra den seneste rettidige betalingsdag for beløbet". Og som nævnt foreligger der ikke i øjeblikket en sådan, da selskabet ikke kan frigøre sig for "gælden" ved betaling på nuværende tidspunkt.

Østre Landsret har i sin dom af 2. juli 2021 også taget stilling til dette forrentningsspørgsmål, og landsretten fandt, at der var hjemmel til at lade gælden forrente efter skattekontoreglerne.

...

Som det fremgår, har landsretten også på dette punkt støttet sig på, at den dom, der fastslår, at SKATs krav er rigtigt, er af konstaterende karakter. Landsretten bortser dermed fra den særlige omstændighed, at der er tale om opkrævning af en morarente, der normalt opkræves, når debitor ikke har villet eller kunnet betale sin skattegæld (hvad Heavy Transport Danmark altså ikke har haft mulighed for), eller - som der er henvist til i de i præmisserne citerede forarbejder - at virksomheden ikke har foretaget angivelse, og at der på dette punkt er tale om de renter, der i så fald løber på renterne af skattegælden, dvs. renters rente.

NetApp har, som nævnt, anket dommen til Højesteret. ”

Retsgrundlaget

Danmarks tiltrædelse af De europæiske Fællesskaber

I Justitsministeriets redegørelse af juli 1972 for visse statsretlige spørgsmål i forbindelse med dansk tiltrædelse af De europæiske Fællesskaber (trykt i Nordisk Tidsskrift for International Ret, 1971, s. 65 ff) hedder det bl.a.:

”4. *Domstolens praksis*

...

Man kan naturligvis ikke udelukke en videre udvikling i Domstolens praksis på dette område. Imidlertid er der som tidligere nævnt ingen mulighed for at gennemtvinge Domstolens afgørelser over for medlemsstaterne. Man må derfor ikke overvurdere Domstolens mulighed for på egen hånd at ændre Fællesskabernes karakter. Domstolens muligheder er på dette som på andre områder begrænset til, hvad der i det lange løb kan opnås politisk dækning for i de enkelte medlemsstater-

...

AFSNIT V

Danmarks almindelige forpligtelser som medlem af De europæiske Fællesskaber

...

1. Forpligtelsen til umiddelbar anvendelse af visse fællesskabsregler

a. Forpligtelsens indhold og muligheden for at opfylde den efter gældende dansk ret

Som medlem af De Europæiske Fællesskaber påtager Danmark sig en forpligtelse til at indrette sin retsorden på en sådan måde, at visse fællesskabsregler anvendes umiddelbart af danske domstole og administrative myndigheder . . .

. . . og en traktatbestemmelse kan ikke fortrænge en udtrykkelig intern retsregel, som den måtte stride imod.

Der må således gennem en ændring af gældende dansk ret skabes en hjemmel for den umiddelbare anvendelse i Danmark af de her omtalte fællesskabsregler, der er nævnt nedenfor under b.

b. Hvilke fællesskabsregler omfatter forpligtelsen?

Umiddelbart anvendelige er først og fremmest de fællesskabsakter, der kaldes »forordninger«. . . .

De fællesskabsakter, der kaldes »beslutninger«, beskrives som bindende i alle enkeltheder for dem, de angiver at være rettet til. Beslutninger er derfor også umiddelbart anvendelige, når de er rettet til enkelte borgere eller virksomheder i medlemsstaterne. De fleste beslutninger rettes imidlertid til medlemsstaterne selv.

Der er også visse bestemmelser i selve traktaterne, der er umiddelbart anvendelige. . . .

Domstolen har endelig i enkelte afgørelser fastslået, at bestemmelser [i direktiver og beslutninger] i særlige tilfælde kan være umiddelbart anvendelige. . . .

2. Forholdet mellem umiddelbart anvendelig fællesskabsret og dansk lovgivning (spørgsmålet om fællesskabsrettens »forrang«)

...

Efter afgørelsen i Costa-ENEL sagen kan der ikke være tvivl om fællesskabsdomstolens stilling.”

Traktaten om Den Europæiske Union

Artikel 6 i Traktaten om Den Europæiske Union - som vedtaget ved Lissabon-traktaten - har følgende ordlyd:

”Artikel 6:
Grundlæggende rettigheder

1. Unionen anerkender de rettigheder, friheder og principper, der findes i chartret om grundlæggende rettigheder af 7. december 2000 som tilpasset den 12. december 2007 i Strasbourg, der har samme juridiske værdi som traktaterne.

Chartrets bestemmelser udvider ikke på nogen måde Unionens beføjelser som fastsat i traktaterne.

Rettighederne, frihederne og principperne i chartret skal fortolkes i overensstemmelse med de almindelige bestemmelser i chartrets afsnit VII vedrørende fortolkning og anvendelse af chartret og under behørigt hensyn til de forklaringer, der henvises til i chartret, og som anfører kilderne til disse bestemmelser.

2. Unionen tiltræder den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder. Tiltrædelse af denne konvention ændrer ikke Unionens beføjelser som fastsat i traktaterne.

3. De grundlæggende rettigheder, som de er garanteret ved den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, og som de følger af medlemsstaternes fælles forfatningsmæssige traditioner, udgør generelle principper i EU-retten.”

Selskabsskatteloven

Lovbekendtgørelse nr. 585 af 7. august 1991 af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (Selskabsskat)

Lovbekendtgørelsens § 2, stk. 1, litra c, var affattet således:

”§ 2. Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1 og 2, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de

...

c) oppebærer udbytteindtægter m.v., i hvilke der i henhold til kildeskattelovens § 65 skal foretages indeholdelse af udbytteskat, modtager udbytter i øvrigt omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1, eller modtager afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B, stk. 2 eller 5,”

Implementering af moder-/datterselskabsdirektivet, 1992

Rådets direktiv af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (90/435/EØF) (moder-/datterselskabsdirektivet) bestemmer:

”Artikel 1

1. Hver medlemsstat anvender dette direktiv:

- på overskud, som selskaber i denne medlemsstat modtager som udbytte fra deres datterselskaber i andre medlemsstater
- på overskud, som selskaber i denne medlemsstat udlodder til selskaber i andre medlemsstater, som de er datterselskaber af.

2. Dette direktiv er ikke til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre svig og misbrug.

Artikel 2

Ved udtrykket »selskab i en medlemsstat« forstås i dette direktiv ethvert selskab:

a) der er organiseret i en af de former, der er anført i bilaget til dette direktiv

...

Artikel 3

1. I dette direktiv:

a) betegnes som moderselskab mindst ethvert selskab i en medlemsstat, der opfylder betingelserne i artikel 2, og hvis andel i kapitalen i et selskab i en anden medlemsstat, der opfylder de samme betingelser, er på mindst 25 %

b) forstås ved datterselskab et selskab, i hvis kapital et andet selskab har den i litra a) omhandlede andel.

...

Artikel 5

1. Det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat, i det mindste når moderselskabet har en kapitalandel i datterselskabet på mindst 25 %.

...

Artikel 9

Dette direktiv er rettet til medlemsstaterne.”

Direktivet blev implementeret i dansk ret ved lov nr. 219 af 3. april 1992, således at der i selskabsskattelovens § 2 efter stk. 4, blev indsat:

”Stk. 5. Skattepligten i medfør af stk. 1, litra c, omfatter ikke udbytte, som et selskab, der er hjemmehørende i en stat, der er medlem af De Europæiske Fællesskaber, modtager i udbytte fra et selskab, der er hjemmehørende her i landet. Det er en betingelse, at det udbytte modtagende selskab - moderselskabet - har ejet mindst 25 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab - datterselskabet - enten i hele det indkomstår, hvori udbyttet er modtaget, eller i en sammenhængende periode på mindst to år frem til det tidspunkt, hvor udbyttet modtages. Det er endvidere en betingelse, at såvel moderselskabet som datterselskabet er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 2 i direktiv 90/435/EØF.”

Af de generelle bemærkninger til lovforslaget (lovforslag nr. L 20 af 3. oktober 1991), der lå til grund herfor, fremgår bl.a.:

”3. ...

Moder-/datterselskabsdirektivet blev vedtaget af Rådet af økonomi- og finansministre den 23. juli 1990. Folketingets Skatteudvalg har den 6. juni 1990 afgi-

vet udtalelse til Folketingets Markedsudvalg om bl.a. moder-/datterselskabsdirektivet (Alm. del bilag 243). Direktivet er optrykt som bilag til dette lovforslag.

Moder-/datterselskabsdirektivet går ud på at harmonisere medlemsstaternes skatteregler for at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af den del af et datterselskabs overskud, der udloddes som udbytte til dets moderselskab i en anden medlemsstat.

Direktivet går ud fra det grundprincip, at overskuddet i et datterselskab alene skal beskattes i datterselskabet og i den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende. Direktivet har derfor regler om, at ved udlodning af udbytte fra et datterselskab til et moderselskab i en anden medlemsstat må den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, ikke opkræve udbytteskat af udbyttet. Direktivet har endvidere regler om, at moderselskabet ikke skal beskattes af udbyttet fra datterselskabet. Den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, kan enten undlade at beskatte udbyttet eller beskatte udbyttet, men give fradrag i moderselskabets skat for den del af datterselskabets skat, der vedrører udbyttet.

a) Efter de gældende regler i selskabsskatteloven og kildeskatteloven er et moderselskab, der er hjemmehørende i en anden EF-medlemsstat, begrænset skattepligtig i Danmark af udbytte fra et dansk datterselskab. Skatten udgør 30 pct. af udbyttet.

Det foreslås, at den begrænsede skattepligt af udbytte ophæves i denne situation.

Det foreslås tilsvarende, at der ikke skal indeholdes udbytteskat i udbytte, som et moderselskab i en anden EF-medlemsstat modtager fra dets danske datterselskab.

De gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster med de andre EF-medlemsstater afskærer eller begrænser imidlertid allerede nu Danmarks adgang til udbyttebeskatningen.

...

4. Provenumæssige konsekvenser.

...

Forslaget om at fritage udbytte fra et datterselskab her i landet til et moderselskab hjemmehørende i en anden medlemsstat fra beskatning skønnes på grundlag af Nationalbankens valutastatistik at medføre et provenutab på op mod 20 mill. kr. årligt.”

Af de specielle bemærkninger til lovforslaget (lovforslag nr. L 20 af 3. oktober 1991), der lå til grund herfor, fremgår bl.a.:

”De foreslåede bestemmelser i § 3, nr. 1 og §§ 6 - 8 vedrører gennemførelsen af moder-/datterselskabsdirektivet i dansk skattelovgivning.

Til nr. 1.

Ifølge selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, er et moderselskab, der er hjemmehørende i udlandet, begrænset skattepligtig for så vidt det modtager udbytteindtægter m.v., i hvilke der i henhold til kildeskattelovens § 65 skal foretages indeholdelse af kildeskat, modtager udbytter i øvrigt omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1, eller modtager afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B, stk. 2 eller stk. 5.

...

Ifølge moder-/selskabsdirektivets artikel 5, stk. 1, skal udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat, i hvert fald når moderselskabet har en kapitalandel på mindst 25 pct.

...

Det foreslås derfor, at der i selskabsskattelovens § 2 som et nyt stk. 5 indsættes en bestemmelse om, at skattepligten i medfør af § 2, stk. 1, litra c, ikke omfatter udbytte, som et moderselskab, der er hjemmehørende i en EF-medlemsstat, modtager i udbytte fra et selskab, der er hjemmehørende her i landet. Det skal være en betingelse, at moderselskabet i hele det indkomstår, hvori udbyttet er modtaget, har ejet mindst 25 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet. Det skal endvidere være en betingelse, at såvel moderselskabet som datterselskabet er omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet, det vil sige, at de er omfattet af begrebet »selskab i en medlemsstat« i moder-/datterselskabsdirektivets artikel 2.

Begrebet »selskab i en medlemsstat« er i direktivets artikel 2 defineret som ethvert selskab,

- a) der antager en af de former, der er nævnt i et bilag til direktivet,
- b) som ifølge skattelovgivningen i en medlemsstat anses for at være hjemmehørende i denne stat i skatteretlig forstand, og som i henhold til en overenskomst om dobbeltbeskatning med tredieland ikke anses for at være hjemmehørende uden for Fællesskabet,
- c) som desuden uden valgmulighed og uden fritagelse er omfattet af en af de former for skat, der er nævnt i direktivets artikel 2, litra c, eller enhver anden form for skat, der træder i stedet for en af de nævnte former for skat.

For Danmarks vedkommende vil alene aktieselskaber og anpartsselskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, kunne opfylde betingelserne for at være et »selskab i en medlemsstat«.

Ifølge moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, er direktivet ikke til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre svig og misbrug. Det foreslås derfor i lovforslagets § 3, nr. 1, at bestemmelsen i ligningslovens § 16 B, stk. 5, 3. punktum, ændres således, at den også kommer til at omfatte udbytte som omhandlet i selskabsskattelovens § 2, stk. 5. Der henvises til bemærkningerne til § 3, nr. 1.

Det foreslås i § 7, at der i kildeskattelovens § 65 som et nyt stk. 5 indsættes en bestemmelse om, at der, når de samme betingelser er opfyldte, ikke skal indeholdes udbytteskat af udbytte, som et moderselskab, der er hjemmehørende i en EF-medlemsstat, modtager fra et selskab, der er hjemmehørende her i landet.”

Af de nævnte bemærkninger til lovforslagets § 3, nr. 1, vedrørende ligningslovens § 16 B, stk. 5, fremgår bl.a.:

”Moderselskaber kan ved afståelse af datterselskabsaktier være omfattet af ligningslovens § 16 B, stk. 5, hvorved afståelsessummen beskattes som udbytte hos moderselskabet, selvom en udbytteudlodning fra datter- til moderselskab ville være skattefri efter selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, og stk. 3.

Reglen skal hindre, at et selskabs aktionærer omgår udbyttebeskatningen ved for eksempel at lade selskabet overdrage sin virksomhed til et datterselskab, hvorefter datterselskabsaktierne afstås til et holdingselskab, som kontrolleres af samme aktionærkreds som det sælgende selskab. Uden ligningslovens § 16 B ville aktionærerne ved efterfølgende salg eller likvidation af moderselskabet kunne tage midler ud af selskabet uden at afgive indflydelse på virksomheden.

Afstår et dansk moderselskab aktier, således at moderselskabet skal medregne afståelsessummen i den skattepligtige indkomst efter ligningslovens § 16 B, stk. 5, kan datterselskabet efter gældende regler ikke udlodde skattefrit udbytte til et dansk moderselskab efter selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, og stk. 3, i det pågældende samt i de to forudgående indkomstår forud for aktieafståelsen. De udloddede udbytter skal i stedet medregnes ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst for de år, hvor udlodningerne har fundet sted.

Reglen er begrundet i, at moderselskabet, der afstår aktierne, ikke skal kunne nedsætte beskatningen efter ligningslovens § 16 B, stk. 5, ved forud for aktieafståelsen at tømme datterselskabet gennem skattefri udbytter.

Moder-/datterselskabsdirektivet er efter direktivets artikel 1, stk. 2, ikke til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre svig og misbrug. Som følge af direktivet indføres der en ny bestemmelse om skattefrit udbytte i selskabsskattelovens § 2, stk. 5. Begrundelsen for efter ligningslovens § 16 B, stk. 5, at beskatte moderselskaber af afståelsessummer, også hvor en udbytteudlodning fra datterselskabet ville være skattefri, gælder i samme grad begrænset skattepligtige moderselskaber (med danske aktionærer) som fuldt skattepligtige moderselskaber. Det foreslås derfor, at den nye regel om skattefri udbytter, som et moderselskab hjemmehørende i en EF-stat modtager fra et dansk datterselskab, heller ikke skal finde anvendelse i det pågældende samt i de to senest forudgående indkomstår forud for aktieafståelsen, hvis denne er omfattet af ligningslovens § 16 B.”

Afskaffelse af udbyttebeskatning vedrørende bl.a. udlodning af udbytte fra danske datterselskaber til udenlandske moderselskaber, 1998

Ved lov nr. 1026 af 23. december 1998 om ændring af forskellige skattelove (International beskatning af udbytter og aktieavancer m.v.) fik selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, følgende ordlyd:

”Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1 og 2, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de

...

- c) oppebærer udbytte omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1, eller afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B. Skattepligten omfatter ikke udbytte, som oppebæres af et selskab m.v. (moderselskabet), der ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab (datterselskabet) i en sammenhængende periode på mindst et år, inden for hvilken periode udbytteudlodningstidspunktet skal ligge. Det er en betingelse, at datterselskabet er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 2 i direktiv 90/435/EØF,

...”.

§ 2, stk. 5, blev samtidig ophævet.

Selskabsskattelovens § 13 blev samtidig affattet således:

”§ 13. Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke:

...

2. Udbytte, som de i § 1, stk. 1, nr. 1-2 d, 3 a-5 og 5 b, nævnte selskaber og foreninger m.v. modtager af aktier eller andele i selskaber omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, eller selskaber hjemmehørende i udlandet. Dette gælder dog kun, hvis det udbyttedragende selskab, moderselskabet, ejer mindst 25 pct. af aktie- eller andelskapitalen i det udbyttegivende selskab, datterselskabet, i en sammenhængende periode på mindst et år, inden for hvilken periode udbytteudlodningstidspunktet skal ligge. ...”

Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget (lovforslag nr. L 53 af 21. oktober 1998), der lå til grund herfor, fremgår bl.a.:

”Det foreslås at omlægge beskatningen af udbytter og aktieavancer, som oppebæres af danske moderselskaber og personaktionærer fra selskaber i udlandet, ligesom det foreslås at afskaffe den danske kildeskat på udbytter betalt af danske datterselskaber til udenlandske moderselskaber. ...

...

Det foreslås [...] at afskaffe kildeskatten på udbytter betalt til udenlandske moderselskaber, når det danske datterselskab er omfattet af EU's moder/datterselskabsdirektiv, således at EU-selskaber og ikke-EU-selskaber skattemæssigt behandles ens. Denne kildeskat kan i vidt omfang undgås ved at indskyde holdingselskaber i lande, i forhold til hvilke Danmark helt eller delvist er afskåret fra at indeholde kildeskat.

...

Provenumæssige bemærkninger

M.h.t. skattefritagelsen af udbytter fra danske datterselskaber til udenlandske moderselskaber og udbytter fra udenlandske datterselskaber til danske moderselskaber vil ændringen ikke have betydning for udbytte fra og til et andet EU-land, da disse i forvejen er skattefrie, men alene i forhold til lande uden for EU.

Der er ikke faste holdepunkter for en bedømmelse af provenuvirkningen. Bl.a. er der ikke oplysninger om udenlandske moderselskabers udbytter fra Danmark eller om danske moderselskabers datterselskabsudbytte fra ikke-EU-lande. På den anden side må det inddrages i vurderingen, at den gældende beskatning kan omgås ved omdirigering af udbytterne til selskaber i 3. lande, således at udbytterne ikke beskattes her i landet.”

Af bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser fremgår bl.a.:

”Til § 1, nr. 1 og 2.

Udbytte, som betales fra et dansk datterselskab til et udenlandsk moderselskab, er undergivet begrænset skattepligt til Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c. Skattepligten opfyldes ved, at det udbyttebetalende danske selskab indeholder en kildeskat på 25 pct. af det udbytte, der betales til den udenlandske aktionær. Dette gælder, hvad enten den udenlandske aktionær er en fysisk person eller et selskab, og uanset om der er tale om moder/datterselskabsforhold eller ej.

Imidlertid findes der to meget vigtige undtagelser i moder/datterselskabsforhold, nemlig de undtagelser, der følger af EU's moder/datterselskabsdirektiv, jf. § 2, stk. 5, og af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået.

Moder/datterselskabsdirektivet (direktiv 90/435/EØF) bestemmer bl.a., at en medlemsstat ikke må opkræve kildeskat, når udbytte betales fra et datterselskab i en medlemsstat til et moderselskab i en anden. Grænsen for ejerandelen i moder/datterselskabsforhold er i direktivet fastsat til 25 pct., og et selskab skal være omfattet af en af de selskabstyper, der er opregnet i et bilag til direktivet, før direktivet finder anvendelse. Direktivet hindrer dog ikke en medlemsstat i at fastsætte en grænse for ejerandel, som er lavere end 25 pct., eller i at undlade at opkræve kildeskat ved udbetaling af udbytte fra andre selskaber end de, der er opregnet i direktivets bilag. I sådanne tilfælde er der selvsagt ikke noget, der forpligter moderselskabsstaten til at anvende direktivets bestemmelser.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne fastsætter hver især en overgrænse for, hvor høj en kildeskat de to stater kan lægge på udbyttebetalinger. I moder/datterselskabsforhold vil der typisk være tale om en maximal kildestatsbeskatning på 5–10 pct., men der er intet, der forhindrer en af staterne i at beskatte med en lavere sats eller helt undlade at beskatte. Grænsen for ejerandelen i moder/datterselskabsforhold sættes oftest til 25 pct., men 10 pct. anvendes dog i visse overenskomster.

Det foreslås generelt at afskaffe kildeskatten på udbytter betalt til udenlandske moderselskaber, når det danske datterselskab er omfattet af EU's moder/datterselskabsdirektiv, således at EU-selskaber og ikke-EU-selskaber ligestilles.”

Genindførelse af udbyttebeskatning vedrørende bl.a. udlodning af udbytte fra danske datterselskaber til moderselskaber i ikke-EU-lande uden dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, 2001

Ved lov nr. 282 af 25. april 2001 om ændring af selskabsskatteloven blev § 2, stk. 1, litra c, 3. pkt., ændret, således at bestemmelsen fik følgende ordlyd:

”Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1 og 2, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de

...

- c) oppebærer udbytte omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1, eller afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B. Skattepligten omfatter ikke udbytte, som oppebæres af et selskab m.v. (moderselskabet), der ejer

mindst 25 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab (datterselskabet) i en sammenhængende periode på mindst et år, inden for hvilken periode udbytteudlodningstidspunktet skal ligge. Det er en betingelse, at beskattningen af udbyttet skal frafaldes eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor selskabet er hjemmehørende.”.

I det oprindeligt fremsatte lovforslag nr. L 99 af 10. november 2000, havde § 2, stk. 1, litra c, 3. pkt., følgende ordlyd:

”Det er en betingelse, at moderselskabet er hjemmehørende i en stat, som er medlem af EU, i en stat, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, på Færøerne eller i Grønland, samt at datterselskabet er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 2 i direktiv 90/435/EØF.”.

Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget fremgår bl.a.:

”Lov nr. 1026 af 23. december 1998 ophævede derfor beskattningen af udbytte, som et udenlandsk moderselskab modtog fra dets danske datterselskab, uanset hvor moderselskabet er hjemmehørende. ...

Erfaringen har imidlertid vist, at de ny regler åbnede op for etablering af danske holdingselskaber, som alene har til formål at omgå andre landes beskattning, og at denne mulighed er blevet markedsført af danske skatterådgivere i udlandet. I tilfælde, hvor et datterselskab i f.eks. et EU-land er ejet af et moderselskab i et skattely uden dobbeltbeskatningsoverenskomster, kan koncernen ofte undgå den beskattning, som det førstnævnte land ville gennemføre ved direkte udlodning af udbytter fra datterselskabet i dette land til dets udenlandske moderselskab ved at indskyde et dansk holdingselskab.

Lovforslaget om at genindføre udbytteskatten for moderselskaber i ikke-EU-lande uden en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark er også et bidrag til de internationale bestræbelser på at modvirke skadelig skattekonkurrence eller skadelig skattepraksis, som foregår både i EU-regi og i OECD-regi.

...

De danske holdingregler adskiller sig fra andre landes tilsvarende regler derved, at de danske regler medfører skattefritagelse både for udbyttebetalinger fra et udenlandsk datterselskab og for udbyttebetalinger til et udenlandsk moderselskab. Det medfører som nævnt, at de danske regler kan anvendes til at udhule andre landes beskattning. Andre lande, som beskatter udbytter fra selskaber i disse lande til moderselskaber i skattely-lande, er derfor utilfreds med, at deres beskattning kan omgås ved hjælp af de danske holdingregler.

Det foreslås derfor som et bidrag fra dansk side til at modvirke brugen af skattely og for at imødekomme udenlandsk kritik at genindføre skatten på 25 pct. af udbyttebetalinger fra et dansk datterselskab til dets udenlandsk moderselskab, men kun i tilfælde, hvor moderselskabet er hjemmehørende i et land uden for EU eller i et land, som ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.”

Den 24. november 2000 besvarede skatteministeren en henvendelse fra Ernst & Young til Folketingets Skatteudvalg således:

”Spørgsmål 1: Det ønskes bekræftet, at et selskab eller en anden juridisk person anses at være hjemmehørende i et EU- eller DBO-land, jf. den foreslåede bestemmelse i SEL § 2, stk. 1, litra c, såfremt det er hjemmehørende i et EU- eller DBOland enten efter skattelovgivningen eller efter selskabs-/fondslovgivningen i det pågældende land.

Spørgsmål 2: Det ønskes bekræftet, at det i relation til den foreslåede bestemmelse i SEL § 2, stk. 1, litra c, er uden betydning for, om et selskab, der er hjemmehørende i et EU-land, jf. svaret på spørgsmål 1, er omfattet af begrebet et selskab i EU's moder/datterselskabsdirektivs artikel 2.

Svar:

...

Afskaffelsen af udbyttekildeskatten fra et dansk datterselskab til et udenlandsk moderselskab blev imidlertid misbrugt ved etablering af danske holdingselskaber, som alene havde til formål at omgå andre landes beskatning.

Formålet med lovforslag L 99 er således at forhindre dette misbrug samtidig med, at lovbestemmelsen tager højde for de undtagelser til hovedreglen om 25 pct. kildeskat, som Danmark er forpligtet til at have efter moder/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

I relation til SEL § 2, stk. 1, litra c, kan et udenlandsk moderselskab således kun undgå den almindelige kildeskat på 25 pct., hvis det er omfattet af begrebet “et selskab i en medlemsstat” i moder/datterselskabsdirektivets artikel 2, eller i henhold til en dansk dobbeltbeskatningsoverenskomst er hjemmehørende i udlandet, for så vidt udbyttet er omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Det selskabsretlige hjemsted er ikke afgørende for definitionen af hjemstedsbegrebet i SEL § 2, stk. 1, litra c.

Det er selvfølgelig stadig et krav for at undgå den almindelige udbyttekildeskat, at de andre betingelser i SEL § 2, stk. 1, litra c, også er opfyldt. Det vil sige, at moderselskabet ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet i en sammenhængende periode på mindst 12 fortløbende måneder, og at datterselskabet er omfattet af moder/datterselskabsdirektivets artikel 2.”

Den 28. november 2000 besvarede skatteministeren en henvendelse fra Arthur Andersen til Folketingets Skatteudvalg således:

”Arthur Andersen har i en henvendelse af 21. november 2000 rettet henvendelse til Skatteudvalget for at fremsætte nogle synspunkter vedr. lovforslagets betingelse om, at moderselskabet er hjemmehørende i en stat, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

...

Som oplyst i mine bemærkninger til en henvendelse fra Ernst & Young til lovforslaget er det afgørende, om udbyttet fra det danske datterselskab er omfattet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det land, hvor det udenlandske moderselskab er hjemmehørende.”

Den 10. januar 2001 besvarede skatteministeren en henvendelse fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer til Folketingets Skatteudvalg således:

”Foreningen af Statsautoriserede Revisorer har i en skrivelse af 28. november 2000 påny rettet henvendelse til skatteudvalget for at kommentere svaret på nogle spørgsmål i Ernst & Young’s henvendelse.

Efter det pågældende svar (L 99 - bilag 5) kan et udenlandsk moderselskab kun undgå dansk beskatning af udbytte fra et datterselskab her i landet, hvis moderselskabet er omfattet af begrebet “et selskab i en medlemsstat” i moder/datterselskabsdirektivets artikel 2, eller i henhold til en dansk dobbeltbeskatningsoverenskomst er hjemmehørende i udlandet, for så vidt udbyttet er omfattet af overenskomsten.

Efter foreningens opfattelse er der ikke støtte for denne fortolkning hverken i den foreslåede bestemmelses ordlyd eller i bemærkningerne hertil. Men foreningen er enig i, at afgrænsningen i svaret ligger i forlængelse af lovforslaget.

Jeg skal hertil bemærke, at besvarelser til skatteudvalget om en foreslået bestemmelse er bidrag til fortolkning af bestemmelsen på samme måde som bemærkningerne til bestemmelsen.

Den foreslåede bestemmelse skal derfor fortolkes i overensstemmelse med det nævnte svar.

For at gøre dette helt klart vil jeg fremsætte et ændringsforslag, som tydeliggør den foreslåede bestemmelse.”

Den 10. januar 2001 sendte Skatteministeren til Folketingets Skatteudvalg følgende ændringsforslag til lovforslaget:

”(Tydeliggørelse af betingelser for skattefrihed af udbytter - udsættelse af ikrafttrædelsen)

Til § 1

1. Nr. 1 affattes således:

“I § 2, stk. 1, litra c, affattes 3. pkt. således:

“Det er en betingelse, at beskatningen af udbyttet skal frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 90/435/E0F eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor selskabet er hjemmehørende,”

...

Til 1)

Ændringsforslaget går ud på at tydeliggøre den foreslåede bestemmelse.

Den foreslåede bestemmelse går ud på, at der kun gælder skattefrihed for udbytter, som et dansk datterselskab udlodder til dets udenlandske moderselskab, der er hjemmehørende på Færøerne, i Grønland, i en anden EU-stat eller i en stat, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Når danske datterselskaber udlodder udbytte til andre udenlandske moderselskaber, skal udbyttet derimod beskattes med 28 pct.

Det foreslås at præcisere, at det er en betingelse for den foreslåede skattefrihed, at Danmark skal frafalde beskatningen af det pågældende udbytte efter bestemmelserne i moder/datterselskabsdirektivet, eller at Danmark skal frafalde eller nedsætte beskatningen af det pågældende udbytte efter bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Færøerne, Grønland eller den pågældende anden stat.”

Ligeledes den 10. januar 2001 sendte skatteministeren til Folketingets Skatteudvalg følgende kommentarer til et ”newsletter”: ”Cyprus IBCs [International Business Companies] gain importance as a result of developments in Denmark”:

”...

Lovforslagets formål er at imødegå omgåelse af andre landes beskatning, f.eks. for et moderselskab på De Britiske Jomfruøer, som har et datterselskab i Irland.

Hvis det irske datterselskab er ejet direkte af moderselskabet på Jomfruøerne, vil Irland beskatte udbyttebetaling fra datterselskab til moderselskab.

Den irske beskatning kan i dag omgås ved at indskyde et dansk holdingselskab, så det irske datterselskab udlodder udbytte til det danske holdingselskab, der videreudlodder udbyttet til moderselskabet på Jomfruøerne. Efter EU's moder/datterselskabsdirektiv må Irland ikke beskatte udbytte, og efter de nuværende danske regler beskatter Danmark heller ikke.

Lovforslaget imødegår denne konstruktion, idet Danmark i fremtiden vil beskatte udbytte, som et dansk selskab udlodder til et moderselskab på Jomfruøerne.

Det er korrekt, at moderselskabet på Jomfruøerne fortsat kan undgå den danske beskatning af udbytte fra det irske selskab ved at overdrage aktierne i det danske selskab til et mellemholdingselskab på Cypern. I så fald vil Danmark ikke beskatte udbyttet, da moderselskabet på Cypern er omfattet af den dansk-cypriotiske dobbeltbeskatning[s]overenskomst.

Men som nævnt i artiklen kan moderselskabet på Jomfruøerne også undgå udbyttebeskatningen ved at erstatte det danske holdingselskab med et holdingsel-

skab på Cypern, så det irske datterselskab udlodder udbyttet til selskabet på Cypern.

Eksemplet viser altså, at det ikke længere er de danske regler, men derimod Cyperns gunstige regler, der er forudsætningen for, at moderselskabet på Jomfruøeme kan omgå den irske beskatning af udbyttet.”

Den 11. januar 2001 sendte skatteministeren til Folketingets Skatteudvalg følgende svar:

”Spørgsmål 3:

Kan udtrykket i bemærkningerne “På denne baggrund skønnes merprovenuet ved forslaget at være begrænset” uddybes? Hvad skønnes der at blive tale om?

Svar:

I lovforslaget er det antaget, at udenlandske moderselskaber, som er hjemmehørende i lande uden for EU uden dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, vil opgive de danske datterselskaber, der alene er etableret som led i en international skattekonstruktion. I disse situationer vil den foreslåede udbytte-skat ikke indbringe noget provenu.

Er der derimod tale om, at moderselskaber i disse lande udenfor EU uden dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark har danske datterselskaber med en egentlig erhvervsaktivitet, vil disse selskaber umiddelbart kunne blive berørt af forslaget.

Selskaberne vil imidlertid kunne omstrukturere sig, således at aktierne i det danske datterselskab overdrages til et datterselskab i et land, hvortil udbyttebetalingen fortsat er fritaget for dansk udbytteskat. Dette er fordelagtigt, hvis udbyttet herfra kan videreudlodes til det egentlige moderselskab med en beskatning, som er lavere end den danske, eventuelt helt uden beskatning.

Derfor skønnes provenuet fra sådanne selskaber at blive begrænset. Der er ikke holdepunkter for et talmæssigt skøn herover.”

Ligeledes den 11. januar 2001 sendte skatteministeren til Folketingets Skatteudvalg følgende svar:

”Ole Bjørn [formanden for Ligningsrådet og professor i skatteret ved Syddansk Universitet] ...

Desuden mener han, at lovforslagets regler ikke er særligt effektive, idet den foreslåede beskatning kan undgås ved at indskyde et mellem-holdingselskab.

Kommentar:

...

Det anføres, at de foreslåede regler ikke er særligt effektive, idet de kan undgås ved et mellem-holdingselskab i et andet land, som er med i EU eller har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som har gunstige skatte regler.

Jeg vil hertil bemærke, at der i så fald er tale om, at moderselskabet i skattelandet omgår beskatningen ved hjælp af de gunstige regler i det andet land.”

Den 26. februar 2001 sendte skatteministeren til Folketingets Skatteudvalg følgende svar:

”**Henvendelsen:** Det er Foreningen af Statsautoriserede Revisorers opfattelse, at det er uhensigtsmæssigt, at de interne danske udbyttebeskatningsregler for udenlandske selskaber på den i ændringsforslaget beskrevne måde knyttes til DBO’en, herunder hvorvidt det pågældende selskab i hjemlandet er skattemæssigt transparent. Skatteministeren opfordres derfor til at overveje, om lovforslagets sigte kan opnås, uden at de interne danske regler beror på, hvorvidt DBO’en finder anvendelse.

Kommentar: Jeg mener ikke, at lovforslagets sigte kan opnås, uden at de interne danske regler beror på, om udbyttet frafalder eller nedsættes efter bestemmelserne i moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det er centralt, at den danske kildeskat på udbytter kun frafalder, når udbyttet oppebæres af et selskab, der beskattes efter de almindelige regler for selskaber i det pågældende land.”

Den 26. marts 2001 sendte skatteministeren til Folketingets Skatteudvalg følgende svar:

”**Spørgsmål 23:** Ministeren bedes kommentere vedlagte artikel af 23. marts 2001 fra Børsen: “Skattefrihed for udbytte udhules”.

Svar: Børsens artikel den 23. marts 2001 kritiserer mit ændringsforslag til lovforslaget om holdingselskaber, idet forslaget udhuler skattefriheden for udbytter. Lovforslaget begrænser den nuværende regel, hvorefter Danmark ikke beskatter udbytter, som et dansk datterselskab betaler til dets udenlandske moderselskab. Efter det fremsatte lovforslag skal reglen i fremtiden alene gælde, hvis moderselskabet er hjemmehørende i et EU-land eller et land, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. I andre tilfælde skal Danmark efter forslaget opkræve en skat på 28 pct. af udbyttet.

...

Under behandlingen af lovforslaget rettede Ernst & Young henvendelse (L 99 - bilag 2) til skatteudvalget og spurgte om forslagens virkning for de selskaber, som nok er hjemmehørende i et andet EU-land eller i et andet land, der har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, men som alligevel ikke er beskyttet af direktivet eller overenskomsten. I et svar til skatteudvalget (L 99 - bilag 5) oplyste jeg, at disse selskaber ikke kan modtage udbytter fra et dansk datterselskab uden den foreslåede beskatning.

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer udtalte i en henvendelse til skatteudvalget (L 99 - bilag 10), at denne afgrænsning efter foreningens opfattelse ligger i forlængelse af lovforslaget, men savner fornøden støtte i den foreslåede bestemmelses ordlyd.

På den baggrund fremsatte jeg et ændringsforslag, som præciserer, at den afgørende betingelse for skattefrihed for udbytte er, at Danmark skal fratage eller nedsætte beskatningen af udbyttet efter moder/datterselskabsdirektivet eller en dansk dobbeltbeskatningsoverenskomst.

...

Det fremgår af betænkning over forslaget til lov om ændring af selskabsskatteloven (Skatteudvalget L99 bilag 43), at skatteministeren under udvalgets behandling fremsatte følgende ændringsforslag:

”I § 2, stk.1, litra c, affattes 3. pkt. således:

”Det er en betingelse, at beskatningen af udbyttet skal fratages eller nedsættes bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor selskabet er hjemmehørende”.

[Tydeliggørelse af betingelser for skattefrihed af udbytter]

Bemærkninger

...

Ændringsforslaget går ud på at tydeliggøre den foreslåede bestemmelse.

Den foreslåede bestemmelse går ud på, at der kun gælder skattefrihed for udbytter, som et dansk datterselskab udlodder til dets udenlandske moderselskab, der er hjemmehørende på Færøerne, i Grønland, i en anden EU-stat eller i en stat, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Når danske datterselskaber udlodder udbytte til andre udenlandske moderselskaber, skal udbyttet derimod beskattes med 28 pct.

Det foreslås at præcisere, at det er en betingelse for den foreslåede skattefrihed, at Danmark skal fratage beskatningen af det pågældende udbytte efter bestemmelserne i moder/datterselskabsdirektivet, eller at Danmark skal fratage eller nedsætte beskatningen af det pågældende udbytte efter bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Færøerne, Grønland eller den pågældende anden stat.”

Vedrørende beskatning af deltagere i transparente moderselskaber

Ved lov nr. 1375 af 20. december 2004 om ændring af selskabsskatteloven og kildeskatteloven (Implementering af ændring af moder/datterselskabsdirektivet) blev der efter § 2, stk. 1, litra c, efter 3. pkt., indsat et 4. pkt. med følgende ordlyd:

”Skattepligten omfatter endvidere ikke udbytte, som oppebæres af deltagere i moderselskaber som nævnt i 2. pkt., der er optaget på listen over de selskaber, der er omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra a, i direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, men som ved beskatningen her i landet anses for at være transparente enheder. Det er en betingelse, at selskabsdeltageren ikke er hjemmehørende her i landet.”

Af det til grund herfor fremsatte lovforslag (nr. L 27 af 7. oktober 2004) fremgår bl.a.:

”Almindelige bemærkninger

Lovforslagets baggrund og formål

Rådet har 22. december 2003 vedtaget et direktiv (2003/123/EF) om ændring af moder-/datterselskabsdirektivet (90/435/EØF).

...

2.1.1. ...

Ændringsdirektivet er optrykt som bilag 1 til dette lovforslag. I bilag 2 til lovforslaget er moder-/datterselskabsdirektivets bestemmelser sammenholdt med ændringsdirektivets bestemmelser.

Ændringsdirektivet indebærer,

- at moder-/datterselskabsdirektivet kan finde anvendelse på et større antal juridiske personer m.v. end hidtil, herunder det europæiske selskab (SE) og det europæiske andelsselskab (SCE),

...

2.2.2.5. Transparente selskaber

De nye virksomheder, der medtages på listen over selskaber, der er omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra a, er selskabsskattepligtige i den medlemsstat, hvor de er hjemmehørende, men nogle af dem betragtes på grund af deres juridiske karakteristika af andre medlemsstater som skattemæssigt transparente. Ifølge betragtningerne til ændringsdirektivet bør medlemsstater, der behandler ikke-hjemmehørende skattepligtige selskaber som skattemæssigt transparente på dette grundlag, give en passende skattelettelse med hensyn til indtægter, der er en del af moderselskabets beskatningsgrundlag.

...

3.2.5. Transparente selskaber

...

Transparente selskaber er ikke omfattet af den begrænsede skattepligt af udbytte fra danske selskaber i henhold til selskabsskatteovens § 2, stk. 1, litra c, idet skattepligten i henhold til denne bestemmelse påhviler selskaber og foreninger m.v. som nævnt i selskabsskatteovens § 1, stk. 1. Der er således ikke behov for en bestemmelse om, at transparente selskaber, der er omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet, ikke er begrænset skattepligtige i Danmark af udbytte fra danske datterselskaber.

Efter de danske regler påhviler skattepligten af udbytte, der tilfalder et transparent selskab, selskabsdeltagerne.

Det foreslås derfor, at udenlandske selskabsdeltagere i et transparent selskab, der er omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet, ikke skal være begrænset skattepligtige i Danmark af udbytte fra det transparente selskabs danske datterselskab. Dette skal gælde, uanset om selskabsdeltageren er et selskab eller en

fysisk person og uanset selskabsdeltagerens ejerandel i det transparente selskab.

...

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser

Til nr. 4

Der henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.2.5.

Ifølge selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 2. pkt., er udbytte modtaget af udenlandske selskaber, foreninger m.v. skattefrit, hvis det udbyttmodtagende selskab m.v. (moderselskabet) ejer mindst 20 pct. (15 pct., 10 pct., jf. de under nr. 1 og 2 foreslåede ændringer) af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab (datterselskabet) i en sammenhængende periode på mindst et år, inden for hvilken periode udbytteudlodningstidspunktet skal ligge. Det er en betingelse, at beskattningen af udbyttet skal frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i moder-/datterselskabsdirektivet eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor selskabet er hjemmehørende.

Efter forslaget skal skattepligten heller ikke omfatte udbytte, som modtages af deltager i moderselskaber, der er optaget på listen over de selskaber, der er omhandlet i moder-/datterselskabsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a, men som ved beskattningen her i landet anses for at være transparente enheder.

Det skal være en betingelse, at selskabsdeltageren ikke er hjemmehørende i Danmark.

Det vil sige, at udenlandske selskabsdeltagere i et transparent moderselskab, der er omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet, ikke skal være begrænset skattepligtige i Danmark af udbytte fra det transparente selskabs danske datterselskab. Dette skal gælde, uanset om selskabsdeltageren er et selskab eller en fysisk person og uanset selskabsdeltagerens ejerandel i det transparente selskab.”

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, var på tidspunktet for udlodningerne i NetApp-sagen den 28. september 2005 og den 13. oktober 2006 sålydende (lovbekendtgørelse nr. 111 af 19. februar 2004, som senest ændret ved lov nr. 1375 af 20. december 2004):

”§ 2. Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de

...

oppebærer udbytte omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1, bortset fra udlodninger fra obligationsbaserede investeringsforeninger som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § [...], eller oppebærer afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B. Skattepligten omfatter ikke udbytte, som oppebæres af et selskab m.v. (moderselskabet), der ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab (datterselskabet) i en sammenhængende periode på mindst et år, inden for hvilken periode udbytteudlodningstidspunktet skal ligge.

Ved udbytteudlodninger i kalenderårene 2005 og 2006 udgør den i 2. pkt. nævnte ejerandel dog 20 pct., og ved udbytteudlodninger i kalenderårene 2007 og 2008 udgør den i 2. pkt. nævnte ejerandel 15 pct. Det er en betingelse, at beskatningen af udbyttet skal frafaldes eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor selskabet er hjemmehørende. Skattepligten omfatter endvidere ikke udbytte, som oppebæres af deltagere i moderselskaber som nævnt i 2. pkt., der er optaget på listen over de selskaber, der er omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra a, i direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, men som ved beskatningen her i landet anses for at være transparente enheder. Det er en betingelse, at selskabsdeltageren ikke er hjemmehørende her i landet”

Ved lov nr. 525 af 12. juni 2009 blev bl.a. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 3.- 6. pkt., ændret til at have følgende ordlyd:

”Skattepligten omfatter ikke udbytte af datterselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 A, når beskatningen af udbytter fra datterselskabet skal frafaldes eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende. Skattepligten omfatter endvidere ikke udbytte af koncernselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 B, der ikke er datterselskabsaktier, når det udbyttmodtagende koncernselskab er hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU/EØS, og udbyttebeskatningen skulle være frafaldet eller nedsat efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den pågældende stat, hvis der havde været tale om datterselskabsaktier. Skattepligten omfatter endvidere ikke udbytte, som oppebæres af deltagere i moderselskaber, der er optaget på listen over de selskaber, der er omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra a, i direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, men som ved beskatningen her i landet anses for at være transparente enheder. Det er en betingelse, at selskabsdeltageren ikke er hjemmehørende her i landet.”

Ved samme lov blev aktieavancebeskatningsloven § 4 A affattet således:

”Definition af datterselskabsaktier

§ 4 A. Ved datterselskabsaktier forstås aktier, som ejes af et selskab, der ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet, jf. dog stk. 2-4.

Stk. 2. Det er en betingelse efter stk. 1, at datterselskabet er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 a, 2 d-2 h og 3 a-5 b, eller at beskatningen af udbytter fra datterselskabet frafaldes eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende.

Stk. 3. Datterselskabsaktierne anses for ejet direkte af moderselskabets selskabsaktionærer omfattet af selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a, i tilfælde, hvor

- 1) moderselskabets primære funktion er ejerskab af datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier, jf. § 4 B,
- 2) moderselskabet ikke udøver reel økonomisk virksomhed vedrørende aktiebesiddelsen og
- 3) mere end 50 pct. af aktiekapitalen i moderselskabet direkte eller indirekte ejes af selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a, der ikke ville kunne modtage udbytter skattefrit ved direkte ejerskab af aktierne i det enkelte datterselskab, og
- 4) aktierne i moderselskabet ikke er optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet.

Stk. 4. ...”

Af det til grund for lovændringen fremsatte lovforslag (nr. L 202 af 22. april 2009) fremgår af bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser vedrørende forslaget til affattelsen af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 3.-5. pkt., bl.a.:

”Til nr. 5

...

Derudover foreslås bestemmelsen forenklet, således at de udbytter, der er skattefrie, i stedet defineres med en henvisning til den definition af datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier, der foreslås indsat i aktieavancebeskatningsloven jf. lovforslagets § 1, nr. 6. Det er dog en betingelse, at det udbyttmodtagende koncernselskab er hjemmehørende på Færøerne, i Grønland eller en stat, der er medlem af EU/EØS, og som udveksler oplysninger med Danmark.

Omformuleringen medfører alene mindre realitetsændringer.

Der kan endvidere henvises til bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 10 om skattefrihed for avancer på datterselskabsaktier.

4. pkt. i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, foreslås ophævet, da indholdet ikke længere er aktuelt.

Til nr. 6 [I § 2, stk. 1, litra c, 6. pkt., der bliver 5. pkt., udgår: »som nævnt i 3. pkt.]

Der er tale om en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 14, nr. 5.”

Ligningsvejledninger

Af ligningsvejledningen pkt. D.D., kapitel III, artikel 10 om udbytter, offentliggjort den 29. januar 2003 fremgår bl.a.:

” Udbytte, der udbetales fra et selskab, beskattes som udgangspunkt i den stat, hvor den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende. De kontraherende stater kan dog aftale, at udbyttet under visse nærmere begrænsninger også beskattes i den stat, hvor selskabet er hjemmehørende.

...

Når et dansk selskab omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1, 2, 2e og 4 udlodder udbytte, skal selskabet efter hovedreglen i KSL § 65, stk. 1 indeholde udbytteskat med 28 pct. Reglen gælder tillige for udlodning af udbytte til selskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i udlandet.”

Af ligningsvejledningen pkt. D.D, kapitel III, artikel 10 om udbytter, offentliggjort den 14. juli 2003 fremgår bl.a.:

”Udbytte, der udbetales fra et selskab, beskattes som udgangspunkt i den stat, hvor den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende. De kontraherende stater kan dog aftale, at udbyttet under visse nærmere begrænsninger også beskattes i den stat, hvor selskabet er hjemmehørende.

I 2003-opdateringen er det i kommentaren nu præciseret, at begrebet "retmæssig ejer" ikke skal forstås i en snæver teknisk sammenhæng, men snarere skal forstås ud fra en formålsfortolkning af overenskomsten, herunder hensynet til at undgå eller omgå beskatning. En agent eller nominee er ikke retmæssige ejere, det samme gælder et conduitselskab ("stråmand") eller såkaldte fiduciaries, som er personer, der formelt er ejere af et aktiv, men hvor afkastet tilkommer en "beneficiary". En retmæssig ejer i en kontraherende stat kan påberåbe sig overenskomsten, uanset at en mellemmand er indskudt.”

Af den juridiske vejledning version 2010-2 pkt. A.A.7.1.5 fremgår bl.a.:

”Varsling af ændring med fremtidig virkning

Det er et grundlæggende forvaltningsretligt princip, at det kun er muligt at iværksætte en skærpende praksisændring med virkning for fremtiden og efter udmelding af et passende varsel, der giver borgerne mulighed for at indrette sig efter den ændrede retstilstand.

...

Hvad der skal forstås som et passende varsel afhænger helt af de konkrete omstændigheder, dvs. hvilket tidsrum borgerne skønnes at have behov for til at kunne indrette sig efter praksisskærpselsen.

En praksisskærpselse skal offentliggøres på relevant måde, fx i form af en SKM-meddelelse (styresignal) eller ved særlig nyhedsmarkering i de juridiske vejledninger.”

Belysning af administrativ praksis

Af skatteministerens svar af 6. november 2006 på spørgsmål S 474 til Folketingets Lovsekretariat fremgår bl.a.:

”**Spørgsmål:** Kan ministeren bekræfte, at udbytte fra danske selskaber, såfremt ejerandelen overstiger 20 pct., kan udbetales skattefrit til et moderselskab i f.eks. Luxembourg og herfra overføres videre til et egentligt skattelyland?

Svar:

...

Den begrænsede skattepligt - og fravigelsen - gælder for det selskab, der reelt *oppebærer* udbyttet. Den begrænsede skattepligt fraviges derfor kun, hvis det udenlandsk selskab, der reelt oppebærer udbyttet, er omfattet af direktivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Oppebæres udbyttet derimod reelt af et selskab i et skattelyland, er udbyttebetalingen ikke undtaget fra kildebeskatningen.

Princippet om rette indkomstmodtager må således anvendes for at fastslå, hvem der "oppebærer" renterne. Udtrykket "rette indkomstmodtager" må anses for at være meget lig udtrykket "beneficial owner", som anvendes i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. I dobbeltbeskatningsoverenskomsterne skal kildebeskatningen kun frafalde eller nedsættes, hvis udbyttemes retmæssige ejer (beneficial owner) er hjemmehørende i den anden stat.

Bestemmelsen er et værn mod, at et almindeligt beskattet selskab indskydes som "conduit" selskab mellem det udbyttebetalende danske selskab og det endeligt modtagende udenlandske skattelyselskab. Bestemmelsen finder anvendelse, selvom der indskydes flere mellemliggende almindeligt beskattede selskaber. Det afgørende er, hvem der er den rette indkomstmodtager/ retmæssige ejer. "Conduit" selskaber omfatter bl.a. selskaber, der, skønt det er den formelle ejer, reelt har meget snævre beføjelser i relation til den pågældende indkomst. Selskabet er i relation til udbyttet en "nullitet" eller administrator, der handler på vegne af andre parter, jf. kommentarerne til artikel 10 i OECDs modeloverenskomsten (pkt. 12.1).

Et rent gennemstrømningsholdingselskab i eksempelvis Luxembourg vil ikke være rette indkomstmodtager /beneficial owner af udbyttet, jf. således kommentarerne til artikel 10 i OECDs modeloverenskomsten (pkt. 12.2). Det kan bemærkes, at den schweiziske højesteret er kommet frem til, at et rent gennemstrømningsholdingselskab i Danmark ikke var retmæssig ejer til udbyttebetalinger efter den dansk-schweiziske overenskomst.

Det skal nævnes, at moder-/datterselskabsdirektivet ikke indebærer, at udbyttebetalinger til gennemstrømnings selskaber skal anerkendes.

Afslutningsvis skal det bemærkes, at der ikke sker udbyttebeskatning, når udbytte udbetales til f.eks. et moderselskab omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet, hvis dette selskab er den reelle modtager af udbyttet, selvom moderselskabet er ejet af et selskab hjemmehørende i et skattely. Hvem der er udbyttets reelle modtager, afgøres ud fra en konkret vurdering."

I forlængelse heraf afgav skatteministeren den 27. november 2006 til Folketingets Skatteudvalg bl.a. følgende svar:

"Spørgsmål 5:...

Svar:...

Bortfaldet af begrænset skattepligt er betinget af, at det pågældende udenlandske selskab er den retmæssige ejer af udbyttet.

Et rent gennemstrømningselskab, som er hjemmehørende i udlandet, f.eks. Luxembourg, vil ikke være retmæssig ejer af udbyttet, jf. bemærkningerne til artikel 10 i OECDs modeloverenskomsten (afsnit 12.1).

Den begrænsede skattepligt bortfalder dog alligevel, hvis den retmæssige ejer bag ved gennemstrømningselskabet er hjemmehørende i et andet land, og Danmark efter moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst med dette land skal nedsætte eller undlade beskatning af udbyttet.

...

Spørgsmål 6: ...

Svar: Jeg kan ikke oplyse eksempler på udenlandske gennemstrømningselskaber, som de danske skattemyndigheder ikke har accepteret som retmæssig ejer af udbytte fra danske selskaber.

...

Spørgsmål 10: I hvilket omfang og hvorledes kontrollerer SKAT, når der udloddes udbytte til gennemstrømningsholdingselskaber, hvor der ikke er indeholdt udbytteskat på grund af dobbeltbeskatningsoverenskomster eller EU's moder/datterselskabsdirektiv, om det pågældende gennemstrømningsholdingselskab skal godkendes som rette indkomstmodtager af udbyttet, eller om udbyttmodtager er aktionæren i gennemstrømningsholdingselskab, og - hvis denne aktionær er hjemmehørende i et skattelyland - om det danske datterselskab skal indeholde udbytteskat i udbytteudlodningen?

Svar: ...

Det indgår i den ligningsmæssige behandling at påse, at betingelserne for ikke at indeholde udbytteskat er opfyldt, herunder om et udenlandsk selskab er retmæssig ejer af udbyttet.

Af notat af 20. marts 2007 til Folketingets Skatteudvalg om status på SKATs kontrolindsats vedrørende kapitalfondes overtagelse af syv danske koncerner fremgår bl.a.:

”Kapitalfondes overtagelse af danske virksomheder har gennem de senere år udgjort en større og større andel af de samlede virksomhedsoverdragelser. SKAT har indhentet informationer om, at mere end 80 danske virksomheder gennem de senere år er blevet overtaget af danske eller udenlandske kapitalfonde.

En kapitalfond er normalt et kommanditselskab, hvor en række investorer har stillet kapital til rådighed. Med investorernes egenkapital som basis, lånes der betydelige summer i banker og andre finansielle enheder til købet af danske virksomheder.

En typisk model vil vise at investorer opretter et dansk holdingselskab, som

står for opkøbet af den danske virksomhed. Holdingselskabet, som opkøber det danske selskab af den hidtidige aktionærkreds, får pengene til opkøbet via lån fra banker og investorer i kapitalfonden.

Helt generelt har SKAT fokus på virksomhedshandler, idet erfaringen viser, at der ofte er risiko for fejl ved opgørelse af den skattepligtige indkomst på dette område. Da kapitalfondenes andel af det danske marked for virksomhedshandler har været stigende, og specielt i 2005 har vist sig at udgøre et betydeligt antal med en stor volumen, har SKAT rettet fokus på denne type overtagelser.

På basis af SKATs informationer om kapitalfondenes overtagelse af danske virksomheder er der udvalgt 7 opkøb af danske virksomheder til nærmere kontrol. Ved udvælgelsen lagde man vægt på, at få repræsenteret forskellige kapitalfonde, forskellige virksomhedstyper og forskel i volumen. Formålet var bl.a. efterfølgende at vurdere, om den skattemæssige behandling af opkøbet hos det enkelte selskab, var afhængig af hvilken kapitalfond der havde købt virksomheden.

I SKAT blev der indledningsvis nedsat en arbejdsgruppe. Hvis formål var at skabe overblik over det teoretiske grundlag for en skattemæssig vurdering af kapitalfondenes overtagelser med henblik på den efterfølgende konkrete kontrol af de 7 opkøb.

...

På grundlag heraf undersøges det hvem, der er den endelige modtager - 'rette indkomst modtager' - af renter og udbytter. Formålet er at fastslå, om denne modtager er skattepligtig til Danmark (begrænset skattepligtig), således at der kan tilbageholdes kildeskat i udbetalingerne. Dette kan normalt kun ske, hvis modtageren er hjemmehørende i et land hvormed Danmark ikke har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Imidlertid forlader pengestrømmen oftest Danmark netop til modtagere i lande, hvormed Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst - DBO-lande. Det betyder, at der ikke er begrænset skattepligt til Danmark, og at der ikke skal indeholdes kildeskat. Hvis den første modtager af betalingerne imidlertid ikke er den endelige modtager - 'rette indkomstmodtager' - af betalingerne, men derimod kun et gennemstrømningselskab, kan der alligevel være tale om begrænset skattepligt for den endelige ('rette') modtager.

Derfor leder SKAT efter oplysninger, som kan dokumentere, hvem der er det sidste og endelige led i kæden, og om dette led ligger i et ikke-DBO-land. Med sidstnævnte lande uden overenskomst har Danmark typisk ikke aftaler om bistand eller udveksling af oplysning.

Nok så vigtigt er det, at SKAT også skal søge dokumentation for, at de modtagere, der ligger mellem Danmark og den endelige modtager af udbytter eller renter/kursgevinster, kan betragtes som gennemstrømningselskaber, således at den endelige ('rette') modtager i ikke-DBO-landet som nævnt kan pålægges begrænset skattepligt til Danmark."

Af skatteministerens svar af 15. maj 2007 (spørgsmål 75-77) til Folketingets Skatteudvalg vedrørende lovforslag nr. L 213 om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre skattelove (CFC-beskatning og indgreb mod kapitalfonde m.v.) fremgår bl.a.:

”Spørgsmål 75:

Har Skat fortsat ikke gennemført udbyttebeskatning af såkaldte gennemstrømningselskaber?”

Svar:

Ved en særlige kontrolindsat har SKAT sat fokus på kapitalfondes overtagelse af danske koncerner. I den forbindelse arbejder SKAT med at fremskaffe oplysninger om modtagere af de pengestrømme, der forlader Danmark i form af udbytter og renter, idet SKAT vil have dokumentation for, at det er den "endelige modtager", der også er rette indkomstmodtager til udbytterne og renteindtægterne. Først når dette er afklaret, kan det vurderes om Danmark har krav på kildeskat af de udbetalte beløb.

Denne undersøgelse har endnu ikke ført til udbyttebeskatning af udlodninger til gennemstrømningselskaber.”

Af skatteministerens svar af 22. maj 2007 til Folketingets Skatteudvalg vedrørende lovforslag nr. L 213 om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre skattelove (CFC-beskatning og indgreb mod kapitalfonde m.v.) fremgår bl.a.:

”Lovforslagets enkelte elementer

...

§ 1, nr. 1 – Kildeskat på renter

Det foreslås, at bestemmelsen om kildeskat på renter i SEL § stk. 1, litra d, justeres under hensyn til ændringen af CFC-reglerne. ...

...

Skatteministerens kommentar:

...

Det skal bemærkes, at hvis den umiddelbare modtager af rentebetalingen viderebetaler beløbet via en udlodning, tilbagebetaling af lån eller lignende skal det vurderes, om den umiddelbare modtager er den rette indkomstmodtager (beneficial owner). Hvis den endelige beløbsmodtager må anses for at være beneficial owner, finder betingelserne i § 2, stk. 1, litra d, umiddelbar anvendelse på den endelige beløbsmodtager.

...

§ 1, nr. 6 – Indgående renter fra datterselskaber

Det fremgår af bemærkningerne, at indgående udbytter ikke vil være skattefri, selvom udbytterne udloddes af et selskab inden for EU/EØS eller et land, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, hvis dette selskab er et ”gennemstrømningselskab” mellem det danske moderselskab og datterselskabet der er hjemmehørende uden for EU/EØS eller i et land, som ikke har dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. Ministeriet bedes uddybe, hvad der er afgørende for, at et selskab anses for et ”gennemstrømningselskab”. FSR er uforstående overfor tankegangen om, at et udbytte ved at ”gennem-

strømme" en koncern kan om kvalificeres, når der ikke er tvivl om, at udbyttet har passeret de enkelte selskaber, hvilket er utvivlsomt, når udbyttet deklarerer. ...

Skatteministerens kommentar:

Princippet om beneficial owner (retmæssig ejer) er et værn mod, at et almindeligt beskattet selskab indskydes som "conduit" selskab mellem det udbyttebetalende selskab og det endeligt modtagende udenlandske skattelyselskab. Værnet finder anvendelse, selvom der indskydes flere mellemliggende almindeligt beskattede selskaber.

Det afgørende er, hvem der er den retsmæssige ejer af udbyttet. "Conduit" selskaber omfatter bl.a. selskaber, der, skønt det er den formelle ejer, reelt har meget snævre beføjelser i relation til den pågældende indkomst. Selskabet er i relation til udbyttet en "nullitet" eller administrator, der handler på vegne af andre parter, jf. kommentarerne til artikel 10 i OECDs modeloverenskomsten (pkt. 12.1).

Et rent gennemstrømningsholdingselskab i f.eks. et EU-land vil derfor ikke være beneficial owner af udbyttet. Det skal i den forbindelse nævnes, at moder-/datterselskabsdirektivet ikke indebærer, at udbyttebetalinger gennem gennemstrømningsselskaber skal anerkendes."

Af skatteministerens svar af 22. maj 2007 til Folketingets Skatteudvalg vedrørende samme lovforslag fremgår bl.a.:

”Spørgsmål 86:

"Skal besvarelsen af spørgsmål 75 forstås således, at SKAT ikke tidligere har undersøgt grundlaget for skattefrihed for udbytte overført til såkaldte gennemstrømningsselskaber, på trods af at skatteministeren flere gange tidligere - f.eks. under behandlingen af lovforslag L 30 fra indeværende samling - har henvist til, at der vil ske beskatning i sådanne tilfælde?"

...

Svar: ...

Jeg har flere gange tidligere overfor skatteudvalget redegjort for SKATs indsatsstrategi og kan oplyse, at det af indsatsplanen 2007 fremgår, at et særligt indsatspunkt er selskaber, der enten ikke betaler skat eller kun betaler meget lidt skat. De særlige TP-ligningscentre, som blev etableret i 2005 – og de enheder, der kontrollerer de største selskaber i Danmark – er således forpligtet til at prioritere netop dette område.

...

Denne procedure sikrer, at en agent eller en mellemmand (f.eks. en bank) for en person i et tredjeland ikke vil være berettiget til nedsættelse af udbytteskatten selvom agenten eller mellemmanden er hjemmehørende i et aftaleland. Dette følger af, at agenten eller mellemmanden ikke anses for ejer af indkomsten i skattemæssig henseende i den stat, hvori han er hjemmehørende.

Et gennemstrømningsselskab (holdingselskab) kan imidlertid ikke sidestilles med en agent eller en mellemmand. Et sådant selskab er indregistreret og fuldt

skattepligtigt i det land, hvori det er hjemmehørende og udgangspunktet er helt klart, at et holdingselskab har krav på aftalebeskyttelse.

Ved opdateringen af OECD-modellen i 2005 blev der i et nyt punkt 12.1 i kommentaren til artikel 10 (udbytter) omtalt en OECD-rapport, ifølge hvilken et holdingselskab under ganske særlige omstændigheder ikke bør anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet. Der skal være tale om, at holdingselskabet reelt har meget snævre beføjelser, som i relation til den pågældende indkomst gør det til en ”nullitet” eller en administrator, der handler på vegne af andre parter.

Der er således meget snævre grænser for hvornår danske skattemyndigheder kan tilsidesætte et behørigt indregistreret og fuldt skattepligtigt udenlandsk selskab og som anført i svaret til spørgsmål 6 vedrørende lovforslag L 30 er der heller ikke eksempler på, at danske skattemyndigheder har nægtet at anerkende et udenlandsk holdingselskab og således anset det for en nullitet.”

Skatteministeren præciserede ovenstående svar ved et revideret svar til Folketingets Skatteudvalg den 29. maj 2007 bl.a. således:

”Et holdingselskab kan ikke sidestilles med en agent eller en mellemmand. Et sådant selskab er indregistreret og fuldt skattepligtigt i det land, hvori det er hjemmehørende, - og udgangspunktet er, at et holdingselskab har krav på aftalebeskyttelse.

Det følger imidlertid af punkt 12.1 i kommentaren til OECD modellens artikel 10 (udbytter), at rene gennemstrømningselskaber bør ikke anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet.

Gennemstrømningselskaber har reelt meget snævre beføjelser i relation til den pågældende indkomst, hvilket gør det til en ”nullitet” eller en administrator, der handler på vegne af andre parter.

Det beror på en konkret vurdering, om et holdingselskab er et gennemstrømningselskab.”

EU-Domstolens dom af 26. februar i de forenede sager C-116/16 og C-117/16

Ved EU-Domstolens (Store Afdeling) dom af 26. februar 2019 i de forenede sager C-116/16 og C-117/16 besvarede Domstolen en række præjudicielle spørgsmål, som Østre Landsret ved kendelser af 19. februar 2016 havde stillet i sagerne B-1980-12 og B-2173-12. Af dommen fremgår bl.a.:

”Om det første til det tredje spørgsmål og det fjerde spørgsmål, litra a)-c), i hovedsagerne

68 Med det første til det tredje spørgsmål og det fjerde spørgsmål, litra a)-c), i hovedsagerne ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den bekæmpelse af svig eller misbrug, der er tilladt i medfør af artikel 1, stk. 2, i direktiv 90/435, forudsætter, at der findes en national eller overenskomstmæssig anti-misbrugsbestemmelse som omhandlet i nævnte artikel. For det andet øn-

sker den oplyst, om en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er udfærdiget i overensstemmelse med OECD's modelbeskatningsoverenskomst og indeholder begrebet »retmæssig ejer«, kan udgøre en overenskomstmæssig anti-misbrugsbestemmelse som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i direktiv 90/435. For det tredje ønsker den forelæggende ret oplyst, om det nævnte begreb »retmæssig ejer« [på fransk »bénéficiaire effectif«] er et EU-retligt begreb, som skal forstås på samme måde som begrebet »retmæssig ejer« [på fransk »bénéficiaire«], der er indeholdt i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49, og om det med henblik på fortolkningen af denne bestemmelse er muligt at tage hensyn til artikel 10 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst af 1977. Den forelæggende ret ønsker navnlig oplyst, om en bestemmelse, der indeholder begrebet »retmæssig ejer«, kan anses for at udgøre et retsgrundlag, der gør det muligt at bekæmpe svig eller retsmisbrug.

69 Indledningsvis skal hovedsagernes første spørgsmål undersøges, hvormed den forelæggende ret ønsker oplyst, om en medlemsstat for at bekæmpe retsmisbrug inden for rammerne af anvendelsen af direktiv 90/435 skal have vedtaget en specifik national bestemmelse til gennemførelse af direktivet, eller om medlemsstaten kan henvide til nationale eller overenskomstmæssige anti-misbrugsprincipper eller -bestemmelser.

70 I denne henseende følger det af fast retspraksis, at der findes et almindeligt EU-retligt princip om, at borgerne ikke må kunne påberåbe sig EU-retlige bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (dom af 9.3.1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis, af 21.2.2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 68, af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 35, af 22.11.2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 27, og af 11.7.2018, Kommissionen mod Belgien, C-356/15, EU:C:2018:555, præmis 99).

71 Det påhviler borgerne at overholde dette almindelige retsprincip. Anvendelsen af EU-retten kan således ikke udvides til at dække handlinger, der gennemføres med det formål ved svig eller misbrug at drage nytte af de fordele, der er hjemlet i EU-retten (jf. i denne retning dom af 5.7.2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, præmis 38, af 22.11.2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 27, og af 11.7.2018, Kommissionen mod Belgien, C-356/15, EU:C:2018:555, præmis 99).

72 Det følger således af dette princip, at en medlemsstat skal nægte at indrømme fordelene i EU-retlige bestemmelser, såfremt disse ikke er blevet påberåbt med henblik på at gennemføre målene med disse bestemmelser, men med henblik på at drage nytte af en EU-retlig fordel, selv om betingelserne for indrømmelse af denne fordel alene er opfyldt formelt.

73 Dette er f.eks. tilfældet, såfremt gennemførelsen af toldformaliteter ikke har fundet sted som led i en almindelig handel, men er rent formel og alene har haft til formål retsstridigt at profitere af monetære udligningsbeløb (jf. i denne retning dom af 27.10.1981, Schumacher m.fl., 250/80, EU:C:1981:246, præmis 16, og af 3.3.1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, præmis 21) eller eksportrestitutions (jf. i denne retning dom af 14.12.2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, præmis 59).

74 Princippet om forbud mod retsmisbrug finder desuden anvendelse på så vidt forskellige områder som de frie varebevægelser (dom af 10.1.1985, *Association des Centres distributeurs Leclerc og Thouars Distribution*, 229/83, EU:C:1985:1, præmis 27), den frie udveksling af tjenesteydelser (dom af 3.2.1993, *Veronica Omroep Organisatie*, C-148/91, EU:C:1993:45, præmis 13), offentlige tjenesteydelseskontrakter (dom af 11.12.2014, *Azienda sanitaria locale n. 5 »Spezzino« m.fl.*, C-113/13, EU:C:2014:2440, præmis 62), etableringsfriheden (dom af 9.3.1999, *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, præmis 24), selskabsretten (dom af 23.3.2000, *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150, præmis 33), social sikring (dom af 2.5.1996, *Paletta*, C-206/94, EU:C:1996:182, præmis 24, af 6.2.2018, *Altun m.fl.*, C-359/16, EU:C:2018:63, præmis 48, og af 11.7.2018, *Kommissionen mod Belgien*, C-356/15, EU:C:2018:555, præmis 99), transport (dom af 6.4.2006, *Agip Petroli*, C-456/04, EU:C:2006:241, præmis 19-25), socialpolitikken (dom af 28.7.2016, *Kratzer*, C-423/15, EU:C:2016:604, præmis 37- 41), restriktive foranstaltninger (dom af 21.12.2011, *Afrasiabi m.fl.*, C-72/11, EU:C:2011:874, præmis 62) og merværdiafgift (moms) (dom af 21.2.2006, *Halifax m.fl.*, C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 74).

75 Hvad angår sidstnævnte område har Domstolen gentagne gange udtalt, at selv om bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), udgør princippet om forbud mod misbrug et generelt EU-retligt princip, som finder anvendelse uafhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt de rettigheder og fordele, der er blevet misbrugt, har hjemmel i traktaterne, i en forordning eller i et direktiv (jf. i denne retning dom af 22.11.2017, *Cussens m.fl.*, C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 30 og 31).

76 Det følger heraf, at det generelle princip om forbud mod misbrug skal gøres gældende over for en person, såfremt denne påberåber sig visse EU-retlige regler, som fastsætter en fordel, på en måde, der ikke er i overensstemmelse med de mål, som disse regler har. Domstolen har således udtalt, at dette princip kan gøres gældende over for en afgiftspligtig person for navnlig at nægte vedkommende retten til momsfrigørelse, også selv om der ikke findes bestemmelser i national ret, som foreskriver en sådan nægtelse (jf. i denne retning dom af 18.12.2014, *Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl.*, C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 62, og af 22.11.2017, *Cussens m.fl.*, C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 33).

77 Selv om artikel 1, stk. 2, i direktiv 90/435 bestemmer, at direktivet ikke er til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre svig og misbrug, kan denne bestemmelse ikke fortolkes således, at den udelukker anvendelsen af det generelle EU-retlige princip om forbud mod misbrug, som er omtalt i nærværende doms præmis 70-72. De transaktioner, som af SKAT hævdes at være udtryk for misbrug, er nemlig omfattet af EU-rettens anvendelsesområde (jf. i denne retning dom af 22.12.2010, *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 42) og kan vise sig at være uforenelige med det formål, som dette direktiv forfølger.

78 Som det i denne henseende fremgår af første og tredje betragtning til direktiv 90/435, har direktivet til formål at lette sammenslutningen af selskaber på EU-plan ved at fastsætte konkurrenceneutrale beskatningsregler for disse sammenslutninger af selskaber fra forskellige medlemsstater, så virksomhederne får mulighed for at tilpasse sig det indre markeds krav, øge deres produktivitet og styrke deres konkurrencemæssige position på internationalt plan.

79 Såfremt det imidlertid var tilladt at skabe finansielle konstruktioner alene med det formål at kunne drage nytte af de skattefordele, der følger af anvendelsen af direktiv 90/435, ville dette ikke være i overensstemmelse med sådanne formål, men ville derimod være til skade for det indre markeds funktion, idet det ville fordreje konkurrencevilkårene. Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 51 i forslaget til afgørelse i sag C-116/16, gør det samme sig gældende, selv hvis de omhandlede transaktioner ikke udelukkende forfølger et sådant formål, idet Domstolen har fastslået, at princippet om forbud mod misbrug finder anvendelse på skatteområdet, når opnåelse af en skattefordel er hovedformålet med den omhandlede transaktion (jf. i denne retning dom af 21.2.2008, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 45, og af 22.11.2017, *Cussens m.fl.*, C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 53).

80 Den ret, som skattepligtige personer har til at drage fordel af den indbyrdes skattekonkurrence medlemsstaterne imellem på grund af den manglende harmonisering af indkomstskatterne, er i øvrigt ikke til hinder for anvendelsen af det generelle princip om forbud mod misbrug. I denne henseende bemærkes, at direktiv 90/435 havde til formål at foretage en harmonisering på området for direkte skatter ved at fastsætte konkurrenceneutrale beskatningsregler, og at det ikke tilsigtede at afskære medlemsstaterne fra at træffe passende foranstaltninger til bekæmpelse af svig og misbrug.

81 Selv om den omstændighed, at den skattepligtige person søger den skatteordning, der er den mest fordelagtige for personen, ganske vist ikke i sig selv kan danne grundlag for en generel formodning for svig eller misbrug (jf. i denne retning dom af 12.9.2006, *Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 50, af 29.11.2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 84, og af 24.11.2016, *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, præmis 60), forholder det sig ikke desto mindre således, at en sådan skattepligtig person ikke kan indrømmes en ret eller en fordel, der følger af EU-retten, såfremt den omhandlede transaktion økonomisk set er et rent kunstigt arrangement, hvis formål er at omgå den pågældende medlemsstats lovgivning (jf. i denne retning dom af 12.9.2006, *Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 51, af 7.11.2013, *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 61, og af 25.10.2017, *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, præmis 61-63).

82 Det følger af disse forhold, at det påhviler de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme de fordele, der er fastsat i direktiv 90/435, såfremt påberåbelsen heraf sker for at muliggøre svig eller misbrug.

83 I forhold til det generelle EU-retlige princip om forbud mod misbrug og nødvendigheden af at overholde dette princip inden for rammerne af gennemførelsen af EU-retten er det uden betydning for de nationale myndigheders forpligtelse til at nægte at indrømme de i direktiv 90/435 fastsatte rettigheder, der

påberåbes for at muliggøre svig eller misbrug, at der ikke findes nationale eller overenskomstmæssige anti-misbrugsbestemmelser.

84 De sagsøgte i hovedsagerne har påberåbt sig dom af 5. juli 2007, Kofoed (C- 321/05, EU:C:2007:408), som vedrørte indrømmelsen af en skattefritagelse fastsat i Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (EFT 1990, L 225, s. 1), med henblik på at gøre gældende, at det følger af artikel 1, stk. 2, i direktiv 90/435, at den omhandlede medlemsstat kun kan nægte at indrømme de fordele, som er fastsat i dette direktiv, såfremt den nationale lovgivning indeholder et særskilt og specifikt retsgrundlag i denne henseende.

85 Denne argumentation kan imidlertid ikke tiltrædes.

86 Domstolen bemærkede ganske vist i præmis 42 i dom af 5. juli 2007, Kofoed (C- 321/05, EU:C:2007:408), at retssikkerhedsprincippet er til hinder for, at direktiver i sig selv kan skabe forpligtelser for borgerne, og at de derfor ikke som sådan kan påberåbes af medlemsstaten over for borgerne.

87 Domstolen bemærkede endvidere, at en sådan konstatering ikke berører forpligtelsen for alle myndigheder i en medlemsstat til ved anvendelsen af national ret i videst muligt omfang at fortolke denne i lyset af direktivers ordlyd og formål for at fremkalde det med direktiverne tilsigtede resultat, idet disse myndigheder således har mulighed for at gøre en overensstemmende fortolkning af national ret gældende over for borgerne (jf. i denne retning dom af 5.7.2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

88 Det var på grundlag af disse betragtninger, at Domstolen opfordrede den forelæggende ret til at undersøge, om der i dansk ret fandtes en almindelig bestemmelse eller grundsætning, hvorefter der gjaldt et forbud mod retsmisbrug, eller andre bestemmelser om skattesvig eller skatteunddragelse, som kunne fortolkes i overensstemmelse med den bestemmelse i direktiv 90/434, hvorefter en medlemsstat i det væsentlige kan nægte at indrømme den fradragsret, der er fastsat i dette direktiv, såfremt der er tale om en transaktion, der som sit væsentligste formål har en sådan svig eller unddragelse, og dernæst i givet fald at undersøge, om betingelserne for at anvende disse nationale bestemmelser var opfyldt i hovedsagen (jf. i denne retning dom af 5.7.2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, præmis 46 og 47).

89 Selv hvis det i hovedsagerne skulle vise sig, at national ret ikke indeholder regler, der kan fortolkes i overensstemmelse med artikel 1, stk. 2, i direktiv 90/435, kan det – uanset hvad Domstolen udtalte i dom af 5. juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408) – imidlertid ikke heraf udledes, at de nationale myndigheder og domstole er forhindret i at nægte at indrømme den fordel, der følger af den ret til fritagelse, der er fastsat i dette direktivs artikel 5, i tilfælde af svig eller retsmisbrug (jf. analogt dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 54).

90 En nægtelse, der under sådanne omstændigheder gøres gældende over for en skattepligtig person, kan ikke henføres til den situation, som er omhandlet i

nærværende doms præmis 86, idet en sådan nægtelse stemmer overens med det generelle EU-retlige princip om, at ingen kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (jf. analogt dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 55 og 56 og den deri nævnte retspraksis).

91 For så vidt som forhold, der har karakter af svig eller misbrug, ikke kan danne grundlag for en ret i henhold til Unionens retsorden, således som det er anført i nærværende doms præmis 70, indebærer nægtelsen af en fordel i henhold til et direktiv, såsom direktiv 90/435, ikke, at den berørte borger pålægges en forpligtelse i medfør af dette direktiv, men er blot en konsekvens af konstateringen af, at de objektive betingelser for opnåelsen af den tilstræbte fordel, som er fastsat i det nævnte direktiv for så vidt angår denne ret, alene er opfyldt formelt (jf. analogt dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).

92 Under sådanne omstændigheder skal medlemsstaterne derfor nægte at indrømme den fordel, der følger af direktiv 90/435, i overensstemmelse med det generelle princip om forbud mod misbrug, hvorefter EU-retten ikke kan dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner (jf. i denne retning dom af 11.7.2018, Kommissionen mod Belgien, C-356/15, EU:C:2018:555, præmis 99 og den deri nævnte retspraksis).

93 Henset til konstateringen i nærværende doms præmis 72 er det uforholdsmæssigt at besvare den forelæggende rets andet spørgsmål i de to sager, der nærmere bestemt vedrører spørgsmålet om, hvorvidt en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som henviser til begrebet »retmæssig ejer«, kan udgøre et retsgrundlag til bekæmpelse af svig og misbrug inden for rammerne af direktiv 90/435.

94 På denne baggrund er det ligeledes uforholdsmæssigt at besvare det tredje spørgsmål og det fjerde spørgsmål, litra a)-c), i de to sager, der vedrører fortolkningen af samme begreb om den »retmæssige ejer«, eftersom disse spørgsmål alene er forelagt for det tilfælde, at de to sagers andet spørgsmål måtte blive besvaret bekræftende.

95 Henset til samtlige disse forhold skal det første spørgsmål i de to sager besvares med, at det generelle EU-retlige princip, hvorefter borgerne ikke må kunne påberåbe sig EU-retlige bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, skal fortolkes således, at de nationale myndigheder og domstole i tilfælde af svig eller misbrug skal nægte en skattepligtig person indrømmelsen af den fritagelse for kildeskat af udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, der er fastsat i artikel 5 i direktiv 90/435, selv om der ikke findes nationale eller overenskomstmæssige bestemmelser, der foreskriver en sådan nægtelse.

Om det fjerde spørgsmål, litra d) og e), og det femte og det ottende spørgsmål i hovedsagerne

96 Med det fjerde spørgsmål, litra d) og e), og det femte og det ottende spørgsmål i hovedsagerne ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvilke elementer der udgør retsmisbrug, og på hvilken måde det kan påvises, at

disse elementer foreligger. I denne henseende ønsker den forelæggende ret navnlig oplyst, om et selskab kan anses for reelt at have modtaget udbytte fra sit datterselskab, såfremt dette selskab i henhold til en kontraktuel eller juridisk forpligtelse skal videreudlodde dette udbytte til tredjemand, eller såfremt det fremgår af de faktiske omstændigheder, at dette selskab, uden at være bundet af en sådan kontraktuel eller juridisk forpligtelse, »substantielt« ikke har rettighederne til at »bruge og nyde disse midler« som omhandlet i de kommentarer til OECD's modelbeskatningsoverenskomst af 1977, der blev vedtaget i 2014. Den ønsker også oplyst, om der kan foreligge retsmisbrug, såfremt den retmæssige ejer af udbytte, der overføres af gennemstrømningselskaber, i sidste ende er et selskab med hjemsted i en tredjestat, med hvilken den pågældende medlemsstat har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Med det ottende spørgsmål i de to sager ønsker den forelæggende ret endvidere nærmere bestemt oplyst, om en medlemsstat, der nægter at anerkende et selskab i en anden medlemsstat som retmæssig ejer af udbytte, er forpligtet til at fastlægge, hvilket selskab medlemsstaten i givet fald anser for den retmæssige ejer.

Spørgsmålet om, hvilke elementer der udgør retsmisbrug, og de dertil hørende beviser

97 Som det fremgår af Domstolens praksis, kræves der med henblik på at bevise, at der foreligger misbrug, dels et sammenfald af objektive omstændigheder, hvoraf det fremgår, at det formål, som EU-lovgivningen forfølger, ikke er opnået, selv om betingelserne i denne lovgivning formelt er overholdt, dels et subjektivt element, der består i en hensigt om at drage fordel af EU-lovgivningen ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel (dom af 14.12.2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, præmis 52 og 53, og af 12.3.2014, O. og B., C-456/12, EU:C:2014:135, præmis 58).

98 Det er således undersøgelsen af disse sammenfaldende omstændigheder, som gør det muligt at efterprøve, om de elementer, der udgør misbrug, foreligger, og navnlig om de pågældende erhvervsdrivende har foretaget rent formelle eller kunstige transaktioner, der savner enhver økonomisk og forretningsmæssig begrundelse, med det hovedformål at opnå en uretmæssig fordel (jf. i denne retning dom af 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 47-49, af 13.3.2014, SICES m.fl., C-155/13, EU:C:2014:145, præmis 33, og af 14.4.2016, Cervati og Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255, præmis 47).

99 Det tilkommer ikke Domstolen at vurdere de faktiske omstændigheder i hovedsagerne. Domstolen kan i en præjudiciel forelæggelsessag imidlertid i givet fald give den nationale domstol nærmere oplysninger med henblik på at vejlede den ved bedømmelsen af de konkrete sager, som den skal pådømme. Selv om der i hovedsagerne foreligger en række holdepunkter, på baggrund af hvilke det ville kunne konkluderes, at der foreligger retsmisbrug, påhviler det ikke desto mindre den forelæggende ret at efterprøve, om disse holdepunkter er objektive og samstemmende, og om de sagsøgte i hovedsagerne har haft mulighed for at føre modbevis.

100 En koncern, som ikke er tilrettelagt af grunde, der afspejler den økonomiske realitet, som har en struktur, der er rent formel, og som har til hovedformål eller som et af sine hovedformål at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med den skattelovgivning, der finder anvendelse, kan anses

for et kunstigt arrangement. Dette er navnlig tilfældet, når betalingen af udbytteskat undgås ved i koncernstrukturen at indskyde en gennemstrømningsenhed mellem det selskab, som udlodder udbyttet, og det selskab, som er udbyttets retmæssige ejer.

101 Det udgør således et holdepunkt for at antage, at der foreligger et arrangement, som har til formål uretmæssigt at drage fordel af den fritagelse, der er fastsat i artikel 5 i direktiv 90/435, at dette udbytte i sin helhed eller stort set i sin helhed ganske kort tid efter modtagelsen heraf videreudloddes af det selskab, som har modtaget det, til enheder, som ikke opfylder betingelserne for anvendelse af direktiv 90/435, enten fordi disse enheder ikke er hjemmehørende i en medlemsstat, fordi de ikke er stiftet under en af de former, som er omfattet af nævnte direktiv, fordi de ikke er omfattet af en af de skatter, der er opregnet i nævnte direktivs artikel 2, litra c), eller fordi de ikke har karakter af »moderselskab« og ikke opfylder de betingelser, der er fastsat i samme direktivs artikel 3.

102 Enheder, hvis skattemæssige hjemsted er beliggende uden for EU, sådan som det synes at være tilfældet for de selskaber, der er omhandlet i sag C-117/16, eller de kapitalfonde, der er omhandlet i sag C-116/16, opfylder således ikke betingelserne for anvendelse af direktiv 90/435. Såfremt udbyttet i disse sager var blevet betalt direkte af det danske selskab, der skulle udbetale dem, til de enheder, som ifølge Skatteministeriet var udbyttets retmæssige ejere, ville Kongeriget Danmark have kunnet opkræve kildeskat.

103 Den kunstige karakter af et arrangement kan ligeledes underbygges ved, at den pågældende koncern er tilrettelagt således, at det selskab, der modtager det udbytte, der betales af debitorselskabet, selv skal videreudlodde dette udbytte til et tredje selskab, som ikke opfylder betingelserne for anvendelse af direktiv 90/435, hvilket medfører, at dette selskab alene oppebærer en ubetydelig skattepligtig indkomst, når det opererer som gennemstrømningsselskab for at muliggøre pengestrømmen fra debitorselskabet til den enhed, som er de overførte beløbs retmæssige ejer.

104 Den omstændighed, at et selskab opererer som gennemstrømningsselskab, kan godtgøres, såfremt selskabets eneste aktivitet er at modtage udbyttet og videreudlodde det til den retmæssige ejer eller til øvrige gennemstrømningsselskaber. Den manglende faktiske økonomiske aktivitet skal i denne henseende i lyset af de særlige kendetegn ved den pågældende økonomiske aktivitet udledes af en undersøgelse af samtlige relevante elementer vedrørende bl.a. driften af selskabet, dets regnskab, strukturen af selskabets omkostninger og de reelt afholdte udgifter, det personale, som selskabet beskæftiger, og de lokaler og det udstyr, som det råder over.

105 Der kan endvidere findes holdepunkter for, at der foreligger et kunstigt arrangement, i den omstændighed, at der findes forskellige kontrakter mellem de selskaber, der er involveret i de omhandlede finansielle transaktioner, som giver anledning til pengestrømme inden for koncernen, samt i fremgangsmåden for transaktionernes finansiering, i vurderingen af de mellemliggende selskabers egenkapital og i gennemstrømningsselskabernes manglende beføjelser til at råde økonomisk over det modtagne udbytte. I denne henseende er det ikke alene en kontraktuel eller juridisk forpligtelse for det selskab, der modtager ud-

byttet, til at videreudlodde det til tredjemand, der kan udgøre et sådant holdpunkt, men ligeledes den omstændighed, at dette selskab, uden at være bundet af en sådan kontraktuel eller juridisk forpligtelse, »substantielt«, således som den forelæggende ret har anført det, ikke har rettighederne til at bruge og nyde dette udbytte.

106 Sådanne holdpunkter kan i øvrigt bestyrkes i tilfælde af sammenfald eller tidsmæssig nærhed mellem på den ene side ikrafttrædelsen af ny vigtig skatte-lovgivning, såsom den i hovedsagerne omhandlede danske lovgivning eller den i nærværende doms præmis 51 nævnte amerikanske lovgivning, og på den anden side iværksættelsen af komplekse finansielle transaktioner og ydelsen af lån inden for samme koncern.

107 Den forelæggende ret ønsker ligeledes nærmere bestemt oplyst, om der kan foreligge retsmisbrug, såfremt den retmæssige ejer af udbytte, der overføres af gennemstrømningsselskaber, i sidste ende er et selskab med hjemsted i en tredjestat, med hvilken kildestaten har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvorefter der ikke ville være blevet indeholdt kildeskat af udbyttet, såfremt det var blevet udloddet direkte til det selskab, der er hjemmehørende i denne tredjestat.

108 I denne henseende er det ved undersøgelsen af koncernstrukturen uden betydning, at visse af de retmæssige ejere af det udbytte, som er blevet overført af gennemstrømningsselskaber, har deres skattemæssige hjemsted i en tredjestat, med hvilken kildestaten har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det skal således fastslås, at den omstændighed, at der findes en sådan overenskomst, ikke i sig selv kan udelukke, at der foreligger retsmisbrug. En overenskomst af denne art kan dermed ikke rejse tvivl om, at der foreligger et retsmisbrug, hvis dette er behørigt godtgjort på grundlag af samtlige de faktiske omstændigheder, som bevidner, at de erhvervsdrivende har udført rent formelle eller kunstige transaktioner, der savner enhver økonomisk og forretningsmæssig begrundelse, med det hovedformål uretmæssigt at drage fordel af den fritagelse for kildeskat, der er fastsat i artikel 5 i direktiv 90/435.

109 Det skal hertil tilføjes, at mens en beskatning skal svare til en økonomisk realitet, kan den omstændighed, at der findes en dobbeltbeskatningsoverenskomst, ikke som sådan godtgøre realiteten af en betaling, der er foretaget til modtagere, som er hjemmehørende i den tredjestat, med hvilken denne overenskomst er indgået. Såfremt debitorselskabet for udbyttet ønsker at drage fordel af en sådan overenskomst, er det muligt for selskabet at udlodde dette udbytte direkte til de enheder, som har deres skattemæssige hjemsted i en stat, med hvilken kildestaten har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

110 Når dette er sagt, kan det heller ikke udelukkes, såfremt der foreligger en situation, hvor udbyttet ville have været fritaget, hvis det var blevet udloddet direkte til det selskab, som har sit hjemsted i en tredjestat, at målet med koncernstrukturen ikke er udtryk for retsmisbrug. I et sådant tilfælde kan koncernens valg af en sådan struktur i stedet for direkte udlodning af udbyttet til nævnte selskab ikke anfægtes.

111 Såfremt den retmæssige ejer af en udbytteudlodning har sit skattemæssige hjemsted i en tredjestat, er nægtelsen af den fritagelse, der er fastsat i artikel 5 i

direktiv 90/435, i øvrigt på ingen måde underlagt en konstatering af, at der foreligger svig eller retsmisbrug.

112 Dette direktiv har, således som det bl.a. fremgår af tredje betragtning her til, til formål ved indførelse af en fælles beskatningsordning at fjerne enhver forskelsbehandling af samarbejde mellem selskaber fra forskellige medlemsstater i forhold til samarbejde mellem selskaber fra samme medlemsstat og således lette sammenslutninger af selskaber på EU-plan (dom af 8.3.2017, Wereldhave Belgium m.fl., C-448/15, EU:C:2017:180, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis). Som det er fremhævet i nærværende doms præmis 78, tilsigter direktivet således at sikre den skattemæssige neutralitet af udbytteudlodning fra et datterselskab, der er beliggende i en medlemsstat, til dets moderselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, idet det fremgår af direktivets artikel 1, at det alene omfatter overskud, som selskaber i en medlemsstat modtager som udbytte fra deres datterselskaber med hjemsted i andre medlemsstater (jf. i denne retning kendelse af 4.6.2009, KBC Bank og Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C- 439/07 og C-499/07, EU:C:2009:339, præmis 62 og den deri nævnte retspraksis).

113 Mekanismerne i direktiv 90/435, navnlig direktivets artikel 5, er derfor udformet med henblik på de situationer, hvor medlemsstaternes udøvelse af deres beskatningsbeføjelse kunne føre til – såfremt mekanismerne ikke fandt anvendelse – at udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, undergives dobbeltbeskatning (dom af 8.3.2017, Wereldhave Belgium m.fl., C-448/15, EU:C:2017:180, præmis 39). Sådanne mekanismer kan derimod ikke finde anvendelse, såfremt udbyttets retmæssige ejer er et selskab, hvis skattemæssige hjemsted er beliggende uden for EU, eftersom fritagelsen for kilde-skat af nævnte udbytte i den medlemsstat, hvorfra udbyttet udloddes, i et sådant tilfælde risikerer at medføre, at udbyttet ikke beskattes effektivt inden for EU.

114 Henset til samtlige disse forhold skal hovedsagernes fjerde spørgsmål, litra d) og e), besvares med, at der med henblik på at bevise, at der foreligger retsmisbrug, kræves dels et sammenfald af objektive omstændigheder, hvoraf det fremgår, at det formål, som EU-lovgivningen forfølger, ikke er opnået, selv om betingelserne i denne lovgivning formelt er overholdt, dels et subjektivt element, der består i en hensigt om at drage fordel af EU-lovgivningen ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel. Den omstændighed, at en række holdepunkter foreligger, kan godtgøre, at der foreligger retsmisbrug, forudsat at disse holdepunkter er objektive og samstemmende. Sådanne holdepunkter kan bl.a. være, at der findes gennemstrømningsselskaber, som ikke har nogen økonomisk begrundelse, og den rent formelle karakter af en concerns struktur, af den finansielle konstruktion og af lån.

Bevisbyrden for, at der foreligger retsmisbrug

115 Det bemærkes, at direktiv 90/435 ikke indeholder bestemmelser om, hvem der bærer bevisbyrden for, at der er tale om misbrug.

116 Som den danske og den tyske regering har gjort gældende, påhviler det imidlertid de selskaber, som ønsker at opnå den fritagelse for kilde-skat af udbytte, der er fastsat i artikel 5 i direktiv 90/435, at godtgøre, at de opfylder de objektive betingelser, som direktivet fastsætter. Der er således intet til hinder for, at de berørte skattemyndigheder afkræver den skattepligtige de beviser,

som de finder nødvendige for at foretage en konkret ansættelse af de pågældende skatter og afgifter, og i givet fald afslår en anmodet fritagelse, hvis sådanne beviser ikke fremlægges (jf. i denne retning dom af 28.2.2013, Petersen og Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

117 Såfremt en skattemyndighed i kildestaten har til hensigt at nægte et selskab, som har udbetalt udbytte til et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, den fritagelse, der er fastsat i artikel 5 i direktiv 90/435, med den begrundelse, at der foreligger retsmisbrug, påhviler det derimod denne myndighed at godtgøre, at de elementer, som udgør et sådant misbrug, foreligger ved at tage hensyn til samtlige relevante forhold, bl.a. den omstændighed, at det selskab, til hvilket udbyttet er blevet udloddet, ikke er udbyttets retmæssige ejer.

118 I denne henseende påhviler det ikke en sådan myndighed at fastlægge dette udbyttes retmæssige ejer, men at godtgøre, at den hævdede retmæssige ejer blot er et gennemstrømningsselskab, hvorigennem et retsmisbrug har fundet sted. Det kan nemlig vise sig umuligt at foretage en sådan fastlæggelse, navnlig eftersom de potentielle retmæssige ejere er ukendte. De nationale skattemyndigheder har ikke nødvendigvis de fornødne oplysninger med henblik på at kunne fastlægge disse retmæssige ejere, henset til kompleksiteten af visse finansielle konstruktioner og muligheden for, at de mellemliggende selskaber, der er involveret i konstruktionen, er hjemmehørende uden for EU. Det kan således ikke kræves, at disse myndigheder fremlægger beviser, som det vil være umuligt for dem at føre.

119 Selv hvis de potentielle retmæssige ejere er kendte, er det desuden ikke nødvendigvis fastlagt, hvilke af disse der er eller vil blive de reelle retmæssige ejere. I det foreliggende tilfælde har den forelæggende ret vedrørende sag C-117/16 således anført, at selv om Y Cyprus' moderselskab er Y Bermuda, der er hjemmehørende på Bermuda, er sidstnævntes moderselskab Y USA, der er hjemmehørende i De Forenede Stater. Såfremt den forelæggende ret måtte finde, at Y Cyprus ikke er udbyttets retmæssige ejer, vil det dermed med al sandsynlighed være umuligt for skattemyndighederne og domstolene i den medlemsstat, hvorfra udbyttet hidrører, at fastlægge, hvilket af disse to moderselskaber der er eller vil blive udbyttets retmæssige ejer. Der vil navnlig kunne blive truffet beslutning om anvendelsen af dette udbytte efter skattemyndighedernes konstateringer vedrørende gennemstrømningsselskabet.

120 Det ottende spørgsmål i hovedsagerne skal følgelig besvares med, at en national myndighed med henblik på at nægte at anerkende et selskab som retmæssig ejer af udbytte eller med henblik på at fastslå, at der foreligger retsmisbrug, ikke er forpligtet til at fastlægge, hvilken enhed eller hvilke enheder myndigheden anser for dette udbyttes retmæssige ejer.”

Lovgivning om beskatning af renter og royalties

Af Rådets direktiv 2003/49/EF af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater, fremgår bl.a.:

”Artikel 1

Anvendelsesområde og procedure

1. Betalinger af renter eller royalties, der opstår i en medlemsstat, fritages for enhver form for skat i denne stat, hvad enten den opkræves ved indeholdelse ved kilden eller ved skatteansættelse, forudsat at den retmæssige ejer af de pågældende renter eller royalties er et selskab i en anden medlemsstat eller et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat og tilhørende et selskab i en medlemsstat.

...

4. Et selskab i en medlemsstat anses kun for at være den retmæssige ejer af renter eller royalties, hvis det modtager disse betalinger til eget brug og ikke som formidler, herunder som agent, mandatar eller bemyndiget signatar for en anden person.

...

Artikel 5

Svig og misbrug

1. Dette direktiv udelukker ikke anvendelse af nationale eller overenskomstmæssigt fastsatte bestemmelser til bekæmpelse af svig eller misbrug.

2. Medlemsstaterne kan tilbagekalde fordele i henhold til dette direktiv eller nægte at anvende direktivet i tilfælde af transaktioner, der har skatteunddragelse, skatteundgåelse eller misbrug som væsentligste bevæggrund eller en af de væsentligste bevæggrunde.”

Ved lovforslag nr. L 119 af 17. december 2003 foreslog skatteministeren ændring af bl.a. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, ved indsættelse af et litra d med følgende ordlyd:

”oppebærer renter fra kilder her i landet vedrørende gæld, som et selskab eller en forening m.v. omfattet af § 1 eller litra a har til udenlandske juridiske personer som nævnt i skattekontrollovens § 3 B (kontrolleret gæld). Dette gælder dog ikke for renter af fordringer, som er knyttet til et fast driftssted omfattet af litra a. Skattepligten omfatter ikke renter, hvis beskatningen af renterne skal frafalde eller nedsættes efter direktiv 2003/49/EF om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater, eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor det modtagende selskab m.v. er hjemmehørende. Dette gælder dog kun, hvis det betalende selskab og det modtagne selskab er associeret som nævnt i dette direktiv i en sammenhængende periode på mindst 1 år, inden for hvilken betalingstidspunktet skal ligge.”

Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår, at formålet hermed bl.a. var at begrænse mulighederne for skatteplanlægning ved fradrag for koncerninterne renter, når det modtagne koncernselskab betaler ingen eller meget lidt i skat af de renter, der er fratrukket ved opgørelsen af dansk skattepligtig indkomst, dog således at den begrænsede skattepligt ikke

skulle omfatte renter, som er omfattet af rente-/royaltydirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Den 17. februar 2004 afgav skatteministeren bemærkninger til Folketingets Skatteudvalg vedrørende en henvendelse fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer om den foreslåede bestemmelse. Heraf fremgår bl.a.:

”Kommentar:

...

Imidlertid er det nødvendigt at begrænse mulighederne for skatteplanlægning ved, at dansk beskatning nedsættes ved koncerninterne rentebetalinger til et udenlandsk koncernselskab, som betaler ingen eller meget lav skat af de modtagne renter.

Den foreslåede kildeskat på renter er derfor målrettet, så den ikke omfatter alle rentebetalinger til udlandet. Kildeskatten gælder kun for rentebetalinger til visse finansielle selskaber i lande, som ikke er omfattet af EU's rente-/royaltydirektiv eller ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der pålægger Danmark at nedsætte dansk skat af rentebetalinger til det pågældende land.

...

Det åbner ganske vist risiko for, at f.eks. et dansk selskab kan søge at omgå kildeskatten på rentebetalinger til et finansielt selskab i et lavskatte-land ved at betale renterne til et selskab i et andet land, som er omfattet af EU's rente-/royaltydirektiv eller en dansk dobbeltbeskatningsoverenskomst, og som ikke har kildeskat på rentebetalinger til udenlandske rentemodtagere, hvorefter dette selskab betaler renterne videre til selskabet i lavskatte-landet.

I sådanne tilfælde vil de danske skattemyndigheder imidlertid efter en konkret realitetsbedømmelse kunne lægge til grund, at renternes retmæssige ejer ikke er selskabet i det andet land, men det finansielle selskab i lavskatte-landet, således at rentebetalingen hverken er omfattet af EU's rente-/royaltydirektiv eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Efter rente-/royaltydirektivets artikel 5, stk. 2, kan et EU-land nægte at anvende direktivet i tilfælde af transaktioner, der har skatteunddragelse, skatteomgåelse eller misbrug som en væsentlig bevæggrund.

Bemærkningerne til OECD-modellen til dobbeltbeskatningsoverenskomster giver også en stat mulighed for at undlade at anvende en overenskomst i særlige tilfælde, jf. afsnittet om misbrug af overenskomsten i bemærkningerne til modellens artikel 1.”

Den 8. marts 2004 afgav skatteministeren et svar til Folketingets Skatteudvalg vedrørende den foreslåede lovgivning. Heraf fremgår bl.a.:

”Spørgsmål 47: Vil ministeren oplyse, hvor mange holdingselskaber af den art, der er anført i Jan Larsens henvendelse, der er registreret i Danmark, dvs. holdingselskaber, der er ejet af udenlandske selskaber, og

som ejer datterselskaber i udlandet, medens der ikke er nogen egentlig forretningsmæssig aktivitet i Danmark?

Svar:...

Holdingsreglerne er siden undersøgelsen blev igangsat i 2000 blevet ændret. Ændringen er foretaget ved lov nr. 282 af 25. april 2001 (L 99, 2000/01).

...

Metoden til undgåelse af udbytteskatten var at indskyde et dansk holdingselskab (et gennemstrømningsselskab).

...

Ved ændringen er det sikret at de danske holdingsregler ikke længere giver skattefrihed ved udlodning til lande udenfor EU, som Danmark ikke har dobbeltbeskatningsoverenskomst med (herunder skattelylande).

...

Der synes dermed ikke længere at være samme behov for undersøgelsen, som da den blev igangsat. Dette skyldes, at lovændringen i væsentligt omfang har fjernet de udnyttelsesmuligheder, som dannede grundlag for kritikken af de danske holdingsregler.

...

Endelig er der ikke mange korrektioner at hente ved en ligning eller revision af gennemstrømningsselskaberne.

Behovet for en fornyet undersøgelse er mindre, end da den oprindelige undersøgelse blev igangsat. Dette skyldes, at reglerne er ændret, således at misbrugsmulighederne er blevet væsentligt reduceret, jf. således det ovenfor anførte om lovændringen i 2001. En fornyet undersøgelse vil endvidere - i lighed med den nu afsluttede undersøgelse - kræve store ressourcer. Ressourcer, som i givet vil fragå kontrolressourcerne.

Hertil kommer, at det på baggrund af de erfaringer, der er indhentet ved undersøgelsen, må antages, at der ikke er nogen garanti for, at der kunne opnås et troværdigt resultat, hvis undersøgelsen fortsatte.

Det er derfor min opfattelse, at der ikke bør igangsættes en fornyet undersøgelse.”

Den 22. marts 2004 afgav skatteministeren et endnu svar til Folketingets Skatteudvalg vedrørende den foreslåede lovgivning. Heraf fremgår bl.a.:

”**Spørgsmål 54.** Kan ministeren bekræfte, at også efter de seneste ændringer i reglerne for holdingselskaber, og efter vedtagelsen af nærværende lovforslag, vil det være sådan, at udlodninger og rentebetalinger til holdingselskaber på Cypern vil være skattefri (det vil sige uden dansk udbytte skat), selv om der ikke på Cypern vil ske beskatning af renter og udbytte?”

Svar: For så vidt angår udbytter, medfører selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, at Danmark som hovedregel beskatter et udenlandsk selskab af udbytte fra et dansk selskab med 28 pct. af udbyttets bruttobeløb. Efter samme regel beskatter Danmark dog ikke et udenlandsk moderselskab af udbyttet, hvis beskatningen skal frafalde eller nedsættes efter EU's moder/datterselskabsdirektiv eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Efter den dansk-cypriotiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 10 kan Danmark beskatte udbytte, som et dansk selskab udlodder til et selskab på Cypern. Hvis det cypriotiske selskab ejer mindst 25 pct. af det danske selskab, må den danske skat dog ikke overstige 10 pct. af udbyttets bruttobeløb. I andre tilfælde må skatten ikke overstige 15 pct.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten medfører altså, at Danmark skal nedsætte beskatningen af udbytte fra et dansk selskab til et moderselskab på Cypern. Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, medfører så, at Danmark ikke beskatter udbyttet.

Nærværende lovforslag påvirker ikke selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.
...

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten medfører altså, at Danmark skal nedsætte beskatningen af renter, som et selskab på Cypern modtager fra kilder her i landet. Den foreslåede regler i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, medfører så, at Danmark ikke beskatter renterne.

Cypern bliver i den nærmeste fremtid medlem af EU. Dette vil medføre, at Danmark vil skulle frafalde beskatningen af udbytter og renter efter dels moder-/datterselskabsdirektivet og dels rente-/royaltydirektivet, herefter vil Danmark ikke opkræve kildeskat, selvom Danmark måtte ønske at gøre dette. Endelig skal det bemærkes, at den danske statskasse så vidt jeg kan se ikke lider noget provenutab ved, at der er placeret gennemstrømningselskaber i Danmark."

Dobbeltbeskatningsoverenskomster

Overenskomsten med Luxembourg

Af overenskomst af 17. november 1980 med Luxembourg til undgåelse af dobbeltbeskatning og til fastsættelse af bestemmelser om gensidig administrativ bistand for så vidt angår indkomst- og formueskatter fremgår bl.a.:

"Artikel 3.

Almindelige definitioner

...

Stk. 2. Ved anvendelsen af denne overenskomst i en kontraherende stat skal, medmindre andet følger af sammenhængen, ethvert udtryk, som ikke er defineret deri, tillægges den betydning, som det har i denne stats lovgivning om de skatter, hvorpå overenskomsten finder anvendelse.

...

Artikel 10.

Udbytte

Udbytte, som udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat.

Stk. 2. Sådant udbytte kan imidlertid også beskattes i den kontraherende stat, hvori det selskab, der betaler udbyttet, er hjemmehørende, og i henhold til lovgivningen i denne stat, men den skat, der pålægges, må, såfremt modtageren er udbyttets retsmæssige ejer, ikke overstige:

- a) 5 pct. af bruttobeløbet af udbyttet, hvis den retsmæssige ejer er et selskab (bortset fra et interessentskab og et kommanditselskab), der direkte ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det selskab, som udbetaler udbyttet;
- b) 15 pct. af bruttobeløbet af udbyttet i alle andre tilfælde.

...

SLUTPROTOKOL

Ved underskrivelsen af overenskomsten mellem Kongeriget Danmark og Storhertugdømmet Luxembourg til undgåelse af dobbeltbeskatning og til fastsættelse af bestemmelser om gensidig administrativ bistand for så vidt angår indkomst- og formueskatter er undertegnede befuldmægtigede blevet enige om følgende bestemmelser, som skal udgøre en integrerende del af overenskomsten:

§ 1. Holdingselskaber

Ad artikel 1, 3 og 4:

Denne overenskomst finder ikke anvendelse på holdingselskaber som omfattet af den særlige luxembourgske lovgivning, for tiden loven af 31. juli 1929 og storhertugens forordning af 17. december 1938 (sat i kraft ved § 1, 7o, stykke 1 og 2, i loven af 27. december 1937). Overenskomsten finder heller ikke anvendelse på indkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer fra sådanne selskaber, og heller ikke på aktier eller andre kapitalbeviser i selskaber af denne art, som en sådan person er ejer af.”

OECD's model for dobbeltbeskatningsoverenskomst med kommentarer

Af OECD's model for dobbeltbeskatningsoverenskomst vedrørende indkomst og formue (1977) fremgår bl.a.:

”Artikel 3

Almindelige definitioner

...

2. Ved anvendelsen af denne overenskomst i en kontraherende stat skal, medmindre andet følger af sammenhængen, ethvert udtryk, som ikke er defineret deri, tillægges den betydning, som det har i denne stats lovgivning om de skatter, hvorpå overenskomsten finder anvendelse.

...

Artikel 10

Udbytte

Udbytte, som udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat.

Stk. 2. Sådant udbytte kan imidlertid også beskattes i den kontraherende stat, hvori det selskab, der betaler udbyttet, er hjemmehørende, og i henhold til lovgivningen i denne stat, men den skat der pålignes må, såfremt modtageren er udbyttets retmæssige ejer, ikke overstige:

- a) 5 pct. af bruttobeløbet af udbyttet, hvis den retmæssige ejer er et selskab (bortset fra et interessentskab og et kommanditselskab), der direkte ejer mindst 25 pct. Af kapitalen i det selskab, som udbetaler udbyttet;
- b) 15 % af bruttobeløbet af udbyttet i alle andre tilfælde.”

Den engelske ordlyd af artikel 10 var sålydende:

”Dividends

- 1 Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.
- 2 However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the law of that State, but if the recipient is the beneficial owner of the dividends the tax so charged shall not exceed:
 - a) ...
 - b)”

Af OECD's kommentarer hertil fremgå bl.a.:

”MISBRUG AF OVERENSKOMSTEN

7. Formålet med dobbeltbeskatningsoverenskomster er, ved fjernelse af international dobbeltbeskatning, at fremme udvekslingen af varer og tjenesteydelser og kapitalens og fysiske og juridiske personers bevægelighed. De bør imidlertid ikke hjælpe til skatteunddragelse eller skatteflugt. Det er vel rigtigt, at skatteydere, bortset fra dobbeltbeskatningsoverenskomster, har den mulighed at udnytte forskelle i skatteniveauer mellem staterne og de skattefordele, der følger af forskellige landes skattelove, men det tilkommer de berørte stater at vedtage bestemmelser i deres nationale lovgivning for at modvirke mulige kunstgreb. Sådanne stater vil følgelig i deres tosidede dobbeltbeskatningsoverens-

komster ønske at bevare anvendelsen af sådanne bestemmelser i deres nationale love.

8. Derudover forstærker udvidelsen af netværket af dobbeltbeskatningsoverenskomster sådanne kunstgrebs virkning ved gennem dannelse af sædvanligvis kunstfærdige juridiske konstruktioner at gøre det muligt at drage fordel både af de fordele, der følger af visse nationale love, og af de skattelempelser, der følger af dobbeltbeskatningsoverenskomster.

9. Dette ville f.eks. være tilfældet, hvis en person (uanset om denne er hjemmehørende i en kontraherende stat eller ej) disponerede via en juridisk sammenslutning, der er dannet i en stat, væsentligst for at opnå fordele i henhold til overenskomsten, som ikke ville kunne opnås af personen direkte. Et andet tilfælde ville være, hvor en fysisk person i en kontraherende stat har såvel fast bolig som alle sine økonomiske interesser, herunder væsentlig andel i et selskab i denne stat, og som, væsentligst for at sælge andelen og undgå beskatning af kapitalgevinster i denne stat ved salget (som følge af artikel 13, stk. 4), overførte sin faste bolig til den anden kontraherende stat, hvor sådanne gevinster var undergivet lav eller ingen beskatning.

10. Nogle af disse situationer behandles i overenskomsten, f.eks. ved at indføre begrebet "retmæssig ejer" (i artiklerne 10, 11 og 12) og særlige bestemmelser for de såkaldte artistselskaber (artikel 17, stk. 2). Sådanne problemer nævnes også i kommentarerne til artikel 10 (pkt. 17 og 22), artikel 11 (pkt. 12) og artikel 12 (pkt. 7). Det kan være hensigtsmæssigt for kontraherende stater, at de i tosidede forhandlinger opnår enighed om, at skattelempelse ikke finder anvendelse i visse tilfælde, eller at opnå enighed om, at anvendelsen af nationale love mod skatteunddragelse ikke berøres af overenskomsten.

...

KOMMENTAR TIL ARTIKEL 10 VEDRØRENDE BESKATNING AF UDBYTTE

...

12. I henhold til stk. 2 kan begrænsningen i kildestatens beskatningsret ikke benyttes, når et mellemed, såsom en agent eller en udpeget person, skydes ind mellem den berettigede og udbetaleren, medmindre den retmæssige ejer er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. Stater, der ønsker at udtrykke dette tydeligere, kan frit gøre det under bilaterale forhandlinger.

...

22. Opmærksomheden henledes i al almindelighed på følgende tilfælde: Den retmæssige ejer til udbytte, der hidrører fra en kontraherende stat, er et selskab, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. Hele kapitalen eller dele deraf ejes af aktionærer, der er hjemmehørende uden for denne anden stat. Selskabets praksis er ikke at udbetale sin fortjeneste i form af udbytte, og det nyder en begunstigende skattemæssig behandling (privat investeringsselskab, basisselskab). Der kan stilles det spørgsmål, om det for et sådant selskab er berettiget i udbyttets kildestat at indrømme den beskatningsbegrænsning, der er fastsat i stk. 2. Det synes formålstjenligt, når der føres bilaterale forhandlinger at træffe aftale om særlige undtagelser fra den beskatningsregel, der er fast-

lagt i denne artikel, for at fastsætte den behandling, der skal anvendes på sådanne selskaber.”

OECD's modeloverenskomst af 2003 har følgende ordlyd:

”Artikel 3

Almindelige definitioner

...

2. Ved anvendelsen af overenskomsten til enhver tid af en kontraherende stat skal ethvert udtryk, som ikke er defineret deri, medmindre andet følger af sammenhængen, tillægges den betydning, som det har på dette tidspunkt i henhold til denne stats lovgivning om de skatter, på hvilke overenskomsten finder anvendelse. Enhver betydning i de skattelove, der anvendes i denne stat, skal gå forud for den betydning, dette udtryk måtte være tillagt i denne stats anden lovgivning.

...

Artikel 10

Udbytter

1. Udbytte, som udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, til en person, som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne stat.

2. Sådant udbytte kan imidlertid også beskattes i den kontraherende stat, i hvilken det selskab, der udbetaler udbyttet, er hjemmehørende, og i overensstemmelse med lovgivningen i denne stat, men hvis den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, må den skat, der pålægges, ikke overstige:

a) 5 pct. af bruttoudbyttet, hvis den berettigede modtager er et selskab (bortset fra et interessentskab), som direkte ejer mindst 25 pct. Af kapitalen i det selskab, som udbetaler udbyttet;

b) 15 pct. af bruttoudbyttet i alle andre tilfælde.”

...

Kommentarer til OECD's modeloverenskomst

...

Misbrug af overenskomsten

9.6 Muligheden for at anvende generelle antimisbrugsbestemmelser betyder ikke, at der ikke i skatteaftaler er behov for indsættelsen af specifikke bestemmelser, der har til formål at hindre særlige former for skatteundgåelse. Når særlige teknikker for skatteundgåelse er identificeret eller hvor anvendelsen af sådanne teknikker er særlig problemfyldt, vil det ofte være nyttigt i overenskomsten at indsætte bestemmelser, der fokuserer direkte på den relevante undgåelsesstrategi. Dette vil også være nødvendigt i tilfælde, hvor en stat, der går ind for det synspunkt, der er beskrevet i pkt. 9.2 ovenfor, er af den opfattelse, at dens nationale lovgivning mangler de antimisbrugsregler eller principper, der er nødvendige for på rette måde at imødegå en sådan strategi.

10. Nogle former for skatteundgåelse er f.eks. allerede udtrykkeligt behandlet i overenskomsten, f.eks. ved indførelsen af begrebet "retmæssig ejer" (i art. 10, 11 og 12) og i særlige bestemmelser såsom art. 17, stk. 2, der omhandler de såkaldte artistselskaber. Sådanne problemer nævnes også i kommentarerne til art. 10 (pkt. 17 og 22), art. 11 (pkt. 12) og art. 12 (pkt. 7).

...

OECD's kommentar til artikel 10 om beskatning af udbytte

...

12. Kravet om retmæssigt ejerskab blev indsat i «art. 10, stk. 2, for at tydeliggøre betydningen af ordene "betalt...til en person, der er hjemmehørende", således som de anvendes i artiklens stk. 1. Det gøres herved klart, at kildestaten ikke er forpligtet til at give afkald på sin beskatningsret til udbytteindkomst, blot fordi indkomsten umiddelbart blev betalt til en person, der er hjemmehørende i en stat, med hvilken kildestaten har indgået en overenskomst. Udtrykket retmæssig ejer er ikke anvendt i en snæver teknisk betydning, men skal ses i sammenhængen og i lyset af overenskomstens hensigt og formål, herunder at undgå dobbeltbeskatning og forhindre skatteunddragelse og skatteundgåelse.

12.1 Når en indkomst betales til en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat og som handler i sin egenskab af agent eller mellemmand, vil det ikke være i overensstemmelse med hensigten og formålet med overenskomsten, at kildestaten indrømmer lempelse eller skattefritagelse alene på grundlag af den umiddelbare indkomstmodtagers status som en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. Den umiddelbare indkomstmodtager er i denne situation en person, der er hjemmehørende i den anden stat, men ingen dobbeltbeskatning opstår som følge heraf, da indkomstmodtageren ikke anses for ejer af indkomsten i skattemæssig henseende i den stat, hvori han er hjemmehørende. Det ville ligeledes ikke være i overensstemmelse med hensigten og formålet med overenskomsten, hvis kildestaten skulle indrømme lempelse af eller fritagelse for skat i tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, på anden måde end som agent eller mellemmand, blot fungerer som "gennemstrømningsenhed" (conduit) for en anden person, der rent faktisk modtager den pågældende indkomst. Af disse grunde konkluderer den af Committee on Fiscal Affairs udarbejdede rapport "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies", at et "gennemstrømningselskab" normalt ikke kan anses for den retmæssige ejer, hvis det, skønt det er den formelle ejer, reelt har meget snævre beføjelser, som, i relation til den pågældende indkomst, gør det til en "nullitet" eller administrator, der handler på vegne af andre parter.

12.2 Med forbehold af artiklens andre betingelser vedbliver begrænsningen i kildestatens beskatningsret at eksistere, når en agent eller en mellemmand, hjemmehørende i en kontraherende stat eller i en tredjestat, er indskudt mellem den berettigede og udbetaleren, medmindre den retmæssige ejer er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. (Modelteksten blev ændret i 1995 for at tydeliggøre dette punkt, som er i overensstemmelse med alle medlemsstaternes opfattelse). Stater, der ønsker at udtrykke dette tydeligere, kan frit gøre det under bilaterale handlinger."

Den engelske version af punkt 12.2 er sålydende:

”Subject to the other conditions imposed by the Article, the limitation of tax in the State of source remains available when an intermediary, such as an agent or nominee located in a Contracting State or in a third State, is interposed between the beneficiary and the payer but the beneficial owner is a resident of the other Contracting State ...”.

Af OECD’s kommentarer af 2014 til artikel 10 i modeloverenskomsten fremgår bl.a.:

”12.4 I disse forskellige eksempler (agent, mellemmand, conduit selskab i dets egenskab af bemyndiget eller administrator), er den direkte modtager af udbytte ikke “den retmæssige ejer”, fordi modtagerens ret til at bruge og nyde udbytterne er begrænset af kontraktuelle eller juridiske forpligtelser til at videreformidle de modtagne betalinger til en anden person. En sådan forpligtelse vil sædvanligvis fremgå af relevante, juridiske dokumenter, men kan eventuelt også være til stede allerede i kraft af de faktiske omstændigheder, som ganske klart viser, at modtageren substantielt ikke har rettighederne til at bruge og nyde de udbytter, dog uden at være bundet af en kontraktuel eller juridisk forpligtelse til at videreformidle de modtagne betalinger til en anden person. Denne type af forpligtelse omfatter ikke kontraktuelle eller juridiske forpligtelser, som ikke er betingede af viderebetalingen fra den direkte modtager, såsom en forpligtelse, der ikke er afhængig af modtagelsen af en sådan betaling, og som den direkte modtager har som debitor eller som part i finansielle transaktioner, eller sædvanlige fordelingsforpligtelser i henhold til en pensionsaftale eller til kollektive investeringsenheder, som vil være berettigede til overenskomstfordele efter principperne angivet i pkt. 6.8 til 6.34 i kommentaren til art. 1. Hvor modtageren af et udbytte har retten til at bruge og nyde udbyttet, uden at være bundet af kontraktuelle eller juridiske forpligtelser til at videreformidle de betalinger, som han har modtaget, til en anden person, er modtageren “den retmæssige ejer” af disse udbytter. Det bør også bemærkes, at art. 10 henviser til den retmæssige ejer af udbytterne i modsætning til ejeren af de aktier, og de kan være forskellige i visse situationer.

12.5 Det forhold, at modtageren af et udbytte anses for være den retmæssige ejer af disse udbytter, betyder imidlertid ikke, at bestemmelserne i stk. 2 automatisk skal finde anvendelse. Fordelene ved disse bestemmelser skal ikke indrømmes i tilfælde af misbrug (se også pkt. 17 og 22 nedenfor). Således som det forklares i afsnittet “Misbrug af overenskomsten” i kommentaren til art. 1, er der mange måder at behandle et conduit selskab på, og generelt treaty shopping situationer. Disse omfatter specifikke anti-misbrugsbestemmelser i overenskomster, generelle anti-misbrugs bestemmelser og indhold-over-form eller økonomisk-substans anskuelser. Mens “retmæssig ejer” konceptet omfatter nogle former for skatteunddragelse (dvs. den type, der involverer indsættelse af en modtager, som er forpligtet til at videreformidle royaltiene til en anden person), er der andre typer, som ikke er omfattet; det omfatter således ikke andre former for treaty shopping, og det må derfor ikke blive betragtet som et koncept, der på nogen måde begrænser anvendelsen af andre principper vedrørende sådanne forhold.”

Lovgivning gennemført efter Landsskatterettens afgørelser

Rådets direktiv 2015/121/EU af 27. januar 2015 om ændring af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater

Af direktivet fremgår bl.a.:

”ud fra følgende betragtninger:

...

9) Dette direktiv bør på ingen måde berøre medlemsstaternes mulighed for at anvende deres interne bestemmelser eller overenskomster, der tager sigte på at hindre skatteunddragelse, skattesvig eller misbrug.

...

Artikel 1

I direktiv 2011/96/EU erstattes artikel 1, stk. 2, af følgende stykker:

»2. Medlemsstaterne giver ikke de fordele, der er ved dette direktiv, til arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod indholdet af eller formålet med dette direktiv, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.

Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

3. Med hensyn til stk. 2 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

4. Dette direktiv er ikke til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre skatteunddragelse, skattesvig og misbrug.«”

Direktivændringen blev implementeret i dansk ret ved lov nr. 540 af 29. april 2015 om ændring af ligningsloven således:

”1. I *fodnoten* til lovens titel indsættes som 2. og 3. pkt.:

»Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, EU-Tidende 2011, nr. L 345, side 8, med senere ændringer. Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 2003/49/EF af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater, EU-Tidende 2003, nr. L 157, side 49, med senere ændringer.«

2. Efter § 2 indsættes:

»§ 3. Skattepligtige har ikke de fordele, der følger af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, direktiv 2003/49/EF om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater og direktiv 2009/133/EF om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater som implementeret i dansk lovgivning, til arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod indholdet af eller formålet med direktiverne, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

Stk. 2. Ved anvendelsen af stk. 1 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Stk. 3. Skattepligtige har ikke fordel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelene, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.

Stk. 4. Uanset stk. 3 skal stk. 1 og 2 anvendes ved vurderingen af, om en skattepligtig er udelukket fra fordelene i en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et land, der er medlem af EU, hvis den skattepligtige alternativt kunne påberåbe sig en fordel i et af direktiverne om direkte beskatning.«”

Af det til grund herfor fremsatte lovforslag (lovforslag nr. L 167 af 20. marts 2015) fremgår bl.a.:

”3.3.4. *Gældende ret*

Der findes ikke en generel lovbestemt regel om bekæmpelse af misbrug i dansk skattelovgivning. Efter dansk (rets)praksis sker beskatningen efter der er foretaget en bedømmelse af, hvad der faktisk er sket. Det betyder, at tomme og kunstige skattebetingede dispositioner kan tilsidesættes, således at beskatningen i stedet foretages i forhold til den modstående realitet. Dansk skatteret er altså grundlæggende helt på linje med internationalt gældende principper om ”substance over form”.

Den vedtagne ændring af moder-/datterselskabsdirektivet indebærer, at der skal indsættes en generelt formuleret bestemmelse om bekæmpelse af misbrug af moder-/ datterselskabsdirektivet i skattelovgivningen. Det vurderes, at den nye bestemmelse i direktivet vil kunne have et bredere anvendelsesområde end den nuværende (rets)praksis.

...

3.3.5. *Lovforslaget*

Det foreslås, at der i dansk skattelovgivning indføres en international omgåelsesklausul til bekæmpelse af misbrug i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet. Omgåelsesklausulen er en gennemførsel af en ændring af direktivet, der er vedtaget på EU-rådsmødet den 27. januar 2015.

...

Endelig foreslås det, at ikrafttræden skal ske før den tidsfrist, der er fastsat i moder-/datterselskabsdirektivet. Det foreslås, at begge omgåelsesklausuler får virkning for transaktioner, arrangementer eller serier af arrangementer fra og med den 1. maj 2015.

Indførelsen af en omgåelsesklausul begrænser ikke de gældende muligheder for at tilsidesætte eller omkvalificere på andet grundlag.

...

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

...

EU-kommissionen har den 25. november 2013 i et offentliggjort memo angivet følgende eksempel, hvor omgåelsesklausulen vil finde anvendelse:

Moderselskab i land C (uden for EU)

Datterselskab i land B (EU)

Datterdatterselskab i land A (EU)

Efter interne regler i land A skal der indeholdes kildeskat på udbytter til moderselskaber, der er hjemmehørende uden for EU. Dette indebærer, at hvis selskabet i land A er ejet direkte af selskabet i land C, skal en eventuel udbytteudlodning kildebeskattes i land A.

I land B er der ikke en tilsvarende regel om indeholdelse af kildeskat på udbytter til moderselskaber uden for EU.

Hvis moderselskabet i land C indskyder et holdingselskab i land B, dvs. mellem A og C, så er det muligt at undgå kildeskatten på udbytter til land C, da moder-/datterselskabsdirektivet ikke tillader kildeskat på udbytter mellem datterselskaber og moderselskaber hjemmehørende i EU, dvs. mellem land A og B.

Hvis hovedformålet eller et af hovedformålene med indskydelsen af selskabet i land B har været at undgå kildeskat på udbytter fra datterdatterselskabet i land A, f.eks. fordi datterselskabet i land B er et såkaldt "postkasseselskab" uden større substans, vil land A kunne nægte datterdatterselskabet fordelene i moder-/datterselskabsdirektivet og indeholde kildeskat på udlodningen med henvisning til omgåelsesklausulen.

Til ovenstående eksempel bemærkes, at der grundlæggende er tale om et klassisk gennemstrømningseksempel, som allerede er dækket af reglen i selskabs-

skattelovens § 2, stk. 1, litra c, da datterselskabet i land B ikke kan anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet. Det bemærkes, at der verserer en række sager ved domstolene om netop dette forhold.

Hvis den objektive analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder i stedet viser, at et arrangement eller dele heraf er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed, vil der være tale om en reel disposition, og omgåelsesklausulen vil derfor ikke kunne finde anvendelse, jf. stk. 2.

Det foreslås desuden i stk. 3, at fordelene ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst bortfalder, hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelene, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.”

Rådets direktiv 2016/1164/EU af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion

Af ovennævnte direktiv fremgår bl.a.:

”Artikel 1

Anvendelsesområde

Dette direktiv finder anvendelse på alle skattesubjekter, som er selskabsskattepligtige i en eller flere medlemsstater, herunder faste driftssteder i en eller flere medlemsstater for enheder, der er skattemæssigt hjemmehørende i et tredjeland.

...

Artikel 3

Minimumsniveau af beskyttelse

Dette direktiv er ikke til hinder for anvendelsen af nationale eller aftalebaserede bestemmelser, der har til formål at sikre et højere beskyttelsesniveau for nationale selskabsskattegrundlag.

...

Artikel 6

Generel regel om bekæmpelse af misbrug

1. Ved beregning af selskabsskattetilsvaret ser en medlemsstat bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med gældende skatteret, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

2. Med hensyn til stk. 1 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som værende ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

3. Hvis der ses bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, jf. stk. 1, beregnes skattetilsvaret i overensstemmelse med national ret.”

Lov nr. 327 af 30. marts 2019 om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning

Ved denne lov blev bestemmelserne i multilateral konvention af 24. november 2016 til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning, jf. lovens bilag 1, med virkning fra 1. juli 2019 gjort anvendelig på bl.a. de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er nævnt i lovens bilag 3, herunder aftale af 11. oktober 2010 mellem Kongeriget Danmark og Republikken Cypern til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter. Det er oplyst, at konventionen er tiltrådt af Cypern.

Af konventionens artikel 7 fremgår:

”Artikel 7(11)

Forhindring af misbrug af aftaler

1. Uanset de øvrige bestemmelser i en omfattet skatteaftale gives der ikke fordele efter den omfattede skatteaftale med hensyn til indkomst eller formue, hvis det i betragtning af alle relevante fakta og omstændigheder er rimeligt at antage, at opnåelse af denne fordel var et af hovedformålene med noget arrangement eller nogen transaktion, som direkte eller indirekte medførte denne fordel, medmindre det godtgøres, at opnåelse af denne fordel under disse omstændigheder ville være i overensstemmelse med genstanden for og formålet med de relevante bestemmelser i den omfattede skatteaftale.”

Opkrævningsloven

Opkrævningslovens § 5, stk. 1, og § 7, stk. 1, i lovens kapitel 2 om afregning af skatter og afgifter m.v. havde i 2010 følgende ordlyd, jf. bekendtgørelse nr. 1402 af 7. december 2010 af lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v.:

”§ 5. Hvis det konstateres, at en virksomhed har afgivet urigtig angivelse eller indberetning til indkomstregisteret af beløb omfattet af § 2, stk. 1, 4. pkt., således at virksomheden har betalt for lidt i skatter eller afgifter m.v. eller har fået udbetalt for meget i godtgørelse, afkræves virksomheden det skyldige beløb til betaling senest 14 dage efter påkrav.

Stk. 2....”

”§ 7. Betales et beløb ikke rettidigt, eller er der ydet henstand med betalingen, skal der betales en månedlig rente som fastsat efter stk. 2 med tillæg af 0,8 procentpoint for hver påbegyndt måned fra den 1. i den måned, i hvilken beløbet skal betales. For indeholdelsespligtige omfattet af § 2, stk. 6, betales renten efter 1. pkt. vedrørende A-skat og arbejdsmarkedsbidrag dog for hver påbegyndt måned regnet fra den første i måneden efter sidste rettidige indbetalingsdag. Renten kan ikke fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.
Stk. 2. ...”.

Bestemmelserne er i dag sålydende, jf. lovbekendtgørelse nr. 573 af 6. maj 2019:

”§ 5. Hvis det konstateres, at en virksomhed har afgivet urigtig angivelse eller indberetning af beløb omfattet af § 2, stk. 1, 4. pkt., således at virksomheden har betalt for lidt i skatter eller afgifter m.v. eller har fået udbetalt for meget i godtgørelse, afkræves virksomheden det skyldige beløb til betaling senest 14 dage efter påkrav.
Stk. 2. ...”

”§ 7. Betales et beløb ikke rettidigt, eller er der ydet henstand med betalingen, skal der betales en månedlig rente som fastsat efter stk. 2 med tillæg af 0,7 procentpoint regnet fra den seneste rettidige betalingsdag for beløbet, og frem til beløbet betales. Renten beregnes dagligt. Renten kan ikke fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. For beløb, der opkræves efter reglerne i kapitel 5, finder bestemmelsen om saldoforrentning i § 16 c, stk. 1, anvendelse.
Stk. 2. ...”

Bestemmelserne i opkrævningslovens §§ 5 og 7 blev indført ved lov nr. 169 af 15. marts 2000 (lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v.). Af de specielle bemærkninger til lovforslaget (lovforslag L 19 af 6. oktober 1999), der lå til grund herfor, fremgår bl.a.:

”Til § 5

Stk. 1 angår skyldige skatte- og afgiftsbeløb som følge af urigtige angivelser. Der foreslås regler, som i dag gælder efter momsloven, lønsumsafgiftsloven og de fleste punktafgiftslove. Reglerne går ud på, at et beløb, der efterreguleres som følge af urigtige angivelser, skal betales inden 14 dage. Betales beløbet inden denne frist, sker der ingen forrentning. Betales beløbet efter de 14 dage, forrentes beløbet fra den dag, efterbetalingskravet er fremsat. Dette vil betyde en ændring for arbejdsmarkedsbidrag og indeholdt A-skat, der i dag forrentes fra det tidspunkt, hvor beløbet skulle have været indbetalt. For et sådant princip taler - ved disse typer af tilsvær - at det er på dette tidspunkt, beløbet er (eller burde have været) indeholdt. Imod taler dog, at det ved en efterangivelse kan være vanskeligt at opdele efteropkrævningen i enkelte perioder - med måneden som afgiftsperiode vil der være 12 perioder pr. år, som efteropkrævningen skal fordeles på, med separat renteberegning for hver periode. Dette virker unødigt omstændeligt. Samtidig gives der i dag ingen rentegodtgørelse for A-skat og AM-bidrag, der tilbagebetales på et senere tidspunkt. Det kan betyde, at en virksomhed, der efterregulerer nogle år tilbage, og skal have penge tilbage totalt set, kan risikere at skulle betale mere i renter, end det beløb, de har betalt for meget.

På denne baggrund foreslås det, at der først påløber renter fra den 1. i den måned, hvor der er sidste rettidige indbetalingsdag, jf. § 7.
...”

Af opkrævningslovens bestemmelser om én skattekonto, jf. lovbekendtgørelse nr. 573 af 6. maj 2019, fremgår bl.a.:

”Kapitel 5

Én skattekonto

§ 16. Nedenstående ind- og udbetalinger fra og til virksomheder, selskaber, fonde og foreninger, offentlige myndigheder, institutioner m.v. indgår i en samlet saldoopgørelse (skattekontoen) efter reglerne i dette kapitel:

1) Skatter og afgifter omfattet af denne lovs § 1, stk. 1 og 2.

2) Betalinger efter selskabsskatteoven, fondsbeskatningsloven, aktiesparekontooven, kulbrinteskatteloven, toldloven, lov om fremskyndet tilbagebetaling af visse afgifter, lov om afgift af skadesforsikringer, tinglysningsafgiftsloven og lov om afgift af bidraget til Arbejdsmarkedets Erhvervssikring og af arbejdsulykkeserstatninger m.v.

3) ...

...

6) Bøder, gebyrer og renter vedrørende de ovennævnte love og betalinger.

§ 16 a. Ind- og udbetalinger af skatter og afgifter m.v. omfattet af § 16, modregnes automatisk efter et saldoprincip. Meddelelse om modregning fremgår af skattekontoen.

Stk. 2. Overstiger den samlede sum af registrerede forfaldne krav på virksomhedens konto den samlede sum af registrerede og forfaldne tilgodehavender til virksomheden, udgør forskellen (debetsaldoen) det samlede beløb, som virksomheden skylder told- og skatteforvaltningen. Er den samlede sum af registrerede og forfaldne krav på indbetalinger fra virksomheden derimod mindre end de registrerede og forfaldne krav på udbetalinger til virksomheden, udgør forskellen (kreditsaldoen) virksomhedens samlede tilgodehavende fra told- og skatteforvaltningen.

Stk. 3. Krav på ind- og udbetalinger registreres på skattekontoen fra det tidspunkt, hvor der er sket angivelse heraf, eller hvor kravene med sikkerhed kan opgøres.

Stk. 4. Krav på indbetalinger fra virksomheder påvirker (debiteres) saldoopgørelsen efter stk. 2 fra den seneste rettidige betalingsdag for beløbet.

Stk. 5. Indbetalinger fra virksomheder til opfyldelse af krav efter stk. 4 påvirker (krediteres) saldoopgørelsen efter stk. 2 fra indbetalingsdagen uanset betalingsmetoden.

Stk. 6. Tilgodehavender til virksomheder omfattet af dette kapitel påvirker (krediteres) saldoopgørelsen efter stk. 2 fra det tidspunkt, hvor beløbet kan opgøres efter § 12.

Stk. 7. Udbetalinger til virksomheder til opfyldelse af krav efter stk. 6 påvirker (debiteres) saldoopgørelsen efter stk. 2 på det tidspunkt, hvor der sker udbetaling til virksomheden.

Stk. 8. Hvor virksomheders indbetaling helt eller delvis anvendes til betaling af en debetsaldo, der er sammensat af flere krav, går betalingen til dækning af det ældst forfaldne krav først.

Stk. 9. ...

...

§ 16 c. En debetsaldo forrentes med den rente, der er fastsat i § 7, stk. 1, jf. stk. 2. Renten beregnes dagligt og tilskrives månedligt. Renten er ikke fradragsberettiget. En debetsaldo på 200 kr. eller derunder forrentes ikke efter registreringen af virksomhedens ophør.

Stk. 2....

Stk. 3. En kreditsaldo forrentes ikke.

Stk. 4. Overstiger en debetsaldo for en virksomhed 5.000 kr., skal hele beløbet indbetales straks, og told- og skatteforvaltningen udsender et rykkerbrev herom til virksomheden. Told- og skatteforvaltningen udsender ikke rykkerbreve om en debetsaldo på 5.000 kr. eller derunder....

Stk. 5. En kreditsaldo udbetales til virksomhedens Nemkonto, medmindre virksomheden har ønsket en beløbsgrænse for udbetaling af en kreditsaldo. En beløbsgrænse for udbetaling af en kreditsaldo kan højst udgøre 200.000 kr. Udbetaling af en kreditsaldo kan ikke ske, før der kan udbetales mindst 200 kr. Virksomheder kan uanset 3. pkt. anmode om at få ethvert beløb uanset størrelse udbetalt. Udbetaling af en kreditsaldo kan ikke ske, hvis virksomheden mangler at indsende angivelser for afsluttede perioder eller at give told- og skatteforvaltningen oplysninger efter skattekontrollovens § 2, jf. § 12, stk. 4. En kreditsaldo på 200 kr. eller derunder tilhørende en ophørt virksomhed bortfalder 3 år efter registreringen af virksomhedens ophør. Fristen efter 6. pkt. kan ikke afbrydes eller suspenderes.

Stk. 6. Udbetaling af en kreditsaldo afventer forfaldne skatte- og afgiftskrav, hvis kravet har sidste rettidige betalingsfrist inden for 5 hverdage fra kreditsaldens opståen. Opstår kreditsaldoen som følge af, at virksomhedens tilsvarende afregningsperiode er negativt, udbetales kreditsaldoen dog senest efter fristen i § 12, stk. 2.

...”

Bestemmelserne om én skattekonto blev indført ved lov 513 af 7. juni 2006 (lov om ændring af opkrævningsloven, selskabsskatteoven og forskellige andre love (Opkrævning via én skattekonto)). Reglerne trådte først i kraft den 1. august 2013, jf. bekendtgørelse nr. 577 af 30. maj 2013.

Af de generelle bemærkninger til lovforslag nr. L 205 af 29. marts 2006, der lå til grund for loven, fremgår bl.a.:

”1.1...

Hensigten med Én Skattekonto (»skattekontoen«) er, at alle betalinger mellem told- og skatteforvaltningen og virksomhederne samles og fremover sker via én og samme konto, dvs., at told- og skatteforvaltningens krav på indbetalinger fra virksomheder og virksomhedernes krav på udbetalinger fra told- og skatteforvaltningen automatisk modregnes efter et saldolignende princip. Etableringen af skattekontoen forventes at lette betalingen/opkrævningen for både virksomhederne og told- og skatteforvaltningen samt at give virksomhederne mulighed for hurtigt og enkelt via online-adgang til skattekontoen at konstatere, om de skylder beløb eller har beløb til gode hos told- og skatteforvaltningen.

...

1.3 Formålet med skattekontoen

Det primære formål med skattekontoen er at lette og forenkle administrationen af betalinger til og fra told- og skatteforvaltningen for både virksomhederne og myndighederne. Efter gældende regler afregnes og registreres indbetalinger til told- og skatteforvaltningen på en række forskellige konti og i en række forskellige it-systemer i told- og skatteforvaltningen. Indbetalingerne betragtes således som adskilte forløb, hvilket betyder, at det kan være vanskeligt at danne sig et samlet overblik over den enkelte virksomheds mellemværende med told- og skatteforvaltningen.

Herudover betyder det eksisterende opkrævningssystem, at der bruges betydelige ressourcer på korrekt placering af fejlbehæftede beløb eller beløb, hvor det ikke er angivet, hvad beløbet skal dække.

Med indførelsen af skattekontoen vil alle betalinger til og fra told- og skatteforvaltningen blive registreret og afregnet via skattekontoen. I praksis vil virksomhederne således fremover kun skulle indbetale skyldige beløb til én og samme konto (skattekontoen). På skattekontoen indgår også de beløb, som virksomhederne har til gode fra told- og skatteforvaltningen, som f.eks. negativ moms, eventuelt tilbagebetaling af tidligere indbetalte afgifter eller andre efter- eller tilbagebetalingsbeløb, som virksomheden måtte have krav på.

Med skattekontoen indføres et »saldoprincip«, som er sammenlignelig med det, man kender fra en bankkonto. Indbetalinger og udbetalinger vil automatisk blive modregnet hinanden og det udvisende, som kontoen har, kan således – i lighed med en bankkonto – være negativt (debetsaldo) eller positivt (kreditsaldo). Enhver indbetaling til told- og skatteforvaltningen vil således i overensstemmelse med saldosystemet indgå på skattekontoen, og blive anvendt til dækning af en eventuel debetsaldo.

...

3.1 Saldoprincippet

...

Med indførelsen af skattekontoen vil told- og skatteforvaltningens opmærksomhed i opkrævningsmæssig sammenhæng *alene* rette sig mod den til enhver tid værende saldo og ikke mod den eller de enkelte krav, som denne saldo er sammensat. Dette betyder også, at en opkrævning vil rette sig mod den til enhver tid værende saldo, og at beregningen af morarenter vil rette sig mod debetsaldoen og ikke mod det enkelte krav/den enkelte restance.

Da morarenten efter de eksisterende regler ikke er ensartet for de enkelte krav - selvom der med opkrævningsloven er sket en vis harmonisering - er det nødvendigt at harmonisere de enkelte rentesatser, jf. nærmere om fastsættelse af rentesats og renteberegning af henholdsvis en debet- og en kreditsaldo under afsnit 3.5 nedenfor.

...

Der ændres ikke i de grundlæggende regler for, hvordan og hvornår, der skal ske angivelse og indbetaling vedrørende de enkelte krav. For så vidt angår de krav, der er fuldt og helt omfattet af opkrævningslovens regler, vil det således fortsat være angivelses- og betalingsfristerne i lovens § 2, der vil være gældende, mens f.eks. moms, told og (aconto)selskabsskatter fortsat vil følge de angivelsesfrister, der er fastsat i de respektive lovgivninger.

...

3.5. Renteharmonisering og omlægning til dag til dag-rente

...

For så vidt angår de længerevarende restancer, vil gennemførelsen af skattekontoen betyde, at der betales højere rente for langvarige restancer end for kortvarige restancer. Det følger bl.a. af rentesrente-princippet. For selskaber, der er i restance med selskabsskat i mere end ca. 2 måneder, vil der således blive tale om en højere morarente end i dag, idet der vil blive anvendt samme rente som vedrørende f.eks. moms og A-skat. Der vil typisk være tale om virksomheder, der er i alvorlige likviditetsvanskeligheder, under betalingsstandsning, konkurs mv., mens den almindelige selskabsskattebetaling ikke påvirkes.

...

3.7 Debiterings- og krediteringstidspunktet for skattekontoen

Spørgsmålet om fra hvilket tidspunkt skattekontoen (saldoen) påvirkes (debiteres eller krediteres) er afgørende for fra hvilket tidspunkt, der skal beregnes morarente samt for, hvornår debetsaldogrænsen på 5.000 kr. skal anses for overskredet, og der som følge heraf sendes en rykker ud til virksomheden for hele saldobeløbet.

Spørgsmålet om tidspunktet for saldoens påvirkning er aktuelt både for krav/beløb, som virksomheden skal betale, og for krav/beløb, som virksomhederne har til gode. Der må sondres på den ene side mellem opgørelsen af krav og disses påvirkning af saldoen og på den anden siden de faktiske betalinger fra henholdsvis virksomhederne og told- og skatteforvaltningen og disses påvirkning af kontoen.

Krav på virksomheden vil blive debiteret skattekontoen på den sidste rettidige betalingsdag for det pågældende krav. Krav, der er kendte inden den faktiske betalingsfrist, vil kunne vises (konteres) på skattekontoen inden sidste rettidige betalingsdag, men vil ikke indgå som en del af den rentebærende saldo.

For så vidt angår de krav, som afhænger af virksomhedens angivelse, er det en forudsætning for korrekt debitering, at angivelsen i det hele taget er sket. Hvis virksomheden ikke har angivet, må told- og skatteforvaltningen foretage en foreløbig fastsættelse heraf. En sådan fastsættelse vil altid komme til tidsmæssigt at ligge efter angivelses- og betalingstidspunktet, og det fastsatte beløb vil derfor blive debiteret - med tilbagevirkende kraft - til den sidste rettidige betalingsdato for det pågældende krav. ...

3.8 Skønsmæssige fastsættelser

Efter opkrævningslovens § 4 kan told- og skatteforvaltningen skønsmæssigt fastsætte et tilsvarende, hvis ikke virksomheden indenfor den fastsatte frist har angivet for den forgangne afregningsperiode.

Med skattekontoens gennemførelse ændres der som anført ikke i regelsættet vedr. angivelse og frister mv. Der skal således fortsat ske individuel angivelse af de enkelte tilsvarende, og der vil fortsat, hvor der ikke sker angivelse, skulle ske en skønsmæssig fastsættelse af beløbet. Foretages der en sådan fastsættelse af beløbet, er det det fastsatte beløb, der debiteres skattekontoens saldo, og som dermed kommer til at indgå i en eventuel morarenteberegning.

Sker der efterfølgende en angivelse, vil det angivne beløb erstatte det skønsmæssigt fastsatte beløb. Har det skønsmæssigt fastsatte beløb været for højt eller for lavt sat i forhold til den efterfølgende korrekte angivelse, betyder dette, at morarenteberegningen således er sket af en saldo, der har været enten for høj eller for lav. Der korrigeres efterfølgende tilbage til den oprindelige frist for angivelsen for, at der har været beregnet rente af en enten for høj eller for lavt sat debetsaldo – eller creditsaldo.

Hensigten er således, at der skal foretages, hvad der kan betegnes som en fuld »tilbagerulning«. Det vil sige, at den hidtidige skønsmæssige fastsættelse og de hertil knyttede beregnede renter helt slettes. Det korrekte beløb indsættes med tilbagevirkende kraft, og der beregnes herefter korrekte renter af dette beløb. Dette står i modsætning til en »nettoløsning«, hvor der ikke tilbage i tid ændres i beregnede renter mv. men blot beregnes et reguleringsbeløb, som så enten debiteres eller krediteres saldoen.

En løsning der indebærer »fuld tilbagerulning« vil betyde, at virksomheden kan følge alle bevægelser, dvs. sletningen af den hidtidige skønsmæssige ansættelse og de hertil hørende renter og indsættelsen af det korrekte beløb samt de hertil knyttede renter. Denne løsning vil således give virksomheden det fulde overblik over de bevægelser og korrektioner, der har været på saldoen. ...

Af de specielle bemærkninger til lovforslag nr. L 205 af 29. marts 2006 fremgår bl.a.:

”Til nr. 9

...

I den foreslåede § 16, stk. 1, fastslås, at alle de i bestemmelsen nævnte betalinger fra og til virksomheder, selskaber, fonde og foreninger indgår i en samlet saldoopgørelse efter reglerne i det foreslåede kapitel 5. Bestemmelsen afgrænser således hvem og hvad (hvilke fordringer), der er omfattet af reglerne om skattekontoen.

...

Nr. 1 omfatter alle betalinger, som vedrører skatter og afgifter omfattet af opkrævningslovens § 1, stk. 1 og 2. Hermed falder alle betalinger vedrørende skatter og afgifter, som virksomheder, selskaber, fonde og foreninger skal registreres for, ind under skattekontoen. Det vil i praksis sige A-skat, lønsumsafgift, moms, arbejdsmarkedsbidrag, indeholdt udbytteskat, royaltyskat og renteskat efter henholdsvis kildeskattelovens §§ 66, 66A og 66B samt alle punktafgifterne.

...

I den foreslåede § 16a, stk. 1, fastslås det, at der i kraft af saldoprincippet sker automatisk modregning af ind- og udbetalinger fra og til virksomhederne. Med udtrykket »modregning« forstås egentlig modregning med modgående krav, sådan som det er beskrevet i afsnit 2.4, men udtrykket dækker i denne sammenhæng tillige over, at indbetalinger fra virksomhederne afskrives på en evt. eksisterende debetsaldo efter FIFO-princippet.

...

I den foreslåede § 16a, stk. 2, fastslås begreberne debetsaldo og kreditsaldo. En debetsaldo er udtryk for, at virksomhedens skyld til told- og skatteforvaltningen overstiger virksomhedens eventuelle tilgodehavender fra told- og skatteforvaltningen. En kreditsaldo er udtryk for det modsatte, dvs., at virksomhedens tilgodehavender overstiger virksomhedens skyld til told- og skatteforvaltningen. Begreberne debetsaldo og kreditsaldo anvendes flere steder i de foreslåede regler.

De foreslåede bestemmelser i § 16a, stk. 3-7, fastsætter fra hvilket tidspunkt et krav på indbetaling (en fordring) fra og et krav på en udbetaling (et tilgodehavende) til virksomheden påvirker saldoopgørelsen, samt hvornår de faktiske ind- og udbetalinger til dækning af sådanne fordringer og tilgodehavender påvirker saldoopgørelsen.

I stk. 3 fastslås tidspunktet for, hvornår et krav på en ind- eller udbetaling kan vises (konteres) på skattekontoen. At en ind- eller udbetaling vises/konteres betyder, at det ved opslag via den online-adgang, der etableres, vil fremgå af skattekontoen, hvilke fordringer eller tilgodehavender der allerede er opgjorte, og som forfalder til betaling indenfor nær fremtid. Fordringer kan således vises på skattekontoen fra det tidspunkt, hvor virksomheden har foretaget den angivelse, der ligger til grund for fordringen, eller på det tidspunkt, hvor fordringen på anden vis med sikkerhed kan opgøres. Der kan f.eks. være tale om en situation, hvor der ikke er sket angivelse, men hvor opgørelsen af en fordring beror på en kontrol af virksomhedens forhold.

Når det anføres, at en fordring (eller et tilgodehavende) skal kunne opgøres med sikkerhed, er det ikke ensbetydende med, at det krav, der ligger til grund for fordringen, ikke på noget efterfølgende tidspunkt vil kunne opgøres. Formuleringen er alene udtryk for, at det pågældende krav skal bero på virksomhedens egen angivelse eller en anden form for »sikker«, opgørelse og ikke blot være udtryk for et simpelt skøn.

I stk. 4 fastslås det, at et krav (en fordring) på en virksomhed først påvirker (debiteres) saldoopgørelsen – og dermed også påvirker renteberegningsgrundlaget – fra den sidste rettidige betalingsdag for det pågældende beløb. Indtil dette tidspunkt vil beløbet (hvor det er muligt) blot være vist (konteret) på skattekontoen. At der først beregnes renter fra den sidste rettidige betalingsdag er i overensstemmelse med den gældende praksis.

Stk. 5 indeholder bestemmelse om, at den til et krav knyttede indbetaling påvirker (krediteres) saldoopgørelsen fra den dag, hvor virksomheden foretager indbetaling, dvs. den dag, hvor virksomheden (fysisk) indbetaler det pågældende beløb i pengeinstitut, bank eller direkte hos skattemyndighederne. Foretages betalingen elektronisk anses betalingen for sket den dag, hvor beløbet hæves fra virksomhedens konto. ...Stk. 6 og 7 fastlægger tidspunktet for, hvornår henholdsvis et krav på udbetaling til virksomheden (et tilgodehavende) og den hermed forbundne faktiske udbetaling i praksis påvirker (henholdsvis krediteres og debiteres) saldoopgørelsen.

...

Bestemmelserne i den foreslåede § 16c, stk. 1-6, indeholder regler om forrentning af henholdsvis en debet- og en kreditsaldo og regler om, hvornår en debetsaldo forfalder til indbetaling samt regler om udbetaling af en kreditsaldo. Efter den foreslåede stk. 1 forrentes en debetsaldo med den i opkrævningslovens § 7, stk. 1, jf. stk. 2, fastsatte morarentesats. Rentesatsen udgør 0,8 pct. pr. måned, svarende til ca. 10 pct. årligt. Renten beregnes dagligt (dag til dag-rente) og tilskrives månedligt, og er ikke fradragsberettiget. Der regnes således i modsætning til de eksisterende regler med daglig renteberegning og rentes rente.

Derimod udløser en overskridelse af betalingsfristen med blot en enkelt dag ikke – som det er tilfældet i dag – én til to måneders rente. Der vil med gennemførelsen af skattekontoen kun skulle betales rente for det antal dage, som betalingsfristen faktisk overskrides med.”

Ved lov nr. 998 af 30. august 2015 (lov om ændring af opkrævningsloven og selskabsskateloven (Ændring af rentetillæg for afregning af selskabsskat og begrænsning af indestående på skattekontoen m.v.)) blev § 16 c, stk. 4, affattet således:

”Stk. 4. En kreditsaldo udbetales til virksomhedens Nemkonto, medmindre virksomheden har ønsket en beløbsgrænse for udbetaling af en kreditsaldo. En beløbsgrænse for udbetaling af en kreditsaldo kan højst udgøre 200.000 kr. Udbetaling af en kreditsaldo kan ikke ske, før der kan udbetales mindst 100 kr. Virksomheder kan uanset 3. pkt. anmode om at få ethvert beløb uanset størrelse udbetalt. Udbetaling af en kreditsaldo kan ikke ske, hvis virksomheden mangler at indsende angivelser for afsluttede perioder eller at indsende selvangivelse, jf. § 12, stk. 4.”

Af de generelle bemærkninger til lovforslag nr. L 6 af 3. juli 2015, der lå til grund for lovændringen, fremgår bl.a.:

”3.1.2. Lovforslaget

I det nuværende finansielle klima, der er præget af lav eller negativ forrentning, kan en mulighed for at have beløb stående på skattekontoen uden negativ forrentning være attraktiv for virksomheder, der har likviditet, som ønskes placeret. På den baggrund er det regeringens vurdering, at virksomhedernes adgang til at have store beløb stående på skattekontoen, uden at beløbene er modsvaret af en konkret forfalden fordring, bør begrænses bl.a. med henblik på at styrke effektiviteten af Nationalbankens pengepolitiske instrumenter og sikre at SKAT ikke kan anvendes som bank.”

Ved nævnte lov nr. 513 af 7. juni 2006, hvorved reglerne om én skattekonto blev indført, fik opkrævningslovens § 7, stk. 1, samtidig sin nugældende formulering.

Af de specielle bemærkninger til lovforslag nr. L 205 af 29. marts 2006, der lå til grund herfor, fremgår:

”Til nr. 3

Med gennemførelsen af skattekontoen indgår alle ind- og udbetalinger til virksomhederne i en samlet saldoopgørelse, hvor modregning sker automatisk. Fokus vil alene rette sig mod, hvorvidt virksomhedens skattekonto er i debet eller i kredit, dvs. om virksomheden skylder eller har penge til gode fra told- og skatteforvaltningen. En debetsaldo kan være sammensat af flere fordringer, A-skat, moms, told mv. Disse krav forrentes efter de gældende regler med forskellige rentesatser. Med henblik på konsekvent at kunne lægge saldoprincippet til grund og dermed opnå de største administrative fordele er det væsentligt, at der anvendes en og samme (harmoniserede) morarentesats i relation til den enhver tid værende saldo – uanset hvilke fordringer denne måtte være sammensat af.

Som det fremgår af afsnit 3.5 under de almindelige bemærkninger ovenfor, vil der ud fra en forudsætning om provenuneutralitet, skulle fastsættes en fremtidig harmoniseret månedlig rentesats på 0,8 pct.

Det foreslås, at den eksisterende rentebestemmelse i opkrævningslovens § 7, stk. 1, jf. stk. 2, lægges til grund for forrentning af den til enhver tid værende debetsaldo efter den foreslåede § 16c om saldoforrentning. Den eksisterende rentebestemmelse i opkrævningslovens § 7 fastholdes i den form den har nu, dvs. med en fast procentsats (et tillæg) efter stk. 1 og en variabel sats efter stk. 2. ...

Renteberegningen foreslås ændret således, at der fremover beregnes dag til dag-rente med månedlig rentetilskrivning. Herved kommer virksomhederne kun til at betale morarente (inkl. rentes rente) for det faktiske antal dage, som betalingsfristen overskrides i modsætning til i dag, hvor for sen betaling udløser én til to måneders rente.

Der foreslås indsat en henvisning til, at beløb der indgår på skattekontoen følger reglerne om saldoforrentning i den foreslåede § 16c.

...”

Af den daværende skatteministers politiske udspil ”Retssikkerhedspakke V, Et opgør med urimelige skatteregler” offentliggjort den 12. april 2019 fremgår bl.a.:

”Deponering – mulighed for indbetaling, hvis Skatteministeriet indbringer en sag for domstolene

En skatteyder bør ikke risikere væsentlige rentetilskrivninger i de særlige tilfælde, hvor Skatteministeriet vælger at indbringe en afgørelse fra Landsskatte retten for domstolene eller anke en dom.

Flere virksomheder har således efterspurgt en mulighed for at kunne foretage frivillige indbetalinger for at undgå senere rentetilskrivning. Som reglerne er i dag, er der ikke hjemmel til, at skatteyderen frivilligt kan indbetale skat, mens retssagen verserer. Erfaringer viser, at sagerne kan tage op til flere år. Hvis Skatteministeriet herefter får medhold, vil skatteyderen blive opkrævet renter, der er akkumuleret fra tidspunktet for den seneste rettidige betaling for det omstridte skattekrav.

I dag er reglerne sådan, at personer vil skulle betale renter på 4,8 pct. årligt af forhøjelsen af indkomstskatten, og et selskab vil skulle betale renter på 8,4 pct. årligt (2019-tal) af forhøjelsen af selskabsskatten. Renterne beregnes fra henholdsvis 1. september (personer) og 1. november (selskaber) i året efter det indkomstår, for hvilket skatten forhøjes, og frem til betalingen af skatten på den årsopgørelse, der udskrives som følge af dommen.

For at øge retssikkerheden lægges der op til, at reglerne kan ændres, så skatteyderne i visse tilfælde gives mulighed for frivilligt at indbetale (deponere) et beløb svarende til det omstridte skattekrav. Hermed sikres borgere og virksomheder fremadrettet mod store rentetilskrivninger, hvis domstolene senere giver Skatteministeriet medhold i sagen.”

Skatteforvaltningsloven

Skatteforvaltningslovens § 51, stk. 1 og stk. 6, fik sin nuværende affattelse ved lov nr. 427 af 6. juni 2005:

” *Henstand i forbindelse med klage*

§ 51. Told- og skatteforvaltningen kan efter ansøgning give henstand med betaling af den del af en skat, som en klage over opgørelsen vedrører. Det gælder dog ikke afgørelser efter toldlovgivningen, jf. artikel 244 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks.

Stk. 2. ...

...

Stk. 6. Henstand betinges af, at henstandsbeløbet forrentes med rentesatsen i den pågældende lov fra de i samme lov definerede forfaldstidspunkter. Henstand omfatter også rente samt eventuelt allerede påløbne renter.”

Af de specielle bemærkninger til bestemmelsen, jf. lovforslag nr. L 110 af 24. februar 2005, fremgår bl.a.:

”Til § 51

Bestemmelsen er en lovfæstelse af § 27 i bekendtgørelse nr. 520 af 25. juni 2002 om myndighedsinddeling og sagsudlægning, med en enkelt ændring, jf. stk. 2, 2. pkt. Bestemmelsen i § 27 er udtryk for en mangeårig praksis.

Efter gældende ret har en klage ikke opsættende virkning, medmindre andet er bestemt, jf. f.eks. statsskattelovens § 38.

Det er imidlertid fast praksis på skatteområdet, at hvis der klages over en skatteansættelse, så gives der efter anmodning som udgangspunkt henstand med betaling af den del af skatten, som klagen vedrører. Dette gælder dog ikke, hvis der er en nærliggende fare for, at skatten ikke vil blive betalt, hvis der ydes henstand, f.eks. hvis den skattepligtige er ved at flytte til udlandet. Alternativt kan der kræves sikkerhedsstillelse for at give henstand....”

Landsrettens begrundelse og resultat

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c

Det følger af § 2, stk. 1, litra c, i dagældende selskabsskattelov, som affattet ved lov nr. 282 af 25. april 2001, at et selskab som nævnt i § 1, stk. 1, med hjemsted i udlandet er skattepligtig af udbytte omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1.

Der ligger fast, at det udbytte, som Heavy Transport Finance (Luxembourg) SA, Luxembourg modtog i 2007, som udgangspunkt er skattepligtigt efter denne bestemmelse.

Der er endvidere enighed om, at det luxembourgske selskab ved modtagelsen af udbytte i 2007 opfyldte de krav om ejerandel og ejertid i forhold til det udbyttegivende datterselskab, Heavy Transport Holding Denmark ApS, der er en første betingelse for at opnå skattefrihed efter dagældende selskabsskattelov § 2, stk. 1, litra c. Efter bestemmelsen er det endvidere en betingelse, at beskatningen af udbyttet skal frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF (moder-/datterselskabsdirektivet), som ændret ved direktiv 2003/123/EF, eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den stat, hvor selskabet er hjemmehørende. Det er ubestridt, at de to selskaber er omfattet af direktivet som henholdsvis moder- og datterselskab.

Twisten i sagen angår i første række, om der i medfør af moder-/datterselskabsdirektivet eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Luxembourg er pligt til at frafalde eller nedsætte beskatningen.

Moder-/datterselskabsdirektivet

Det følger af moder-/datterselskabsdirektivets artikel 5, stk. 1, at det overskud, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat. Bestemmelsen er oprindeligt gennemført i dansk ret ved lov nr. 219 af 3. april 1992 og var på udlodningstidspunktet i 2007 gennemført som sket ved lov nr. 282 af 25. april 2001, som senest ændret ved lov nr. 1375 af 20. december 2004, ved henvisning i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, til direktivet.

EU-Domstolen har ved dom af 26. februar 2019 i de forenede sager C-116/16 og C-117/16 fastslået, at det generelle EU-retlige princip, hvorefter borgerne ikke må kunne påberåbe sig EU-retlige bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, skal fortolkes således, at de nationale myndigheder og domstole i tilfælde af svig eller misbrug skal nægte en skattepligtig person indrømmelsen af den fritagelse for kildeskat af udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, der er fastsat i artikel 5 i moder-/datterselskabsdirektivet, selv om der ikke findes nationale eller overenskomstmæssige bestemmelser, der foreskriver en sådan nægtelse. Domstolen har endvidere angivet, at der for at bevise retsmisbrug, kræves dels et sammenfald af objektive omstændigheder, hvoraf det fremgår, at det formål, som EU-lovgivningen forfølger, ikke er opnået, selv om betingelserne i denne lovgivning formelt er overholdt, dels et subjektivt element, der består i en hensigt om at drage fordel af EU-lovgivningen ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel. Den omstændighed, at en række holdepunkter foreligger, kan godtgøre, at der foreligger retsmisbrug, forudsat at disse holdepunkter er objektive og samstemmende. Sådanne holdepunkter kan bl.a. være, at der findes gennemstrømningsselskaber, som ikke har nogen økonomisk begrundelse, og den rent formelle karakter af en koncerns struktur, af den finansielle konstruktion og af lån. Det fremgår endvidere, at det ikke er nødvendigt, at skattemyndigheden fastlægger, hvilken enhed eller hvilke enheder myndigheden anser for dette udbyttes retmæssige ejer. Endelig fastslår Domstolen, at når der foreligger sådant svig eller misbrug, kan anvendelsen af de friheder, der er sikret ved Traktaten om Den Europæiske Union (TEUF) ikke gøres gældende med henblik på at anfægte den lovgivning i den førstnævnte medlemsstat, som regulerer beskatningen af dette udbytte.

Heavy Transport Holding Denmark ApS har gjort gældende, at det af EU-Domstolen fastlagte princip om forbud mod retsmisbrug ikke kan tillægges direkte virkning af danske domstole, da EU-Domstolen ikke har kompetence til at fastlægge et sådant princip, og da overladelse af kompetence hertil ikke er hjemlet i den danske tiltrædelseslov, jf. tilsvarende Højesterets dom gengivet i U2017.824 (Ajos).

Højesteret har i dommen gengivet i U1998.800 (Maastricht) fastslået, at det forhold, at den nærmere fastlæggelse af de beføjelser, der er indrømmet Fællesskabets institutioner, kan give anledning til tvivl, og at kompetencen til at afgøre sådanne fortolknings spørgsmål er henlagt til EF-domstolen (nu EU-Domstolen), kan ikke i sig selv anses for uforeneligt med bestemthedskravet i grundlovens § 20. At EF-domstolen ved fortolkning af traktaten også lægger vægt på andre fortolkningsmomenter end bestemmelsernes ordlyd, herunder traktatens formål, er ikke i strid med de forudsætninger, som er lagt til grund ved tiltrædelsesloven, og er heller ikke i sig selv uforeneligt med bestemthedskravet i grundlovens § 20, stk.

1. Det samme gælder om EF-domstolens retsskabende virksomhed inden for traktatens rammer. Af Maastricht-dommen og tilsvarende dommen gengivet i U2013.1451 (Lissabon) følger endvidere, at "[v]ed tiltrædelsesloven er det anerkendt, at kompetencen til at prøve lovligheden og gyldigheden af EF-retsakter tilkommer EF-domstolen. Dette indebærer, at danske domstole ikke kan anse en EF-retsakt for uanvendelig i Danmark, uden at spørgsmålet om dens forenelighed med Traktaten har været prøvet af EF-domstolen, og at danske domstole i almindelighed kan lægge til grund, at EF-domstolens afgørelser herom ligger inden for suverænitetens grænser. Højesteret finder imidlertid, at det følger af bestemmelseskravet i grundlovens § 20, stk. 1, sammenholdt med danske domstoles adgang til at prøve lovens grundlovsmæssighed, at domstolene ikke kan fratages adgangen til at prøve spørgsmål om, hvorvidt en EF-retsakt overskrider grænserne for den ved tiltrædelsesloven foretagne suverænitetensafgivelse. Danske domstole må derfor anse en EF-retsakt for uanvendelig i Danmark, hvis der skulle opstå den ekstraordinære situation, at det med den fornødne sikkerhed kan fastslås, at en EF-retsakt, der er opretholdt af EF-domstolen, bygger på en anvendelse af Traktaten, der ligger uden for suverænitetensafgivelsen ifølge tiltrædelsesloven. Tilsvarende gælder med hensyn til fællesskabsretlige regler og retsprincipper, som beror på EF-domstolens praksis."

I dommen gengivet i U2017.824 H (Ajos) udtalte Højesteret videre, at "EU-Domstolen har kompetence til at afgøre spørgsmål om fortolkningen af EU-retten, jf. TEUF artikel 267. Det henhører således under EU-Domstolen at afgøre, om en regel efter EU-retten har direkte virkning med forrang for en modstående national bestemmelse, herunder også i tvister mellem private. Om en EU-retlig regel kan tillægges den virkning i dansk ret, som EU-retten kræver, beror i første række på loven om Danmarks tiltrædelse af Den Europæiske Union." Højesteret fastslog endvidere, at principper, der er udviklet eller fastlagt på grundlag af TEUF artikel 6, stk. 3, samt bestemmelserne i EU-charteret, herunder charterets artikel 21 om ikke-forskelsbehandling, ikke efter tiltrædelsesloven er gjort umiddelbart anvendelige i Danmark.

Landsretten finder i overensstemmelse med de nævnte domme, at det tilkommer EU-Domstolen at fastlægge indholdet af EU-retten og herunder som sket i dommen af 26. februar 2019 i de forenede sager C-116/16 og C-117/16 at fastslå, at det i en række tidligere domme, jf. herved bl.a. dom af 9. marts 1999 i sag C-212/97, Centros, og den i Centrosdommens præmis 24 nævnte retspraksis, på et betydeligt antal forskellige retsområder fastslåede almindelige EU-retlige princip om, at borgerne ikke må kunne påberåbe sig EU-retlige bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, skal fortolkes således, at de nationale myndigheder og domstole i tilfælde af svig eller misbrug skal nægte en skattepligtig person indrømmelsen af den fritagelse for kildeskat af udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, der er fastsat i artikel 5 i moder-/datterselskabsdirektivet, selv om der ikke findes nationale eller overenskomstmæssige bestemmelser, der foreskriver en sådan nægtelse. Det tilkommer ligeledes EU-Domstolen at angive under hvilke omstændigheder, der foreligger et sådant retsmisbrug. Det af Heavy Transport Holding Denmark ApS anførte om, at EU-Domstolen har ændret praksis set i forhold til den af selskabet påberåbte dom af 5. juli 2007 i sag C-321/05 (Kofoed), kan ikke føre til et andet resultat.

EU-Domstolens fortolkning af det pågældende princip og den heraf følgende justering af, hvornår skattefritagelsen efter moder/-datterselskabsdirektivets artikel 5 kan påberåbes, kan endvidere ikke anses for at bygge på en anvendelse af TEUF, der ligger uden for suverænitetsafgivelsen ifølge tiltrædelsesloven.

Ordlyden af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, som i det væsentlige blot henviser til moder/-datterselskabsdirektivet, er ikke til hinder for en forståelse af bestemmelsen, der stemmer overens med den af EU-Domstolen anlagte fortolkning af det generelle EU-retlige princip om misbrug og direktivets artikel 5. Der gælder endvidere en almindelig formodning for, at lovgiver har tilsigtet en fortolkning af den danske gennemførelseslov, der er i overensstemmelse med de EU-retlige bestemmelser, der gennemføres ved loven, som de fortolkes af EU-Domstolen. De udtalelser, som skatteministeren fremkom med i forbindelse med tilblivelsen af loven, om muligheden for at indskyde et mellemholdingselskab på Cypern, er efter landsrettens opfattelse endvidere ikke af et indhold, som medfører, at den forståelse af moder/-datterselskabsdirektivet, som EU-Domstolen har fastlagt, ikke kan finde anvendelse i denne sag.

”Retmæssig ejer” – dobbeltbeskatningsoverenskomsten

Som anført i dommen gengivet i TfS 2012.182 har begrebet ”beneficial owner” (”retmæssig ejer”) været anvendt i OECDs modeloverenskomster siden 1977, men er ikke et i øvrigt kendt begreb i dansk ret. I OECD modeloverenskomsten fra 1977, som ligger til grund for dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg fra 1980, og i modeloverenskomsten fra 2003 er ”retmæssig ejer” ikke nærmere defineret, men der er i kommentarerne til overenskomsterne givet visse retningslinjer om forståelsen af begrebet. Som antaget i den nævnte dom samt i landsrettens dom af 3. maj 2021 i sagerne B-1980-12 og B-2173-12 bør kravet om, at modtageren er retmæssig ejer, så vidt muligt fortolkes i overensstemmelse med den internationale forståelse, der er kommet til udtryk i blandt andet kommentarerne til modeloverenskomsten. I den forbindelse har de efterfølgende kommentarer fra 2003 til modeloverenskomstens artikel 10, stk. 2, karakter af præciseringer set i forhold til de oprindelige kommentarer til modeloverenskomsten fra 1977. Kommentarerne fra 2003 kan derfor inddrages ved fortolkningen af begrebet retmæssig ejer.

Der er, som anført i den nævnte dom af 3. maj 2021, ikke grundlag for at antage, at en fortolkning af det anførte i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, om frafald eller nedsættelse i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der stemmer overens med den internationale forståelse af begrebet ”retmæssig ejer” i OECD modeloverenskomsten fra 1977, strider mod lovens § 2, stk. 1, litra c. Skatteministerens udtalelser i forbindelse med lovens tilblivelse om muligheden for at indskyde et mellemholdingselskab på Cypern og den ikke ganske stringente anvendelse i forarbejderne af begreberne ”retmæssig ejer” og ”rette indkomstmodtager” kan heller ikke i denne sag føre til en ændret vurdering. Det samme gælder det, som Heavy Transport Holding Denmark ApS har anført, om canadisk retspraksis og slutprotokollen til dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Luxembourg.

Administrativ praksis

Skatteministerens besvarelser af spørgsmål til Skatteudvalget, til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, som affattet ved lov nr. 219 af 3. april 1992, ved lov nr. 1026 af 23. december 1998 og ved lov nr. 282 af 25. april 2001, herunder de udtalelser, som skatteministeren fremkom med i forbindelse med tilblivelsen af lov nr. 282 af 25. april 2001 om muligheden for at indskyde et holdingselskab eksempelvis på Cypern og derved undgå dansk beskatning og om mulighed for at "omstrukturere sig", kan, jf. dommen af 3. maj 2021 i sagerne B-1980-12 og B-2173-12, ikke forstås som en tilkendegivelse om, at danske skattemyndigheder ville acceptere et retsmisbrug, som beskrevet af EU-Domstolen, eller ville indrømme skattenedsættelse i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, uanset at modtageren af udbyttet ikke kunne anses som retmæssig ejer heraf. Det samme gælder den omstændighed, at skatteministeren i svar af 27. november 2006 til Folketingets Skatteudvalg angav, at han ikke kunne "oplyse eksempler på udenlandske gennemstrømningsselskaber, som de danske skattemyndigheder ikke har accepteret som retmæssig ejer af udbytte fra danske selskaber."

Det bemærkes i den forbindelse, at skatteministeren, forud for beslutningen om udlodning i denne sag og det forudgående lån, i et svar til Folketingets Lovsekretariat af 6. november 2006 angav bl.a., at "[d]en begrænsede skattepligt - og fravigelsen - gælder for det selskab, der reelt *oppebærer* udbyttet. Den begrænsede skattepligt fraviges derfor kun, hvis det udenlandsk selskab, der reelt oppebærer udbyttet, er omfattet af direktivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Oppebæres udbyttet derimod reelt af et selskab i et skattelyland, er udbyttebetalingen ikke undtaget fra kildebeskatningen. Princippet om rette indkomstmodtager må således anvendes for at fastslå, hvem der "oppebærer" renterne. Udtrykket "rette indkomstmodtager" må anses for at være meget lig udtrykket "beneficial owner", som anvendes i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. I dobbeltbeskatningsoverenskomsterne skal kildebeskatningen kun frafalde eller nedsættes, hvis udbyttets retmæssige ejer (beneficial owner) er hjemmehørende i den anden stat. Bestemmelsen er et værn mod, at et almindeligt beskattet selskab indskydes som "conduit" selskab mellem det udbyttebetalende danske selskab og det endeligt modtagende udenlandske skattelyselskab. Bestemmelsen finder anvendelse, selvom der indskydes flere mellemliggende almindeligt beskattede selskaber. Det afgørende er, hvem der er den rette indkomstmodtager/ retmæssige ejer. "Conduit" selskaber omfatter bl.a. selskaber, der, skønt det er den formelle ejer, reelt har meget snævre beføjelser i relation til den pågældende indkomst. Selskabet er i relation til udbyttet en "nullitet" eller administrator, der handler på vegne af andre parter, jf. kommentarerne til artikel 10 i OECDs modeloverenskomsten (pkt. 12.1)." I et yderligere svar af 27. november 2006 til Folketingets Skatteudvalg anførte skatteministeren endvidere, at "[b]ortfaldet af begrænset skattepligt er betinget af, at det pågældende udenlandske selskab er den retmæssige ejer af udbyttet. Et rent gennemstrømningsselskab, som er hjemmehørende i udlandet, f.eks. Luxembourg, vil ikke være retmæssig ejer af udbyttet, jf. bemærkningerne til artikel 10 i OECDs modeloverenskomsten (afsnit 12.1). Den begrænsede skattepligt bortfalder dog alligevel, hvis den retmæssige ejer bag ved gennemstrømningsselskabet er hjemmehørende i et andet land, og Danmark efter moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst med dette land skal nedsætte eller undlade beskatning af udbyttet."

Det fremgår tillige af Skatteministeriets notat af 20. marts 2007 til Folketingets Skatteudvalg om status på SKATs kontrolindsats, at kapitalfondes overtagelse af danske virksomheder gennem de senere år har udgjort en større og større andel af de samlede virksomhedsoverdragelser, at antallet specielt i 2005 har vist sig at udgøre et betydeligt antal med en stor volumen, og at SKAT derfor har rettet fokus på denne type overdragelser. Det fremgår endvidere, at SKAT på denne baggrund har indledt en kontrol af en række overdragelser med henblik på at undersøge, hvem der er den endelige modtager, ”rette indkomstmottager”, af renter og udbytter. Skatteministeren oplyste den 15. maj 2007, at disse undersøgelser endnu ikke havde ført til udbyttebeskatning af udlodningerne til gennemstrømningselskaber.

På den nævnte baggrund kan der forud for beslutningen om udlodning i denne sag og det forudgående lån, ikke antages at have været en administrativ praksis om at tillade arrangementer, der efter EU-Domstolens dom i de forenede sager C-116/16 og C-117/16 udgør svig eller misbrug af bestemmelsen om fritagelse for kildeskat af udbytte efter artikel 5 i moder-/datterselskabsdirektivet, eller som indebærer, at udbytte udbetales uden indeholdelse af udbytteskat til et selskab, som ikke efter den ovennævnte forståelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Luxembourg er ”retmæssig indehaver”. Den omstændighed, at skattemyndighederne ikke forud for udlodningen i 2007 har tilsidesat sådanne arrangementer, kan herved ikke sidestilles med en positiv afgørelse herom, jf. tilsvarende Højesterets dom gengivet i U2020.1923 H.

Den konkrete udlodning

Den 23. maj 2007 udloddede Heavy Transport Holding Denmark ApS 325 mio. USD, svarende til 1.799.298.000 kr., til sit moderselskab Heavy Transport Finance (Luxembourg) SA.

Beløbet blev af det danske selskab modregnet i en fordring på det luxembourgske moderselskab hidrørende fra et lån på samme beløb, som Heavy Transport Finance (Luxembourg) SA havde optaget i Heavy Transport Holding Denmark ApS den 22. januar 2007 til betaling af købesummen for selskabet. Heavy Transport Finance (Luxembourg) SA købte Heavy Transport Holding Denmark ApS af de to selskaber, Heavy Transport Group Inc. og Incomara Holdings SA, der begge var hjemmehørende i Panama og ejere af både det danske og luxembourgske selskab. Købesummen blev den 24. januar 2007 overført fra Heavy Transport Finance (Luxembourg) SA til de panamanske selskaber.

Lånet fra Heavy Transport Holding Denmark ApS til Heavy Transport Finance (Luxembourg) SA på 325 mio. USD er i låneaftalen mellem parterne af 22. januar 2007 benævnt som ”interim dividend”, og det fremgår, at beløbet udbetales som et ”short term loan”, indtil det på en kommende generalforsamling i Heavy Transport Holding Denmark ApS kan vedtages at udlodde et udbytte til moderselskabet på samme beløb. Det er endvidere bestemt i låneaftalen, at lånet skal tilbagebetales efter påkrav eller umiddelbart efter vedtagelsen af udbyttebetalingen ved modregning heraf.

Det er ubestridt, at selskabet Heavy Transport Finance (Luxembourg) SA blev indsat som et mellemholdingselskab mellem de panamanske selskaber og Heavy Transport Holding Denmark ApS med det formål at sikre, at der ikke blev udløst dansk kildeskat ved den skete udbytteudlodning.

Om aktiviteterne i Heavy Transport Finance (Luxembourg) SA fremgår i øvrigt, at selskabet, der blev stiftet i 2004 efter det oplyste med henblik på at varetage finansieringen af Heavy Transport Holding Denmark ApS og efter den 22. januar 2007 som moderselskab for selskabet, ikke havde (og har) nogen ansatte, idet selskabets administration er outsourcet til et koncernselskab i Luxembourg, Heerema Group Service SA. Det er ubestridt, at moderselskabet ikke havde nogen anden aktivitet, da det overtog det danske selskab. Af Heavy Transport Finance (Luxembourg) SA's årsregnskab for 2007 fremgår, at selskabets aktiver pr. 31. december 2007 bestod af en kontantbeholdning på 148.551 USD og finansielle aktiver på 1.255.355 USD i datterselskabet Heavy Transport Holding Denmark ApS.

På den nævnte baggrund lægger landsretten til grund, at Heavy Transport Finance (Luxembourg) SA var forpligtet til og desuden kun var i stand til at tilbagebetale lånet på de 325 mio. USD til Heavy Transport Holding Denmark ApS ved modregning i det modtagne udbytte og således ikke havde nogen reel råderet over udbyttet. Herefter og da formålet med transaktionerne ubestridt har været at undgå danske beskatning af udbyttet i forbindelse med midlernes hjemtagelse til aktionærene i Panama, kan Heavy Transport Finance (Luxembourg) SA ikke anses som retmæssig ejer af udbyttet, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 10, stk. 2, hvorfor skatten som udgangspunkt ikke skal nedsættes efter overenskomstens regler. Heavy Transport Finance (Luxembourg) SA er heller ikke berettiget til skattefritagelse efter moder-/datterselskabsdirektivet, da selskabet må anses for et gennemstrømningsselskab uden selvstændig økonomisk og forretningsmæssig begrundelse, og dermed må karakteriseres som et kunstigt arrangement, hvis eneste formål har været at opnå skattefritagelse efter direktivet, jf. dommen af 26. februar 2019 i de forenede sager C-116/16 og C-117/16.

Betydningen af muligheden for en eventuel likvidation efter dagældende anpartsselskabslovs § 59

Heavy Transport Holding Denmark ApS har imidlertid gjort gældende, at der ikke foreligger et retsmisbrug af moder-/datterselskabsdirektivet, eftersom de to aktionærer i Panama, Heavy Transport Group Inc. og Incomara Holdings SA, i stedet for at indskyde selskabet, Heavy Transport Finance (Luxembourg) SA, til at modtage og videreformidle det ordinære udbytte fra Heavy Transport Holding Denmark ApS til de panamanske selskaber, kunne have valgt at lade det danske selskab likvidere i medfør af dagældende anpartsselskabslovs § 59, hvorved et udloddet likvidationsprovenu fra moderselskabet i Luxembourg ville have været skattefrit for de to aktionærer.

EU-Domstolen har i dommen af 26. februar 2019, præmisserne 108-110, udtalt sig om den situation, hvor der findes en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem kildestaten og den tredjestat, hvori de retmæssige ejere af det udbytte, som er blevet overført af gennemstrømningsselskabet, har deres skattemæssige hjemsted. Domstolen fastslog, at sådan-

ne omstændigheder ikke i sig selv kan udelukke, at der foreligger retsmisbrug. Domstolen udtalte herved, at hvis det er behørigt godtgjort på grundlag af samtlige faktiske omstændigheder, som bevidner, at de erhvervsdrivende har udført rent formelle eller kunstige transaktioner, der savner enhver økonomisk og forretningsmæssig begrundelse, med det hovedformål uretmæssigt at drage fordel af moder-/datterselskabets fritagelse for kildeskat, kan en sådan overenskomst ikke rejse tvivl om, at der foreligger et retsmisbrug. Domstolen anførte endvidere, at foreligger der en situation, hvor udbyttet ville have været fritaget for skat, hvis det var blevet udloddet direkte til det selskab, der har sit hjemsted i et tredjeland, kan det ikke udelukkes, at målet med koncernstrukturen ikke er udtryk for retsmisbrug.

Landsretten bemærker, at en likvidation i medfør af dagældende anpartsselskabslovs § 59 er en grundlæggende forskellig forretningsmæssig disposition fra den skete udbyttebetaling og indebærer tilsvarende forskellige retlige følger, herunder det i bestemmelsen indeholdte krav om anpartshavernes personlige, solidariske og ubegrænsede hæftelse for al gæld, herunder uforfalden og omtvistet gæld. Den omstændighed, at de retmæssige ejere af udbyttet angiveligt kunne have valgt at likvidere det danske selskab i medfør af dagældende anpartsselskabslovs § 59 og derved kunne have opnået skattefrihed af likvidationsprovenuet, kan dermed ikke føre til, at der ikke foreligger et retsmisbrug af moder-/datterselskabsdirektivets adgang til skattefritagelse i en situation som den foreliggende.

Hertil kommer i øvrigt, at det allerede henset til den civilretlige tvist med køberne af selskabet Dockwise Transport N.V. som følge af et forlist skib, ikke er holdepunkter for at antage, at en sådan likvidation var et reelt alternativ til den skete udbyttebetaling på tidspunktet, hvor udlodningen fandt sted.

Heavy Transport Finance (Luxembourg) SA er som følge heraf skattepligtig af udbyttet med 449.824.500 kr.

Kildeskattelovens § 69, stk. 1

Det følger af kildeskattelovens § 65, stk. 1, at Heavy Transport Holding Denmark ApS er ansvarlig for at indeholde kildeskatten på 449.824.500 kr.

Da Heavy Transport Holding Denmark ApS ikke har opfyldt denne indeholdelsespligt, er Heavy Transport Holding Denmark ApS efter kildeskattelovens § 69, stk. 1, umiddelbart ansvarlig over for det offentlige for betaling af det manglende beløb, medmindre Heavy Transport Holding Denmark ApS godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed fra selskabets side ved iagttagelse af kildeskattelovens bestemmelser.

Efter de foreliggende oplysninger har Heavy Transport Holding Denmark ApS været bekendt med de faktiske omstændigheder ved udbyttelodningen, herunder at formålet med at indskyde det luxembourgske moderselskab som et mellemlid alene var at undgå dansk kildebeskatning som angivet ovenfor.

Under disse omstændigheder kan det forhold, at der i begyndelsen af 2007 ikke forelå en endelig afklaring af det retlige spørgsmål, om der var fornøden hjemmel til at imødegå et

sådant retsmisbrug, ikke føre til, at Heavy Transport Holding Denmark ApS er ansvarsfri i efter kildeskattelovens § 69, stk. 1. Det samme gælder den rådgivning, som selskabet modtog fra KPMG i sommeren 2006.

Heavy Transport Holding Denmark ApS hæfter derfor for betalingen af 449.824.500 kr. i udbytteskat.

Rente

Det følger af opkrævningslovens § 7, stk. 1, at der skal betales renter som fastsat i bestemmelsen, hvis det skyldige beløb ikke betales rettidigt. Efter opkrævningslovens § 5, stk. 1, er sidste rettidige betalingsdag 14 dage efter påkrav.

SKAT har afgivet påkrav, jf. lovens § 5, stk. 1, om betaling den 7. december 2010 med betalingsfrist 14 dage efter den 21. december 2010.

Skatteministeriet har nedlagt påstand om, at der på denne baggrund skal betales renter fra denne dato. Heavy Transport Holding Denmark ApS har heroverfor principalt påstået, at renter først skal beregnes fra 14 dage efter, at domstolene har givet Skatteministeriet medhold i, at der påhviler Heavy Transport Holding Denmark ApS en pligt til at indeholde udbytteskat, og at selskabet er ansvarlig for betalingen af det ikke indeholdte beløb.

Landsretten har ovenfor konstateret, at SKAT var berettiget til at fremsætte påkravet af 7. december 2010. Den omstændighed, at Landsskatteretten omgjorde SKATs afgørelse af 7. december 2010 ændrer ikke på, at der herefter efter opkrævningsloven skal betales renter af kravet fra 14 dage efter påkravet af 7. december 2010.

Spørgsmålet er dernæst, om beløbet tillige skal indgå på skattekontoen, jf. opkrævningslovens kapitel 5, og dermed forrentes efter reglerne om saldoforrentning. Reglerne om saldoforrentning indebærer herved, at der skal betales renter af morarenten, jf. opkrævningslovens § 7, stk. 1, 4. pkt., jf. § 16 c, stk. 1, hvorefter den rente, der er fastsat efter § 7, stk. 1, jf. stk. 2, skal beregnes dagligt og tilskrives månedligt.

Der er enighed om, at kravet efter sin karakter er omfattet af reglerne om saldoforrentning.

Heavy Transport Holding Denmark ApS har nedlagt en subsidiær påstand om, at beløbet først kan indgå på skattekontoen fra 14 dage efter, at domstolene har givet Skatteministeriet medhold i, at der påhviler selskabet en pligt til at indeholde og betale udbytteskat. Til støtte herfor er det anført, at beløbet ikke kan indgå på skattekontoen, før der er vished om, at kravet består, jf. opkrævningslovens § 16 a, stk. 3, og at seneste rettidige betalingsdag, jf. opkrævningslovens § 16 a, stk. 4, først foreligger, når domstolene har truffet en afgørelse herom.

Som anført i landsrettens dom af 2. juli 2021 i sag B-1980-12 må udtrykket ”seneste rettidige betalingsdag” i opkrævningslovens § 16 a, stk. 4, forstås i overensstemmelse med opkrævningslovens § 5, dvs. at seneste rettidige betalingsdag er 14 dage efter SKATs på-

krav af 7. december 2010. Herefter og efter de i præmissen i dommen af 2. juli 2021 citerede bemærkninger til det lovforslag, der ligger til grund for indførelsen af bestemmelserne om en skattekonto og renteberegning af krav på indbetalinger (Lovforslag L 205 af 29. marts 2006), skal kravet på udbytteskat forrentes efter bestemmelsen om saldoforrentning i opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, fra lovens ikrafttræden den 1. august 2013.

Heavy Transport Holding Denmark ApS har yderligere gjort gældende, at selskabet ville have indbetalt det udbytteskattebeløb, som Skatteministeriet anså selskabet for skyldigt at betale med et tilbagesøgningforbehold, hvis Skatteministeriet ikke havde nægtet at modtage beløbet, og at det følger af almindelige forvaltningsretlige grundsætninger, herunder proportionalitetsprincippet, at skattemyndighederne burde have accepteret at modtage sådan betaling, da der ikke foreligger saglige modhensyn.

Advokaterne for NetApp Denmark ApS i sag B-1980-12 repræsenterer også Heavy Transport Holding Denmark ApS i nærværende sag.

Efter det svar af 5. december 2015, som en af disse advokater fik fra skattemyndighederne på spørgsmålet om mulighed for med forbehold om tilbagesøgning at deponere den udbytteskat, som skatteministeriet mente, at NetApp Denmark ApS skyldte, måtte det anses for udelukket, at Skatteministeriet ville have accepteret, at Heavy Transport Holding Denmark ApS til skattemyndighederne betalte udbytteskattebeløbet under tilbagesøgningforbehold. Skatteministeriet har under denne sag bekræftet, at man ikke ville have accepteret et sådant forslag.

Henset til størrelsen af de renter, der påløber efter opkrævningslovens § 7, stk. 1, og fra den 1. august 2013 tillige efter reglerne om saldoforrentning, finder landsretten, at det må lægges til grund, at Heavy Transport Holding Denmark ApS – hvis NetApp Denmark ApS havde modtaget et bekræftende svar i december 2015 – ganske kort tid herefter ville have indbetalt kildeskattebeløbet til skattemyndighederne på vilkår om tilbagebetaling, såfremt selskabet måtte vinde denne sag.

Mindretallet i dommen af 2. juli 2021 i sag B-1980-12 udtalte om spørgsmålet om adgang til sådan indbetaling følgende:

”Det er hverken i opkrævningslovens ordlyd eller forarbejder omtalt, hvordan skatteforvaltningen skal forholde sig til spørgsmålet om forrentning i de tilfælde, hvor en skatteyder eller en indeholdelsespligtig tilbyder betaling af et krav, som skatteforvaltningen har rejst, men som er underkendt af Landsskatteretten, og som herefter er fastholdt af skattemyndighederne, der har indbragt Landsskatterettens afgørelse for domstolene.

Foruden de forpligtelser, der følger af det relevante lovgrundlag, er skatteforvaltningen bundet af almindelige forvaltningsretlige principper, herunder principperne om saglighed og proportionalitet.

I den foreliggende situation, hvor NetApp Danmark ApS har tilbudt betaling af kravet, og hvor SKAT har afslået at modtage betaling under henvisning til

Landsskatterettens afgørelse og manglende hjemmel, selv om skattemyndighederne samtidig har fastholdt kravet og indgivet sagsanlæg, finder jeg, at ovennævnte principper indebærer, at SKAT er afskåret fra at kræve forrentning af kravet i medfør af opkrævningslovens § 7 i perioden efter NetApp Denmark ApS' tilbud om betaling. Jeg har herved bl.a. tillagt det betydning, at et sådant resultat ikke strider mod formålet med morarentereglerne i opkrævningsloven, og at der ikke er peget på modhensyn, der taler for at opretholde kravet om betaling af morarenter i perioden efter tilbuddet om betaling.

Hverken den omstændighed, at NetApp Denmark ApS, der som nævnt fik medhold i Landsskatteretten, ikke tilbød betaling på baggrund af en anerkendelse af kravet, eller det forhold, at landsrettens dom af 3. maj 2021 er af konstaterende karakter, kan efter min opfattelse begrunde et andet resultat.

Jeg stemmer derfor for at tage Skatteministeriets påstand delvist til følge således, at NetApp Denmark ApS tilpligtes at anerkende, at det ikke indeholdte beløb skal tillægges renter efter opkrævningslovens § 7 med virkning fra den 1. oktober 2010 til den 5. januar 2016. Jeg bemærker, at Skatteministeriet ikke har nedlagt subsidiær påstand om procesrenter.”

Af de af mindretallet nævnte grunde og med bemærkning om, at det af mindretallet anførte er i overensstemmelse med almindelige retssikkerhedsmæssige principper og princippet om adgang til retfærdig rettergang, finder landsretten, at Skatteministeriets rentepåstand kun kan tages delvist til følge, således at Heavy Transport Holding Denmark ApS tilpligtes at betale rente efter opkrævningslovens § 7 med virkning fra den 21. december 2010 til den 5. januar 2016, idet der 1 uge efter afsigelsen af denne dom på ny tillægges rente efter opkrævningslovens § 7.

Konklusion og sagsomkostninger

Af ovenstående følger, at Skatteministeriets påstand tages til følge, således at Heavy Transport Holding Denmark ApS skal anerkende, at der er pligt til at indeholde udbytteskat med 449.824.500 kr., svarende til 25 % af udbyttet på 1.799.298.000 kr., der den 23. maj 2007 blev besluttet udloddet fra Heavy Transport Holding Denmark ApS, samt at Heavy Transport Holding Denmark ApS er ansvarlig for betaling af det ikke indeholdte beløb med tillæg af renter efter opkrævningslovens § 7 med virkning fra den 21. december 2010 til den 5. januar 2016.

Heavy Transport Holding Denmark ApS skal betale sagsomkostninger for landsretten til Skatteministeriet med i alt 2.004.000 kr. Beløbet omfatter 4.000 kr. til retsafgift og 2.000.000 kr. til udgifter til advokatbistand inkl. moms. Beløbet til dækning af udgifterne til advokatbistand er fastsat ud fra en vurdering af, hvad der efter sagens omfang og karakter samt arbejdets omfang og det ansvar, der er forbundet med sagens førelse, skønnes rimeligt, samt henset til praksis i lignende sager om store værdier. Det er taget i betragtning, at denne sag er hovedforhandlet efter de sager, der er afgjort ved landsrettens domme af 3. maj og 2. juli 2021. Det er tillige indgået, at Skatteministeriet ikke har fået fuldt medhold i rentepåstanden.

T h i k e n d e s f o r r e t :

Heavy Transport Holding Denmark ApS skal anerkende, at der er pligt til at indeholde udbytteskat med 449.824.500 kr., svarende til 25 % af udbyttet på 1.799.298.000 kr., der den 23. maj 2007 blev besluttet udloddet fra Heavy Transport Holding Denmark ApS, samt at Heavy Transport Holding Denmark ApS er ansvarlig for betaling af det ikke indeholdte beløb med tillæg af renter efter opkrævningslovens § 7 med virkning fra den 21. december 2010 til den 5. januar 2016, idet der 1 uge efter afsigelsen af denne dom på ny tillægges rente efter opkrævningslovens § 7.

I sagsomkostninger for landsretten skal Heavy Transport Holding Denmark ApS betale 2.004.000 kr. til Skatteministeriet.

Det idømte skal betales inden 14 dage efter denne doms afsigelse.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.

(Sign.)

— — —
Udskriftens rigtighed bekræftes. Østre Landsret, den 31-03-2022

Demet Yilmaz
Kontorfuldmægtig