

6. Landsrettens begrundelse og resultat

Indledning

Hovedspørgsmålet i sagerne er, hvem der må anses for retmæssig ejer af de omhandlede renter og udbytter fra Københavns Lufthavne.

Landsretterne har tidligere haft lejlighed til at tage stilling til forståelsen af begrebet retmæssig ejer i relation til dobbeltbeskatningsoverenskomster, jf. de i afsnit 1.1. nævnte domme. Landsretten tiltræder i overensstemmelse hermed, at der kan være tale om misbrug ved kunstfærdige juridiske konstruktioner – f.eks. hvis en person disponerer via en juridisk sammenslutning, der er dannet i en stat, væsentligst for at opnå fordele i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som ikke ville kunne opnås af personen direkte, og 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.

Sådanne misbrugstilfælde må afgrænses over for den virksomhed, der sædvanligvis udøves af internationale koncerner. For at et selskab skal anses for et gennemstrømningsselskab, må det kræves, at ejeren udøver en kontrol med selskabet, der ligger ud over den planlægning og styring på koncernplan, som sædvanligvis forekommer i internationale koncerner. Der må således foretages en samlet vurdering af den struktur, der er sat op, herunder navnlig om selskabet har nogen reel råderet over den omhandlede indkomst.

Bedømmelse af forholdene mellem CADH og IDSA/MAESA2 – Dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Luxembourg

MAp etablerede en struktur til købet af Københavns Lufthavne, der var bestemt til at føre renter og udbytter fra Københavns Lufthavne gennem de danske selskaber MAC og CADH og de luxembourgske selskaber IDSA og MAESA2 til selskaberne på Bermuda. Ved låneaftalerne i strukturen blev etableret en retlig forpligtelse for selskaberne til at videreføre renter og udbytter. Renter og udbytter blev i overensstemmelse hermed videreført gennem de danske og luxembourgske selskaber. De danske og luxembourgske selskaber havde ingen egne økonomiske midler af betydning, ingen ansatte eller kontorer og ingen selvstændige økonomiske aktiviteter. Selskaberne fungerede udelukkende som gennemstrømningsselskaber og havde ingen reel råderet over de modtagne renter og

udbytter. Hovedformålet med strukturen må anses for at være at undgå dansk beskatning af renter og udbytter, idet IDSA umiddelbart fremstod som værende den retmæssige ejer. Hverken IDSA eller MAESA2 kan derfor anses for retmæssig ejer af renter og udbytter. En påberåbelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Luxembourg som grundlag for skattefrihed for renter og udbytter fra Københavns Lufthavne må anses for misbrug og kan ikke give grundlag herfor.

Bedømmelse af forholdene mellem MAEL/MAIL og MAT1/MAP-investorerne – Dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Australien

Der er ikke grundlag for at fastslå, at ordlyden ”endeligt berettiget” i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Australien må forstås på anden måde end det almindelige begreb ”retmæssig ejer” i OECD’s modeloverenskomst.

Den struktur, som MAP etablerede til købet af Københavns Lufthavne, blev tilsluttet MAP’s allerede eksisterende struktur, idet selskaberne blev placeret under Bermudaselskaberne MAEL/MAIL.

Det påhviler CADH, der har gjort gældende, at MAEL/MAIL må anses for gennemstrømningselskaber i relation til renter og udbytter fra Københavns Lufthavne, under de foreliggende omstændigheder at føre sikkert bevis herfor.

I den foreliggende sag afviger lånene mellem på den ene side MAT1 og MAIL/MAEL og på den anden side MAEL og MAESA2 størrelsesmæssigt, ligesom vilkårene for rente og løbetid er forskellige. Ud over servicering af lånene er der ikke retlige forpligtelser, der begrænser MAIL’s råden over indkomsten. Der er således ikke på forhånd fastlagt en struktur, der begrænser MAIL’s råden over indkomsten. For så vidt angår den faktiske råden, fungerer MAIL som holdingselskab for en række af MAP’s lufthavnsinvesteringer. MAIL har betydelige økonomiske midler ud over indkomsten fra MAESA2, og MAIL har afholdt betydelige administrationsomkostninger. Det er ikke godtgjort, at beslutningerne i MAIL om anvendelse af selskabets indkomst har været begrænset i forhold til beslutninger, der sædvanligvis foretages i holdingselskaber. Det er således ikke godtgjort, at man ikke kunne have valgt at beholde en del af MAIL’s indtægter fra Københavns Lufthavne i skattelyet på Bermuda. Det er heroverfor ikke af afgørende betydning, om indkomsten fra MAESA2 i vidt omfang må anses for faktisk at være kanaliseret videre til MAP’s investorer. Det bemærkes i den forbindelse, at denne struktur ikke fastlægger nogen direkte sammenhæng mellem den fulde

indkomst fra MAESA2 og videreførslen til MAT1. Den påberåbte gennemstrømning skete således gennem forskellige lån, der ikke udelukkende var knyttet til købet af Københavns Lufthavne, gennem førtidige afdrag på lån, ligesom der i et enkelt tilfælde skete videreførsel, før beløb var modtaget.

CADH har derfor ikke ført sikkert bevis for, at MAEL/MAIL må anses for gennemstrømningselskaber i relation til renter og udbytter fra Københavns Lufthavne. Det er således ikke bevist, at de endeligt berettigede (de retmæssige ejere) er bosiddende i Australien, og dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Australien kan derfor ikke give grundlag for skattefrihed.

Sammenfattende er der således ikke grundlag for skattefrihed eller skattenedsættelse for renter og udbytter fra Københavns Lufthavne som følge af dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Moder-/datterselskabsdirektivet (udbytte)

I forhold til moder-/datterselskabsdirektivet tiltræder landsretten den retsopfattelse, som landsretten tidligere har givet udtryk for i NetApp-sagen (B-1980-12), hvorefter retsmisbrug af direktivet ikke må føre til fritagelse for kildeskat af udbytte.

Da landsretten som anført ovenfor har fundet, at hverken IDSA eller MAESA2 kan anses for retmæssig ejer af renter og udbytter fra Københavns Lufthavne, foreligger der i forhold til moder-/datterselskabsdirektivet et retsmisbrug, der medfører, at direktivet ikke kan påberåbes som grundlag for fritagelse for kildeskat af udbytte.

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, må fortolkes i overensstemmelse hermed og giver derfor ikke grundlag for skattefrihed for udbytterne.

Rente-/royaltydirektivet (rente)

I forhold til rente-/royaltydirektivet bemærker landsretten, at de luxembourgske selskaber IDSA og MAESA2 som anført ovenfor ikke kan anses for retmæssige ejere af renterne. Der foreligger derfor i forhold til rente-/royaltydirektivet et retsmisbrug, som medfører, at direktivet ikke kan påberåbes som grundlag for fritagelse for kildeskat af renterne.

Skattemyndighederne er derfor beføjede til at se bort fra de elementer, der konstituerer misbruget. Skattemyndighederne er således berettigede til helt at se bort fra IDSA og MAESA2 og i stedet betragte gælden som gæld til MAEL/MAIL med den virkning, at renterne ikke anses for renter af gæld til de luxembourgske selskaber. Direktivet giver således heller ikke grundlag for fritagelse for kildeskat af den yderst begrænsede del af renterne (0,09 pct. - svarende til i alt ca. 2,6 mio. kr.), selv om disse blev i de luxembourgske selskaber.

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, må fortolkes i overensstemmelse hermed og giver derfor ikke grundlag for skattefrihed for renterne.

Kontrolleret gæld

CADH har gjort gældende, at betingelsen i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, om, at der skal foreligge kontrolleret gæld, skal vurderes i forhold til MAIL, såfremt IDSA eller MAESA2 ikke anses for retmæssige ejere af renterne, og at MAIL fra og med den 15. oktober 2009, hvor Macquarie Group's forhold til MAp som fund manager stoppede, ikke har haft en sådan bestemmende indflydelse eller fælles ledelse, at der foreligger kontrolleret gæld.

Skatteministeriet har gjort gældende, at betingelsen i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, om, at der skal foreligge kontrolleret gæld, skal vurderes i forhold til IDSA som rette indkomstmodtager. Såfremt vurderingen skal foretages i forhold til MAIL, er betingelsen også opfyldt, idet MAIL som følge af aktionæroverenskomsten med MEIF3 C havde bestemmende indflydelse over MAESA2 og dermed gælden.

Landsretten finder, at betingelsen i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, om, at der skal foreligge kontrolleret gæld, skal vurderes i forhold til MAIL, idet IDSA og MAESA2 ikke anses for retmæssige ejere af renterne.

Landsretten finder, at aktionæroverenskomsten indeholder så detaljerede regler for parternes udøvelse af deres ejerskab af MAESA2, at parterne gennem aktionæroverenskomsten må anses for at have en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse på MAESA2. MAESA2's gæld må derfor anses for kontrolleret gæld i forhold til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, jf. skattekontrollovens § 3 B.

MEIF3-investorerne

Efter omstruktureringen i november 2008 strømmede 50 pct. af renterne fra Københavns Lufthavne op gennem investeringsstrukturen til MEIF3, der er hjemmehørende i Guernsey.

CADH har gjort gældende, at MEIF3 er skattemæssigt transparent med den virkning, at investorerne i MEIF3 må anses for de retmæssige ejere af denne del af renterne. Da investorerne i vidt omfang skattemæssigt er hjemmehørende i en stat, Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst med, er disse berettiget til skattefrihed efter den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst.

CADH har på dette punkt (den subsidiære påstand B i rentesagerne) opgjort påstanden i forhold til det finske pensionsselskab Varma.

Bevisbyrden for, at MEIF3 anses for skattemæssigt transparent af skattemyndighederne i investorernes hjemlande, påhviler under de foreliggende omstændigheder, hvor den etablerede investeringsstruktur må anses for misbrug af såvel de relevante dobbeltbeskatningsoverenskomster som rente-/royaltydirektivet, jf. ovenfor, CADH, der skal føre et sikkert bevis herfor.

Landsretten finder ikke, at CADH har ført bevis for, at de finske skattemyndigheder har anset MEIF3 for skattemæssigt transparent med den virkning, at de beløb, der måtte være tilfaldet Varma, skattemæssigt anses for renter oppebåret af Varma. Det bemærkes herved, at erklæringen af 28. oktober 2021 fra legal counsel Elli Sistonon, Varma Mutual Pension Insurance Company, ikke kan tillægges nogen bevisværdi.

CADH har således ikke ført bevis for, at renterne ikke er undergivet dansk beskatning med henvisning til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Finland.

Skatteministeriet frifindes derfor for CADH's subsidiære påstand B i rentesagerne.

Administrativ praksis

Landsretten tiltræder, som fastslået af landsretterne i de allerede afgjorte beneficial owner-sager, at der ikke foreligger en administrativ praksis, der indebærer accept af arrangementer som de

foreliggende. Landsretten finder, at CADH ikke har haft føje til at antage, at IDSA i en situation som den foreliggende var skattefritaget for så vidt angår udbytte og renter fra Københavns Lufthavne.

Forældelse

Der er enighed mellem parterne om, at det offentliges eventuelle krav mod CADH som følge af manglende indeholdelse af udbytteskat og renteskat for 2008 er omfattet af den 5-årige forældelsesfrist, der følger af kildeskattelovens § 67 A.

Forældelseslovens § 3, stk. 2, bestemmer, at i tilfælde, hvor fordringshaveren var ubekendt med fordringen, regnes forældelsesfristen først fra den dag, da fordringshaveren fik eller burde have fået kendskab hertil.

Forældelsesfristen må regnes i forhold til SKAT's afgørelser af 4. december 2013 vedrørende udbytteskat og 25. april 2014 vedrørende renteskat. Spørgsmålet er således, om SKAT inden henholdsvis 4. december 2008 og 25. april 2009 var eller burde være bekendt med fordringen.

Landsretten lægger til grund, at IDSA's og MAESA2's årsregnskab for 2008 begge blev underskrevet den 26. juni 2009, og at de først blev modtaget i det luxembourgske selskabsregister henholdsvis 24. november 2009 og 24. september 2009.

Skattemyndighederne kunne ikke foretage en korrekt skatteberegning for 2008, før regnskaberne forelå. Det bemærkes i øvrigt, at skattemyndighederne først med KPMG's brev af 29. oktober 2009 modtog låneaftalerne mellem IDSA og MAESA2 og videre mellem MAESA2 og MAEL. Skattemyndighederne kunne først på dette tidspunkt konstatere, at udbytter og renter for 2008 var strømmet igennem de luxembourgske selskaber til MAEL på Bermuda.

Det kan ikke bebrejdes skattemyndighederne, at de ikke tidligere kom i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til bedømmelse af skattearrangementet. Det bemærkes i den forbindelse, at det ikke kan anses for tilstrækkeligt, at skattemyndighederne i 2006-07 kom i besiddelse af oplysninger om koncern- og lånestrukturen.

Landsretten finder således, at der ikke er indtrådt forældelse vedrørende kravet på udbytteskat og renteskat.

Kildeskattelovens § 69, stk. 1

CADH skulle ifølge kildeskattelovens § 65, stk. 1, og § 65 D, stk. 1, have indeholdt kildeskatten af henholdsvis udbyttet og af renterne fra Københavns Lufthavne.

I et tilfælde, som det foreliggende, hvor CADH ikke har opfyldt sin indeholdelsespligt, følger det af kildeskattelovens § 69, stk. 1, at CADH over for det offentlige er umiddelbart ansvarlig for betaling af det manglende beløb, medmindre CADH godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed fra selskabets side ved iagttagelse af kildeskattelovens bestemmelser.

CADH må efter de foreliggende oplysninger have været bekendt med de faktiske omstændigheder ved udbytteudlodningen og rentebetalingen, herunder at formålet med at indskyde IDSA som et mellemlid i al væsentlighed var at undgå dansk kildebeskatning.

Under disse omstændigheder kan det forhold, at der i 2006 til 2008 ikke forelå en endelig afklaring af det retlige spørgsmål, om der var fornøden hjemmel til at imødegå et sådant retsmisbrug, herunder at Landsskatteretten havde fundet, at dette ikke var tilfældet for så vidt angår udbytte, ikke føre til, at CADH bliver ansvarsfri i medfør af kildeskattelovens § 69, stk. 1.

CADH hæfter herefter over for det offentlige for betalingen af udbytteskat og renteskat.

Forrentning

Der er enighed mellem parterne om, at der skal ske forrentning, jf. opkrævningslovens § 7, stk. 1, af kravene på udbytteskat fra 14 dage efter påkrav, hvilket vil sige 14 dage efter SKAT's oprindelige afgørelser af 17. februar 2011 og 4. december 2013.

CADH har gjort gældende, at Skatteministeriet har fortabt retten til at opkræve renter fra og med det tidspunkt, hvor Landsskatteretten traf sin afgørelse, d.v.s. fra 23. november 2012 og 11. maj 2016.

Højesteret har i dom af 18. oktober 2022 i en tilsvarende situation udtalt, at det ikke er i strid med forvaltningsretlige principper eller andre regler, at skattemyndighederne i forbindelse med tilbagebetaling afslog at modtage frivillig indbetaling af beløbene med forbehold om tilbagebetaling, hvis domstolene kom til samme resultat som Landsskatteretten. Højesteret tiltrådte derfor, at et tilbud om frivillig indbetaling ikke kunne føre til, at forrentning efter boafgiftsloven og dødsboskatteloven skulle undlades.

Landsretten finder, at der ikke i opkrævningsloven er hjemmel til at fravige bestemmelserne sådan, at der ikke skal betales renter i perioden efter, at skattemyndighederne tilbagebetalte den opkrævede udbytteskat som følge af, at myndighederne ikke havde fået medhold i Landsskatteretten.

Landsretten finder i overensstemmelse med Højesterets ovennævnte dom, at skattemyndighederne ikke har fortabt retten til at opkræve renter fra og med det tidspunkt, hvor Landsskatteretten traf sin afgørelse, d.v.s. fra 23. november 2012 og 11. maj 2016.

CADH har endvidere gjort gældende, at forrentning efter den 1. august 2013, hvor reglerne om én skattekonto trådte i kraft, skal ske efter opkrævningsloven eller renteloven, idet kravet ikke skal indgå på skattekontoen før 14 dage efter en dom, der måtte give Skatteministeriet medhold.

Opkrævningsloven indeholder i kapitel 5 reglerne om én skattekonto. Reglerne trådte i kraft den 1. august 2013. Det fremgår af lovens § 16 a, stk. 4, at krav på indbetalinger fra virksomheder påvirker (debiteres) saldoopgørelsen fra den seneste rettidige indbetalingsdag for beløbet, og i overensstemmelse med Højesterets dom af 9. januar 2023 i sagen vedrørende NetApp Denmark ApS og TDC A/S (sag 69/2021, 79/2021 og 70/2021) er seneste rettidige indbetalingsdag efter bestemmelsen 14 dage efter SKAT's oprindelige afgørelser af 17. februar 2011 og 4. december 2013. Af lovens § 16 c, stk. 1, fremgår, at en debetsaldo på kontoen forrentes med den rente, der er fastsat i § 7, stk. 1, jf. stk. 2, og at renten beregnes dagligt og tilskrives månedligt, dvs. med rentes rente. Det følger af det anførte, at der herefter skal ske forrentning som påstået af Skatteministeriet.

Konklusion og sagsomkostninger

Det følger af det ovenfor anførte, at Landsretten tager Skatteministeriets selvstændige påstande til følge i B-2502-13 og B-2370-16, og at Skatteministeriet i øvrigt frifindes for Copenhagen Airports Denmark Holdings ApS' påstande, herunder de påstande, der er nedlagt i B-2439-13 og B-2365-16.

Efter sagernes udfald skal CADH betale sagsomkostninger til Skatteministeriet med 3.000.000 kr. til dækning af udgifter til advokatbistand inkl. moms og 8.000 kr. til dækning af retsafgift, i alt 3.008.000 kr. Ved fastsættelsen af beløbet til dækning af udgifterne til advokatbistand er der taget hensyn til sagernes værdi samt sagernes omfang, betydning og forløb, herunder at sagerne har været udsat på andre sagers forelæggelse for EU-Domstolen, og at sagerne er afgjort efter, at der er afsagt dom i andre sager med tilsvarende problemstillinger.

T h i k e n d e s f o r r e t :

Copenhagen Airports Denmark Holdings ApS skal anerkende, at der er pligt til at indeholde udbytteskat 1) med 80.467.507 kr. svarende til 28 pct. af udbyttet på 287.383.954 kr., der den 23. august 2006 blev besluttet udloddet fra selskabet, og 2) med 60.125.000 kr. svarende til 25 pct. af udbyttet på 240.500.000 kr., der den 8. august 2007 blev besluttet udloddet fra selskabet, samt at Copenhagen Airports Denmark Holdings ApS er ansvarlig for betaling af de ikke indeholdte beløb, i alt 140.592.507 kr. med tillæg af renter efter opkrævningslovens § 7 med virkning fra den 3. marts 2011.

Copenhagen Airports Denmark Holdings ApS skal anerkende, at der er pligt til at indeholde udbytteskat med 46.842.984 kr. svarende til 25 pct. af udbyttet på 187.371.938 kr., der den 4. april 2008 blev besluttet udloddet fra selskabet, samt at Copenhagen Airports Denmark Holdings ApS er ansvarlig for betaling af det ikke indeholdte beløb med tillæg af renter efter opkrævningslovens § 7 med virkning fra den 18. december 2013.

Skatteministeriet frifindes for de påstande, der er nedlagt af Copenhagen Airports Denmark Holdings ApS.

I sagsomkostninger for landsretten skal Copenhagen Airports Denmark Holdings ApS inden 14 dage betale 3.008.000 kr. til Skatteministeriet.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.