

HØJESTERETS DOM

afsagt onsdag den 18. maj 2016

Sag 65/2015

(1. afdeling)

RF Holding ApS

(advokat Bente Møll Pedersen)

mod

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten ved advokat Søren Horsbøl Jensen)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 23. afdeling den 13. marts 2015.

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Poul Søgaard, Niels Grubbe, Marianne Højgaard Pedersen, Henrik Waaben og Jens Kruse Mikkelsen.

Påstande

Parterne har gentaget deres påstande.

Supplerende sagsfremstilling

RF Holding ApS har oplyst, at der efter lovgivningen i Luxembourg som udgangspunkt ikke gælder et krav om lovpligtig revision af regnskaber for selskaber af samme type som LMR Investments S.à.r.l. Under sagens behandling for Højesteret har RF Holding imidlertid fået revisionsfirmaet KPMG – som efter det oplyste ikke er koncernens sædvanlige revisionsfirma globalt – til at revidere LMR Investments regnskaber for årene 2006, 2007 og 2008.

Det fremgår af de årsrapporter, som KPMG har revideret pr. 13. oktober 2015, at LMR Investments ikke har udloddet udbytte til sit moderselskab, HQR Investments Inc., i årene 2006-2008 eller senere – heller ikke de fordringer på beløb svarende til i alt 62.874.867 kr., som er

det omtvistede udbytte fra LMR Investments datterselskab, RF Holding. Fordringerne indgår som en del af LMR Investments finansielle aktiver på selskabets balance ved udgangen af både 2006, 2007 og 2008. Det fremgår endvidere af afsnittet om efterfølgende begivenheder ("Subsequent events") i årsrapporten for 2006, at LMR Investments den 1. december 2009 overdrog de udloddede fordringer på HQR Investments – inkl. renter på i alt 1.560.393 EUR – til RC Investments LLC til delvis nedbringelse af LMR Investments gæld til dette selskab.

Anbringender

RF Holding ApS har supplerende anført bl.a., at udbytte alene kan dække over betalinger til direkte aktionærer, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 1, og et aktionærforhold er således en forudsætning for, at der kan være tale om udbytte. Landsrettens dom bryder med en fast og langvarig praksis for fastlæggelse af rette indkomstmodtager af udbytte, hvorefter rette indkomstmodtager af et udbytte altid er den aktuelle aktionær, uanset om udbyttet udloddes til en indirekte aktionær eller tredjemand, der anses for at have modtaget indkomsten fra aktionæren.

Begrænset skattepligt efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, forudsætter efter ordlyden, at udbyttet kvalificeres som omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1, og ligningslovens § 16 A, stk. 2, definerer udbytte som "alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer". Ifølge kildeskattelovens § 65, stk. 1, 3. pkt., henregnes til udbytte alt, hvad der af selskabet udloddes til aktionærer. Der er ikke i de nævnte bestemmelser sprogligt belæg for at beskatte en udlodning, der kvalificeres som "udbytte", hos andre end den direkte aktionær. Indførelsen af særregler om mellemholdingselskaber i aktieavancebeskatningslovens § 4 A, stk. 3, og § 4 B, stk. 2, bekræfter denne opfattelse.

Det fastholdes, at det beroede på en fejl, at udbyttet oprindeligt ikke var medtaget i regnskabet for LMR Investments for 2006. Det fastholdes endvidere, at udbyttet – der ikke var et kontant udbytte – faktisk blev udloddet til LMR Investments, der har haft økonomisk gavn af den udloddede fordring. LMR Investments har ikke efter modtagelsen af udbyttet eller i øvrigt udloddet udbytte til sit moderselskab, HQR Investments, hvilket bekræftes i de nu reviderede årsrapporter for LMR Investments for årene 2006, 2007 og 2008.

Skatteministeriet har supplerende anført bl.a., at sagens omstændigheder skaber en formodning for, at de udloddede fordringer blev ledt uden om LMR Investments og tilbage til HQR

Investments. For at formodningen kan anses for afkræftet, må det kræves, at RF Holding for det første dokumenterer, at udbyttet og de deraf flydende renter blev bogført oprindeligt, og at internt regnskabsmateriale ikke alene kan gøre det, fordi det ikke har været kendt for omverdenen.

RF Holding har ikke godtgjort, at udbyttet og de deraf flydende renter oprindeligt blev bogført korrekt. Der foreligger ingen dokumentation for, at rentetilskrivninger løbende blev bogført over eksempelvis en mellemregningskonto med HQR Investments. RF Holding kan ikke løfte sin bevisbyrde ved at fremlægge den ændrede årsrapport for 2006 og årsrapporter for efterfølgende indkomstår, som selskabet ensidigt har fået et revisionsfirma til at revidere – navnlig ikke i det foreliggende tilfælde, hvor revisionsfirmaets konklusioner alene er baseret på de dokumenter, der er fremlagt i sagen. Forklaringerne for landsretten om, hvorfor udlodningen af fordringerne og de påløbne renter af fordringerne ikke blev indtægtsført og bogført korrekt, hænger ikke sammen og kan derfor ikke lægges til grund.

Det påhviler ikke Skatteministeriet at fremlægge ”dokumentation” for, at udbyttet blev ført uden om eller strømmede igennem LMR Investments. RF Holding har ikke nærmere beskrevet, hvori i en sådan ”dokumentation” skulle bestå, men det kan ikke være dokumentation for bankoverførsler eller lignende. Koncernens måde at gribe tingene an på, herunder den koncerninterne finansiering, var nemlig kendetegnet ved, at der ikke skete pengeoverførsler, men at der alene var tale om bogholderiposter.

Højesterets begrundelse og resultat

Sagen angår, om RF Holding ApS var forpligtet til at indeholde udbytteskat i forbindelse med beslutningen den 8. juni 2006 om udlodning af et udbytte på 62.874.867 kr. til sit moderselskab, LMR Investments S.à.r.l., der har hjemsted i Luxembourg, og om RF Holding i givet fald hæfter over for det offentlige for betaling af den ikke opkrævede udbytteskat (kildeskat) på dengang 28 % af udbyttet svarende til 17.604.962 kr. Udbyttet blev udloddet i form af fordringer på LMR Investments moderselskab, HQR Investments Inc., der havde hjemsted på Cayman Islands.

Efter kildeskatteovens § 65, stk. 1, skal et selskab indeholde udbytteskat i forbindelse med enhver vedtagelse eller beslutning om udbetaling eller godskrivning af udbytte af aktier eller

andele i selskabet. Dette gjaldt dog ikke, hvis udbyttet blev oppebåret af et udenlandsk moderselskab, der opfyldte visse betingelser, og hvis beskatning skulle frafalde enten efter EU's moder-/datterselskabsdirektiv (2011/96/EU) eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. de dagældende bestemmelser i kildeskattelovens § 65, stk. 5, og selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

Det fremgår af sagen, at RF Holding selv anså beslutningen af 8. juni 2006 for en udlodning af udbytte. Højesteret finder, at det følger af ordlyden af kildeskattelovens § 65, stk. 5, og selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, at fritagelse for pligten til at indeholde udbytteskat af et udbytte forudsætter, at udbyttet modtages (oppebæres) af et udenlandsk moderselskab, som opfylder kravene i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

Højesteret tiltræder af de grunde, som landsretten har anført, at RF Holding ikke har godtgjort, at selskabet faktisk udloddede udbyttet til LMR Investments, og lægger til grund, at udbyttet blev ledt uden om dette selskab. Det kan ikke føre til en ændret bevisvurdering, at der efter landsrettens dom er udarbejdet reviderede årsrapporter for LMR Investments for årene 2006, 2007 og 2008 på grundlag af de bilag, der allerede er fremlagt under denne sag.

Højesteret tiltræder herefter, at RF Holding ikke har godtgjort, at udbyttet er modtaget af et udenlandsk moderselskab, som opfyldte kravene til at fritage RF Holding for at indeholde udbytteskat.

Højesteret tiltræder endvidere, at RF Holding er ansvarlig for betalingen af den ikke indeholdte udbytteskat, jf. kildeskattelovens § 69, stk. 1.

Højesteret stadfæster herefter dommen.

Thi kendes for ret:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal RF Holding ApS betale 750.000 kr. til Skatteministeriet.

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