



HØJESTERETS DOM

afsagt tirsdag den 6. november 2018

Sag BS-7029/2018-HJR
(2. afdeling)

Invacare International Corporation
(advokat Arne Møllin Ottosen)

mod

Skatteministeriet
(advokat Søren Horsbøl Jensen)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 4. afdeling den 25. januar 2018.

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Marianne Højgaard Pedersen, Poul Dahl Jensen, Michael Rekling, Kurt Rasmussen og Jens Kruse Mikkelsen.

Påstande

Parterne har gentaget deres påstande.

Appellanten, Invacare International Corporation, har endvidere gentaget sin anmodning om, at der forelægges præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen i medfør af TEUF artikel 267.

Indstævnte, Skatteministeriet, har udtalt sig imod dette.

Anbringender

Invacare International Corporation har supplerende anført navnlig, at det er dokumenteret, at Invacare Corporation har optaget et lån, at der er konverteret et

beløb til euro, at der ved to overførsler er indsat beløb på Invacare Corporations konto, og at dette beløb er gået til at medfinansiere Scandinavian Mobility International ApS' (SMI's) køb af WP Domus GmbH. Der bestod således utvivlsomt et gældsforhold mellem SMI og Invacare Corporation. Det blev først efter SMI's erhvervelse af WP Domus GmbH besluttet, at fordringen skulle overdrages til det nederlandske selskab Invacare Holdings C.V.

Danmark anser som kildeland, at renter til Invacare Holdings C.V. er modtaget af Invacare International Corporation, idet Invacare Holdings C.V. er et kommanditselskab og derved transparent efter intern dansk ret. Der er derfor grundlæggende hjemmel til omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29.

Hvis det er den skattemæssige behandling af lånet i henhold til selskabsskatte-lovens § 2, stk. 1, litra d, der er afgørende, sådan som Skatteministeriet gør gældende, finder etableringsretten utvivlsomt anvendelse. Det følger af fast retspraksis ved EU-Domstolen, at alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for, eller gør udøvelsen af denne frihed mindre attraktiv, skal betragtes som begrænsninger i etableringsretten, jf. sag C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, præmis 30. Det fremgår endvidere af fast praksis, at det udgør en restriktion, når en medlemsstat træffer foranstaltninger, som kan afholde medlemsstatens selskaber fra at optage lån eller foretage investeringer i andre EU-medlemsstater, jf. bl.a. sag C-478/98, *Kommissionen mod Belgien*, præmis 18. Et selskab i Nederlandene som Invacare Holdings C.V., der er et partnerselskab under nederlandsk ret, som yder et lån til et koncernselskab i Danmark, er ringere stillet end et selskab i Danmark, der yder et lån til et koncernselskab i Danmark, i relation til muligheden for at få tilladelse til omgørelse efter skatteforvaltningsloven. Nægtelse af omgørelse er således under alle omstændigheder i strid med EU-retten om ret til kapitalens frie bevægelighed.

For så vidt angår betingelserne for omgørelse har Invacare International Corporation supplerende anført navnlig, at der ikke har været nogen skattemæssige fordele i form af sparede eller udskudte skatter forbundet med overførelsen af fordringen til Invacare Holdings C.V. Derimod opstod der en begrænset skattepligt af renterne, der ellers ville være undtaget fra dansk kildeskat på grund af den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Beløbet er beskattet i USA som udbytte, og der er sket beskatning af beløbet i Danmark. Bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1, skal fortolkes sådan, at dispositionen ikke i overvejende grad må have været båret af hensyn til at spare eller udskyde danske skatter. Såfremt de skattemæssige konsekvenser i andre lande skal tillægges betydning for den danske beskatning, er der i dansk skattelovgivning generelt et krav om udtrykkelig lovhjemmel, som i særlig grad gælder skattemæssige konsekvenser i andre lande, som SKAT vil inddrage til skade for skatteyderen.

Det forhold, at fordringen er opstået ved et lån fra Invacare Corporation til SMI og ikke ved et oprindeligt lån fra Invacare Holdings C.V. til SMI, havde ingen betydning for SKATs mulighed for at kunne vurdere, om der var begrænset skattepligt og indeholdelsespligt.

For så vidt angår anmodningen om præjudiciel forelæggelse har Invacare International Corporation supplerende anført navnlig, at selve beskatningsordningen i en række andre henseender også må antages at udgøre en ulovlig forskelsbehandling. Højesteret har pligt til at forelægge de centrale EU-retlige spørgsmål for EU-Domstolen, medmindre Højesteret anvender skatteforvaltningslovens § 29 på en EU-konform måde eller hjemviser sagen til Skattestyrelsen.

Skatteministeriet har supplerende anført navnlig, at det ikke strider imod EU-retten at give Invacare International Corporation afslag på tilladelse til omgørelse med den begrundelse, at der ikke i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1's forstand er foretaget en ansættelse af indkomstskat over for selskabet. Rentebetalinger skal ikke i alle tilfælde bedømmes efter reglerne om kapitalens frie bevægelighed. Det følger af EU-Domstolens faste praksis, at rentebetalinger efter omstændighederne falder inden for anvendelsesområdet for etableringsretten. En situation som den foreliggende falder uden for anvendelsesområdet for såvel TEUF artikel 49 om retten til fri etablering og artikel 63 om kapitalens frie bevægelighed, og det udgør derfor ikke en traktatstridig forskelsbehandling at nægte Invacare International Corporation tilladelse til omgørelse, jf. herved bl.a. EU-Domstolens dom af 13. november 2012 i sag C-35/11 (Test Claimants in the FII Group Litigation). Det er derfor upåkrævet at tage stilling til, om skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, udgør en restriktion i strid med etableringsretten eller kapitalens frie bevægelighed. For det tilfælde, at Højesteret måtte komme frem til, at den foreliggende situation falder inden for anvendelsesområdet for enten etableringsretten eller kapitalens frie bevægelighed, bestrides det, at der foreligger en traktatstridig restriktion, og der er ikke en sådan tvivl herom, at der er behov for at forelægge spørgsmål for EU-Domstolen.

Renterne, som sagen drejer sig om, vedrører en låneaftale indgået mellem Invacare Holdings C.V. og SMI, som er dateret den 9. september 2004. Der er derfor ingen tvivl om, at der med dette dokument var tale om stiftelse af et gældsforhold med Invacare Holdings C.V. som långiver og SMI som låntager. Hverken Invacare Corporation eller Invacare International Corporation er nævnt i låneaftalen, og der omtales ikke noget andet låneforhold end det, der ifølge aftalen blev etableret mellem Invacare Holdings C.V. og SMI. Der foreligger ingen transporterklæringer eller lignende til dokumentation for den hævdede overdragelse. Det forhold, at stiftelsen af gældsforholdet mellem Invacare Holdings C.V. og SMI meget muligt skete som led i indfrielsen af et andet koncerninternt lån, ændrer ikke på, at den gæld, som de omhandlede renter vedrører, først

blev stiftet ved indgåelsen af låneaftalen mellem Invacare Holdings C.V. og SMI.

Ved en omgørelse vil der ikke ske nogen ændring af den hævdede overdragelse, idet dette blot vil bestå i en formel udlodning af en fordring, som ikke længere eksisterer, uden at der sker en tilbageførsel og ændring af de stedfundne pengestrømme mv. Invacare Holdings C.V. vil dermed i virkeligheden ikke ændre den hævdede overdragelse. Det eneste, som Invacare Holdings C.V. vil have ændret, er den danske beskatning af renterne, men dette er udelukket, når der ikke sker en ændring af den privatretlige disposition, som beskatningen hviler på.

Supplerende retsgrundlag

I selskabsskatteloven (lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016) anføres i § 2 bl.a.:

”§ 2. Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de

...

d) 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 juridiske personer som nævnt i skattekontrollovens § 3 B (kontrolleret gæld)... 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...

...

Stk. 3.

...

Indkomstskatten i medfør af stk. 1, litra d og h udgør 22 pct. af renterne og afståelsessummerne. Skattepligten er endeligt opfyldt ved den i henhold til kildeskattelovens § 65 D foretagne indeholdelse af renteskat.”

I skattekontrolloven (lovbekendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013) anføres i § 2 og § 3 B bl.a.:

”§ 2. Selvangivelsespligten omfatter ikke:

...

3) Selskaber og foreninger mv., der alene er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, d, e eller g.

...

§ 3 B. Skattepligtige,

1) hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,

2) der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,

3) der er koncernforbundet med en juridisk person,

...

skal i selvangivelsen afgive oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner).

...

Stk. 2. Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne..."

I kildeskatteloven (lovbekendtgørelse nr. 117 af 29. januar 2016) anføres i § 65 D og § 69, stk. 1 og 2, bl.a.:

"§ 65 D. I forbindelse med enhver udbetaling eller godskrivning af renter til et selskab m.v., der er skattepligtigt efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, skal den, for hvis regning udbetalingen eller godskrivningen foretages, indeholde 22 pct. af den samlede rente. Det indeholdte beløb benævnes "renteskat". Pligten til at indeholde renteskat påhviler selskaber, fonde og foreninger, der har hjemting her i landet..."

...

§ 69. 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 denne lov.

Stk. 2. Den, som har indeholdt skat efter denne lov, hæfter over for det offentlige for betaling af det indeholdte beløb."

De gældende regler om beskatning af renter af koncerninterne lån blev indsat i skattelovene ved lov nr. 221 af 31. marts 2004.

I de almindelige bemærkninger til lovforslaget er anført bl.a. (Folketingstidende 2003-04, tillæg A, lovforslag nr. L 119, s. 4166-4168):

"3.3. Koncerninterne lån

...

3.3.3. Begrænset skattepligt af visse koncerninterne renter

Det foreslås, at der som udgangspunkt skal være begrænset skattepligt af renter af koncernintern gæld. Det vil sige renter af gæld, som selskaber m.v. har til udenlandske selskaber med kontrollerende indflydelse eller hermed koncernforbundne selskaber (kontrolleret gæld, dvs. rentebetaling til selskaber, der direkte eller indirekte ejer 50 pct. eller mere af aktiekapitalen i det danske selskab eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne.)

Der foreslås dog undtagelser, så der alene sker beskatning af udenlandske koncerner med danske selskaber, hvor rentebetaling går til et skattelyselskab i situationer, hvor en dansk koncern ville være beskattet af renteindtægten via CFC-reglerne. På denne måde sikres mere lige konkurrencevilkår for danske selskaber, uanset om de er ejet af danske koncerner eller af udenlandske koncerner.

Det foreslås, at skatten skal indeholdes med 30 pct. af renteindtægten, og at skattepligten skal være endeligt opfyldt med den foretagne indeholdelse af renteskat.

Renteindtægter, der tilfalder et udenlandsk selskabs faste driftssted her i landet, medregnes allerede efter de gældende regler ved opgørelsen af driftsstedets skattepligtige indkomst her i landet. Det foreslås derfor, at renteindtægter i sådanne tilfælde ikke skal være omfattet af de foreslåede regler om begrænset skattepligt af koncerninterne renter.

Efter forslaget skal skattepligten heller ikke omfatte renter, hvor beskatningen skal frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i rente-/royaltydirektivet (omtalt i pkt. 3.2.3.) eller i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor det modtagende selskab er hjemmehørende."

I lovforslagets bemærkninger til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, er anført bl.a. (Folketingstidende 2003-04, tillæg A, lovforslag nr. L 119, s. 4189):

"Forslaget vedrører ændringer vedr. koncerninterne lån og forslaget om gennemførelse af rente-/royaltydirektivet i dansk skattelovgivning.

Det foreslås at indsætte en ny bestemmelse som litra d i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, om begrænset skattepligt af koncerninterne renter. Formålet med bestemmelsen er at imødegå, at et dansk selskab m.v. nedsætter den danske beskatning ved at reducere den skattepligtige indkomst gennem rentebetalinger til visse finansielle selskaber i lavskatte-lande, hvis det udenlandske selskab m.v. kontrollerer det danske selskab m.v.

Den ny bestemmelse omfatter også rentebetalinger fra et udenlandsk selskabs faste driftssted, som er beliggende her i landet, hvis betalingen er knyttet til udøvelsen af virksomheden i driftsstedet.

I tilknytning til den foreslåede begrænsede skattepligt har lovforslaget i § 4, nr. 4, et forslag om, at der i kildeskatteloven – som en ny § 65 D – indsættes en regel om, at der skal foretages indeholdelse af en renteskat på 30 pct. i forbindelse med enhver udbetaling eller godskrivning af renter til et selskab m.v., der er skattepligtig efter den ny regel i § 2, stk. 1, litra d.

Efter forslaget under nr. 3 indsættes der desuden i selskabsskattelovens § 2, stk. 2, et nyt 3. punktum, hvorefter skattepligten efter § 2, stk. 1, litra d, er endeligt opfyldt ved indeholdelsen af renteskat efter kildeskattelovens § 65 D.

Udgangspunktet i den foreslåede § 2, stk. 1, litra d, 1. pkt. er, at den begrænsede skattepligt af renter alene skal omfatte renter af kontrolleret gæld, dvs. hvor det betalende og det modtagende selskab m.v. er koncernforbundet, som defineret i skattekontrollovens § 3 B.”

I lovforslagets bemærkninger til ændringen af skattekontrollovens § 2, stk. 1, nr. 3 (undtagelse fra selvangivelsespligten), er anført bl.a. (Folketingstidende 2003-04, tillæg A, lovforslag nr. L 119, s. 4195):

”Forslaget vedrører den foreslåede justering af reglerne om koncerninterne lån.

Efter den nuværende bestemmelse i skattekontrollovens § 2, stk. 1, litra c, omfatter selvangivelsespligten ikke selskaber og foreninger m.v., der alene er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, e eller g.

Der foreslås en redaktionel ændring af bestemmelsen som følge af den ny bestemmelse i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, om begrænset skattepligt af renter i visse tilfælde.”

I lovforslagets bemærkninger til kildeskattelovens § 65 D er anført bl.a. (Folketingstidende 2003-04, tillæg A, lovforslag nr. L 119, s. 4184):

”Forslaget vedrører den foreslåede justering af reglerne om koncerninterne lån.

Lovforslagets § 10, nr. 1, indeholder forslag om, at der indføres begrænset skattepligt af renter fra kilder her i landet af gæld til visse udenlandske juridiske personer.

Efter forslaget indsættes der i kildeskatteloven - som en ny § 65 D - regler om indeholdelse af en kildekat - en renteskat - på 30 pct. ved udbetaling eller godskrivning af renter, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d. De foreslåede bestemmelser er parallelle med de gældende bestemmelser i kildeskattelovens § 65 C, stk. 1 og 3, om indeholdelse af royaltyskat.”

Supplerende sagsfremstilling

Invacare International Corporation har for Højesteret oplyst nærmere om SMI's erhvervelse af det tyske selskab WP Domus GmbH.

WP Domus LLC og SMI indgik i 2004 en aftale om, at SMI skulle erhverve samtlige aktier i WP Domus GmbH. Der blev fastsat en fikseret pris for aktierne i WP Domus GmbH på 190.000.000 EUR, som skulle reguleres på baggrund af en række forpligtelser og rettigheder. En gæld på 50.039.048,15 EUR, som WP Domus GmbH havde til Deutsche Bank, skulle bl.a. fratrækkes købsprisen, idet køber eller et tilknyttet selskab skulle overtage den udestående gæld.

Forud for salget af aktierne i WP Domus GmbH ejede WP Domus GmbH 98,2 % af aktierne i datterselskabet WP Domus Homecare AG. De resterende 1,8 % af aktierne var ejet af Deutsche Bank. Salget af aktierne i WP Domus GmbH omfattede også samtlige aktier i Domus Homecare AG. Købsaftalen var således betinget af, at de aktier i WP Domus Homecare AG, som var ejet af Deutsche Bank, blev købt og tilbageført til WP Domus GmbH. Deutsche Bank og WP Domus GmbH indgik en aftale om salg af aktierne til en pris på 1.200.000 EUR.

Den foreløbige købspris med tillæg af renter for købet af aktierne i WP Domus GmbH blev den 9. september 2004 estimeret til at udgøre 145.822.411,02 EUR. Dertil skulle lægges den overtagne gæld til Deutsche Bank og beløbet til erhvervelsen af Deutsche Banks aktier i WP Domus Homecare AG.

Invacare Holdings C.V. overtog gældsforpligtelsen til Deutsche Bank på 50.039.048,15 EUR. Beløbet blev finansieret ved et banklån fra JP Morgan til Invacare Holdings C.V. Beløbet blev betalt til Deutsche Bank via en konto tilhørende Invacare Corporation i Bank One.

SMI betalte 60.000.000 EUR til WP Domus LLC for aktierne i WP Domus GmbH. Beløbet blev finansieret ved et banklån fra JP Morgan til SMI. Beløbet blev betalt til WP Domus LLC via en konto tilhørende Invacare Corporation i Bank One.

Invacare Corporation betalte et resterende beløb af købesummen på 85.822.411,02 EUR og betalte samtidig erhvervelsen af Deutsche Banks aktier i WP Domus Homecare AG til 1.200.000 EUR – i alt 87.022.411,02 EUR. Beløbet blev finansieret ved et banklån fra National City Bank til Invacare Corporation. Beløbene blev betalt til WP Domus LLC og Deutsche Bank via en konto tilhørende Invacare Corporation i Bank One.

I forbindelse med den efterfølgende endelige fastsættelse af købesummen returnerede sælgeren, WP Domus LLC, et beløb på 39.099,86 EUR til Invacare Corporation, der således i alt finansierede et beløb på 86.983.311,16 EUR. Efter diverse reguleringer af købesum m.m. udgjorde det beløb, som Invacare Corporation havde betalt i transaktionen, 83.508.224 EUR.

For Højesteret er fremlagt en mailkorrespondance om låneaftalen mellem Invacare Holdings C.V. og SMI samt om lånets datering.

I en mail af 23. september 2005 fra Invacare Corporation til bl.a. SMI er anført bl.a.:

"The "JE Acq Steps" tab of the attached outlines the journal entries ... that need to be recorded to move the investment in Domus from the books of corporate to SMI Intl as SMI Intl was the 100% acquirer of Domus.

The intercompany notes receivable should all be set up to be of a long-term nature with no planned settlement. As such, any changes due to exchange rate movements will be taken to the balance sheet as currency translation (part of other comprehensive income)."

I en mail af 26. september 2005 fra Invacare Holdings C.V. til SMI er anført bl.a.:

"Also, pls. prepare a long-term loan agreement between SMI and Holdings CV"

I en mail af samme dato fremsendte SMI et udkast til en låneaftale mellem Invacare Holdings C.V. og SMI. I mailen er anført bl.a.:

"It should be possible to back date the agreement to Sept. 9, 2004."

SMI indfrie lånet til Invacare Holdings C.V. i 2011.

Af SKATs afgørelse af 27. februar 2013 om SMI's indeholdelse af renteskat fremgår bl.a.:

"2. Begrundelse for forslag om indeholdelse af rentekildeskat

...

Det følger af selskabsskattelovens § 2 stk. 1, litra d, at renter fra kilder her i landet vedrørende gæld, som et selskab omfattet af § 1 har til juridiske personer som nævnt i skattekontrollovens § 3B (kontrolleret gæld) – med visse undtagelser, jf. herom nedenfor – er begrænset skattepligtige her til landet, medmindre en sådan beskatning skal frafalde efter EU's rente-/royaltydirektiv, direktiv 2003/49 EF, eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Både Invacare Holdings C.V. (NL) og Invacare Holdings TWO B.V. (NL) har fordringer på det danske selskab. Der sendes renter fra Danmark til begge nederlandske selskaber.

Danmark anser som kildeland renten til Invacare Holdings TWO B.V. (NL) for modtaget af det nederlandske selskab.

Derimod anser Danmark som kildeland renten til Invacare Holdings C.V. (NL) for modtaget af det amerikanske selskab, idet Invacare Holdings C.V. (NL) er et kommanditselskab og derved transparent efter intern dansk ret. USA anser renten for modtaget af Invacare Holdings C.V. (NL), idet USA har foretaget et check-the-box valg, hvorefter Invacare Holdings C.V. (NL) efter amerikanske regler behandles som et selskab.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten imellem Danmark og Nederlandene finder ikke anvendelse, idet Nederlandene ligesom Danmark anser Invacare Holdings C.V. (NL) for transparent og derfor ikke hjemmehørende i Nederlandene.

Den forskellige kvalifikation i henholdsvis Danmark og USA af det nederlandske kommanditselskab betyder, at Danmark som kildeland kan foretage beskatning af renten, med mindre det amerikanske selskab kan opnå

overenskomstbeskyttelse i henhold til DBO mellem Danmark og USA, SEL § 2, stk. 1, litra d.

Det er derfor nødvendigt at foretage en vurdering af, hvorvidt koncernen kan påberåbe sig den beskyttelse mod dobbeltbeskatning, der ligger i en overenskomst.

Af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA fremgår det af artikel 4, stk. 1, litra d vedrørende skattemæssigt hjemsted:

”d) En indkomst, fortjeneste eller gevinst, der er oppebåret gennem en enhed, der er skattemæssigt transparent i henhold til lovgivningen i den ene af de kontraherende stater (**Danmark**), skal anses for at være oppebåret af en person, der er hjemmehørende i en stat (**USA**), i det omfang denne indkomst, fortjeneste eller gevinst efter skattelovgivningen i en sådan kontraherende stat (**USA**) behandles som indkomst, fortjeneste eller gevinst for en hjemmehørende person (**USA**).”

Tekst med fed skrift er tilføjet af SKAT.

Når der henses til at renten ikke behandles som indkomst, fortjeneste eller gevinst for en hjemmehørende person i USA, idet USA anser renten efter amerikanske regler for modtaget af kommanditselskabet i Nederlandene, vil der ikke kunne opnås overenskomstbeskyttelse, og det danske selskab skal herved indeholde kildeskat på renten.”

Højesterets begrundelse og resultat

Sagens baggrund og problemstilling

Ved SKATs afgørelse af 27. februar 2013 pålagde SKAT Scandinavian Mobility International ApS (SMI) at indeholde kildeskat efter kildeskattelovens § 65 D ved betaling af renter på gæld til det nederlandske selskab, Invacare Holdings C.V., da rentebetalingen udløste skattepligt (renteskat) for SMI's moderselskab, Invacare International Corporation, efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d. Baggrunden for afgørelsen var, at SKAT fandt, at renten måtte anses for modtaget af Invacare International Corporation, idet Invacare Holdings C.V. er et kommanditselskab, der anses for transparent efter dansk ret. USA anså renten for modtaget af Invacare Holdings C.V., idet koncernen havde foretaget et valg efter amerikanske check-the-box regler, sådan at Invacare Holdings C.V. efter amerikanske regler behandles som et ikke-transparent selskab. Da renten ikke blev behandlet som indkomst i USA, kunne Invacare International Corporation ikke opnå beskyttelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem USA og Danmark. Ved afgørelsen blev SMI pålagt at indeholde i alt ca. 35,5 mio. kr. for perioden 2004-2011.

Ved Landsskatterettens afgørelse af 24. september 2015 stadfæstede Landsskatteretten SKATs afslag på Invacare International Corporations anmodning om tilladelse efter skatteforvaltningslovens § 29 til at omgøre selskabets hævdede disposition, hvorved selskabet overdrog den pågældende fordring på SMI til Invacare Holdings C.V. Baggrunden for anmodningen var, at Invacare International Corporation ønskede at få annulleret den pålagte kildeskat (renteskat) for SMI på ca. 35,5 mio. kr.

Sagen angår i første række, om skatteforvaltningslovens § 29 skal fortolkes således, at bestemmelsens forudsætning om "ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat" er opfyldt. Det er i den forbindelse et spørgsmål, om det kan lægges til grund, at SKAT over for Invacare International Corporation har foretaget en ansættelse af indkomstskat, der hviler på denne disposition.

Sagen angår i anden række, om Invacare International Corporation har godtgjort, at selskabets moderselskab, Invacare Corporation, oprindeligt var kreditor for den nævnte fordring, som via Invacare International Corporation hævdes overdraget til Invacare Holdings C.V., og om omgørelse af denne overdragelse i givet fald er mulig.

Sagen angår i tredje række, om betingelserne i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1-5, for at tillade omgørelse er opfyldt.

Der er endvidere rejst spørgsmål, om Skatteministeriets fortolkning af udtrykket "ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat" i § 29 er i overensstemmelse med EU-retten, og Invacare International Corporation har i den forbindelse anmodet om, at Højesteret forelægger præjudicielle spørgsmål herom for EU-Domstolen.

Skatteforvaltningslovens § 29

Tre dommere – Marianne Højgaard Pedersen, Michael Reklings og Jens Kruse Mikkelsen – udtaler:

Efter skatteforvaltningslovens § 29 finder bestemmelsen anvendelse, når der er foretaget "en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat". Efter forarbejderne til bestemmelsen anvendes begrebet "ansættelse af skat" såvel om opgørelsen af grundlaget for skatteansættelsen som om beregningen af den skat, dette grundlag fører til.

Vi finder, at ordlyden af bestemmelsen og forarbejderne til denne og til den tidligere gældende § 37 C i skattestyrelsesloven – herunder også forarbejderne til den nugældende § 29, stk. 1, nr. 3, hvorefter den disposition, der ønskes omgjort, "fra begyndelsen" har været lagt klart frem "for den skatteansættende myndighed" – må forstås således, at det forudsættes, at skattemyndighederne

over for den, der har anmodet om omgørelse, har foretaget en ansættelse af indkomstskat for, at det kan lægges til grund, at der foreligger en ansættelse af indkomstskat, som kan søges omgjort.

Af de grunde, landsretten har anført, tiltræder vi, at skattemyndighederne ikke har foretaget en ansættelse af indkomstskat over for Invacare International Corporation. Selskabet er derfor afskåret fra at anmode om omgørelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 29.

Dommerne Poul Dahl Jensen og Kurt Rasmussen udtaler:

Som anført har sagen baggrund i SKATs afgørelse om, at SMI havde pligt til at indeholde skat af den rente, som selskabet havde betalt på gælden til det nederlandske selskab Invacare Holdings C.V. Afgørelsen er begrundet i, at renten måtte anses for modtaget af det koncernforbundne amerikanske selskab Invacare International Corporation, og at renten er undergivet beskatning i Danmark som kildeland efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, idet dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA ikke fører til, at beskatningen af renterne skal frafalde eller nedsættes.

Spørgsmålet er, om de danske skattemyndigheder herved i forhold til Invacare International Corporation har foretaget "en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat", der efter skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, er en forudsætning for, at reglerne om omgørelse af privatretlige dispositioner kan anvendes.

Skatten af renterne er en indkomstskat, og spørgsmålet er derfor alene, om der er tale om en "ansættelse".

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, angår udenlandske selskabers begrænsede skattepligt af renter af kontrolleret gæld. Skattepligten påhviler det udenlandske selskab, der oppebærer renterne, i det foreliggende tilfælde Invacare International Corporation. Efter § 2, stk. 3, udgør indkomstskatten (for tiden) 22 pct. af renterne. Der gælder en særlig ordning for betaling af skatten af renterne. Efter kildeskattelovens § 65 D skal den, der betaler renten, det vil her sige SMI, indeholde renteskatten. Opfyldes indeholdelsespligten ikke, er den indeholdelsespligtige over for det offentlige som udgangspunkt umiddelbart ansvarlig for betaling af manglende beløb. Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 3, er skattepligten i relation til renterne endeligt opfyldt ved den i henhold til kildeskattelovens § 65 D foretagne indeholdelse af renteskat.

Som nævnt har SKAT i afgørelsen om at pålægge SMI indeholdelsespligt taget stilling til, at Invacare International Corporation er begrænset skattepligtig til Danmark af renterne. SKAT har endvidere foretaget en beløbsmæssig opgørelse af den indkomstskat af renterne, som efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra

d, påhviler Invacare International Corporation, idet det er denne skat, som SMI efter kildeskattelovens § 65 D pålægges at indeholde. Efter vores opfattelse må denne afgørelse om begrænset skattepligt og den beløbsmæssige opgørelse af skatten, der er indeholdt i afgørelsen om indeholdelsespligt for SMI, anses som en ansættelse af Invacare International Corporations indkomstskat eller sidestilles hermed. Det forhold, at Invacare International Corporation ikke skal selvangive renteindtægten, og at skatten af renterne opkræves hos SMI, kan ikke føre til et andet resultat.

Vi finder derfor, at Invacare International Corporation ikke er afskåret fra at opnå tilladelse til omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, såfremt de øvrige betingelser i bestemmelsen er opfyldt.

Herefter udtaler samtlige dommere:

Overdragelse af fordringen

Skatteministeriet har anført, at Invacare International Corporation ikke har godtgjort, at den disposition, som søges omgjort, har fundet sted. Efter ministeriets opfattelse er det alene dokumenteret, at kreditor for fordringen mod SMI er Invacare Holdings C.V. Det er ikke godtgjort, at Invacare Corporation tidligere har været kreditor, og at fordringen således skulle være overdraget fra Invacare Corporation via Invacare International Corporation til Invacare Holdings C.V.

Efter det, der er oplyst for Højesteret, finder Højesteret, at der er redegjort for alle væsentlige elementer i tilvejebringelsen af købesummen i transaktionen angående SMI's erhvervelse af aktierne i WP Domus GmbH. Der er endvidere redegjort for, hvordan købesummen blev betalt. Det må lægges til grund, at et beløb på 83.508.224 EUR blev stillet til rådighed af Invacare Corporation, som lånte beløbet fra tredjemand. Beløbet hidrørte ikke fra midler tilhørende eller tilvejebragt af Invacare Holdings C.V., og det må efter den korrespondance, der er fremlagt for Højesteret, lægges til grund, at den låneaftale, der blev oprettet mellem Invacare Holdings C.V. og SMI, først blev oprettet ultimo september 2005, det vil sige mere end et år efter transaktionens gennemførelse. Låneaftalen blev således tilbagedateret til datoen for transaktionens gennemførelse den 9. september 2004.

På denne baggrund finder Højesteret, at Invacare International Corporation har godtgjort, at et beløb på 83.508.224 EUR oprindeligt blev ydet som et lån i form af et koncerninternt tilgodehavende fra Invacare Corporation til SMI, og at dispositionen med overdragelse af fordringen via Invacare International Corporation til Invacare Holdings C.V. fandt sted efterfølgende.

Mulighed for omgørelse

For at grundbetingelserne for omgørelse af en disposition efter § 29, stk. 1, er opfyldt, er det yderligere en betingelse, at det civilretligt og faktisk er muligt at tilbageføre dispositionen således, at den disponerende stilles, som om dispositionen aldrig havde fundet sted.

Det er oplyst, at fordringen på 83.508.224 EUR blev endeligt indfriet i 2011. Da fordringen derfor var ophørt på tidspunktet for SKATs afslag på omgørelse af dispositionen, er det ikke muligt at tilbageføre denne sådan, at Invacare International Corporation på ny anses som kreditor.

Herefter finder Højesteret, at Invacare International Corporation ikke opfylder denne betingelse for omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29.

Øvrige betingelser i § 29, stk. 1

Efter skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3, er det en betingelse for omgørelse, at dispositionen "skal have været lagt klart frem for myndighederne". Det følger af bestemmelsens forarbejder, at der heri ligger, at den disposition, der søges omgjort, fra begyndelsen har været lagt klart frem for den skatteansættende myndighed, således at der for myndighederne ikke har været tvivl om dispositionens eksistens og indhold.

Det må lægges til grund, at hverken SMI eller Invacare International Corporation lagde dispositionen og dens skattemæssige bedømmelse i udlandet frem for de danske skattemyndigheder før i forbindelse med, at myndighederne på eget initiativ i 2011 tog spørgsmål om beskatning af renterne op. Herefter finder Højesteret, at dispositionen ikke fra begyndelsen har været lagt klart frem for skattemyndighederne. Det er uden betydning, om dispositionen har været lagt frem for amerikanske skattemyndigheder. Betingelsen i § 29, stk. 1, nr. 3, er derfor ikke opfyldt.

Efter § 29, stk. 1, nr. 4, skal de privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, være enkle og overskuelige. Det følger af bestemmelsens forarbejder, at de privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes, skal være enkle og overskuelige såvel for det år, hvor dispositionen er foretaget, som for efterfølgende år. Der må således ikke som følge af en tilladelse til omgørelse være tvivl om de afledte skattemæssige virkninger af omgørelsen.

Højesteret finder det ikke godtgjort, at de privatretlige virkninger af, at det nederlandske selskab Invacare Holdings C.V. som kreditor i et længerevarende internationalt koncernlåneforhold, der for flere år siden er ophørt ved indfrielse, skal udskiftes med et amerikansk selskab som kreditor, kan anses for enkle eller

overskuelige. Hertil kommer, at det er oplyst, at det fra et amerikansk skattemæssigt perspektiv ikke er muligt at gennemføre en ændring med tilbagevirkende kraft, og der findes at være betydelig tvivl om de afledte skattemæssige virkninger af en omgørelse. Betingelsen i § 29, stk. 1, nr. 4, er derfor ikke opfyldt.

Forholdet til EU-retten

Efter foranstående bedømmelse var det berettiget, at SKAT afslog at give Invacare International Corporation tilladelse til omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29 bl.a. som følge af, at det ikke er muligt at tilbageføre den disposition, som ønskes omgjort, og som følge af, at betingelserne i § 29, stk. 1, nr. 3 og 4, ikke er opfyldt. Ved disse begrundelser er det ikke afgørende, at Invacare International Corporation er begrænset skattepligtig, eller at selskabet i øvrigt ikke er hjemmehørende i Danmark. Selskaber, der er fuldt skattepligtige til Danmark, skal opfylde helt de samme betingelser. Disse begrundelser rejser således ikke spørgsmål om forskelsbehandling i strid med de EU-retlige principper om ret til fri etablering og kapitalens frie bevægelighed.

Da en besvarelse af spørgsmålet om, hvorvidt kravet om en forudgående ansættelse af indkomstskat over for ansøgeren i skatteforvaltningslovens § 29 i et tilfælde som det foreliggende er uforenelig med EU-retten, herefter ikke vil få betydning for afgørelsen af sagen, finder Højesteret, at der ikke er behov for at stille præjudicielle spørgsmål i medfør af TEUF artikel 267.

Konklusion

Anmodningen fra Invacare International Corporation om præjudiciel forelæggelse for EU-Domstolen tages ikke til følge.

Højesteret stadfæster dommen.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal Invacare International Corporation betale 500.000 kr. til Skatteministeriet.

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