

Betydningen af kildeskattelovens regler om indeholde og hæftelse for beneficial owner-problematikken – med fokus på et internretligt og EU-retligt perspektiv



Skrevet af
Marlene Vejrum

Kandidatafhandling
efteråret 2011

Titelblad

Afgangsprojekt på den juridiske kandidatuddannelse cand.jur. ved Aalborg Universitet

Titel Betydningen af kildeskattelovens regler om indeholde og hæftelse for beneficial owner-problematikken - med fokus på et internretligt og EU-retligt perspektiv

Engelsk titel The influence of the regulation in the Danish Act on Tax at Source regarding withholding tax and liability on the issue of beneficial owner – focusing on an internal legal and European legal perspective.

Vejleder Thomas Rønfeldt

Retsområder Selskabsskatteret, EU-ret

Afleveringsdato 14. oktober 2011

Antal sider 98

Afleveret af:

Marlene Vejrum

Indholdsfortegnelse

Afsnit I Indledende bemærkninger	1
1. Indledning.....	1
2. Afgrænsning.....	3
3. Metode.....	5
3.1 Afhandlingens opbygning.....	5
Afsnit II – Hæftelsesproblematikken	7
4. Indeholdelsespligt.....	8
5. Hæftelse for et andet selskabs skat.....	10
5.1 De danske kendelser om beneficial owner.....	11
5.1.1 Faktum i SKM2010.268.LSR og SKM2010.729.LSR.....	11
5.1.2 Faktum i SKM2011.57.LSR og SKM2011.485.LSR.....	11
5.2 Landsskatterettens forsømmelighedsvurdering.....	12
5.2.1 Faktum i SKM2011.59.LSR.....	12
5.2.2 Forsømmelighedsvurdering i SKM2011.485.LSR.....	13
5.2.3 Analyse af begrebet forsømmelighed.....	13
5.2.3.1 Krav om retmæssig ejer som betingelse for lempelse?.....	16
5.2.3.2 Fortolkning af begrebet beneficial owner i national og internationalt teori og retspraksis.....	19
5.2.3.3.1 Skatteministerens praksis frem til 2005.....	21
5.2.3.3.2 Skatteministerens praksis efter 2005.....	27
5.2.4 Sammenholdelse.....	32
5.2.5 Praksisændring.....	36
6. Den EU-retlige forsømmelighedsvurdering.....	39
6.1 Retsforholdet mellem national ret og EU-retten.....	39
6.2 Det EU-retlige misbrugsbegreb.....	40
6.2.1 Diskriminations- og restriktionsforbuddet i skattemæssig sammenhæng.....	41
6.2.2 Hensyn der kan retfærdiggøre en hindring – med særlig fokus på misbrug.....	43
6.3 Sammenholdelse af EU-rettens misbrugsbegreb over for det danske forsømmelighedsbegreb.....	47

Afsnit III Er kildeskattelovens regler om hæftelse i strid med grundloven?	53
7. Krav om hjemmel ved beskatning.....	54
7.1 Tilfælde, hvor et skattesubjekt hæfter for et andet skattesubjekts skat.....	58
7.1.1 Sambeskatning.....	58
7.1.1.1 Administrationsselskabet.....	59
7.1.1.2 Hæftelse	60
7.1.2 Aftalens indflydelse på et selskabs skattebetaling.....	61
7.1.2.1 Kan man aftale sig til en skattepligt?	61
8. Er der hjemmel til den pågældende beskatning?.....	65
8.1 Sammenholdelse	68
Afsnit IV Er kildeskattelovens regler om indeholdelse i strid EU-retten?	70
9. Den frie bevægelighed.....	70
9.1 Etableringsfriheden.....	70
9.2 Kort om diskriminationsforbuddet	71
9.3 Kort om restriktionsforbuddet.....	74
10. Medfører kildeskattelovens regler en hindring af den frie bevægelighed?.....	75
10.1 Hindring i form af en diskrimination?	75
10.2 Hindring i form af en restriktion?.....	77
10.3 Er der hensyn, der kan begrunde denne hindring?.....	80
10.4 Er hindringen proportionel?	81
10.5 Sammenholdelse	84
Afsnit V Afrunding	85
11. Konklusion	85
12. Summary	88
13. Litteraturliste	90

Afsnit I Indledende bemærkninger

1. Indledning

I takt med den stigende globalisering, hvor selskaber i større grad end hidtil etablerer sig over landegrænserne, oplever de enkelte lande et stadig større og større pres på deres skattegrundlag. Presset på landenes beskatningsbase skyldes, at de enkelte lande opererer med forskellige former for beskatninger og skattesatser, hvilket giver selskaberne mulighed for at tænke i skat.

EU-rettens regler om fri bevægelighed for personer, varer, tjenesteydelser og kapital har medført, at transaktioner over landegrænserne er blevet nemmere, idet EU-retten blandt andet sikrer selskaberne frihed til at bestemme, hvor de ønsker at etablere sig.

Derudover har mange lande også indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre lande, hvorved det bestemmes hvilket land der har beskatningsretten til en given indkomst. Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne sætter en begrænsning for selskaberne, idet overenskomsterne har til formål både at sikre, at der ikke sker dobbeltbeskatning men også dobbelt ikke-beskatning. Selskaberne har været nødsaget til at indordne sig dette og har i stedet forsøgt at finde huller i disse overenskomster.

Både EU-retten og DBO-retten har således givet selskaberne udnyttelsesmuligheder i forhold til, hvor det er mest fordelagtigt at etablere og drive selskabet. Beskatningsforskellene giver således selskaberne en langt større mulighed for at ”shoppe rundt”, således at selskabet kan få kanaliseret en pengestrøm fra et land til et andet på den billigste mulige måde.

Der er ofte større omkostninger forbundet med en udbetaling af udbytte eller renter, når udbetalingen er til et land, som ikke er omfattet af EU, eller hvormed Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Dette skyldes, at hverken EU-retten eller DBO-retten kan bruges til at lempe beskatningen herved. Dette har resulteret i andre løsninger, hvor den pågældende selskabskonstruktion laves med det primære fokus at få EU-retten og DBO-retten til at samarbejde bedst muligt. I sådanne tilfælde vil det ofte være fordelagtigt for selskabet, at en given pengestrøm ikke føres direkte til modtagerlandet, såfremt dette er et skattelyland, men i stedet føres igennem et eller flere lande, inden den rammer modtagelseslandet. Gøres dette gennem de rigtige lande vil en sådan konstruktion kunne spare selskabet skat.

Denne skattetænkning har medført en vilkårlig flytning af selskaberne og har fået myndighederne i de enkelte medlemsstater til at frygte en udhuling af deres skattesystem. Dette gælder også Danmark, hvor skattemyndighederne har fået er særligt på selskaber, der stiftes som et mellemliggende led mellem Danmark og et skattelyland, idet anvendelsen af disse selskaber ofte fører til, at dansk kildebeskatning af udbytte skal frafalde. Skattemyndighederne forsøger at få underkendt disse selskabskonstruktioner, da det menes, at de udelukkende er stiftet i EU for at udnytte de fordele, som er hjemlet i fællesskabsretten. Disse mellemholdingselskaber findes ikke at være beneficial owner af modtagne udbytter eller renter fra selskaberne i Danmark, men derimod mener skattemyndighederne, at det er de bagvedliggende ejere, der er beneficial owner af betalingerne. De mellemliggende selskaber anses i stedet for at være tomme selskaber uden nogen form for dispositionsret over den modtagne betaling.

Skattemyndigheder har efterhånden rejst en del af disse sager, og endnu flere er på vej. Nogle af sagerne har skattemyndighederne tab, men i andre har de fået medhold. Særligt interessant for denne afhandling er kendelserne, hvor skattemyndighederne har fået medhold, idet disse sætter de udbetalende danske selskaber i en problematisk situation. Når skattemyndighederne får medhold i en sag mener skattemyndighederne nemlig, at det udbetalende selskab er pligtig til at indbetale den manglende skat til de danske skattemyndigheder.

På baggrund af dette foretages således en gennemgang af kildeskattelovens regler om indeholdelse og hæftelse, hvor det blandt andet vurderes, om disse regler er i overensstemmelse med grundlovens hjemmelskrav og EU-retten.

2. Afgrænsning

Afhandlingen tager udgangspunkt i kildeskattelovens regler om indeholdelse og hæftelse på baggrund af Landsskatterettens kendelser som beneficial owner. Reglerne vurderes således udelukkende på baggrund af disse kendelser, hvorfor der afgrænses væk fra situationer omhandlede indeholdelse af A-skatter.

Afhandlingen foregår udelukkende på selskabsniveau, hvorfor der afgrænses væk fra problemstillinger vedrørende personbeskatning.

Kildeskattelovens regler om indeholdelse og hæftelse vedrører både, udbytter, renter og royalties, men eftersom afhandlingen tager afsæt i Landsskatterettens kendelser om beneficial owner. Eftersom disse kendelser udelukkende har været rejst sager i forbindelse med udbytter eller renter afgrænses væk fra royalties.

På trods af denne afgrænsning væk fra royalties bruges forarbejderne fra kildeskattelovens § 65 C dog til fortolkning. Dette skyldes, at forarbejderne til kildeskattelovens § 65 D, om renter, er sparsomme og fastslår egentlig blot indsættelsen af den nye bestemmelse. Herudover henviser kildeskattelovens § 65 D til § 65 C og fastslår, at den foreslåede bestemmelse er parallel med de gældende bestemmelser i kildeskattelovens § 65 C, stk. 1 og 3 om indeholdelse af royaltyskat.

Vedrørende afsnittet omkring kildeskattelovens overensstemmelse med grundloven fokuseres udelukkende på hjemmelskravet i § 43. Der fokuseres dog ikke på selve bestemmelsen, da bestemmelsen udelukkende bruges i forhold til vurderingen af kildeskattelovens regler om indeholdelse og hæftelse. Dette medfører, at grundlovens § 43 ikke i sig selv analyseres i dybden.

Det samme gælder for afsnittet omkring andre hæftelsesformer, hvor blandt andet sambeskatning nævnes. Her foretages ikke en dybdegående analyse af disse regler, men disse bruges derimod udelukkende i forhold vurderingen af, om der findes andre tilsvarende regler, hvor et skattesubjekt hæfter for et andet skattesubjekts skat.

Den EU-retlige vinkel af afhandlingen berører EU-rettens frie bevægelighed, idet EU-rettens principper om diskriminations- og restriktionsforbud er bygget op omkring retten til frit at bevæge sig inden for EU's grænser. Beneficial owner sagerne er som udgangspunkt bygget op

omkring etableringsfriheden. Dette skyldes, at selv om overførsel af udbytter og renter mellem koncernforbundne selskaber egentlig er kapitalbevægelser, så falder forholdet alligevel ind under etableringsfriheden. Afgørende for, om det er omfattet af etableringsfriheden eller kapitalens frie bevægelighed er, hvor stor den pågældende ejerandel er i det pågældende selskab. Såfremt ejerandelen er så stor, at det er muligt at udøve en bestemmende indflydelse på beslutningerne i selskabet og for at træffe afgørelse om selskabets drift, er forholdet omfattet af anvendelsesområdet for traktatens bestemmelser om etableringsfriheden.¹ Kapitalens frie bevægelighed kommer dog først i spil, når der i afhandlingen diskuteres EU-rettens forhold til tredjelande. Således afgrænses der væk fra arbejdskraftens og tjenesteydelsernes frie bevægelighed.

¹ Jf. sag C-196/04, Cadbury Schweppes, præmis 31; sag C-524/04, Test Claimants, præmis 27.

3. Metode

I afhandlingen benyttes den retsdogmatiske metode, idet målet med afhandlingen er at beskrive, analysere og fortolke den gældende ret omkring kildeskattelovens regler om indeholdelse og hæftelse.

De primære retskilder i afhandlingen er, i forhold til intern ret, kildeskatteloven, selskabsskatte-
loven og grundloven. I afhandlingen bruges således både administrativ praksis og retspraksis
samt forarbejder til at belyse den pågældende problemstillingen.

I EU-retten fokuseres både på primære og sekundære retskilder, hvorved blandt andet traktatens
principper samt moder-/datterselskabsdirektivet og rente-/royaltydirektivet anvendes.

3.1 Afhandlingens opbygning

Afsnit I omhandler de indledende bemærkninger, såsom indledning, afgrænsning og metode.

Afsnit II omhandler problemstillingen vedrørende hæftelsesproblematikken i kildeskatteloven.
Indledningsvis gennemgås kildeskattelovens regler for indeholdelsespligt og hæftelse. Herefter
gennemgås faktum i de danske kendelser om beneficial owner. Efterfølgende bruges disse ken-
delser som udgangspunkt til en analyse af forsømmelighedsvurderingen, som kildeskattelovens
regler om hæftelse stiller krav om.

Afslutningsvist i afsnittet sammenholdes den danske forsømmelighedsvurdering med EU-
rettens misbrugsbegreb.

Afsnit III omhandler problemstillingen om, hvorvidt kildeskattelovens regler om hæftelse er i
strid med grundloven. Her vurderes blandt andet grundlovens krav om hjemmel ved beskatning
i forhold til hæftelsesreglerne. Dette sammenholdes med hæftelsesprincipper på andre retsom-
rådet, såsom sambeskatning.

Afsnit IV indeholder en vurdering af, om kildeskattelovens regler om indeholdelse er i strid
med EU-retten. Her gennemgås EU-rettens grundlæggende principper for den frie bevægelig-
hed, hvortil det blandt andet også vurderes, hvornår denne frie bevægelighed lovligt kan hin-
dres.

Afsnit V indeholder afhandlingens afsluttende bemærkninger i form af konklusion, som indeholder en sammenfatning af afhandlingens vigtigste konklusioner undervejs. Derudover findes i dette afsnit også et summary og en litteraturliste.

Afsnit II – Hæftelsesproblematikken

Kildeskattelovens første regler om indeholdelse og hæftelse blev indsat allerede i 1967.² På trods af dette har reglerne gennem tiden ikke haft den store fokus. Dette er dog ændret efter at Landsskatteretten er begyndt at afsige kendelser om problematikken vedrørende beneficial owner, idet der nu er kommet stor fokus på reglerne om indeholdelse og hæftelse.

Kendelserne om beneficial owner omhandler en helt særlig selskabskonstruktion, hvor kapitalfonde i et skattelylande ejer en koncern med selskaber i flere lande, hvor der føres udbytter og renter igennem konstruktionen. I Landsskatterettens kendelser om beneficial owner er udbyttet eller renterne blevet kanaliseret fra et datterselskab i Danmark videre til et mellemliggende selskab i Luxembourg, som videre ejes af kapitalfonde beliggende i skattelylande. Betalingen fra Danmark til det mellemliggende holdingselskab i EU-landet er som udgangspunkt skattefrit, jf. moder-/datterselskabsdirektivet eller rente-/royaltydirektivet. I kendelserne har de danske skattemyndigheder dog bestridt denne skattefrihed, idet skattemyndighederne ikke mener, at det mellemliggende selskab i Luxembourg er beneficial owner af de modtagne udbytter eller renter. Skattemyndighederne anser det luxembourgske selskab som værende et gennemstrømningsselskab udelukkende sat i verden for at udnytte fordelene i moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Skattemyndighederne mener således, at det i stedet er ejerne i skattelylandet, der er beneficial owner af betalingerne. Skattemyndighederne har derfor i kendelserne argumenteret for, at betalingen skal ses som værende gået direkte fra selskabet i Danmark til skattelylandet. Dette vil således medføre, at betalingen ikke længere kan anses som værende omfattet af EU-retten, hvorfor den ikke anses som værende skattefri. Skattemyndighederne mener derfor, at det luxembourgske selskab er begrænset skattepligtig af udbetalingerne, hvorfor det danske datterselskab burde have indeholdt kildeskatt for forbindelse med udbetalingen, jf. kildeskattelovens § 65 og § 65 D, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c og § 2, stk. 1, litra d, i stedet for at have udbetaling udbyttet eller renterne skattefrit. Da dette ikke er sket, mener skattemyndighederne, at de danske selskaber hæfter for denne manglende indbetaling af den pågældende skat, jf. kildeskattelovens § 69.

² Kildeskattelovens § 65 om udbytter og § 69 om hæftelse blev indsat ved L26 (66/67). Kildeskattelovens § 65 C om royalties blev indsat ved L207 (1986/1987). Kildeskattelovens § 65 D om renter blev indsat ved L119 (2003/2004)

Selskaberne mener derimod, at udbetalingerne er omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet og dobbeltbeskatningsoverenskomsten, idet det luxembourgske selskab må anses for at være beneficial owner af det modtagne udbytte eller renter.

På nuværende tidspunkt er der afsagt fire kendelser i Landsskatteretten omkring problemstillingen om beneficial owner. De to første kendelser, SKM2010.268LSR og SKM2010.729.LSR fik selskabet medhold i deres anbringender. I de to sidste kendelse SKM2011.57.LSR og SKM2011.485LSR fik SKAT derimod medhold. Dertil kommer, at SKAT har anket de to første kendelser. Afsigelsen af disse kendelser har således medført, at kildeskattelovens regler om indeholdelsespligt og hæftelse for alvor er kommet i fokus, hvorfor der nedenfor ønskes uddybet, hvorledes dette kompliceret regelsæt gælder.

4. Indeholdelsespligt

Udenlandske selskaber som modtager udbytte eller renter fra et selskab i Danmark er begrænset skattepligtige heraf, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c og d. På trods af, at det er det udenlandske selskab, der er skattepligtig af denne indkomst, fastslår kildeskattelovens regler om indeholdelse dog, at det er det udbetalende selskab, der er indeholdelsespligtig for betalingen af skatten på aktionærernes vegne, jf. kildeskattelovens § 65, stk. 1 og 5 og § 65 D.

Det danske selskabs indeholdelsespligt for udbytter findes i kildeskattelovens § 65, stk. 1, hvoraf det fremgår, at det udbytteloddende selskab skal indeholde 27 pct. i forbindelse med enhver vedtagelse eller beslutning om udbetaling eller godskrivning af udbytte af aktier eller andele i selskabet.

Selskabets indeholdelsespligt omfatter alt udbytte, der deklarerer i selskabet. Selv om bestemmelsen umiddelbart referer til deklareret udbytte skal dette dog ses i umiddelbart forbindelse med LL § 16 A, stk. 2, nr. 1, hvori udbytte er alt, hvad der udloddes til et selskabs aktuelle aktionærer og andelshavere. Det vil sige, at pligten til at indeholde udbytteskat ikke kun gælder deklareret udbytte, men også de øvrige transaktioner mellem et selskab og dets aktionærer, som i skatteretlig sammenhæng anses for at udgøre udbytte.³ Indeholdelsen foretages under et med 27 pct. af det samlede udbytte uafhængigt af, hvem de udbytteberettigede er, og hvor de er

³ Jf. bl.a. L207 (1986/1987) – Forslag til Lov om ændring af forskellige skattelove (skattepligt), side 4406; Jan Pedersen mf., Skatteretten 4, 5. udgave 2009, Thomson Reuters, side 264 f. samt Per Hessel, Kildeskatteloven – pligt og ansvar, 3. udgave 1984, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, side 380 f.

hjemmehørende. Det er ligeledes uden betydning, om det modtagende selskab hæver udbyttet eller det bliver godskrevet dem, eller om udbyttet eventuelt slet ikke bliver hævet.⁴

Ligeledes indeholder kildeskattelovens § 65 D en indeholdelsespligt for renter. Denne bestemmelse foreskriver i overensstemmelse med kildeskattelovens § 65, stk. 1, at i forbindelse med enhver udbetaling eller godskrivning af renter til et selskab, der er begrænset skattepligtig til Danmark, skal den, for hvis retning udbetalingen eller godskrivningen foretages, indeholde 25 pct. af den samlede rente. Denne indeholdelsespligt påhviler, ligesom ved udbytter, selskaber, der har hjemting her i landet.

Kildeskattelovens §§ 65 og 65 D medfører således, at når et dansk selskab udbetaler udbytter eller renter til et udenlandsk selskab, som er begrænset skattepligtig til Danmark af det modtagne beløb, så skal det danske selskab, inden udbetalingen, foretage skattebetalingen til de danske skattemyndigheder og herefter udbetale det resterende beløb til det udenlandske selskab. Modtageren vil derfor kun modtage et reduceret beløb og har derved betalt den danske skat.

Det udbetalende selskab skal dog ikke indeholde kildeskat, såfremt udbyttet eller renterne ikke er omfattet af skattepligten i selskabsskatteloven § 2, stk. 1 c og d, jf. kildeskatteloven § 65, stk. 5, og § 65 D, stk. 1. Dette medfører, at det danske selskab ikke skal indeholde kildeskat, såfremt det udenlandske selskab er hjemmehørende i et EU-land, hvorved beskatningen frafalder efter moder-/datterselskabsdirektivet eller rente-/royaltydirektivet eller såfremt det modtagende selskab er hjemmehørende i et land, hvormed Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som hjemler bortfald af den pågældende kildeskat.

⁴ Jf. L26 (66/67) – Forslag til Lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (kildeskat), side 262 f.

5. Hæftelse for et andet selskabs skat

Kildeskattelovens §§ 65, stk. 1 og 65 D er således et eksempel på, at spørgsmålet om, hvem der indeholdelsespligtig for en pålignet skat, ikke altid blot besvares med, at det er den skattepligtige af den pågældende betaling. Således er kildeskattelovens regler om indeholdelse et eksempel på, at det i lovgivningen kan være fastslået, at et andet retssubjekt end den skattepligtige skal betale for den skattepligtiges skyldige skat.

Umiddelbart synes indeholdelsespligten ikke at volde de store problemer, idet det udbetalende selskab i stedet for at udbetale hele det samlede beløb til det modtagende selskab, i stedet for skal betale en vis andel heraf til skattemyndighederne. Den eneste byrde, der synes at kunne ligge heri, er en administrativ byrde i forhold til at skulle indbetale til to kontoer i stedet for en, hvorved administrationen af disse betalinger vil blive dobbelt for selskabet.

Indeholdelsespligten synes dog at kunne blive særdeles problematisk for det udbetalende selskab i situationer, hvor udbetalingen til det udenlandske selskab er sket, men hvor det danske selskab burde have indeholdt kildeskatten, men ikke har gjort det. Denne særlige problemstilling ses i de danske kendelser om beneficial owner, hvor selskabet, som nævnt ovenstående, mente, at de pågældende udbetaling var skattefri, hvorfor selskabet derfor ikke har indeholdt kildeskatten. I de kendelser, hvor SKAT har fået medholdt er selskabet således blevet dømt indeholdelsespligt for udbetalingen. For et selskab er dette særdeles problematisk, idet kildeskattelovens § 69, stk. 1 indeholder en hæftelsespligt for det udbetalende selskab, såfremt dette var udbetaling i en situation, hvor der burde have været indeholdt skat. Således kan det danske selskab komme til at hæfte for det modtagende selskabs skattebetaling, selv om den fulde udbetaling er foretaget. Afgørende herfor er, om det udbetalende selskab menes at have handlet forsømmeligt i forhold til den manglende indeholdelse, jf. kildeskattelovens § 69, stk. 1.

I det følgende afsnit foretages således en analyse af begrebet forsømmelighed. Dette begreb er således særdeles relevant for kendelserne om beneficial owner, særligt i de to kendelser, hvor SKAT har fået medhold, SKM.2011.57.LSR og SKM.2011.485.LSR, men også i de to første kendelser, SKM.2010.268.LSR og SKM.2010.729.LSR, hvor selskabet fik medhold, idet disse kendelser er anket. Først i afsnittet gennemgås således kort de danske kendelser om beneficial owner. Eftersom begrebet er relevant for alle afgørelser på den ene eller anden måde, laves en

samlet analyse af forsømmeligheds-begrebet på baggrund af alle afsagte kendelser fra Landskatteretten om beneficial owner på trods af, at udfaldet af kendelserne er forskelligt.

5.1 De danske kendelser om beneficial owner

5.1.1 Faktum i SKM2010.268.LSR og SKM2010.729.LSR

I SKM2011.268.LSR og SKM2010.729.LSR gav Landsskatteretten selskabet medhold i, at selskabet ikke var indeholdelsespligtig af henholdsvis en udbytte- og rentebetaling, som gik fra et dansk selskab til et selskab i Luxembourg som var ejet af et selskab på Cayman Island. SKAT mente, at selskabet i Luxembourg var et mellemholdingselskab udelukkende sat i verden for at spare skat, hvorfor selskabet ikke kunne anses som beneficial owner.

Landsskatteretten kom dog i begge kendelser frem til, at allerede fordi der ikke var sket en gennemstrømning af udbyttet og renterne fra det danske selskab, gennem Luxembourg og videre til Cayman Island, blev det luxembourgske selskab anset for at være beneficial owner af den modtagne betaling.

5.1.2 Faktum i SKM2011.57.LSR og SKM2011.485.LSR

I SKM2011.57.LSR og SKM2011.485.LSR gav Landsskatteretten SKAT medhold i, at der i den pågældende situation bestod begrænset skattepligt for rentebetalinger, som gik fra et dansk selskab til et svensk selskab. Dermed så man i denne kendelse bort fra skattefritagelsen i rente-/royaltydirektivet og dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den begrundelse at det svenske selskab blot var et gennemstrømningsselskab, idet man mente at renterne blev videreført til et selskab på Jersey/Cayman Island i form af et koncernbidrag. Derfor mente Landsskatteretten ikke, at det svenske selskab var beneficial owner af den pågældende rentebetaling. Dette medførte, at det danske selskab blev fundet indeholdelsespligtig af renteskatten.

Eftersom SKAT fik medhold både i SKM2011.57.LSR og SKM2011.485.LSR blev der efterfølgende foretaget en forsømmelighedsvurdering af selskabets handlinger, jf. kildeskattelovens § 69, stk. 1. For SKM2011.59.LSR skete dette i SKM2011.59.LSR, hvorimod det i SKM2011.485.LSR blev vurderet direkte i den oprindelige kendelse.

5.2 Landsskatterettens forsømmelighedsvurdering

Det følger af kildeskattelovens § 69, at den, som undlader at opfylde sin pligt til at indeholde skat, er umiddelbart ansvarlig for betaling af manglende beløb, medmindre det godtgøres, at der ikke er udvist forsømmelighed ved iagttagelse af kildeskattelovens bestemmelser.

Særdeles afgørende for de danske selskaber er derfor, hvad begrebet 'udvist forsømmelighed' konkret betyder. Nedenstående analyseres derfor begrebet forsømmelighed med afsat i SKM2011.59.LSR som er afsagt på baggrund af SKM2011.57.LSR samt SKM2011.485.LSR, hvor forsømmelighedsvurderingen bliver foretaget direkte i kendelsen, hvor selskabet bliver dømt indeholdelsespligtig.

5.2.1 Faktum i SKM2011.59.LSR

I SKM2011.59.LSR anser Landsskatteretten ikke selskabet for at have godtgjort, at det ikke har udvist forsømmelighed ved at undlade at indeholde renteskat, for den manglende indeholdelse af skat, jf. kildeskattelovens § 65 D og § 69, stk. 1. Ved afgørelsen lagde Landsskatteretten vægt på, at selskabet, på baggrund af den foreliggende konstruktion, burde havde indset, at rentebetalingen var begrænset skattepligtig, eller at der var overvejende sandsynlighed herfor.

SKAT mener blandt andet, at selskabet bevidst har deltaget i et arrangement uden noget forretningsmæssig begrundelse, hvor selskabet har forsøgt at sikre sig fordele, som hverken rente-/royaltydirektivet eller den nordiske dobbeltbeskatningsordning tilsigter adgang til. De personer, der havde tilrettelagt arrangementet nødvendigvis måtte have haft den fulde viden om formålet mv., og dem der har haft kontrol over selskaber, har derfor været i besiddelse af al relevant information. Selskabet har dermed ikke haft føje til at anse de svenske selskaber for retmæssig ejer af renterne og dermed ikke haft grund til at tro, at der under disse omstændigheder ikke forelå en indeholdelsespligt.

Selskabet mener derimod ikke, at have udvist forsømmelighed ved den manglende indeholdelse af renteskat. Selskabet lægger blandt andet vægt på, at retspraksis viser, at der ved forsømmelighed kræves, at den indeholdelsespligtige i en eller anden forstand har været bekendt med, at der burde have været indeholdt skat. Selskabet mener ikke, at de har været bekendt med denne pligt til indeholdelse, blandt andet på baggrund af den i 2004 og 2005 herskende retsikkerhed, hvorfor det af denne grund må være klart, at selskabet ikke har udvist forsømmelighed.

5.2.2 Forsømmelighedsvurdering i SKM2011.485.LSR

I SKM2011.485.LSR mener Landskatteretten ikke, at selskabet har godtgjort, at det ikke har udvist forsømmelighed, idet Landsskatteretten mener, at selskabet burde have indset, at der var eller var overvejende sandsynlighed for, at selskabet var begrænset skattepligtig af rentebetalingerne. Landsskatteretten henviser blandt andet til, at selskabet var bekendt med de faktiske omstændigheder, hvorved renterne blev kanaliseret fra Danmark, gennem Sverige og videre til Cayman Island, samt at selskabet var bekendt med, at spørgsmålet om begrænset skattepligt afhang af en vurdering af, om rentemodtageren kunne anses for retmæssig ejer af rentebeløbene.

Selskabet mener ikke at have udvist forsømmelighed, idet der intet grundlag er for at hævde, at rentebetalingerne fra selskabet skulle være omfattet af reglerne om begrænset skattepligt. Der synes således heller ikke at være tvivl om, at mellemholdingselskabet er retmæssig ejer af renterne, jf. rente-/royaltydirektivets art. 1, stk. 4.

Selskabet mener, at selv om Landsskatteretten måtte finde, at betingelserne for begrænset skattepligt skulle være opfyldt, må det stå klart, at der i 2005, 2006 og 2007 var en sådan retsusikkerhed, at der allerede af denne grund ikke kan have været udvist forsømmelighed.

SKAT mener dog ikke, at der har været en sådan uvished om retstilstanden, at selskabet allerede af denne grund ikke kan have udvist forsømmelighed. Den eller de personer der har tilrettelagt arrangementet, må have haft fuld viden om formålet og de(n) pågældende, der har haft kontrol over selskabet, har derfor været i besiddelse af al relevant information.

SKAT fastslår afslutningsvis, at eftersom anvendelsen af begrebet retmæssig ejer i dobbeltbeskatningsoverenskomsten og rente-/royaltydirektivet er udtryk for et værn mod misbrug, må der ved vurderingen i relation til kildeskattelovens § 69 stilles særlige krav til agtpågivenheden, idet der er tale om overholdelse af en værnsregel.

5.2.3 Analyse af begrebet forsømmelighed

Hverken selve lovteksten i kildeskatteloven § 69, stk. 1 eller forarbejderne hertil bidrager til en forklaring af, hvad begrebet forsømmelighed omfatter. Retspraksis på området er også særdeles sparsom, da ovenstående SKM2011.59.LSR og SKM2011.485.LSR er de eneste afgørelse omfattende problemstillingen omkring beneficial owner og forsømmelighed. Den administrative

praksis fra SKAT er også sparsom, idet SKAT alene har udelukkende udstedt vejledning i forhold til indeholdelse af A-skat, men ikke i forhold til hverken udbytter eller renter.

På baggrund af den manglende administrative praksis og retspraksis på området for udbytter og renter synes det derfor nærliggende at bruge praksis vedrørende A-skatter, som også synes relevant i relation til spørgsmålet om forsømmelighed ved manglende indeholdelse af kildeskat på udbytter og renter.⁵

Efter ordlyden i § 69 er der tale om en objektiv hæftelsesregel baseret på en omvendt bevisbyrde. Det påhviler således selskabet at påvise, at der i forbindelse med udbetalingen af renter eller udbytte ikke er udvist forsømmelighed ved at undlade at indeholde udbytte- eller renteskat.⁶ 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, hvilket også fremgår af SKATs vejledning om Indeholdelse af A-skat og AM-bidrag.⁷

Det følger af kildeskattelovens § 69, at det udbytteudloddende selskab har en umiddelbar hæftelse overfor SKAT. SKAT kan således rejse kravet om betaling af ikke indeholdt kildeskat direkte mod det udbyttsbetalende selskab, og det er ikke en forudsætning, at den ikke indeholdte kildeskat først er søgt inddrevet hos udbyttedtageren.⁸ Netop denne strategi har SKAT valgt i de kendelser, der på nuværende tidspunkt er afsagt af Landsskatteretten, hvorfor SKAT har rettet deres krav direkte mod de indeholdelsespligtige danske selskaber frem for de skattepligtige udenlandske udbyttedtagere. Dette skyldes formentlig, at det for SKAT er nemmere at få pengene hjem fra et dansk selskab end fra et udenlandsk selskab.

⁵ Dette støttes blandt andet også af Anne Becker-Christensen i SU2010, 386, ”Hæftelse for ikke indeholdt kildeskat på udbytter”

⁶ Jf. bl.a. forarbejderne til kildeskattelovens § 69, L26 (66/67) – Forslag til Lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (kildeskat); Jakob Bundgaard i SU 2011, 31, ”Beneficial Ownership – nu en reel bestanddel af dansk skatteret”; Jakob Bundgaard i SU 2010, 387, ”Beneficial ownership – nyt nederlag og skærpede regler på vej” samt Per Hessel, Kildeskatteloven – pligt og ansvar, 3. udgave 1984, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, side 398 f.

⁷ SKATs vejledning om Indeholdelse af A-skat og AM-bidrag; 2011-2, K.2.2

⁸ SKATs vejledning om Indeholdelse af A-skat og AM-bidrag; 2011-2, K.2.2

Eftersom der ikke er megen hjælp at finde til fortolkningen, må denne derfor være overlagt til skattemyndighederne, hvorefter det må bero på et almindeligt skøn, om der er sket en forsømmelse i den pågældende situation. Selvom skattemyndighederne er underlagt et princip om objektivitet, synes det dog at være en vidtgående beføjelse skattemyndighederne er blevet tillagt, idet skattemyndighederne formentlig ikke er egnet til at vurdere de faktiske forhold og derfor vil være tilbøjelige til lidt for ukritisk at fastslå, at den indeholdelsespligtige måtte have indset skattepligten.⁹

Skatteministeriet har for området for indeholdelse af A-skat og AM-bidrag bidraget til fortolkningen af begrebet, hvoraf det blandt andet fremgår at:¹⁰

*”Den indeholdelsespligtige anses for at have udvist forsømmelig adfærd i tilfælde, hvor denne undlader at indeholde A-skat og AM-bidrag i udbetalinger, der **med rimelig klarhed** er omfattet af KSL § 43, stk. 1 og 2 (...) Den indeholdelsespligtige anses endvidere for at have handlet forsømmeligt, hvis denne **mod bedre viden eller på trods af et påbud herom fra skatteceneret undlader at indeholde (...)** Forsømmelighed kan også foreligge, når den indeholdelsespligtige undlader at træffe foranstaltninger (...). Hvis den indeholdelsespligtige har været i undskyldelig uvidenhed om, at udbetalingen er A-indkomst og bidragspligtig, bør man undlade at pålægge hæftelse for manglende indeholdelse i allerede foretagne udbetalinger.”* (mine fremhævelser)

SKAT lægger dermed afgørende vægt på, at indeholdelsespligten fremgår ”med rimelig klarhed” af loven. Dette understøttes også af retspraksis på området.¹¹

Retspraksis vedrørende A-skatter synes tillige at vise, at forsømmelighed bliver statueret, hvor det er helt åbenlyst, at der er handlet forsømmeligt, f.eks. fordi den indeholdelsespligtige har modtaget vejledning om indeholdelsespligten eller har fået et påbud herom, men alligevel ikke har indeholdt skatten korrekt.¹²

⁹ Per Hessel, Kildeskatteloven – pligt og ansvar, 3. udgave 1984, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, side 399

¹⁰ SKATs vejledning om Indeholdelse af A-skat og AM-bidrag; 2011-2, K.2.2

¹¹ Dette ses blandt andet i SKM.2011.340.BR, hvor retten ikke finder, ”at forholdet har haft en sådan klarhed, at det kan lægges til grund, at sagsøgeren udviste forsømmelighed.” Samt i SKM2010.460.VLR

¹² Dette ses blandt andet i SKM2010.460.VLD, hvor retten finder, at efter sagsøgte havde fået udleveret en vejledning af SKAT, hvorfor selskabet ikke har godtgjort, at det ikke har udvist forsømmelighed samt SKM2002.105.ØLR

På baggrund af ovenstående må det blandt andet kunne kræves, at selskabet, ved tvivl, foretager en nærmere undersøgelse med henblik på at afklare, om betingelserne for manglende indeholdelse er opfyldte. Dette anføres også af SKAT i kendelserne fra Landsskatteretten:

”Der bør lægges vægt på, at udgangspunktet er, at indeholdelse skal ske, og at der ikke af selskabet er foretaget nærmere undersøgelser med henblik på at afklare, om betingelserne for manglende indeholdelse var opfyldt.”¹³

SKATs fortolkning af begrebet ligger dermed op til, at statuering af forsømmelighed forudsætter, at det udloddende selskab vidste eller burde vide, at det udenlandske selskab kun har krav på fritagelse fra dansk kildeskat efter selskabsskatteloven § 2, stk. 1, litra c og d, såfremt selskabet er berettiget til lempelse efter moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvilket efter SKATs synspunkt forudsætter et krav om, at det modtagende selskab er retmæssig ejer af betalingen.

Eftersom kravet om beneficial owner ikke fremgår direkte af selskabsskattelovens regler om udbytte og renter synes det i stedet nærliggende at undersøge retspraksis og administrativ praksis på området. Dette gøres for at finde ud af, om selskabet, ved at undersøge disse kilder, burde have vidst, at der ud fra SKATs fortolkning af begrebet, ikke var skattefrihed for udbyttet og renterne. Det skal således på baggrund heraf vurderes om selskabet synes at have handlet forsømmeligt, jf. kildeskatteoven § 69, stk. 1.

5.2.3.1 Krav om retmæssig ejer som betingelse for lempelse?

Afgørende for, om det pågældende selskab i Danmark kan anses for at have handlet forsømmeligt afhænger af flere forskellige vurderinger. Det er en betingelse, at selskabet burde have vidst, at det var en betingelse for lempelse efter moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst, at det modtagende selskab anses for at være retmæssig ejer. Dernæst er det også en betingelse, at selskabet bevidst har vidst eller burde vide, at der var en chance for, at denne betaling netop var omfattet af problemstillingerne

¹³ Jf. SKM2010.729.LSR

omkring beneficial owner, således at selskabet har kendt eller burde have kendt til den usikkerhed der er omkring dette begreb.

Der synes at have hersket en opfattelse i dansk ret af, at betingelsen om lempelse efter moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet og en dobbeltbeskatningsoverenskomst var opfyldt, når blot udbyttmodtageren var et selskab hjemmehørende i et EU-land eller et land, hvormed Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Dette ses blandt andet også i Ligningsvejledning hvor der indtil 2009 fremgik følgende:

”Det er dog efter bestemmelsens 4 pkt. en betingelse for denne skattefrihed, at beskatningen af udbyttet skal frafaldes eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den skat, hvor selskabet er hjemmehørende. Dette medfører den indskrænkning, at skattefriheden ikke gælder, hvis det udenlandske moderselskab ikke er hjemmehørende i et andet EU-land, Færøerne, Grønland eller et land, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.”¹⁴

Det samme ses i SKATs vejledning til angivelse af rentebetalinger, hvoraf det fremgår:

”Der skal ikke indeholdes renteskat i tilfælde, hvor det modtagende selskab er hjemmehørende i et land, der er medlem af EU eller har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.”¹⁵

Samt i SKATs vejledning til indberetning af udenlandske udbytter, hvoraf det fremgår at indeholdelsesprocenten er 0 procent ved udlodning til:

”Et moderselskab eller koncernselskab omfattet af EU-direktiv eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst.”¹⁶

Ovenstående viser, at SKAT har forklaret betingelsen om lempelse efter moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst såle-

¹⁴ Jf. Ligningsvejledningen; Selskabet og aktionærer 2009-2, S.C. 6.2.2

¹⁵ Jf. SKATs vejledning til blanket nr. 06.026 om angivelse af rentebetalinger, pkt. A samt Anne Becker-Christensen i SU2010, 386, ”Hæftelse for ikke indeholdt kildeskat på udbytter”

¹⁶ Jf. SKATs vejledning til blanket nr. 06.024 om indberetning af udenlandske udbyttmodtagere

des, at betingelsen indebar et krav om, at modtageren skulle være hjemmehørende i et EU-land eller i et land, hvor med Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Som SKATs kommentar er formuleret synes den ikke at give skatteyderne anledning til at antage, at der skulle gælde yderligere betingelser, f.eks. en betingelse om at det modtagende selskab skal være retmæssig ejer.

SKATs kommentar vedrørende betingelsen om lempelse er gentaget i ligningsvejledningen frem til version 2009-2, hvor kommentaren er udgået. Vejledningen til angivelse af rentebetaling samt udbytter er derimod stadig gældende.¹⁷

Selve SKATs administration af reglerne om skattefri udbetaling af udbytte og renter synes også at være sket uden krav om, at det modtagende selskab er beneficial owner, idet SKAT gennem mange år har accepteret udbetalinger til udenlandske holdingselskaber, når blot disse var hjemmehørende i EU eller et land, hvormed Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Dette ses blandt ved, at de fire kendelser fra Landskatteretten, hvoraf den første blev afsagt i 2010, er de første kendelser, som SKAT har rejst med påstand om, at det modtagende selskab ikke er retmæssig ejer.¹⁸

Ovenstående viser dermed, at der i SKATs praksis ikke synes at foreligge en klar linie som viser, at skattefriheden er betinget af, at det modtagende selskab er beneficial owner.

Dertil kommer også, at på et område, hvor der hersker så megen tvivl, er SKAT nødsaget til udtrykkeligt at henvise til retmæssig ejer-begrebet i vejledningerne, såfremt dette skal gælde. I vejledningerne kunne SKAT med fordel have angivet, at for at udlodde skattefrit skal betingelserne i direktivet være opfyldt. I stedet for angiver SKAT blot, at såfremt det modtagende selskab er beliggende i et EU-land, så er der fritagelse for kildeskat. Når et selskab benytter sig af vejledningen, må dette forvente at have handle i overensstemmelse hermed, når blot kravet om beliggende er opfyldt, og således ikke tænke på unævnte krav om beneficial owner.

¹⁷ Jf. Anne Becker-Christensen i SU2010, 386, ”Hæftelse for ikke indeholdt kildeskat på udbytter”

¹⁸ Jf. Anne Becker-Christensen i SU2010, 386, ”Hæftelse for ikke indeholdt kildeskat på udbytter”

5.2.3.2 Fortolkning af begrebet beneficial owner i national og internationalt teori og retspraksis

Fortolkningen af beneficial owner volder store problemer både nationalt og internationalt. Mange forfattere¹⁹, både nationale og internationale, har de senere år beskrevet problemstillingen, men endnu foreligger der ikke en endelig fortolkning af problemstillingen. Dette til trods for, at begrebet er over 30 år gammelt.

Beneficial owner-begrebet blev allerede introduceret i 1977 i OECD's modeloverenskomst, men inden da var begrebet allerede at se i et antal dobbeltbeskatningsoverenskomster.²⁰ Ikke engang OECD er fremkommet med en endelig fortolkning af begrebet. I 1977 da begrebet blev indsat fandtes der ikke megen hjælp til fortolkning af begrebet hverken i modeloverenskomsten eller kommentarerne hertil. I stedet udarbejdede The Committee on Fiscal Affairs i 1987 rapporten "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies", som efterfølgende er blevet brugt som vejledning til begrebet. OECD reviderer dog løbende modeloverenskomsten og de tilhørende kommentarer. Kommentaren er blevet revideret i 2003 og 2005, hvor der er blevet indsat væsentlige bidrag til forståelsen af begrebet beneficial owner. Men en egentlig definition af begrebet er endnu ikke indsat. Der er i de senere versioner foretaget mindre ændringer af kommentarerne, også i 2010-versionen, men ikke af væsentlig betydning for begrebet.

Dertil kommer tillige, at de første danske kendelser om problemstillingen først er blevet afsagt i 2010 og at EU-domstolen endnu slet ikke har taget stilling til begrebet. Den internationale retspraksis på området er dog lidt mere omfangsrig, idet der de senere år er blevet afsagt kendelser

¹⁹ Se f.eks. Jakob Bundgaard i SU 2011, 31, "Beneficial Ownership – nu en reel bestanddel af dansk skatteret"; SU 2010, 387, "Beneficial ownership – nyt nederlag og skærpede regler på vej"; SU 2010, 144, "Første slag om "beneficial ownership" er udkæmpet – det endelige venter forude"; Hans Severin Hansen i TfS 2011, 537, "Det store hykleri - Om "beneficial owner" sagerne; Thomas Rønfeldt i TfS 2011, 403, "Retmæssig ejer, beneficial owner og rent kunstige arrangementer"; Jakob Bundgaard og Niels Winther-Sørensen i SR.2007.395 "Retmæssig ejer ved international koncernfinansiering – 1. del" samt SR.2007.508 "Retmæssig ejer ved international koncernfinansiering – 2. del"; J. David B. Oliver, Jerome B. Libin, Stef van Weeghel og Charl du Toit i "Beneficial owner", *Bulletin* 2000, Philip Baker i "Beneficial owner: After Indofood" February 2007 osv.

²⁰ Jf. bl.a. Luc De Broe, "International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies", IBFD, 2008, side 663; J. David B. Oliver, Jerome B. Libin, Stef van Weeghel and Charl du Toit, "Beneficial owner", *Bulletin* 2000 (based on an IFA seminar in 1999), side 310

om problemstillingen både i Holland, England, Frankrig, Schweiz samt Canada.²¹ Den internationale retspraksis er dog forsat sparsom og kendelserne synes ikke at give nogen ensartet fortolkning af begrebet. Dertil kommer også, at faktum i de udenlandske kendelser varierer meget fra de danske kendelser.

Den internationale teori fremkommer også med forskellige fortolkninger på begrebet. På nuværende tidspunkt synes der internationalt kun at være enighed om, at det reelle ejerskab skal tillægges afgørende betydning frem for det formelle,²² og at begrebet kan anvendes i forhold til en ”a nominee or an agent”, dvs. en mellemmand.²³

Dertil kommer også, at det i den internationale skatteretlige litteratur er særdeles omdiskuteret, om begrebet beneficial owner skal fortolkes autonomt, altså uden anvendelse af intern ret, eller om begrebet skal fortolkes via den interne ret. Dette spiller også en afgørende rolle på fortolkningen af begrebet, idet det kan have vidt forskellige konsekvenser for begrebet, om det fortolkes i overensstemmelse med intern ret eller om det fortolkes autonomt. Såfremt begrebet fortolkes via den interne ret, vil dette medføre en usikkerhed i begrebet, da den interne fortolkning med al sandsynlighed vil medføre, at begrebet fortolkes forskelligt i de pågældende stater. Bruges i stedet den autonome, så kræver dette, at der rent faktisk internationalt kan blive enighed om en fælles fortolkning.

Det synes sågar inden for de danske grænser at være uenighed om, hvorvidt den internretlige eller autonome fortolkning skal anvendes. I dansk retspraksis har domstolene traditionelt udvist tilbageholdenhed med at foretage autonome overenskomstfortolkninger, når resultatet ikke fremgik relativt klart af overenskomsten. På baggrund af den danske praksis er Jakob Bundgaard og Niels Winther-Sørensen mest tilbøjelige til i hvert fald i en vis udstrækning at fortolke begrebet i overensstemmelse med intern dansk skatteret.²⁴ Dette synes dog ændret med de dan-

²¹ Højesteret i Holland har afsagt to domme i 1994 og 2001. I november 2005 afsagde den Schweizerische Bundesgericht dom. I marts 2006 afsagde den engelske Court of Appeal dom i Indofood-sagen. I december 2006 afsagde den franske Conseil d’Etat dom i Bank of Scotland-sagen. I februar 2009 afsagde den canadiske Court of Appeals dom i Prévost-sagen.

²² Jf. bl.a. Jakob Bundgaard og Niels Winther-Sørensen i SR.2007.395 ”Retmæssig ejer ved international koncernfinansiering – 1. del”; J. David B. Oliver, Jerome B. Libin, Stef van Weeghel and Charl du Toit, ”Beneficial owner”, *Bulletin* 2000 (based on an IFA seminar in 1999), side 320

²³ Jf. Committee on Fiscal Affairs, ”International tax avoidance and evasion: four related studies”, 1987, side 93.

²⁴ Jf. Jakob Bundgaard og Niels Winther-Sørensen i SR.2007.395, ”Retmæssig ejer ved international koncernfinansiering – 1. del”

ske kendelser om beneficial owner, idet disse synes at indikere, at Landsskatteretten har tilsluttet sig synspunktet om, at der skal foretages en autonom fortolkning af beneficial owner-begrebet, idet Landsskatteretten henviser til OECD's kommentarer.²⁵

Ovenstående viser således, at der også i den internationale praksis og teori er stor uenighed omkring fortolkningen af beneficial owner. For et selskab synes disse fortolkninger således ikke at hjælpe meget til forståelsen af begrebet beneficial owner. Dertil skal dog også huskes, at selskabet skal følge dansk lovgivning, hvorfor internationale fortolkninger ikke blot umiddelbart kan følges, men derimod udelukkende kan bruges som et fortolkningsbidrag. Den internationale praksis synes derfor mere relevant i forhold til domstolenes arbejde.

5.2.3.3 Fortolkning af begrebet beneficial owner i administrativ praksis

For et selskab vil det være nærliggende at søge afklaring i intern dansk praksis. Eftersom der som nævnt først er afsagt kendelser herom i 2010, vil det være oplagt for selskabet at søge efter en afklaring på begrebet i den righoldige administrative praksis som findes på området. Denne gennemgås således nedenstående.

5.2.3.3.1 Skatteministerens praksis frem til 2005

I Danmark har der, som tidligere nævnt, været kildeskat på udbytter siden 1967. I 1998 ønskede den danske regering imidlertid en forenkling af beskatningen på udbytter i internationale koncerner. Regeringen ønskede regler, der var mere enkelte administrativt, både for selskaberne og myndighederne. Med lov nr. 1026 af 23. december 1998²⁶ valgte regeringen derfor at afskaffe den begrænsede skattepligt på udbytter, således at udbytter fra danske datterselskaber til alle udenlandske moderselskaber samt udbytter fra udenlandske datterselskaber til danske moderselskaber var fritaget for kildeskat. Afskaffelsen skete som led i den løbende tilpasning af det danske skattesystem til den stadig stigende internationalisering. Med forslaget sikredes en ensartet behandling af udbytter, hvad enten selskabet var dansk eller udenlandsk. Forslaget havde alene betydning for udbytter til og fra lande beliggende uden for EU, hvormed der ikke var indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet der allerede var skattefritagelse af udbytter fra og til et

²⁵ Jf. bl.a. Jakob Bundgaard i SU 2010, 387, ”Beneficial owner – nyt nederlag og skærpene regler på vej”

²⁶ L 53 (1998/1999) – Forslag til lov om ændring af forskellige skattelove. (International beskatning af udbytter og aktieavancer m.v.)

andet EU-land, som følge af moder-/datterselskabsdirektivet. Dermed sikredes en ligebehandling af alle udenlandske selskaber, hvad enten de var beliggende i eller uden for EU.

Formålet med lovforslaget var at gøre det mere attraktivt for udenlandske moderselskaber af placere deres datterselskaber i Danmark. Danmark blev dermed med disse regler et attraktivt skattelyland for mellemholdingselskaber. Internationale koncerner, der ikke kunne få skattefrie udbytter fra deres direkte ejede udenlandske datterselskaber, kunne nu etablere et dansk mellemholdingselskab og kanalisere udbytter skattefrit herigennem.²⁷

I forhold til afhandlings emne er dette lovforslag særligt interessant, idet dette er en af de første gange, hvor gennemstrømningsselskaber bliver nævnt i den danske praksis. Dog uden at bruge ordet. I bemærkningerne til lovforslaget fremgår blandt andet, at Danmark ikke vil miste et særlig stort provenutab på denne lovændring. Særligt interessant er, at dette skyldes, at den dagældende udbyttebeskatning kunne omgås ved en omdirigering af udbytter. Kildeskatten kunne i et vist omfang undgås ved at indskyde holdingselskaber i lande, i forhold til hvilke Danmark helt eller delvist var afskåret fra at indeholde kildeskat.

Bemærkningerne til lovforslaget gør dermed klart, at allerede i 1998 var lovgiver og skatteministeren opmærksomme på, at kildeskatten kunne undgås eller lempes ved, at der over det danske selskab blev indskudt et mellemholdingselskab i et andet EU-land eller et DBO-land.

Det kunne tyde på, at det der her omtales, er, hvad vi i dag kalder et gennemstrømningsselskab. Der bliver ikke kommenteret yderligere på dette indskudte mellemholdingselskab, og hvad det indeholder. Det er derfor heller ikke til at vide, hvad der har mentes med ovenstående kommentar i bemærkningerne. Intet der fortæller, om det er et tomt selskab, der indskydes. Men noget kunne tyde herpå, idet der jo netop tales om en undgåelse, og at denne omgåelse netop finder sted ved at indskyde et mellemliggende holdingselskab. Dertil kommer, at der er intet der tyder på, at skatteministeren på noget tidspunkt forholder sig kritisk overfor dette selskab, og stiller på intet tidspunkt spørgsmålstejn ved, om dette indskudte mellemholdingselskab kan anses som værende beneficial owner efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, ligesom intet tyder på, at

²⁷ Jf. Hans Severin Hansen i TfS 2011, 537, "Det store hykleri - Om "beneficial owner" sagerne

mellemløbselskab ikke nyder godt af skattefritagelsen efter moder-/datterselskabsdirektivet.²⁸

I 2001 kommenteres der igen på muligheden for at omgå kildebeskatning. Dette skete i forbindelse med genindførelsen af kildekat på udbytter. Denne blev indført igen, da skattefriheden i Danmark medførte stor kritik af reglerne fra de andre EU-medlemsstater. De andre EU-medlemsstater mente nemlig, at de danske regler kunne bruges til at undgå de andre medlemsstaters skatteregler, idet en koncern bestående af et datterselskab i en anden EU-stat og et moderselskab i et skattelyland, hvormed der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, ville kunne bruge Danmark til oprettelse af et mellemløbselskab mellem det pågældende EU-land og skattelylandet, og derved ofte undgå EU-statens udbytteskatter. I bemærkninger til lovforslaget fremgår, at Danmark ikke var enig i kritikken fra EU, idet skatteministeren ikke mente, at reglerne var i strid med EU-retten, fordi der var tale om generelle regler. Ved udarbejdelsen af loven blev det også vurderet, at de nye regler ikke var mere attraktive end de holdingregler, som allerede eksisterede i nogle medlemsstater, f.eks. England, og at de nye regler derfor næppe ville blive udnyttet til at omgå andre landes beskatning.²⁹

På trods af dette, var den danske regering dog villig til at imødekomme kritikken. Ved lov nr. 282 af 25. april 2001³⁰ blev den danske udbyttelovgivning derfor ændret således, at skattefriheden blev begrænset til kun at gælde for moderselskaber i EU-lande eller lande, hvormed Danmark havde indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 3. pkt.

Ligesom i forarbejderne fra 1998 om afskaffelse af udbytteskatten fastslår skatteministeren igen i forarbejderne i 2001 i forskellige bilag, at det er muligt at omgå den foreslåede udbyttebeskatning. Skatteministeren udtaler blandt andet følgende:

²⁸ Jf. Hans Severin Hansen i TfS 2011, 537, "Det store hykleri - Om "beneficial owner" sagerne

²⁹ L 99 (2000/2001), Skatteministerens svar på spørgsmål om artikel i Børsen d. 7. december 2000: "Danmark ikke et holding-mekka", bilag 25, hvor skatteministeren omtaler udarbejdelsen af lov nr. 1026 af 23. december 1998.

³⁰ L 99 (2000/2001) – Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven (Udbytter til selskaber i ikke EU-lande uden dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark)

*”Jeg er enig i, at det er muligt at omgå den foreslåede beskatning af udbytte til moderselskaber i ikke EU-lande uden dobbeltbeskatningsoverenskomst”.*³¹

Samt:

*”Selskaberne vil imidlertid kunne omstrukturere sig, således at aktierne i det danske datterselskab overdrages til et datterselskab i et land, hvortil udbyttebetalinger fortsat er fritaget for dansk udbytteskat. dette er fordelagtigt, hvis udbyttet herfra kan videreudloddet til det egentlige moderselskab med en beskatning, som er lavere end den danske, eventuelt helt uden beskatning”.*³²

Skatteministeren fastslår efterfølgende, at formålet med lovforslaget ikke er at bekæmpe en omgåelse af skattelovgivningen generelt, men derimod at sikre at danske holdingselskaber ikke etableres med det formål at omgå de andre EU-staters skatteregler.

I forarbejderne opstilles et eksempel, hvor en betaling fra Irland til De Britiske Jomfruøer er skattepligtig. For at undgå kildeskat kan et dansk holdingselskab indskydes imellem selskaberne. Dermed er betalingen fra Irland til Danmark skattefri jf. moder-/datterselskabsdirektivet, og betalingen fra Danmark til Jomfruøerne er skattefri på grund af Danmarks regler om, at udbytter ikke beskattes. Genindførslen af udbytteskat Lovforslaget dermed denne konstruktion, således at Danmark også beskatter udbytter, som et dansk selskab udlodder til et moderselskab på Jomfruøerne, og dermed kan Danmark ikke længere bruges som et mellemlid til at undgå den EU-retlige udbyttebeskatning.³³

Herefter fastslår skatteministeren, at moderselskabet på Jomfruøerne fortsat vil kunne undgå den danske beskatning af udbytterne fra det irske selskab ved at overdrage aktierne i det danske selskab til et mellemliggende holdingselskab. I forarbejderne bruges Cypern som eksempel, da Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med dette land. Men skatteministeren må

³¹ L 99 (2000/2001), Skatteministerens svar på spørgsmål 16 om kommentar til Newsletter: Cyprus IBCs gain importance as result of developments in Denmark, bilag 22

³² L 99 (2000/2001), Skatteministerens svar på spørgsmål 2, bilag 24

³³ L 99 (2000/2001), Skatteministerens svar på spørgsmål 16 om kommentar til Newsletter: Cyprus IBCs gain importance as result of developments in Denmark, bilag 22

også klart have forståelse for, at dette også gælder oprettelse af et holdingselskab i et hvilken som helst andet EU- eller DBO-land, f.eks. Luxembourg.

Dette synspunkt gentages også i senere forarbejderne til L119 (2003/2004) vedrørende rentekildeskat, hvor skatteministeren henviser til genindførslen af udbytteskat i 2001 og fastslår følgende:

”Ved ændringen [i 2001] er det sikret at de danske holdingregler ikke længere giver skattefrihed ved udlodning til lande uden for EU, som Danmark ikke har dobbeltbeskatningsoverenskomst med (herunder skattelylande). Det er dermed ikke længere muligt at føre udbytter via Danmark til sådanne skattelylande uden indeholdelse af dansk udbytteskat.”³⁴

Skatteministeren er derfor også i 2001 fuldt ud klar over, at det er muligt at omgå skattereglerne ved indsættelse af et mellemholdingselskab i et EU-land/DBO-land. Dette synes dog ikke afgørende, men i stedet synes afgørende, at Danmark ikke længere kan bruges som et holdingland.

Igen i 2004 kommenterer skatteministeren på mulighederne for at omgå kildelandsbeskatning. Dette sker ved lov nr. 221 af 31. marts 2004, hvor Danmark indførte begrænset skattepligt på renter. Danmark ønskede med reglerne at bekæmpe skatteplanlægning ved at mindske mulighederne for at udbytte de forskellige landes skatteregler.³⁵

I forarbejderne udtaler skatteministeren følgende om omgåelse af kildeskat:

”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 lavskattelandet. I sådanne tilfælde ville de danske skattemyndighederne imidlertid efter en konkret realitetsbedømmelse kunne

³⁴ Jf. L 119 (2003/2004), Skatteministerens svar på spørgsmål 46 og 47, bilag 56

³⁵ Jf. L 119 (2003/2004), Kommentar fra skatteministeren til henvendelse af 10/2-04 fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, bilag 21

*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.*³⁶

Selv om skatteministeren udtaler, at spørgsmålet om retmæssig ejer beror på en konkret realitetsbedømmelse, synes der ikke at være noget nyt i denne udtalelse, idet domstolene efter fast retspraksis på området kunne foretage en konkret realitetsbedømmelse med henblik på at fastslå, hvem der er rette indkomstmottager.³⁷

Skatteministeren synes dog heller ikke at tillægge gennemstrømningsselskaber en særlig betydning. Under et spørgsmål vedrørende holdingselskabers betydning henviser skatteministeren til en tidligere undersøgelse vedrørende gennemstrømningsselskaber. Undersøgelsen formål var at belyse, hvorledes og i hvilket omfang de danske holdingregler blev udnyttet til etablering af gennemstrømningsselskaber, og dermed i hvilket omfang den EU-retlige kritik var berettiget. Holdingreglerne blev, efter undersøgelsen blev sat i gang, ændret, således at der igen kom kildekat på udbytter, som ikke er omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Skatteministeren fastslår efterfølgende, at der på grund af denne lovændring ikke længere synes 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 holdingregler.³⁸

Skatteministeren fastslår blandt andet fastslår, at *"... der ikke er mange korrektioner at hente ved en ligning eller revision af gennemstrømningsselskaber"*³⁹, samt at i det omfang, *"at gennemstrømningsselskaber udgør en særlig risikogruppe, vil emnet kunne optages i ligningsplanen. Der har ikke hidtil været grundlag herfor"*⁴⁰

³⁶ Jf. L 119 (2003/2004), Kommentar fra skatteministeren til henvendelse af 10/2-04 fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, bilag 21

³⁷ Jf. Hans Severin Hansen i TfS 2011, 537, "Det store hykleri - Om "beneficial owner" sagerne

³⁸ Jf. L 119 (2003/2004), Skatteministerens svar på spørgsmål 46 og 47, bilag 56

³⁹ Jf. L 119 (2003/2004), Skatteministerens svar på spørgsmål 46 og 47, bilag 56

⁴⁰ Jf. L 119 (2003/2004), Skatteministerens svar på spørgsmål 52, bilag 74

Skatteministeren synes med disse udtalelser at fastslå, at der på dette tidspunkt ikke synes at være nogle problemer i forhold til gennemstrømningsselskaber.

5.2.3.3.2 Skatteministerens praksis efter 2005

Fra tiden før 2005 fastslår skatteministeren gang på gang, at en kildeskat kan undgås eller lempes ved, at der over det danske selskab blev indskudt et mellemholdingselskab i et andet EU-land eller et DBO-land. Det fremgår klart af de forskellige lovforarbejdere, at der er tale om gennemstrømningsselskaber, men der er intet der tyder på, at skatteministeren på dette tidspunkt stiller spørgsmålstegn ved om dette indskudte mellemholdingselskab kan anses som værende beneficial owner efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, ligesom intet tyder på, at mellemholdingselskab ikke nyder godt af skattefritagelsen efter moder-/datterselskabsdirektivet.⁴¹

Dette ændrer sig dog omkring 2005. I forarbejderne til lov nr. 308 af 19. april 2006 fastslår skatteministeren blandt andet følgende:

”Hvis kapitalfondene foretager aktie- eller låneinvesteringer via holdingselskaber, vil det skulle vurderes, om holdingselskabet er rette indkomstmodtager/retmæssig ejer af renteindkomsten. Et rent gennemstrømningsselskab i eksempelvis Luxembourg kan efter min opfattelse næppe være rette indkomstmodtager /retmæssig ejer af renteindkomsten”⁴².

Skatteministeren har med dette udsagt åbnet op for en helt ny holdning til mellemholdingselskaber. Med udsagnet fastslår han, at et holdingselskab, der udelukkende fungerer som et gennemstrømningsselskab, næppe kan være beneficial owner.

I slutningen af 2006 kommenterer skatteministeren endnu engang på problematikken vedrørende gennemstrømningsselskaber. Dette skete i et § 20 spørgsmål, hvori der bliver opstillet et scenarium, hvor der sker en skattefri udbytte udbetaling fra et dansk selskab til dennes moderselskabet i f.eks. Luxembourg. Herfra overføres udbetalingen videre til et egentligt skattelyland. Dermed er der tale om en ren gennemstrømningssituation. Skatteministeren bliver spurgt, om denne udbetaling kan foretages skattefri.

⁴¹ Jf. Hans Severin Hansen i TfS 2011, 537, "Det store hykleri - Om "beneficial owner" sagerne **og mig**

⁴² Jf. L 116 (2005/2006), Skatteministerens svar på henvendelse af 24. februar 2006 fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, bilag 9

Hertil svarede skatteministeren blandt andet følgende:

”Den begrænsede skattepligt fraviges [...] kun, hvis det udenlandske 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.

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. [...] ”Conduit” selskaber omfatter bl.a. selskaber, der skønt det er den formelle ejer, reelt har meget snævre beføjelser i relation til den pågældende indkomst.”⁴³

Skatteministeren fastslår dermed, at en betaling fra Danmark til Luxembourg kun er omfattet af skattefriheden i moder-/datterselskabet, såfremt selskabet i Luxembourg er den reelle ejer af udbetalingen.

Ved lov nr. 1574 af 20. december 2006 kommenterede skatteministeren igen på gennemstrømningsselskaber. Skatteministeren fastslår:

”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 modeloverenskomst”⁴⁴.

Med denne udtalelse er skatteministeren blevet mere klar i mælet end han var med L116 i februar 2006, idet han nu fastslår, at et gennemstrømningsselskab ikke er retmæssig ejer.

I et notat fra SKAT fra 2007 lægges der også vægt på den endelige modtager.

⁴³ Jf. skatteministerens besvarelse af § 20 spørgsmål (folketingssamling 2006/2007), svar af 6. november 2006, side 474 fra Morten Homann (SF). Dette blev ligeledes fastslået igen med L 213 (2006/2007), Skatteministerens svar på spørgsmål af 14. maj 2007 fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, bilag 16

⁴⁴ L30 (2006/2007), Skatteministerens besvarelse af spørgsmål 474 fra Morten Homann (SF) samt skatteministerens svar på spørgsmål 5 af 21. november 2006

”Hvis den første modtager af betalingerne imidlertid ikke er den endelige modtager – ”rette indkomstmodtager” – af betalingerne, men derimod kun et gennemstrømningsselskab, kan der alligevel være tale om begrænset skattepligt for den endelige (”rette”) modtager.”⁴⁵

I maj 2007 bliver skatteministeren i forbindelse med lov nr. 540 af 6. juni 2007 bedt om at uddybe, hvad der er afgørende for, om et selskab kan anses for at være et gennemstrømningsselskab.

Skatteministeren udtaler følgende:

”Det afgørende er, hvem der er den retmæssige 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 modeloverenskomst (pkt. 12.1)

Et rent gennemstrømningsselskab i f.eks. et EU-land vil derfor ikke være beneficial owner af udbyttet.”⁴⁶

I bilag 26 til L 213 kommer skatteministeren med endnu en uddybning af begrebet gennemstrømningsselskaber, hvor Foreningen af Statsautoriserede Revisorer har opstillet forskellige scenarier til at fastslå, hvordan et selskab skal klassificeret som et gennemstrømningsselskab. Eksemplerne omhandler en gennemstrømning gennem et selskab, som ikke har nogen aktivitet ud over at eje aktier i et andet selskab. Selskaberne er uden ansatte og har adresse hos en advokat. I begge eksempler svarer Skatteministeren at det pågældende selskab er et gennemstrømningsselskab og derfor ikke er beneficial owner.⁴⁷

⁴⁵ Notat fra SKAT (20/03/07), Status på SKATs kontrolindsats vedrørende kapitalfondes overtagelse af 7 danske koncerner

⁴⁶ Jf. L 213 (2006/2007), Skatteministerens svar på spørgsmål af 14. maj 2007 fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, bilag 16

⁴⁷ De omtalte eksempler findes i Skatteministerens svar på spørgsmål fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, L213 (2006/2007), bilag 26, side 20 ff.

Med L 213 fastslår skatteministeren, at en agent eller mellemmand (f.eks. en bank) ikke vil være berettiget til, for en person i et tredjeland, at nedsætte 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.

”Et gennemstrømningselskab (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.”⁴⁸

Skatteministeren har præciseret hans oprindelige svar på spørgsmål 86 af 21. maj. 2007, idet det oprindelige svar kunne fortolkes som værende i modstrid med svar afgivet i forbindelse med L 30 samt besvarelsen af S 474.⁴⁹

I forhold til det oprindelige svar har skatteministeren ændret svaret til: *”Et holdingselskab kan ikke...”*⁵⁰ Og dermed er ordet gennemstrømningselskab blevet slettet.

Skatteministeren fastslår herefter med henvisning til OECDs modeloverenskomst, at: *”rene gennemstrømningselskaber ikke bør 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.”*⁵¹

I det supplerende svar er følgende slettet: *”Der er således meget snævre grænser for hvornår danske skattemyndigheder kan tilsidesætte et behørigt indregistreret og fuldt skattepligtigt udenlandsk selskab”.*⁵²

Denne sletning tyder også på en ændring af kurs.

⁴⁸ Jf. L213 (2006/2007), Skatteministerens supplerende svar på spørgsmål 86 af 21. maj 2007.

⁴⁹ Jf. L213 (2006/2007), Skatteministerens supplerende svar på spørgsmål 86 af 21. maj 2007.

⁵⁰ Jf. L213 (2006/2007), Skatteministerens supplerende svar på spørgsmål 86 af 21. maj 2007.

⁵¹ Jf. L213 (2006/2007), Skatteministerens supplerende svar på spørgsmål 86 af 21. maj 2007.

⁵² Jf. L213 (2006/2007), Skatteministerens svar på spørgsmål 86 af 21. maj 2007.

I 2009 i forarbejderne til L202 blev skatteministeren spurgt til dennes tidligere udtalelser i SKM2008.728.DEP, hvor skatteministeren havde ”vanskeligt ved at se, hvordan det i det nævnte eksempel kan påvises, at Cayman Island-selskaber er et gennemstrømningsselskab, det der (...) ikke rent faktisk føres en pengestrøm gennem Cayman Island-selskabet”.

Skatteministeren får opstillet et eksempel, som denne skal vurdere med afsat i dennes udtalelser i SKN2008.728.DEP. Skatteministeren var blevet bedt om at kommentere et eksempel, hvor alle aktierne i et dansk driftsselskab var ejet af et holdingselskab i Luxembourg, der igen var helejet af et selskab i Panama. I eksemplet modtog selskabet i Luxembourg et udbytte, der blev anvendt til indfrielse af gæld i en ekstern bank. Skatteministeren bemærkede i denne forbindelse følgende: ”Det er ikke muligt ud fra oplysningerne i eksemplet at be- eller afkræfte, at Lux anses for ”beneficial owner”. Det bemærkes, at det ikke udelukker, at PA anses som ”beneficial owner”, at Lux ikke faktisk videreudlodder udbyttet, men i stedet anvender udbyttet til indfrielse af gæld til en ekstern bank”.⁵³

Det ses dermed at udtalelsen til L 202 står i direkte kontrast til ministerens svar i SKM2008.728.DEP. Bemærkningen fra skatteministeren til L 202 er dog også offentliggjort på et tidspunkt, hvor SKAT allerede havde besluttet sig for at føre sagerne om beneficial owner, hvilket kunne tyde på, at SKAT har ændret holdning til, hvad der forstås ved begrebet retmæssig ejer. Hertil fastslår selskabet blandt andet også, at dette ses ud fra, at SKAT forsøger at negligere ministerens svar i SKM2008.728.DEP.

I forarbejderne til L202 bekræfter skatteministeren dog, at han stadig er af den opfattelse, at et udenlandsk holdingselskab, der besidder aktier i et dansk selskab, som udgangspunkt må anses for beneficial owner, og dermed har krav på aftalebeskyttelse.⁵⁴ Dette synes dog at være i kontrast til SKATs anbringender i kendelserne fra Landsskatteretten, hvor netop EU-rettens holdingstrukturen ikke synes at blive accepteret. Dette ses blandt andet ved, at der i kendelserne fra SKATs side stilles strenge krav til holdingselskabets substans. SKAT stiller således strengere krav til selskabet end blot at eje aktier i et andet selskab. Dette gøres på baggrund af et sub-

⁵³ Jf. L202 (2008/2009), Skatteministerens kommentarer på henvendelse af 20 maj 2009 fra Kroman Reumert, bilag 58

⁵⁴ Jf. L202 (2008/2009), Skatteministerens kommentarer på henvendelse af 20 maj 2009 fra Kroman Reumert, bilag 58

stanskrav udledt af Cadbury Schweppes-dommen, hvor EU-domstolen fastslog, at substanskravet medfører krav om en reel etablering i en anden medlemsstat, der faktisk har til formål at udøve økonomisk virksomhed. En etablering skal anses for at være reel, når den på grundlag af en evaluering af objektive omstændigheder afspejler en økonomisk realitet. Objektive faktorer til at afgøre, om der er tilstrækkelig substans, kan blandt andet være en undersøgelse af, hvor den reelle placering af administrationen og virksomhedens fysiske tilstedeværelse er samt en vurdering af selskabets reelle kommercielle risiko. Dermed ser man blandt andet på tegn på fysisk eksistens såsom lokaler, personale og udstyr. Substanskravet bruges derfor til at afdække de situationer, hvor et selskabs etablering udelukkende må anses for at være en fiktiv etablering, hvorfra der ikke udøves nogen faktisk økonomisk virksomhed på værtsmedlemsstatens område, såsom f.eks. et postkasse- eller et skærmselskab.

I kendelserne fra Landsskatteretten påberåber SKAT sig dette substanskrav i forhold til mellemholdingselskabets aktiviteter. Det er dog ikke korrekt at bringe substanskravet i anvendelse i disse. Dette skyldes, at substanskravet i Cadbury Schweppes er rettet mod et almindeligt selskab og ikke et holdingselskab, som kendelserne fra Landsskatteretten omhandler. Der er væsentlig forskel på et selskabs og et holdingselskabs aktivitet, idet et holdingselskabs eneste selvstændige aktivitet ofte vil være at eje aktier i andre selskaber. Såfremt substanskravet i Cadbury Schweppes også omfatter holdingselskaber, vil dette i så fald kunne medføre, at holdingselskaber aldrig ville kunne nyde godt af EU-rettens fordele, idet deres aktivitet ikke er tilstrækkelig herfor.

Det er således ikke korrekt, at SKAT anvender substanskravet fra Cadbury Schweppes-dommen på holdingselskaber, idet EU-retten allerede har accepteret holdingstrukturen, som et selskab der udelukkende ejer aktier i andre selskaber. Her synes SKAT således også at være på afveje i deres vurdering.

5.2.4 Sammenholdelse

Ovenstående gennemgang af national og international teori og retspraksis samt den administrative praksis viser, at det for et selskab er meget svært at finde ud af, hvad der er gældende ret i forhold begrebet beneficial owner.

Det må være et krav for at pålægge selskabet at have handlet forsømmeligt, at pligten til at indeholde fremgår med rimelig klarhed af reglerne om udbytte og renter samt de hertil knyttede administrative forskrifter eller praksis.

Især skatteministerens praksis synes at volde store problemer. Før 2005 synes skatteministerens praksis at vise konsekvent, at han er opmærksom på problemstillingen omkring gennemstrømningsselskaber og muligheden for omgåelse af kildeskat.

Forarbejderne viser tydeligt, at skatteministeren har vist, at omgåelse har været en mulighed, men har ikke reageret herpå. Som selskab må det derfor forstås som om, at omgåelsen er i orden. Skatteministeren har brugt disse forarbejder til at fortælle, at det egentlig ikke har nogen betydning for beskatningen, at Danmark igen indfører kildeskat på udbytter. Dette skyldes, at de fleste selskaber i forvejen er fritaget for beskatning enten via EU-retten eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og såfremt selskabet ikke er, så vil det stadig være mulighed for at indskyde et mellemliggende selskab for derigennem at opnå skattefritagelsen. Ovenstående er således brugt til at negligere problemstillingen omkring, at der indføres udbytteskat igen, men på dette tidspunkt har skatteministeren ikke tænkt på, at disse udtalelser senere vil volde problemer i forhold til beneficial owner problematikken, som er aktuel i dag.

Efter 2005 begynder skatteministeren så småt at ændre holdning, idet han nu fastslår, at et gennemstrømningsselskab ikke er beneficial owner. Efter 2005 uddyber skatteministeren over flere omgange, hvad et gennemstrømningsselskab er. I 2007 udtaler han blandt andet, at for at der skal være tale om et gennemstrømningsselskab, så skal der være sket en endelig gennemstrømning. Dette ændres dog i 2009, hvor skatteministeren fastslår, at det ikke er afgørende for, om der er tale om et gennemstrømningsselskab, at der rent faktisk har fundet en gennemstrømning sted. Afgørende er i stedet selskabets beføjelser over den modtagne betaling. Denne ændring kunne eventuelt skyldes, at der i 2007 blev iværksat en kontrolindsat vedrørende kapitalfondes overtagelser i Danmark,⁵⁵ hvor Skatteministeriet sætter fokus på kapitalfondes skattebetaling i Danmark.

⁵⁵ Notat fra SKAT (20/03/07), Status på SKATs kontrolindsats vedrørende kapitalfondes overtagelse af 7 danske koncerner

De første tre kendelser fra Landsskatteretten omhandler transaktioner der udspillede sig i 2002-2004, hvorimod den sidste kendelse omhandler tiden fra 2005-2007. Tiden synes at kunne være en moment i vurderingen af, om selskabet har handlet forsømmeligt.

De første tre kendelser omhandler en selskabskonstruktion på et tidspunkt, hvor skatteministeren endnu ikke havde ændret holdning. På baggrund af den praksis, der var gældende på dette tidspunkt, synes selskabet udelukkende at have fulgt de udmeldinger, der er kommet fra Skatteministeriet. Dette anføres også af selskabet i kendelserne fra Landsskatteretten, som blandt andet fastslår, at selskaberne ikke har haft den ringeste grund til at tro, at udbetalingen skulle kunne nægtes skattefritagelse, og at det anses for åbenbart, at udbetalingen ikke var blevet foretaget, såfremt der havde været den mindste tvivl om, skattefriheden.

Selvom skatteministeren ikke direkte fastslår, at disse muligheder for at omgå kildeskatten er i overensstemmelse med gældende ret, så er det også klart, at skatteministerens svar ikke indeholder nogle forbehold af nogen art, og på intet tidspunkt fastslår, at denne undgåelse af kildeskat ved at indskyde et mellemliggende holdingselskab, ikke er i acceptabel. Et selskab må således forudsætte, at dette handler i overensstemmelse med Skatteministeriets udmeldinger, når skatteministeren opstiller disse muligheder, men intet aktivt gør for at fastslå, at omgåelse af denne art er lovstridig og ikke acceptabelt.

Et nærliggende spørgsmål synes at være, hvorfor skatteministeren pludselig i sin praksis har ændret holdning til denne konstruktion. Som nævnt var Danmark tidligere et fordelagtigt land at placere et holdingselskab i. Det er særdeles fordelagtigt for et land at være et godt holdingselskabsland, idet det forbedre økonomien i landet ved at skabe jobs, omsætning osv. Skatteministeren udtaler endda:

”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”⁵⁶.

Danmark stoppede med at være et fordelagtigt holdingselskabsland tilbage i 2001. Denne ændring har blandt andet medført, at nu er det lande som Luxembourg og Holland, der får alle fordelene ved at være hjemsted for holdingselskaberne. Dette medfører, at selskaberne således forsøger at bruge disse lande til at betale mindst muligt skat til Danmark, hvilken medfører at

⁵⁶ Jf. L 119 (2003/2004), Skatteministerens svar på spørgsmål 54, bilag 74

Danmark nu lige pludselig er det land, der bliver snydt for skattebetalingerne. Selv om skatteministeren først ændrede holding til beneficial owner-problemstillingen omkring 2005 synes ovenstående alligevel godt at kunne være forklaringen herpå, idet konsekvenserne af sådan en ændring fra at være et fordelagtigt holdingselskabsland til pludselig ikke at være det, tager tid at opdage.

Et andet moment som også synes at spille ind i overvejelsen vedrørende, om selskabet har handlet forsømmelig ved den manglende indeholdelse er det faktum, at rente-/royaltydirektivet og de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder en betingelse om beneficial ownership for skattefrihed, hvorimod dette ikke er tilfældet i moder-/datterselskabsdirektivet. Dette synes at kunne spille ind i forsømmelighedsvurderingen.

I forhold til kendelserne om renter synes der således at skulle mindre til at selskabet har handlet forsømmeligt, idet kravet om beneficial owner står direkte i direktivet. Selskabet har således haft mulighed for at sætte sig ind i direktivet, hvorved selskabet var blevet vidende om betingelsen om beneficial ownership. På trods af dette synes praksis dog ikke at medføre, at det ville være klart for selskabet, at et almindeligt holdingselskab ikke opfylder betingelsen for at være retmæssig ejer og dermed ikke har krav på overenskomstlempelse.⁵⁷

I forhold til sagerne om udbytte synes det, at moder-/datterselskabsdirektivet slet ikke indeholder en bestemmelse om beneficial owner, at medfører, at selskabet således ikke har haft nogen som helst mulighed for at gøre sig bekendt med SKATs krav om, at der kun er skattefrihed for udbytter såfremt det modtagende selskab er beneficial owner af den pågældende betaling. Det virker således umuligt for selskabet at have handlet forsømmeligt, da selskabet ikke kendte eller burde kende til kravet om beneficial owner ved udbetaling af udbytte.

På baggrund af ovenstående kan det derfor ikke tiltrædes, at selskabet i de tre første kendelser fra Landsskatteretten har handlet forsømmeligt, jf. kildeskattelovens § 69.⁵⁸

⁵⁷ Jf. Anne Becker-Christensen i SU2010, 386, ”Hæftelse for ikke indeholdt kildeskat på udbytter”

⁵⁸ Dette støttes blandt andet også af Jakob Bundgaard, som i SU 2010, 387, ”Beneficial ownership – nyt nederlag og skærpede regler på vej” fastslår følgende: ”*Det er således ikke muligt at fremhæve tydelig støtte i hidtidig praksis for at antage, at udenlandske mellemholdingselskaber ikke skulle blive anerkendt i dansk ret som rette indkomstmottager/beneficial owner. Der ses alene at være kommet fokus på dette spørgsmål efter den internationale udvikling tog fart i kølvandet på Indofood-dommen og de efterfølgende udtalelser fra Skatteministeren, som varslede det kommende stormvejr*”. Anne Becker-Christensen kommer i SU2010, 386, ”Hæftelse for ikke

Forsømmelighedsvurderingen i den fjerde kendelse fra Landsskatteretten er dog ikke helt så lige til som i de tre første kendelser. Dette skyldes at faktum i sagen er lidt anderledes, da denne kendelse, som nævnt, omhandler en konstruktion fra 2005-2007. På dette tidspunkt var retstilstanden så småt begyndt at ændre sig på området, idet skatteministeren, som nævnt, fra omkring 2005 begyndte at komme med udtalelser, som gik i en anden retning i forhold til fortolkning af skattefritagelse og beneficial owner. Der synes således at være et større grundlag for at statuere forsømmelighed i denne kendelse end i de andre kendelser. Dog er retsstillingen den dag i dag stadig langt fra entydig, men forskellen er dog, at der på nuværende tidspunkt har været stor fokus på problemstillingen, hvorfor et selskab i dag burde vide, at ved konstruktioner af denne art, er retstilstanden usikker, og der skal derfor trædes varsomt. På trods af, at tilstanden så småt var begyndt at ændre sig i 2005-2007 var der dog langt fra stor fokus på problemstillingen, og det synes således forsat usikkert, også i 2005-2007, om retstilstanden var så tilstrækkelig klar, at pligten til at indeholde fremgik med rimelig klarhed. Den fjerde kendelse ligger således i grænseområdet for, om der er handlet forsømmeligt eller ej, hvorimod der i de tre første kendelser ikke synes at være noget der taler for, at selskabet har handlet forsømmeligt. Usikkerheden om retstilstanden synes dog stadig at være så stort også i den fjerde kendelse, at selskaber formentlig også i denne ikke kan anses for at have handlet forsømmeligt.

5.2.5 Praksisændring

Ovenstående gennemgang af skatteministerens praksis viser, at skatteministeren i 2005 begynder at ændre opfattelse af, hvad der skal forstås ved beneficial ownership. Eftersom sagerne omhandler konstruktioner som har udspillet sig omkring 2002-2004 synes det derfor nærliggende at antage, at SKAT forsøger at få denne praksisændring til at gælde med tilbagevirkende kraft.

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

indeholdt kildeskat på udbytter” også frem til, at de udbytteudloddende selskaber ikke burde have forstået, at udlodning af udbytte til et holdingselskab hjemmehørende i EU hverken opfyldte betingelsen om lempelse efter en DBO eller moder-/datterselskabets direktivet. På baggrund af dette konkluderer kun derfor, at der ikke er grundlag for at statuere forsømmelighed og dermed hæftelse efter kildeskatteloven § 69, stk. 1.

giver borgerne mulighed for at indrette sig efter den ændrede retstilstand. Dette fremgår direkte af Skatteministerens Juridiske Vejledning.⁵⁹

Eneste tilfælde, hvor borgeren er afskåret fra at påberåbe sig en ændring i praksis, er såfremt en afgørelse udelukkende rummer en udfyldning/præcisering af hidtidig praksis.

Hvis det lægges til grund, at en afgørelse er udtryk for præcisering/udfyldning af praksis, vil der i samme sag og i andre tilsvarende sager kunne ændres bagud i tid, kun begrænset af gældende frist- og forældelsesregler.⁶⁰

I kendelserne bestrider SKAT, at der er tale om en skærpelse af praksis. Dette begrundes Skatteministeriet blandt andet med, at der er tale om et regelsæt af ganske ny karakter, og at en sag jo altid skal være den første.

Dernæst bemærker SKAT, at det ikke er udtryk for en fast administrativ praksis, at SKAT ikke tidligere har fundet anledning til at nægte fritagelse for udbytteskat. SKAT mener ikke, at der har foreligget en fast administrativ praksis, blandt andet fordi der ikke findes retsafgørelser, der dokumenterer den hidtidige praksis. Dertil fastslår SKAT også, at en eventuel (fejlagtig) manglende ligningsmæssig indgriben og korrektion ikke kan konstituere praksis og kan dermed ikke skabe en bindende administrativ praksis for SKAT om ikke at pålægge kildeskat af udbytter.

SKAT synes at lægge stor vægt på retspraksis på området, og synes ikke at tillægge skatteministerens egen administrative praksis styrke nok til at danne en fast praksis på området. Dette synes dog ikke at være korrekt antaget. Når der foreligger udtrykkelige udtalelser fra Skatteministeriet om, hvorledes retsreglerne skal forstås, og når skattemyndighederne administrerer i overensstemmelse hermed, er det imidlertid fuldgod dokumentation for en fast praksis, som skatteyderne kan indrette sig i tillid til.

Ovenstående redegørelse af skatteministerens administrative praksis synes at fastslå, at den omstændighed, at der ikke tidligere er rejst sager, 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. Selskabet anfører dertil også, at SKAT gennem årene har været fuldt opmærksom på problemstillingen,

⁵⁹ Den juridiske vejledning 2011-2, A.A.7.1.5 Skærpelse af praksis

⁶⁰ Den juridiske vejledning 2011-2, A.A.7.1.4 Ændring eller udfyldning/præcisering af praksis

og på trods af dette har SKAT ikke tidligere fundet anledning til at nægte fritagelse for den pågældende kildeskat.

Grunden til, at SKAT er begyndt at rejse sager, må således skyldes, at SKATs fortolkning af, hvad der skal forstås ved retmæssig ejer er ændret, ligesom SKAT har ændret opfattelse af, hvornår et udenlandsk selskab har krav på skattefrihed efter moder-/datterselskabsdirektivet.⁶¹

Dette ses blandt andet også ved, at skatteministeren flere gange har fastslået, at der endnu ikke findes tilfælde på udenlandske gennemstrømningsselskaber, som de danske skattemyndigheder ikke har accepteret som retmæssig ejer af udbytte fra danske selskaber.⁶² Dette er også en faktor, som er med til at skabe endnu større usikkerhed, idet et selskab må forvente, at SKAT reagerer på kendte konstruktioner, såfremt de ikke mener at disse er lovlige. Når dette ikke er sket, vil det medføre at et selskab må kunne gå ud fra, at det de og andre selskaber gør, er lovligt. Specielt også når skatteministeren bekræfter, at problemet vedrørende beskatning af udbytte til gennemstrømningsselskaber ikke kun vedrører kapitalfonde, men er et generelt problem, der har været aktuelt i en række år.⁶³

Det må derfor på baggrund af ovenstående konkluderes, at SKAT har foretaget en praksisændring som de i kendelserne om beneficial owner forsøger at bruge med tilbagevirkende kraft.

Landsskatteretten fastslår dog i SKM2011.59.LSR, at der ikke var tale om en praksisændring som anført af selskabet. Selvom kendelsen får et andet udfald, burde denne fortolkning være den samme uanset hvilken afgørelse, der var tale om. Landsskatterettens fortolkning kan derfor ikke tiltrædes.

⁶¹ Jf. Hans Severin Hansen i TfS 2011, 537, "Det store hykleri - Om "beneficial owner" sagerne

⁶² Jf. bl.a. L30 (2006/2007), Skatteministerens svar på spørgsmål 6 af 21 november 2006 samt L213 (2006/2007), Skatteministerens svar på spørgsmål 75 af 15. maj 2007

⁶³ Jf. L213 (2006/2007), Skatteministerens svar på spørgsmål 87 af 22. maj 2007

6. Den EU-retlige forsømmelighedsvurdering

Ovenstående gennemgang af de danske skattemyndigheders forsømmelighedsvurdering viser, hvad der i dansk ret lægges afgørende vægt på. Som nævnt tages der blandt andet udgangspunkt i praksis vedrørende A-skatter og AM-bidrag, idet der på området ikke findes praksis og vejledninger vedrørende udbytter og renter. Skatteministeren følger dermed en praksis som oftest omhandler interne danske forhold. Dermed stammer den forsømmelighedsvurdering som de danske skattemyndigheder foretager fra den danske lov og praksis. Det stemmer også overens med udgangspunktet om, at hvert land skal bruge egne interne skatteregler.

Konstruktionerne i kendelserne fra Landsskatteretten omhandler dog ikke et rene interne dansk forhold, idet der er tale om en selskabskonstruktion, hvor et dansk selskab ejes af et mellemholdingselskab i Luxembourg, som videre ejes af en kapitalfond beliggende i et skattelyland. Der er dermed tale om en situation, hvor andre retskilder end de danske kan spille ind i den skattemæssige vurdering.

I forhold til de danske konstruktioner er det vigtigt at have for øje, at selvom selskabskonstruktionen både omfatter selskaber i Danmark, et andet EU-land og et land uden for EU, så skal der ske en opdeling, således at de enkelte transaktioner vurderes hver for sig. Den transaktion, som SKAT ønsker at underkende, er pengestrømmen fra Danmark til Luxembourg, idet det er denne som medfører fritagelse for kildelandsbeskatning. Der er derfor tale om et internt EU-retligt forhold, som skal vurderes. Nedenfor undersøges derfor retsforholdet mellem national ret og EU-retten.

6.1 Retsforholdet mellem national ret og EU-retten

Allerede i 1964 blev forholdet mellem national ret og EU-ret afprøvet i EU-dommen Costa mod ENEL⁶⁴. EU-domstolen fastslog at EU-retten havde forrang over medlemsstaternes nationale ret. EU-domstolen begrundende blandt andet dette med, at medlemsstaterne ved at indgå i Fællesskabet har opgivet en vis suveræniteten inden for særligt afgrænsede områder, hvorfor det må være naturligt at EU-retten på disse områder har forrang frem for national ret. Dertil kommer også, at EU ville miste sin virkning, såfremt medlemsstaterne i egen nationale lovgivning ved uenighed med EU-lovgivning vil kunne lovgive modsat dette.

⁶⁴ Costa mod ENEL, sag 6/64

På baggrund af dette fastslår EU-domstolen, at EU-retten må gå forud for hvilken som helst national bestemmelse, idet EU-retten ellers vil miste sin fællesskabskarakter, da retsordenen i EU ville blive vilkårlig, og dette vil bringe Fællesskabets formål i fare. Derfor kan en ensidig national foranstaltning, der er uforenelig med Fællesskabet, ikke gøres gældende.

Princippets vigtighed skyldes, at såfremt det ikke gjaldt, så ville dette kunne medføre, at EU-retten kunne blive fortolket forskelligt alt efter hvilken medlemsstat, man indfandt sig i. Dette ville både skabe stor usikkerhed for EU-borgerne, men tillige også medføre, at den frie bevægelighed ikke ville kunne opretholdes, idet dette ville medføre en klar forskelsbehandling af EU-borgerne.

6.2 Det EU-retlige misbrugsbegreb

Eftersom det ovenstående er fastslået, at EU-retten har forrang over for den nationale ret synes det nærliggende at vurdere det EU-retlige misbrugsbegreb for efterfølgende at sammenholde dette med det danske forsømmelighedsbegreb for at finde ud af, om disse er sammenfaldende.

På EU-plan er skatteretten et af de eneste områder, hvor der ikke er sket en detaljeret regulering. Dette skyldes, at det på skatteområdet skal alle beslutninger vedtages ved enstemmighed medlemsstaterne imellem⁶⁵. På skatteområdet er det i forvejen særlig vanskeligt medlemsstaterne imellem at nå til enighed omkring et fælles skattesystem, idet medlemsstaterne skattesystem er af stor betydning for medlemsstaterne, da det er den enkelte stats indtægt. En harmonisering på området er derfor ganske vanskelig.

På området for de direkte skatter har medlemsstaterne dog truffet en række foranstaltninger, der sigter på at undgå skatteunddragelse og dobbeltbeskatning. Medlemsstaterne er blandt andet på enkelte skatteområder blevet enige om en harmonisering i form af vedtagelse af enkelte direktiver, såsom direktivet om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området for de direkte skatter (77/799/EØF), fusionsdirektivet (90/434/EØF) om grænseoverskridende omstruktureringer, moder-/datterselskabsdirektivet (90/435/EØF) om beskatning af udbytte fra et datterselskab til et moderselskab i forskellige medlemsstater samt ren-

⁶⁵ Traktatens artikel 114

te/royaltydirektivet (2003/49/EØF), omhandlende rente- og royaltybetalinger mellem koncernforbundne selskaber i forskellige medlemsstater.

De direkte skatter tilhører således stadig medlemsstaternes enekompetence, men dette betyder dog ikke, at medlemsstaterne, på skatterettens område, har frit spil. Medlemsstaterne er nemlig stadig forpligtet til at overholde EU-retten grundprincipper, såsom EU-retten forrang, den frie bevægelighed samt det EU-retlige diskriminations- og restriktionsforbud.⁶⁶ Dermed er medlemsstaterne ikke enerådige, når det kommer til at bedømme skattespørgsmål, og EU-retten har derfor en stor betydning også for de direkte skatter. Nedenstående gennemgås EU-retten betydning for den danske skatteret.

6.2.1 Diskriminations- og restriktionsforbuddet i skattemæssig sammenhæng

De enkelte EU-medlemsstater skal overholde traktatens grundlæggende bestemmelser om fri bevægelighed, som omfatter fri bevægelighed for personer, varer, tjenesteydelser og kapital. Dette medfører dermed, at diskriminations- og restriktionsforbuddet også er gældende på skatterettens område.

Forbuddet mod diskrimination medfører, at enhver form for diskrimination begrundet i nationalitet er EU-stridigt. Diskriminationsforbuddet omfatter dermed både skatteregler, der direkte underlægger udenlandske selskaber strengere krav, end dem der tilsvarende gælder for medlemsstaternes egne selskaber, samt skatteregler, der diskriminerer på andre objektive kriterier, men hvor virkningen reelt fører til samme resultat.⁶⁷

En diskriminerende adfærd foreligger, når sammenlignelige situationer behandles forskelligt, eller i tilfælde hvor forskellige situationer behandles ens.⁶⁸

Ud over at de nationale skatteregler ikke må være diskriminerende, indeholder EU-retten også et restriktionsforbud.

⁶⁶ Jf. bl.a. sag C-196/04, Cadbury Schweppes, præmis 40; sag C-446/03, Marks & Spencer, præmis 29; sag C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant, præmis 44; sag C-324/00, Lankhorst-Hohorst, præmis 26, samt sag C-264/96, ICI, præmis 19

⁶⁷ Jf. Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, EU-retten, 5. udgave 2010, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, side 237

⁶⁸ Jf. Sag C-279/93, Schumacker, præmis 30

Ved en restriktion forstås en national foranstaltning, der gør det mindre attraktivt at udøve de traktatsikrede rettigheder, eller som helt kan afholde den pågældende fra at udøve sine traktatsikrede rettigheder.⁶⁹

Restriktionsforbuddet er bredere end diskriminationsforbuddet, idet diskriminationsforbuddet kun anvendes i situationer, hvor varer, personer, selskaber, tjenesteydelser eller kapital behandles anderledes på grund af deres oprindelse. Dermed beskytter diskriminationsforbuddet alene udenlandske selskaber, der ønsker at etablere et selskab på en medlemsstats område mod foranstaltninger iværksat af etableringsstaten.

Restriktionsforbuddet rækker derimod videre end det, idet der ikke er krav om, at der har fundet en forskelsbehandling sted. Restriktionsforbuddet kan dermed anvendes til at tilsidesætte enhver bestemmelse, der hindrer den frie bevægelighed, medmindre hindringen kan begrundes i visse tvingende almene hensyn. Dermed medfører restriktionsforbuddet tillige en beskyttelse af selskaber, der ønsker at etablere sig på andre medlemsstaters område mod foranstaltninger iværksat af oprindelsesstaten.⁷⁰

Som eksempel på nationale skatteregler, som er uforenelig med EU-retten, kan nævnes tilfælde, hvor de nationale skatteregler er arrangeret således, at personer og selskaber, der er hjemmehørende uden for den pågældende medlemsstat, får en dårligere skattemæssig behandling end personer og selskaber, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat. Altså dermed en diskrimination på baggrund af nationalitet.

Et andet eksempel kan være, at oprindelsesstaten underlægger visse aktiviteter, med et grænseoverskridende element, en beskatning, som dermed medfører, at det er mindre attraktivt at handle over grænsen, og dermed foreligger der en restriktion.

Det er ikke afgørende for dommen resultat, om en national skatteregel er i strid med diskriminations- eller restriktionsforbuddet. Dette skyldes, at forskellen mellem diskriminations- og restriktionsforbuddet efterhånden er ved at være udlignet i EU-domstolens praksis vedrørende

⁶⁹ Jf. Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, EU-retten, 5. udgave 2010, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, side 248

⁷⁰ Jf. Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, EU-retten, 5. udgave 2010, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, side 233

direkte skatter, og dermed vil EU-domstolen normalt nå frem til det samme resultat uanset om diskriminations- eller restriktionsforbuddet er påberåbt.⁷¹

6.2.2 Hensyn der kan retfærdiggøre en hindring – med særlig fokus på misbrug

I helt særlige situationer foreligger der hensyn, der kan medføre, at en medlemsstat lovligt kan opretholde en diskrimination eller en restriktion. Disse hensyn har således stor bevågenhed fra medlemsstaternes side. Udgangspunktet er dog, at en diskrimination eller en restriktion kan tilsidesættes som værende EU-stridig. I særlige tilfælde kan en hindring af den fri bevægelighed dog opretholdes, hvis den har et lovligt formål, som er foreneligt med Traktaten og er begrundet i tvingende almene hensyn. Det kræves i så fald også, at foranstaltningens gennemførelse er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det forfulgte mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål.⁷² Konsekvensen af, at proportionalitetsprincippet ikke er iagttaget medfører, at handlingen alligevel anses for EU-stridig.

Gennem tiden har medlemsstaterne forsøgt sig med forskellige hensyn for at begrunde en skatteretlig restriktion. Domstolene har gentagne gange afvist hensynet til tab af statens skatteindtægter som et alment hensyn.⁷³ Til gengæld har EU-domstolen tilkendegivet, at hensyn såsom hensynet til sammenhængen i skattesystemet⁷⁴, hensynet til skattekontrol⁷⁵ og hensynet til at forhindre misbrug i form af skatteunddragelse og skattesvig⁷⁶, kan være legitime hensyn, som i visse tilfælde kan begrunde en foranstaltning, der hindrer retten til fri bevægelighed.

Misbrugshensynet skaber dermed mulighed for, at medlemsstaterne kan træffe foranstaltninger, der udgør en restriktion, i situationer hvor skattepligtige misbruger EU-rettens friheder med henblik på at unddrage sig national lovgivning. Dette ses blandt andet også ved, at skattesvig og skatteunddragelse er positivt fremhævet i den sekundære EU-ret som hjemmel til at forbyde en

⁷¹ Jf. Niels Winther-Sørensen mf., *Skatteretten* 3, 5. udgave 2009, Thomson Reuters, side 440 f.

⁷² Jf. bl.a. sag C-196/04, *Cadbury Schweppes*, præmis 47; sag C-446/03, *Marks & Spencer*, præmis 35; sag C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, præmis 49; sag C-436/00, *X og Y*, præmis 49

⁷³ Jf. bl.a. sag C-264/96, *ICI*, præmis 28; sag C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, præmis 60; sag C-315/02, *Lenz*, præmis 40; sag C-446/03, *Marks & Spencer*

⁷⁴ Jf. bl.a. sag 300/90, *Kommissionen mod Belgien*; sag 204/90, *Bachmann*

⁷⁵ Jf. bl.a. sag C-250/95, *Futura Participations*

⁷⁶ Jf. bl.a. sag C-436/00, *X og Y*, præmis 62; sag C-446/03, *Marks & Spencer*, præmis 43 ff.

transaktion.⁷⁷ Dette er blandt andet tilfældet i moder-/datterselskabsdirektivet og rente-/royaltydirektivet, som begge indeholder en generel misbrugsbestemmelse, som giver medlemsstaterne mulighed for at indføre nationale bestemmelser, der skal hindre svig eller misbrug, jf. moder-/datterselskabsdirektivets art. 1, stk. 2 og rente-/royaltydirektivets art. 5.

Skatteunddragelse foreligger, hvis der er tale om en rent kunstig konstruktion, eller hvor der er risiko for dobbelt dip.⁷⁸ I det nedenstående fokuseres udelukkende på misbrug i form af skatteunddragelse i form af kunstige konstruktioner.

EU-domstolen har i flere sager anerkendt, at hensynet til bekæmpelse af skatteunddragelse udgør et tvingende alment hensyn, der kan påberåbes som begrundelse for, at en nationale bestemmelse hindrer den frie bevægelighed inden for EU.

Sag C-264/96, ICI, omhandlende de engelske sambeskatningsregler, er en af de første sager, hvor EU-domstolen tog stilling til, om skatteunddragelse var et tvingende alment hensyn. ICI var et engelsk moderselskab som havde datterselskaber både i England og i andre medlemsstater. Nogle af datterselskaberne havde driftstab, som ICI ønskede at få fradrag for. ICI kunne dog kun få fradrag for driftstab i datterselskaber i England, men fik afslag for de udenlandske datterselskaber.

EU-domstolen fastslog, at det var i strid med etableringsfriheden kun at tillade skattefradrag, såfremt datterselskabet var hjemmehørende i England, idet formålet med etableringsfriheden netop medfører, at selskaber har ret til at benytte deres ret til fri etablering i andre medlemsstater, og derfor skal behandles på lige vilkår uanset, hvor etableringen finder sted.

Hensynet til skatteunddragelse påberåbes af de engelske myndigheder i dommen, og hertil fastslår EU-domstolen, at rent kunstige konstruktioner kan begrunde, at medlemsstaterne opstiller hindringer for den frie bevægelighed. I dommen kunne hindringen dog ikke opretholdes, idet den nationale bestemmelse var for generel, da den ramte alle selskaber, der blev oprettet uden for England. Dermed havde bestemmelsen ikke specielt til formål at udelukke rent kunstige

⁷⁷ Jf. Thomas Rønfeldt, Skatteværn og EU-frihed, 1. udgave 2010, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, side 551 f.

⁷⁸ Jf. Thomas Rønfeldt, Skatteværn og EU-frihed, 1. udgave 2010, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, side 573

konstruktioner, og blot det at et selskab var etableret uden for England kunne ikke i sig selv medføre, at der var tale om skatteunddragelse.

I Dommen C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant blev begrebet rent kunstige arrangementer påberåbt af den franske regering. Dommen omhandlede, som nævnt ovenstående, en national regel, som medførte en avancebeskatning, når det skattemæssige hjemsted blev flyttet fra Frankrig til en anden medlemsstat. Den franske regering mente, at denne nationale regel var begrundet i tvingende almene hensyn, idet lovgivningen specifikt havde til formål at udelukke, at rent kunstige arrangementer, hvis formål var at omgå skattelovgivningen, vil kunne give en skattefordel. Herved har den franske regering forsøgt at bruge principperne fra den føromtalte sag ICI, om at der skal være tale om en specifik regel, der udelukker kunstige arrangementer og ikke en generel regel. Kommissionen anførte dog, at den nationale regel var af generel karakter og derfor ikke gjorde det muligt fra sag til sag at afgøre, om flytningen faktisk er begrundet i, at den skattepligtige har til hensigt at unddrage skat. Dette tiltræder EU-domstolen og anfører, at bestemmelsen ikke specielt har til formål at udelukke, at rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå skattelovgivningen, kan give en skattefordel, men generelt tager sigte på enhver situation, hvori en skattepligtig, der besidder en væsentlig andel i et selskabsskattepligtigt selskab, af en hvilken som helst grund flytter sit skattemæssige hjemsted fra Frankrig.

Ovenstående EU-domme viser dermed, at for at en medlemsstats nationale lovgivning kan være begrundet i hensynet til at forebygge skatteunddragelse, må den ikke begrænses til at vedrøre en alment defineret situation, som tager et generelt sigte på enhver situation, men de nationale skatteregler skal derimod være forholdsmæssige og specielt have til formål at udelukke rent kunstige konstruktioner. Den nationale bestemmelse skal derfor give de nationale domstole mulighed for i konkrete tilfælde at afvise, at skatteyderen kan drage fordel af de påberåbte fællesskabsretlige forskrifter, når der foreligger tilfælde af misbrug eller svigagtig adfærd, hvor eneste formål er at omgå den nationale skattelovgivning. Dermed skal de nationale domstole have mulighed for at foretage en sådan konkret undersøgelse under hensyn til de særlige omstændigheder i hver enkelt sag.⁷⁹

⁷⁹ Jf. bl.a. sag C-436/00, X og Y, præmis 42-43 samt sag C-212/97, Centros, præmis 25

I sag C-196/04 Cadbury Schweppes fik EU-domstolen mulighed for yderligere at uddybe indholdet af begrebet kunstige arrangementer.

Cadbury Schweppes omhandler spørgsmålet om, hvorvidt de engelske regler om CFC-beskatning er en hindring for den frie bevægelighed. Reglerne medførte, at et moderselskab, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, under visse betingelser er omfattet af CFC-lovgivningen og dermed skal beskattes af overskud i et datterselskab. Beskatningen finder sted, når moderselskabet har oprettet et datterselskab i en medlemsstat, hvori selskabet beskattes på et lavt niveau. Dette er i tilfælde, hvor den skat, som CFC-selskabet har betalt, er mindre end tre fjerdedele af den skat, der skulle have været betalt i England. Når datterselskabet derimod oprettes i England eller i en medlemsstat, hvor der ikke sker beskatning på lavt niveau, finder CFC-lovgivningen ikke anvendelse, og moderselskabet beskattes dermed ikke af datterselskabets overskud. Dette skaber en skattemæssig ulempe for det hjemmehørende moderselskab, der er omfattet af CFC-lovgivningen.

Den engelske regering påberåbte sig rent kunstige arrangementer som begrundelse for CFC-lovgivningen. Regeringen argumenterede for, at CFC-lovgivningen havde til formål at bekæmpe skatteunddragelse, idet den skulle hjælpe med at modvirke, at hjemmehørende selskaber kunstigt overfører overskud fra den medlemsstat, hvori overskuddet er optjent, til en skat, der beskatter på et lavere niveau, ved at oprette et datterselskab i sidstnævnte stat og ved at foretage transaktioner, hvis hovedformål er at gennemføre en sådan overførsel til gavn for dette datterselskab. Dertil skal det også bevises at det ikke har været formålet med transaktionen at man har ville nedsætte skattebetalingen.⁸⁰

EU-Domstolen fastslog, at de engelske CFC-regler udgjorde en forskelsbehandling som skabte en skattemæssig ulempe og udgjorde således en hindring for etableringsfriheden, da hjemmehørende selskaber afholdtes fra at oprette, erhverve eller opretholde et datterselskab i en medlemsstat, hvori dette beskattes på et sådant niveau.⁸¹ EU-domstolen fastslog dog, at en sådan forskelsbehandling dog kunne opretholdes, såfremt der forelå et kunstigt arrangement, dette selv om selskabet reelt var etableret i værtsmedlemsstaten og der faktisk udøvedes økonomisk virk-

⁸⁰ Jf. sag C-196/04, Cadbury Schweppes, præmis 48 f.

⁸¹ Jf. sag C-196/04, Cadbury Schweppes, præmis 45 f.

somhed.

EU-domstolen udtalte endvidere i Cadbury Schweppes, at når det skal vurderes, om der foreligger skatteunddragelse i form af en kunstig konstruktion gøres dette på baggrund af to kumulative betingelser. For det første skal det undersøges om formålet med arrangementet har været at undgå en national beskatning. For det andet skal den pågældende skattefordel, som arrangementet har givet anledning til, være opnået i strid med formålet med etableringsfriheden. Dette vurderes blandt andet ud fra, om den pågældende etablering er reel.

På baggrund heraf kan det således konkluderes, at EU-rettens misbrugsbegreb spiller en afgørende rolle, når Landsskatteretten træffer afgørelse omhandlende selskabskonstruktionerne vedrørende beneficial owner. Nedenfor sammenholdes således EU-rettens misbrugsbegreb og det danske forsømmelighedsbegreb med hinanden for blandt andet at undersøge om disse er sammenfaldende.

6.3 Sammenholdelse af EU-rettens misbrugsbegreb over for det danske forsømmelighedsbegreb

Kendelserne SKM2011.59.LSR og SKM2011.485.LSR viser, at når SKAT har fået medhold i sager vedrørende beneficial owner, så foretager Landsskatteretten efterfølgende en forsømmelighedsvurdering af selskabet, hvilket også er i overensstemmelse med SKATs fremgangsmåde. Både Landsskatteretten og SKAT henviser til denne forsømmelighedsvurdering af selskabet uafhængigt af, om der er tale om et rent internt forhold, eller om der er tale om et internationalt forhold. Dette ses blandt andet ved, at både Landsskatteretten og SKAT ikke tager stilling til reglen anvendelse, men blot bruger den som en selvfølge.

Ovenstående er det konkluderes, at EU-retten altid har forrang over for national ret. Derfor synes det ikke at være korrekt, at Landsskatteretten ikke skelner mellem rent interne forhold og konstruktioner, der strækker sig ud over Danmarks grænser. Såfremt en konstruktion er ren intern, så er forholdet ikke omfattet af EU-retten. Foreligger der derimod et grænseoverskridende element, som der gør i Landsskatterettens kendelser om beneficial owner, er det ikke længere blot en selvfølge at intern ret regulerer forholdet. Det er derfor vigtigt, at Landsskatteretten er opmærksom på EU-retten princip om forrang, således at der udelukkende bruges nationale regler, der er i overensstemmelse med EU-retten.

Derfor skal forholdet mellem forsømmelighed og misbrug vurderes, hvor blandt andet forskellen mellem de to begrebet vurderes samt begrebernes anvendelighed i forhold til hinanden.

Forskellen i de to begreber er i særdeleshed, at misbrug er noget aktivt, hvorimod forsømmelighed er noget passivt, og der kan derfor ikke umiddelbart sættes lighedstegn mellem de to. En naturlig fortolkning af begrebet forsømmelighed må således indebære, at forsømmelighed er en undladelse, der kunne have været undgået, hvis den indeholdelsespligtige havde udvist almindelig omhu og agtpågivenhed. Selskabet burde altså have handlet anderledes, end det gjorde, men mere passende til fortolkningen er måske, at selskabet rent faktisk burde have haft handlet, altså at selskabet har forholdt sig passivt. Ved passivitet forstås ikke nødvendigvis, at der slet ikke handles, men snarere, at selskabet forsømmer at drage de nødvendige beslutningsmæssige konsekvenser af en given situation. Passivitet er kun sjældent udtryk for fuldstændig fravær af handlinger, men for undladelse af konsekvent og måske ubehagelig stillingtagen til et alvorligt problem, der har manifesteret sig i selskabet, eller som burde været opdaget ved almindelig agtpågivenhed.⁸²

Misbrug derimod indebærer, at selskabet rent faktisk har handlet. Selskabet har gjort noget aktivt og bevidst, selskabet har således handlet med misbrug for øje.

At et selskab har handlet forsømmeligt er derfor ikke nok til at statuere, at der foreligger misbrug i EU-retten forstand, idet misbrug er bredere end forsømmelighed. Forsømmelighedsvurderingen sættes dog ikke helt ud af spil, idet selskabets forsømmelighed formentlig er indeholdt i det EU-retlige misbrugsbegreb som en faktor, som kan have betydning for, om der statures misbrug, men den vil aldrig kunne stå alene. Forsømmelighedsvurderingen er derfor kun aktuel i situationer, hvor EU-retten ikke finder anvendelse.

Når der, som i de pågældende konstruktioner, er tale om en EU-transaktion kan den rene forsømmelighedsvurdering således ikke bruges, idet denne vurdering ikke kendes i EU-retten. I EU-retten vil der derfor altid skulle foretages en misbrugsvurdering af situationen, idet den danske forsømmelighedsvurdering ikke er den samme som den EU-retlige misbrugsvurdering.

Væsentligt at have for øje er dog, at forsømmelighedsvurderingen igen bliver relevant, når der er tale om internationale forhold, der ikke er omfattet af EU-retten. Dette kunne for eksempel være, såfremt de danske skattemyndigheder får medhold i deres påstand om, at mellemholding-

⁸² Jf. Erik Werlauff, Selskabsret, 8. udgave 2010, Thomson Reuters, side 548 f.

selskabet i konstruktionerne skal underkendes som beneficial owner, således at myndighederne ser igennem mellemløbselskabet, og dermed anses den pågældende betaling for at have gået direkte fra Danmark til det pågældende skattelyland. Dette var scenariet i SKM2011.57.LSR og SKM2011.485.LSR.

Eftersom Landsskatteretten gav SKAT medhold i, at den pågældende betalingen skulle anses som værende gået direkte fra Danmark til et tredjeland, er forholdet som udgangspunkt ikke omfattet af EU-retten, idet etableringsfriheden udelukkende gælder medlemsstaterne imellem. Denne rene EU-retlige anvendelse gælder dog ikke alle EU-rettens frihederne. I modsætning til etableringsfriheden, hvor det er den person eller selskab, der ønsker at etablere sig, der bliver beskyttet, er det nemlig ved kapitalens frie bevægelighed selve kapitalen, der er beskyttet. Dette medfører således, at den person, der påberåber sig kapitalens frie bevægelighed ikke behøver at være statsborger i en medlemsstat inden for fællesskabet.⁸³ Dette medfører således, at konstruktionen beneficial owner-kendelserne formentlig i stedet vil kunne omfattes af kapitalens frie bevægelighed. Om kapitalens frie bevægelighed alligevel får den helt store betydning for beneficial owner-kendelserne er dog tvivlsomt. Dette skyldes, at beskyttelseshensynet langt fra er i højsæde, når kapitalen bevæger sig mellem EU og tredjelande, i stedet for mellem medlemsstaterne inden for EU. Dette ses blandt andet ved, at det er accepteret, at anvendelsen af kapitalens frie bevægelighed er underlagt større adgang til at indføre restriktioner i forhold til tredjelandet, end tilfældet er overfor en anden medlemsstat.

En væsentlig begrænsning i anvendeligheden af kapitalens frie bevægelighed over for tredjelandet, er, at forhold, der eksisterede, eller bygger videre på regler, der eksisterede, inden den 31. December 1993, ikke kan anses for at være i strid med bestemmelsen. Dette gælder også i tilfælde, hvor der rent faktisk kan siges at være tale om en forskelsbehandling, som i udgangssituationen vil være i strid med bestemmelsen. Dette medfører således en stor indskrænkning af anvendelse af bestemmelsen.

EU-domstolens praksis på området viser dog også, at anvendelsen af bestemmelsen overfor tredjelande også synes indskrænkende selv om det omfatter regler, som rent faktisk er indført efter 31 december 1993, eller regler som ikke bygger videre på sådanne bestemmelser. Dette skyldes blandt andet, at EU-domstolen har accepteret, at ofte kan de pågældende situationer

⁸³ Jf. bl.a. Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, EU-retten, 5. udgave 2010, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, side 702 ff. samt Thomas Rønfeldt, Skatteværn og EU-frihed, 1. udgave 2010, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, side 283 ff.

ikke sammenlignes, da der mellem EU-medlemsstaterne er en stor grad af retlig integration, og navnlig på grund af eksistensen af fællesskabslovgivningen om samarbejde mellem de nationale skattemyndigheder som direktiv 77/799, hvorved der er fastsat gensidig forpligtelser til at yde indbyrdes bistand. Selv om forpligtelsen til at yde bistand på de områder, der er omfattet af dette direktiv, ikke er uden begrænsninger, har direktivet ikke desto mindre skabt en ramme for samarbejde medlemsstaternes kompetente myndigheder, som ikke eksisterer mellem disse og de kompetence myndigheder i et tredjeland, når dette ikke har påtaget sig en forpligtelse til at yde gensidig bistand.

Medlemsstaterne synes således at have et lidt større råderum overfor tredje stater, hvorfor det ikke kan udelukkes, at en medlemsstat kan godtgøre, at en restriktion for kapitalbevægelser til eller fra tredjelande er begrundet i et bestemt forhold, som ikke ville kunne udgøre en gyldig begrundelse for en restriktion mellem medlemsstaterne indbyrdes.⁸⁴ Mange situationer synes således alligevel at falde uden for EU-retten på trods af kapitalens frie bevægelighed, idet den synes til dels nem at undslippe for medlemsstaterne. Det vil formentlig også have afgørende betydning i forhold til kendelserne om beneficial owner, at tredjelandet anses som værende et skattelyland. Derfor vil kapitalens frie bevægelighed formentlig ikke få en særlig stor betydning i forhold til disse sager, hvorfor forholdet alligevel falder uden for EU-rettens anvendelsesområde, da der er tale om en transaktion fra Danmark direkte til et tredjeland.

Ovenstående viser, at vurderingen af, hvilken regler, der skal anvendes, ændrer sig alt efter den pågældende konstruktion og alt efter om den er omfattet af EU-retten eller ej.

Når Landsskatteretten skal træffe afgørelse vedrørende selve beneficial owner problematikken, så dette afgørende på baggrund af EU-retten, idet den pågældende konstruktion, som skattemyndighederne ønsker at tilsidesætte, går fra et EU-land til et andet, og dermed et rent EU-retligt forhold. I kendelserne fra Landsskatteretten argumenteres der dog primært ud fra DBO-retten og ikke EU-retten. Hertil skal det dog huskes, at fordi der er tale om en EU-retligt konstruktion, så kan begreber fra DBO-retten ikke anvendes, medmindre EU-domstolen har accep-

⁸⁴ Jf. Thomas Rønfeldt, Skatteværn og EU-frihed, 1. udgave 2010, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, side 305 ff.

teret begrebets anvendelse. Indtil videre har EU-domstolen ikke taget stilling hertil, hvorfor beneficial owner-begrebet skal bruges varsomt.

SKM2011.57.LSR og SKM2011.485.LSR er, som nævnt, de to første kendelser, hvor Landskatteretten gav SKAT medhold og således kom frem til, at selskabet var indeholdelsespligtig.

Sagsfremstillingen er ikke meget anderledes fra SKM2010.268.LSR og SKM2010.729.LSR hvor Landsskatteretten gav selskabet medhold. En afgørende forskel er dog, at der både i SKM2011.57.LSR og SKM2011.485.LSR skete en gennemstrømning af midler direkte fra Danmark, via mellemholdingselskabet til skattelylandet. Dette skete hverken i SKM2010.268.LSR og SKM2010.729.LSR, hvor pengene blev i mellemholdingselskabet.

Landsskatteretten har således i SKM2011.57.LSR og SKM2011.485.LSR givet SKAT medhold i, at der skal "ses igennem" mellemholdingselskabet, hvorfor betalingen anses som værende gået direkte fra selskabet i Danmark til Jersey/Cayman Island. Som udgangspunkt skal de danske skattemyndigheder anerkende et civilretligt lovligt stiftet selskab, idet civilretten er styrende for skatteretten. Dette princip medfører, at skattemyndighederne ikke vilkårligt kan tilsidesætte et selskab, som civilretligt er lovligt. Kun i helt særlige tilfælde er civilretten ikke styrende for skatteretten, hvorved skattemyndighederne i Danmark således kan se bort fra et civilretligt lovligt stiftet selskab. Dette er i tilfælde, hvor der er hjemmel hertil i skattelovgivning eller i situationer, hvor der foreligger misbrug. Dette blev blandt andet fastslået i TfS 2004, 542 H, Johnson Holding ApS, hvor Højesteret fastslog, at der ikke var grundlag for at fravige selskabsrettens begrebsdannelse. Dette blev yderligere fastslået i TfS 2006, 1062 H, Finwill, hvor Højesteret præciserede at de bindinger, der er til det underliggende civilretlige system, ikke skatteretligt kan tilsidesættes, medmindre der er det fornødne grundlag herfor i skattelovgivningens ordlyd eller i forarbejderne hertil.⁸⁵

På baggrund af dette må det derfor kunne konkluderes, at grunden til at skattemyndighederne har fået medhold SKM2011.57.LSR og SKM2011.485.LSR må skyldes, at Landsskatteretten har foretaget en misbrugsvurdering, hvorved de er kommet frem til, at der foreligger misbrug fra selskabets side. Altså dermed udelukkende en konstruktion sat i verden for at omgå national skattelovgivning. Eftersom den nationale skatteret i Danmark er underlagt EU-retten må dette

⁸⁵ Jf. Ole Bjørn i SR-Skat 2007, 12, "Udvalgte domme, kendelser og afgørelser"

betyde, at princippet om civilretten fravigelse ved misbrug svarer til EU-rettens misbrugsbegreb.

Landsskatteretten har formentlig i disse afgørelser anvendt det korrekte værktøj til at løse sagen, nemlig en misbrugsvurdering. Men dette er dog ikke ensbetydende med, at Landsskatteretten tænker i EU-retlige baner, idet denne misbrugsvurdering, som nævnt, også er fastslået i den danske retspraksis. Dermed synes Landsskatteretten blot heldige med afgørelsens overensstemmighed med EU-retten.

I de tilfælde, hvor Landsskatteretten giver SKAT medhold, så er forholdet ikke længere omfattet af EU-retten, idet man nu på baggrund af misbrugsvurderingen ser bort fra det mellemliggende holdingselskab i et EU-land, hvorfor den pågældende konstruktion går direkte fra Danmark til et skattelyland. Det er derfor korrekt, at Landsskatteretten i SKM2011.59.LSR og SKM2011.485.LSR udelukkende foretager en forsømmeligheds vurdering og ikke en EU-retlig misbrugsvurdering, da forholdet ikke længere er omfattet af EU-retten.

Konklusionen er således, at Landsskatterettens brug af forsømmelighedsbegrebet i SKM2011.59.LSR samt SKM2011.485.LSR er korrekt. Noget tyder dog på, at denne brug dog er tilfældig, eftersom kendelserne ikke i øvrigt bruger EU-retten i vurderingerne.

Selv om det ovenstående er fastslået, at når en misbrugsvurdering har medført, at mellemholdingselskabet er blevet tilsidesat, så er afgørelsen vedrørende forsømmelighedsvurderingen ikke længere omfattet af EU-retten, så synes misbrugsbegrebet alligevel at kunne spille ind. Dette synes blandt andet at være tilfældet, at allerede fordi selskabet har handlet med misbrug for øjet, så har selskabet handlet forsømmeligt, idet det danske forsømmelighedsbegreb er noget mindre end det EU-retlige misbrugsbegreb. Dermed vil det aldrig være muligt at have en sag, hvor SKAT får medhold vedrørende indeholdelsespligt, men efterfølgende taber sagen om forsømmelighed i forhold til denne konstruktion. Dette skyldes, at SKAT udelukkende kan vinde sagen, såfremt der foreligger misbrug fra selskabets side. Og så længe SKAT tilsidesætter ved misbrug, så vil selskabet altid have handlet forsømmeligt, som blandt andet ses i SKM2011.57.LSR, idet forsømmelighedsvurderingen, som nævnt, er et element i misbrugsvurderingen. Landsskatterettens vurdering af selskabets forsømmelighed i SKM2011.59.LSR må derfor lægge i, at selskabet bevidst har forsøgt at undgå enhver form for beskatning.

Afsnit III Er kildeskattelovens regler om hæftelse i strid med grundloven?

I dette afsnit vil kildeskattelovens regler om hæftelse blive sammenholdt med grundloven. For at blive omfattet af kildeskattelovens § 69, stk. 1, er det, som nævnt ovenstående, en forudsætning, at det udbetalende selskab forudgående er indeholdelsespligtig efter kildeskattelovens §§ 65 eller 65 D. Kildeskattelovens bestemmelser om indeholdelse og hæftelse skal således vurderes i sammenhæng. På trods af dette synes der dog ikke at være grundlovsmæssige problemstillinger i forhold til indeholdelsespligten. Dette skyldes, at indeholdelsespligten udelukkende omhandler en pligt til at indeholde skat, når der betales udbytter eller renter, såfremt betingelserne herfor er opfyldte. For det udbetalende selskab synes indeholdelsespligten mere som en form for en administrativ opgave, hvor selskabet ved udbetaling i særlige tilfælde både skal foretage udbetaling til det modtagende selskab og til skattemyndighederne. For det udbetalende selskab er der således blot tale om en opdeling af beløb, men selskabet kan aldrig komme til at skulle indeholde mere end en procentdel af det samlede udbetalende beløb, hvorfor indeholdelsespligten ikke medfører en større udbetaling fra selskabet end ellers. Kildeskattelovens regler om indeholdelse må således ikke siges at være i strid med grundlovens krav om hjemmel. Derimod synes bestemmelserne i stedet at kunne volde problemer i forhold til EU-retten. Dette udbygges i afsnit IV.

Derimod synes kildeskattelovens hæftelsesregel at kunne volde problemer i forhold til grundloven. Dette skyldes, at når den danske skattemyndighed pålægger et selskab en skat, så skal denne skattepligtig være hjemlet i dansk lov. Dette følger af det særlige skatteretlige legalitetsprincip i grundlovens § 43, 1. led. Det skal derfor i dette afsnit undersøges om kildeskattelovens § 69, stk. 1 overholder dette hjemmelskrav, eller om bestemmelsen i stedet medfører, at det udbetalende selskabet i princippet hæfter for en betaling, som dette ikke er skattepligtig af.

På trods af, at grundloven er mere end 160 år gammel, er grundlovens § 43 stadig særdeles aktuell og relevant. Dette skyldes, at det skatteretlige hjemmelskrav direkte bliver berørt i de hundredetusindevis af skattesager, som årligt afgøres af myndigheder og domstole, idet spørgsmålet i disse sager netop er, om myndighederne har hjemmel til at gennemføre de rejste skattekrav. På

trods heraf er det forholdsvist sjældent, at grundlovens § 43 rent faktisk påberåbes direkte, men dette har ingen indflydelse på bestemmelsen aktualitet.⁸⁶

7. Krav om hjemmel ved beskatning

Det forvaltningsretlige legalitetskrav findes i mange former og faconer. Særligt på skatterettens område har begrebet stor betydning. Dette skyldes, at på skatterettens område er der tale om et skærpet hjemmelskrav, som ses blandt andet gennem det grundlovsmæssige krav om hjemmel lov, jf. grundlovens § 43, 1. led, hvorefter ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov.

Dette står i kontrast til andre lovområder, hvor der udelukkende er krav om, at grundlovens retlige hierarki følges. Uden for skatterettens område er kravet til legalitet således, at når en retsakt udstedes, så kan den udelukkende ændres eller ophæves via samme form, som den er indført ved. Denne hierarkiske følge synes åbenlyst, idet ellers ville der være mange muligheder for at omgå lovgivningen. Såfremt Folketinget udsteder en lov, som regeringen ikke er enige i, så ville det uden den hierarkiske følge være muligt for regeringen at udstede en anordning med det modsatte indhold. Såfremt dette var muligt ville det gøre lovgivningsmagten illusorisk og grundlovens hierarki sikrer dermed, at beslutninger, der er truffet i lovform, kun kan ændres ved lov. Dette betyder dermed, at der på andre områder ikke altid er krav om lovhjemmel, men anordningsformen kan også benyttes som selvstændigt retsgrundlag.⁸⁷ På skatterettens område er der dog kun krav om lovhjemmel, når skattebestemmelsen vedrørende selve skattepåleggelsen, eventuelle forandringer hertil og ophævelsen af den pågældende beskatning. Andre mindre indgribende foranstaltninger kan således pålægges i overensstemmelse med de andre retsområder, hvorfor grundlovens hierarkiske følge er også relevant på skatterettens område.

Skatteretten skiller sig også ud på andre områder i forhold til legalitetsprincippet, idet generelt i dansk ret kan lovgiver som udgangspunkt delegerer lovgivningskompetencen. Dette udgangspunkt gælder dog ikke på samme måde i skatteretten, idet kravet om hjemmel i lov medfører et

⁸⁶ Jf. Henrik Zahle, Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, 2. Udgave 2006, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, side 318

⁸⁷ Jacob Graff Nielsen anfører blandt andet i ”Legalitetskravet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer”, side 76 f.

delegationsforbud kun med få undtagelser.⁸⁸ Folketinget er således på skatterettens område sikret en eksklusiv kompetence til skatteopkrævning, hvilket sikrer en demokratisk ensartet styring af skatteopkrævningen og den efterfølgende kontrol her, hvilket både er til fordel for Folketinget og skatteyderen.⁸⁹

Skatterettens skærpede hjemmelskrav har også andre betydninger for området. For eksempel har hjemmelskravet betydning ved udarbejdelse af skattelovgivningen. Kravet om hjemmel medfører nemlig, at skattelovgivningen ofte er særdeles detaljeret og omfattende, idet al skatteretlig normering som altovervejende hovedregel skal kunne udledes direkte af lov. Dette medfører ofte, at reglerne bliver komplekse og svært tilgængelige.⁹⁰

Dertil kommer blandt andet også, at hjemmelskravet medfører, at retssædvanen ikke har den store betydning, hvilket netop skyldes skattelovgivningens omfattende og detaljerede karakter. Samtidig er der på skatterettens område også en omfattende præciserende administrative praksis, som således også indskrænker området for retssædvaner. Men såfremt skattelovgivningen ikke indeholder præcise anvisninger, udfylder administrativ praksis eller retspraksis disse ved fortolkning inden for lovgivningens rammer.⁹¹

⁸⁸ Jacob Graff Nielsen anfører blandt andet i ”Legalitetskravet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer”, side 287 f. samt side 320, at der i praksis synes at være enighed om, at grundlovens § 43, 1. Led skal fortolkes således, at ikke alle former for delegation til skatteministeren er udelukket. Delegationsforbuddet retter sig alene mod det materielle indhold i skattelovgivningen omfattende opgørelse, fastsættelse og opkrævning af skattekravet. Forbuddet medfører dermed ikke, at der ikke kan udfærdiges forskrifter, der giver skatteministeren bemyndigelse til at fastsætte de nærmere regler for forvaltning, gennemførelse og ikrafttræden af den pågældende lov. Såsom de nærmere regler for lovens forståelse og anvendelse. Eneste krav er blot, at det materielle skattekrav fastsættes ved lov. Dette støttes blandt andet også af Aage Michelsen mf., Lærebog om indkomstskat, 12. Udgave 2007, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, side 101 ff.; Jan Pedersen mf., Skatteretten 1, 5. udgave 2009, Thomson Reuters, side 103 + 134 samt Jf. Henrik Zahle, Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, 2. Udgave 2006, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, side 320-321

⁸⁹ Jf. Henrik Zahle, Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, 2. Udgave 2006, Jurist- og Økonomforbundets Forlag side 318

⁹⁰ Jf. Jacob Graff Nielsen, Legalitetskravet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer, 1. udgave 2003, Forlaget Thomson Gadjura, side 295 f. samt side 300 f.

⁹¹ Jf. Jacob Graff Nielsen, Legalitetskravet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer, 1. udgave 2003, Forlaget Thomson Gadjura, side 320

En undtagelse til det skærpede hjemmelskrav på skatterettens område synes at findes ved skatteunddragelse. Retspraksis viser, at når der foreligger en skatteunddragelse, så stilles der mindre strenge krav til hjemlen, når domstolen korrigerer eller tilsidesætter konstruktioner, som civilretligt er anerkendte og lovlige. Omvendt har domstolen i sager, som ikke involverer skatteudnyttelse, opretholdt et strikt hjemmelskrav.⁹² Retsstillingen på området synes ikke at være endelig afklaret, men det må ligge klart, at der er problemer forbundet med problemstillingen, idet fravigelse af det skærpede hjemmelskrav til enhver tid vil medføre større usikkerhed og dermed mindre retssikkerhed for skatteyderne. Situationen synes dog vanskelig at undgå, idet det også må være i alles interesse, at domstolene i skatteudnyttelsessager foretager en retsudfyldende virksomhed, når lovgiver ikke har formået at hindre den pågældende udnyttelse i selve lovgivningen. Retsanvendelsen i skatteudnyttelsessager kan derfor anses som udtryk for en supplerende retsdannelse ved domstolene, der således udfylder skattelovgivningen, når dette findes nødvendigt. Denne udfyldning sker af nød, idet skatteudnyttelse i mange tilfælde ikke kan imødegås ved lovgivning, og idet skattefordele kan opnås ved at spekulere i strukturen i skattesystemet, der medfører differentieret beskatning for så vidt angår forskellige typer af indkomst, forskellige skattesubjekter, divergerende beskatningstidspunkter og beskatningssteder.⁹³

At tillade en sådan fravigelse af det skærpede hjemmelskrav synes dog også at kunne ende i en farlig glidebane og synes på mange måder at have en sammenhæng med skatterettens realitetsgrundsætning. Formålet med realitetsgrundsætningen er, ifølge Jan Pedersen, at afgrænse mellem skattetænkning, som er lovlig, og skatteudnyttelse, som er ulovlig. Spørgsmålet er således, om skattemyndighederne med henvisning til realitetsgrundsætningen kan underkende konstruktioner, som civilretligt er lovligt stiftet, med henvisning til, at beskatning i tilfælde af skatteudnyttelse følger af det reelle indhold i de pågældende dispositioner frem for den formelle form. Det kræves dog, at der er en klar uoverensstemmelse med dispositionens realitet og formalitet.⁹⁴

⁹² Jf. Henrik Zahle, Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, 2. Udgave 2006, Jurist- og Økonomforbundets Forlag side 325

⁹³ Jf. Jacob Graff Nielsen, Legalitetskravet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer, 1. udgave 2003, Forlaget Thomson Gadjura side 345 ff.

⁹⁴ Jf. Pan Pedersen, Skatteudnyttelse, 1. Udgave 1989, G.E.C. Gad, side 99 ff.; Jacob Graff Nielsen, Legalitetskravet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer, 1. udgave 2003, Forlaget Thomson Gadjura side 339 ff. samt Henrik Dam, Rette indkomstmottager – allokering og fiksering”, 1. udgave 2005, Forlaget Thomson, side 40 ff.

Realitetsgrundsætningen er ikke hjemlet i skattelovgivningen, men anses i stedet for en ulovhjemlet dommerbestemt general klausul.⁹⁵

Selv om realitetsgrundsætningen virker som en god måde at fange skatteunddragelse, som ikke bliver fanget af lovgivningen, er der alligevel mange ulemper forbundet med den. Realitetsgrundsætningen skaber stor usikkerhed for skatteyderen, idet den medfører, at skattemyndighederne vil kunne underkende en konstruktion med påberåbelse af denne, når det ikke har været muligt for dem at finde en hjemmel til underkendelsen i skattelovgivningen. Realitetsgrundsætningen giver dermed skattemyndighederne mulighed for at udøve et særdeles frit skøn som vil kunne være svært at styre. Realitetsgrundsætningen er således også siden hen gentagne gange blevet afvist, blandt andet i den førnævnte Finwill, TfS 2006, 1062 H.

Dette stemmer også overens med, at både Aage Michelsen og Jacob Graff Nielsen finder det vanskeligt at forene kravet om lovhjemmel ved beskatning med grundlovens § 43, og forudsætningen om et skærpet hjemmelskrav i medfør af legalitetsprincippet.⁹⁶ Realitetsgrundsætningen synes derfor ikke at kunne opretholdes.

Opretholdelsen af, det i retspraksis, mindre strikse hjemmelskrav ved skatteunddragelse synes således at medfører mange problemstillinger, hvortil der kan trækkes paralleller med realitetsgrundsætningen. Meningerne herom er forskellige, blandt andet kommer Jacob Graff Nielsen frem til, at domstolenes supplerende lovgivning ved skatteunddragelse ikke er ulovhjemlet, *”idet skattelovgivningen sætter rammen for korrigerende eller tilsidesættelse af faktum og er udgangspunktet for det uomtvistede behov for domstolenes udfyldende virksomhed.”*⁹⁷

Ovenstående diskussion vedrørende hjemmelskravet ved skatteunddragelse følges ikke til ende i afhandlingen, idet dette falder uden for afhandlingens område. Med afsnittet ønskes derfor blot at gøre opmærksom på problemstillingen og nogle af betænkelighederne herved.

⁹⁵ Jf. Aage Michelsen mf., Lærebog om indkomstskat, 13. udgave 2009, Jurist- og Økonomforbundets forlag, side 141; Jacob Graff Nielsen, Legalitetskravet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer, 1. udgave 2003, Forlaget Thomson Gadjura side 345

⁹⁶ Jf. Aage Michelsen mf., Lærebog om indkomstskat, 13. udgave 2009, Jurist- og Økonomforbundets forlag, side 141; Jacob Graff Nielsen, Legalitetskravet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer, 1. udgave 2003, Forlaget Thomson Gadjura side 345

⁹⁷ Jacob Graff Nielsen, Legalitetskravet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer, 1. udgave 2003, Forlaget Thomson Gadjura side 351

7.1 Tilfælde, hvor et skattesubjekt hæfter for et andet skattesubjekts skat

Udgangspunktet i dansk skatteret er, at når det skal vurderes, om der er hjemmel til den pågældende beskatning er det afgørende at fastslå, hvem der i skattelovgivningen er skattesubjekt og hvad skatteobjektet er. Skattesubjektet er genstand for beskatningen og er dermed retlig forpligtet til at svare skat, hvor skatteobjektet er genstanden man beskattes af, i dette tilfælde den pågældende udbytte- eller renteudbetaling.

Hvem der er skattesubjekt anføres direkte i skattelovgivning, hvilket også er i overensstemmelse med kravet om lovhjemmel ved beskatning, jf. grundlovens § 43, 1. led.

Skattesubjektet er normalt det selskab, som oppebærer den modtagne betaling. Dette ses blandt andet i selskabsskatteloven § 2, stk. 1, litra c og d, hvor der er begrænset skattepligt, hvis et udenlandsk selskab oppebærer udbytter eller renter fra et selskab i Danmark.

I det følgende gennemgås nogle tilfælde, hvor et skattesubjekt hæfter for et andet skattesubjekts skat. Ligesom ved kildeskattelovens regler om hæftelse er det afgørende for, om en sådan hæftelse er i overensstemmelse med grundlovens § 43, 1. led, at der er hjemmel i lov til beskatning hos en anden end det oprindelige skattesubjekt.

Slutteligt i dette afsnit sammenlignes disse hæftelsesformer med hæftelsen i kildeskatteloven.

7.1.1 Sambeskatning

I dansk selskabsskatteret er udgangspunktet, at ethvert selskab er et selvstændigt skattesubjekt, hvilket medfører at kun det pågældende selskab skal beskattes af sin indkomst. Dette gælder uanset, om selskabet er i et koncernforhold og uanset om moderselskabet ejer alle aktier i et datterselskab. Datterselskabet vil stadig være et selvstændigt skattesubjekt. Sambeskatning må dog anses som undtagelse til dette udgangspunkt.

Når en koncern sambeskattes medfører dette, at indkomsten i de omfattede selskaber sammenlægges ved skatteberegningen, således at den samlede skattebetaling kan opkræves hos et fælles selskab i koncernen, kaldet et administrationsselskab. Dette indebærer blandt andet, at underskud i et selskab kan overføres til fradrag i et andet selskab. At en koncern sambeskattes betyder ikke, at de pågældende selskabers subjektive skattepligt ophører, idet disse fortsat er for-

pligtet til at opgøre et selvstændigt beregningsgrundlag og foretage normal selvangivelse heraf.⁹⁸

Selskabsskatteloven foreskriver to former for sambeskatning. For alle koncernforbundne selskaber, der er hjemmehørende her i landet gælder en obligatorisk national sambeskatning, jf. selskabsskatteloven § 31, stk. 1. Selskabsskatteloven § 31 A, stk. 1 hjemler en frivillig international sambeskatning med udenlandske koncernselskaber. Vælges international sambeskatning, omfatter denne samtlige udenlandske koncernforbundne selskaber samt faste driftssteder og faste ejendomme beliggende i udlandet.

7.1.1.1 Administrationsselskabet

Sambeskatningsindkomsten opgøres hos et administrationsselskab. Administrationsselskabets opgave består i at selvangive og indbetale den samlede indkomstskat, herunder restskat, tillæg og renter, for de selskaber, der er omfattet af sambeskatningen, til skattemyndighederne, jf. selskabsskatteloven § 31, stk. 4-7.

Ved national sambeskatning udpeges det øverste moderselskab, der deltager i sambeskatningen, som administrationsselskab i sambeskatningen. Findes der ikke et dansk skattepligtigt øverste moderselskab, men flere sideordnede dansk skattepligtige søsterselskaber, udpeges et af søsterselskaberne, der deltager i sambeskatningen, som administrationsselskab, jf. selskabsskatteloven § 31, stk. 4.

Såfremt koncernen vælger international sambeskatning udpeges også her det ultimative moderselskab som administrationsselskab, jf. selskabsskatteloven § 31 A, stk. 4. I forhold til den nationale sambeskatning er dog en forskel, idet i tilfælde af, at det ultimative moderselskab ikke er skattepligtigt til Danmark, jf. selskabsskatteloven §§ 1 eller 2, eller ikke deltager i sambeskatningen, skal der i stedet udpeges et administrationsselskab, som er omfattet af den nationale sambeskatning, jf. § 31 A, stk. 4, jf. § 31, stk. 4.

⁹⁸ Jf. Jan Pedersen mf., *Skatteretten* 2, 5. udgave 2009, Thomson Reuters, side 378-379; Niels Winther-Sørensen mf., *Skatteretten* 3, 5. udgave 2009, Thomson Reuters, side 284; Aage Michelsen mf., *Lærebog om indkomstskat*, 13. udgave 2009, Jurist- og økonomforbundets Forlag, side 839 ff.

7.1.1.2 Hæftelse

Af særlig interesse for afhandlings problemstilling er, hvilken betydning sambeskatningen har i forhold til selskabernes hæftelse af deres skattebetalinger over for skattemyndighederne.

Administrationsselskabet står, som nævnt, for indbetalingen af den samlede skat til skattemyndighederne. De enkelte selskaber i sambeskatningen skal derfor indbetale et beløb svarende til de skatter der vedrører det pågældende selskab, til administrationsselskab, som derefter forestår den samlede indbetaling til skattemyndighederne. Særlig interessant for denne betalingsordning er derfor administrationsselskabets og de enkelte selskabets hæftelse for disse skattebetalinger.

Hvert selskab i sambeskatningen hæfter kun for den del af skatten, der knytter sig til det enkelte selskabs egne forhold. Det enkelte selskab kan med frigørende virkning indbetale sin andel af skatten til administrationsselskabet. Fra dette tidspunkt hæfter administrationsselskabet således for den samlede skat, og skattemyndighederne kan derfor søge sig fyldestgjort for den sambeskattede koncerns samlede skat hos administrationsselskabet.

Først når administrationsselskabet har indbetalt den sambeskattede koncerns samlede skat til skattemyndighederne, vil administrationsselskabet være frigjort for yderligere hæftelser.

Hvis det efterfølgende viser sig, at et eller flere af de sambeskattede selskaber har betalt for lidt i skat hæfter det pågældende selskab for den del af restskatten, der vedrører dem. Dermed hæfter administrationsselskabet aldrig for et større beløb end dette har modtaget fra selskaberne. Dette gælder indtil selskabet har betalt det pågældende beløb til administrationsselskabet, hvorefter administrationsselskabet hæfter for restskatten.

Har det omvendt vist sig, at de sambeskattede selskaber har betalt for meget i skat, kan skattemyndighederne med frigørende virkning betale overskydende skat og rentegodtgørelse til administrationsselskabet, som herefter afregner dette med de enkelte selskabet, jf. selskabsskatteloven § 29 B, stk. 5.⁹⁹

Uanset om der er tale om national eller international sambeskatning, så hæfter administrationsselskabet således kun for den skat, som dette har modtaget. I international sambeskatning hæfter

⁹⁹ Jf. bl.a. SKATs styresignal, SKM2009.759.SKAT, ”Sambeskatning – selskabsskatter – betaling, hæftelse og inddrivelse”; Lars Nyhegn-Eriksen, Charlotte Ellegaard og Anne Boeck i RR.2008.01.0046, ”Sambeskatning: Hvem hæfter, når det går galt?”; Lars Røikjær Koue, Sambeskatning i teori og praksis, 1. udgave 2007, Forlaget Thomson, side 71 ff., 116; Bent Ramskov og Torben Buur, Sambeskatning, 2. udgave 2009, DAHL, side 187 ff.

det ultimative moderselskab dog solidarisk med administrationsselskabet for skatten, dette uanset, om det ultimative moderselskab er dansk eller udenlandsk. Hæftelsen omfatter dog ikke skat af indkomst, der er omfattet af den nationale sambeskatning, idet denne hæftelse følger direkte af selskabsskatteloven § 31 A, stk. 4.¹⁰⁰

7.1.2 Aftalens indflydelse på et selskabs skattebetaling

Særligt interessant for hæftelsesproblematikken i denne afhandling synes også at være, hvilken rolle en aftalt skat spiller på skatterettens område. Det skal således nedenstående vurderes, om det er i overensstemmelse med grundlovens hjemmelskrav, at et skattesubjekt aftaler, at en anden part i stedet bliver skattesubjekt for den pågældende betaling.

Udgangspunktet i Danmark er, at der er aftalefrihed i de økonomiske forhold. Dette medfører, at enkeltpersoner og selskaber frit kan indgå de aftaler, som de ønsker med den virkning at de bliver retligt bindende for de omfattede parter, jf. aftalelovens § 1. Lovgiver har dog siden hen fundet det nødvendigt at indskrænke aftalefriheden, således at aftalefriheden ikke gælder ubegrænset på helt særlige områder.¹⁰¹

7.1.2.1 Kan man aftale sig til en skattepligt?

Det primære formål med at sætte et selskab i verden er at tjene penge. Derfor bruger selskaber meget tid på at tænke i omkostninger, hvorfor det for selskabet er særdeles relevant at tænke i skat, da dette ofte er en meget stor post i regnskabet.

Den stigende globalisering har medført, at selskaber i højere grad end tidligere etablerer sig over landegrænserne, hvilket har givet selskaberne nye muligheder for skattetænkning ved at sprede indkomsten mellem flere skattesubjekter. Transformationen forudsætter typisk et aftalegrundlag, hvorefter indkomsterne overføres til optjening hos andre skattesubjekter end dem, der har udført den indkomstskabende aktivitet. For selskabet er det således fordelagtigt at placere selskabets indtægter i et land, hvor beskatningen er lav, og udgifterne i et land, hvor beskatningen er høj, således at skatten minimeres mest muligt.

¹⁰⁰ Jf. Lars Røikjær Koue, Sambeskatning i teori og praksis, 1. udgave 2007, Forlaget Thomson, side 116 samt Bent Ramskov og Torben Buur, Sambeskatning, 2. udgave 2009, DAHL, side 204 f.; Thomas Rønfeldt, Skatteværn og EU-frihed, 1. udgave 2010, Jurist- og økonomiforbundets Forlag, side 405 f.

¹⁰¹ Jf. bl.a. Lennart Lynge Andersen m.f., Aftaler og mellemmand, 4. Udgave 2001, Forlaget Thomson, side 19 ff., Mads Bryde Andersen mf., Lærebog i obligationsret I, 2. Udgave 2005, Forlaget Thomson, side 31 ff.

Overførslen indebærer følgelig et indkomstafkald, som alene vil blive givet, såfremt afkalds-gi-veren på anden og indirekte vis bevarer indkomsten, f.eks. i sit selskab. Indkomstforvridning vil derfor i praksis forudsætte et interessefællesskab mellem hovedaktionær og selskab, mellem kontrollerede koncernselskaber osv. Det er kendetegnet, at de interesseforbundne parter herved har foretaget en manipulation af aftalegrundlaget, således at indkomstfordelingen skyldes par-ternes hensyntagen til skattemæssige formål frem for erhvervsmæssige formål.¹⁰²

Det vil derfor være særdeles fordelagtigt for en koncern, såfremt denne lovligt kunne aftale, hvilket selskab i koncernen der er skattepligtig for en given indkomst. Dertil kommer også, at det også kan være fordelagtigt for et selskab at aftale at allokere en indtægt fra selskabet til sel-skabsdeltageren og omvendt, såfremt dette også kan give en skattebesparelse.

I Danmark har selskaber en ret til at etablere selvstændig erhvervsvirksomhed i den selskabs-form som selskabet måtte ønske. Dertil kommer også, at den skattepligtige som hovedregel frit kan vælge rammerne for sin virksomhed. Dette medfører, at når det skatteretligt skal vurderes, om en aftalt allokering af indkomsten er i overensstemmelse, kan det ikke tillægges vægt, om selskabsdeltageren overhoved burde have stiftet selskabet som ramme om den indkomstskaben-de aktivitet, eller om dette burde være kørt i personlig regi.

Udgangspunktet er dermed, at der er en formodning for, at når en indkomst står som at skulle allokere for eksempel til selskabet, så må dette anses som værende rette indkomstmodtager og dermed være beskatningssubjektet. Dette viser således, at udgangspunkt om aftalefrihed ved økonomiske dispositioner også holder stik i skatteretten, idet en allokeringaftale som udgangs-punkt respekteres.

Når selskaberne laver en allokeringaftale, så er der dog tale om en aftale, som påvirker betal-in-gen til skattemyndighederne. Dermed er der tale om, at parternes indbyrdes aftale, direkte på-virker en tredjemand. Dette skyldes, at en aftale om, at et andet skattesubjekt er skattepligtig af en given indkomst omfatter de to parter, idet et nyt skattesubjekt ifølge aftalen bliver skatteplig-tig at et andet skattesubjekts skattepligt. Denne aftale vil dog ikke kun forpligte de pågældende parter, idet det også har en stor betydning for skattemyndighederne, hvem der skal betale den pågældende skat. Blandt andet kan det tænkes, at SKATs nye kreditor er mindre kreditværdig end den oprindelige, hvorfor det mulighed ville kunne tilføre SKAT et tab, såfremt en aftale om skattepligt skulle respekteres. Det ville således give en stor usikkerhed, såfremt to skattepligtige

¹⁰² Jf. Jan Pedersen mf., Skatteretten 2, 5. udgave 2009, Thomson Reuters, side 313 ff.

blot kunne indgå en aftale, hvorved de kunne binde skattemyndighederne. Derfor skal en allokering aftale således ikke uden videre altid skal respekteres i skattemæssig henseende.¹⁰³ Afgørende for, om skattemyndighederne er i stedet, om aftalen overholder den praksis skabte grundsætning om rette indkomstmottager. Denne grundsætning bruges til at vurdere, hvem der er skattepligtig til en given indkomst. Selve problemstillingen omkring rette indkomstmottager er ikke formålet med afhandlingen, hvorfor dette kun overordnet beskrives. Begrebet synes dog relevant i forhold til, hvem der er skattesubjekt til en given indkomst, idet begrebet omfatter selskabets fordeling af indtægter og udgifter.

Afgørende for, hvem der er rette indkomstmottager synes at være, at det skattesubjekt, der har den retlige adgang til indkomstgrundlaget, også må være rette indkomstmottager heraf. Dette medfører således, at det afgørende for allokeringen således er, hvem der civilretligt har en ret til at oppebære en indkomst af den rettighed, der giver afkast. Statsskattelovens § 4 indeholder regler om indkomstallokeringen. Det forudsættes således i SL § 4, at bestemte indkomster skal allokere til og beskattes hos bestemte skattesubjekter. Det følger heraf, at indkomsten skal allokere til en bestemt skattepligtig, og dermed må det være denne skattepligtige som må anses som værende rette indkomstmottager af indkomsten.¹⁰⁴

Såfremt en koncerns aftale om allokering af indtægter og udgifter ikke er i overensstemmelse med statsskattelovens § 4 medfører dette, at skattemyndighederne kan korrigere de pågældende dispositioner. Dette medfører, at dispositionen i datterselskabet tilsidesættes i skattemæssig henseende, således at moderselskabets indkomst i Danmark forhøjes.

Korrektionen forudsætter dog, at der er interessefællesskab mellem parterne og at indkomsten ikke er oppebåret af den skattepligtige som har fremkaldt indkomsten. Begrundelsen for korrektionen har typisk været, at skattelyselskabet ikke har udført nogen reel indkomstskabende driftsmæssig aktivitet eller funktion, men alene har været en tom formalitet uden ansatte og unde andet formål end at oppebære indkomst ved mellemfakturerings. De udenlandske skattelyselskaber er således blevet betegnet som postkasseselskaber.

¹⁰³ Jf. bl.a. Lennart Lyng Andersen m.f., *Aftaler og mellemmand*, 4. Udgave 2001, Forlaget Thomson, side 19 ff., Mads Bryde Andersen m.f., *Lærebog i obligationsret I*, 2. Udgave 2005, Forlaget Thomson, side 31 ff.

¹⁰⁴ Jf. Aage Michelsen m.f., *Lærebog om indkomstskat*, 13. udgave 2009, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, side 643 ff., samt Henrik Dam, *Rette indkomstmottager – allokering og fiksering*, 1. udgave 2005, Forlaget Thomson side 60 ff., 335ff. og 432 ff. samt side 449 ff.

En tilsidesættelse af sådanne former for tilsyneladende normale internationale dispositioner må afhænge af en konkret vurdering. Vurderingen er betinget af, om der foreligger driftsmæssige eller anden forretningsmæssig begrundelse for oprettelse og drift af skattelyselskabet i udlandet, eller om dette omvendt blot er udtryk for tomme og skattemæssigt betinget dispositioner.¹⁰⁵

Ovenstående viser således, at en allokeringsaftale enten mellem selskaber i en koncern eller mellem et selskab og en selskabsdeltager som udgangspunkt skal respekteres. Dette gælder dog kun såfremt, at aftalen er i overensstemmelse med loven. Altså er der krav om lovhjemmel for en aftalt hæftelse mellem to selskaber. Således kan en allokeringsaftale ikke indeholde en anden allokering end den bestemt af loven.

¹⁰⁵ Jf. Jan Pedersen mf., *Skatteretten* 2, 5. Udgave 2009, Thomson Reuters, side 325 ff. samt Henrik Dam, *Rette indkomstmodtager – allokering og fiksering*, 1. udgave 2005, Forlaget Thomson side 432 ff. samt side 450 f.

8. Er der hjemmel til den pågældende beskatning?

Ovenstående er gennemgået andre former for hæftelse. Det skal således med afsæt heri vurderes, om kildeskattelovens § 69, stk. 1 er i overensstemmelse med grundlovens hjemmelskrav.

Hjemlen til pågældende beskatning fremgår ikke direkte af kildeskattelovens § 69, stk. 1, som udelukkende er en hæftelsesregel. Hjemlen til beskatning skal derimod findes i selskabsskatte-lovens § 2, stk. 1 litra c og d, som fastslår, at udenlandske selskaber som modtager udbytter eller renter fra et selskab i Danmark er begrænset skattepligtige af denne kildeskat til Danmark. Bestemmelsen fastslår dermed, at det er det udenlandske selskab, der er skattesubjektet for den pågældende kildeskat til Danmark. I bestemmelsen er udelukkende det udenlandske selskabs skattepligt nævnt, og således ikke det danske udbetalende selskab. Kildeskattelovens §§ 65 og 65 D indeholder heller ikke en hjemmel til beskatning, men derimod udelukkende regler om, hvem der er indeholdelsespligtige af den pågældende kildeskat. Foretages der således en ordlydsfortolkning af bestemmelsen fremgår det således klart, at det danske selskab ikke er skatte-subjekt, men derimod det modtagende selskab.

Udadtil fremstår kildeskattelovens § 69, stk. 1 som en hæftelsesregel, men hæftelsen må dog anses som værende en indirekte beskatning, idet det udbetalende selskab således i særlige tilfælde kommer til at betale skatten for den pågældende udbetaling i stedet for det modtagende selskab, som egentlig er skattepligtig heraf. Hjemmelskravet i grundloven gælder uafhængig, om der er tale om en direkte eller indirekte beskatning, idet konsekvensen af at blive omfattet af en sådan beskatning, ikke er anderledes. Hæftelseskravet i kildeskattelovens § 69, stk. 1 må således anses som værende en beskatning af det udbetalende selskab, som er ulovhjemlet.

Sammenlignes hæftelsen i kildeskatteloven med hæftelsen i sambeskatning synes denne anderledes end hæftelsen i kildeskatteloven. I sambeskatning er der tale om en hæftelse som følge af, at de øvrige sambeskattede selskaber indbetaler deres skat til administrationsselskabet, som dermed naturligt nok hæfter over for skattemyndighederne for, at disse beløb bliver indbetalt. Der er dermed ikke tale om en rendyrket hæftelse, men nærmere en hæftelse på baggrund af en

indbetaling.¹⁰⁶ Administrationsselskabet hæfter således udelukkende for de skattebetalinger, som de rent faktisk har modtaget fra koncernens selskaber, og administrationsselskabet kommer således aldrig til at hæfte for en større skat end modtaget af de enkelte selskaber.

Dertil kommer også, at administrationsselskabets modtagne beløb, er et beløb, som administrationsselskabet ved ikke tilhører administrationsselskabets. Dermed kan man se det som en form for aftale om administration af koncernens skattebetalinger, selv om aftalen er påtvunget gennem lov med baggrund i at lette skattemyndighederne, således at administrationen omkring opkrævning fra de enkelte selskaber skubbes fra skattemyndighederne over på administrationsselskaberne uden at dette i øvrigt har en effekt på skattebetalingerne.¹⁰⁷

Hæftelseskravet i kildeskatteloven er dermed anderledes end hæftelsen i sambeskatning, idet det danske selskab ved forsømmelighed kommer til at hæfte for et beløb, som allerede er udbetalt til udlandet, hvorfor det danske selskab reelt kommer til at udbetale et større beløb end ønskes, eftersom skattebetalingen efterfølgende kommer oveni beløbet.

En anden faktor er også, at hæftelsen i kildeskatteloven ikke nødvendigvis behøves at være over for et koncernforbundet selskab. Efter kildeskattelovens § 69. stk. 1 hæfter det udbetalende selskab således også for kildeskatten på en udbetaling via en datterselskabsaktie. Således kan det udbetalende selskab komme til at hæfte for skattebetalingen for tredjemand, som eventuelt ejer en meget begrænset andel.

Dermed kan hæftelsen i sambeskatning ikke anses som værende en indirekte beskatning ligesom kildeskattelovens hæftelsesregler, idet der alene er tale om en aftale om fælles indbetaling af skatten for de involverede sambeskattede og dermed koncernforbundne selskaber.

Der forekommer dog tilfælde, hvor hæftelsen i sambeskatningen synes problematisk. Dette ses blandt andet ved international sambeskatning, hvor der er solidarisk hæftelse mellem administrationsselskab og det ultimative moderselskab for skatten, dette uanset, om det ultimative moderselskab er dansk eller udenlandsk.

¹⁰⁶ Jf. Erik Werlauff i RR.2008.12.0060, ”Forurenere bag forurenere skadevolderen bag skadevolderen – om hæftelse for et andet selskabs skadevoldelse, herunder ved miljøskader”

¹⁰⁷ Jf. Lars Nyhegn-Eriksen, Charlotte Ellegaard og Anne Boeck i RR.2008.01.0046, ”Sambeskatning: Hvem hæfter, når det går galt?”

I forarbejderne til L 121 (2004/2005) retfærdiggøres denne dobbelte hæftelse ud fra et synspunkt om, at der ikke uden denne dobbelte hæftelse vil kunne skabes en tilstrækkelig og nødvendig sikkerhed for, at det skattekrav, som opstår mod koncernen kan håndhæves. Dette skyldes, at den international sambeskatning, i modsætning til national sambeskatning, inkluderer selskaber, der ligger uden for dansk skattejurisdiktion. Selskaber som ligger uden for dansk skattejurisdiktion, kan efter internationale ret kun omfattes af dansk skattepligt, hvis selskabet har virksomhed her i landet eller hvis selskabet frivilligt vælger sambeskatning. Skatten af indkomsten i udenlandske selskaber omfattet af international sambeskatning kan derfor ikke tvangsinddrives, idet det udenlandske selskab ikke er et skattepligtssubjekt.¹⁰⁸ Hermed fastslår skattemyndighederne at denne hæftelse pålægges moderselskabet for at sikre, at skattebetalingen kan inddrives. Dette er dog ikke nok til at retfærdiggøre denne hæftelse, idet lovhjemlen til inddrivelsen mangler. Dermed synes de danske skattemyndighederne således at operere med en hæftelsesbestemmelse som medfører, at det enkelte selskabs skat kan påhvile det udenlandske moderselskab på trods af, at dette selskab ikke er det korrekte skattesubjekt for den pågældende betaling. Dertil kommer også, at moderselskabet jo netop ikke har modtaget skattebetalingerne fra de sambeskattede selskaber, idet disse jo fortsat er gået til administrationselskabet. Moderselskabet har således intet modtaget, men hæfter alligevel solidarisk med administrationselskabet. Der synes derfor at kunne trækkes mange lighedspunkter imellem dette og hæftelsen i kildekatteovens § 69, stk. 1.

Denne solidariske hæftelse gjaldt også tidligere ved den nationale sambeskatning, idet før 2005 hæftede de sambeskattede selskaber solidarisk for skatten af sambeskatningsindkomsten. Denne solidariske hæftelse blev dog ophævet. Baggrunden herfor var, at nationale sambeskatning med L 121 blev gjort obligatorisk. Den solidariske sambeskatning ved national sambeskatning synes dog mere vidtgående end den nuværende hæftelse ved international sambeskatning, idet hæftelsen gjaldt alle sambeskattede selskaber. Hæftelsen betød blandt andet, at selskaberne, selv efter sambeskatningens ophørt, hæftede solidarisk for skattekrav opstået under sambeskatningen. I forarbejderne til L 121 vurderes det derfor også, at formålet med en generel solidarisk hæftelse ikke stod mål med ulempen i form af usikkerhed om den økonomiske påvirkning af de sambeskattede selskaber set i sammenhæng med den foreslåede koncerndefinition og obligatoriske

¹⁰⁸ L 121 (2004/2005), Betænkning afgivet d. 18 maj 2005, bilag 30, side 14 f. samt Skatteministerens svar henvendelse af 6. april 2005 fra Ernst & Young, bilag 16

nationale sambeskatning. Det fandtes derfor ikke nødvendigt, visse koncernselskaber i den nationale sambeskatning hæftede solidarisk for andre koncernselskabers skattegæld, når blot hvert af de sambeskattede selskaber hæfter for deres del af skatten af sambeskatningsindkomsten.¹⁰⁹

Selv om der således er tale om en hæftelse uden lovhjemmel synes hæftelsen ved international sambeskatning mindre, idet den solidariske hæftelse kun omfatter moderselskabet og administrationsselskabet. Dertil kommer også, at det udenlandske ultimative moderselskab selv vælger den internationale sambeskatning og derved selv påtager sig hæftelsen, hvorfor de nugældende regler heller ikke synes at være i strid med EU-retten. Særligt også fordi, at hæftelsen gælder, uafhængigt af om moderselskabet der vælges den internationale sambeskatning er dansk eller udenlandsk.¹¹⁰

8.1 Sammenholdelse

Det kan på baggrund af ovenstående konkluderes, at hæftelsesreglen i kildeskattelovens § 69 er i strid med grundlovens regler om skærpet hjemmelskrav, idet grundloven kræver klar hjemmel ved beskatning og dette er ikke opfyldt i hæftelsesreglen i kildeskatteloven § 69, stk. 1. Selv om hjemmelskravet langt fra er enkelt at besvare i skattesager og den skatteretlige retsanvendelse til tider er nuanceret, hvilket blandt andet ses ved situationer vedrørende skatteunddragelse, hvorved det skærpede legalitetskrav ikke altid er absolut, hvilket også indikere, at hjemmelsproblematikken langt fra er enkelt i skattesager. Til trods for dette må krav om hjemmel dog anses som et spørgsmål om enten/eller, og det skærpede hjemmelskrav synes da også, på trods af variationerne i legalitetskravet, at stå ved magt.¹¹¹

Således medfører skatterettens skærpede hjemmelskrav, at beskatningens skattesubjekt skal være hjemlet direkte i lov, hvorfor grundloven heller ikke tillader, at andre sættes til at hæfte for et skattesubjekts skattebetaling, dette heller ikke selv om parterne har indgået en frivillig aftale herom. Eneste mulighed for at opretholde hæftelsen i kildeskattelovens § 69, stk. 1 synes såle-

¹⁰⁹ Jf. L 121 (2004/2005), skatteministerens svar på spørgsmål nr. 3 af 17. marts 2005.

¹¹⁰ L 121 (2004/2005), betænkning afgivet d. 18. maj 2005 (bilag 30); L 121 (2004/2005), skatteministerens svar på henvendelse af 30. marts 2005 fra Dansk Industri, bilag 15. Dette tiltrædes blandt andet også af Bent Ramskov og Torben Buur, Sambeskatning, 2. udgave 2009, DAHL, side 204 f.

¹¹¹ Jacob Graff Nielsen anfører blandt andet i "Legalitetskravet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer", side 352

des at være en ændring af loven, hvorved det danske selskab gøres til skattesubjekt, hvorefter skattemyndighederne lovligt kan opkræve den pågældende skat ved det danske selskab. Og indtil dette sker synes hæftelsen over for det danske selskab klart at overskride hjemmelskravet i grundlovens § 43, 1. led, idet det danske selskab ikke er skattesubjekt for den pågældende skattebetaling, hvorfor skat ikke kan opkræves ved dette selskab.

Selv om konklusionen om kildeskattelovens bestemmelse om hæftelse ikke har hjemmel i lov, så kan dette formentlig kun anses som værende det teoretiske udgangspunkt. Desværre er der også langt fra teori til virkelighed, og dette vil formentlig også være tilfælde i forhold til denne konklusion, på trods af konklusionens rigtighed. Såfremt dette grundlovsspørgsmål vil blive forelagt for de danske domstole vil man formentlig ikke få medhold heri. Dette skyldes, at domstolene i Danmark har en helt særlig retstradition, hvor der lægges stor vægt på at opretholde regler, som fungerer og altid har fungeret. Dette gælder blandt andet kildeskattelovens regler om indeholdelse og hæftelse som har eksisteret siden 1967. Dertil kommer også, at domstoles bevisvurdering tyder på, at domstolene følger en statsvenlig tradition, hvor statens interesser varetager, og at underkende disse regler som grundlovsstridige vil bestemt ikke være i statens interesse.

Dette vil således betyde, at såfremt kildeskattelovens regler om hæftelse underkendes, regler som altid har fungeret, så ville dette medføre en bombe under finansieringssystemet, og vil således have store følger for det danske samfund. For store følger vil domstolene formentlig mene. Domstolen synes således at vægte statens interesser over for borgernes retssikkerhed. Eneste mulighed for at få den danske praksis underkendt vil formentlig være en foreliggende for EU-domstolen. Dette skyldes, at denne ikke på samme måde er bundet op omkring nationale traditioner, som ønskes opretholdt.

Afsnit IV Er kildeskattelovens regler om indeholdelse i strid EU-retten?

For intern dansk ret er det afgørende, at en lovbestemmelse overholder det danske retskildehierarki, som siger, at en lovbestemmelse ikke må stride imod grundloven.

Når man ser ud over Danmarks grænser er det dog ikke kun grundloven som de danske lovbestemmelser ikke må stride imod. Ved grænseoverskridende transaktioner skal de danske lovbestemmelser nemlig også overholde EU-retten. Eftersom sagerne om beneficial owner omhandler grænseoverskridende transaktioner ofte til EU-lande, synes det derfor relevant at vurdere hvorvidt kildeskattelovens regler om hæftelse er i strid med EU-retten.

Ovenstående analyse om forsømmelighed viser, at på trods af en stor usikkerhed omkring den foreliggende praksis om beneficial owner, så mener skattemyndighederne i Danmark forsat at det udbetalende danske selskab har handlet forsømmeligt ved at udbetale udbytte eller renter uden forinden at have indeholdt kildeskat heraf.

Nedenfor ønskes derfor undersøgt om kildeskattelovens regler om indeholdelse er i overensstemmelse med EU-retten.

9. Den frie bevægelighed

Den frie bevægelighed omfatter, som nævnt ovenstående, fri bevægelighed for personer, varer, tjenesteydelser og kapital. På grund af afhandlingens emne vælges dog udelukkende at beskrive etableringsfriheden, idet den findes at være mest relevant for afhandlingens område, idet beneficial owner problematikken i særlig grad skyldes selskabers ret til frit at etablere sig, jf. afgrænsningen.

9.1 Etableringsfriheden

Etableringsfriheden har stor betydning for en koncern, der vil etablere sig i udlandet. Dette skyldes, at etableringsfriheden i art. 49 og 54 medfører, at statsborgere og selskaber inden for EU frit kan etablere sig, hvor de måtte ønske, både i deres egen medlemsstat men også i andre medlemsstater. Etableringsfriheden medfører dermed en ret til at optage og udøve selvstændig virksomhed samt til at opretholde og lede virksomheder på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere og selskaber.¹¹² Dermed sikres, at selskaber

¹¹² Jf. bl.a. sag C-264/96, ICI, præmis 20; sag 79/85, Segers, præmis 12; sag C-446/03, Marks & Spencer, præmis 20, sag C-212/97; Centros, præmis 19

kan konkurrere på samme vilkår som nationale selskaber samt at statsborger og selskaber fra andre medlemsstater ikke kan blive mødt med restriktioner eller blive diskrimineret på grund af deres oprindelse.

Etableringsfriheden indeholder ikke kun en ret til etablering, men også en ret til selv at vælge etableringsform. Dermed har et selskab, der er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og som har vedtægtsmæssigt hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed inden for Fællesskabet, ret til at udøve deres virksomhed i en anden medlemsstat via et agentur, en filial eller et datterselskab. For selskaber må det nævnes, at deres hjemsted i ovennævnte forstand, i lighed med fysiske personers statsborgerskab, tjener til at bestemme deres tilknytning til en medlemsstats retsorden.¹¹³

Etableringsfriheden sikrer dermed, at medlemsstaterne ikke vilkårligt kan indføre skatteregler, der medfører, at selskaber afskrækkes fra at foretage en etablering i det pågældende land. Derimod er der intet til hinder for skatteregler, der finder anvendelse på konstruktioner, der ikke har til hensigt at forfølge formålene med etableringsfriheden, da disse ikke kan høre ind under bestemmelsens beskyttelsesområde.

9.2 Kort om diskriminationsforbuddet

Etableringsfriheden sikrer ikke blot selskabers ret til at etablere sig, hvor de måtte ønske og udøve selvstændig virksomhed her. Den sikrer også selskabers ret til at oprette og lede virksomhed på de vilkår, som er fastsat for etableringslandets egne statsborger, jf. art. 49. Dette medfører således, at der ikke må finde forskelsbehandling sted af indenlandske og udenlandske selskaber, hvorved selskaber derved skal være underlagt samme beskatning, uanset hvem der måtte lede eller kontrollere selskabet. Et selskab kan således ikke diskrimineres, fordi selskabet ejes eller kontrolleres af statsborgere eller selskaber fra andre stater.

Diskriminationsforbuddet omfatter både direkte og indirekte diskrimination. I praksis vil diskriminationen over for udenlandske selskaber sjældent blive praktiseret således, at selskaberne direkte bliver diskrimineret på grund af oprindelsesland. Det er derfor af stor praktisk betyd-

¹¹³ Jf. bl.a. sag C-196/04, Cadbury Schweppes, præmis 41; sag C-446/03, Marks & Spencer, præmis 30; sag C-167/01, Inspire Art, præmis 97; sag C-212/97, Centros, præmis 20; sag C-264/96, ICI, præmis 20; sag 79/85, Segers, præmis 13

ning, at EU-domstolen i sin retspraksis har fastslået, at også enhver form for skjult diskrimination begrundet i nationaliteten, som ved anvendelsen af andre kriterier reelt fører til samme resultat, er omfattet af diskriminationsforbuddet. F.eks. vil en dårligere skattemæssig behandling af selskaber, der er hjemmehørende uden for Danmark, kunne indebære en skjult forskelsbehandling på grund af selskabets nationalitet.¹¹⁴

Når det skal vurderes, om der foreligger et brud på diskriminationsforbuddet vurderes, hvorvidt der foreligger sammenlignelige situationer. Dette skyldes, at det efter EU-domstolens praksis er det vanskeligt at retfærdiggøre en forskelsbehandling, såfremt der foreligger sammenlignelige situationer. Dette enden såfremt der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige lovbestemmelser, eller at den samme lovbestemmelse anvendes på forskellige situationer. Derimod er det som udgangspunkt ikke i strid med EU-retten at behandle forskellige situationer forskelligt. Det er derfor afgørende at finde ud af, om der er tale om forskellige situationer eller sammenlignelige situationer for at fastslå, om der foreligger en forskelsbehandling. Skattemæssigt opstår en særlig problemstilling i forhold til dette, idet spørgsmålet om, hvorvidt hjemmehørende og ikke-hjemmehørende befinder sig i en sammenlignelig situation, har forvoldt problemer. Problemstillingen er dog størst i forhold til fysiske personer.

For så vidt angår selskaber, fastslog EU-domstolen i sag 270/83, *Avoir fiscal*, at et ikke-hjemmehørende selskab og et hjemmehørende selskab som udgangspunkt befinder sig i en sammenlignelig situation.

I dommens præmis 20 fastslår EU-domstolen følgende:

”Når det forholder sig således, at den omtvistede beskatningsordning behandler selskaber med hjemsted i Frankrig og filialer og agenturer i Frankrig af selskaber med hjemsted i udlandet ens med hensyn til beskatning af deres overskud, kan de to grupper af selskaber ikke inden for samme beskatningsordning behandles forskelligt med hensyn til en skattemæssig fordel som for eksempel en skattegodtgørelse, uden at der er tale om forskelsbehandling. Når de to former for etablering i indkomstskattemæssig henseende behandles ens, er det i fransk lovgivning dermed anerkendt, at der med hensyn til de nærmere regler og vilkår for den nævnte beskatning ikke

¹¹⁴ Jf. Niels Winther-Sørensen, *Skatteretten* 3, 5. Udgave 2009, Thomson Reuters, side 438 f.

består nogen objektivt forskellig situation mellem de to etableringsformer, som kan begrunde en forskellig behandling.”

Præmisserne i *Avoir fiscal* er siden hen blevet gentaget i andre domme, som også er nået frem til, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber som udgangspunkt befinder sig i sammenlignelige situationer.¹¹⁵ Blandt andet fastslog EU-domstolen i sag C-311/97, *Royal Bank of Scotland* i præmis 27 fastslået følgende:

*Domstolen bemærkede dog, at når der findes en skattemæssig fordel, som ikke indrømmes ikke-hjemmehørende, kan det anses for forskelsbehandling i traktatens forstand, at de to kategorier af skattepligtige behandles forskelligt, da situationen for disse to kategorier ikke adskiller sig objektivt på en sådan måde, at det kan begrunde, at de på dette punkt behandles forskelligt (jf. *Schumacker-dommen*, præmis 36, 37 og 38, og *Asscher-dommen*, præmis 42).”*

Samt i præmis 28:

”Det bemærkes i denne henseende, at for så vidt angår måden, hvorpå den skattepligtige indkomst fastlægges, foretager den græske skattelovgivning ikke en sondring mellem selskaber, der er hjemmehørende i Grækenland, og selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, men har et fast driftssted i Grækenland, der kan begrunde, at de to kategorier af selskaber behandles forskelligt.”

EU-domstolen fastslår således i de pågældende domme, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber som udgangspunkt er i sammenlignelige situationer, idet disse situationer ikke adskiller sig objektivt fra hinanden. Dertil ser EU-domstolen også på, om den nationale lovgivning sondrer mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber, ved beskatning af deres indtægter i de pågældende lande. Når dette ikke er tilfældet kan en forskelsbehandling udelukkende på grund af selskabets nationalitet ikke retfærdiggøres.

¹¹⁵ Dette ses blandt andet i Sag C-374/04, *Test Claimants*, præmis 65 ff.; sag C-170/05, *Denkavit Internationaal BV*, præmis 34 ff.; sag C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, præmis 27 ff.

EU-domstolen fastslår dog i *Avoir fiscal*, at under visse betingelser vil en forskelsbehandling på grundlag af selskabets hjemsted være berettiget.¹¹⁶ I domme vedrørende fysiske personer har EU-domstolen anerkendt, at situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke er sammenlignelige, idet der er tale om objektive forskelle for så vidt angår både indtægtskilde, skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold.¹¹⁷ For selskaber er det dog ikke relevant at tale om særlige forhold vedrørende personlige og familiemæssige forhold, og den hertil knyttede skatteevne. Der skal derfor være andre særlige forhold, som begrundes, at et hjemmehørende og et ikke-hjemmehørende selskab befinder sig i forskellige situationer.¹¹⁸

9.3 Kort om restriktionsforbuddet

EU-rettens restriktionsforbud indeholder et forbud mod at opstille hindringer for udøvelsen af den frie bevægelighed. Der er således tale om alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper eller gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre interessant.¹¹⁹

Et restriktionsforbud kan som udgangspunkt ramme flere nationale skatteregler end et diskriminationsforbud, idet de hindringer, som kan være i strid med restriktionsforbuddet, ikke nødvendigvis behøver at indebære nogen forskelsbehandling af sammenlignelige situationer.

Ved prøvelse af, om en hindring er i strid med restriktionsforbuddet bruger EU-domstolene Gebhard-testen, som blev udviklet i retspraksis i sag C-55/94, Gebhard. Ved restriktionsprøvelsen skal det først undersøges hvorvidt der er tale om en beskatning mv., som kan virke som en hindring for udøvelsen af den frie bevægelighed. Dermed er der krav om, at reglen ikke indeholder en diskriminerende forskelsbehandling. Såfremt den nationale regel anses for at være en restriktion, prøves det efterfølgende om hindringen kan begrundes i tvingende almene hensyn. Herudover stilles der krav om, at de nationale regler er proportionale. Dette medfører et krav om, at den nationale regel skal være egnet til at opfylde dens formål, og reglen må ikke være mere byrdefuld end nødvendigt i forhold til det formål, der forfølges.¹²⁰

¹¹⁶ Sag 270/83, *Avoir fiscal*, præmis 19

¹¹⁷ Dette ses blandt andet i C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, præmis 27; sag 107/94, *Asscher*, præmis 41; sag C-80/94, *Wielockx*, præmis 18 samt sag C-279/93, *Schumacker*, præmis 31 ff.

¹¹⁸ Jf. Niels Winther-Sørensen, *Skatteretten* 3, 5. Udgave 2009, Thomson Reuters, side 461 ff.

¹¹⁹ Jf. sag C-282/07, *Truck Center*, præmis 33; sag C-55/94, *Gebhard*, præmis 37.

¹²⁰ Jf. Niels Winther-Sørensen, *Skatteretten* 3, 5. Udgave 2009, Thomson Reuters, side 439 ff.

10. Medfører kildeskattelovens regler en hindring af den frie bevægelighed?

I dette afsnit ønskes det undersøgt, om indeholdelsespligten i kildeskattelovens §§ 65 og 65 D er udgør en hindring af den frie bevægelighed.

Retspraksis på området er sparsomt, men der findes enkelte domme, hvor EU-domstolen har taget stilling til problemerne vedrørende indeholdelsespligt og den eventuelle hæftelse heraf. Dette ses blandt andet i sag C-282/07, Truck Center samt sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen. Sidstnævnte omhandler ikke etableringsfriheden med derimod tjenesteydelser. Dette medfører dog ikke nogen forskel i behandlingen heraf.

Begge domme omhandler nationale bestemmelser vedrørende pligt for det udbetalende selskab til at indeholde kildeskat på vegne af det modtagende selskab, som er begrænset skattepligtig af det modtagne beløb. I begge domme er denne indeholdelsespligt kun aktuel ved udbetaling til et udenlandsk selskab. Dermed fandt der ingen indeholdelse sted, såfremt udbetalingen var til et selskab hjemmehørende i samme medlemsstat som det udbetalende selskab.

I begge domme er der således tale om en beskatningsordning som er forskellig, alt efter om det modtagende selskab er et hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende selskab. Beskatningsordningerne minder således meget om kildeskattelovens regler og indeholdelse og hæftelse. Nedenstående vil disse domme således bruges i vurderingen af, om kildeskattelovens regler om indeholdelse er i strid med EU-retten. Dette gøres ud fra en vurdering af EU-rettens restriktions- og diskriminationsforbud som gennemgået ovenstående, idet en sådan skattemæssig uens behandling kan både udgøre en forskelsbehandling og en restriktion.

10.1 Hindring i form af en diskrimination?

Indeholdelsespligten i kildeskattelovens §§ 65 og 65 D synes at indeholde diskriminerende elementer. Dette skyldes, at bestemmelserne udelukkende vedrører en pligt til at indeholde skat af udbytte eller renter, når udbetalingen har fundet sted til ikke-hjemmehørende selskaber. Dermed er indeholdelsespligten afhængig af, hvor det modtagende selskab er hjemmehørende. Såfremt både moderselskaber og datterselskabet befinder sig i Danmark, så er datterselskabet ikke indeholdelsespligtig af skatten for udbetalinger af udbytte eller renter. Er der derimod tale om et dansk datterselskab, som udbetaler til et udenlandsk moderselskab, så er datterselskabet indeholdelsespligtig af kildeskatten samt eventuel også hæftelsesansvarlig for skatten, såfremt denne ikke korrekt er blevet indbetalt. Dette er ikke tilfældet, såfremt udbetalingen er sket til et hjemmehørende selskab.

Der er således tale om en forskelsbehandling, idet indeholdelsespligten direkte afhænger af det modtagende selskabs nationalitet. En sådan forskelsbehandling underminerer selskabernes ret til frit at kunne etablere sig, hvor de måtte ønske, idet en sådan regel vil kunne medføre, at det er mere fordelagtig for en koncern udelukkende at holde sig inden for Danmarks rammer, da koncernen således ikke skal tænke hverken i indeholdelsespligt eller hæftelsesansvar.

Afgørende for, om der er tale om en forskelsbehandling er, om de pågældende selskaber er i en sammenlignelig situation. Hertil findes der ikke noget entydigt svar i retspraksis, idet EU-domstolen i sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen fra 2006 og sag C-282/07, Truck Center fra 2008 er kommet frem til to forskellige resultater. I 2006 kom EU-domstolen frem til, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber var i en sammenlignelig situation¹²¹, hvorimod i 2008 kom EU-domstolen frem til, at dette ikke var tilfældet¹²². EU-domstolens begrundelse i 2008 forekommer dog ikke overbevisende og udgør en direkte ændring af praksis i forhold til dommen i 2006.¹²³ EU-domstolen begrundede den manglende sammenlignelige situation med, at kildelandet Belgien, i forhold til de to forskellige beskatninger, handler i hver sin egenskab. Når det renteudbetalende selskab og det modtagende selskab, er hjemmehørende i Belgien, handler Belgien i egenskab af den stat, hvor selskaberne er hjemmehørende. I de tilfælde, hvor det renteudbetalende selskab er hjemmehørende i Belgien og det modtagende selskab er hjemmehørende i et andet EU-land handler Belgien derimod i egenskab af den stat, hvor renterne har sin oprindelse. Dertil kommer også, at rentebetalingerne giver anledning til særskilte former for beskatning i henhold til forskellige retsgrundlag, idet der er forskel på muligheden for inddrivelse af skatten alt efter om den modtagende selskab er et hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende selskab.¹²⁴ Selskaber i udlandet er underlagt skattekontrollen i deres hjemstats skatteforvaltningen fastsætter de skatter, de skal betale, og iværksætter tvangsinddrivelse af dem. Dette kan ikke uden videre lade sig gøre i forhold til selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, men kræver samarbejde med skatteforvaltningen i den anden medlemsstat.¹²⁵

¹²¹ Jf. sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, præmis 33 ff.

¹²² Jf. Sag C-282/07, Truck Center, præmis 41

¹²³ Jf. Niels Winther-Sørensen, Skatteretten 3, 5. Udgave 2009, Thomson Reuters, side 468 f.

¹²⁴ Jf. Sag C-282/07, Truck Center, præmis 42, 43, 46, 47 og 48

¹²⁵ Jf. generaladvokat Kokott i forslag til afgørelse i sag C-282/07, Truck Center, præmis 33 f.

Afgørelsen i sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen fra 2006 synes dog at være mest korrekt, hvorfor det på baggrund heraf må konkluderes, at der således foreligger en ulovlig forskelsbehandling af indenlandske og udenlandske selskaber. Nedenfor undersøges således, om denne forskelsbehandling kan begrundes.

10.2 Hindring i form af en restriktion?

Ikke nok med at ovenstående viser, at kildeskattelovens regler om indeholdelse og hæftelse formentlig indeholder et diskriminerende faktor synes reglen også at indeholde en hindring af etableringsretten.

Dette ses særligt i en situation, hvor det danske selskab ønskes opkøbt af et udenlandsk selskab. Her vil de danske regler om indeholdelse og hæftelse nemlig medføre, at det danske selskab vil have sværere ved at blive opkøbt end et tilsvarende selskab i et andet land.

Som eksempel herpå kan nævnes et dansk selskab, hvor et engelsk selskab ejer 11 pct. De resterende 89 pct. af selskabet er til salg. Såfremt et tysk selskab overvejer at købe dette selskab i Danmark vil indeholdelses- og hæftelsespligten formentlig spille en tyding i overvejelserne herved. Dette skyldes, at eftersom det tyske selskab ikke har mulighed for at købe 100 pct. af selskabet, så vil det medføre en større økonomisk usikkerhed for det tyske selskab, end ved køb af 89 pct. af et selskab i et land, som ikke har de samme regler, som i Danmark.

Denne usikkerhed ses blandt andet i situationer, hvor det danske datterselskab udbetaler udbytte til de to selskaberne i England og Tyskland. Eftersom det engelske selskab ejer 11 pct. af det danske selskab, så er der tale om datterselskabsaktier, hvorfor udbetalingen kan ske skattefrit, jf. moder-/datterselskabsdirektivet. Hvis der så bliver stillet spørgsmålstegn ved denne udbetaling, ligesom der er blevet i de danske kendelser om beneficial owner, vil det kunne medføre, at det danske selskab kommer til at hæfte for en skattebetaling af et selskab, som denne ikke engang er koncernforbunden med. Denne opkrævning af skatten vil ikke kun påvirke det danske selskab, men ligeledes det tyske selskab, som er koncernforbunden med det danske selskab. Såfremt det engelske selskab går konkurs vil det medføre, at det danske selskab endeligt kommer til at hæfte for skattebetalingen uden at kunne rette et krav videre mod det engelske selskab. Når et tysk moderselskab derfor står i overvejelserne om at købe en del af et datterselskab i Danmark med strenge hæftelsesregler eller et datterselskab i et land, hvor der ikke findes de samme regler, vil meget pege i retningen af at vælge et datterselskab i et andet land, idet dette medfører en mindre risiko.

Dertil kommer også det faktum, at betalerens byrde i at skulle indeholde og hæfte for kildeskatten medfører en yderligere administrativ belastning,¹²⁶ idet der frem for blot at skulle betale til det modtagende selskab, nu også skal betales et beløb til skattemyndighederne.

Dertil kommer administrationsbyrden i at finde ud af, hvornår en udbetaling er indeholdelsespligtig eller ej. I dommen FKP Scorpio Konzertproduktionen fandtes der i den tyske nationale lovgivning en bestemmelse, som medførte, at såfremt det udbetalende selskab formodede, at den pågældende udbetaling var skattefri, så skulle skattemyndighederne anmodes om fritagelse for indeholdelse, før det udbetalende selskab ikke længere var forpligtet til at foretage skatteindeholdelsen. Dermed skal en betaling som er skattefri godkendes af de nationale skattemyndigheder, før det udbetalende selskab kan undlade af indeholde. Sådan er det ikke i Danmark, hvor selskabet selv skal vurdere, om den pågældende betaling er skattefri eller indeholdelsespligtig. Især med sagerne om beneficial owner synes dette ikke længere så lige til, idet der, set ud fra den danske og internationale praksis, som er gennemgået ovenstående, foreligger store problemer i forhold til fortolkningen af beneficial owner-begrebet. Det er derfor, for et dansk udbetalende selskab, en stor administrativ byrde selv at skulle administrere dette. Et tysk udbetalende selskab er således kun hæftelsespligtig af den manglende udbetaling, såfremt selskabet ikke har fået en godkendelse fra skatteministeriet. Et dansk udbetalende selskab er i stedet hæftelsesansvarlig for den manglende indbetaling, såfremt denne har handlet forsømmeligt. I det tyske tilfælde skal selskabet således direkte ikke have indhentet den pågældende godkendelse, hvilket ikke er tilfældet i Danmark, hvor selskaberne selv administrere dette.

Til trods for, at det formentlig må anses for at være en restriktion, at tyske selskaber skal indhente en attest for at udbetale skattefrit til et selskab, idet det medfører administrative foranstaltninger, så synes det dog ikke at medfører flere administrative foranstaltninger end et dansk udbetalende selskab har ved besværligt at skulle undersøge, om den pågældende udbetaling er skattefri. Situationen i Danmark er dog stadig klart at foretrække, men så længe at der stadig hersker en stor tvivl om retstilstanden i Danmark synes den administrative byrde ikke mindre end i Tyskland.

EU-domstolen fastslår ligeledes også, at det er vigtigt, at det udbetalende selskab kun kan undlade at indeholde skat, såfremt der ikke er tvivl om, at betingelserne herfor er opfyldte. EU-

¹²⁶ Jf. generaladvokat Kokott i forlag til afgørelse i sag C-282/07, Truck Center, præmis 26

domstolen mener ikke, at det kan kræves, at det udbetalende selskab selv, i hvert enkelt tilfælde, skal undersøge, om de pågældende indtægter er fritaget i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Dertil kommer også, at såfremt det udbetalende selskab ensidigt kunne frigøre sig fra forpligtelsen til at indeholde skat, men hvor denne alligevel begår fejl i forhold til vurderingen af, om skattefrihed foreligger, vil dette kunne gøre det vanskeligere for de nationale skattemyndigheder at inddrive skatten, idet denne nu skal inddrives fra et udenlandsk selskab.¹²⁷

EU-domstolen synes således at støtte op om dette godkendelseskrav, idet det synes at være en administrativ fordel for selskaberne ikke selv at skulle stå med denne vurdering alene, som de netop gør i Danmark.

På trods af, at indhentelsen af en godkendelsesattest må anses som værende en hindring for etableringsfriheden, så fastslår EU-domstolen dog i FKP Scorpio Konzertproduktionen, at hindringen er begrundet i hensynet til at sikre, at skatteindeholdelsesproceduren fungerer tilfredsstillende, hvorfor Tyskland også får lov til at opretholde denne procedure.¹²⁸

En anden hindring findes også i det faktum, at den ikke-hjemmehørende modtager kommer til at betale skat på et tidligere tidspunkt end hjemmehørende. Kildeskatten skal erlægges straks ved udbetalingen. De udbetalinger, der betales til indenlandske selskaber eller långivere, beskattes derimod først i forbindelse med ansættelsen af disses selskabsskat. Dermed påvirkes likviditeten for selskaber og långivere i andre medlemsstater i negativ retning.¹²⁹

Den uens behandling af rent interne og af grænseoverskridende transaktioner gør det således mindre attraktivt at oprette datterselskaber i en anden medlemsstat, men det gør det også tilsvarende mindre attraktivt for en udenlandsk koncern at opkøbe et datterselskab i Danmark, når dette ikke ejes fuldt ud.

Nedenfor skal det således undersøges om den pågældende diskrimination og restriktion kan begrundes.

¹²⁷ Jf. sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, præmis 60

¹²⁸ Jf. sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, præmis 59

¹²⁹ Jf. generaladvokat Kokott i forlag til afgørelse i sag C-282/07, Truck Center, præmis 27

10.3 Er der hensyn, der kan begrunde denne hindring?

I helt særlige situationer foreligger der hensyn, der kan medføre, at en medlemsstat kan opretholde en diskrimination eller en restriktion. Disse hensyn har derfor stor bevågenhed fra medlemsstaternes side. Dette skyldes, at såfremt EU-domstolen konstaterer, at der foreligger en diskrimination eller en restriktion, så vil denne som udgangspunkt kunne tilsidesættes som værende EU-stridig. I særlige tilfælde kan en hindring af etableringsfriheden dog tillades, hvis den har et lovligt formål, som er foreneligt med Traktaten og er begrundet i tvingende almene hensyn. Det kræves i så fald også, at foranstaltningens gennemførelse er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det forfulgte mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål.¹³⁰

I forhold til vurderingen af indeholdelsespligten i kildeskattelovens overensstemmelse med EU-retten synes hensynet til en effektiv opkrævning af skat at være relevant at vurdere i henhold hertil. Dette hensyn blev også påberåbt både i FKP Scorpio Konzertproduktionen og Truck Center. I FKP Scorpio Konzertproduktionen fra 2006 fastslog EU-domstolen således, at skatteindeholdelsesproceduren og den dertil knyttede pligtordning udgjorde et lovligt og hensigtsmæssigt middel til at sikre den skattemæssige behandling af indkomst for en person, som er bosiddende uden for beskatningsstaten, og til at undgå, at de pågældende indtægter unddrages beskatning i såvel bopælsstaten som i den stat, hvor tjenesteydelserne leveres. Hertil skal det dog påpeges, at dommen vedrørte tiden, før inddrivelsesdirektivet blev udvidet til også at omfatte direkte skatter.¹³¹ Dette tillagde EU-domstolen en særdeles central betydning i dommen, hvor det i præmis 36 blev fastslået følgende:

”I den forbindelse skal det påpeges, at på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, dvs. i 1993, var der ingen fællesskabsdirektiver eller andre instrumenter, der nævnte gensidig bistand ved inddrivelse af skattekrav mellem Tyskland og Nederlandene.”

Denne argumentation, som EU-domstolen fremførte til støtte for medlemsstaternes ret til som kildeland at opkræve kildeskat, kan således ikke længere benyttes efter ændringen af inddrivelsesdirektivet. EU-domstolen synes således at lægge afgørende vægt på, om medlemsstaterne

¹³⁰ Jf. bl.a. sag C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant, præmis 49; sag C-436/00, X og Y, præmis 49

¹³¹ Jf. Niels Winther-Sørensen mf., Skatteretten 3, 5. udgave 2009, Thomson Reuters, side 510 samt generaladvokat Kokott i forlag til afgørelse i sag C-282/07, Truck Center, præmis 40

imellem har mulighed for gensidig bistand ved inddrivelse af skattekrav. På baggrund heraf kunne man derfor foranlediges til at tro, at ændringen af inddrivelsesdirektivet således kunne medføre, at den pågældende indeholdelsespligt for det udbetalende selskab ikke længere er saglig.

Dette synes dog ikke tilfældet, da EU-domstolen i Truck Center fra 2008 synes at have medført en ændret holdning fra EU-domstolens side til opkrævning af kildeskat som beskrevet ovenstående. EU-domstolen anser det således ikke længere nødvendigt for medlemsstaterne at retfærdiggøre, at der ved forhold omfattet af begrænset skattepligt, opkræves skat ved kilden.¹³²

På baggrund af de to domme er det således særdeles svært at klarlægge retspraksis på området, idet dommenes resultat er direkte i strid med hinanden. Som udgangspunkt må den nyeste dom være udtryk for gældende praksis, hvorfor denne holdning må følges.

Resultatet i dommen fra 2006 synes dog at være mest korrekt, idet der i denne foretages en konkret vurdering af de relevante forhold i sagen. Praksis synes således på nuværende tidspunkt at være en smule usikkert, dette vil endnu en dom på området kunne rode bod på, men indtil da må det forventes, at medlemsstaterne ikke længere behøves at retfærdiggøre, at kildeskat opkræves.

10.4 Er hindringen proportionel?

Eftersom praksis på baggrund af ovenstående ikke synes at kunne klarlægges entydigt gennemgås i dette afsnit, om proportionalitetsprincippet er overholdt, såfremt EU-domstolen i fremtiden skulle konstatere, at der foreligger et hensyn, der kan retfærdiggøre en restriktion eller en diskrimination. For at proportionalitetsprincippet skal anses for overholdt er det dels et krav, at de restriktive regler er egnede til at nå det tilstræbte mål, og dels et krav, at de ikke er mere vidtgående end nødvendigt for at nå målet.¹³³

Konsekvensen af, at proportionalitetsprincippet ikke er iagttaget medfører, at handlingen alligevel anses for EU-stridig.

For at proportionalitetsprincippet anses for overholdt er det dels et krav, at de restriktive regler er egnede til at nå det tilstræbte mål samt et krav, at de restriktive regler ikke er mere vidtgåen-

¹³² Jf. Niels Winther-Sørensen mf., Skatteretten 3, 5. udgave 2009, Thomson Reuters, side 511

¹³³ Jf. bl.a. sag C-196/04, Cadbury Schweppes, præmis 47; sag C-446/03, Marks & Spencer, præmis 35

de end nødvendigt for at nå målet. Her vurderer EU-domstolen, om de relevante hensyn kan varetages på en mindre indgribende måde, f.eks. ved at indrette skattereglerne på en anden måde.¹³⁴ Domstolen har til dette dog udtalt, at ”etableringsfriheden ikke skal forstås således, at en medlemsstat er forpligtet til at fastsætte sine skatteregler i forhold til en anden medlemsstats skatteregler med henblik på i alle situationer at sikre en beskatning, der udviser enhver ulighed som følge af nationale skatteregler, idet de beslutninger, som et selskab træffer med henblik på etablering af kommercielle strukturer i udlandet, alt efter omstændighederne kan være mere eller mindre fordelagtige eller ufordelagtige for et sådant selskab”.¹³⁵ Dette er dog ikke udtryk for, at medlemsstaterne nu er underlagt frie tøjler til at indrette sine skatteregler uden hensyntagen til Traktatens bestemmelser om fri bevægelighed, idet det forsat må anses som Domstolens udgangspunkt, at der stilles strenge krav til medlemsstater, der gør gældende, at formålet bag restriktive skatteregler ikke kan varetages på en mindre indgribende måde.¹³⁶

Når det skal vurderes om kildeskattelovens regler om indeholdelse og hæftelse overholder proportionalitetsprincippet ses på reglerne formål, som er at de danske skattemyndigheder har en større sikkerhed for at få sine penge frem for hvis de først skal betales af det udenlandske selskab. Spørgsmålet er dog om dette ikke kan sikres på en anden og mindre indgribende måde og om det overhoved er proportionelt at det danske selskab hæfter herfor.

I forslag til afgørelse af sag C-282/07 synes generaladvokat Kokott dog at komme med nogle vigtige pointer til, om opkrævning hos modtageren overhoved er en mindre indgribende foranstaltning end opkrævning af skat ved kilden. Kokott fastslår dog, at trods muligheden for administrativ bistand er det på inden måde sikkert, at opkrævning af skatter hos det udenlandske moderselskab, som renterne betales til, faktisk udgør en mere lempelig foranstaltning end opkrævning ved den indenlandske kilde hos datterselskabet. Hvis det var den udenlandske modtager, der skulle betale forskudsskat, skulle han nemlig indgive en skatteangivelse hos skatteforvaltningen i den medlemsstat, hvor indtægtskilden befinder sig, selv om han ikke var hjemmehørende der. Forvaltningen i denne stat måtte så registrere ham som skattepligtig og overvåge, at der blev indgivet selvangivelse og betalt skat. I tilfælde af, at skatten skulle inddrives, måtte

¹³⁴ Jf. Niels Winther-Sørensen mf., Skatteretten 3, 5. udgave 2009, Thomson Reuters, side 511 ff.

¹³⁵ Jf. Sag C-157/07, præmis 50

¹³⁶ Jf. Niels Winther-Sørensen mf., Skatteretten 3, 5. udgave 2009, Thomson Reuters, side 511 ff.

den desuden inddrage myndighederne i rentemodtagerens hjemstedsstat i form af administrativ bistand.¹³⁷

Alt i alt ville den form for skatteopkrævning nok medføre en væsentlig højere udgift ikke alene for skatteforvaltningen, men også for den samlede koncern end beskatning ved kilden hos daterselskabet, som i forvejen er skattepligtig i sit eget land. Især hvis der er tale om engangs- eller ubetydelige skattekrav, ville denne ekstra udgift ikke stå i et rimeligt forhold til den administrative belastning ved, at skatten indeholdes ved kilden.¹³⁸

Disse overvejelser viser, at en forholdsmæssig udformning af skatteopkrævningsproceduren forudsætter en vurdering af kompleks art, som den nationale lovgiver er nødt til at foretage, når den udøver sin kompetence til at lovgive om direkte skatter. I en situation som den foreliggende er lovgivers skønsfrihed i hvert fald ikke klart overskredet, når medlemsstaten har fastsat en kildeskat, selv om den kunne støtte sig på bilaterale ordninger om administrativ bistand ved inddrivelse af skatter i udlandet.¹³⁹

Kokott fastslår således også, at hvis der skulle indtræde små likviditetstab, ville det i alle tilfælde opvejes af den administrative forenkling, der kan opnås ved indeholdelse af skat ved kilden.¹⁴⁰

Proportionalitetsprincippet i forhold til indeholdelsespligten synes således overholdt, idet metoden til at indeholde skat ved kilden må anses for et egnet middel til at tage hensyn til den forskellige situation for indenlandske og udenlandske modtagere af rentebetaling samt at lovreglen formentlig ikke får ud over, hvad der er nødvendigt herfor.¹⁴¹

I FKP Scorpio Konzertproduktionen kom EU-domstolen ligeledes frem til, at proportionalitetsprincippet også er opfyldt i forhold til den eventuelle hæftelsespådragelse for det udbetalende

¹³⁷ Jf. generaladvokat Kokott i forlag til afgørelse i sag C-282/07, Truck Center, præmis 45

¹³⁸ Jf. generaladvokat Kokott i forlag til afgørelse i sag C-282/07, Truck Center, præmis 46

¹³⁹ Jf. generaladvokat Kokott i forlag til afgørelse i sag C-282/07, Truck Center, præmis 47

¹⁴⁰ Jf. generaladvokat Kokott i forlag til afgørelse i sag C-282/07, Truck Center, præmis 49

¹⁴¹ Både i sag C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen, præmis 37 og sag C-282/07, Truck Center, kom EU-domstolen ligeledes frem til, at brugen af skatteindeholdelse udgør desuden et proportionelt middel til at sikre inddrivelse af beskatningsstatens skattekrav.

selskab, som har pligt til at foretage en sådan indeholdelse, da dette gør det muligt eventuelt at sanktionere den manglende skatteindeholdelse.¹⁴²

10.5 Sammenholdelse

Ovenstående viser, at kildeskattelovens regler om indeholdelse både medfører en forskelsbehandling og en restriktion. Der er således tale om en forskelsbehandling, idet indeholdelsespligten direkte afhænger af det modtagende selskabs nationalitet. En sådan forskelsbehandling underminerer selskabernes ret til frit at kunne etablere sig, hvor de måtte ønske, idet en sådan regel vil kunne medføre, at det er mere fordelagtig for en koncern udelukkende at holde sig inden for Danmarks rammer, da koncernen således ikke skal tænke hverken i indeholdelsespligt eller hæftelsesansvar.

Restriktionen ses særligt i en situation, hvor det danske selskab ønskes opkøbt af et udenlandsk selskab. Her vil de danske regler om indeholdelse og hæftelse nemlig medføre, at det danske selskab vil have sværere ved at blive opkøbt end et tilsvarende selskab i et andet land, idet det vil medføre en økonomisk usikkerhed for det købende selskab, såfremt dette ikke kan købe hele selskabet, men derimod kun dele heraf.

Når en diskrimination eller en restriktion er fastslået skal det vurderes om den kan begrundes, således at den alligevel kan opretholdes af medlemsstaterne. EU-domstolen har tidligere anerkendt hensynet til en effektiv opkrævning af skat som et sagligt hensyn. Retspraksis på området er dog usikkert, idet de to ledende domme på området går imod hinanden. På nuværende tidspunkt må det dog forventes, at medlemsstaterne ikke længere behøves at retfærdiggøre, at kildeskat opkræves.

Såfremt EU-domstolen skulle konstatere, at der foreligger et hensyn, der kan retfærdiggøre en restriktion eller en diskrimination, skal proportionalitetsprincippet ligeledes vurderes. Her skal det sikres, at de nationale regler ikke er mere vidtgående end nødvendigt. Afgørende er således, om hensyn til effektiv opkrævning kan opnås på en mindre måde. På baggrund af ovenstående må det fastslås, at kildeskattelovens regler om indeholdelse formentlig ikke er i strid med EU-retten, idet metoden til at indeholde skat ved kilden må anses for et egnet middel til at tage hensyn til den forskellige situation for indenlandske og udenlandske modtagere af rentebetaling samt at lovreglen formentlig ikke får ud over, hvad der er nødvendigt herfor.

¹⁴² Jf. sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, præmis 38

Afsnit V Afrunding

11. Konklusion

Formålet med afhandlingen har været at finde frem til, hvilken betydning kildeskattelovens regler om indeholdelse og hæftelse spiller i problematikken vedrørende beneficial ownership.

De danske skattemyndigheder har i de senere år været særdeles opmærksomme på problemstillingen vedrørende beneficial owner. Dette har medført, at flere sager herom er blevet rejst. Problemstillingen spiller således en stor rolle for danske udbytte- eller renteudbetalende selskaber, som på baggrund af EU-rettens direktiver foretager disse udbetalinger skattefrie, når det modtagende selskab er hjemmehørende i et andet EU-land. Det kan således på baggrund af ovenstående konkluderes, at kildeskattelovens regler om indeholdelse og hæftelse spiller en stor rolle for de danske udbetalende selskaber. Dette skyldes, at skattemyndighederne er begyndt at få medhold i, at udbytte- eller rentemodtagende selskaber i andre EU-lande ikke altid skal anses som beneficial owner af udbetalingerne, men i stedet skal ejer i skattelylandet anses som den endelige og reelle modtager. Dermed anses udbetalingen fra det danske selskab som være gået direkte til skattelylandet, og udbetalingen er således ikke omfattet af EU-rettens direktiver om skattefritagelse. I sådanne tilfælde kommer kildeskattelovens regler om indeholdelse og hæftelse på banen, idet spørgsmålet opstår, om selskabet burde have indeholdt den pågældende skat. Såfremt selskabet har handlet forsømmeligt i sin manglende indeholdelse, så hæfter selskabet for skattebeløbet. Formålet med afhandlingen har således været at vurdere denne hæftelsesproblematik.

På baggrund af afhandlingen kan det således konkluderes, at når det skal vurderes, om et selskab har handlet forsømmeligt, er det et krav, at pligten til at indeholde fremgår med rimelig klarhed af reglerne om udbytte og renter samt de hertil knyttede administrative forskrifter eller praksis. Før 2005 synes skatteministerens praksis at vise konsekvent, at han er opmærksom på problemstillingen omkring gennemstrømningsselskaber og muligheden for omgåelse af kildeskat. Efter 2005 begynder skatteministeren så småt at ændre holdning. Tiden for afgørelserne synes således at være et moment i forsømmelighedsvurderingen, idet de tre første kendelser udspiller sig før 2005 og den sidste kendelse efter 2005. På baggrund af den praksis, der var gældende på tidspunktet for de pågældende konstruktioner i de tre første kendelser, synes selskabet udelukkende at have fulgt de udmeldinger, der er kommet fra Skatteministeriet. Selska-

bet har således ikke haft den ringeste grund til at tro, at udbetalingen skulle kunne nægtes skattefritagelse, og selskaber har således ikke handlet forsømmeligt. På tidspunktet for den sidste afgørelse var retstilstanden så småt begyndt at ændre sig på området. Der synes således at være et større grundlag for at statuere forsømmelighed i denne kendelse. Selv om tilstanden så småt var begyndt at ændre sig i 2005-2007 var der dog langt fra stor fokus på problemstillingen, og det synes således forsat usikkert om retstilstanden var så tilstrækkelig klar, at pligten til at indeholde fremgik med rimelig klarhed, hvorfor der formentlig heller ikke her er handlet forsømmeligt.

Når Landsskatteretten foretager en forsømmelighedsvurdering er det dog væsentlig at have EU-rettens forrang for øje. EU-retten medfører nemlig, at når konstruktionen udelukkende er EU-retlig, så kan den rene forsømmelighedsvurdering ikke bruges, idet denne ikke kendes i EU-retten. I EU-retten vil der derfor altid skulle foretages en misbrugsvurdering af situationen, idet den danske forsømmelighedsvurdering ikke er den samme som den EU-retlige misbrugsvurdering. Er der derimod tale om rent interne konstruktioner eller internationale konstruktioner, som ikke berører EU-retten, så kan igen den nationale forsømmeligheds vurdering benyttes.

Dernæst har formålet med afhandlingen været, at vurdere om kildeskattelovens regler om hæftelse er i strid med grundloven. Kildeskattelovens § 69, stk. 1 indeholder ikke en hjemmel til beskatning, men er alene en hæftelsesregel. Hjemlen til beskatning skal derimod findes i selskabsskattelovens § 2, stk. 1 litra c og d, som fastslår, at udenlandske selskaber som modtager udbytter eller renter fra et selskab i Danmark er begrænset skattepligtige af denne kildeskat til Danmark. Bestemmelsen fastslår dermed, at det udenlandske selskab er skattesubjektet for den pågældende kildeskat til Danmark.

Det kan således konkluderes, at hæftelsesreglen i kildeskattelovens § 69 er i strid med grundlovens regler om skærpet hjemmelskrav, idet grundloven kræver klar hjemmel ved beskatning og dette er ikke opfyldt i hæftelsesreglen i kildeskatteloven § 69, stk. 1.

Hæftelse for et andet selskabs skat ses også i andre situationer, såsom sambeskatning. Denne situation er dog ikke sammenlignelige med hæftelsen i kildeskatteloven. Dette skyldes, at hæftelsen i sambeskatning er en hæftelse som følge af, at de øvrige sambeskattede selskaber indbetaler deres skat til administrationselskabet, som dermed naturligt nok hæfter over for skattemyndighederne for, at disse beløb bliver indbetalt. Der er dermed ikke tale om en rendyrket

hæftelse, men nærmere en hæftelse på baggrund af en indbetaling. Hæftelsen i sambeskatning synes dog problematisk ved international sambeskatning, hvor der er solidarisk hæftelse mellem administrationsselskab og det ultimative moderselskab for skatten. Her synes lovhjemlet til indrivelsen også at mangle, idet moderselskabet ikke er skattesubjekt at den pågældende betaling, og ikke, ligesom administrationsselskabet, har modtaget de pågældende skattebetalinger.

Slutteligt i afhandlingen vurderes, hvorvidt kildeskattelovens regler om indeholdelse er i strid med EU-retten. Intern dansk ret skal nemlig ikke blot overholde det danske retskildehierarki. Ved grænseoverskridende transaktioner skal de danske lovbestemmelser nemlig også overholde EU-retten.

Det kan på baggrund af afhandlingen konkluderes, at kildeskattelovens regler om indeholdelse både medfører en forskelsbehandling og en restriktion. Afgørende er derfor, om disse kan begrundes, således at de alligevel kan opretholdes af medlemsstaterne. EU-domstolen har tidligere anerkendt hensynet til en effektiv opkrævning af skat som et sagligt hensyn. Retspraksis på området er dog usikkert, idet de to ledende domme på området er modstridende. På nuværende tidspunkt må det dog forventes, at medlemsstaterne ikke længere behøves at retfærdiggøre, at kildeskat opkræves.

Såfremt EU-domstolen skulle konstatere, at der foreligger et hensyn, der kan retfærdiggøre en restriktion eller en diskrimination, skal proportionalitetsprincippet ligeledes vurderes. Her skal det sikres, at de nationale regler ikke er mere vidtgående end nødvendigt. Afgørende er således, om hensyn til effektiv opkrævning kan opnås på en mindre indgribende måde. På baggrund af ovenstående må det fastslås, at kildeskattelovens regler om indeholdelse formentlig ikke er i strid med EU-retten, idet metoden til at indeholde skat ved kilden må anses for et egnet middel til at tage hensyn til den forskellige situation for indenlandske og udenlandske modtagere af rentebetaling samt at lovreglen formentlig ikke får ud over, hvad der er nødvendigt herfor.

12. Summary

The purpose of the thesis has been to identify the significance of the rules regarding withholding and liability in the Danish Act on withholding tax concerning the issue of beneficial ownership.

On the basis of the thesis it can be concluded, that when determining whether a company has acted negligently, it is a requirement that the obligation to withhold appears with reasonable clarity in the rules regarding dividends and interests and the related administrative regulations and practice. Before 2005 the practice conducted by The Minister of Taxation shows consistently, that he is aware of the problem regarding conduit-companies and thereby the possibilities for circumvention of withholding tax. However in 2005 The Minister of Taxation begins to change approach regarding conduit-companies. Based on the practice prevailing at the time of the corporate structure in the first three judgements, which were before 2005, the company seems to have followed the statements given by The Ministry of Taxation. The company has therefore not had the slightest reason to believe that the payment should be denied tax exemption, and therefore the company has not acted negligently. The fourth judgement regards a corporate structure after 2005 and therefore the legal situation were slowly beginning to change at this time. In the case it therefore seems to be a bigger foundation to rule, that the company has acted negligently than in the first three judgements. But although the state of law gradually began to change in 2005-2007, the legal situation regarding beneficial owner was still very uncertain and the obligation to withhold tax was not shown with reasonable clarity. This must therefore mean that the company also in the fourth judgement has not acted negligently.

When the National Tax Tribunal makes an assessment of whether the company has acted negligent it is essential to remember the rank between European Community law and the Danish law. When the corporate structure only regards EU-countries, then a negligence assessment cannot by itself be used, since this assessment is not part of the EU law. When a corporate structure is covered the EU law, there will therefore always have to be an abuse assessment of the situation, and the Danish negligence assessment is not the same as the EU abuse assessment. In contrast, purely domestic corporate structures and international corporate structures that are not covered by EU law can use the national negligence assessment.

The purpose of this thesis has also been to assess whether rules regarding liability in the Danish Act on withholding tax is in conflict with the Danish constitution. The Danish Act on withholding tax does not contain a legal base for taxation, but does only regard liability. The legal basis for the taxation must however be founded in the Danish Act on corporate taxation. The Act states that foreign companies receiving dividends or interest from a company in Denmark is taxable to Denmark regarding the withholding tax. It can therefore be concluded that the rule regarding liability in the Danish Act on withholding tax is in conflict with the legal requirement in the constitution regarding a clear legal base for taxation.

Finally it has been assessed in the thesis, whether the Danish Act on withholding tax is in conflict with the EU law. The rules regarding withholding in The Danish Act on withholding tax can both be seen as discriminating and as a restriction to the freedom of establishment. In some special situations the discrimination or the restriction can be maintained by the member states, when objective considerations justify this. The EU court has previously recognized that the effectiveness of the member states tax collection is an objective consideration. Case law in this area is uncertain. This is due to that the two leading judgements in this area are conflicting. Due to the newest judgement it must be expected that the member states no longer need to justify the charging of withholding tax.

13. Litteraturliste

Bøger

Andersen, Lennart Lyng; Aftaler og mellemænd, 4. Udgave 2001, Forlaget Thomson
Madsen, Palle Bo

Andersen, Mads Bryde; Lærebog i obligationsret I, 2. Udgave 2005, Forlaget Thomson
Lookofsky, Joseph

Committe on Fiscal Affairs, International tax avoidance and evasion: four relates studies, 1987

Dam, Henrik Rette indkomstmodtager – allokering og fiksering”, 1. udgave 2005, Forlaget Thomson

Hessel, Per Kildeskatteloven – pligt og ansvar, 3. udgave 1984, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Koue, Lars Røikjær Sambeskatning i teori og praksis, 1. udgave 2007, Forlaget Thomson
Michelsen, Aage Lærebog om indkomstskat, 12. udgave 2007,
Askholt, Steen Jurist- og Økonomforbundets Forlag
Bolander, Jane
Engsig, John

Nielsen, Jacob Graff Legalitetskravet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer, 1. udgave 2003, Forlaget Thomson Gadjura

Pedersen, Jan Skatteudnyttelse, 1. Udgave 1989, G.E.C. Gad

Pedersen, Jan; Skatteretten 1, 5. udgave 2009, Thomson Reuters
Siggaard, Kurt;
Winther-Sørensen,
Niels;

Bundgaard, Jakob;
Langhave Jeppesen,
Inge;
Kerzel, Malene;
Pedersen, Susanne

Pedersen, Jan; Skatteretten 2, 5. udgave 2009, Thomson Reuters
Siggaard, Kurt;
Winther-Sørensen,
Niels;
Bundgaard, Jakob;
Langhave Jeppesen,
Inge;
Kerzel, Malene;
Pedersen, Susanne

Pedersen, Jan; Skatteretten 4, 5. udgave 2009, Thomson Reuters
Siggaard, Kurt;
Winther-Sørensen,
Niels;
Bundgaard, Jakob;
Langhave Jeppesen,
Inge;
Kerzel, Malene;
Pedersen, Susanne

Ramskov, Bent Sambeskatning, 2. udgave 2009, DAHL
Buur, Torben

Rønfeldt, Thomas Skatteværn og EU-frihed, 1. udgave 2010, Jurist- og Økonomforbun-
dets Forlag

Sørensen, Karsten EU-retten, 5. udgave 2010, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Engsig; Nielsen,
Poul Runge

Werlauff, Erik Selskabsret, 8. udgave 2010, Thomson Reuters

Winther-Sørensen, Skatteretten 3, 5. udgave 2009, Thomson Reuters, side 27 f.
Niels; Pedersen, Jan;
Siggard, Kurt;
Bundgaard, Jakob;
Jeppesen, Inge Langhave;
Kerzel, Malene;
Pedersen, Susanne

Zahle, Henrik Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, 2. Udgave 2006, Ju-
rist- og Økonomforbundets Forlag

Artikler

Baker, Philip ”Beneficial owner: After Indofood” February 2007

Becker-Christensen, SU2010, 386, ”Hæftelse for ikke indeholdt kildeskat på udbytter”
Anne

Bjørn, Ole SR-Skat 2007, 12, ”Udvalgte domme, kendelser og afgørelser”

Broe, Luc De, International tax planning and prevention of abuse: a study under
domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and
base companies”, IBFD, 2008

Bundgaard, Jakob SU 2011, 31, ”Beneficial Ownership – nu en reel bestanddel af dansk
skatteret”

Bundgaard, Jakob SU 2010, 387, ”Beneficial ownership – nyt nederlag og skærpede
regler på vej”

- Bundgaard, Jakob SU 2010, 144, ” Første slag om ”beneficial ownership” er udkæmpet – det endelige venter forude”
- Bundgaard, Jakob; SR.2007.508 ”Retmæssig ejer ved international koncernfinansiering –
2. del”
Winther-Sørensen, Niels
- Bundgaard, Jakob; SR.2007.395 ”Retmæssig ejer ved international koncernfinansiering –
1. del”
Winther-Sørensen, Niels
- Engdahl, Lena SR.2010.148, ““Beneficial owner” – Nogle betragtninger om intern
ret”
- Hansen, Hans Severin TfS 2011, 537, "Det store hykleri - Om "beneficial owner" sagerne
- Nyhegn-Eriksen, Lars; RR.2008.01.0046, ”Sambeskatning: Hvem hæfter, når det går galt?”
Ellegaard Charlotte;
Boeck, Anne
- Oliver, J. David B.; ”Beneficial owner”, Bulletin 2000
Libin, Jerome B.;
Weeghel, Stef van;
Toit, Charl du
- Poulsen, Martin SU 2009, 278 ”Kildeskat på udbytte og substans i holdingselskaber”
- Poulsen, Martin SU 2008, 89, ”Gennemstrømningselskaber i EU – Misbrug eller
lovlig skatteminimering?”
- Rønfeldt, Thomas TfS 2011, 403, “Retmæssig ejer, beneficial owner og rent kunstige
arrangementer”

Vinther Nikolaj;
Werlauff, Erik

TfS 2006, 603, ”Skattehensyn er lovlige hensyn – om grænsen mellem brug og misbrug af EU-etableringsretten”

Werlauff, Erik

RR.2008.12.0060, ”Forureneren bag forureneren skadevolderen bag skadevolderen – om hæftelse for et ander selskabs skadevoldelse, herunder ved miljøskader”

Afgørelser

Danske afgørelser

SKM.2011.340.BR
SKM.2011.485.LSR
SM.2011.59.LSR
SKM.2011.57.LSR
SKM2010.729.LSR
SKM2010.268.LSR
SKM2010.460.VLR
SKM2002.105.ØLR

EU-domstolen

Sag C-282/07	Truck Center Samt generaladvokat Kokott i forlag til afgørelse
Sag C-157/07	Finanzamt für Körperschaften
Sag C-298/05	Columbus Container Services
Sag C- 231/05	Oy AA
Sag C-170/05	Denkavit Internationaal BV
Sag C-524/04	Test Claimants
Sag C-290/04	FKP Scorpio Konzertproduktionen,
Sag C-196/04	Cadbury Schweppes
Sag C-446/03	Marks & Spencer
Sag C-315/02	Lenz
Sag C-9/02	Hughes de Lasteyrie du Saillant
Sag C-167/01	Inspire Art

Sag C-436/00	X og Y
Sag C-324/00	Lankhorst-Hohorst
Sag C-311/97	Royal Bank of Scotland
Sag C-212/97	Centros
Sag C-264/96	ICI
Sag C-250/95	Futura Participations
Sag 107/94	Asscher
Sag C-80/94	Wielockx,
Sag C-55/94	Gebhard
Sag C-279/93	Schumacker
Sag 300/90	Kommissionen mod Belgien
Sag 204/90	Bachmann
Sag 79/85	Segers
Sag 270/83	Avoir fiscal
Sag 6/64	Costa mod ENEL

Lovforslag og vejledninger

L202 (2008/2009)	Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love. (Harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning m.v.) Skatteministerens kommentarer på henvendelse af 20 maj 2009 fra Kroman Reumert, bilag 58
L 21 (2008/2009)	Forslag til Lov om ændring af kildeskatteloven, opkrævningsloven, udpantningsloven og forskellige andre love Bemærkninger til lovforslaget, § 108
L 20 (2008/2009)	Forslag til Lov om inddrivelse af gæld til det offentlige. Betænkninger til lovforslaget til § 12

- L 213 (2006/2007) Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre skattelove (CFC-beskatning og indgreb mod kapitalfonde m.v.)
- Skatteministerens svar på spørgsmål fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, bilag 26
- Skatteministerens svar på spørgsmål af 14. maj 2007 fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, bilag 16
- Skatteministerens svar på spørgsmål 75 af 15. maj 2007
- Skatteministerens svar på spørgsmål 86 af 21. maj 2007
- Skatteministerens supplerende svar på spørgsmål 86 af 21. maj 2007
- Skatteministerens svar på spørgsmål 87 af 22. maj 2007
- L 30 (2006/2007) Forslag til Lov om indgåelse af protokol om ændring af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas Forenede Stater
- Skatteministerens svar på spørgsmål 5 og 6 af 21. november 2006
- Skatteministerens besvarelse af § 20 spørgsmål, svar af 6. november 2006, side 474 fra Morten Homann (SF).
- L 116 (2005/2006) Forslag til Lov om ændring af ligningsloven, selskabsloven og andre skattelove (Justering af erhvervsbeskatningen)
- Skatteministerens svar på henvendelse af 24. februar 2006 fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, bilag 9
- L 121 (2004/2005) Forslag til ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove
- Skatteministerens svar på spørgsmål nr. 3 af 17. marts 2005.
- Skatteministerens svar på henvendelse af 30. marts 2005 fra Dansk Industri, bilag 15

Skatteministerens svar på henvendelse af 6. april 2005 fra Ernst & Young, bilag 16

Betænkning afgivet d. 18 maj 2005, bilag 30

L 119 (2003/2004) Forslag til lov om ændring af forskellige skattelove. (Rentebeskatningsdirektivet, rente/royaltydirektivet, koncerninterne lån, fraflytterbeskatning, omregning til helårsindkomst, bruttobeskattede personer).

Skatteministerens svar på henvendelse af 10 februar 2004 fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, bilag 21

Skatteministerens svar på spørgsmål 46 og 47, bilag 56

Skatteministerens svar på spørgsmål 52 og 54, bilag 74

L 99 (2000/2001) Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven (Udbytter til selskaber i ikke EU-lande uden dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark)

Skatteministerens svar på spørgsmål 16 om kommentar til Newsletter: Cyprus IBCs gain importance as result of developments in Denmark, bilag 22

Skatteministerens svar på spørgsmål 2, bilag 24

Skatteministerens svar på spørgsmål om artikel i Børsen d. 7. december 2000: "Danmark ikke et holding-mekka", bilag 25

L 53 (1998/1999) Forslag til lov om ændring af forskellige skattelove. (International beskatning af udbytter og aktieavancer m.v.)

L 207 (1986/1987) Forslag til Lov om ændring af forskellige skattelove (skattepligt),

L 26 (1966/1967) Forslag til Lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (kildeskat)

Skattemyndighedernes praksis

SKATs styresignal, SKM2009.759.SKAT, ”Sambeskatning – selskabsskatter – betaling, hæftelse og inddrivelse”

Notat fra SKAT (20/03/07), Status på SKATs kontrolindsats vedrørende kapitalfondes overtagelse af 7 danske koncerner

Ligningsvejledningen; Selskabet og aktionærer 2009-2, S.C. 6.2.2

SKATs vejledning om Indeholdelse af A-skat og AM-bidrag; 2011-2, K.2.2

Den juridiske vejledning 2011-2, A.A.7.1.5 Skærpelse af praksis

Den juridiske vejledning 2011-2, A.A.7.1.4 Ændring eller udfyldning/præcisering af praksis

Inddrivelsesvejledningen 2011-2, E.1.8

SKATs vejledning til blanket nr. 06.026 om angivelse af rentebetalinger, pkt. A

SKATs vejledning til blanket nr. 06.024 om indberetning af udenlandske udbyttemodtagere

EU

Direktiv	Rente-/royaltydirektivet 49/2003/EF
Kommissionen	KOM1998,67, Forslag til Rådets direktiv om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties

Direktiv	Moder-/datterselskabsdirektivet 435/90/EØF Ændring af moder-/datterselskabsdirektivet 2003/123/EF
Kommissionen	KOM2003,462, Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskabet fra forskellige medlemsstater

Forsidebillede

<http://i.pol.dk/tjek/penge/dinepenge/ECE963343/undgaa-at-din-pension-bliver-aedt-af-gebyrer/>