

UDSKRIFT
AF
ØSTRE LANDSRETS DOMBOG

D O M

Afsagt den 25. januar 2018 af Østre Landsrets 4. afdeling
(landsdommerne Inge Neergaard Jessen, Thomas Lohse og Louise Falkenberg (kst.)).

4. afd. nr. B- [REDACTED]:

[REDACTED]

(advokat Arne Møllin Ottosen)

mod

Skatteministeriet

(advokat Søren Horsbøl Jensen)

Denne sag, der er anlagt ved Københavns Byret den 22. december 2015, er ved Københavns Byrets kendelse af 5. juli 2016 henvist til behandling ved Østre Landsret i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagen drejer sig om, hvorvidt sagsøgeren, [REDACTED], kan meddeles tilladelse til skattemæssig omgørelse af en privatretlig disposition i medfør af skatteforvaltningslovens § 29, herunder navnlig om der er foretaget en ansættelse af indkomstskat.

Sagsøgeren, [REDACTED], har nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at [REDACTED] kan meddeles tilladelse til omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29, subsidiært at sagen hjemvises til fornyet prøvelse af, hvorvidt betingelserne for omgørelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 29 er opfyldt.

[REDACTED] har endvidere anmodet om tilladelse til præjudiciel forelæggelse for EU-Domstolen med henblik på at få afklaret, hvorvidt Skatteministeriets

fortolkning af skatteforvaltningslovens § 29 udgør en restriktion af kapitalens fri bevægelighed og etableringsretten.

Sagsøgte, Skatteministeriet, har påstået frifindelse.

Skatteministeriet har desuden nedlagt påstand om, at [REDACTED] begæring om præjudiciel forelæggelse EU-Domstolen ikke tages til følge.

Sagsfremstilling

Den 24. september 2015 afsagde Landsskatteretten sålydende kendelse vedrørende en anmodning fra [REDACTED] om omgørelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 29.

”...

SKAT har givet afslag på anmodning om omgørelse.

Landsskatteretten stadfæster afgørelsen.

Møde mv.

Der har været afholdt møde mellem selskabets repræsentant og Skatteankestyrelsens sagsbehandler, ligesom repræsentanten har forelagt sagen for Landsskatteretten ved et retsmøde.

Faktiske oplysninger

Selskabet [REDACTED] ApS (SMI) er stiftet som et almindeligt driftsselskab den 28. november 1951 under navnet [REDACTED]

Datterselskabet [REDACTED] er stiftet i 1994 og har tidligere heddet [REDACTED].

Datterselskabet [REDACTED] er stiftet den 21. december 1990 og har tidligere heddet [REDACTED].

SMI er herudover holdingselskab for en lang række datterselskaber i Europa.

Selskaberne blev i september 1999 erhvervet af den amerikanske [REDACTED] koncern, med ultimativ moderselskab, [REDACTED], USA.

Koncernen er verdensførende indenfor fremstilling og salg af en lang række produkter indenfor hospitalsudstyr, kørestole, hjælpemidler mv. til hjemmepleje, institutioner og sygehuse.

Koncernens øverste moderselskab, [REDACTED], er hjemmehørende i USA og er noteret på den amerikanske fondsbørs, New York Stock Exchange.

[REDACTED] ejer alle aktierne i selskabet [REDACTED] (Selskabet), der ligesom [REDACTED] behandles som et selskab efter intern amerikansk skatteret.

[REDACTED] ejer 100 % det amerikanske selskab [REDACTED] (limited liability company), som efter intern amerikansk skatteret anses som et skattemæssigt transparent selskab.

[REDACTED] og [REDACTED] ejer i fællesskab alle andele i det nederlandske selskab, [REDACTED].

[REDACTED] ejer alle aktier i det nederlandske selskab [REDACTED], som ejer alle anparterne i det danske moderselskab SMI.

Fra et amerikansk synspunkt anses efter diverse check-the-box valg [REDACTED] et selvstændigt skattesubjekt, dvs. som et selskab, medens både [REDACTED] og SMI anses for skattemæssigt transparente, dvs. som filialer.

Fra et nederlandsk synspunkt anses [REDACTED] som et transparent selskab, dvs. som et partnerselskab, medens [REDACTED] anses som et selvstændigt skattesubjekt, dvs. som et selskab.

Fra et dansk synspunkt anses [REDACTED] som et transparent selskab, dvs. som et partnerselskab, medens [REDACTED] anses som et selvstændigt skattesubjekt, dvs. som et selskab.

Gældsforhold:

Det fremgår, at der med låneaftale af 9. september 2004 mellem SMI og [REDACTED] opstod en gæld fra førstnævnte selskab til sidstnævnte selskab på 83.508.224 EUR (99.757.480 USD). Renten er angivet til 3,009 % årligt. Lånet er fast for en 10-årig periode og *can be accelerated or extended upon mutual agreement given two weeks written notice*.

Om baggrunden for lånet er af repræsentanten oplyst, at SMI ved aftale samme dag den 9. september 2004 erhvervede det tyske selskab [REDACTED] med datterselskaber. Erhvervelsen blev finansieret delvist ved det øverste koncernselskab [REDACTED] af eksterne banklån på 107.000.000 USD, hvorved der opstod en fordring hos det amerikanske selskab på det danske selskab. Denne fordring blev samme dag, den 9. september 2004, vederlagsfrit overført ved kapitalindsud fra det amerikanske selskab via [REDACTED] til [REDACTED], idet fordringen samtidig blev reduceret ved justeringer til arbejdskapitalen mv. til 99.757.480 USD.

Det er oplyst, at [REDACTED]' indtægter og overskud vil være skattepligtige på det tidspunkt, hvor der sker udlodning til det amerikanske mo-

derselskab. Der er udloddet udbytte i 2004, 2009, 2010 og 2011. Renteindtægter for indkomstårene 2005 – 2008 er således kommet helt eller delvist til beskatning i indkomståret 2009.

██████████ fungerer ifølge SKAT som et slags finansielt selskab (pengetank) i koncernen med store udlån til datterselskaber i mange lande. Der er minimale indtægter/udgifter udover renteindtægter/-udgifter. Der genereres således store beløb, som først kommer til evt. beskatning på det tidspunkt, hvor selskabet vælger, at der skal ske udlodning til USA.

SMI har betalt renteudgifter fra det danske selskab til det nederlandske selskab således:

09.09.2004- 30.11.2005:	22.961.966 kr.
01.12.2005- 30.11.2006:	18.736.288 kr.
01.12.2006- 30.11.2007:	18.716.665 kr.
01.12.2007- 31.03.2008:	6.241.005 kr.
01.04.2008- 30.11.2008:	12.486.927 kr.
01.12.2008- 30.11.2009:	18.717.584 kr.
01.12.2009- 30.11.2010:	16.413.816 kr.
01.12.2010- 30.11.2011:	14.477.056 kr.

SKAT har ved afgørelse af 27. februar 2013 anset ██████████
██████████ indeholdelsespligtigt af kildeskat på renter, jf. selskabsskat-
telovens § 2, stk. 1, litra d, jf. kildeskattelovens § 65 D, og § 69 for ovennævnte
perioder med i alt 35.520.630 kr., idet ██████████ her-
ved er anset for begrænset skattepligtig til Danmark af renterne.

Selskaberne ██████████ og ██████████
██████████ har herefter anmodet om omgørelse i relation til overdragelsen
af fordringen fra ██████████ til ██████████ via ██████████
██████████, jf. skatteforvaltningslovens § 29. Nærværende kla-
gesag angår anmodningen fra ██████████.

Om hvordan omgørelsen forventes behandlet i praksis fra et US og hollandsk
perspektiv er i forbindelse med anmodningen oplyst følgende:

Fra et US skattemæssigt perspektiv kan en omgørelse generelt ikke gennemfø-
res med tilbagevirkende kraft. Derfor vil de amerikanske skattemyndigheder
sandsynligvis respektere behandlingen af transaktionen som gennemført (dvs,
et indskud af et tilgodehavende fra ██████████ til ██████████).

I det omfang en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat hviler på en privatretlig disposition, kan told- og skatteforvaltningen tillade, at en efterfølgende ændring af dispositionen tillægges virkning for ansættelsen af indkomst- eller ejendomsværdiskat (omgørelse), hvis følgende betingelser er opfyldt: (...) (Kammeradvokatens understregninger)

Af bemærkningerne til skattestyrelseslovens § 37 C (som blev videreført uændret i skatteforvaltningslovens § 29) fremgår:

En tilladelse til omgørelse indebærer i teorien, at skattemyndighederne tillader, at en efterfølgende ændring af en privatretlig disposition, der er lagt til grund for en skatteansættelse, tillægges virkning for skatteansættelsen, således at skatteansættelsen ”bliver forkert” og må ændres. (Kammeradvokatens understregninger).

Som det fremgår af ordlyden og af forarbejderne, finder bestemmelsen kun anvendelse i situationer, hvor der foreligger en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat.

Afgrænsningen af bestemmelsen til kun at omfatte ansættelser af indkomst- eller ejendomsværdiskat svarer til afgrænsningen i samme lovs §§ 26 og 27 om frister for ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, samt bestemmelsen om skatteforbehold i § 28 og om selvangivelsesomvalg i § 30, der på helt tilsvarende måde er begrænset til at omhandle ansættelser af indkomst- eller ejendomsværdiskat.

Denne afgrænsning indebærer i sig selv, at omgørelse i en række tilfælde vil være udelukket, uden at det er nødvendigt at tage stilling til, om de betingelser, der opregnes i nr. 1-5, er opfyldt. Det drejer sig eksempelvis om sager om moms og afgifter, der jo ikke er ”indkomst- eller ejendomsværdiskat”.

Det er SKATs standpunkt, at omgørelsesinstituttet heller ikke gælder i tilfælde som det foreliggende, fordi der ikke er foretaget nogen ”ansættelse” over for [REDACTED].

I tilfælde som det foreliggende er der nemlig ikke tale om, at renteskatten opkræves ved en ansættelse overfor den begrænset skattepligtige, men derimod ved – og kun ved – en indeholdelse hos den indeholdelsespligtige, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 2, 3. pkt., hvorefter skattepligten ”er endeligt opfyldt ved den i henhold til kildeskattelovens § 65 D foretagne indeholdelse af renteskat”.

Der udarbejdes således heller ikke nogen årsopgørelse for den begrænset skattepligtige, der endvidere er undtaget fra selvangivelsespligten, jf. skattekontrollovens § 2, stk. 1, nr. 3, hvorefter selvangivelsespligten ikke omfatter selskaber, der alene er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d.

At skatteforvaltningslovens § 29 ikke tager sigte på situationer svarende til den foreliggende illustreres også ved den tredje betingelse om, at dispositionen skal være lagt klart frem for myndighederne. Om denne betingelse har Højesteret i UfR2012.2042H nærmere anført:

Heri ligger ifølge bestemmelsens forarbejder, at den disposition, der søges omgjort, fra begyndelsen har været lagt klart frem for den skatteansættende myndighed, således at der for myndighederne ikke har været tvivl om dispositionens eksistens og indhold.

Det fremgår af Højesterets dom af 9. november 2011 (UfR2012, s. 465), at omgørelse som udgangspunkt må forudsætte, at den pågældende disposition fremgår eller kan udledes af de relevante selvangivelser.

Betingelsen kan per definition ikke opfyldes i tilfælde som det foreliggende, hvor den begrænset skattepligtige er uden selvangivelsespligt, og hvor der heller ikke i øvrigt er en relation mellem den begrænset skattepligtige og skattemyndighederne, fordi ordningen som nævnt er den, at skattepligten opfyldes endeligt ved den indeholdelsespligtiges indeholdelse af renteskatten.

At der ikke er foretaget en skatteansættelse over for [REDACTED] er også kommet til udtryk derved, at SKAT ikke har truffet afgørelse overfor selskabet om betaling af renteskat. SKAT har derimod i overensstemmelse med den ordning, der følger af selskabsskattelovens § 2, stk. 2, 3. pkt., og kildeskattelovens § 65 D, truffet afgørelse overfor [REDACTED], at selskabet har forsømt sin indeholdelsespligt med den følge, at selskabet er ansvarligt for den manglende betaling, jf. kildeskattelovens § 69.

Da der ikke foreligger ansættelse af indkomst for [REDACTED], er selskabet allerede af den grund afskåret fra at få tilladelse til omgørelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 29.

Selskabets opfattelse

Selskabets repræsentant har nedlagt påstand om, at anmodningen om omgørelse imødekommes.

Det er selskabets opfattelse – modsat SKATs opfattelse – at [REDACTED] havde en fordring på SMI, og at denne fordring er overdraget fra [REDACTED] via [REDACTED] til [REDACTED], samt at denne overdragelse er en privatretlig aftale, der kan omgøres.

Der er henvist til, at SMI's køb af [REDACTED] blev delvis finansieret ved, at [REDACTED] udnyttede sine kreditfaciliteter hos eksterne banker ved at optage lån på ca. 87.000.000 EUR. Låneprovenuet blev overført til sælgeren af [REDACTED] som en del af vederlaget for anparterne. Herved fik [REDACTED] en fordring på SMI.

Fordringen på SMI blev overført fra [REDACTED] til datterselskabet [REDACTED], og videre fra [REDACTED] til dennes datterselskab, [REDACTED]. Overførelsen af fordringen blev behandlet som et kapitalindskud i hvert af de modtagende datterselskaber og som en forøgelse af investering af indskyderen i datterselskabet. Der blev ikke udstedt nogen aktier eller værdibeviser mv. som vederlag for kapitalindskuddene.

Som dokumentation for [redacted] indskud i [redacted] er henvist til et bilag til [redacted] amerikanske selvangivelse for indkomståret 2004. Der kræves ikke efter amerikanske regler et tilsvarende bilag for overførslen af fordringen fra [redacted] til [redacted], hvorfor et sådant dokument ikke foreligger.

Der var således ikke tale om, at SMI optog et nyt lån hos [redacted]. Der er heller ikke i forbindelse med underskrivelsen af låneaftalen, hverken før eller senere, overført et beløb til SMI fra [redacted] svarende til det lånte beløb. Oprettelsen af en låneaftale mellem [redacted] og SMI var alene en formalisering af det allerede eksisterende låneforhold.

Videre er henvist til journalregistreringer, samt til [redacted] træk på eksterne faciliteter og købsaftalen i henhold til hvilken SMI blev enejer af [redacted].

Når SMI modtog et lånebeløb til finansiering af købet af aktierne, må der nødvendigvis være en kreditor, på det tidspunkt SMI er blevet tilført beløbet, og lånet dermed faktisk er oprettet. Det nederlandske selskab havde ikke midler til at foretage et sådant udlån til SMI og har derfor i sagens natur ikke foretaget et sådant udlån. Det var derimod, som anført, [redacted], der havde midlerne og faktisk foretog udlånet. Midlerne, der udlåntes fra [redacted], blev tilvejebragt via dette selskabs træk på selskabets eksterne kreditfaciliteter.

Den omstændighed, at der ikke blev oprettet en skriftlig låneaftale mellem [redacted] og SMI, ændrer ikke ved, at lånet faktisk blev ydet fra [redacted] til SMI, og at [redacted] først blev kreditor for lånet efter overdragelsen af fordringen ned igennem strukturen fra [redacted] til [redacted]. Civilretligt er det ikke et krav, at der er udarbejdet en skriftlig låneaftale, førend der kan siges at eksistere en fordring.

I relation til skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1 om, at dispositionen ikke i overvejende grad må være båret af hensyn til at spare eller udskyde skat, er bl.a. anført følgende:

Bestemmelsen må naturligt fortolkes således, at dispositionen ikke i overvejende grad må have været båret af hensyn til at spare eller udskyde danske skatter. De skattemæssige konsekvenser i USA er derfor uden betydning.

De skattemæssige konsekvenser i Danmark af overførslen af fordringen til [redacted] er, at renter, der ellers ville have været skattefrie, bliver omfattet af begrænset skattepligt til Danmark og skal indeholdes. Der er således alene skattemæssige ulemper og ingen fordele i form af sparede eller udskudte skatter forbundet med overførslen af fordringen til [redacted]. Det er herved understreget, at der faktisk er sket beskatning i USA ved udlodning af udbytte fra [redacted].

Det er derfor gjort gældende, at skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1, ikke er til hinder for omgørelse.

I relation til skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 2 om utilsigtede skattemæssige konsekvenser er bl.a. anført, at der ikke i bestemmelsen kan indfortolkes et krav om god tro, jf. bl.a. SKM2006.629H.

Vedrørende skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3 om, at dispositionen skal være lagt klart frem for SKAT, er bl.a. anført:

I nærværende sag er det ikke overdragelsen af fordringen fra [REDACTED] til [REDACTED], men det forhold, at det var [REDACTED], der var ejer af fordringen, som har ført til, at der er opstået en situation, hvor der er begrænset skattepligt og indeholdelsespligt. Det forhold, at fordringen er opstået ved et lån fra [REDACTED] til SMI, hvorefter fordringen er overdraget til [REDACTED] har ikke i sig selv betydning for SKATs mulighed for at kunne vurdere, om der var begrænset skattepligt og indeholdelsespligt.

SMI og de øvrige koncernselskaber har i øvrigt ikke forsøgt at skjule dispositionen eller på nogen måde gjort det vanskeligt for SKAT at gennemskue de faktiske forhold. Selskaberne var ikke klar over, at SKAT ville kunne rejse krav om betaling af renteskat, og selskaberne havde derfor ingen anledning til at søge at skjule noget over for SKAT.

Selskabet har herefter i relation til skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 4 om, at det er et krav, at de privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, er enkel og overskuelige anført, at dette er tilfældet i sagen. Fordringen vil således blive ført tilbage til [REDACTED] som en udlodning fra [REDACTED]. Pengene, som er betalt fra SMI til [REDACTED] i form af renter, er allerede blevet overført til [REDACTED]. Fra et amerikansk skattemæssigt perspektiv kan en omgørelse generelt ikke gennemføres med tilbagevirkende kraft. Dette er imidlertid heller ikke en betingelse for omgørelse, jf. TfS 2003.894, hvor et selskab med tilbagevirkende kraft fik lov til at gennemføre en gældskonvertering. I sagen konverteres gæld til aktier med efterfølgende kapitalforhøjelse til følge, i et amerikansk sambeskattet datterselskab. Selvom aktierne i det amerikanske datterselskab ikke kunne udstedes med tilbagevirkende kraft, fik selskabet lov til at omgøre dispositionen. Fra et hollandsk perspektiv behandles [REDACTED] som skattemæssigt transparent, hvorfor der ingen hollandske skattemæssige konsekvenser er af en omgørelse.

Og til skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 5 er bemærket, at såvel [REDACTED] som [REDACTED] har tiltrådt omgørelsen. Med hensyn de amerikanske skattemyndigheders tiltrædelse af omgørelsen er bemærket, at en sådan ikke er et krav for omgørelse, jf. TfS 2003.894.

Det er herefter selskabets samlede opfattelse, at anmodningen om omgørelse bør imødekommes.

Til Kammeradvokatens anbringende om, at betingelsen om, at der skal foreligge en "ansættelse af indkomst" ikke er opfyldt, anførte repræsentanten på retsmødet, at udtrykket efter forarbejderne omfatter enhver form for skat, der opgøres på grundlag af en indkomst, herunder arbejdsmarkedsbidrag og ga-

veafgift. Der er herefter ikke grundlag for en indskrænkende fortolkning, som Kammeradvokatens anbringende er udtryk for. En indskrænkning ville kræve en udtrykkelig bemærkning herom i forarbejderne mv., hvilket ikke er tilfældet. Endvidere anførte repræsentanten, at der med SKATs afgørelse er tale om en sådan forskelsbehandling af det amerikanske selskab i forhold til sammenlignelige danske selskaber, at afgørelsen vil være i strid med den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsaftale, art. 24, stk. 4, om Ikke-diskriminering.

Landskatterettens afgørelse og begrundelse

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 29, at

I det omfang en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat hviler på en privatretlig disposition, kan told- og skatteforvaltningen tillade, at en efterfølgende ændring af dispositionen tillægges virkning for ansættelsen af indkomst- eller ejendomsværdiskat (omgørelse), hvis følgende betingelser er opfyldt:

- 1) Dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter.
- 2) Dispositionen skal utvivlsomt have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige.
- 3) Dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne.
- 4) De privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, skal være enkle og overskuelige.
- 5) Alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse til omgørelse, skal tiltræde omgørelsesanmodningen.

Af lovbemærkningerne til skattestyrelseslovens § 37 C (som blev videreført uændret i skatteforvaltningslovens § 29) fremgår:

(...) En tilladelse til omgørelse indebærer i teorien, at skattemyndighederne tillader, at en efterfølgende ændring af den privatretlige disposition, der er lagt til grund for en skatteansættelse, tillægges virkning for skatteansættelsen, således at skatteansættelsen ”bliver forkert” og må ændres (...).

Det fremgår af bestemmelsens ordlyd og af lovforarbejderne, at bestemmelsen kun finder anvendelse i situationer, hvor der foreligger en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat.

SKAT har truffet afgørelse om, at [REDACTED] er indeholdelsespligtigt af kildeskat på renter, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, jf. kildeskattelovens § 65 D og at selskabet i henhold til kildeskattelovens § 69 hæfter for betaling heraf. Der er herved tale om indeholdelse af renteskat, som er endeligt opfyldt ved indeholdelsen, jf. kildeskattelovens § 65 D. Retten finder således ikke, at der er foretaget en ”ansættelse” i henhold til skatteforvaltningslovens § 29 over for selskabet. Det bemærkes herved tillige, at der ikke udarbejdes nogen årsopgørelse for den begrænset skattepligtige, der endvidere er undtaget fra selvangivelsespligten, jf. skattekontrollovens § 2, stk. 1, nr. 3, hvorefter selvangivelsespligten ikke omfatter selskaber, der alene er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d.

Allerede fordi der ikke overfor selskabet er foretaget en skatteansættelse, kan der ikke meddeles tilladelse til omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29.

Det bemærkes yderligere, at betingelsen om, at der skal være tale om en efterfølgende ændring af en privatretlig disposition, heller ikke ses at være opfyldt, allerede fordi der ikke ud fra det oplyste er tiltrækkeligt grundlag for at fastslå, at der er oprindeligt forelå en låneaftale mellem [REDACTED] og [REDACTED] som er overdraget fra [REDACTED] til [REDACTED].

Repræsentantens anbringende om anvendelse af den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsaftale, artikel 24, stk. 4, kan under disse omstændigheder ikke medføre et andet resultat.

Landsskatteretten stadfæster derfor SKATs afgørelse.
..."

Procedure

[REDACTED] har til støtte for sin principale påstand gjort gældende, at der foreligger en privatretlig disposition, som kan omgøres i medfør af skatteforvaltningslovens § 29. Det er dokumenteret, at [REDACTED] udnyttede eksterne kreditfaciliteter til at opnå et lån, og at dette lån blev anvendt til at finansiere en del af den købesum, som blev erlagt i forbindelse med erhvervelsen af det tyske selskab [REDACTED]. Da [REDACTED]’ erhvervede alle aktier i det tyske selskab, opstod der en koncernintern fordring mellem [REDACTED] og [REDACTED]. Denne fordring blev efterfølgende overdraget fra [REDACTED] via [REDACTED] til det hollandske selskab [REDACTED]. [REDACTED] har redegjort for fordringen og dens overdragelse til [REDACTED] over for de amerikanske skattemyndigheder. Der stilles ikke krav om oprettelse af en formaliseret låneaftale mellem [REDACTED] og [REDACTED], og det er derfor tilstrækkeligt, at der er fremlagt dokumentation for fordringens eksistens.

Der er endvidere sket en "ansættelse" af indkomstskat på baggrund af den privatretlige disposition. Begrebet "ansættelse" skal forstås bredt, og det fremgår af forarbejderne til den dagældende skattestyrelseslov, at udtrykket "skatteansættelse" også anvendes om afgørelser om skattepligt her til landet. Allerede fordi SKAT i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, har statueret, at der var begrænset skattepligt her til landet af de renter,

som blev betalt af [REDACTED], er der ikke tvivl om, at der er sket en ansættelse af indkomstskat i et tilfælde som dette. Formålet med skatteforvaltningslovens § 29 er at give skattemyndighederne mulighed for at imødegå uforudsete danske skattemæssige virkninger, som er væsentlige og uhensigtsmæssige, og der er ikke holdpunkter i hverken bestemmelsens ordlyd eller forarbejder for at antage, at alene selskaber, som er hjemmehørende her i landet, skal kunne anmode om omgørelse.

En fortolkning af skattestyrelseslovens § 29, som indebærer, at alene selskaber, der er hjemmehørende her i landet, vil kunne anmode om omgørelse, udgør desuden en restriktion i etableringsretten og kapitalens fri bevægelighed i henhold til TEUF artikel 63, der også finder anvendelse i forhold til tredjelande. Da skatteforvaltningslovens § 29 er en generel regel, som ikke alene finder anvendelse i situationer, hvor et moderselskab udøver en afgørende indflydelse på det selskab, der betaler renter, skal denne sag afgøres efter reglerne om kapitalens fri bevægelighed og ikke etableringsretten. At en sag som denne skal afgøres efter kapitalens fri bevægelighed følger også af bilag 1 til Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (nugældende artikel 63), hvorefter tilbagebetaling af lån er omfattet af begrebet kapitalbevægelser. Dette omfatter også renter, hvilket Kommissionen har tilsluttet sig i forbindelse med en række verserende danske sager ved EU-domstolen, der vedrører den danske ordning med indeholdelse af kildeskat af renter. En fortolkning af skatteforvaltningslovens § 29, der alene giver selskaber, som er hjemmehørende her i landet, adgang til at anmode om omgørelse af et låneforhold i medfør af skatteforvaltningslovens § 29, fører til forskelsbehandling på grund af nationalitet. Selv om der anvendes forskellige beskatningsteknikker på selskaber, der er hjemmehørende her i landet, og selskaber, der alene er begrænset skattepligtige her i landet, i forhold til renter, er selskaberne i en sammenlignelig situation og skal derfor behandles ens. Er det ikke tilfældet, er der tale om en restriktion i kapitalens fri bevægelighed. Det har Kommissionen fastslået i de forenede sager C-10/14, C-14/14 og C-17/14 Miljoen m.fl., der vedrørte adgangen til fradrag for erhvervsmæssige omkostninger, men som er sammenlignelig med et tilfælde som dette. Anvendelsen af forskellige beskatningsteknikker på selskaber, der er hjemmehørende her i landet, og selskaber, der alene er begrænset skattepligtige her til landet, udgør i sig selv en restriktion, der er i strid med EU-retten. Sådanne restriktioner kan dog undtagelsesvist være retfærdiggjort af tvingende almenne hensyn, hvilket bl.a. er tilfældet med den danske ordning med pligt til at indeholde kildeskat. Skatteministeriet har ikke godtgjort, at der foreligger sådanne hensyn i forhold til omgørelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 29 i et tilfælde som dette. En fortolkning

af skatteforvaltningslovens § 29, nr. 3, der indebærer, at selskaber, som alene er begrænset skattepligtige her i landet, og som ikke har selvangivelsespligt, per definition aldrig vil kunne opfylde betingelsen, udgør i sig selv en restriktion i strid med EU-retten. Det kan ikke tillægges betydning for adgangen til omgørelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 29, at kildeskat er en endelig skat, idet den danske bruttobeskatningsordning i sig selv må antages at være i strid med EU-retten. EU-domstolen har således fastslået, at en lovgivning i en medlemsstat, der nægter ikke hjemmehørende selskaber med begrænset skattepligt til landet et skattemæssigt fradrag for erhvervsmæssige omkostninger, men indrømmer selskaber, der er hjemmehørende i medlemsstaten et sådant fradrag i bruttoindkomsten, er udtryk for indirekte forskelsbehandling i strid med EU-retten, jf. sag C-18/15 *Brisal*, der vedrørte etableringsretten, men må antages rettelig at vedrøre kapitalens fri bevægelighed.

Betingelserne for omgørelse i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1-5, er opfyldt. Dispositionen har ikke i overvejende grad været båret af hensynet til at spare eller udskyde skatter, men derimod af hensynet til at sikre [REDACTED] mod valutakursrisikoen ved at have et lån i amerikanske dollars. Ved at overdrage den koncerninterne fordring til det hollandske selskab [REDACTED] blev det endelige lån udstedt i euro, hvilket indebar en langt mindre valutarisiko for [REDACTED]. De skattemæssige konsekvenser af overdragelsen var, at der blev begrænset skattepligt her til landet af de renter, som [REDACTED] betalte på lånet. Hvis overdragelsen ikke havde fundet sted, ville renterne have været skattefri, og der har således alene været skattemæssige ulemper forbundet med dispositionen, idet renterne tillige beskattes i USA som udlodning af udbytte fra [REDACTED]. Det er derfor ikke tvivl om, at betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1, er opfyldt. Dispositionen har desuden utvivlsomt haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige, jf. skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 2. Det fremgår af forarbejderne til denne del af bestemmelsen, at der i kravet om væsentlighed ikke ligger et krav om væsentlighed i relation til den pågældende disposition, men derimod et generelt krav om, at de uforudsete skattemæssige virkninger er væsentlige. De utilsigtede skattemæssige virkninger af fordringens overdragelse til det hollandske selskab [REDACTED] har utvivlsomt været væsentlige. Der kan efter praksis ikke stilles krav om, at [REDACTED] burde have forudset de skattemæssige virkninger, jf. Højesterets dom refereret i *Tidsskrift for Skatteret* 2006, side 177. Også betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3, er opfyldt. Dispositionen har været lagt klart frem for de amerikanske myndigheder, og det er ikke et krav, at overdragelsen af den koncerninterne fordring

tillige skulle have været lagt frem for de danske skattemyndigheder. Rentebetalingerne til [REDACTED], der har udløst den begrænsede skattepligt her til landet, har været lagt klart frem for de danske skattemyndigheder, og hverken [REDACTED] eller [REDACTED] har forsøgt at skjule dispositionen eller på anden måde gøre det vanskeligt for de danske skattemyndigheder. En fortolkning af skatteforvaltningslovens § 29, nr. 3, hvorefter selskaber, der - som det er tilfældet for [REDACTED] - alene er begrænset skattepligtige her i landet, og som ikke har selvangivelsespligt, per definition aldrig vil kunne opfylde betingelsen, udgør i sig selv en restriktion, som er i strid med EU-retten. De privatretlige virkninger af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, er enkle og overskuelige. Hvis dispositionen omstødes, vil fordringen blive ført tilbage til [REDACTED], og der vil ikke være begrænset skattepligt her til landet af rentebetalingerne fra [REDACTED] eller [REDACTED]. Det er i den forbindelse uden betydning, at gældsforholdet ikke længere eksisterer. Rentebetalingerne er allerede overført til [REDACTED] som udlodning af udbytte, og det er ikke en betingelse for omgørelse, at de amerikanske myndigheder anerkender omgørelsen med tilbagevirkende kraft. Betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 4, er derfor opfyldt. Endelig er også betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 5, opfyldt, idet såvel [REDACTED] som [REDACTED] dermed alle, der skatteretligt bliver berørt af en tilladelse til omgørelse, har tiltrådt omgørelsesanmodningen. Der er ikke holdepunkter for at antage, at de amerikanske skattemyndigheder også skal tiltræde anmodningen.

Det er til støtte for anmodningen om præjudiciel forelæggelse i medfør af TEUF artikel 267, stk. 2, gjort gældende, at det beror på en fortolkning af EUF-traktaten, hvorvidt Skatteministeriets fortolkning af skatteforvaltningslovens § 29 udgør en restriktion i etableringsretten og kapitalens fri bevægelighed. Der er ikke taget stilling til dette spørgsmål i den foreliggende praksis fra EU-Domstolen, og betingelserne for præjudiciel forelæggelse er derfor opfyldt. Hertil kommer, at besvarelsen af de foreslåede spørgsmål utvivlsomt vil få betydning for afgørelsen af sagen, hvilket også tilsiger en præjudiciel forelæggelse. Behovet for en præjudiciel forelæggelse understreges desuden af, at sagen indgår i et større kompleks af sager vedrørende den danske kildeskatteordning, som for tiden verserer ved EU-domstolen, og hvori SKAT har anvendt danske skatteregler i strid med EU-retten.

Skatteministeriet har til støtte for sin påstand gjort gældende, at der er syv grunde, som hver især fører til, at [REDACTED] ikke har ret til omgørelse i medfør

af skatteforvaltningslovens § 29. Der er to grundlæggende årsager til, at omgørelse er udelukket. Den ene årsag er, at der ikke foreligger en ansættelse af indkomstkatten over for [REDACTED]. Den anden årsag er, at selskabet ikke har ført bevis for eksistensen af en disposition, der kan omgøres. Hertil kommer, at ingen af de fem – kumulative – betingelser for omgørelse i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1-5, er opfyldt.

[REDACTED] opfylder for det første ikke den grundlæggende betingelse om, at der skal foreligge en ”ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat”. Hverken skatteforvaltningsloven eller skattelovgivningen i øvrigt indeholder en definition af begrebet ”skatteansættelse”. Det fremgår dog utvetydigt af skatteforvaltningslovens § 20, stk. 1, 1. pkt., om den såkaldte agterskrivelse, at skatteansættelse er uløseligt forbundet med selvangivelsespligten, idet det med bestemmelsen forudsættes, at skattemyndighederne skal underrette den selvangivelsespligtige, hvis de agter at træffe afgørelse om ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat på et andet grundlag end det, der er selvangivet. I et tilfælde som dette, træffer SKAT ikke afgørelse om ansættelse af indkomstskat på et andet grundlag end det, der er selvangivet, idet der slet ikke foreligger nogen selvangivelse, da den begrænset skattepligtige er undtaget fra selvangivelsespligten, jf. skattekontrollovens § 2, stk. 1, nr. 3. Det følger af denne bestemmelse, at selvangivelsespligten ikke omfatter selskaber, der alene er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, om renteskat. Renteskatten opkræves således ikke ved en ansættelse over for den begrænset skattepligtige, men derimod ved – og kun ved – indeholdelse af renteskat hos den indeholdelsespligtige, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 3, hvorefter skattepligten ”er endeligt opfyldt ved den i henhold til kildeskattelovens § 65 D foretagne indeholdelse af renteskat”. Af samme grund har SKAT ikke truffet afgørelse over for [REDACTED] om betaling af renteskat, men derimod over for [REDACTED] om, at selskabet har forsømt sin indeholdelsespligt, med den følge at selskabet er ansvarligt for den manglende betaling, jf. kildeskattelovens § 69. At en kildeskatteordning svarende til den foreliggende ikke implicerer nogen skatteansættelse har også entydig støtte i forarbejderne til den tilsvarende kildeskatteordning, der i medfør af kildeskattelovens § 65 gælder for beskatning af aktieudbytte, og hvoraf det fremgår, at udbytteskatten for personer, dødsboer, selskaber, foreninger m.v., der ikke er fuldt skattepligtige her i landet, er en endelig, statskassen tilfaldende skat, idet der ikke for de pågældende foretages nogen efterfølgende ligning, hvori udbyttet indgår. Da der således ikke foreligger nogen skatteansættelse i forhold til [REDACTED], kan selskabet ikke påberåbe sig skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1.

Der er for det andet ikke foretaget en privatretlig disposition, som kan omgøres. [REDACTED] [REDACTED] har ikke dokumenteret, at der er overdraget en fordring fra [REDACTED] [REDACTED] via [REDACTED] til [REDACTED]. Det eneste gælds-brev, som er fremlagt, fremstår entydigt som et dokument om stiftelse af et gældsforhold mellem [REDACTED] som långiver og [REDACTED] [REDACTED] som låntager. [REDACTED] har ikke dokumenteret, at lånet på de i gælds-brevet anførte vilkår oprindeligt blev ydet af [REDACTED] for derefter at være blevet overdraget til [REDACTED] og sidenhen til [REDACTED]. Hertil kommer, at dispositionen civilretligt og faktisk skal være mulig af omgøre, hvilket den foreliggende disposition ikke er, idet det pågældende lån, der skulle være blevet overdraget, og som ifølge anmodningen om omgørelse skal tilbageoverdrages, blev indfriet i 2011 og derfor er ophørt med at eksistere. Omgørelsesinstituttet rækker ikke så vidt, at det kan vække et dødt gældsforhold til live. Det er derfor også af denne grund udelukket, at selskabet kan påberåbe sig skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1.

[REDACTED] har i øvrigt ikke løftet bevisbyrden for, at betingelserne i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1-5, er opfyldt. Indtil SKAT afdækkede sagens rette sammenhæng, indebar den hævdede disposition (gældsoverdragelsen), at renterne hverken blev beskattet i Danmark, Holland eller USA. SKAT var ikke bekendt med sagens rette sammenhæng. Det påhviler [REDACTED] at godtgøre, at den hævdede disposition ikke i overvejende grad var båret af hensyn til at spare eller udskyde skat, og denne bevisbyrde har selskabet ikke løftet. Der er ikke objektive holdepunkter for at antage, at den hævdede disposition skulle være blevet gennemført af forretningsmæssige grunde, og betingelserne i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1, er derfor ikke opfyldt. [REDACTED] har endvidere ikke godtgjort, at dansk kildebeskatning af renterne utvivlsomt var utilsigtet i den forstand, at selskabet ikke havde påregnet, at den hævdede disposition (gældsoverdragelsen) ville medføre kildebeskatning af renterne i Danmark. De danske regler kan ikke have givet anledning til rimelig tvivl om, at der under omstændigheder som de foreliggende skulle indeholdes kildebeskatning af renterne, således som det er blevet fastslået af SKAT, efter at SKAT blev bekendt med sagens rette sammenhæng. Dispositionen har derfor ikke utvivlsomt haft utilsigtede skattemæssige virkninger, som er væsentlige, jf. skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 2. Det fremgår af forarbejderne til skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3, at betingelsen om, at dispo-

sitionen skal have været lagt klart frem for myndighederne, indebærer, at dispositionen fra begyndelsen skal have været lagt klart frem for den skatteansættende myndighed, således at der for myndighederne ikke har været tvivl om dispositionens eksistens og indhold. Der er tale om en objektiv betingelse, og det er uden betydning, hvad der måtte være årsagen til, at dispositionen ikke fra begyndelsen er blevet lagt klart frem for den skatteansættende myndighed. Det er ubestridt, at oplysningen om den hævede disposition (gældsoverdragelsen) først blev givet til SKAT, efter at SKAT selv tog sagen op. Dispositionen har med andre ord ikke været lagt frem fra begyndelsen, således at SKAT ikke kunne have været i tvivl om dens eksistens og indhold. Det er for sagens afgørelse uden betydning, om dispositionen måtte være blevet lagt klart frem for de amerikanske skattemyndigheder, hvad der i øvrigt bestrides som værende udokumenteret. Betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3, er derfor ikke opfyldt.

De privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, er ikke enkle og overskuelige, jf. skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 4, og denne betingelse er således heller ikke opfyldt. Der må efter forarbejderne til denne del af bestemmelsen ikke være tvivl om de afledte skattemæssige virkninger af en omgørelse. De privatretlige virkninger af, at en hollandsk kreditor i et længerevarende internationalt låneforhold, som på tidspunktet for anmodningen om omgørelse er ophørt, skal udskiftes med en amerikansk kreditor, kan hverken anses for enkle eller overskuelige. De skattemæssige virkninger af, at rentetilskrivninger og pengestrømme skal føres tilbage og erstattes af nye, forekommer også uoverskuelige. [REDACTED] har ikke redegjort for, hvorledes en omgørelse inden for rammerne af hollandsk og amerikansk lovgivning vil kunne gennemføres på en enkel og overskuelig måde, men derimod oplyst, at det fra et amerikansk skattemæssigt perspektiv ikke er muligt at gennemføre omgørelse med tilbagevirkende kraft.

[REDACTED] har ikke godtgjort, at alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse til omgørelse, har tiltrådt omgørelsesanmodningen. Det er ikke tilstrækkeligt, at [REDACTED] og [REDACTED] har tiltrådt anmodningen om omgørelse. Det følger af både ordlyden og forarbejderne til denne del af bestemmelsen, at alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse til omgørelse, skal tiltræde anmodningen, herunder andre skattemyndigheder. Det må også omfatte udenlandske skattemyndigheder. De amerikanske skattemyndigheder skal derfor også tiltræde anmodningen om

omgørelse, som vil indebære, at [REDACTED] opnår renteindtægter fra Danmark i årene 2004-2011, og en sådan tiltrædelse foreligger ikke.

Skatteforvaltningslovens § 29 er ikke i strid med EU-retten. TEUF artikel 49, jf. artikel 54, om den frie etableringsret indebærer rettigheder for selskaber, der er hjemmehørende i en medlemsstat. Bestemmelsen kan derimod ikke påberåbes af selskaber, der er etableret i et tredjeland. Eftersom [REDACTED] er etableret i USA, kan selskabet ikke påberåbe sig retten til fri etablering. Denne sag udspringer af [REDACTED] [REDACTED] lån og de heraf afledte rentebetalinger, der i skatteretlig henseende er blevet henført til [REDACTED]. Dispositionen falder ikke alene uden for anvendelsesområdet for etableringsretten, men også uden for anvendelsesområdet for TEUF artikel 63 om kapitalens frie bevægelighed. Lovgivning, som berører grænseoverskridende besiddelser af kapitalandele, vil som udgangspunkt falde ind under anvendelsesområdet for enten etableringsretten eller kapitalens frie bevægelighed, men kun under én af dem. Når det skal afgøres, om en national lovgivning henhører under den ene eller anden bestemmelse om fri bevægelighed, følger det af fast retspraksis, at det er nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende lovgivning, jf. sag C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, og sag C-47/12 *Kronos*. Udgangspunktet er, at lovgivning, der kun finder anvendelse på kapitalandele, der giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i et selskab og træffe afgørelse om dets drift, henhører under anvendelsesområdet for etableringsfriheden. Lovgivning, som finder anvendelse på kapitalandele erhvervet med det ene formål at investere uden at ville opnå indflydelse på virksomhedens drift og kontrollen med den, skal derimod alene vurderes på baggrund af kapitalens frie bevægelighed. Dette udgangspunkt modificeres for grænseoverskridende dispositioner med selskaber etableret i et tredjeland. For grænseoverskridende dispositioner mellem en medlemsstat og et tredjeland gælder det således, at lovgivning, som ikke udelukkende finder anvendelse på situationer, hvor moderselskabet udøver en afgørende indflydelse på det selskab, som moderselskabet har kapitalandele i, bedømmes på grundlag af kapitalens Skatteforvaltningslovens frie bevægelighed. Lovgivning, som udelukkende finder anvendelse på situationer, hvor moderselskabet udøver en afgørende indflydelse på det selskab, som moderselskabet har kapitalandele i, falder omvendt uden for reglerne om kapitalens frie bevægelighed. [REDACTED] var i henhold til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, skattepligtig til Danmark af rentebetalingerne fra [REDACTED]. Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, indebærer nemlig, at et udenlandsk selskab, der oppebærer renter fra et dansk selskab, det kontrollerer, som udgangspunkt er begrænset

skattepligtig til Danmark af disse renter. For så vidt angår kontrolkravet henviser selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, til skattekontrollovens § 3 B, hvoraf det fremgår, at et selskab er kontrolleret af et andet selskab, hvis dette selskab direkte eller indirekte ejer mere end 50 % af aktiekapitalen eller råder over mere end 50 % af stemmerne i det førstnævnte selskab. Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, finder således alene anvendelse i relation til selskaber, der har hjemsted i udlandet, for så vidt som de oppebærer renter fra selskaber her i landet, som de kontrollerer. Bestemmelsen finder dermed udelukkende anvendelse i situationer, hvor moderselskabet udøver en afgørende indflydelse på det selskab, som moderselskabet har kapitalandele i, og den beskatning, som følger af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, og som anmodningen om omgørelse angår, falder dermed uden for anvendelsesområdet for TEUF artikel 63 om kapitalens fri bevægelighed. At der ikke foretages en skatteansættelse af sagsøgeren skyldes netop det forhold, at selskabet som begrænset skattepligtig i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, ikke skal indgive en selvangivelse, jf. skattekontrollovens § 2, stk. 1, nr. 3, idet skattepligten opfyldes endeligt ved indeholdelse af renteskatten, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 3. ██████████

██████████ kan derfor ikke påberåbe sig kapitalens frie bevægelighed. Hertil kommer, at ██████████ ikke befinder sig i en situation, der er objektivt sammenlignelig med den, som en selvangivelsespligtig befinder sig i. Også af denne grund foreligger der ikke en restriktion af kapitalens frie bevægelighed. En eventuel restriktion må under alle omstændigheder anses for begrundet i tvingende almene hensyn, ligesom den i givet fald ikke går videre, end hvad der er nødvendigt. Skatteministeriet bestrider endelig, at de rettigheder, der i medfør af retten til fri etablering tilkommer ██████████ og ██████████, skulle have nogen relevans for afgørelsen af den foreliggende sag, der angår, om ██████████ har krav på omgørelse.

Skatteministeriet har til støtte for påstanden om, at anmodningen fra ██████████ om præjudiciel forelæggelse ikke tages til følge, anført, at en afgørelse af sagen nødvendiggør ikke en præjudiciel forelæggelse, idet ██████████ ikke kan påberåbe sig EU-retten, hvorfor sagen kan afgøres, uden at EU-Domstolen forelægges præjudicielle spørgsmål. Selv hvis sagen måtte rejse et uafklaret EU-retligt fortolkningsspørgsmål, hvad angår betingelserne om, at der skal være foretaget en ansættelse af indkomstskat, og at dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne, nødvendiggør en afgørelse af sagen alligevel ikke en præjudiciel forelæggelse, idet der i alt er 7 betingelser i skatteforvaltningslovens § 29, der alle skal være opfyldt, for at ██████████

████████████████████ er berettiget til omgørelse. Selv hvis 2 af betingelserne måtte stride imod EU-retten, vil selskabet ikke have krav på omgørelse, idet selskabet ikke opfylder de øvrige betingelser.

Retsgrundlag

Skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, har følgende ordlyd:

”I det omfang en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat hviler på en privatretlig disposition, kan told- og skatteforvaltningen tillade, at en efterfølgende ændring af dispositionen tillægges virkning for ansættelsen af indkomst- eller ejendomsværdiskat (omgørelse), hvis følgende betingelser er opfyldt:

- 1) Dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter.
- 2) Dispositionen skal utvivlsomt have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige.
- 3) Dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne.
- 4) De privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, skal være enkle og overskuelige.
- 5) Alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse til omgørelse, skal tiltræde omgørelsesanmodningen.”

Skatteforvaltningslovens § 29 fik i al væsentlighed sin nuværende affattelse ved lov nr. 427 af 6. juni 2005. Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, jf. Folketingstidende 2004/2005, tillæg A, side 4258, fremgår bl.a.:

”...

4.17. Terminologi

Lovforslaget har til formål at skabe en enhedsforvaltning på skatte- og afgiftsområdet. Dette formål skaber grundlag for en justering af den hidtidige terminologi i skattelovgivningen. Nedenfor er der en præcisering af nogle af de begreber, der anvendes i den foreslåede skatteforvaltningslov.

...

Begrebet ansættelse anvendes om en beløbsmæssig opgørelse, uanset om opgørelsen vedrører en enkeltstående disposition eller en periode.

Begrebet skatteansættelse (ansættelse af skat) anvendes såvel om opgørelsen af grundlaget for skatteansættelsen som om beregningen af den skat, dette grundlag fører til, samt bereg-

ningen af tillæg, gebyrer eller lignende, der er knyttet til skatteberegningen. Begrebet omfattet desuden på tilsvarende måde fastsættelse af afgiftstilsvær.

...

Begrebet ansættelse af indkomstskat anvendes som udgangspunkt om opgørelse af enhver form for skat, der opgøres på grundlag af en indkomst.

...”

Skatteforvaltningslovens § 29 er en videreførelse af den dagældende skattestyrelseslovs § 37 C. § 37 C blev indsat i skattestyrelsesloven ved lov nr. 381 af 2. juni 1989 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love (Justering af ansættelsesfrister mv. og fælleskommunal administration). Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, jf. Folketingstidende 1998/99, tillæg A, s. 4557, fremgår bl.a.:

”...

Gældende ret og lovforslaget

I lovforslaget anvendes udtrykket ”skatteansættelse” som samlebetegnelse for såvel ansættelsen af indkomst og ejerboligværdi som den skatteberegning, der skal foretages på grundlag af sådanne ansættelser. Udtrykket anvendes også om afgørelser om skattepligt her til landet.

...

7. Omgørelse, jf. forslaget under § 1, nr. 23 til § 37 C i skattestyrelsesloven: Efter hidtidig administrativ praksis kan Ligningsrådet, eller den Ligningsrådet har bemyndiget dertil, efter anmodning tillade, at en privatretlig disposition, der ændres, tillægges oprindelig skatteretlig virkning, såkaldt ”omgørelse”.

Formålet med omgørelsespraksis kan formuleres således, at det er at undgå tilfælde, hvor en borger beskattes på grundlag af en privatretlig disposition, der har uforudsete skattemæssige virkninger, der er væsentlige og uhensigtsmæssige.

Efter SD-cirkulære 1986-22 har Ligningsrådet bemyndiget de lokale ligningsmyndigheder til at tillade omgørelse af hovedaktionærdispositioner efter nærmere angivne retningslinier. Herefter kan omgørelse tillades, hvis følgende tre betingelser er opfyldt. For det første skal den ændring af den privatretlige disposition, der ønskes gennemført, være enkel og overskuelig. For det andet skal forholdet være lagt klart frem. For det tredje skal ansøgeren være i god tro med hensyn til de skattemæssige virkninger af den foretagne disposition. Afslag på sådanne omgørelsesanmodninger kan påklages til Ligningsrådet.

Under hensyn til karakteren af omgørelsespraksis foreslås adgangen til at tillade omgørelse lovfæstet.

Det er efter forslaget en forudsætning for tilladelse til omgørelse, at den disposition, der søges omgjort, ikke i overvejende grad har været båret af skattespekulative hensyn, at de skattemæssige virkninger af dispositionen har været uforudsete og væsentlige, at dispositionen har været lagt klart frem for skattemyndighederne, at de privatretlige virkninger af den ønskede omgørelse er enkle og overskuelige og at alle, der skatteretligt bliver berørt af en tilladelse til omgørelse, tiltræder omgørelsesanmodningen.

...

De foreslåede betingelser for omgørelse skal bl.a. ses i lyset af, at der i dag er adgang til at få en bindende forhåndsbesked om en påtænkt disposition, og i lyset af at omgørelse normalt kun kommer på tale i forbindelse med privatretlige dispositioner mellem parter, der har en fælles interesse i omgørelsen, f.eks. mellem en hovedaktionær og det af denne beherskede selskab, eller i forbindelse med ensidige dispositioner, f.eks. en gave.

...”

Følgende fremgår bl.a. af de specielle bemærkninger til § 37 C, jf. Folketingstidende 1998/99, tillæg A, s. 4567:

”...

Det foreslås, at der som § 37 C i skattestyrelsesloven indsættes en bestemmelse til regulering af adgangen til at tillade omgørelse af de skatteretlige virkninger af privatretlige dispositioner.

...

En tilladelse til omgørelse indebærer i teorien, at skattemyndighederne tillader, at en efterfølgende ændring af en privatretlig disposition, der er lagt til grund for en skatteansættelse, tillægges virkning for skatteansættelsen, således at skatteansættelsen ”bliver forkert” og må ændres.

Ved § 37 C, stk. 1, nr. 1, foreslås, at adgangen til omgørelse begrænses til dispositioner, der primært er båret af andre hensyn end skattebesparende og skatteudskydende. Omgørelse vil således normalt ikke kunne tillades af dispositioner i form af f.eks. overdragelse af aktiver til en åbenbar over- eller underkurs mellem en hovedaktionær og det af denne beherskede selskab. På den anden side vil omgørelse normalt kunne tillades af dispositioner, der indebærer succession, selvom successionen indebærer en skatteudskydelse, fordi en

sådan disposition må antages i overvejende grad at være båret af andre hensyn end at udskyde skatten.

Ved § 37 C, stk. 1, nr. 2, foreslås, at adgangen til omgørelse begrænses til dispositioner, hvor den skattepligtige utvivlsomt ikke har forudset de skattemæssige virkninger af dispositionen, og disse virkninger er væsentlige. I kravet om væsentlighed ligger ikke et krav om væsentlighed i relation til den pågældende disposition, men et generelt krav om, at de uforudsete skattemæssige virkninger er væsentlige.

Ved § 37 C, stk. 1, nr. 3, foreslås, at adgangen til omgørelse begrænses til tilfælde, hvor den disposition, der søges omgjort, fra begyndelsen har været lagt klart frem for den skatteansættende myndighed, således at der for myndighederne ikke har været tvivl om dispositionens eksistens og indhold.

Ved § 37 C, stk. 1, nr. 4, foreslås, at adgangen til omgørelse begrænses til tilfælde, hvor de privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes, er enkle og overskuelige, såvel for det år, hvor dispositionen er foretaget, som for efterfølgende år. Der må således ikke som følge af en tilladelse til omgørelse være tvivl om de afledte skattemæssige virkninger af omgørelsen. Der vil dog kunne bortses herfra, hvis en manglende opfyldelse af denne betingelse vi stå i misforhold til omgørelsens samlede økonomiske virkninger.

Ved § 37 C, stk. 1, nr. 5, foreslås, at adgangen til omgørelse betinges af at samtlige, der vil blive skatteretligt berørt af, at anmodningen om omgørelse imødekommes, har tiltrådt omgørelsesanmodningen. I det omfang en skattepligtig bor i en anden kommune end den, hvor ansøgeren bor, må også denne kommune have erklæret sig enig i omgørelsen, før en tilladelse gives.

...

Det påhviler den skattepligtige at dokumentere, at betingelserne for omgørelse er opfyldte. ...”

Landsrettens begrundelse og resultat

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 29, at bestemmelsen alene finder anvendelse i situationer, hvor der foreligger en ”ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat”. Begrebet ansættelse omfatter ifølge bestemmelsens forarbejder såvel ansættelsen af indkomst som den skatteberegning, der skal foretages på baggrund af ansættelsen. Spørgsmålet er herefter, om der er foretaget en sådan ansættelse over for

■.

SKAT pålagde ved afgørelse af 27. februar 2013 [REDACTED] at indeholde renteskat ved betaling af renter til det hollandske selskab [REDACTED] i medfør af kildeskattelovens § 65 d, stk. 1, idet [REDACTED] blev anset som begrænset skattepligtig her til landet af renterne efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d.

Det følger af selskabsskattelovens § 2, stk. 3, at skattepligten i henhold til lovens § 2, stk. 1, litra d, er endeligt opfyldt ved den i henhold til kildeskattelovens § 65 d foretagne indeholdelse af renteskat. Af kildeskattelovens § 69 følger, at den, som har indeholdt skat efter denne lov, hæfter over for det offentlige for betaling af det indeholdte beløb, og at den, som undlader at opfylde sin pligt til at indeholde skat, eller som har indeholdt skat med et for lavt beløb, er ansvarlig for betaling af det manglende beløb. Der foretages således ikke opkrævning af renteskat direkte hos den begrænsede skattepligtige, og det følger i overensstemmelse hermed af skattekontrollovens § 2, stk. 1, litra 3, at selskaber mv., der alene er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, er undtaget fra selvangivelsespligten. Der udarbejdes heller ikke årsopgørelse for den begrænsede skattepligtige i disse tilfælde.

Det kan således lægges til grund, at der ikke har været nogen skattemæssig relation mellem [REDACTED] og de danske skattemyndigheder, og landsretten finder på baggrund heraf, at der ikke er foretaget en ansættelse af indkomstskat over for [REDACTED]. [REDACTED] er derfor allerede som følge heraf afskåret fra at anmode om omgørelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 29.

Det er ubestridt, at der den 9. september 2004 blev indgået en låneaftale mellem [REDACTED] og det hollandske selskab [REDACTED]. Der er efter det for landsretten oplyste ikke tilstrækkeligt grundlag for at fastslå, at der oprindeligt forelå en låneaftale mellem [REDACTED] og [REDACTED], og at denne låneaftale efterfølgende blev overdraget via [REDACTED] til [REDACTED]. Landsretten finder det derfor heller ikke godtgjort, at der foreligger en privatretlig disposition, som vil kunne omgøres.

Da de to grundlæggende betingelser for omgørelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 29 ikke er opfyldt, finder landsretten det ikke fornødent at tage stilling til, hvorvidt betingelserne i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1-5, er opfyldt.

Da en besvarelse af spørgsmålet om, hvorvidt skatteforvaltningslovens § 29 i et tilfælde som det foreliggende er uforenelig med fællesskabsretten, som følge af ovenstående ikke vil få betydning for afgørelsen af den foreliggende sag, finder landsretten endelig, at der allerede af den grund ikke er behov for at stille præjudicielle spørgsmål i medfør af TEUF artikel 267.

Begæringen fra [REDACTED] om præjudiciel forelæggelse for EU-Domstolen tages derfor ikke til følge.

Som følge af det anførte frifindes Skatteministeriet.

[REDACTED] skal betale sagsomkostninger for landsretten til Skatteministeriet med i alt 300.000 kr. Beløbet omfatter udgifter til advokatbistand inkl. moms. Ved fastsættelsen af beløbet til dækning af udgifterne til advokatbistand er der ud over sagens værdi taget hensyn til sagens karakter og betydning.

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

Sagsøgte, Skatteministeriet, frifindes.

I sagsomkostninger for landsretten skal [REDACTED] betale 300.000 kr. til Skatteministeriet.

Det idømte skal betales inden 14 dage efter denne doms afsigelse.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.

(Sign.)

Udskriftens rigtighed bekræftes. Østre Landsret, den 25-01-2018

Heena Afzal
Retsassistent

