

Udskriftsdato: 14. december 2025

KEN nr 9057 af 22/12/2010 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. indeholdelsespligt af restskat af renter udbetalt til moderselskab i Sverige – beneficial owner

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 09-00640

Landsskatteretskendelse vedr. indeholdelsespligt af restskat af renter udbetalt til moderselskab i Sverige – beneficial owner

Resumé

Et selskab blev anset for indeholdelsespligtig af renteskat vedrørende renter udbetalt til sit moderselskab i Sverige, der var ultimativt ejet af et selskab på Jersey, jf. kildeskattelovens § 65 D og selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d.

Klagen skyldes, at selskabet H1 ApS er anset for indeholdelsespligtig af renteskat af renter udbetalt til moderselskab i Sverige, jf. kildeskattelovens § 65 D og selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, idet moderselskabet ikke er anset som rette indkomstmottager af renten.

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse., hvorefter H1 ApS anses for indeholdelsespligtig af skat af de pågældende renter.

Sagens oplysninger

Selskabet G1 Ltd., Jersey, erhvervede den 1. juli 2002 den danske koncern med selskabet G2 A/S øverst i koncernen. Selskabet har regnskabsår 1. juli - 30. juni.

Den 25. juni 2003 erhvervede G1 Ltd. 2 svenske skuffeselskaber, G4 AB og G5 AB.

Den 26. juni 2003 fik G4 AB overført aktierne i G2 A/S ved et »ovillkorat aktieägartilskott«. Aktierne i det danske selskab var ansat til en værdi på X mio. euro.

Samtidig blev aktierne i G4 AB overdraget til G5 AB for X mio. euro. Overdragelsen blev finansieret ved lån fra G1 Ltd til G5 AB.

Den 27. juni 2003 erhvervede G4 AB aktierne i H1 ApS fra G6 ApS for Y mio. kr. Erhvervelsen blev finansieret ved lån fra G6 ApS til G4 AB.

Den 1. juli 2003 erhvervede H1 ApS endelig aktierne i G2 A/S fra G4 AB for X mio. euro. Finansieringen af købet skete ved lån fra G4 AB til H1 ApS.

I forbindelse med G1 Ltd.'s erhvervelse af den danske koncern og den efterfølgende omstrukturering m.v. blev således etableret 2 gældsbreve på nom. X mio. euro. Det ene gældsbrief er udstedt af det øverste danske holdingselskab, H1 ApS til det nederste svenske selskab, G4 AB. Det andet gældsbrief er udstedt af det øverste svenske holdingselskab, G5 AB til G1 Ltd. Efter gældsbriefene, der er enslydende, forrentes lånene fra 1. juli 2003 med en rente svarende til Euribor 6 måneder plus 5 %. Rentetilskrivningen og betalingen heraf sker pr. 30. juni og 31. december med 31. december 2003 som første gang. Der er ikke aftalt faste afdrag. Debitor har mulighed for at betale til hver en tid, ligesom kreditor kan kræve lånet indfriet til hver en tid, dog med et varsel på 6 måneder.

Om G4 AB er oplyst, at selskabets eneste aktivitet er at eje aktier i H1 ApS. Selskabet, der er uden ansatte, administreres af G7, hvis ansatte bestrider posterne som direktion og bestyrelse i selskabet, som også har samme adresse som G7.

Om G5 AB er oplyst, at selskabets eneste aktivitet er at eje aktier i G4 AB. Selskabet, der er uden ansatte, administreres af G7, hvis ansatte bestrider posterne som direktion og bestyrelse i selskabet, som også har samme adresse som G7. Renteudgifter til moderselskabet G1 Ltd. finansieres ved overførsel fra G4 AB af modtagne renter fra H1 ApS, idet overførslen sker i form af koncernbidrag. For så vidt angår renter fra 1. januar - til 30. juni 2004 er der dog ikke sket kontantbetaling fra H1 ApS til G4 AB, eller fra G5 AB til

G1 Ltd., idet renterne fra H1 ApS indgår i en gældskonvertering af dette selskabs gæld til G4 AB, mens renterne fra G5 AB til G1 Ltd. indgår i et aktieejertilskud fra G1 Ltd. til G5 AB.

Af selskabernes bogføring fremgår, at G1 Ltd. har betalt de svenske selskabers udgifter til revisor samt til administrationsselskabet G7.

Efter de svenske regler er koncernbidraget fra G4 AB til G5 AB fradragsberettiget for G4 AB, mens det er skattepligtigt for G5 AB.

G1 Ltd.'s ejer har ikke kunnet oplyses.

SKATs afgørelse

SKAT har forhøjet H1 ApS' skattebetaling med kildeskat af renter.

Det er SKATs opfattelse, at der er begrænset skattepligt til Danmark af de omhandlede renter i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d.

SKAT finder således, at G4 AB og G5 AB er gennemstrømningsselskaber, der ikke kan anses for »den retmæssige ejer« (»beneficial owner«) af renterne i relation til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst eller rente-/royaltydirektivet.

SKAT bestrider, at afgørelsen skulle være udtryk for en praksisændring.

Efter selskabsskattelovens § 2 stk. 1, litra d er selskaber med hjemsted i udlandet som udgangspunkt skattepligtige af renter, der oppebæres fra kilder her i landet vedrørende kontrolleret gæld. Dette vil sige, at der som udgangspunkt er begrænset skattepligt af koncerninterne renter.

Som en undtagelse til den begrænsede skattepligt i § 2, stk. 1, litra d følger det af bestemmelsen, at kildebeskatningen af renter skal frafaldes, når der efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller rente-/royaltydirektivet 2003/49/EF består en forpligtelse til enten at frafalde eller nedsætte kildebeskatningen. Hvornår undtagelsen finder anvendelse, afhænger dermed direkte af en fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomsten og/eller rente-/royaltydirektivet.

For så vidt angår den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. bekendtgørelse nr. 92 af 25. juni 1997, er det i overenskomsten fastsat, at renter, der hidrører fra én kontraherende stat, og som betales til et i en anden kontraherende stat hjemmehørende selskab, kun kan beskattes i denne anden stat, hvis selskabet er den »retmæssige ejer« af renterne, jf. artikel 11, stk. 1.

Udtrykket »retmæssig ejer« (på engelsk »beneficial owner«) har været benyttet i OECDs Modelkonvention og kommentarerne hertil siden revisionen af modelkonventionen i 1977. De i kommentarerne indeholdte bemærkninger om udtrykket »beneficial owner« er gradvist blevet præciseret, men der er ikke grundlag for at hævde, at der herved er sket materielle ændringer i relation til, hvad der forstås ved udtrykket, hvilket også lægges til grund hos Winther-Sørensen og Bundgaard, SR-SKAT 2007, s. 398.

Af kommentarerne fremgår det, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke i sig selv afskærer/begrænser kildestatsbeskatning, medmindre den »retmæssige ejer« er hjemmehørende i en stat, med hvilken kildestaten har indgået en overenskomst. Afgørende for fastlæggelsen af den »retmæssige ejer« er efter kommentarerne bl.a., om den formelle udbyttemodtager blot fungerer som »gennemstrømningsenhed« (conduit) for en anden person, der rent faktisk modtager den pågældende indkomst.

Når den formelle beløbsmodtagers reelle beføjelser til at træffe afgørelse om, hvorledes der skal disponeres over modtagne beløb, er meget snævre eller ikke-eksisterende, kan adgangen til at påberåbe sig dobbeltbeskatningsoverenskomsten således afskæres. Dette indebærer, at et rentebeløb, som de(n) bagvedliggende ejer(e) på forhånd har besluttet at dirigere derhen, hvor det ønskes, uden at det mellemliggende selskab får nogen reel mulighed for at påvirke denne beslutning, ikke har det mellemliggende selskab som »retmæssige ejer«.

Efter SKATs opfattelse kan hverken G4 AB eller G5 AB anses som den »retmæssige ejer« af rentebetalingerne hidrørende fra H1 ApS.

Samme dato som H1 ApS betaler renter til G4 AB, overføres rentebetalingen fra G4 AB til G5 AB, således at G5 AB atter samme dato kan foretage den præcis samme rentebetaling til G1 Ltd.

De svenske selskaber fungerer hermed som rene gennemstrømningsenheder, der på vegne af en anden foretager viderebetaling uden at træffe selvstændige ledelsesbeslutninger. Det er i den forbindelse uden betydning, at rentebeløbet kanaliseres fra G4 AB videre til G5 AB via koncernbidragsreglerne. Afgørende er, at viderekanaliseringen faktisk sker, og at der reelt ikke er nogen anden mulighed for, at G5 AB kan betale renterne på gældsbrevet til sit moderselskab, end ved at rentebetalingerne fra H1 ApS kanaliseres videre gennem de svenske selskaber.

G4 AB var således faktisk forpligtet til at viderekanalisere rentebeløbet til G5 AB. Viderekanaliseringen er sket samme dag, som renterne er modtaget uden at renterne er blevet beskattet i modtagerstaten. De to svenske selskaber har ikke nogen driftsmæssig aktivitet ud over ejerskab og finansiering af ét koncernselskab hver, ligesom de to svenske selskaber hverken har kontorfaciliteter til rådighed eller ansatte, mens administrationen af de to svenske selskaber er foretaget af et selskab uden for koncernen, G7 AB, idet betalingen til G7 AB er foretaget af G1 Ltd.

De svenske selskaber anses hermed udelukkende for oprettet med henblik på at etablere et rentefradrag for H1 ApS uden at udløse kildebeskatning.

Det vil derfor være uforeneligt med dobbeltbeskatningsoverenskomstens hensigt og formål at lempe kildeskatten i denne situation. Der er i denne forbindelse henvist til punkt 9.4 i kommentarerne til artikel 1, hvori følgende er anført:

»Uanset hvilke af de to synspunkter, der anlægges, er der enighed om, at stater ikke er forpligtet til at indrømme fordele i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst ved deltagelse i arrangementer, der indebærer misbrug af overenskomstens bestemmelser.«

SKAT har for så vidt angår praksis, som er sparsom, henvist til bl.a. Indofoods-sagen, der blev afgjort af den britiske Court of Appeal den 2. marts 2006. Spørgsmålet i sagen, der drejede sig om kildeskat på renter betalt af et indonesisk selskab til et Mauritius selskab, var om kildeskatten kunne undgås ved indskud af et hollandsk selskab mellem det indonesiske selskab og Mauritius selskabet. Spørgsmålet var nærmere om, det hollandske selskab ville blive anset for at være »beneficial owner« af rentebetalingerne, således at disse betalinger ville blive anerkendt i forhold til den hollandsk-indonesiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Court of Appeal fandt, at det hollandske selskab ikke ville være »beneficial owner« af renteindtægterne i medfør af den indonesisk-hollandske overenskomst. Begrebet »beneficial owner« skulle ifølge Court of Appeal forstås ud fra en »international fiscal meaning«, som ikke kunne udledes fra intern ret i de kontraherende stater. Dette forhold udledte domstolen af OECDs kommentarer samt Philip Bakers kommentar til OECDs modeloverenskomst. Ved afgørelsen blev lagt vægt på, at der ikke var nogen anden praktisk mulighed end, at et rentebeløb udbetalt fra det indonesiske selskab til det hollandske selskab umiddelbart ville blive videreført til dækning af det hollandske selskabs forpligtelse til at betale nøjagtigt samme rentebeløb til selskabet på Mauritius.

Til repræsentantens henvisning til den canadiske Federal Court of Appeals dom af 26. februar 2009 i Prévost-sagen, der drejede sig om udbytteskat på udbytter betalt fra et canadisk selskab til et hollandsk holdingselskab, der var ejet af et svensk og et engelsk selskab, er bemærket, at situationen i denne dom afviger grundlæggende for forholdene i nærværende sag. Spørgsmålet var om, det hollandske selskab var »beneficial owner« i relation til udbyttet. Dette fandt den canadiske Federal Court of Appeal var tilfældet. Efter de foreliggende oplysninger i dommen er det vanskeligt at pege på transaktioner, der kan karakteriseres som en sådan skatteundgåelse, som, jf. kommentaren til Modeloverenskomsten, skal indgå ved vurderingen af, om en anden end den formelle ejer skal anses for retmæssig ejer. Situation i Prévost-dommen afviger derfor grundlæggende fra forholdene i nærværende sag, hvor arrangementet med etableringen af en selskabsstruktur med mellemholdingselskaber og to identiske gældsbreve udgør på forhånd fastlagte dispositioner med det sigte at undgå beskatning.

Til repræsentantens anbringender i relation til begrebet »rette indkomstmodtager«, herunder om at G4 AB som fordringshaver er »rette indkomstmodtager« af renterne, og at der allerede af denne årsag ikke er grundlag for at anse renteindtægterne for omfattet af den begrænsede skattepligt efter selskabsskatte-lovens § 2, stk. 1, litra d, er anført, at det ikke er nødvendigt for at statuere indeholdelsespligt efter denne bestemmelse, at det fastslås, at det svenske selskab ikke er »rette indkomstmodtager« i relation til renterne. Det er tilstrækkelig at fastslå, at selskabet ikke er »retmæssig ejer« af rentebeløbet. Det er i denne forbindelse ubestridt, at renterne hidrører fra H1 ApS og dermed fra »kilder her i landet«, og at renterne betales til et selskab, der er hjemmehørende i udlandet. Betingelserne for, at der herefter som udgangspunkt pålægges begrænset skattepligt af renterne, er dermed til stede.

Hvis det imidlertid måtte anses for nødvendigt at identificere præcist hvilket selskab, der er det begrænset skattepligtige selskab, kan det ved afgørelsen lægges til grund, at selskabet G4 AB skal anses for »rette indkomstmodtager« bedømt alene efter intern dansk rets almindelige, uskrevede principper (og dermed det begrænset skattepligtige selskab).

Til repræsentantens henvisning til art. 26, stk. 1 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst er anført, at denne artikel ikke kan føre til, at Danmark er forpligtet til at undlade at pålægge den i selskabsskatte-lovens § 2, stk. 1, litra d forudsatte kildeskat af renter i en situation som den foreliggende. Der er bl.a. henvist til, at det ellers ville være indholdsløst, når det i art. 11, stk. 1, opstilles som betingelse for afskæringen af Danmarks ret til som kildestat at beskatte renter, at modtageren af renterne er den »retmæssige ejer«.

Angående rente-/royaltydirektivet 2003/49/EF er anført, at betalinger af renter eller royalties, der opstår i en medlemsstat, skal fritages for enhver form for skat i kildestaten, hvad enten den opkræves ved indeholdelse ved kilden eller ved skatteansættelsen. Dette er dog forudsat, at den »retmæssige ejer« af de pågældende renter og royalties er et selskab i en anden medlemsstat eller et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat og tilhørende et selskab i en medlemsstat. Af artikel 1, stk. 4, fremgår at et selskab i en medlemsstat kun anses for at være den »retmæssige ejer« af renter eller royalties, hvis det modtager disse betalinger til eget brug og ikke som formidler, herunder som agent, mandatar eller bemyndiget signatur for en anden person.

Selskabet har i relation til misbrugsbestemmelsen i rente-/royaltydirektivets art. 5, stk. 1, anført, at det er en betingelse, at der er intern dansk hjemmel til at statuere misbrug, og at denne betingelse ikke er opfyldt.

Det er hertil bemærket, at det ikke er nødvendigt at henvise til artikel 5, stk. 1, fordi rente-/royaltydirek-tivet efter sin klare ordlyd kun fører til, at der ikke kan indeholdes kildeskat, hvis modtageren er den »retmæssige ejer« af rente- eller royaltybeløbet. Da selskabsskatte-lovens § 2, stk. 1, litra c (formentlig menes d), fastsætter, at den begrænsede skattepligt kun skal frafaldes, hvis direktivet fører til, at SKAT skal frafalde eller nedsætte beskatningen, er det unødvendigt at bringe artikel 5, stk. 1, i anvendelse, når det netop - som i sagen her - konstateres, at de(t) i EU hjemmehørende selskab(er) ikke er retmæssig(e) ejer(e).

Endvidere er bemærket, at det følger af art. 5, stk. 1, at direktivet ikke udelukker anvendelse af nationale eller overenskomstmæssigt fastsatte bestemmelser til bekæmpelse af svig eller misbrug.

Da selskabsskatte-lovens § 2, stk. 1, litra c (formentlig menes d), fastsætter, at den begrænsede skatte-pligt kun skal frafaldes, hvis direktivet og/eller en DBO fører til, at SKAT skal frafalde eller nedsætte beskatningen, indeholder denne bestemmelse i sig selv en klar udnyttelse af adgangen til at fastholde den begrænsede skattepligt med henblik på at imødegå misbrug. Det er i overensstemmelse med det almindelige EU-retlige misbrugsbegreb, at EU-retlige rettigheder ikke kan påberåbes med hensyn til rent kunstige arrangementer, hvis hovedformål er at opnå en utilsigtet skattefordel. Derudover er artikel 11 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst netop en overenskomstmæssigt fastsat bestemmelse, der med forbeholdet om »retmæssig ejer« bekæmper svig eller misbrug. Direktivet udelukker efter ordlyden

af artikel 5, stk. 1, netop ikke, at Danmark anvender den adgang til at indeholde kildeskat, som Danmark har i medfør af artikel 11 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Jf. ovenfor er det SKATs opfattelse, at G4 AB og G5 AB ikke er rentebetalingerne »retmæssige ejer«, da disse selskaber alene er gennemstrømningsselskaber, der ikke modtager rentebetalingerne til eget brug. Renterne kanaliseres videre til G1 Ltd., der er hjemmehørende i Jersey. Jersey er ikke omfattet af rente-/royaltydirektivet, hvorfor det ikke er at betragte som et »selskab i en anden medlemsstat«, jf. rente-/royaltydirektivets, art. 1, stk. 1.

Den omstændighed at renterne beregnet fra den 1. januar 2004 til den 28. juni 2004 (hvoraf der er beregnet renteskat fra den 2. april 2004) ikke er betalt kontant, men indgår på den restgæld, der nedskrives ved en gældskonvertering til anpartskapital i H1 ApS den 28. juni 2004, har ingen betydning for sagen, idet renterne i skattemæssig henseende også i denne situation anses for betalt, selv om dette ikke er sket kontant.

Som en undtagelse til den begrænsede skattepligt gælder endvidere, at skattepligten bortfalder, hvis det modtagende selskab godtgør, at det ikke ville være omfattet af selskabsskattelovens § 32, hvis det havde været kontrolleret af et her i landet hjemmehørende selskab m.v., og at det ikke betaler renterne videre til et andet udenlandsk selskab mv., som ville opfylde betingelserne i § 32. For at være omfattet af § 32 kræves bl.a. at selskabets samlede udenlandske indkomstskat er mindre end 3/4 af den danske skat.

Selskabet har anført, at G4 AB ikke ville være omfattet af § 32, da både indkomstskatten i Sverige og den danske skat, der skal sammenlignes med, kan opgøres til 0 kr. Som følge af, at der slet ikke er skattepligtig indkomst i selskabet, vil den samlede udenlandske skat ikke være mindre end 3/4 af den danske skat. Endvidere er anført, at G4 AB ikke »betaler renterne videre til et andet udenlandsk selskab«, idet viderebetalingen til moderselskabet, G5 AB, sker i form af koncernbidrag, og dermed ikke i form af en rentebetaling.

Efter SKATs opfattelse er det afgørende, at det selskab, der umiddelbart modtager rentebetalingen, har kanaliseret beløbet videre til et andet udenlandsk selskab med fradragsret, og ikke hvorvidt denne viderekanalisering sker i form af rentebetaling. I modsat fald ville betingelsen da også være nem at omgå, idet blot en enkelt rentebetaling i rækken da kunne erstattes med en anden form for betaling, eksempelvis koncernbidrag som i den foreliggende situation. SKAT har henvist til bemærkningerne til L-119 af 17. december 2003, til § 10, nr. 1, hvoraf det fremgår, at *»Denne undtagelse (dog ikke) gælder (...), hvis selskabet kanaliserer betalingen videre til et andet udenlandsk selskab, der ikke er kontrolleret af et dansk selskab, såfremt det andet udenlandske selskab er hjemmehørende i et land med lav beskatning og mere end 1/3 af dets indkomst består af CFC-indkomst.«*

Til repræsentantens bemærkninger om, at der med SKATs afgørelse er tale om en forskelsbehandling i strid med det EU-retlige restriktionsforbud, EF-traktatens art. 43 om retten til fri etablering, er bl.a. anført, at den omstændighed, at der indeholdes kildeskat på renter, når de betales til et ikke-hjemmehørende selskab, ikke udgør en restriktion i den frie bevægelighed, allerede fordi der ikke sker en skattemæssig forskelsbehandling af sammenlignelige situationer.

Til bemærkningerne om, at der med afgørelsen er tale om en ændring af en fast administrativ praksis m.v., hvorefter det er fordringens ejer, der beskattes af renteindtægter, er anført, at der ikke foreligger nogen administrativ praksis, som afgørelsen i nærværende sag ændrer på. Der er ikke truffet en eneste afgørelse, hvorefter det i tilfælde, der minder om nærværende sag, er fastslået, at der ikke kan indeholdes kildeskat efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, og realiteten er, at klagerens påstand om eksistensen af en »fast administrativ praksis«, er aldeles grundløs.

Til bemærkningerne om, at hvordan man kan have haft til hensigt at undgå en skat, som ikke eksisterede, og som der end ikke var stillet forslag om, er anført, at kildeskat på renter blev genindført ved lov nr. 221 af 31. marts 2004 med vedtagelsen af L119, der formelt blev fremsat den 17. december

2003. Lovforslaget var allerede sendt i ekstern høring kort efter sommerferien 2003. En væsentlig baggrund for lovforslaget var, jf. bemærkningerne, vedtagelsen af Rådets direktiv af 1. juni 2003 (rente-/royaltydirektivet 2003/49/EF), der nødvendiggjorde en ændring af reglerne om begrænset skattepligt af royalties, så disse overholdt direktivet. Efter direktivets art. 7, stk. 1, skulle dette ske inden den 1. januar 2004.

Gælds brevet mellem det danske selskab og G4 AB blev oprettet den 1. juli 2003 og dermed 1 måned efter vedtagelsen af rente-/royaltydirektivet. Ved optagelsen af låneforholdet vidste selskabet således, at et lovforslag var undervejs. Efter SKATs opfattelse er det tidsmæssige sammenfald slående, og SKAT er derfor ikke enig i, at det kan lægges til grund, at oprettelsen af de to svenske selskaber i koncernen over det danske selskab ikke havde sammenhæng med muligheden for, at der ville blive indført dansk kildeskat på renter.

Til bemærkningerne om, at SKATs afgørelse må anses som ugyldig eller uvirksom som følge af, at afgørelsen har overskriften »Afgørelse om ændring af skatteansættelse« m.v., idet afgørelsen herefter ikke kan anses for en afgørelse om indeholdelse af kildeskat, er anført, at der ikke er grundlag for at anse afgørelsen for ugyldig eller uvirksom i relation til indeholdelsespligten. Hverken overskriften eller andet kan med afgørelsens klare indhold have givet anledning til tvivl om, at der er fastslået indeholdelsespligt af renteskat. Angående den manglende henvisning i afgørelsen til kildeskattelovens § 69 er anført, at bestemmelsen ikke var blevet påberåbt overfor SKAT, og at der derfor ikke var grundlag for at henvise hertil.

SKAT er herefter samlet af den opfattelse, at der er begrænset skattepligt til Danmark af de omhandlede renter i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d.

Selskabets påstand og argumenter

Selskabets repræsentant har nedlagt påstand om, at selskabets indeholdelsespligt vedrørende rente til moderselskabet ophæves. Endvidere er nedlagt påstand om, at SKATs afgørelse er ugyldig.

Til støtte for påstanden om ophævelse af indeholdelsespligten er henvist til, at G4 AB som fordringshaver er »rette indkomstmodtager« af renterne.

Af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, 1. punktum, følger, at kun det udenlandske selskab, der efter intern dansk skatterets principper om rette indkomstmodtager er modtager af renterne, vil kunne være omfattet af begrænset skattepligt. Dette gælder uafhængigt af hvordan begrebet »retmæssig ejer« i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og rente-/royaltydirektivet skal fortolkes. Når der i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, 3. punktum, er angivet de undtagelser fra den begrænsede skattepligt, fx at beskatningen af renterne skal frafaldes eller nedsættes efter rente-/royaltydirektivet, eller at beskatningen af renterne skal nedsættes efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, har disse undtagelser kun betydning, såfremt det udenlandske selskab efter intern dansk skatterets grundlæggende principper om rette indkomstmodtager kan anses for at være »rette indkomstmodtager« af renterne.

Det er repræsentantens opfattelse, at G1 Ltd. efter fast retspraksis ikke kan anses for at være »rette indkomstmodtager« af renterne. Det er således et grundlæggende princip i skatteretten, at der ikke uden særlig lovhjemmel accepteres en anden end fordringshaverens ejer, G4 AB, som »rette indkomstmodtager« af renterne. Fordringen på H1 ApS er således civilretlig gyldig og retskraftig.

SKAT har i overensstemmelse hermed tilkendegivet, at det ved afgørelsen kan lægges til grund, at det svenske selskab G4 AB skal anses som »rette indkomstmodtager«.

Repræsentanten finder allerede herefter, at G1 Ltd. ikke kan anses for omfattet af begrænset skattepligt til Danmark.

I relation til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst er anført, at det følger af ordlyden af den nordiske overenskomsts art. 11 sammenholdt med OECD's kommentarer og international skattepraksis,

at Danmark er afskåret fra at beskatte de renteindtægter, der er modtaget af G4 AB. Det er som et klart udgangspunkt modtageren af renterne, der ifølge overenskomstens art. 11 skal anses som den »retmæssige ejer«.

Ifølge repræsentanten giver OECD's modeloverenskomst (2003) i videre omfang end den nordiske overenskomst kildelandet adgang til at beskatte renteindtægter.

Ved revisionen af modeloverenskomsten i 2003 blev OECD's kommentarer til art. 11 om »retmæssig ejer«-begrebet udvidet. Nyt i forhold til tidligere versioner var bemærkningen om, at begrebet »beneficial owner« ikke er anvendt i en snæver teknisk betydning, men skal ses i sammenhæng med og i lyset af overenskomstens hensigt og formål, herunder at undgå dobbeltbeskatning og forhindre skatteunddragelse og skatteundgåelse.

I kommentarerne uddybes udsagnet om overenskomstens hensigt og formål med, at det for det første ikke ville være i overensstemmelse med hensigten og formålet med overenskomsten, hvis kildelandet skulle yde lempelse ved betaling til en agent eller mellemmand (»agent or nominee«), idet denne ikke beskattes i sit domicilland, hvorfor der ikke opstår dobbeltbeskatning. For det andet nævnes gennemstrømningselskaber (»conduit companies«).

I relation til begrebet »conduit companies« henvises i kommentarerne til rapport udarbejdet af Committee on Fiscal Affairs om »Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies«. Herefter kræves for at kunne tilsidesætte et selskab som den »retmæssige ejer« (»beneficial owner«), at det rentemodtagende selskab har meget snævre beføjelser, som i relation til den pågældende indkomst gør det til en »nullitet« eller administrator, der handler på vegne af andre parter. Dette er ikke tilfældet for G4 ABs vedkommende i nærværende sag.

Der er herved bl.a. henvist til domme fra den hollandske højesteret og den canadiske Federal Court of Appeal. Bl.a. er henvist til den nyeste dom herom fra den canadiske Federal Court of Appeal, afsagt den 26. februar 2009 (Prévost-dommen) (se ovenfor). De canadiske skattemyndigheder havde gjort gældende, at det hollandske moderselskab ikke var den »retmæssige ejer« af udbyttet, hvorfor den canadiske kildeskat ikke skulle nedsættes til 5 %, men derimod til henholdsvis 15 % (Sverige) og 10 % (Storbritannien), henholdsvis 15 % (Sverige) og 10 % hvorimod de svenske regler var både enkle og stabile. Federal Court of Appeal afviste skattemyndighedens argumentation bl.a. med begrundelsen, at der hverken i OECD's kommentarer eller andre steder kunne findes støtte for skattemyndighedens fortolkning. Myndighedens fortolkning ville endvidere føre til en myriade af muligheder, hvilket ville ødelægge den relative sikkerhed, som søges opnået ved dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Federal Court of Appeal udtalte desuden, at de canadiske skattemyndigheders fortolkning var udtryk for et nedsættende syn på holdingselskaber, der ikke var støtte for i hverken intern eller international ret.

Såfremt art. 11 i den nordiske overenskomst ikke finder anvendelse, følger det tillige af art. 26, at Danmark skal afstå fra at beskatte indkomst som følger:

»Indkomst, som oppebæres af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, eller formue, som ejes af en sådan person, kan ikke beskattes i en anden kontraherende stat, medmindre beskatning udtrykkeligt er tilladt i henhold til denne overenskomst.«

Ved tvivl om hvorvidt Danmark i medfør af art. 11 og art. 26 er afskåret fra at beskatte G4 ABs renteindtægter, skal i overensstemmelse med overenskomstens art. 3 stk. 2 begrebet »retmæssig ejer« i overenskomsten fortolkes i overensstemmelse med »rette indkomstmodtager« efter intern dansk skatteret.

Den nordiske overenskomsts art. 3, stk. 2, som svarer til art. 3, stk. 2, i OECDs modeloverenskomst, har følgende formulering:

»Ved en kontraherende stats anvendelse af overenskomsten skal til enhver tid ethvert udtryk, som ikke er defineret deri, medmindre andet følger af sammenhængen, tillægges den betydning som det har på dette tidspunkt i henhold til denne stats lovgivning om de skatter, på hvilke overenskomsten finder anvendelse,

og den betydning som udtrykket har i skattelovgivningen i denne stat skal gå forud for den betydning udtrykket måtte være tillagt i denne stats anden lovgivning.»

Der er henvist til Højesterets domme SKM2003.62.HR (TfS 2003.222 H) om arbejdsudleje, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra c, i relation til bl.a. den dansk-amerikanske DBO, og TfS 1994.184H om professorreglen i den dansk-amerikanske DBO, samt Østre Landsrets dom gengivet i SKM2005.461.ØLR om kvalifikationen af en udbetaling fra en enhed i Frankrig, som ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt i Danmark, jf. den dansk-franske DBO. Endvidere er henvist til administrativ praksis og ministerudsagn, som denne er kommet til udtryk i SKM2003.62.HR, SKM2003.544.LSR og TfS1998.306SKM. Særligt er peget på, at skatteministeren i det første ministersvar fra 2006 (i forbindelse med behandlingen af lovforslag L 116) ikke har sondret mellem udtrykket »retmæssig ejer« og udtrykket »rette indkomstmodtager«, men reelt sætter lighedstegn mellem, hvem der er »rette indkomstmodtager«, og hvem der er »retmæssig ejer«, jf. skatteministerens svar til Folketingets skatteudvalg, Folketingsåret 2005-2006, lovforslag 116, bilag 9, jf. i overensstemmelse hermed også skatteministerens svar at 6. november 2006 til Folketingets Skatteudvalg på et § 20-spørgsmål om udbytte.

I relation til rente-/royaltydirektivet er anført, at det efter direktivets art. 1 er en betingelse, at det selskab i en anden medlemsstat, der modtager renter, er den »retmæssige ejer«. Det er centralt, at betalingerne skal være til eget brug for det modtagende selskab og ikke som formidler, herunder som agent, mandatar eller bemyndiget signatur for en anden person. I situationen her har ingen andre selskaber end G4 AB været berettiget til renteindtægterne. Den omstændighed, at G5 AB som aktionær i G4 AB har haft en naturlig aktionærinteresse i, at G4 AB modtog renter m.v., kan ikke sidestilles med, at G5 AB har været den reelle modtager af renterne. Tilsvarende gælder G1 Ltd.

Efter direktivets art. 5, stk. 1. udelukker direktivet ikke anvendelse af nationale eller overenskomstmæssigt fastsatte bestemmelser til bekæmpelse af svig eller misbrug. Endvidere kan medlemsstaterne i medfør af art. 5, stk. 2, tilbagekalde fordele i henhold til direktivet eller nægte at anvende direktivet i tilfælde af transaktioner, der har skatteunddragelse, skatteundgåelse eller misbrug som væsentligste bevæggrund eller en af de væsentligste.

Efter repræsentantens opfattelse er der hverken nogen udtrykkelig dansk lovhjemmel eller nogen almindelige retsgrundsætninger, som skulle kunne føre til, at G4 AB ikke er modtager af renterne. Efter intern dansk skatteret er G4 AB ejer af fordringen på H1 ApS og »rette indkomstmodtager« af renterne herfra.

Det grundlæggende krav om intern hjemmel er derfor ikke opfyldt. Endvidere foreligger der ikke skatteunddragelse, skatteundgåelse eller misbrug som en af de væsentligste bevæggrunde. Tværtimod var det, allerede fordi der på tidspunktet for etableringen af de ovennævnte lån ikke var dansk kildeskat på renter, umuligt at unddrage sig dansk skat.

Til SKATs argument om, at koncernstrukturen alene blev etableret for at undgå dansk kildeskat er anført, at der på det tidspunkt, hvor lånet fra G4 AB til H1 Aps blev etableret, ikke var dansk kildeskat på renter, og der var heller ikke stillet forslag herom. Der var derfor på daværende tidspunkt ingen dansk skat at undgå.

Til argumentet om, at de svenske selskaber ikke havde nogen reel dispositionsret er anført, at hvert selskab i en koncern udgør både et selvstændigt retssubjekt og et selvstændigt skattesubjekt. Det er ikke i den forbindelse afgørende, hvor mange ansatte der er, hvor mange lokaler, der rådes over m.v. G4 ABs dispositionsret underbygges af, at selskabet i 2004 accepterede en gældskonvertering hos H1 ApS.

Til støtte for påstanden om ophævelse af indeholdelsespligten er herudover henvist til, at det af sidste punktum i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, således som bestemmelsen i de relevante indkomstår 2004 og 2005 var formuleret, følger at en evt. skattepligt efter § 2, stk. 1, litra d, under alle omstændigheder bortfalder.

Således bortfalder skattepligten, hvis 1) det modtagende selskab, G4 AB, ikke ville være omfattet af selskabsskattelovens § 32, hvis det havde været kontrolleret eller under væsentlig indflydelse af et her i landet hjemmehørende selskab mv., jf. § 32, stk. 6, og 2) det modtagende selskab G4 AB, ikke betaler renterne videre til et andet udenlandsk selskab m.v., som ville opfylde betingelserne i § 32.

Angående punkt 1) er det repræsentantens opfattelse, at betingelsen efter § 32, nr. 1 om, at selskabets samlede udenlandske indkomstskat er mindre end 3/4 af den danske skat, ikke er opfyldt. G4 AB ville herefter ikke være omfattet af bestemmelsen.

I forbindelse med opgørelsen af G4 ABs danske sammenligningsindkomst skal der efter dagældende § 32 tages udgangspunkt i dansk rets almindelige indkomstopgørelsesregler. Efter danske regler er renteindtægter skattepligtige, mens der som udgangspunkt ikke er fradrag for koncernbidrag. Af dagældende § 32 gælder der imidlertid den særlige undtagelse, at - når der efter udenlandske regler blev foretaget fradrag for koncernbidrag - skulle der også ved opgørelsen af den danske sammenligningsindkomst foretages fradrag for koncernbidrag.

Da der i Sverige er indrømmet fradrag for koncernbidrag - dette var netop baggrunden for, at selskabet ikke skulle betale skat til Sverige i 2004 og 2005 - skal dette koncernbidrag også fradrages ved opgørelsen af den danske sammenligningsindkomst.

På baggrund heraf kan den skattepligtige danske indkomst, opgjort efter § 32 i begge indkomstårene 2004 og 2005 opgøres til 0. Den samlede udenlandske (svenske) indkomstskat af G4 ABs indkomst er som følge heraf ikke mindre end 3/4 af den sammenlignelige indkomstskat, og med henvisning til § 32 kan det derfor konkluderes, at den første betingelse i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, sidste punktum, er opfyldt.

Det modtagende selskab, G4 AB, ville således ikke være omfattet af selskabsskattelovens § 32, hvis det havde været kontrolleret eller under væsentlig indflydelse af et her i landet hjemmehørende selskab mv., jf. § 32.

På forespørgsel om hvorvidt G4 AB, hvis det havde været kontrolleret af et dansk selskab, alt andet lige ville have haft fradrag for koncernbidrag, er henvist til, at da der i Sverige blev indrømmet fradrag for koncernbidrag, skal koncernbidrag også fradrages ved opgørelsen af den danske sammenligningsindkomst.

I et supplerende indlæg er yderligere henvist til den svenske inkomstskattelagen (35 kap. 2 a § IL), der lyder således:

»Vid tillämpning av bestämmelserna detta kapitel ska ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar ett svenskt företag som anges i dessa bestämmelser behandlas som ett sådant företag, om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänförs till. Det samma gäller fråga om mottagaren om denne är ett sådant svenskt företag som ska anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal och är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänförs till.«

Endvidere er henvist til dommen i RÅ 1993 ref. 91. Heraf fremgår, at det var muligt for et svensk moderselskab at yde koncernbidrag til et ligeledes svensk datterselskab, selv om det mellemliggende datterselskab var et amerikansk selskab.

Den anden betingelse i dagældende sidste punktum i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, jf. punkt 2) ovenfor, var, at det modtagende selskab, G4 AB, *»ikke betaler renterne videre til et andet udenlandsk selskab m.v., som ville opfylde betingelserne i § 32«*.

G4 AB betalte ikke renter til sit moderselskab G5 AB. G4 AB betalte koncernbidrag, hvilket hverken i svensk skatteret eller i dansk skatteret kan kvalificeres som betaling af renter.

Repræsentanten er ikke enig med SKAT i, at det afgørende er, at det selskab, der umiddelbart modtager rentebetalingen, har kanaliseret beløbet videre til et andet udenlandsk selskab med fradragsret, og ikke hvorvidt denne viderekanalisering er sket i form af rentebetaling. Han er heller ikke enig i, at lovforarbejderne (L119 af 17. december 2003 til § 10, nr. 1) støtter en sådan fortolkning. Således fremgår, at lovgiver i overensstemmelse med lovens ordlyd har tilsigtet, at undtagelsen alene refererer til en situation, hvor det modtagende selskab (her G4 AB) betaler renter videre til et andet selskab, jf. følgende:

»Denne undtagelse gælder dog ikke, hvis selskabet kanaliserer betalingen videre til et andet udenlandsk selskab der ikke er kontrolleret af et dansk selskab, såfremt det andet udenlandske selskab er hjemmehørende i et land med lav beskatning og mere end 1/3 af dets indkomst består af CFC-indkomst. I så fald vil det selskab, som modtager renterne her fra landet nok blive beskattet af renterne, men samtidig vil det få fradrag for de renter som det selv betaler videre til det andet udenlandske selskab i lavskattelandet.« (repræsentantens understregninger).

Repræsentanten har herefter bemærket, at G4 AB ikke har betalt eller overført beløb til G5 AB frem til perioden 28. juni 2004. Endvidere er de faktiske overførsler, G4 AB har foretaget i 2005, ikke sket med fradragsret, idet disse er blevet afskrevet på den gæld på 14 mio. EUR, der opstod hos G4 AB til G5 AB 30. juni 2004, dvs. året forinden.

Selv om der lægges afgørende vægt på, om der er sket betaling fra G4 AB til G5 AB med fradragsret, uanset der ikke er sket betaling af renter, følger det således af sagens faktiske omstændigheder, 1) at der i indkomståret 2004 (fra 2. april 2004 til 30. juni 2004) ikke skete betaling fra G4 AB til G5 AB, og 2) at der i indkomståret 2005 (fra 1. juli 2004 til 30. juni 2005) nok er overført beløb fra G4 AB til G5 AB, men at dette ikke er sket med fradragsret, men til betaling af gæld. Ifølge SKATs sagsfremstilling indgik renter fra 1. januar 2004 til 28. juni 2004 i den restgæld, der nedskrives ved en gældskonvertering til H1 ApS den 28. juni 2004.

Til støtte for den principale påstand er desuden anført, at SKATs afgørelse er udtryk for en ændring af en fast administrativ praksis, hvorefter en fordringsejer beskattes af renteindtægter. Denne praksis omfatter også de situationer, hvor et koncernselskab har en fordring på et andet koncernselskab. Selv hvis en sådan ændring af administrativ praksis måtte være mulig inden for den gældende skattelovgivning, kan en ændring af administrativ praksis under alle omstændigheder kun gennemføres, hvis den gennemføres generelt, herunder over for danske koncernselskaber, og med et passende varsel. Dette er ikke sket.

Yderligere er SKATs afgørelse udtryk for en forskelsbehandling i strid med det EU-retlige restriktionsforbud, som er udtrykt i EF-traktatens art. 43, idet G4 AB på grund af krav om opkrævning af kildeskat på 30 % hos dets danske datterselskab for renter betalt til G4 AB behandles dårligere end et sammenligneligt dansk moderselskab, der har foretaget udlån til sit danske datterselskab. Efter fast praksis bliver renteindtægter fra fordringer, som et dansk moderselskab har på sit datterselskab, altid beskattet hos moderselskabet (= fordringshaveren). SKATs afgørelse fører til, at der ved H1 ApS' betaling af renter til G4 AB pålægges en dansk kildeskat på 30 % af renterne. Yderligere hæfter H1 ApS ifølge SKAT for betaling af skatten. Såfremt H1 ApS i stedet havde haft et dansk moderselskab, ville der ikke have været pålagt nogen dansk kildeskat. Denne forskelsbehandling er i strid med EF-traktatens art. 43.

Til støtte for påstanden om ugyldighed er gjort gældende, at SKAT har truffet afgørelse om ændring af skatteansættelsen for H1 ApS. En afgørelse om pligt til at indeholde kildeskat (renteskat) er ikke udtryk for en ændring af skatteansættelsen for det selskab, der angiveligt skulle have indeholdt kildeskat. SKATs afgørelse kan derfor ikke anses for at være en afgørelse om indeholdelse af kildeskat (renteskat) og må i forhold hertil anses for uvirksom eller ugyldig. I efterfølgende indlæg er endvidere henvist til, at SKAT i sin afgørelse ikke har henvist til kildeskattelovens § 69, ligesom afgørelsen ikke angiver en begrundelse for, hvorfor selskabet skulle hæfte.

Repræsentanten har i brev af 15. november 2010 uddybende redegjort for sine anbringender.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Det svenske selskab G5 AB, der er ejet af holdingselskabet G1 Ltd., Jersey, har finansieret køb af det svenske selskab G4 AB fra holdingselskabet ved lån på X mio. euro fra holdingselskabet. Det danske selskab H1 ApS, der er ejet af moderselskabet G4 AB, har finansieret køb af det danske selskab G2 A/S fra moderselskabet ved lån på X mio. euro fra moderselskabet. De i forbindelse med købene oprettede gældsbreve henholdsvis 26. juni 2003 og 1. juli 2003 forrentes begge fra 1. juli 2003, har enslydende vilkår om rentebetaling, afdrag m.v. Begge de svenske selskaber, der ingen ansatte havde og ikke rådede over kontorfaciliteter, ligesom de to direktører heri var ansatte i et administrationsselskab uden forbindelse til koncernen og i øvrigt var aflønnet af G1 Ltd., havde negative skattepligtige indkomster i såvel 2004 som i 2005. Endvidere er der i H1 ApS og G5 AB samtidig henholdsvis gældskonvertering og aktieejertilskud med lige store beløb.

Ifølge den dagældende selskabsskattelovs § 2, stk. 1, litra d, er selskaber m.v., der har hjemsted i udlandet, som udgangspunkt begrænset skattepligtige af renter fra kilder her i landet vedrørende gæld til udenlandske juridiske personer som nævnt i skattekontrollovens § 3 B (kontrolleret gæld). Skattepligten omfatter ikke renter, hvis beskatningen af renterne skal frafaldes eller nedsættes efter direktiv 2003/49/EF om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater, eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den stat, hvor det modtagende selskab m.v. er hjemmehørende. Endvidere omfattes ikke renter, hvis det modtagende selskab kan godtgøre, at det ikke ville have været omfattet af selskabsskattelovens § 32, hvis kontrolbetingelsen var opfyldt, og at det modtagende selskab ikke betaler renterne videre til et andet udenlandsk selskab, som ville opfylde betingelserne i selskabsskattelovens § 32.

Ifølge den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst (bekendtgørelse nr. 92 af 25/6 1997) artikel 11 kan renter, der hidrører fra en kontraherende stat, og som betales til en i en anden kontraherende stat hjemmehørende person, kun beskattes i denne anden stat, hvis denne person er den »retmæssige ejer« af renterne (»beneficial owner«). Efter overenskomstens artikel 26 kan indkomst, som oppebæres af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, eller formue, som ejes af en sådan person, ikke beskattes i en anden kontraherende stat, medmindre beskatning udtrykkelig er tilladt i henhold til denne overenskomst.

I relation til begrebet »beneficial owner« er i 2003 kommentarerne til modeloverenskomsten, artikel 11, punkt 8, nævnt følgende:

»The requirement of beneficial ownership was introduced in paragraph 2 of Article 11 to clarify the meaning of the words »paid to a resident« as they are used in paragraph 1 of the Article. It makes plain that the State of source is not obliged to give up taxing rights over interest income merely because that income was immediately received by a resident of a State with which the State of source had concluded a convention. The term »beneficial owner« is not used in a narrow technical sense; rather, it should be understood in its context and in light of the object and purposes of the Convention, including avoiding double taxation and the prevention of fiscal evasion and avoidance.«

Videre er i punkt 8.1 nævnt følgende:

»Relief or exemption in respect of an item of income is granted by the State of source to a resident of the other Contracting State to avoid in whole or in part the double taxation that would otherwise arise from the concurrent taxation of that income by the State of residence. Where an item of income is received by a resident of a Contracting State acting in the capacity of agent or nominee it would be inconsistent with the object and purpose of the Convention for the State of source to grant relief or exemption merely on account of the status of the immediate recipient of the income as a resident of the other Contracting State. The immediate recipient of the income in this situation qualifies as a resident but no potential double taxation arises as a consequence of that status since the recipient is not treated as the owner of the income for tax purposes in the State of residence. It would be equally inconsistent with the object

and purpose of the Convention for the State of source to grant relief or exemption where a resident of a Contracting State, otherwise than through an agency or nominee relationship, simply acts as a conduit for another person who in fact receives the benefit of the income concerned. For these reasons, the report from the Committee on Fiscal Affairs entitled »Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies« concludes that a conduit company cannot normally be regarded as the beneficial owner if, though the formal owner, it has, as a practical matter, very narrow powers which render it, in relation to the income concerned, a mere fiduciary or administrator acting on account of the interested parties.»

Begrebet »beneficial owner« er ikke kendt fra dansk ret, men er kendt fra bl.a. common law retstraditioner. Der kan således ikke uden videre sættes lighedstegn mellem indholdet af dette begreb og det i dansk ret anvendte udtryk »rette indkomstmodtager«. Ved fortolkning af begrebet »beneficial owner« må indgå et hensyn til en harmoniseret fortolkning af begrebet, jf. kommentarerne i relation hertil. Ved vurderingen må der herefter ud over den juridiske ejendomsret tillige indgå andre vurderinger, fx i relation til økonomisk ejendomsret m.v.

Ifølge rente-/royaltydirektivet (direktiv 2003/49/EF) er det efter artikel 1 en betingelse for bortfald af kildeskat på renter m.v., at det selskab i en anden medlemsstat, der modtager renter m.v., er den »retmæssige ejer« (»beneficial owner«). Betalingerne skal være til eget brug. Dette gælder kun, hvis det betalende selskab og det modtagne selskab er associeret som nævnt i direktivet (25 % ejerskab).

I nærværende sag kan G4 AB hverken i relation til dobbeltbeskatningsoverenskomsten eller i relation til direktivet, anses for »beneficial owner«.

Ved afgørelsen er der lagt vægt på den mellem de interesseforbundne parter faktisk tilrettelagte konstruktion, hvorefter G4 AB overfører de fra H1 ApS modtagne renteindtægter til G5 AB via de svenske regler om koncernbidrag, og fra G5 AB videre som renteudgifter med fradrag til G1 Ltd., med den virkning, at de af H1 ApS påhvillende rentebetalinger tilgår G1 Ltd. via de svenske selskaber.

Det bemærkes, at på tidspunktet for konstruktionens etablering var Rådets direktiv af 1. juni 2003 (rente-/royaltydirektivet) vedtaget, og efter vedtagelsen heraf måtte det forventes, at der ville blive indført renteskat her i landet.

Da koncernbidraget vil være fradragsberettiget for det indskydende selskab, medens der vil være skattepligt for det modtagende selskab, vil der ikke komme skattepligtig nettoindkomst af de samlede transaktioner til beskatning i de svenske selskaber, der således må anses som gennemstrømningsselskaber uden reelle beføjelser til/muligheder for at træffe afgørelse om disposition af de modtagne overførsler. At overførslerne mellem de svenske selskaber sker i form af koncernbidrag og ikke som rente er i den forbindelse uden betydning.

Det bemærkes i øvrigt, at det med etableringen af de svenske selskaber – som ud over aktiebesiddelse er uden erhvervsmæssig aktivitet - og samtidig hermed oprettelse af enslydende lån mellem G1 Ltd. og G5 AB og mellem G4 AB og H1 ApS, og den foretagne identiske gældskonvertering/aktieejertilskud i indkomståret 2004 er tilsigtet at undgå enhver form for beskatning af de af H1 ApS påhvillende renter af det optagne lån, uden at rentefradragsretten bliver berørt.

Den omstændighed, at renterne fra 1. januar til 28. juni 2004 ikke er kontant betalt, idet renterne indgår i en gældskonvertering i det danske selskab, og at der i 2005 måtte være overført midler fra G4 AB til G5 AB som afdrag på gæld uden fradragsret, kan under disse omstændigheder ikke føre til anden afgørelse.

G4 AB afslås derfor overenskomstens og/eller direktivets fordele om bortfald af den danske kildeskat. Hverken overenskomstens art. 3 eller art. 26 kan føre til andet resultat, ligesom direktivets art. 5 ikke er til hinder herfor.

Herefter, og da det ikke anses for godtgjort, at betingelserne for bortfald af skattepligten i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, sidste punktum er til stede, da det, jf. den svenske inkomstskattelagen 35 kap. 2 a m.v. § IL, ikke kan anses for godtgjort, at det svenske selskab, hvis det havde været

kontrolleret eller under væsentlig indflydelse af et her i landet hjemmehørende selskab, ville have haft fradrag for koncernbidrag, samt med bemærkning at der med den af SKAT givne begrundelse ikke kan anses at være tale om forskelsbehandling i strid med det EU-retlige restriktionsforbud, jf. EF-traktatens art. 43, ligesom det ikke er dokumenteret, at der er tale om en skærpende praksisændring som anført, vil der være begrænset skattepligt af renter betalt fra H1 ApS til G4 AB, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d.

Det forhold, at SKAT i afgørelsen har anvendt udtrykket »skattepligtige indkomst« kan ikke føre til afgørelsens ugyldighed. Selskabet må med indholdet af SKATs afgørelse (og agterskrivelse) således have indset, at afgørelsen (og agterskrivelsen) vedrørte kildeskat på renter, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d. Heller ikke det forhold, at der ikke i SKATs afgørelse er henvist til kildeskattelovens § 69 kan føre til afgørelsens ugyldighed.

SKATs afgørelse stadfæstes hermed.