

HØJESTERETS DOM

afsagt mandag den 9. januar 2023

Sag 69/2021

(1. afdeling)

Skatteministeriet

(advokat Søren Horsbøl Jensen og advokat Tim Holmager)

mod

NetApp Denmark ApS

(advokat Lasse Esbjerg Christensen og advokat Søren Lehmann Nielsen)

og

Sag 79/2021

NetApp Denmark ApS

(advokat Lasse Esbjerg Christensen og advokat Søren Lehmann Nielsen)

mod

Skatteministeriet

(advokat Søren Horsbøl Jensen og advokat Tim Holmager)

og

Sag 70/2021

TDC A/S

(advokat Arne Møllin Ottosen)

mod

Skatteministeriet

(advokat Søren Horsbøl Jensen og advokat Tim Holmager)

I tidligere instans er afsagt domme af Østre Landsrets 13. afdeling den 3. maj 2021 (B-1980-12 og B-2173-12) og den 2. juli 2021 (B-1980-12). Dommen af 2. juli 2021 angår alene spørgsmålet om forrentning af skattemyndighedernes krav mod NetApp Denmark ApS, som var udskilt til efterfølgende afgørelse.

Sagerne er i medfør af retsplejelovens § 254, stk. 1, hovedforhandlet i forbindelse med hinanden.

I pådømmelsen har deltaget seks dommere: Jens Peter Christensen, Hanne Schmidt, Oliver Talevski, Jan Schans Christensen, Anne Louise Bormann og Jørgen Steen Sørensen.

Påstande

Sag 69/2021

Appellanten, Skatteministeriet, har påstået følgende:

1. Indstævnte, NetApp Denmark ApS, skal anerkende, at der var pligt til at indeholde udbytteskat med 158.450.880 kr., svarende til 28 % af udbyttet på 565.896.000 kr., der den 28. september 2005 blev besluttet udloddet fra NetApp Denmark, samt at selskabet er ansvarlig for betalingen af det ikke indeholdte beløb.
2. Landsrettens dom ophæves for så vidt angår bestemmelsen om frifindelse af NetApp Denmark, og sagen hjemvises til landsretten med henblik på landsrettens stillingtagen til de udskilte påstande om forrentning.
3. Landsrettens dom stadfæstes i øvrigt.
4. NetApp Denmark skal betale 2.500.000 kr. med procesrente fra den 28. maj 2021.

NetApp Denmark har over for Skatteministeriets påstand 1 påstået stadfæstelse og over for påstand 2-4 frifindelse.

NetApp Denmark har endvidere påstået, at Skatteministeriet skal anerkende, at NetApp Denmark ikke havde pligt til at indeholde udbytteskat med 25.763.360 kr. svarende til 28 % af udbyttet på 92.012.000 kr., der den 13. oktober 2006 blev besluttet udloddet fra NetApp Denmark, og – under alle omstændigheder – at NetApp Denmark ikke er ansvarlig for betalingen af det ikke indeholdte beløb.

Sag 79/2021

Appellanten, NetApp Denmark ApS, har påstået, at indstævnte, Skatteministeriet, skal anerkende, (i) at der ikke skal ske forrentning af kildeskattekravet på 25.763.360 kr. i perioden fra den 17. december 2011 og indtil den 17. maj 2021, og (ii) at der ikke skal ske forrentning af kildeskattekravet på 158.450.880 kr. i perioden fra den 17. december 2011 og indtil 14 dage efter afsigelsen af en dom fra Højesteret, der måtte give Skatteministeriet medhold i Skatteministeriets principale påstand i sag 69/2021, subsidiært at i det omfang der skal ske forrentning af kildeskattekrav for perioden efter den 1. august 2013, skal forrentningen udelukkende ske efter opkrævningslovens § 7 (alternativt renteloven), og dermed at kravet ikke skal indgå på skattekontoen efter reglerne om én skattekonto i opkrævningslovens kapitel 5.

Skatteministeriet har påstået stadfæstelse, subsidiært at det beløb, som NetApp Denmark er ansvarlig for betaling af, tillægges renter efter opkrævningslovens § 7 med virkning fra den 1. oktober 2010 indtil det tidspunkt, hvor Højesteret finder, at der ikke kan kræves renter efter opkrævningslovens § 7, fra hvilket tidspunkt der tillægges procesrente efter rentelovens § 8, stk. 1, og mere subsidiært, at det beløb, som NetApp Denmark er ansvarlig for betaling af, tillægges procesrente efter rentelovens § 8, stk. 1, fra sagens anlæg den 14. marts 2012.

For det tilfælde, at Højesteret finder, at NetApp Denmarks principale påstand (ii) kan pådømmes, har Skatteministeriet påstået, at beløbet på 158.450.880 kr. skal tillægges renter efter opkrævningslovens § 7 med virkning fra den 1. oktober 2010, subsidiært at det beløb, som NetApp Denmark er ansvarlig for betaling af, tillægges renter efter opkrævningslovens § 7 med virkning fra den 1. oktober 2010 indtil det tidspunkt, hvor Højesteret finder, at der ikke kan kræves renter efter opkrævningslovens § 7, fra hvilket tidspunkt der tillægges procesrente efter rentelovens § 8, stk. 1, og mere subsidiært, at det beløb, som NetApp Denmark er ansvarlig for betaling af, tillægges procesrente efter rentelovens § 8, stk. 1, fra sagens anlæg den 14. marts 2012.

Sag 70/2021

Appellanten, TDC A/S, har påstået følgende:

1. Indstævnte, Skatteministeriet, skal anerkende, at spørgsmål 1 i Landsskatterettens kendelse af 13. marts 2012 skal besvares med ”ja”, subsidiært at spørgsmål 2 i kendelsen skal besvares med ”ja”, mere subsidiært at udbytte udloddet fra TDC til NTC Holding G.P. & Cie S.C.A. alene er skattepligtigt, i det omfang udbyttet er videreført til aktionærer, som er skattepligtige til Danmark af udbyttet, og således at skattepligten da opgøres i forhold til hver aktionær, og mest subsidiært at sagen hjemvises til Skattestyrelsen til opgørelse af de udbytteandele, som er skattepligtige.
2. Skatteministeriet skal betale 2.504.000 kr. med procesrente fra den 31. maj 2021.

Skatteministeriet har over for TDC’s principale og subsidiære påstand 1 påstået stadfæstelse, subsidiært at TDC skal anerkende, at spørgsmål 1 og 2 i Landsskatterettens kendelse af 13. marts 2012 afvises. Over for TDC’s mere subsidiære påstand 1 har Skatteministeriet påstået afvisning, subsidiært frifindelse, og over for den mest subsidiære påstand 1 frifindelse.

Over for TDC’s påstand 2 har Skatteministeriet påstået frifindelse.

Supplerende sagsfremstilling

Sagerne 69/2021 og 79/2021

Der er for Højesteret fremlagt nye oplysninger.

Af en præsentation fra oktober 2005 udarbejdet af NetWork Appliance Inc.’s (NetApp USA’s) finansafdeling fremgår bl.a.:

“Foreign Cash Repatriation Opportunity

- The American Jobs Creations Act of 2004 permits NetApp to repatriate foreign earnings to the US at a significantly reduced tax rate
- ...
- Cash repatriation must occur by end of fiscal 2006

...

Next Steps

- Finalize decision on whether or not to borrow in order to take advantage of the entire repatriation opportunity (model of EPS impact in Appendix)
- Dividend Reinvestment Plan to be finalized to reflect following intended uses of repatriated cash:
 - R&D
 - Acquisitions
 - Capital and infrastructure investments
 - Marketing and advertising
 - Non-executive employee compensation and training
- Dan and Board approval of repatriation and Dividend Reinvestment Plan would occur during Q3 or Q4 (after Q2 earnings release and after December 12 Deloitte Signoff on Q)
- Actual cash repatriation would occur during Q3 and Q4 after approval of repatriation and Dividend Reinvestment Plan by Dan and Board”

Af referat af bestyrelsesmøde i NetApp USA den 22. marts 2006 fremgår bl.a.:

”3. Mr. Moore provided an update of the special meeting of the Audit Committee convened to discuss repatriation of foreign earnings and associated borrowing. The Committee recommended and the Board unanimously approved a repatriation dividend of \$550,000,000 and the borrowing by the Company of \$300,000,000 to pay such dividend.”

Af uddrag af bogføring vedrørende nettooplysning i officiel regnskabsrapportering pr. 27. april 2007 for NetApp USA fremgår tallet ”0” som ”Cumulative FY06” for NetApp Denmark ApS. Af en note hertil fremgår:

”Because of the section 965 repatriation in FY06, no prior cumulative earnings”

Af overførselsbilag fra Nordea Bank Danmark A/S fremgår, at banken den 3. maj 2010 overførte 18.630.759 USD fra NetApp Denmark til NetApp Holdings Ltd., Cypern (NetApp Cypern).

Af overførselsbilag fra JPMorgan Chase Bank N.A. fremgår, at NetApp Cypern den 3. maj 2010 modtog 18.630.759 USD fra NetApp Denmark ApS, og at banken samme dag overførte

et tilsvarende beløb fra NetApp Cypern til Network Appliance Global Ltd. (NetApp Bermuda).

Af NetApp Denmarks revisionsprotokollat til årsrapport for 2009/10 fremgår bl.a.:

”NetApp Denmark proposed a dividend of DKK 92 million in 2005/06 to NetApp Holdings Ltd, Cyprus. The dividend could not be paid before NetApp Holding and Manufacturing BV paid a consideration of EUR 14 million for the shares in NetApp BV, which has happened in 2009/10. An interest of 3.2 percent has been charged in 2009/10.”

Sag 70/2021

Der er for Højesteret fremlagt nye oplysninger, herunder oversigter over investorer i kapitalfondene bag de omhandlede selskaber i Luxembourg.

Forklaringer

Johannes Gillis har forklaret bl.a., at han fra 2004 til 2019 var europæisk skattechef for NetApp USA. Han har en baggrund i international skat og har studeret skat på universitetet i Amsterdam. I dag arbejder han i Volvos nordamerikanske afdeling.

NetApp havde en struktur, hvor man brugte ”check the box-ordningen”, som gik ud på, at udenlandske virksomheder fra amerikansk perspektiv blev set som ét selskab i skattemæssig henseende. Dette var der behov for, fordi betalinger ellers ville blive ”fanget” i det amerikanske skattesystem, inden de rent faktisk blev betalt til det amerikanske selskab. De valgte at bruge ordningen, så det amerikanske selskabs skatteposition ikke blev påvirket af betalinger i udenlandske selskaber.

NetApp USA ejede et udenlandsk lavt beskattet selskab, NetApp Bermuda. NetApp Bermuda havde ikke selv drift, men indgik i stedet en licensaftale med to hollandske selskaber, NetApp Holding and Manufacturing B.V. og NetApp B.V. NetApp Bermuda var et ”top holding-selskab”.

Det amerikanske skattesystem var bygget op sådan, at det var et ”kreditsystem” og ikke et ”fritagelsessystem”, som det kendes i de fleste europæiske systemer. Kreditsystemet gjorde, at hvis NetApp Bermuda udloddede udbytte til NetApp USA, ville det blive beskattet med 37 %,

og så kunne man kreditere underliggende selskabsskatter imod denne skat. Ethvert udbytte i en normal periode ville derfor blive beskattet med en meget høj procentsats.

Selskabet i Bermuda blev drevet og ledet af et managementfirma på Bermuda, der stod for en adresse og sørgede for, at alle formaliteter blev overholdt, og at selskabet overholdt den lokale lovgivning. Grundlæggende beslutninger om f.eks. at udbetale udbytte blev truffet i det amerikanske selskab.

Det var helt almindeligt at bruge ”check the box-ordningen”. Ethvert børsnoteret selskab i USA havde en tilsvarende eller næsten tilsvarende ordning. Virkningen af ordningen var, at alle midlerne endte i NetApp Bermuda. Hvis alle de midler, der lå i NetApp Bermuda, skulle til det amerikanske selskab, ville de blive beskattet med 37 %. Derfor blev midlerne akkumuleret i NetApp Bermuda. Baggrunden for, at det danske NetApp-selskab var lige under NetApp Bermuda, var, at det europæiske udbytte kunne udbetales til selskabet i Bermuda uden beskatning. Sådan var reglerne dengang, uanset hvor udbyttet blev betalt til.

I 2004 kom American Jobs Creation Act. Problemet i USA var, at selskaber aldrig hentede deres profit hjem til USA på grund af den høje skattebetaling. Derfor ændrede man lovgivningen, så amerikanske selskaber i en midlertidig periode kunne hjemtage deres udenlandske profiler til en lav skattebetaling på 5 eller 6 % og investere dem i USA. NetApp USA havde meget profit i Bermuda og andre selskaber, så man besluttede at hjemtage. Han var ikke så involveret i beslutningen om at hjemtage profit, men han var involveret i at udføre den. Der var tale om en enkeltstående mulighed for at hjemtage. Han er overbevist om, at langt de fleste virksomheder brugte muligheden for at hjemtage.

Hans opgave i NetApp var at bestyre den europæiske del af forretningen, og han skulle bl.a. tage sig af hjemtagelsesprojektet. I den forbindelse havde han to ugentlige opkald med sin PwC-partner i Holland. NetApp Denmark var placeret det forkerte sted i deres struktur, og derfor overvejede de mulighederne, herunder at indskyde et selskab et sted, så man kunne undgå at ændre hele strukturen, hvilket ville være besværligt. Jo mere simpelt det kunne gøres, desto bedre var det. Den struktur, de havde, var på alle andre områder rigtig god.

Han fik rådgivning fra PwC i Holland og en dansk specialist i PwC Luxembourg. De talte om, hvad der skulle gøres for at gennemføre hjemtagningen. Den rådgivning, de fik, var, at hjemtagningen skulle være mulig at gennemføre, hvis man brugte et nyt holdingselskab.

Problemet ved at udbetale direkte til NetApp Bermuda fra det danske selskab var, at der var kommet en praksis om, at et selskab kun kunne undlade at indeholde udbytteskat, hvis der var tale om lande, som der var indgået overenskomster med. Derfor måtte ejeren af det danske selskab ændres til et selskab i et andet land, og det var det, de endte med at gøre. De havde nogle telefonmøder med PwC-specialisterne, og de fik at vide, at de lovgivningsmæssige forarbejder havde nogle eksempler, der gjorde, at de godt kunne overføre aktierne i det danske selskab til et nyt selskab på Cypern. En ordning svarende til den, de gerne ville indføre, havde været diskuteret under behandlingen af lovforslaget.

Den generelle rådgivning, de fik fra PwC, var nok til, at de mente, at de kunne lave den ordning, som de brugte til at gennemføre hjemtagningen. Der var tale om rådgivning, der strakte sig over en periode med mails frem og tilbage, og den har formentlig været på skrift. Han har ikke kunnet finde noget på skrift i sine arkiver om rådgivningen, og hans mailboks i selskabet er blevet slettet.

De overvejede, om det danske selskab skulle ejes direkte af det amerikanske selskab, så udbyttet kunne overføres direkte. Hvis de havde ændret ejerskabet til det danske selskab, ville der ikke have været noget internationalt til hinder for det. Fra det amerikanske selskabs perspektiv ville en sådan ændring dog medføre en masse arbejde. Den struktur, de havde i forvejen med NetApp Bermuda, fungerede. Derfor ville de gerne beholde strukturen.

Det var finansafdelingen, der besluttede, hvor stort et beløb der skulle overføres i udbytte til det amerikanske selskab. Hans afdeling samlede materiale, og så var opgaven at overføre så meget som muligt til det amerikanske selskab. Når der blev hjemtaget profit til USA som led i ordningen, skulle visse betingelser om investering opfyldes. Der var blevet udarbejdet en plan, som skulle underskrives af en revisor, men det havde han ikke noget at gøre med. Planlægningen af, hvornår og hvordan overførslerne skulle ske, var ikke hans område. Hvis der skulle indeholdes skat, kom det forbi hans bord, så det blev gjort korrekt, men selve betalingerne stod bogholderiet for.

Om den anden udbytteudbetaling i 2006 ved han, at den ikke var del af en større strategi, men han ved ikke, hvorfor den blev foretaget. Han tror, at det mere var en selvstændig handling fra de europæiske bogholderiers side. Han var ikke involveret i udbetalingen, og da den ikke var så stor, var der ikke rigtig nogen, der bekymrede sig om den. Han kan ikke se anden mulighed, end at udbyttet blev betalt til NetApp Cypem, som må have betalt det til NetApp Bermuda. Han var kun involveret i, om man kunne foretage udbetalingen, og det sagde han ja til. Der var ikke den store interesse i at få færdiggjort udbetalingen. Papirarbejdet omkring selve udbetalingen var allerede foretaget, så det overrasker ham ikke, at den kunne stå så længe, uden at der blev taget hånd om den.

Supplerende retsgrundlag

Administrativ praksis mv.

Ved lov nr. 1184 af 12. december 2005 om anvendelse af dobbeltbeskatningsaftale indgået mellem de danske erhvervsorganisationers kontor i Taipei og Taipeis repræsentationskontor i Danmark blev det i § 1, stk. 1, bestemt, at dobbeltbeskatningsaftalen finder anvendelse i Danmark.

Artikel 26 i dobbeltbeskatningsaftalen har denne ordlyd:

”Artikel 26

Begrænsning af aftalefordele

...

2. Uanset bestemmelserne i artikel 10, artikel 11 og artikel 12 kan et område i henhold til sin gældende lovgivning beskatte udbytter, renter og royalties, som betales af et selskab, som er hjemmehørende i dette område til et selskab, en fond eller et interessentskab eller nogen anden juridisk person, som er hjemmehørende i det andet område, når

a) mere end 50 pct. af kapitalen eller stemmerne i selskabet, fonden eller interessentskabet eller nogen anden juridisk person, som modtager udbytterne, renterne eller royaltybeløbene, direkte eller indirekte ejes eller kontrolleres af en person eller af forbundne selskaber, fonde eller interessentskaber eller andre juridiske personer, som ikke er hjemmehørende i et af områderne eller i den Europæiske Union eller det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, og

b) udbytterne, renterne og royaltybeløbene ikke ville have været omfattet af en nedsat skattesats eller en skattefritagelse i det område, hvorfra de hidrører, i medfør af be-

stemmelserne i nogen dobbeltbeskatningsaftale eller anden aftale, som er indgået mellem dette område og andre områder eller jurisdiktioner, hvis de blev betalt direkte fra selskabet i det førstnævnte område til nogen person eller forbundne selskaber, fonde eller interessentskaber eller nogen anden juridisk person, som direkte eller indirekte har del i ejerskabet eller kontrollen med det selskab, til hvilket udbytte, renter eller royaltobeløb bliver betalt.

...

Af forarbejderne til loven fremgår om bestemmelsen bl.a. (Folketingstidende 2005-06, tillæg A, lovforslag nr. L 43, s. 1160):

”Formålet med [stk. 2] er at hindre, at Taiwan anvendes som en skattefri ”gennemgangslejr” for betalinger mellem et dansk selskab og en eller flere personer hjemmehørende i et land, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsaftale med. Det bemærkes, at udbytte fra et dansk datterselskab til et udenlands moderselskab efter intern lovgivning i Danmark ikke beskattes, hvis skatten skal frafalde eller nedsættes efter en dobbeltbeskatningsaftale.”

Ved lov nr. 308 af 19. april 2006 blev der foretaget en ændring af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, 1. pkt., om skattepligt for selskaber mv. som nævnt i lovens § 1, stk. 1, med hjemsted i udlandet, der oppebærer renter fra kilder her i landet. Af en henvendelse af 24. februar 2006 til Folketingets Skatteudvalg fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer vedrørende lovforslaget (lovforslag nr. L 116 af 14. december 2005) og skatteministerens kommentar hertil af 3. marts 2006 fremgår bl.a.:

”Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) har i brev af 24. februar 2006 henvendt sig til Folketingets Skatteudvalg. Henvendelsen drejer sig om den del af lovforslaget L 116, der vedrører justering af koncerndefinitionen i diverse værneregler.

...

FSR: FSR er bekendt med, at nogle få andre lande har kildeskat på renter. I disse tilfælde foretages kapitalfondenes aktie- og låneinvesteringer via holdingselskaber i andre EU-lande, f.eks. Luxembourg.

Dette vil antageligt også blive situationen, hvis Danmark indfører kildeskat på renter. Konsekvensen vil herefter være, at rentebetalinger vil være omfattet af tynd kapitalisering. Yderligere vil konsekvensen være, at der løbende kan udloddes udbytte, hvilket i dag netop ikke sker, fordi Danmark har kuponskat på udbytte.

Kommentar: Den begrænsede skattepligt for renter efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, omfatter udenlandske selskaber, der oppebærer koncerntinterne renter fra Danmark. Denne begrænsede skattepligt bortfalder, hvis beskatningen af renterne skal frafalde eller nedsættes efter rente-/royalty direktivet eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

I den forbindelse skal man være opmærksom på, at i forhold til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, må det afgøres ud fra princippet om rette indkomstmodtager, hvem der oppebærer renterne.

Kildebeskatningen af renterne skal nemlig kun frafalde efter overenskomsterne, hvis renternes retmæssige ejer er hjemmehørende i den anden stat. Tilsvarende gælder i rente-/royalty direktivet, jf. direktivets artikel 1, stk. 1. Direktivets fordele kan endvidere nægtes anvendt i tilfælde af transaktioner, der har skatteunddragelse, skatteundgåelse eller misbrug som væsentligste bevæggrund eller en af de væsentligste bevæggrunde.

Hvis kapitalfondene foretager aktie- og låneinvesteringer via holdingselskaber, vil det skulle vurderes, om holdingselskabet er rette indkomstmodtager/retmæssig ejer af renteindkomsten. Et rent gennemstrømningsholdingselskab i eksempelvis Luxembourg kan efter min opfattelse næppe være rette indkomstmodtager/retmæssig ejer af renteindkomsten. Den schweiziske højesteret er kommet frem til, at et rent gennemstrømningsholdingselskab i Danmark ikke var retmæssig ejer til udbyttebetalinger efter den dansk-schweiziske overenskomst.”

Renteberegning mv.

Af Folketingets Skatteudvalgs spørgsmål nr. 527 af 3. maj 2022 (alm. del) til skatteministeren fremgår:

”Spørgsmål

Der er aktuelt ikke lovhjemmel til, at en skatteyder, som har fået fuldt medhold i en klage behandlet ved Landsskatteretten eller Skatteankenævn, og som Skatteministeriet har indbragt for domstolene, kan indbetale det omtvistede skatte- eller afgiftskrav til skatteforvaltningen imens, at sagen er verserende ved domstolene. Der er ligeledes ikke lovhjemmel til, at det omtvistede krav kan indbetales, såfremt at skatteyderen har vundet sagen ved en domstol og Skatteministeriet derefter vælger at anke dommen til en højere instans. Ministeren bedes på den baggrund besvare følgende spørgsmål:

- A. Er ministeren enig i, at den manglende adgang til at betale, udgør en væsentlig forskel fra civile sager, hvor en debitor altid kan vælge at betale et krav under protest for at undgå rentetilskrivninger, mens sagen verserer?
- B. Er ministeren enig i, at den manglende adgang til at betale indebærer, at der flyttes en renterisiko fra Skatteministeriet som kreditor til skatteyderen som debitor, hvorved det bemærkes, at i civile sager kan en kreditor ikke nægte at modtage betaling fra debitor, og må finde sig i at skulle tilbagebetale med renter, hvis det krav, som kreditor selv har rejst, viser sig ikke at eksistere?
- C. Er ministeren enig i, at den manglende renterisiko for Skatteministeriet indebærer en risiko for, at flere sager vil blive ført, end hvis det kostede Skatteministeriet renter at tage sagen igen i næste instans?

D. Er ministeren enig i, at skatteyderen rentemæssigt stilles dårligere i situationer, hvor skatteyderen har tabt sagen og indbringer den i forhold til sager, hvor skatteyderen har vundet og ministeriet indbringer den?

E. Er ministeren enig eller uenig i, at det er retssikkerhedsmæssigt betænkeligt såfremt, at staten opkræver renter efter, at skatteyderen har tilbudt at indbetale det omtvistede krav til skatteforvaltningen imens, sagen er verserende ved domstolene?

F. Vil ministeren oplyse, om ministeren har tænkt sig at fremsætte lovforslag, der gør det muligt at betale den skat, som skatteministeriet mener, skatteyderen skal betale?"

Af skatteministerens svar af 24. maj 2022 fremgår bl.a.:

"A.

Jeg kan alene udtale mig om søgsmål inden for Skatteministeriets ansvarsområde. Jeg kan herom oplyse, at landsretterne i flere domme har tiltrådt, at der ikke er hjemmel til, at skatteyderen frivilligt kan indbetale det omtvistede beløb med henblik på at undgå forretning, mens retssagen verserer, hvis skatteyderen tidligere har fået medhold i det administrative system eller ved en lavere retsinstans.

Senest er Østre Landsret imidlertid i dom af 31. marts 2022 vedrørende Heavy Transport Holding ApS nået frem til, at Skatteministeriet var afskåret fra at kræve renter af det omtvistede beløb i perioden fra skatteyder fik medhold ved Landsskatteretten og indtil domsafsigelsen ved landsretten, fordi selskabet i denne periode ikke havde mulighed for frivilligt at deponere beløbet med henblik på at undgå forrentning.

Det bemærkes, at dommen er anket til Højesteret af begge parter, og at jeg generelt ikke kommenterer på verserende retssager.

B. og C.

En skatteyder kan indbetale et omtvistet beløb til Skatteforvaltningen, selv om skatteyder bestrider Skatteforvaltningens afgørelse. Det spørgsmål, der har været forelagt landsretterne, vedrører derimod den særlige situation, at der er truffet en administrativ afgørelse, der fastslår, at kravet ikke består.

...

D.

Jeg mener ikke, at der kan svares entydigt på dette spørgsmål. Hvis en skatteyder ikke får medhold i en skattesag, kan skatteyderen enten betale det omtvistede beløb eller anmode Skatteforvaltningen om henstand i forbindelse med sagens indbringelse for domstolene. En henstandsansøgning vil som udgangspunkt blive imødekommet. I henstandsperioden vil der fortsat ske forrentning af det omstridte skattekrav, men henstanden vil også omfatte de påløbne renter. Skatteyderen kan dog som nævnt også vælge at betale det omstridte skattekrav, hvorved der ikke tilskrives renter, hvilket får betydning, hvis skatteyderen ikke får medhold i sagen. En skatteyder har således her to muligheder – at betale for at undgå rentetilskrivning eller anmode om henstand.

Hvis en skatteyder derimod har fået medhold, fx i en sag ved Landsskatteretten, og Skatteministeriet vælger at indbringe sagen for domstolene, vil skatteyderen efter Skat-

teministeriets opfattelse ikke have mulighed for at betale det omtvistede beløb, fordi Skatteforvaltningen i denne situation ikke har hjemmel til at modtage betalingen. Der vil derfor påløbe renter, der er akkumuleret fra tidspunktet for den seneste rettidige betaling for det omstridte skattekrav frem til den endelige domsafsigelse.

E. og F.

Jeg forstår udmærket de hensyn, som kan tale for at indføre en mulighed for frivilligt at indbetale eller deponere det omtvistede beløb. Omvendt skal det bl.a. overvejes om en deponeringsordning, der gør det muligt at berostille den nuværende forrentning af det omtvistede beløb, vil indebære afledte konsekvenser for de offentlige finanser.”

Supplerende anbringender

Sagerne 69/2021 og 79/2021

Skatteministeriet har supplerende anført bl.a., at udbyterne fra NetApp Denmark er kanaliseret via NetApp Cypern, der er et gennemstrømningsselskab, til NetApp Bermuda, der er et skattelyselskab. Der må derfor stilles strenge krav til beviset for, at hovedformålet ikke har været at misbruge den dansk-cypriotiske dobbeltbeskatningsoverenskomst og moder-/dat-terselskabsdirektivet, jf. præmis 110 i EU-Domstolens dom af 26. februar 2019. Her udtaler Domstolen bl.a., at det ikke kan ”udelukkes”, at der ikke er tale om retsmisbrug i tilfælde, hvor udbyttet ville have været fritaget for skat, hvis det var udloddet direkte til et selskab i en tredjestat.

Der foreligger nu dokumentation for, at NetApp USA ikke havde truffet beslutning om hjemtagelse, da NetApp Denmark den 28. september 2005 vedtog udlodningen af udbytte på 565.896.000 kr. til NetApp Cypern, idet hjemtagelse først blev besluttet på NetApp USA’s bestyrelsesmøde den 22. marts 2006. Dette fremgår af præsentationen fra NetApp USA’s finansafdeling i oktober 2005 og af referatet af bestyrelsesmødet den 22. marts 2006. For så vidt angår udbyttet på 92.012.000 kr. foreligger der ingen dokumentation for, at beløbet hovedet er viderekanaliseret til NetApp USA, og Johannes Gillis har for Højesteret forklaret, at udlodningen ikke var en del af en større strategi, at han ikke ved, hvorfor den blev foretaget, og at han tror, at det mere var en selvstændig handling fra de europæiske bogholderiers side. NetApp Denmark har derfor under alle omstændigheder ikke løftet sin bevisbyrde.

NetApp Denmark har fortsat ikke godtgjort, at der er tale om en skærpelse af skattemyndighedernes praksis med tilbagevirkende kraft. Der kan i den forbindelse ikke lægges vægt på forarbejderne til loven fra 2005 om en dobbeltbeskatningsaftale mellem de danske erhvervs-

organisationers kontor i Taipei og Taipeis repræsentationskontor i Danmark, idet forarbejderne ikke kan tages til indtægt for, at almindelige dobbeltbeskatningsaftaler ikke indeholder værn mod misbrug. Der kan heller ikke lægges vægt på forarbejderne til ændringen i 2006 af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, idet det netop er anført, at et rent gennemstrømningsholdingselskab i f.eks. Luxembourg næppe kan være rette indkomstmodtager/retmæssig ejer af den pågældende renteindkomst.

Det er ikke i strid med forvaltningsretlige principper eller andre regler, at skattemyndighederne afviste NetApp Denmarks anmodning om frivillig indbetaling af det omtvistede beløb, jf. UfR 2023.307 H, og anmodningen kan derfor ikke tillægges betydning for beregningen af det skyldige rentebeløb. Rentetilskrivningen er heller ikke i strid med artikel 6 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, idet skattesager ikke er omfattet af bestemmelsen, ligesom rentetilskrivning ikke i bestemmelsens forstand indebærer en anklage for en forbrydelse. Heller ikke artikel 47 i EU's Charter om grundlæggende rettigheder kan anvendes i en sag som den foreliggende, hvor der er tale om svig og misbrug. Der er i øvrigt ikke holdepunkter for, at en ordning, hvorefter morarenter tilskrives fra forfaldstidspunktet, indtil betaling sker i henhold til en bindende afgørelse eller erkendelse af ansvar, skulle stride mod bestemmelsen.

NetApp Denmark har supplerende anført bl.a., at det efter Johannes Gillis' forklaring for Højesteret må lægges til grund, at baggrunden for at stifte NetApp Cypern som mellemholdingselskab var, at der skulle findes en struktur, som muliggjorde hjemtagning af udbytter til NetApp USA under de gunstige skattebetingelser i henhold til American Jobs Creation Act. Det må lægges til grund, at den etablerede struktur blev anset for den enkleste, og der er ikke grundlag for at antage, at der skulle være tilsigtet et misbrug af moder-/datterselskabsdirektivet eller den dansk-cypriotiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

For så vidt angår udlodningen af 565.896.000 kr. til NetApp Cypern må det anses for godtgjort, at beløbet blev overført til NetApp USA, og at dette hele tiden havde været planlagt. Det må også anses for godtgjort, at NetApp Bermuda ikke havde reel råderet over beløbet, idet beløbet var nødvendigt for, at NetApp Bermuda kunne bidrage til den samlede hjemtagning i NetApp USA. Det er herefter uden betydning, at endelig beslutning om hjemtagning til NetApp USA først blev truffet på NetApp USA's bestyrelsesmøde den 22. marts 2006.

For så vidt angår udlodningen af 92.012.000 kr. kan det lægges til grund, at beløbet indgik i den samlede overførsel af 550 mio. USD fra NetApp Bermuda til NetApp USA den 3. april 2006. Udlodningsbeløbet stammede fra NetApp Denmarks salg af aktier i Holland i 2005, og den negative egenkapital på ca. 18 mio. USD, som opstod i NetApp Bermuda ved overførslen i april 2006 til NetApp USA, var kun mulig, fordi NetApp Bermuda længe forinden vidste, at der i NetApp Denmark ved salget af de hollandske aktier var skabt yderligere frie reserver, som man kunne få overført. Dette underbygges også af, at det af den officielle regnskabsrapportering pr. 27. april 2007 for NetApp USA fremgår, at der var ”no prior cumulative earnings”. Udlodningsbeløbet kunne have været overført med det samme til NetApp Cypern og derefter til NetApp Bermuda og NetApp USA, men det var ikke nødvendigt, da NetApp Bermuda i forvejen skulle optage betydelige lån for at finansiere overførslen af de 550 mio. USD til NetApp USA. Det er underordnet, hvad der skete med beløbet efter, at det i 2010 blev overført fra NetApp Denmark til NetApp Cypern og herefter til NetApp Bermuda, idet beløbet blot skulle udligne den negative egenkapital i NetApp Bermuda.

Der foreligger nu yderligere dokumentation for skattemyndighedernes praksis indtil 2008. Det fremgår f.eks. af forarbejderne til loven fra 2005 om en dobbeltbeskatningsaftale mellem de danske erhvervsorganisationers kontor i Taipei og Taipeis repræsentationskontor i Danmark, at der ikke er noget værn i udtrykket ”retmæssig ejer” i de almindelige dobbeltbeskatningsoverenskomster. Af forarbejderne til ændringen i 2006 af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, fremgår, at skattemyndighederne på dette tidspunkt fortsat satte lighedstegn mellem udtrykkene ”retmæssig ejer” i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og ”rette indkomstmodtager” i dansk skatteret.

Skatteministeriets krav om forrentning indebærer, at det samlede rentekrav pr. 31. januar 2023 vil være ca. 362 mio. kr., og af dette beløb vil ca. 155 mio. kr. skyldes bestemmelsen om rentes rente i opkrævningslovens § 16 c, stk. 1. Dette skal ses i forhold til Skatteministeriets samlede skattekrav på ca. 184 mio. kr. Der er tale om uforholdsmæssigt store rentebeløb, som alvorligt hindrer en parts adgang til at føre sag mod skattemyndighederne, og dette skal sammenholdes med, at NetApp Denmark ikke har fået mulighed for at deponere de omtvistede beløb hos skattemyndighederne. Der er tale om en krænkelse af artikel 6 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention og artikel 47 i EU’s Charter om grundlæggende rettigheder. Anvendelsesområdet for chartrets artikel 47 afhænger i modsætning til artikel 6 i Menneske-

rettighedskonventionen ikke af, at der er strid om borgerlige rettigheder og forpligtelser, eller at der er tale om en anklage for en forbrydelse.

Sag 70/2021

TDC har supplerende anført bl.a., at det i landsrettens dom korrekt er bemærket, at TDC ikke for landsretten gjorde gældende, at de kapitalfonde, der står bag NTC Holding og de øvrige selskaber i Luxembourg, ville kunne opnå skattefrihed af udbyttet, hvis TDC i stedet havde overført udbyttet til dem. Der må imidlertid i sagens natur findes retmæssige ejere af udbyttet, og der er nu for Højesteret fremlagt oversigter over de ultimative investorer. Det må på den baggrund i hvert fald kunne fastslås, at udbyttet alene er skattepligtigt i det omfang, det er videreført til aktionærer, som er skattepligtige af udbyttet til Danmark, således at skattepligten opgøres i forhold til hver enkelt aktionær for sig.

Alternativt bør sagen hjemvises til skattemyndighederne til opgørelse af de udbytteandele, der er skattepligtige.

Skatteministeriet har supplerende anført bl.a., at TDC efter EU-Domstolens dom af 26. februar 2019 har haft særlig anledning til at fremlægge oplysninger om, hvad der er sket med udbyttet efter overførslen i 2011 til NTC Holding, men det har TDC ikke gjort. Det må derfor fortsat lægges til grund, at NTC Holding og de øvrige selskaber i Luxembourg havde som hovedformål at videreudlodde udbyttet fra TDC til bl.a. kapitalfonde på Caymanøerne. Der er ingen dokumentation for, at de retmæssige ejere af udbytteandele er hjemmehørende i lande, som Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst med, og at disse ejere ville være fritaget for skattepligt efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

TDC's mere subsidiære påstand bør afvises, da den mangler klarhed og præcision og derfor er uegnet til at indgå i en domskonklusion.

Højesterets begrundelse og resultat

1. Sagens baggrund og problemstillinger

De foreliggende sager drejer sig om beskatning af udbytteudlodning fra danske datterselskaber til udenlandske moderselskaber. Sagerne skal bedømmes efter dansk skattelovgivning, EU's direktiv om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige

medlemsstater samt dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og henholdsvis Cypern, Luxembourg og USA.

I Højesterets sager *69/2021* og *79/2021* traf SKAT den 17. september 2010 afgørelse om, at NetApp Denmark ApS efter kildeskattelovens § 65, stk. 1, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, havde pligt til at indeholde skat af udbytter på 565.896.000 kr. og 92.012.000 kr., som NetApp Denmark henholdsvis den 28. september 2005 og 13. oktober 2006 udloddede til NetApp Holdings Ltd., Cypern (NetApp Cypern).

Landsskatteretten traf den 16. december 2011 afgørelse om, at NetApp Denmark ikke havde pligt til at indeholde skat af udbytterne.

Sagerne angår, om NetApp Denmark havde pligt til at indeholde skat. Hvis det er tilfældet, angår sagerne endvidere spørgsmål om NetApp Danmarks ansvar for betaling af de indeholdelsespligtige beløb, jf. kildeskattelovens § 69, stk. 1, og om forrentning af skattemyndighedernes krav mod NetApp Denmark, jf. navnlig opkrævningslovens § 7, stk. 1, og § 16 c, stk. 1.

I Højesterets sag *70/2021* afgav Skatterådet den 21. juni 2011 bindende svar på to spørgsmål fra TDC A/S vedrørende beskatning af en påtænkt udlodning af udbytte fra TDC til moderselskabet NTC Holding G.P. & Cie S.C.A., Luxembourg (NTC Holding). Skatterådet svarede ”Nej” til, at udlodning ville være skattefri efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 3. pkt., henholdsvis 5. pkt.

Landsskatteretten stadfæstede den 13. marts 2012 Skatterådets svar vedrørende selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 5. pkt., men gav TDC medhold i, at udlodning ville være skattefri efter 3. pkt.

Sagen angår, hvad der er den rigtige besvarelse af TDC's spørgsmål.

Der foreligger i sagerne generelle problemstillinger om selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (moder-/datterselskabsdirektivet), dobbeltbeskatningsoverenskom-

ster mellem Danmark og henholdsvis Cypern, Luxembourg og USA samt skattemyndighedernes praksis på området (pkt. 2 nedenfor).

Herudover foreligger der særlige spørgsmål vedrørende NetApp Denmark (pkt. 3) og TDC (pkt. 4). Højesterets konklusion fremgår af pkt. 5.

2. Generelle problemstillinger vedrørende reglerne om udbyttebeskatning

2.1. Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c

På tidspunkterne for NetApp Denmarks udlodninger til NetApp Cypern og Skatterådets bindende svar til TDC om påtænkt udlodning til NTC Holding fulgte det af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 1. pkt., at udlodningerne som udgangspunkt ville udløse skattepligt for NetApp Cypern og NTC Holding. Det ville indebære, at NetApp Denmark og TDC efter kildeskattelovens § 65, stk. 1, havde pligt til at indeholde den pågældende skat.

Det fremgik samtidig af bestemmelsen, at der gjaldt undtagelser til udgangspunktet om skattepligt. Det var herunder en betingelse for skattefritagelse, at beskatning skulle frafalde eller nedsættes efter moder-/datterselskabsdirektivet eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den stat, hvor moderselskabet var hjemmehørende, jf. bestemmelsens 4. pkt. (3. pkt. i 2011). Det fremgik videre af bestemmelsens 5. pkt., at skattepligten ikke omfattede deltagere i visse moderselskaber, der var optaget på listen over de selskaber, der er omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 1, litra a.

Af de grunde, som landsretten har anført, tiltræder Højesteret, at selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 5. pkt., må forstås således, at fritagelse for skattepligt forudsætter, at også betingelsen om, at beskatning skal frafalde eller nedsættes efter moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er opfyldt.

De generelle problemstillinger angår herefter, hvad henvisningen i § 2, stk. 1, litra c, til moder-/datterselskabsdirektivet og dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre stater nærmere indebærer (pkt. 2.2 og 2.3). Det er i den forbindelse et spørgsmål, hvilken betydning skattemyndighedernes praksis på området har (pkt. 2.4).

2.2. Moder-/datterselskabsdirektivet og EU-Domstolens praksis

Efter artikel 1, stk. 1, i moder-/datterselskabsdirektivet anvender hver medlemsstat direktivet på bl.a. overskud, som selskaber i denne medlemsstat udlodder til selskaber i andre medlemsstater, som de er datterselskaber af. Efter bestemmelsens stk. 2 er direktivet ikke til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre svig og misbrug.

Efter artikel 5, stk. 1, skal det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat.

Direktivet er implementeret i dansk ret ved, at selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, som betingelse for skattefritagelse kræver, at beskatning skal frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i direktivet. Efter selskabsskatteloven beror det således på direktivet, om der skal ske skattefritagelse.

EU-Domstolen har i dom af 26. februar 2019 (forenede sager C-116/16 og C-117/16) udtalt, at det generelle EU-retlige princip, hvorefter borgerne ikke må kunne påberåbe sig EU-retlige bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, skal fortolkes således, at de nationale myndigheder og domstole i tilfælde af svig eller misbrug skal nægte en skattepligtig person indrømmelsen af den fritagelse for kildeskat, der er fastsat i direktivets artikel 5, og at dette gælder, selv om der ikke findes nationale eller overenskomstmæssige bestemmelser, der foreskriver en sådan nægtelse (præmis 95). Domstolen forholder sig i den forbindelse til tidligere praksis vedrørende det nævnte princip, herunder dom af 5. juli 2007 i sag C-321/05, Kofoed, om EU's fusionsdirektiv (præmis 86-89).

NetApp Denmark og TDC har gjort gældende, at EU-Domstolens dom af 26. februar 2019 ikke i dansk ret kan tillægges betydning for forståelsen af direktivet og dermed af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c. Selskaberne har med henvisning til den nævnte dom af 5. juli 2007 i Kofoed-sagen anført, at det uanset EU-Domstolens dom af 26. februar 2019 må være en forudsætning for at statuere svig eller misbrug, at der i dansk ret er regler som nævnt i direktivets artikel 1, stk. 2, at der ikke på de relevante tidspunkter var sådanne regler, og at det princip om forbud mod svig og misbrug, som fremgår af dommen, ikke kan have direkte virkning for borgere og virksomheder. Selskaberne har i den forbindelse henvist til Højeste-

rets dom af 6. december 2016 i den såkaldte Ajos-sag (UfR 2017.824) og til loven om Danmarks tiltrædelse af Den Europæiske Union.

Som anført af landsretten henhører det efter artikel 267 i Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde under EU-Domstolen at afgøre spørgsmål om fortolkning af EU-retten, herunder moder-/datterselskabsdirektivet. Danske domstole skal derfor håndhæve den forståelse af direktivet og dermed af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, der fremgår af EU-Domstolens dom af 26. februar 2019, medmindre andet – som i Ajos-sagen – måtte følge af lov om Danmarks tiltrædelse af Den Europæiske Union, fordi danske domstole ved at følge EU-Domstolens dom ville handle uden for rammerne af deres beføjelse som dømmende magt.

I Ajos-sagen var udgangspunktet for problemstillingen, at der forelå en contra legem-situation, idet det ikke var muligt at fortolke den relevante bestemmelse i dansk lovgivning (den tidligere bestemmelse i funktionærlovens § 2 a, stk. 3) i overensstemmelse med de relevante EU-regler (EU's beskæftigelsesdirektiv). I de foreliggende sager følger det som nævnt direkte af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, at der kun kan ske skattefritagelse, hvis udbyttebeskatning skal frafalde eller nedsættes efter moder-/datterselskabsdirektivet. Selskabsskatteloven henviser således til direktivet, og der er som følge heraf ikke nogen modstrid mellem dansk lovgivning og direktivet som fortolket af EU-Domstolen. Der foreligger derfor ikke en contra legem-situation.

Danske domstole skal efter det anførte anvende selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, i overensstemmelse med moder-/datterselskabsdirektivet, således som direktivet er fortolket ved EU-Domstolens dom af 26. februar 2019. Det er på den baggrund uden betydning, om der – som anført af Skatteministeriet – på de relevante tidspunkter i de foreliggende sager forelå danske bestemmelser om svig og misbrug som nævnt i direktivets artikel 1, stk. 2.

2.3. Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med Cypern, Luxembourg og USA

De danske dobbeltbeskatningsoverenskomster med Cypern, Luxembourg og USA svarer for så vidt angår bestemmelser af betydning for de foreliggende sager i det væsentlige til OECD's modeloverenskomst fra 1977.

Overenskomsterne indeholder i artikel 10, stk. 2, stort set enslydende bestemmelser, hvorefter udbytte, som udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, alene kan beskattes i den førstnævnte stat med en vis procent af bruttobeløbet af udbyttet, såfremt modtageren er udbyttets ”retmæssige ejer” (”beneficial owner”). Overenskomsterne indeholder endvidere i artikel 3, stk. 2, stort set enslydende bestemmelser, hvorefter det, medmindre andet følger af sammenhængen, gælder, at ethvert udtryk, som ikke er defineret i overenskomsten, skal tillægges den betydning, som det har i den kontraherende stats lovgivning om de skatter, hvorpå overenskomsten finder anvendelse.

Udtrykket ”retmæssig ejer” er ikke defineret i overenskomsterne. Da udtrykket afgrænser de kontraherende staters indbyrdes beskatningskompetence, finder Højesteret, at det følger af sammenhængen, at betydningen ikke kan bero på de kontraherende staters respektive lovgivning.

Højesteret tiltræder, at udtrykket ”retmæssig ejer” må forstås i lyset af OECD-modeloverenskomsten, herunder OECD’s kommentarer fra 1977 om imødegåelse af misbrug. Ifølge disse kommentarer har udtrykket til formål at sikre, at dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke hjælper til skatteunddragelse eller skatteflugt gennem ”kunstgreb” og ”kunstfærdige juridiske konstruktioner”, der gør det ”muligt at drage fordel både af de fordele, der følger af visse nationale love, og af de skattelempelser, der følger af dobbeltbeskatningsoverenskomster.” I de reviderede kommentarer fra 2003 er dette uddybet og præciseret, og det er bl.a. anført, at det ikke vil være ”i overensstemmelse med hensigten og formålet med overenskomsten, hvis kildestaten skulle indrømme lempelse af eller fritagelse for skat i tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, på anden måde end som agent eller mellemmand blot fungerer som ’gennemstrømningsenhed’ (conduit) for en anden person, der rent faktisk modtager den pågældende indkomst.”

NetApp Denmark og TDC har gjort gældende, at det af forarbejderne til ændringen i 2001 af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, fremgår, at lovgivningsmagten har forudsat en forståelse af begrebet ”retmæssig ejer”, som ikke bygger på OECD-modeloverenskomsten med tilknyttede kommentarer, men på udtrykket ”rette indkomstmodtager” i dansk skatteret.

Formålet med den nævnte lovændring var at forhindre det misbrug af den hidtil gældende skattefrihed for udbyttebetaling, der fulgte af etablering af danske holdingselskaber, som alene havde til formål at omgå andre landes beskatning, og samtidig tage højde for de undtagelser til hovedreglen om kildebeskatning, som Danmark er forpligtet til at have efter f.eks. dobbeltbeskatningsoverenskomster, jf. skatteministerens besvarelse af 24. november 2000 af et spørgsmål fra Folketingets Skatteudvalg (L 99 – bilag 2). Det må på den baggrund have formodningen klart imod sig, at der ved lovændringen skulle være forudsat en anden forståelse af udtrykket ”retmæssig ejer” i de relevante dobbeltbeskatningsoverenskomster end den, der fremgår af OECD’s modeloverenskomst med kommentarer, således at der skulle ske skattefritagelse i videre omfang end påkrævet efter overenskomsterne.

Som anført af landsretten indeholder forarbejderne til lovændringen i 2001 ikke nogen omtale af udtrykket ”retmæssig ejer” (eller ”rette indkomstmottager”). Højesteret finder, at der heller ikke i øvrigt er holdepunkter for en anden forståelse af udtrykket ”retmæssig ejer” end den anførte. Det, som skatteministeren i besvarelser til Folketinget anførte om muligheder for bl.a. omstrukturering og indskydelse af mellemholdingselskaber, kan ikke forstås på den måde, at det var hensigten at tillade misbrug i form af ”kunstgreb” mv., som efter modeloverenskomsten og de tilknyttede kommentarer netop begrunder, at der ikke er skattefritagelse.

2.4. Administrativ praksis mv.

NetApp Denmark og TDC har gjort gældende, at den forståelse af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, moder-/datterselskabsdirektivet og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, som Skatteministeriet påberåber sig, er udtryk for en ændring af administrativ praksis med tilbagevirkende kraft, bl.a. fordi skattemyndighederne indtil 2008 har anset udtrykket ”retmæssig ejer” i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne for sammenfaldende med udtrykket ”rette indkomstmottager” i dansk skatteret. NetApp Denmark og TDC har anført, at beviset for denne praksisændring ikke består i, at skattemyndighederne ikke tidligere har grebet ind i sager som de foreliggende, men i Skatteministeriets tilkendegivelser over for Folketinget indtil 2008, herunder i forbindelse med ændringen i 2001 af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

Som anført i pkt. 2.3 finder Højesteret, at der ikke i forarbejderne til lovændringen i 2001 er holdepunkter for, at der har været forudsat en anden forståelse af udtrykket ”retmæssig ejer” i

de relevante dobbeltbeskatningsoverenskomster end den, der følger af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst.

Efter lovændringen i 2001 har Skatteministeriet i nogle tilfælde afgivet svar til Folketinget, som kan forstås således, at der efter ministeriets opfattelse er sammenfald mellem udtrykkene "retmæssig ejer" i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og "rette indkomstmodtager" i dansk skatteret. Højesteret finder, at sådanne tilkendegivelser, der er i strid med den ovenfor anførte forståelse, ikke kan tillægges afgørende betydning. Højesteret tilføjer, at der i den omhandlede periode foreligger en række modstående tilkendegivelser, bl.a. i ligningsvejledningen fra juli 2003, hvor det med henvisning til OECD's 2003-kommentarer er anført, at begrebet "retmæssig ejer" ikke skal forstås i snæver teknisk sammenhæng, men snarere ud fra en formålsfortolkning af overenskomsterne, herunder hensynet til at undgå eller omgå beskatning.

3. Særligt om NetApp Denmark

3.1. Første udlodning – 565.896.000 kr.

Af de grunde, som landsretten har anført, tiltræder Højesteret, at der som udgangspunkt ikke er skattefritagelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Cypern eller efter moder-/datterselskabsdirektivet. Højesteret finder således, at NetApp Cypern i forhold til datterselskabet NetApp Denmark og moderselskabet NetApp Bermuda må anses for et gennemstrømningsselskab, der ikke nyder beskyttelse efter overenskomsten eller direktivet.

Spørgsmålet er, om det kan føre til et andet resultat, at NetApp Denmark – hvis moderselskabet på tidspunktet for udlodningen havde været NetWork Appliance Inc. (NetApp USA) og ikke NetApp Cypern – kunne have udloddet udbyttet til NetApp USA med den virkning, at udbyttet som følge af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA havde været fritaget for skattepligt.

Af EU-Domstolens dom af 26. februar 2019 fremgår om denne problemstilling, at det ved undersøgelsen af koncernstrukturen er uden betydning, at visse af de retmæssige ejere af det udbytte, som er blevet overført af gennemstrømningsselskaber, har deres skattemæssige hjemsted i en tredjestat, som kildestaten har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Den omstændighed, at der findes en sådan overenskomst, kan således efter dommen ikke i sig selv udelukke, at der foreligger retsmisbrug, og kan dermed ikke rejse tvivl om, at der foreligger

retsmisbrug, hvis dette er behørigt godtgjort af samtlige de faktiske omstændigheder, som bevidner, at de erhvervsdrivende har udført rent formelle eller kunstige transaktioner, der savner enhver økonomisk og forretningsmæssig begrundelse, med det hovedformål uretmæssigt at drage fordel af den fritagelse for kildeskat, der er fastsat i artikel 5 i moder-/datterselskabsdirektivet (præmis 108). Det fremgår også, at når dette er sagt, kan det heller ikke udelukkes, såfremt der foreligger en situation, hvor udbyttet ville have været fritaget, hvis det var blevet udloddet direkte til det selskab, som har sit hjemsted i en tredjestat, at målet med koncernstrukturen ikke er udtryk for retsmisbrug. I et sådant tilfælde kan koncernens valg af en sådan struktur i stedet for direkte udlodning af udbyttet til det nævnte selskab ikke anfægtes (præmis 110).

Højesteret bemærker herefter:

Der foreligger ikke nærmere oplysninger om baggrunden for, at det i 2005 blev besluttet at etablere en selskabsstruktur, hvorefter NetApp Cypem skulle stiftes som nyt moderselskab for NetApp Danmark – og herefter indgå i en samlet udbyttetransaktion fra NetApp Danmark til NetApp Bermuda og NetApp USA – i stedet for at gøre NetApp USA til moderselskab for NetApp Danmark, således at udbyttet kunne udloddes direkte til NetApp USA. Der er herunder ikke fremlagt oplysninger om den rådgivning fra PwC, som efter Johannes Gillis' forklaring for Højesteret lå til grund for beslutningen.

Under disse omstændigheder må det efter Højesterets opfattelse kræve klare holdepunkter at antage, at der ikke ved udlodningen til NetApp Cypem – hvor skattepligten efter selskabsskatelovens § 2, stk. 1, litra c, som udgangspunkt opstod – forelå retsmisbrug efter direktivet. Højesteret finder, at sådanne holdepunkter ikke foreligger, og lægger vægt på, at endelig beslutning om hjemtagning til NetApp USA først blev truffet den 22. marts 2006, at udbyttebeløbet forud for dette henstod i NetApp Bermuda i ca. 5 måneder, hvor det blev investeret i obligationer, og at det må lægges til grund, at NetApp-koncernen i denne periode frit kunne have besluttet at anvende udbyttet til andet end hjemtagelse til NetApp USA.

Efter det anførte om udbyttebeløbets henståen i NetApp Bermuda efter udlodningen fra NetApp Danmark og NetApp Cypem finder Højesteret endvidere, at NetApp USA ikke efter

dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA kan anses for retmæssig ejer af beløbet, jf. overenskomstens artikel 10, stk. 2.

Højesteret finder herefter, at NetApp Cypern efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, er skattepligtig af udbyttet, og at NetApp Denmark som følge heraf efter kildeskattelovens § 65, stk. 1, havde pligt til at indeholde skat af beløbet.

3.2. Anden udlodning – 92.012.000 kr.

Ved aftale af 25. oktober 2005 solgte NetApp Denmark sine aktier i NetApp B.V., Holland (NetApp Holland) til NetApp Holding & Manufacturing B.V. (NetApp Holding Holland) for 14 mio. euro. Ifølge aftalen skulle købesummen betales senest den 30. april 2006.

Af NetApp Denmarks årsrapport for 2005/06 af 13. oktober 2006 (regnskabsåret sluttede den 30. april 2006) fremgår, at der blev foreslået et udbytte for regnskabsåret på ca. 92 mio. kr. I tilknytning hertil fremgår det af NetApp Denmarks revisionsprotokollat til årsrapport for 2009/10, at NetApp Denmark i sin årsrapport for 2005/06 foreslog en udlodning på ca. 92 mio. kr. til NetApp Cypern, men at denne udlodning ikke kunne blive betalt, før NetApp Holding Holland havde betalt købesummen på 14 mio. euro for aktierne i NetApp Holland, hvilket skete i regnskabsåret 2009/10. Et beløb på ca. 18,6 mio. USD svarende til udbyttet på ca. 92 mio. kr. blev den 3. maj 2010 overført til NetApp Cypern og efter det oplyste derfra til NetApp Bermuda.

NetApp Denmark har gjort gældende, at udbyttet på ca. 92 mio. kr. fra NetApp Denmark til NetApp Cypern indgik i det udbytte på 550 mio. USD, som NetApp Bermuda den 3. april 2006 overførte til NetApp USA. Det indebærer ifølge NetApp Denmark, at udbyttet på ca. 92 mio. kr. er fritaget for beskatning i henhold til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, sammenholdt med den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Højesteret bemærker herefter:

Den 22. marts 2006 traf bestyrelsen i NetApp USA beslutning om udlodning af et udbytte på 550 mio. USD fra NetApp Bermuda til NetApp USA, herunder ved at NetApp Bermuda skulle optage et lån på 300 mio. USD. Efter det oplyste var grunden, at American Jobs Creation

Act 2004 gav amerikanske selskaber mulighed for at hjemtage udbytter fra udenlandske datterselskaber til en særlig lempelig beskatning mod at forpligte sig til at anvende udbytterne til særlige formål i USA. Udbyttet skulle hjemtages senest ved udgangen af regnskabsåret 2006, hvilket for NetApp USA var den 30. april 2006. Udbyttet blev udloddet den 3. april 2006 og beskattet i USA. Af regnskabet for NetApp Bermuda for 2005/06 fremgår, at der blev deklareret et udbytte på 550 mio. USD.

Af NetApp USA's konsoliderede årsregnskab for 2005/06 fremgår, at "as a result of this dividend, there was no significant unremitted earnings held by our foreign subsidiaries at April 30, 2006". I overensstemmelse hermed fremgår det af NetApp USA's bogføring vedrørende nettooplysning i officiel regnskabsrapportering pr. 27. april 2007, at der efter hjemtagning af udbytte fra NetApp Denmark i 2006 ikke var frie midler i det danske datterselskab.

På den anførte baggrund finder Højesteret det godtgjort, at udbyttet på ca. 92 mio. kr. fra NetApp Denmark var indeholdt i det udbytte på 550 mio. USD, som NetApp Bermuda den 3. april 2006 overførte til NetApp USA. Højesteret finder endvidere, at den eneste retmæssige ejer af dette udbytte har været NetApp USA, hvor udbyttet også er blevet beskattet. Dette gælder, uanset at et beløb på ca. 92 mio. kr. – svarende til udbyttet – først i 2010 blev overført til NetApp Cypern og derfra til NetApp Bermuda. NetApp Bermuda havde således som nævnt ovenfor optaget det lån, der gav grundlag for i 2006 at udlodde ca. 92 mio. kr. til NetApp USA i udbytte fra NetApp Denmark.

Efter det anførte er udbyttet på ca. 92 mio. kr. fritaget for beskatning efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, sammenholdt med den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst. NetApp Denmark har derfor ikke været forpligtet til at indeholde udbytteskat efter kildeskattelovens § 65, stk. 1.

3.3. Ansvar efter kildeskattelovens § 69

NetApp Denmark var bekendt med grundlaget for, at udlodningen den 28. september 2005 til NetApp Cypern er skattepligtig efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c. Der er ikke heroverfor oplyst forhold, som kan begrunde, at NetApp Denmark har haft tilstrækkelig føje til at tro, at udbyttet ikke var skattepligtig.

Højesteret finder herefter, at NetApp Denmark efter kildeskattelovens § 69, stk. 1, er ansvarlig for betaling af skat vedrørende udlodningen.

3.4. Rentespørgsmål

Efter det, der er anført i pkt. 3.1 og 3.2, er der alene spørgsmål om forrentning med hensyn til NetApp Denmarks pligt til at indeholde skat vedrørende udlodningen den 28. september 2005 af 565.896.000 kr.

Ved landsrettens dom af 3. maj 2021 blev NetApp Denmark frifundet for så vidt angår denne udlodning, og landsretten tog derfor i dommen af 2. juli 2021 ikke stilling til spørgsmålet om forrentning af det indeholdelsespligtige beløb. Begge domme er anket til Højesteret, og Højesteret kan nu tage stilling til spørgsmålet.

Af de grunde, som landsretten har anført vedrørende forståelsen af opkrævningslovens § 5, stk. 1, og § 7, stk. 1, finder Højesteret, at seneste rettidige betalingsdag for det skyldige beløb var 14 dage efter SKAT's påkrav af 17. september 2010, dvs. den 1. oktober 2010. Skatteministeriets krav skal forrentes fra denne dato, og det er i den forbindelse ikke i strid med forvaltningsretlige principper eller andre regler, at skattemyndighederne afslog NetApp Denmarks anmodning af 4. december 2015 om deponering af de omstridte beløb, jf. Højesterets dom af 18. oktober 2022 (UfR 2023.307).

Opkrævningsloven indeholder i kapitel 5 reglerne om én skattekonto. Det fremgår herunder af lovens § 16 a, stk. 4, at krav på indbetalinger fra virksomheder påvirker (debiteres) saldoopgørelsen fra den seneste rettidige indbetalingsdag for beløbet, og Højesteret tiltræder, at seneste rettidige indbetalingsdag også efter denne bestemmelse var den 1. oktober 2010. Af lovens § 16 c, stk. 1, fremgår, at en debetsaldo på kontoen forrentes med den rente, der er fastsat i § 7, stk. 1, jf. stk. 2, og at renten beregnes dagligt og tilskrives månedligt, dvs. med rentes rente. Reglerne om én skattekonto trådte i kraft den 1. august 2013.

Efter lovens ordlyd skal det skyldige beløb herefter forrentes som påstået af Skatteministeriet.

Højesteret er opmærksom på, at en forståelse af opkrævningsloven i overensstemmelse med dens ordlyd indebærer, at skattemyndighedernes samlede rentekrav mod NetApp Denmark er

meget stort i forhold til det indeholdelsespligtige beløb. En væsentlig del af kravet skyldes de nævnte bestemmelser i lovens § 16 a, stk. 4, og § 16 c, stk. 1, om rentes rente. Dette skal ses i sammenhæng med, at NetApp Denmark – som følge af, at selskabet har fået medhold i Landsskatteretten og til dels i landsretten – ikke har haft mulighed for at deponere de omstridte beløb, f.eks. ved indsættelse på skattekontoen, og herved undgå forrentning indtil det tidspunkt, hvor domstolene måtte give Skatteministeriet medhold i de foreliggende sager.

Højesteret finder, at der ikke i opkrævningslovens forarbejder er tilstrækkeligt grundlag for en forståelse af loven i strid med ordlyden af § 16 a, stk. 4, og § 16 c, stk. 1. Der er heller ikke grundlag for at antage, at forrentning efter bestemmelsen indebærer en krænkelse af NetApp Danmarks rettigheder efter artikel 6 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention eller artikel 47 i EU's Charter om grundlæggende rettigheder.

Højesteret finder herefter, at skattemyndighedernes krav mod NetApp Denmark skal forrentes som påstået af Skatteministeriet.

Højesteret finder samtidig, at der er anledning for lovgivningsmagten til at forholde sig til, om konsekvenser af opkrævningsloven som de foreliggende, der må ses i sammenhæng med spørgsmålet om ret til deponering af omstridte beløb, er ønskelige.

4. Særligt om TDC

Som anført i pkt. 2.1 må bestemmelsen i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 5. pkt., forstås således, at fritagelse for skattepligt forudsætter, at også betingelsen om, at beskatning skal frafalde eller nedsættes efter moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er opfyldt.

TDC har ikke for Højesteret fremlagt oplysninger om, hvad der er sket med det udbytte, som anmodningen om bindende svar angik, og som TDC i august 2011 udloddede til NTC Holding i Luxembourg. Herefter og i øvrigt af de grunde, som landsretten har anført, tiltræder Højesteret, at spørgsmål 1 og 2 i Landsskatterettens kendelse af 13. marts 2012 begge skal besvares med ”nej”.

Højesteret finder, at TDC's mere subsidiære påstand efter sit indhold er for uklar til at kunne tages under påkendelse. Der er endvidere ikke grundlag for at tage TDC's mest subsidiære påstand til følge.

5. Hovedkonklusioner og sagsomkostninger

NetApp Denmark har indeholdelsespligt for så vidt angår udbytteskat af udlodningen den 28. september 2005 af 565.896.000 kr. til NetApp Cypern.

NetApp Denmark har ikke indeholdelsespligt for så vidt angår udbytteskat af udlodningen den 13. oktober 2006 af 92.012.000 kr. til NetApp Cypern. Højesteret ophæver herefter landsrettens dom af 2. juli 2021 om forrentning.

NetApp Denmark skal for så vidt angår det indeholdelsespligtige beløb med virkning fra den 1. oktober 2010 betale renter efter opkrævningslovens § 7 og med virkning fra den 1. august 2013 også efter lovens kapitel 5 om én skattekonto.

Skatteministeriet har opfyldt sagsomkostningsafgørelsen i landsrettens dom af 3. maj 2021 og skal efter sagens udfald for Højesteret have tilbagebetalt beløbet af NetApp Denmark.

Spørgsmål 1 og 2 i Landsskatterettens kendelse vedrørende TDC skal begge besvares med "nej".

I sagerne vedrørende NetApp Denmark er sagsomkostninger for landsret og Højesteret fastsat til 3,5 mio. kr. til advokatudgift og 10.000 kr. til dækning af retsafgift, i alt 3.510.000 kr. Højesteret har lagt vægt på sagens udfald, omfang og karakter. Beløbet omfatter også sagsomkostninger vedrørende landsrettens dom af 2. juli 2021 om forrentning.

Thi kendes for ret:

NetApp Denmark ApS skal anerkende, at der er pligt til at indeholde udbytteskat med 158.450.880 kr., svarende til 28 % af udbyttet på 565.896.000 kr., der den 28. september 2005 blev besluttet udloddet fra NetApp Denmark ApS, og at selskabet er ansvarlig for betalingen af det ikke indeholdte beløb.

NetApp Denmark ApS skal anerkende, at det ikke indeholdte beløb på 158.450.880 kr. skal tillægges renter efter opkrævningslovens § 7 med virkning fra den 1. oktober 2010.

Skatteministeriet skal anerkende, at NetApp Denmark ApS ikke havde pligt til at indeholde udbytteskat med 25.763.360 kr. svarende til 28 % af udbyttet på 92.012.000 kr., der den 13. oktober 2006 blev besluttet udloddet fra NetApp Denmark ApS.

NetApp Denmark ApS skal betale 2.500.000 kr. til Skatteministeriet med procesrente fra den 28. maj 2021.

Landsrettens dom af 2. juli 2021 ophæves.

Landsrettens dom af 3. maj 2021 stadfæstes for så vidt angår TDC A/S.

TDC A/S' mere subsidiære påstand 1 afvises.

Skatteministeriet frifindes for TDC A/S' mest subsidiære påstand 1 og påstand 2.

I sagsomkostninger for landsret og Højesteret skal NetApp Denmark ApS betale 3.510.000 kr. til Skatteministeriet.

I sagsomkostninger for Højesteret skal TDC A/S betale 500.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte beløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse.

Sagsomkostningsbeløbene forrentes efter rentelovens § 8 a.