



HØJESTERETS DOM

afsagt torsdag den 11. juni 2026

Sag BS-36976/2025-HJR
(2. afdeling)

Skatteministeriet
(advokat Steffen Sværke)

mod

A
(advokat Søren Aagaard)

og

Sag BS-36974/2025-HJR

Skatteministeriet
(advokat Steffen Sværke)

mod

B
(advokat Søren Aagaard)

og

C
(advokat Arne Møllin Ottosen)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 24. afdeling den 2. juli 2025 (BS-9004/2023-OLR og BS-9008/2023-OLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Poul Dahl Jensen, Michael Rekling, Kristian Korfits Nielsen, Søren Højgaard Mørup og Julie Arnth Jørgensen.

Påstande

Parterne har gentaget deres påstande.

Retsgrundlag

Forældelseslovens § 1 og § 3, stk. 1, lyder:

”§ 1. Fordringer på penge eller andre ydelser forældes efter reglerne i denne lov, medmindre andet følger af særlige bestemmelser om forældelse i anden lov.

...

§ 3. Forældelsesfristen er 3 år, medmindre andet følger af andre bestemmelser.”

Foranlediget af forældelseslovens 3-årige forældelsesfrist blev skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 3, om en 5-årig forældelsesfrist for krav afledt af en skatteansættelse i visse sager, indført, jf. lov nr. 523 af 6. juni 2007 om ændring af forskellige lovbestemmelser om forældelse af fordringer m.v. Bestemmelsen lyder nu:

”Stk. 3. Fristen efter forældelseslovens § 3, stk. 1, er 5 år for krav afledt af en ansættelse vedrørende kontrollerede transaktioner, jf. § 26, stk. 5, og for krav afledt af en ansættelse vedrørende overdragelse af aktier, aktiver og passiver som led i en aktieombytning, spaltning eller tilførsel af aktiver, jf. § 26, stk. 8.”

Kildeskattelovens § 67 A lyder:

”§ 67 A. Fristen efter forældelseslovens § 3, stk. 1, er 5 år for krav omfattet af §§ 65-65 D.”

Kildeskattelovens §§ 65-65 D angår udloddende selskabers indeholdelse af udbytteskat (§ 65), begrænset skattepligtiges betaling af udbytteskat i de tilfælde, hvor der ikke indeholdes kildeskat (§ 65 A), begrænset skattepligtige selskabers skat ved arbejdsudleje (§ 65 B), royaltymbetalendes indeholdelse af royaltyskat (§ 65 C) og rentebetalendes indeholdelse af renteskat (§ 65 D).

Kildeskattelovens § 65 om indeholdelse af udbytteskat og § 65 C om indeholdelse af royaltyskat lyder:

”§ 65. I forbindelse med enhver vedtagelse eller beslutning om udbetaling eller godskrivning af udbytte af aktier eller andele i selskaber eller

foreninger m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, 2, 2 e, 2 h, 4 og 5 a, skal vedkommende selskab eller forening m.v. indeholde 27 pct. af det samlede udbytte, medmindre andet følger af stk. 2 eller 4-6, eller følger af stk. 12, jf. dog stk. 13, eller af regler, der er fastsat i medfør af stk. 3. Opkøb af egne aktier eller andele sidestilles med en beslutning om udbetaling eller godskrivning. Til udbytte henregnes beløb omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 2, og udlodning af likvidationsprovenu foretaget i kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, når en af betingelserne i ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, litra a-d, er opfyldt. Bestemmelsen i § 46, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse. Det indeholdte beløb benævnes "udbytteskat".

Stk. 2. Udbytteskat indeholdes ikke i udbytte af selskabets egne aktier eller andele. Told- og skatteforvaltningen kan forlange, at selskabet foreviser dokumentation for størrelsen af dets beholdning af egne aktier eller andele.

Stk. 3. Skatteministeren kan fastsætte regler om, at der ikke skal indeholdes udbytteskat i udbytter, der ikke skal medregnes ved opgørelsen af modtagerens skattepligtige indkomst. Skatteministeren kan endvidere fastsætte regler om offentliggørelse af en database over selskaber og foreninger m.v., som er berettiget til at modtage udbytte uden indeholdelse af udbytteskat. § 65 C, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse vedrørende indeholdelse af udbytteskat. Skatteministeren kan fastsætte regler om nødvendig dokumentation for foreninger m.v., som er berettiget til at modtage udbytte uden indeholdelse af udbytteskat, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 11. pkt.

Stk. 4. Der indeholdes ikke udbytteskat i udbytte, som et selskab, der er hjemmehørende i udlandet, modtager fra et selskab, der er hjemmehørende her i landet, jf. stk. 1, når det pågældende udbytte ikke er omfattet af skattepligten, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 1. pkt. finder dog ikke anvendelse, når det pågældende udbytte ikke er omfattet af skattepligten som følge af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 5.-7. pkt.

Stk. 5. Der skal ikke foretages indeholdelse i udbytte m.v., der er skattefrit for modtageren i henhold til ligningslovens § 16 A, stk. 4, nr. 2, eller § 16 B, stk. 5.

Stk. 6. Af udbytte af aktier eller andele som modtages af selskaber og foreninger m.v. og fonde m.v., der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1 eller efter fondsbeskatningsloven, kan der indeholdes 22 pct.

udbytteskat. Uanset 1. pkt. kan der af udbytte af skattefri porteføljeaktier, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 3, undlades at indeholde udbytteskat. Uanset 1. pkt. kan der endvidere af udbytte af aktier og andele, som modtages af investeringsselskaber, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 19, og af udbytte af aktier og andele, som modtages af investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 c, indeholdes 15 pct. udbytteskat. Uanset 1. pkt. kan der yderligere af udbytte og andele, der modtages af foreninger m.v., jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, indeholdes 15 pct. udbytteskat. Skatteministeren fastsætter regler om nødvendig dokumentation for, at indeholdelse med de nedsatte satser kan finde sted, herunder, for så vidt angår 1., 3. og 4. pkt., regler om offentliggørelse af en selskabsmandtalsdatabase.

Stk. 7. Investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 c, skal ved udbetaling eller godskrivning af udbytte indeholde 27 pct. af det samlede udbytte, medmindre andet følger af stk. 6, 1., 4. og 5. pkt., eller stk. 8 eller af regler, der er fastsat i medfør af stk. 3. Det indeholdte beløb benævnes udbytteskat. Bestemmelsen i § 46, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 8. Der indeholdes ikke udbytteskat af udbytte fra investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 c, der udelukkende investerer i fordringer omfattet af kursgevinstloven, hybride gældslignende instrumenter udstedt af selskaber og omfattet af statsskatteloven, aktier i det administrationsselskab, der forestår investeringsinstituttets administration, afledte finansielle instrumenter efter Finanstilsynets regler herom og beviser i investeringsinstitutter med minimumsbeskatning omfattet af ligningslovens § 16 C, der udelukkende investerer i aktiver som nævnt i denne bestemmelse. Endvidere indeholdes der ikke udbytteskat af udbytte fra investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 c, når modtageren er et investeringsselskab, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 19, eller et andet investeringsinstitut med minimumsbeskatning, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 c, eller hvor der er tale om udbytte af investeringsinstituttets egne aktier.

Stk. 9. Investeringselskaber, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 19, skal ved udbetaling eller godskrivning af udbytte indeholde 27 pct. af det samlede udbytte, medmindre andet følger af stk. 6, 1., 4. og 5. pkt., eller stk. 10 eller af regler, der er fastsat i medfør af stk. 3. Det indeholdte beløb benævnes udbytteskat. Bestemmelsen i § 46, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 10. Der indeholdes ikke udbytteskat af udbytte fra investeringselskaber, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 19, når modtageren er et andet investeringselskab, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 19, eller et investeringsinstitut med minimumsbeskatning, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 c, eller hvor der er tale om udbytte af investeringselskabets egne aktier.

Stk. 11. En kontoførende investeringsforening, som erhverver ret til udbytte, hvori der efter regler, som er fastsat i medfør af stk. 3, ikke indeholdes udbytteskat, eller hvori der indeholdes udbytteskat efter stk. 6, 1. pkt., skal, medmindre andet følger af stk. 2, 4, 5, 8 eller 10 eller af regler, der er fastsat i medfør af stk. 3, indeholde den udestående udbytteskat i beløbet efter reglerne i stk. 1, 7 eller 9. I disse tilfælde forfalder udbytteskatten til betaling på tidspunktet for retserhvervelsen, og reglerne i § 66 finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 12. Af udbytte af aktier omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 4, 4 A eller 4 B skal indeholdes 44 pct., når udbyttmodtageren er skattemæssigt hjemmehørende eller registreret efter reglerne i et af de i ligningslovens § 5 H, stk. 2, anførte lande. Selv om modtageren af udbyttet ikke er skattemæssigt hjemmehørende eller registreret efter reglerne i et af de i ligningslovens § 5 H, stk. 2, anførte lande, finder 1. pkt. tilsvarende anvendelse, hvis udbyttmodtageren ikke er udbyttets retmæssige ejer og udbyttet videreføres til en modtager som omhandlet i 1. pkt.

Stk. 13. Stk. 12 finder ikke anvendelse, hvis den indeholdelsespligtige godtgør, at udbyttets retmæssige ejer er skattemæssigt hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU eller EØS, eller som har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

...

§ 65 C. I forbindelse med enhver udbetaling eller godskrivning af royalty til en person eller et selskab m.v., der er skattepligtig efter § 2, stk. 1, nr. 8, eller selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra g), skal den, for hvis regning udbetalingen eller godskrivningen foretages, indeholde 22 pct. af den samlede royalty. Hvis den, for hvis regning udbetaling eller godskrivning foretages, ikke har hjemting her i landet og udbetalingen eller godskrivningen foretages af en dertil befuldmægtiget, der har hjemting her i landet, er den befuldmægtigede medansvarlig for, at indeholdelsen foretages. Bestemmelsen i § 46, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse. Det indeholdte beløb benævnes "royaltyskat".

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte regler om, at der enten slet ikke skal foretages indeholdelse, eller at der skal foretages indeholdelse med en sats, der er mindre end 22 pct., hvis Danmark og den stat, hvor royaltymodtageren er hjemmehørende, i en dobbeltbeskatningsoverenskomst har aftalt, at royaltybetalinger fra kilder her i landet til modtagere i den pågældende stat ikke kan beskattes eller kun beskattes med en sats, der er lavere end 22 pct.

Stk. 3. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte regler om, at indeholdelsespligten ikke påhviler den, for hvis regning udbetaling eller godskrivning af royalty foretages, såfremt udbetalingen eller godskrivningen ikke foretages direkte til royaltymodtageren, men til en person, et dødsbo, et selskab, en fond, en forening eller en institution m.v. med hjemting her i landet, der varetager royaltymodtagerens interesser. I så fald pålægges indeholdelsespligten og de hertil knyttede pligter til indbetaling og indsendelse af oplysninger i stedet for den nævnte person, dødsbo, selskab, fond, forening eller institution m.v.

Stk. 4. Til royalty henregnes betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende ethvert patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode eller som vederlag for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer."

Kildeskattelovens § 67 A blev indført ved lov nr. 1560 af 21. december 2010. Af lovforslaget (Folketingstidende 2010-11, 1. samling, lovforslag nr. L 75, tillæg A) fremgår bl.a.:

"Bemærkninger til lovforslaget
Almindelige bemærkninger

...

2.8. Ændring af forældelsesbestemmelser for krav på kildeskat vedrørende udbytter, royalties og renter omfattet af kildeskattelovens §§ 65-65D

2.8.1. Gældende ret

Krav på indeholdelse af skat er fra og med den 1. januar 2011 omfattet af forældelseslovens 3 årsfrist. En overgangsbestemmelse i forældelsesloven har dog betydet, at den tidligere gældende 5 års frist har haft virkning til og med d. 31. december 2010. Forældelsesfristen løber fra det tidspunkt, hvor kravet tidligst kan kræves betalt, dog tidligst fra det tidspunkt, hvor kreditor har fået tilstrækkeligt kendskab til kravet eller skyldneren. De indeholdelsespligtige selskaber, der er omfattet af kildeskattelovens §§ 65-65D - herunder selskaber, der ejes af kapitalfonde -

vil i udgangspunktet være omfattet af den 3 årige forældelsesfrist. Fristen løber fra det tidspunkt, hvor skattemyndigheden modtager indberetning om det indeholdte beløb, dvs. senest den 10. i den måned, der følger efter den måned, hvor indeholdelsespligten er udløst ved udbetaling af udbytte eller renter.

Hvad angår royalties er fristen for indsendelse af erklæring som udgangspunkt en måned efter udlodningen eller godskrivningen af royalty. Efter tilladelse fra SKAT kan erklæring om royalty indsendes én gang årligt, når der ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og en fremmed stat ikke skal indeholdes royalty. Erklæringen for de foregående regnskabsår skal indsendes senest ved udgangen af den måned, der følger efter regnskabsårets afslutning.

Hvis det indeholdelsespligtige selskab ikke har angivet beløbet og/eller slet ikke har foretaget indeholdelse, vil forældelsesfristen være suspenderet og først begynde at løbe på det tidspunkt, hvor skattemyndigheden på anden måde modtager tilstrækkelige oplysninger til at kunne gøre kravet gældende.

2.8.2. Lovforslaget

Da fremskaffelsen af oplysninger og behandling af sager om indeholdelse af kildeskat af udbytter, renter og royalties ofte er komplicerede og meget tidskrævende, er det skattemyndighedernes erfaring, at en 3 årig forældelsesfrist kan betyde, at det i en række tilfælde ikke vil være muligt rettidigt at rejse krav overfor de indeholdelsespligtige selskaber. Det gælder især, når modtageren af beløbet er begrænset skattepligtig.

Med henblik på at forebygge et provenutab og give skattemyndighederne bedre muligheder for at foretage de ofte meget vanskelige og tidskrævende vurderinger i disse bevistunge sager foreslås det, at 3 års fristen udvides til en 5 års frist vedrørende krav på indeholdelse omfattet af kildeskattelovens §§ 65-65D. Dermed bliver disse krav sidestillet med krav afledt af ansættelser om kontrollerede transaktioner (TP-sager) samt krav afledt af ansættelser i omstruktureringssager, hvor der allerede i dag gælder en 5 årig forældelsesfrist.

...

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

...

Til § 3

...

Til nr. 3

Krav på indeholdelse af skat er generelt omfattet af forældelseslovens 3 års frist, der regnes fra det tidspunkt, hvor kravet tidligst kan kræves

betalt. Denne frist suspenderes ved utilregnelig uvidenhed om kravet eller skyldneren. Krav på tilbagesøgning af for meget indeholdt kildeskat er ligeledes omfattet af forældelseslovens 3 års frist.

Vedrørende de indeholdelsespligtige selskaber, der er omfattet af kildeskattelovens §§ 65-65D - herunder selskaber, der ejes af kapitalfonde - vil udgangspunktet være, at den 3-årige forældelsesfrist løber fra det tidspunkt, hvor skattemyndigheden modtager indberetning om det indeholdte beløb, dvs. senest den 10. i den måned, der følger efter den måned, hvor indeholdelsespligten er udløst ved udbetaling af udbytte eller renter.

Hvad angår royalties er fristen for indsendelse som udgangspunkt en måned efter udlodningen eller godskrivningen af royalty. Efter tilladelse fra SKAT kan erklæring om royalty indsendes én gang årligt, når der ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og en fremmed stat ikke skal indeholdes royalty. Erklæringen for de foregående regnskabsår skal indsendes senest ved udgangen af den måned, der følger efter regnskabsårets afslutning.

Hvis det indeholdelsespligtige selskab ikke har angivet beløbet og/eller slet ikke har foretaget indeholdelse, vil forældelsesfristen normalt være suspenderet og først begynde at løbe på det tidspunkt, hvor skattemyndigheden på anden måde modtager tilstrækkelige oplysninger til at kunne gøre kravet gældende. I mange tilfælde vil det være nødvendigt at foretage yderligere undersøgelser, fordi modtagerne af udbytte, renter eller royalties er hjemmehørende i udlandet. Det gælder især i de såkaldte gennemstrømningssager, hvor indeholdelsespligten udløses, hvis det visersig, at modtageren af beløbet ikke er den retmæssige ejer.

Selv om forældelsesfristen i mange tilfælde kan være suspenderet, vil det som følge af disse sagers karakter ofte give anledning til tvivl, i hvilket omfang betingelserne for suspension er opfyldt. Vurderingerne heraf er tidskrævende og medfører risiko for, at disse sager efter gældende regler vil være forældede, inden de endeligt kan afsluttes.

Med henblik på at forebygge provenutab og give skattemyndighederne bedre mulighed for at foretage de vanskelige vurderinger af betingelserne for suspension foreslås det, at 3 års fristen ændres til en 5 års frist vedrørende krav på indeholdelse omfattet af kildeskattelovens afsnit VI, hvor modtagerne er begrænset skattepligtige selskaber. Krav på tilbagesøgning af for meget indeholdt kildeskat vil ligeledes kunne ske inden for den foreslåede 5 års frist. Dermed bliver disse krav sidestillet

med krav afledt af ansættelser om kontrollerede transaktioner (TP-sager) samt krav afledt af ansættelser i omstruktureringsager.”

Kildeskattelovens § 67, stk. 3, og dagældende § 69 B, stk. 1, lyder:

§ 67.

...

Stk. 3. Har nogen, som ikke er skattepligtig her i landet, erhvervet udbytte, hvori der efter § 65 er indeholdt udbytteskat, udbetales der efter begæring den pågældende et beløb svarende til udbytteskatten.

...

§ 69 B. Har nogen, der er skattepligtige efter § 2 eller selskabsskattelovens § 2, modtaget udbytte, royalty eller renter, hvori der efter §§ 65-65 D er indeholdt kildeskat, som overstiger den endelige skat efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater eller direktiv 2003/49/EU om en fælles ordning for beskatning af renter eller royalties, tilbagebetales beløbet inden 6 måneder fra told- og skatteforvaltningens modtagelse af anmodning om tilbagebetaling. Sker tilbagebetaling efter dette tidspunkt, tilkommer der den skattepligtige en rente svarende til renten efter opkrævningslovens § 7, stk. 2, med tillæg af 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned.”

Kildeskattelovens § 69 B, stk. 1, blev indført ved lov nr. 591 af 18. juni 2012. Af Skatteudvalgets betænkning af 11. juni 2012 (Folketingstidende 2011-12, lovforslag nr. L 173, tillæg B, side 4) fremgår bl.a.:

”Til nr. 12

...

Er der i forbindelse med udbetaling af udbytter, renter eller royalties sket indeholdelse af kildeskat, og overstiger indeholdelsen af kildeskat, hvad der endeligt kan indeholdes efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater eller direktiv 2003/49/EF om en fælles ordning for beskatning af renter eller royalties, har modtageren krav på tilbagebetaling af beløbet.

Vedrørende tilbagebetalingen bemærkes, at hvis det eksempelvis følger af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, at kildeskatten skal nedsættes, men ikke frafalder, og medfører dette, at Danmark ikke indeholder kildeskat, vil det være det fulde beløb, der tilbagebetales til modtageren.

Skattemyndighederne skal inden for 6 måneder fra modtagelsen af anmodningen om udbetaling sørge for, at beløbet udbetales til den berettigede. Sker udbetaling senere end 6 måneder efter modtagelsen af anmodningen, foreslås det, at kravet forrentes med en rente svarende til renten efter § 7, stk. 2, i lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v. med tillæg af 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned.

Hermed svarer renteniveauet for forrentning af kildeskattekrav i det væsentligste til den forrentning, som opnås ved tilbagebetaling af overskydende skatter.”

Det fremgår af artikel 10 i dobbeltbeskatningsoverenskomst af 17. november 1980 mellem Danmark og Luxembourg, jf. bekendtgørelse nr. 95 af 23. september 1982, bl.a.:

”Artikel 10

Udbytte

1. Udbytte, som udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat.

2. Sådant udbytte kan imidlertid også beskattes i den kontraherende stat, hvori det selskab, der betaler udbyttet, er hjemmehørende, og i henhold til lovgivningen i denne stat, men den skat, der pålægges, må, såfremt modtageren er udbyttets retsmæssige ejer, ikke overstige:

- a) 5 pct. af bruttobeløbet af udbyttet, hvis den retsmæssige ejer er et selskab (bortset fra et interessentskab og et kommanditselskab), der direkte ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det selskab, som udbetaler udbyttet;
- b) 15 pct. af bruttobeløbet af udbyttet i alle andre tilfælde.

De kontraherende staters kompetente myndigheder skal ved gensidig aftale fastsætte de nærmere regler for gennemførelsen af disse begrænsninger.

Dette stykke berører ikke adgangen til at beskatte selskabet af den for tjeneste, hvoraf udbyttet er udbetalt.”

Det fremgår af artikel 12 i dobbeltbeskatningsoverenskomst af 5. maj 1999 mellem Danmark og Italien, jf. bekendtgørelse nr. 8 af 12. februar 2003, bl.a.:

*"Artikel 12**ROYALTIES*

1. Royalties, der hidrører fra en kontraherende stat og betales til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat.

2. Sådanne royalties kan imidlertid også beskattes i den kontraherende stat, hvorfra de hidrører og i overensstemmelse med lovgivningen i denne stat, men hvis den retmæssige ejer af royaltybeløbet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, må den således pålagte skat ikke overstige 5 pct. af bruttobeløbet af royaltybeløbet. De kontraherende staters kompetente myndigheder skal ved gensidig aftale fastsætte de nærmere regler for gennemførelsen af denne begrænsning.

3. Uanset bestemmelserne i stykke 1 og 2 kan royalties, der hidrører fra en kontraherende stat og betales til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, for anvendelsen af, eller retten til at anvende, ophavsretten til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde (bortset fra royalties for edbprogrammel, spillefilm og andre lyd- eller billedoptagelser) kun beskattes i denne anden stat, hvis den retmæssige ejer er hjemmehørende i denne anden stat."

Af Ligningsvejledningen; Dobbeltbeskatning 2011-2, afsnit D.D.2 om OECD's modelkonventions artikel 10 om udbytter fremgår af side 3 bl.a.:

"Tilbagesøgning af dansk udbytteskat i øvrigt

Hvor modtageren af dansk udbytte, som ikke er omfattet af nogen særordning, bor i et af de nedenfor anførte lande, skal der indeholdes 28 pct. (2012: 27 pct.) i kildeskat, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c, og stk. 4, KSL § 2, stk. 1, nr. 6, og stk. 4, samt KSL §§ 65 og 65 A, stk. 1. Herefter kan eventuel for meget betalt kildeskat, i forhold til den skatteprocent der er aftalt i overenskomsten med den pågældende stat, søges tilbage, og der skal benyttes den for den pågældende stat gældende danske blanket, da den i blanketten anførte fremgangsmåde med attestation af den fremmede statsmyndighed er udtrykkeligt aftalt med det pågældende lands finansministerium.

Efter KSL § 67 A kan krav på tilbagesøgning af for meget indeholdt kildeskat ske inden for en 5 års frist. Denne frist på fem år gælder også, selv om tilbagesøgningen sker efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som også har en bestemmelse om, at tilbagesøgning af for meget

indeholdt kildeskat skal ske inden for en kortere frist end fem år. Personer og selskaber i fx Schweiz har således en 5 års frist til at søge om tilbagebetaling af for meget indeholdt kildeskat efter den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst, selv om denne overenskomsts artikel 26, stk. 3, angiver, at fristen for ansøgning om tilbagebetaling er 3 år.”

Det sidstnævnte afsnit fremgår også af Ligningsvejledningen; Dobbeltbeskatning 2012-1, afsnit D.D.2 om OECD's modelkonventions artikel 12 om royalties.

Det er endvidere løbende gentaget i den Juridiske Vejledning fra 2013 og indtil SKATs styresignal af 13. juni 2016 offentliggjort som SKM 2016.263.SKAT.

Af SKM2016.263.SKAT fremgår bl.a.:

”SKAT ændrer praksis med fremadrettet virkning vedrørende forældelse af krav på refusion af indeholdt udbytteskat – Styresignal

...

1. Sammenfatning

SKAT ændrer praksis vedrørende forældelse af krav på refusion af indeholdt udbytteskat. Forældelsesfristen for sådanne krav er fremadrettet 3 år. Der er tale om en skærpelse af praksis, der sker med fremadrettet virkning

2. Baggrund og problemstilling

Det har i tidligere udgaver af Den juridiske vejledning været anført, at der gælder en 5-årig forældelsesfrist for krav på refusion af for meget indeholdt udbytteskat. Denne praksis har været baseret på en fortolkning af kildeskattelovens § 67 A, hvorefter bestemmelsen også omfatter krav på refusion af indeholdt udbytteskat.

I forbindelse med sagen om refusion af indeholdt udbytteskat har SKAT genovervejet denne fortolkning af anvendelsesområdet for kildeskattelovens § 67 A.

3. Retsgrundlag

Har personer, der er skattepligtige efter kildeskattelovens § 2 eller selskabsskattelovens § 2, modtaget udbytte, hvori der efter kildeskattelovens § 65 er indeholdt kildeskat, som overstiger den endelige skat efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, refunderes beløbet efter anmodning fra den pågældende, jf. kildeskattelovens § 69 b.

På tilsvarende måde refunderes indeholdt udbytteskat efter anmodning, når en person, som ikke er skattepligtig til Danmark, har erhvervet udbytte, hvori der efter § 65 er indeholdt udbytteskat, jf. § 67, stk. 3. Efter forældelseslovens § 3, stk. 1, er forældelsesfristen 3 år, medmindre andet følger af andre bestemmelser.

4. SKATs opfattelse

Kildeskattelovens § 65-65 D angår indeholdelse af udbytteskat (§ 65), begrænset skattepligtiges betaling af udbytteskat i de tilfælde, hvor der ikke indeholdes kildeskat (§ 65 A), begrænset skattepligtige selskabers skat ved arbejdsudleje (§ 65 B), samt indeholdelse af royaltyskat (§ 65 C) og renteskat (§ 65 D). Bestemmelserne vedrører ikke refusion af udbytteskat.

Det er derfor SKATs opfattelse, at kildeskattelovens § 67 A ikke finder anvendelse ved fastlæggelsen af forældelsesfristen for krav på refusion af indeholdt udbytteskat. Dette betyder, at krav på refusion af indeholdt udbytteskat forældes efter 3 år, jf. forældelseslovens § 3, stk. 1.

Dette gælder dog ikke, hvis en anden forældelsesfrist følger af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, f.eks. artikel 46, stk. 3, i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvorefter der gælder en forældelsesfrist på 4 år for tilbagesøgning af kildeskat.

SKAT ændrer derfor praksis fremadrettet, således at krav på refusion af indeholdt udbytteskat forældes efter 3 år, jf. forældelseslovens § 3, stk. 1.

5. Virkningstidspunktet

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2016-1, afsnit A.A.7.1.5, at det kun er muligt at iværksætte en skærpende praksisændring med virkning for fremtiden og efter udmelding af et passende varsel, der giver borgerne mulighed for at indrette sig efter den ændrede retstilstand.

Praksisændringen har derfor virkning 3 måneder efter offentliggørelsen af dette styresignal.

Det indebærer, at krav på refusion af indeholdt udbytteskat anses for forældet efter 5 år, hvis anmodningen om refusion er modtaget hos SKAT senest 3 måneder efter offentliggørelsen af dette styresignal. Er anmodningen modtaget hos SKAT senere end 3 måneder efter offentliggørelsen af dette styresignal, anses kravet på refusion af indeholdt udbytteskat for forældet efter 3 år.

Udbyttemodtagere, som endnu ikke har anmodet om refusion af indeholdt udbytteskat, og hvis krav er ældre end 3 år, har dermed 3 måneder fra offentliggørelsen af dette styresignal til at gøre kravet gældende over for SKAT.

Krav på refusion af indeholdt udbytteskat forældes således:

- efter 5 år, hvis anmodningen om refusion af kravet er modtaget hos SKAT inden offentliggørelsen af dette styresignal,
- efter 5 år, hvis anmodningen om refusion af kravet er modtaget hos SKAT i perioden fra offentliggørelsen af dette styresignal og senest 3 måneder efter offentliggørelsen, og
- efter 3 år, hvis anmodningen om refusion af kravet er modtaget hos SKAT senere end 3 måneder efter offentliggørelsen af dette styresignal.

Praksisændringen kan ikke føre til, at forældelsesfristen forlænges ud over de 5 år, der fulgte af hidtidig praksis. Dette gælder dog ikke, hvis en anden forældelsesfrist følger af en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

6. Gyldighed

Styresignalet vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2016-2, afsnit A.B.4.1.4.2. Styresignalet ophæves efter udløbet af den under punkt 5 omtalte frist på 3 måneder.”

Anbringender

Skatteministeriet har anført navnlig, at det følger udtrykkeligt af kildeskattelovens § 67 A, at den forlængede forældelsesfrist efter bestemmelsen alene gælder for ”krav omfattet af §§ 65-65 D”.

Det er dermed en forudsætning for, at forældelsesfristen på 5 år finder anvendelse på de indstævntes krav, at kravene er omfattet af §§ 65-65 D. Det er de indstævntes krav ikke.

De relevante bestemmelser blandt §§ 65-65 D er i de foreliggende sager § 65 om udbytteskat (B og C) samt § 65 C om royaltyskat (A).

Det følger udtrykkeligt af ordlyden af kildeskattelovens § 65 og § 65 C, at bestemmelserne omfatter krav på indeholdelse ved udbetaling af udbytte og royaltyskat. I stk. 1, sidste pkt., i både § 65 og § 65 C defineres ”udbytteskat” henholdsvis ”royaltyskat” som ”det indeholdte beløb”. Ordene ”indeholde”, ”indeholdes”, ”indeholdelse” og ”indeholdelsespligtige” optræder endda i alle 13 stykker i § 65 – oftest mere end én gang. Det samme gælder for § 65 C (når bortses fra stk. 4, der indeholder en definition af royaltyskat).

Pligtssubjektet er den indeholdelsespligtige, jf. ordene i § 65, stk. 1, "skal vedkommende selskab eller forening indeholde" og ordene i § 65 C, stk. 1, "skal den, for hvis regning udbetalingen eller godskrivningen foretages, indeholde".

§ 65 og § 65 C regulerer derimod ikke skatten på udbytte og royalty, som for begrænset skattepligtige er reguleret i navnlig kildeskattelovens dagældende § 2, stk. 6 og 7 (nu stk. 11 og 12), for fysiske personers vedkommende og selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c-e og g, samt dagældende § 2, stk. 3 (nu stk. 8), for juridiske personers vedkommende. Dertil kommer moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet samt forskellige dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Disse regler er der hverken direkte eller indirekte henvist til i kildeskattelovens § 67 A – eller for den sags skyld i § 65 og § 65 C. Krav mod skattemyndighederne og de skattepligtige på grundlag heraf er derfor ikke omfattet af kildeskattelovens § 67 A.

Ordlyden af kildeskattelovens § 67 A, jf. §§ 65-65 D, indebærer, at der ikke er grundlag for at give de indstævnte medhold i deres synspunkter. Da ordlyden er klar, skal der være et sikkert grundlag i andre fortolkningsfaktorer, herunder særligt forarbejderne, for at komme til et andet resultat.

Forarbejderne til kildeskattelovens § 67 A støtter ikke, at der er grundlag for en udvidende fortolkning af bestemmelsen, idet forarbejderne ikke indeholder det fornødne sikre grundlag for at fravige bestemmelsens klare ordlyd. Forarbejderne viser derimod, at kildeskattelovens § 67 A blev indført med henblik på at styrke skattemyndighedernes muligheder for at rette krav mod indeholdelsespligtige selskaber – altså selskaber der skal indeholde kildeskat og dermed sikre skattebetalingen – og at det var relationen mellem de indeholdelsespligtige og skattemyndighederne, der var omdrejningspunktet for lovforslaget. Dette harmonerer med, at skattemyndighederne slet ikke kan rette krav direkte imod en begrænset skattepligtig i de situationer, hvor skattepligten opfyldes endeligt ved indeholdelse efter kildeskattelovens §§ 65, 65 C og 65 D.

Der er dermed også fuld symmetri i forældelsesfristen for skattemyndighedernes, de indeholdelsespligtiges og de begrænset skattepligtiges respektive krav (i det omfang kravet kan rejses). Det afgørende er således ikke, hvem kravet tilkommer, men om det er omfattet af §§ 65-65 D; akkurat som ordlyden af kildeskattelovens § 67 A tilsiger.

C har anført navnlig, at kildeskattelovens § 67 A gælder for "krav omfattet af kildeskattelovens §§ 65-65 D". Kravet på tilbagebetaling af for meget indeholdt udbytteskat udgør et sådant krav, da kravet netop opstod i kraft af, at der i

forbindelse med udbetalingen af udbytte skete indeholdelse efter kildeskattelovens § 65, der oversteg, hvad der endeligt kunne indeholdes. Der er derfor krav på udbetaling af den for meget indeholdte kildeskat.

Forarbejderne bekræfter, at krav på tilbagebetaling af for meget indeholdt udbytteskat er omfattet af kildeskattelovens § 67 A, og fremhæver i øvrigt, at krav omfattet af bestemmelsen med lovændringen ville blive sidestillet med krav afledt af ansættelser om kontrollerede transaktioner samt krav afledt af ansættelser i omstruktureringssager. For sådanne krav gælder der parallelle frister for skattemyndighederne og skattepligtige, helt i overensstemmelse med det grundlæggende princip om parallelle frister for skattemyndigheder og skattepligtige.

Kravet på tilbagebetaling af for meget indeholdt udbytteskat er derfor omfattet af den 5-årige forældelsesfrist i kildeskattelovens § 67 A, hvilket Landskatteretten og landsretten var enige i.

Skattemyndighederne har tidligere også været enige heri, hvilket er bekræftet i tidligere juridiske vejledninger og af skatteministeren over for Folketingets Skatteudvalg.

Skatteministeriet ændrede i maj 2016 fortolkning baseret på et notat udarbejdet af Kammeradvokaten, og et styresignal om ændringen blev udsendt i juni 2016. Kammeradvokatens notat er ikke offentliggjort, og Skatteministeriet har ikke fremlagt notatet i sagen.

Det fremgår af Skatteministeriets meddelelse fra maj 2016, at SKATs hidtidige praksis var baseret på forarbejderne til bestemmelsen. Det fremgår ikke, hvorfor denne fortolkning skulle genovervejes og den tidligere praksis, der ifølge SKAT var baseret på forarbejderne, ikke længere skulle være gældende.

Af Skatteministeriets meddelelse fra maj 2016 fremgår alene, at praksisændringen var baseret på en vurdering fra Kammeradvokaten, som selv anførte, at "denne vurdering ikke er sikker", samt at SKATs hidtidige praksis "ikke er klart i modstrid med bestemmelsen".

Det er denne vurdering, Skatteministeriet nu søger domstolsprøvet.

Landsretten fandt, at Skatteministeriets fortolkning af kildeskattelovens § 67 A fraviger bestemmelsens klare ordlyd. Landsretten bemærkede, at en sådan fravigelse kun kan ske, hvis det på andet grundlag kan fastslås, at dette har været lovgivers intention. Dette er C enig i.

Det er ikke korrekt, når Skatteministeriet anfører, at kildeskattelovens §§ 65-65 D ikke regulerer forholdet mellem den begrænset skattepligtige og skattemyndighederne. Kravet på tilbagebetaling af for meget indeholdt kildeskat opstår netop, fordi der efter kildeskattelovens § 65 er indeholdt et beløb, som overstiger, hvad der endeligt kan indeholdes. Dette bekræftes blandt andet i forarbejderne til kildeskattelovens § 69 B. Hertil kommer, at kildeskattelovens § 65 A direkte omtaler udbyttmodtagerne, og at kildeskattelovens § 67 A henviser til §§ 65-65 D.

Det er heller ikke korrekt, at grundlaget for krav på tilbagebetaling af for meget indeholdt kildeskat udgøres af kildeskattelovens § 67, stk. 3, og § 69 B. § 67, stk. 3, fastslår alene, at udbetaling sker efter begæring, og § 69 B fastsætter alene fristen herfor og regulerer forrentningen.

Derudover henviser kildeskattelovens § 69 B til §§ 65-65 D på samme vis som kildeskattelovens § 67 A, hvilket understreger, at tilbagebetalingskravet netop udspringer af den skat, der er indeholdt af det udloddende selskab efter kildeskattelovens § 65 og indbetalt til skattemyndighederne.

Endelig har direktiver og dobbeltbeskatningsoverenskomster alene eventuel betydning for tilbagebetalingskravets størrelse, da tilbagebetalingskravet udgør det beløb, hvormed den efter §§ 65-65 D indeholdte kildeskat overstiger den endelige skat. Dette ændrer ikke på, at kravet stammer fra indeholdelsen og indbetalingen i medfør af kildeskattelovens § 65.

Skatteministeriets fortolkning af kildeskattelovens § 67 A fraviger desuden princippet om parallelle frister. Ministeriets fortolkning medfører, at § 67 A ikke sidestilles med krav afledt af TP-ansættelser og omstruktureringssager, som ellers forudsat af lovgiver, og at forældelsen af udbyttmodtagerens krav på tilbagebetaling af for meget betalt skat afhænger af, om skatten er indbetalt af en indeholdelsespligtig efter § 65 eller af udbyttmodtageren selv efter § 65 A.

Det har formodningen imod sig, at lovgiver har haft til hensigt at indføre asymmetriske frister uden at adressere dette i forarbejderne, der ikke indeholder holdpunkter, der støtter Skatteministeriets synspunkt.

B har anført navnlig, at det følger af kildeskattelovens § 67 A, at fristen efter forældelseslovens § 3, stk. 1, er 5 år for krav omfattet af kildeskattelovens §§ 65-65 D.

Kildeskattelovens § 65 vedrører indeholdelse af udbytteskat, og hans krav vedrører den del af den indeholdte udbytteskat, som skulle tilbagebetales, som følge af at det indeholdte beløb oversteg det beløb, Danmark kunne indeholde efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg.

Kravet på tilbagebetaling af for meget indeholdt udbytteskat er omfattet af kildeskattelovens § 67 A. Kravet udspringer direkte af indeholdelsen af udbytteskatten efter kildeskattelovens § 65. Kravet er ikke noget selvstændigt fremmed krav uden forbindelse til indeholdelsen, men er et krav på tilbagebetaling af den indeholdte udbytteskat, som Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg ikke endeligt kunne beskatte.

Forarbejderne til kildeskattelovens § 67 A støtter dette resultat, idet det af de specielle bemærkninger til bestemmelsen fremgår, at krav på tilbagesøgning af for meget indeholdt kildeskat ligeledes vil kunne ske inden for den 5-årige forældelsesfrist.

Dette støttes endvidere af skattemyndighedernes egen praksis og vejledninger mv. Ligningsvejledningen 2011-2 og 2012-1 samt skattemyndighedernes Juridiske Vejledning fra 2013 til og med 2016-1 angav udtrykkeligt, at krav på tilbagesøgning af for meget indeholdt kildeskat, herunder dansk udbytteskat, kunne ske inden for den 5-årige forældelsesfrist i kildeskattelovens § 67 A.

Skatteministerens svar af 3. december 2015 til Folketingets Skatteudvalg bekræfter også denne forståelse. Her oplyste ministeren, at der fra og med den 31. december 2010 var en 5-årig forældelsesfrist til at tilbagesøge udbytteskat efter kildeskattelovens § 67 A.

I perioden fra ikrafttrædelsen af kildeskattelovens § 67 A og i ca. fem år frem gav skattemyndighederne aldrig udtryk for, at man tvivlede på, at den skattepligtiges tilbagesøgningskrav var underlagt en 5-årig og ikke 3-årig forældelsesfrist – tværtimod. Sådan tvivl kom heller ikke til udtryk, hverken fra lovgivers eller fra skattemyndighedernes side i forbindelse med vedtagelsen af kildeskattelovens § 69 B i 2012.

Kildeskattelovens § 69 B indførte frister for skattemyndighedernes udbetaling af de tilbagesøgte kildeskatter til de skattepligtige. Bestemmelsen ændrede ikke på forældelsesfristen i kildeskattelovens § 67 A. Kildeskattelovens § 69 B støtter således – modsat Skatteministeriets nuværende synspunkt – den sammenhæng, der er i forhold til den skattepligtiges tilbagesøgningskrav.

Styresignalet, som først den 13. juni 2016 blev offentliggjort som SKM2016.263.SKAT, kan ikke ændre på den 5-årige forældelsesfrist i kildeskattelovens § 67 A, idet styresignaler og SKM-meddelelser har karakter af administrative tjenestebefalinger, som rangerer under lov og bekendtgørelse.

Tilbagesøgningskravet var endvidere stiftet i 2013 før offentliggørelsen af SKM2016.263.SKAT den 13. juni 2016, hvorfor styresignalet ikke kan ændre på, at hans krav på tilbagesøgning af udbytteskatten var berettiget, da han den 14. marts 2017 anmodede SKAT om en del af den efter kildeskattelovens § 65 indeholdte udbytteskat.

Endelig taler skattelovgivningens systematik og symmetri imod Skatteministeriets nuværende fortolkning af kildeskattelovens § 67 A. Skatteministeriets synspunkter under denne sag indebærer, at der skulle gælde forskellige frister alt efter, om kravet hypotetisk gøres gældende af skattemyndighederne eller – som det foregår i praksis – af den skattepligtige. De for denne sag relevante fristregler i skattelovgivningen bygger alle på parallelle og symmetriske frister, herunder i skatteforvaltningslovens § 26.

A har i det væsentlige anført det samme som B, til støtte for at hans krav på tilbagebetaling af for meget indeholdt royaltyskat er undergivet den 5-årige forældelsesfrist i kildeskattelovens § 67 A.

Højesterets begrundelse og resultat

I 2017 anmodede de indstævnte, C, B og A, der alle var begrænset skattepligtige til Danmark, de danske skattemyndigheder om tilbagebetaling af indeholdt kildeskat for henholdsvis udbytte og royalty, som de havde modtaget fra danske selskaber. De henviste til, at den indeholdte kildeskat oversteg den endelige skat, som de skulle betale i henhold til den dobbeltbeskatningsoverenskomst, som de hver især var omfattet af.

Med henvisning til at refusionskravene var undergivet en forældelsesfrist på 3 år, afviste SKAT (nu Skattestyrelsen) de krav, som SKAT anså for at være forældede på anmodningstidspunktet, fordi der var gået mere end 3 år fra det tidspunkt, hvor udbytte eller royalty var udbetalt, og indtil anmodning om tilbagebetaling var modtaget.

For Højesteret angår sagerne, om de rejste tilbagebetalingskrav er omfattet af den almindelige 3-årige forældelsesfrist i forældelseslovens § 3, stk. 1, eller af den særlige 5-årige forældelsesfrist i kildeskattelovens § 67 A. Spørgsmålet er, om kildeskattelovens § 67 A skal forstås sådan, at den 5-årige forældelsesfrist gælder for begrænset skattepligtiges krav på tilbagebetaling af indeholdt udbytteskat eller royaltyskat, der overstiger den endelige skat i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Det fremgår af kildeskattelovens § 67 A, at fristen efter forældelseslovens § 3, stk. 1, er 5 år for "krav omfattet af §§ 65-65 D".

Kildeskattelovens afsnit VI om indeholdelse og indbetaling af forskellige kildeskatte pålægger pligt for de udbetalende selskaber mv. til at indeholde bl.a. udbytteskat (§ 65) og royaltyskat (§ 65 C).

Skatteministeriet gør gældende, at § 65 og § 65 C omfatter skattemyndighedernes krav mod de indeholdelsespligtige og de indeholdelsespligtiges tilbagesøgningskrav mod skattemyndighederne, men at bestemmelserne ikke omfatter de skattepligtiges tilbagesøgningskrav mod skattemyndighederne, således som de indstævnte gør gældende.

Højesteret finder, at ordlyden af § 67 A set i sammenhæng med § 65 og § 65 C ikke entydigt og klart angiver, hvilke krav der er omfattet af den særlige forældelsesfrist på 5 år.

Det fremgår af forarbejderne til kildeskattelovens § 67 A, at den 5-årige forældelsesfrist er begrundet i hensynet til at forebygge provenutab og at give skattemyndighederne bedre mulighed for rettidigt at foretage de vanskelige vurderinger, som fremsættelse af krav over for de indeholdelsespligtige kan give anledning til. Det er desuden anført, at "krav på tilbagesøgning af for meget indeholdt kildeskat" ligeledes vil kunne ske inden for den foreslåede 5 års frist. Endelig er det anført, at disse krav dermed bliver sidestillet med krav afledt af ansættelser om kontrollerede transaktioner (TP-sager) samt krav afledt af ansættelser i omstruktureringssager.

Efter Højesterets opfattelse kan det ikke lægges til grund, at det anførte i forarbejderne om tilbagesøgningskrav alene tager sigte på krav, som de indeholdelsespligtige måtte rejse over for skattemyndighederne, således som Skatteministeriet gør gældende. Højesteret finder, at det er mest nærliggende at forstå "krav på tilbagesøgning af for meget indeholdt kildeskat" på den måde, at der hermed sigtes til navnlig de krav, der rejses af en begrænset skattepligtig, med henvisning til at den indeholdte kildeskat overstiger den endelige skat, som den pågældende skal betale f.eks. i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Højesteret har herved lagt vægt på, at i praksis er sådanne tilbagesøgningskrav de mest hyppigt forekommende. Der er endvidere lagt vægt på forarbejdernes angivelse af, at forældelsesfristen for krav omfattet af §§ 65-65 D dermed sidestilles med den forældelsesfrist, som gælder i transfer pricing-sager og omstruktureringssager, og som er 5 år for både skattemyndighedernes og den skattepligtiges krav, jf. skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 3. Højesteret har også lagt vægt på, at skattemyndighederne umiddelbart efter indførelsen af § 67 A i 2010 og indtil praksisændringen i 2016 (SKM 2016.263.SKAT) forstod og administrerede forældelsesfristen i kildeskattelovens § 67 A på den måde, at den omfattede begrænset skattepligtiges tilbagesøgningskrav og ikke kun indeholdelsespligtiges tilbagesøgningskrav.

På den anførte baggrund finder Højesteret, at kildeskattelovens § 67 A skal forstås således, at den 5-årige forældelsesfrist også gælder for begrænset skattepligtiges krav på tilbagebetaling af indeholdt udbytteskat eller royaltyskat, der overstiger den endelige skat f.eks. i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Dette indebærer, at skattemyndighederne ikke har haft hjemmel til den praksisændring, der blev gennemført i 2016.

Højesteret tiltræder herefter, at C, B og A er frifundet for Skatteministeriets påstande om, at de skal anerkende, at deres tilbagebetalingskrav er forældede.

Højesteret stadfæster derfor landsrettens dom.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal Skatteministeriet betale 50.000 kr. til B, 50.000 kr. til A og 125.000 kr. til C.

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