GÆLDENDE
STV nr 20028 af 01/01/1999

Indholdsfortegnelse
Se henvisninger

GÆLDENDE Retsinformation **Skatteministeriet**

STV nr 20028 af 01/01/1999

Yderligere information

S. Selskaber og aktionærer

Forord

Told- og Skattestyrelsen udgiver hvert år en ligningsvejledning til skattemyndighederne.

Vejledningen har til formål at være en hjælp - en håndbog - i det praktiske ligningsarbejde. Den består af fem bind samt et bilagstillæg.

Vejledningen giver udtryk for Told- og Skattestyrelsens opfattelse af gældende praksis, og er bindende for de lignende myndigheder, medmindre vejledningens indhold klart ikke er i overensstemmelse med højere rangerende retskilder, det vil sige lovgivning, bekendtgørelser, cirkulærer, domspraksis, Landsskatterettens og Ligningsrådets praksis.

Endvidere vil vejledningen ikke være bindende i det omfang skatteyderne kan støtte ret på indholdet af tidligere års vejledninger. Dette vil kunne forekomme, hvis en skærpet virkning ikke har været offentliggjort på relevant måde i forhold til den hidtidige beskrivelse i vejledningen.

I det omfang vejledningen gengiver indholdet af anvisninger godkendt af Ligningsrådet, jf. skattestyrelseslovens § 13, stk. 3, vil den tillige være bindende for skatteankenævnene. Sådanne anvisninger kan fortsat være gældende, selvom det oprindelige cirkulære er ophævet. Den fulde tekst vil i så fald være optaget i ligningsvejledningen, og det vil fremgå, at der er tale om en ligningsrådsanvisning. Øvrige gældende cirkulærer for indkomståret 1998 fra Ligningsrådet og styrelsen optrykkes i bilagstillægget.

Skatteministeriets lovcirkulærer indarbejdes løbende i vejledningen - som udgangspunkt i deres helhed.

I dette års ligningsvejledning er følgende lovcirkulærer indarbejdet:

Cirkulære nr. 2 af 4. januar 1984 om skattefri virksomhedsomdannelse

Cirkulære nr. 20 af 2. december 1986 om beskatning af fortjeneste ved 1. gangsafståelser af visse ejerlejligheder

Cirkulære nr. 78 af 29. maj 1989 om succession ved familieoverdragelser

Cirkulære nr. 137 af 19. juli 1994 om beskatning ved afståelse af aktier

Cirkulære nr. 166 af 12. september 1994 om ejendomsavancebeskatningsloven

Cirkulære nr. 215 af 20. december 1995 om beskatning ved afståelse af aktier

Cirkulære nr. 145 af 12. august 1998 om aktieafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og fusionsskatteloven

Cirkulære nr. 194 af 26. november 1998 om tegningsretter

Cirkulære nr. 91 af 18. juni 1999 om selskabsskatteloven og skattefri virksomhedsomdannelse

Vejledningen er i øvrigt ajourført med nyt lovstof, nye retsafgørelser, kendelser fra Landsskatteretten mv.

Nyt stof, væsentlige ændringer og satsændringer i forhold til sidste års udgave er markeret på denne måde.

Ligningsvejledningen har været behandlet i fire redaktionsudvalg bestående af repræsentanter for Københavns og Frederiksberg kommuner, Skattechefforeningen, Kommunernes Landsforening, Told- og skatteregionerne, afdelinger i Told- og Skattestyrelsen samt Skatteministeriets Departement.

Told- og Skattestyrelsen vil gerne takke medlemmerne af redaktionsudvalgene for den indsats, de har ydet i forbindelse med udarbejdelsen af ligningsvejledningen.

Vejledningen finder anvendelse ved ligningen for indkomståret 1999. De regler, der gælder for 2000 om arbejdsmarkedsbidrag og Den særlige pensionsopsparing er beskrevet i Told- og skattestyrelsens Vejledning om indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.

Afgørelser mv., der har betydning for ligningen, vil løbende blive offentliggjort i TfS.

Er der tvivl om, hvorvidt en konkret sag er dækket af ligningsvejledningens tekst, kan spørgsmålet forelægges for Told- og skatteregionen.

Told- og Skattestyrelsen

Forkortelser

AL = Afskrivningsloven

AAL = Arveafgiftsloven

ABL = Aktieavancebeskatningsloven

AMFL = Arbejdsmarkedsfondsloven

AM-bidrag = Arbejdsmarkedsbidrag (lønmodtagerbidrag og arbejdsgiverbidrag)

bek. = bekendtgørelse

BF = Bindende forhåndsbesked

BAL = Boafgiftsloven

DBO = Dobbeltbeskatningsoverenskomster

DBSL = Dødsboskatteloven

DEP = Skatteministeriets departement

DMP = Den midlertidige pensionsopsparing

DSL = Dødsboskifteloven

EBL = Ejendomsavancebeskatningsloven

ELBL = Ejerlejlighedsavancebeskatningsloven

ETBL = Etableringskontoloven

FBL = Fondsbeskatningsloven

FOB = Folketingets Ombudsmands beretning

FUL = Fusionsskatteloven

FVL = Forvaltningsloven

fx = for eksempel

HR = Højesteret

HRD = Højesterets dom

HUSDY = Husdyrbeskatningsloven

IFL = Investeringsfondsloven

jf. = jævnfør

KSL = Kildeskatteloven

KKSL = Konkursskatteloven

KGL = Kursgevinstloven

LL = Ligningsloven

LR = Ligningsrådet

LSR = Landsskatteretten

OFL = Offentlighedsloven

PAL = Pensionsafkastsbeskatningsloven

PBL = Pensionsbeskatningsloven

PSL = Personskatteloven

RAL = Realrenteafgiftsloven

RR = Revision og Regnskabsvæsen

RFL = Renteforsikringsloven

RPL = Retsplejeloven

SEL = Selskabsskatteloven

SKL = Skattekontrolloven

SO = Skattepolitisk Oversigt

SP = Den særlige pensionsopsparing

SSL = Skattestyrelsesloven

SL = Statsskatteloven

LOSI = Særlig indkomstskattelov

TfS = Tidskrift for Skatter og Afgifter

TSR = Told- og Skatteregionerne

TSS = Told- og Skattestyrelsen

VL = Vestre Landsret

VLD = Vestre Landsretsdom

VURDL = Vurderingsloven

ØL = Østre Landsret

ØLD = Østre Landsretsdom

TfS (fx 1994, 438) = Tidsskrift for Skatter og Afgifter, årgang og løbenr.

TOLD SKAT Nyt (fx 1991.20.1124) = Information fra Skatteministeriet og Landskatteretten, årgang, hæfte nr. og sidetal (fra 1991.20 og frem)

lsr. (fx 1986.22) = Meddelelser fra Landskatteretten, årgang og kendelsesnummer

skd. (fx 77.997) = Meddelelser fra skattedepartementet, hæfte nr. og sidetal

skd. cirk. = Skattedepartementet cirkulære med nr. og dato

skm. cirk. = Skatteministeriet, departementets cirkulære med nr. og dato

SD-cirk. (fx 1988-15) = Statsskattedirektoratets cirkulære, årgang og nr.

TSS-cirk. (fx 1991-12) = Told- og Skattestyrelsens cirkulære, årgang og nr.

Henvisninger til andre afsnit i Ligningsvejledningen sker ved angivelse af det pågældende afsnits punktbetegnelse, fx A.A.1.2, som er en henvisning til vejledningens Almindelige del.

Ligningsvejledningen er opdelt i fem bind samt et bilag:

LVA= Almindelig del

LVE= Erhvervsdrivende

LVS= Aktionærer og Selskaber

LVB= Beskatning ved dødsfald

LVD= Dobbeltbeskatning

LV bilag (BIL)= Cirkulære mv.

S. A Subjektiv skattepligt

S. A.1 Fuldt skattepligtige selskaber mv., fonde og foreninger

I dette afsnit behandles de i SEL § 1, stk. 1, nr. 1-5b, nævnte selskaber mv., der subjektivt er fuldt skattepligtige og foreninger mv. der ifølge lovens § 1, stk. 1, nr. 6, jf. stk. 4, alene er objektivt skattepligtige af indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed. Ifølge SEL § 41 omfatter loven ikke Færøerne og Grønland. For så vidt angår fonde, visse foreninger og institutter omfattet af FBL § 1, henvises til afsnit S.H. Hvorledes der afgrænses mellem erhvervsindkomst og anden indkomst for foreninger mv. omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, er behandlet i S.C.6. Om den subjektivt begrænsede skattepligt, se S.A.2.

SEL, se lovbek. nr. 727 af 7. okt. 1998, er senest ændret ved lov nr. 387 af 2. juni 1999.

Hjemmehørende

Fælles for de i SEL § 1, stk. 1 omhandlede selskaber og foreninger mv. er, at de skal være hjemmehørende her i landet. Fortolkningen af ordet hjemmehørende giver ikke vanskeligheder vedrørende indregistrerede aktie- og anpartsselskaber, da det er en betingelse for indregistreringen i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, at selskabet angiver sit hjemsted her i Danmark. For de øvrige i bestemmelsen nævnte sammenslutninger mv. er det derimod af betydning, hvad der skal forstås ved hjemmehørende, bl.a. for at afgrænse dem fra de i SEL § 2 omhandlede begrænset skattepligtige selskaber og foreninger, jf. S.A.2.

De ikke-registrerede selskaber, fonde og foreninger anses for hjemmehørende her i landet, hvis ledelsen har sæde her i landet, jf. SEL § 1, stk. 6. Det er uden betydning, om selskabet eller foreningen evt. er indregistreret i udlandet.

Fuld skattepligt kan således enten bestå på baggrund af indregistrering her i landet, eller på baggrund af, at ledelsen har sæde her i landet. I h.t. SEL § 1, stk. 6, 3. pkt. finder bestemmelsen om fuld skattepligt for udenlandske selskaber med ledelse her i landet dog ikke anvendelse, for så vidt angår selskaber og foreninger mv., som er fuldt skattepligtige i et andet land, hvis DBO´en bestemmer, at Danmark skal lempe dobbeltbeskatning af indkomst fra et fast driftssted i det pågældende land efter exemptionsmetoden eller ved at give matching credit.

Ledelsens sæde

Afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet. Ved denne vurdering lægges først og fremmest vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet. Selskabet vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når direktionen har sæde eller når selskabets hovedsæde er beliggende her i landet.

I det omfang bestyrelsen forestår den reelle daglige ledelse af selskabet, vil stedet for bestyrelsens sæde være af væsentlig betydning for vurderingen af, om selskabet er hjemmehørende i Danmark. I så fald er det stedet, hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes, der er afgørende for ledelsens sædes placering. Dette kan være aktuelt i tilfælde, hvor f.eks. bestyrelsesformanden reelt forestår den daglige ledelse af selskabet, eller i tilfælde, hvor beslutningerne er truffet forud for den formelle afholdelse af bestyrelsesmøde.

LR anså ikke et selskab, hvis aktivitet var rejefiskerivirksomhed i canadisk farvand, for fuldt skattepligtigt til Danmark i medfør af den daværende SEL § 1, stk. 7. Selskabet var indregistreret og fuldt skattepligtigt til Canada. De daglige ledere og ultimative ejere af selskabet havde bopæl i Danmark. Den daglige ledelse fandt efter det oplyste i det væsentlige sted i Canada, jf. TfS 1996,257. (BF).

En investeringsforening, der var oprettet med hjemsted i Nuuk (Godthåb), Grønland og som havde postadresse sammesteds, ansås for hjemmehørende i Danmark, da alle dispositioner af væsentlig betydning for foreningen, herunder beslutninger om køb af værdipapirer for investerede midler samt salg af værdipapirerne og kurspleje, blev truffet i København, se RR 1984 SM 108 (SD).

Beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, er som udgangspunkt ikke afgørende for, om selskabet kan anses for hjemmehørende her i landet. Den blotte aktiebesiddelse vil derfor som udgangspunkt ikke være afgørende for vurderingen. I det omfang en aktionær faktisk udøver ledelsen af selskabet, kan aktionærens hjemsted dog indgå i vurderingen af, om selskabets ledelse har sæde her i landet.

Se TfS 1998,607, hvor Højesteret fandt, at selskabets sæde var i Danmark. Afgørelsen vedrører spørgsmålet om pligten til at betale kapitaltilførselsafgift og angår således ikke direkte bestemmelsen i SEL § 1, stk. 6. Men i den dagældende § 2 i lov om tilførselsafgift (lovbkg. 744 af 27. aug. 1992) var afgiftspligten betinget af, at selskabets egentlige ledelse havde sit sæde her i landet. De konkrete momenter som tillægges vægt i afgørelsen vil derfor også kunne antages at have betydning for en vurdering i henhold til SEL § 1, stk. 6.

Holdingselskaber

Hvis selskabets virksomhed er af en karakter, hvor der ikke er en faktisk daglig ledelse, f.eks. fordi selskabets eneste aktivitet er at besidde aktier i andre selskaber, så må stedet, hvor de øvrige beslutninger vedr. selskabets ledelse tages, lægges til grund. Dette medfører, at hvis hovedparten af den ledelsesmæssige aktivitet, der foregår, sker i Danmark, så vil ledelsens sæde blive anset for beliggende her i landet. Der lægges også i denne sammenhæng vægt på en vurdering af, hvor beslutningerne reelt træffes.

Hvis selskabets eneste aktivitet er aktiebesiddelse, så vil det kunne tillægges vægt, hvor beslutninger træffes om, hvordan rettigheder iht. aktierne skal udøves. Tilsvarende vil der kunne lægges vægt på, hvorfra der forhandles om finansiering af selskabets aktiviteter. Dvs., at hvis beslutningerne i f.eks. et holdingselskab eller et investeringsselskab, der er indregistreret i udlandet, reelt træffes i Danmark, så vil selskabet være hjemmehørende her i landet, uanset at der formelt er en direktion i udlandet, eller at bestyrelsesmøderne formelt afholdes i udlandet. Se således TfS 1998,334 (BF). En til Danmark fuldt skattepligtig og her bosiddende person erhvervede aktierne i et finsk selskab. Selskabet var et holdingselskab, hvori der ikke blev taget daglige/løbende ledelsesbeslutninger. Selskabet blev anset for at være fuldt skattepligtigt til Danmark efter SEL § 1, stk. 6, idet ledelsen fandtes at have sæde i Danmark. Der blev lagt vægt på, at selskabets aktionær var bosiddende i og fuldt skattepligtig til Danmark, og at alle betydende ledelsesmæssige dispositioner ville finde sted i Danmark. Skattepligten indtrådte på erhvervelsestidspunktet for aktierne.

skat på samme måde, som for andre selskaber og foreninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2. Dette gælder i forhold til den øvrige skattelovgivning, medlemmer andet fremgår af den pågældende bestemmelse, ligesom det gælder i forhold til DBO´erne.

Disse selskaber anses således for indenlandske i forhold til SEL § 13, vedrørende den skattemæssige behandling af modtaget udbytte. Udbetaling af udbytte fra disse selskaber kan endvidere være begrænset skattepligtigt for modtageren jf. KSL § 2, stk. 1, litra f, når denne er en person, og jf. SEL § 2, stk. 1, litra c, hvis modtageren er et selskab eller en forening m.v. Endelig påhviler der også disse selskaber pligt til at indeholde skat af udbytter, jf. KSL § 65.

Afgrænsningen mellem de af loven omfattede selvstændige skattesubjekter på den ene side og sammenslutninger uden selvstændig skattepligt (interessentskaber (samejer), kommanditselskaber, partrederier og stille selskaber) på den anden side omtales i S.A.1.8.1.

S. A.1.1 Aktieselskaber og anpartsselskaber

SEL § 1, stk. 1, nr. 1, omfatter de her i landet indregistrerede aktie- og anpartsselskaber. Et registreret anpartsselskab blev anset for skattepligtig, uanset at det ved dom var fastslået, at selskabet ikke ved stiftelsen havde fået indbetalt anpartskapitalen. Registreringen var opnået ved urigtige oplysninger om kapitalens indbetaling. Se HD af 17. jan. 1989, refereret i Skat 1989.3.202 (TfS 1989,68). Om betingelserne for at et indregistreret selskab kan beskattes som kooperativ virksomhed, se nedenfor i S.A.1.4. At anpartsselskaber beskattes efter samme regler som aktieselskaber følger af anpartsselskabslovens § 83.

Kommanditaktieselskaber (partnerselskaber) er ikke omfattet af SEL § 1, da komplementaren hæfter personligt. Kommanditistaktionærerne beskattes personligt af deres ideelle andel af selskabets resultat, jf. Told Skat Nyt 1992.8.247 (TfS 1992,234) (BF).

Et gyldigt indregistreret selskab skal beskattes selvstændigt, selvom der i henhold til SEL § 31 er tilladt sambeskatning. (Om sambeskatning se S.D.4). Om tidspunktet for skattepligtens indtræden og beskatning af selskaber under stiftelse henvises til S.B.

Om beskatning af selskaber under likvidation og konkurs, se S.B.2.

Om tilfælde, hvor indtægten ved en i selskabsretlig henseende lovligt drevet virksomhed skal beskattes ved en personlig indkomstopgørelse, se S.C.1.1.1.

S. A.1.2 Aktieselskabslignende selskaber

SEL § 1, stk. 1, nr. 2, omfatter selskaber, som uden at kunne indregistreres som aktie- eller anpartsselskaber, har det til fælles med dem, at ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og at overskuddet, herunder et eventuelt likvidationsprovenu, fordeles i forhold til deltagernes indskudte kapital.

Det sidstnævnte vilkår afskærer disse selskaber fra at regnes for kooperative foreninger, jf. S.A.1.4, uanset at de ofte fører betegnelsen a.m.b.a. Ligeledes vil dette vilkår normalt bevirke, at disse selskaber ikke kan regnes for foreninger, jf. S.A.1.8.1, da foreninger i reglen ikke har indskudskapital af betydning og heller ikke regler om overskudsfordeling.

Under bestemmelsen hører eksempelvis selskaber uden indskudskapital, men kun med garantikapital, selskaber med vekslende kapital samt selskaber med vedtægtsmæssig begrænsning af udbytte og likvidationsprovenu.

Om der foreligger et selskab, som er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2, må afgøres ud fra en samlet konkret vurdering. Af væsentlig betydning for denne vurdering er selskabets vedtægter og hensigten med dets virksomhed, men herudover kan nedennævnte forhold være af betydning for vurderingen. Det bemærkes, at ikke et enkelt af disse kan være ubetinget afgørende.

Ved vurderingen kan følgende tale for, at selskabet er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2:

ingen af deltagerne hæfter personligt

fordeling af overskuddet sker i forhold til den af deltagerne indskudte kapital

det årlige overskud fordeles på grundlag af omsætningen, men en eventuel likvidationsudlodning baseres på kapitalens størrelse

selvstændige vedtægter

særskilt regnskab

særskilte foreningsorganer, som med bindende virkning kan handle, også for de medlemmer, som ikke er med i ledelsen

mulighed for udvidelse af medlemskredsen

bestemmelse om, hvad der skal ske med formuen ved det enkelte medlems udtræden eller ved enhedens opløsning

indskudskapital (kan enten være nominelt angivet til en bestemt størrelse, eller der kan være tale om vekslende indskudskapital)

Følgende kan tale imod, at selskabet er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2:

fordeling af både overskud og af likvidationsprovenu foretages på grundlag af omsætningen (kooperativ virksomhed)

èn eller flere hæfter personligt

ingen fordeling af overskud finder sted i forhold til kapitalindskuddet

overskuddet anvendes til almennyttige eller almenvelgørende formål.

Underskud fra udlejning af togvogne og containere, afskrivning på disse samt renteudgifter vedrørende et banklån til finansiering af købene af togvognene og containerne blev af LSR ikke godkendt fradragsberettiget hos deltagerne. LSR fandt, at sammenslutningen af personer, uanset at deltagerne benævnte den som et interessentskab, måtte anses som et selskab med begrænset ansvar og dermed som et selvstændigt skattesubjekt, der beskattes efter SEL § 1, stk. 1, nr. 2, jf. TfS 1996, 430, TfS 1996, 459, TfS 1996, 484 og TfS 1996, 485, se også TfS 1996,458. Det bemærkes, at TfS 1996,459 og 485 er indbragt for landsretten.

Østre Landsret har truffet afgørelse i den første sag om deltagelse i et timandsprojekt, jf. TfS 1998,201 (tidligere TfS 1996,458 LSR). Sagen drejer sig om skatteyderens fradrag for driftsomkostninger og renteudgifter ved hans deltagelse i 1991, 1992 og 1993 i et såkaldt 10-mands anpartsselskab. Skatteyderen underskrev i 1991 en kommanditselskabskontrakt, hvorved han købte en andel i selskabet A, der var et Beteiligungsgesellschaft m.b.H. Selskabet A havde ti deltagere og en komplementar. Selskabet købte i 1991 et Boeing 747 fly til anskaffelsessum 58,5 mio. USD, og til finansiering af købet indgik selskabet en låneaftale på limited recourse-vilkår med en fransk bank, B. Medmindre der forelå ond tro, kunne långiver kun søge fyldestgørelse i flyet med tilknyttede kontrakter. A indgik en 2-årig leasingaftale med selskabet C, som påtog sig en ubetinget forpligtelse til at betale leasingydelserne, som svarede til det beløb, som A skulle betale ifølge låneaftalen. C (leasingtageren) forpligtede sig endvidere til at vedligeholde flyet og betale forsikring, ligesom leasingtageren påtog sig risikoen for flyet og forpligtede sig til at friholde leasinggiveren (A) for ethvert tab og ansvar m.v. A indgik endvidere en låneaftale og salgsagenturaftale med B for en 3-årig periode, således at B skulle anvise en køber til flyet til en pris, som mindst svarede til restgælden på lånet. Landsretten fandt, at der ikke havde foreligget nogen reel økonomisk indsats og risiko for investorerne i forbindelse med leasingvirksomheden, ligesom der ikke fandtes at have påhvilet investorerne nogen reel forpligtelse til at tilbagebetale og forrente det hos B optagne lån. Betingelserne for at anerkende skattemæssige afskrivninger og fradrag for driftsomkostninger samt renteudgifter i skatteyderens personlige indkomst var herefter ikke opfyldt. (Tidligere TfS 1996, 458 LSR). Under sagen var det gjort gældende at A ikke skatteretligt kunne anses som et kommanditselskab, men derimod som et selskab omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2. Østre Landsret tog imidlertid ikke stilling hertil.

Udenfor timandsprojekterne kan der endvidere henvises til TfS 1997,611, hvor Vestre Landsret ved fortolkning af samvirkets vedtægter fandt, at de enkelte deltagere havde begrænset deres hæftelse udadtil, i hvert fald over for de kreditorer, der havde disponeret efter at være blevet bekendt med vedtægternes indhold. Fortolkningen fandtes endvidere underbygget af oplysningerne i udbydernes projektmateriale og af det faktiske hændelsesforløb. Vestre Landsret ansås det herefter ikke for godtgjort, at samvirket var et interessentskab. Dommen er endelig, idet sagen er hævet ved Højesteret.

TfS 1999.411 (BF). Ligningsrådet blev spurgt, om et Bahamasselskab kunne anses for transparent, således at investorerne i skattemæssig henseende ansås for direkte ejere af selskabets aktiver. Ligningsrådet besvarede spørgsmålet benægtende og henviste i sin begrundelse bl.a. til ovennævnte VLD.

Se også TfS 1997,287 der omhandler spørgsmålet om en virksomhed som var stiftet som et selskab med begrænset ansvar (s.m.b.a.) reelt måtte anses som en enkeltmandsvirksomhed. I TfS 1997,288, der vedrører udlægsforretning, var spørgsmålet om nogle som andelsselskab med begrænset ansvar angivne virksomheder reelt måtte anses som enkeltmandsvirksomheder og interessentskaber. Med henvisning til at der bortset fra nogle saldobalancer ikke forelå regnskabsmæssige oplysninger, der kunne belyse selskabernes drift, og økonomiske stilling, fandt landsretten ikke, at der var fornødent grundlag for at antage, at andelsselskaberne kunne anses som selvstændige retssubjekter. Se endvidere TfS 1998,644 hvor landsretten fandt, at virksomhedens organisering som juridisk person med betegnelsen A.m.b.A. ikke havde været forsvarlig, og at det begrænsede ansvar ikke var kendeligt for tredjemand, hvorfor der statueredes personligt ansvar vedrørende udlæg for skattekrav.

Retsevne ved registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

Fra 1. januar 1995 skal virksomheder med begrænset ansvar registreres i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, jf. § 8 i lovbek. nr. 546 af 20. juni 1996 om erhvervsdrivende virksomheder. Registreringspligten omfatter bl.a. andelsselskaber (andelsforeninger) samt andre selskaber og foreninger, der ikke omfattes af aktieselskabsloven, anpartsselskabsloven eller lov om erhvervsdrivende fonde, ligesom filialer af tilsvarende udenlandske virksomheder også omfattes, når:

Virksomheden har til formål at fremme deltagernes økonomiske interesser gennem erhvervsdrift, jf. lovens § 1, hvilket nærmere defineres i lovens § 1, stk. 3. Loven omfatter således ikke virksomheder med ideelt sigte. En virksomhed der omfattes af loven, skal således dels have til formål at fremme deltagernes økonomiske interesser, dels at deltagernes økonomiske interesser fremmes gennem virksomhedens erhvervsdrift. Er kun et kriterie opfyldt, er virksomheden ikke omfattet af loven.

Virksomheden har begrænset ansvar som defineret i lovens § 3, dvs. at ingen af deltagerne hæfter personligt, uden begrænsning og solidarisk.

Virksomheden ikke omfattes af lovens undtagelser i § 5.

Nystiftede selskaber skal ifølge lovens § 10, stk. 2, anmeldes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen inden 8 uger efter stiftelsen, eller efter at virksomheden er blevet omfattet af anmeldelsespligten. Af lovens § 9 fremgår, at manglende registrering indebærer, at det nystiftede selskab eller forening ikke opnår retsevne, dvs. at selskabet/foreningen ikke kan erhverve rettigheder eller indgå forpligtelser, ligesom selskabet/foreningen ikke kan være part i retssager bortset fra søgsmål om stiftelsen. Den nævnte § 9 svarer med nogle ændringer til § 12 i aktieselskabsloven.

Selskaber/foreninger der bestod allerede før lovens ikrafttræden den 1. januar 1995, omfattes også af anmeldelsespligten. Det fremgår således af lovens § 26, at sådanne selskaber skulle være anmeldt inden den 1. juli 1995. Sammesteds fremgår det imidlertid også, at § 9 ikke gælder i disse tilfælde, dvs. at anmeldelse ikke er en forudsætning for bevarelsen af en før loven eksisterende retsevne.

I lov om erhvervsdrivende virksomheder defineres et andelsselskab i § 4 som en virksomhed, der enten er:

et interessentskab eller

et kommanditselskab eller

en virksomhed med begrænset ansvar og hvis formål det er at virke til fremme af deltagernes fælles interesser gennem deres deltagelse i virksomheden som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde. Endvidere skal virksomhedens afkast, bortset fra normal forrentning af den indskudte kapital, enten fordeles blandt medlemmerne i forhold til deres andel i omsætningen eller forblive indestående i virksomheden.

Denne definition er bredere end SEL § 1, stk. 1, nr. 3, idet SEL f.eks. stiller krav om fremme af mindst 10 deltageres fælles erhvervsmæssige interesser, og om at omsætningen med ikke-medlemmer ikke væsentligt eller længerevarende må overskride 25% af den samlede omsætning.

Afgørelse fra Erhvervsankenævnet	Lov om erhvervsdrivende virksomheder har afløst den tidligere gældende firmalov, som nedennævnte afgørelse vedrører. Afgørelsen er dog stadig illustrativ for kvalifikationen af de forskellige selskabstyper.Til belysning af praksis kan nævnes Industriministeriets Erhvervsankenævns kendelse af 7. januar 1993 om klage over nægtelse af at optage selskabet K A.m.b.a. i handelsregisteret. Af kendelsen fremgår bl.a. følgende: Erhvervsankenævnet har indhentet en udtalelse fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. I styrelsens svar af 31. marts 1992 hedder det bl.a.: Uden for selskabslovene er der i dansk ret aftalefrihed inden for forenings- og selskabsretten. Parterne kan derfor gennem vedtægten indrette en selskabsform, der ikke vil være omfattet af de eksisterende selskabslove, såfremt der ikke er tale om en omgåelse af disse. Det er i teorien og i domstolspraksis uafklaret, hvor tæt et selskabs organisation kan nærmes A/S- og ApS-formen uden at blive omfattet heraf. Det er styrelsens opfattelse, at et selskab for at falde uden for ApS- og A/S-lovenes bestemmelser må være organiseret således, at det klart adskiller sig fra et A/S eller et ApS. Dette har styrelsen også tilkendegivet som sin klare holdning ved det stigende antal forespørgsler, som styrelsen modtager. Antallet af forespørgsler har været markant stigende siden forhøjelsen af minimumskapitalen i A/S og ApS. Et selskab, der i struktur ligner et A/S/ApS kan falde udenfor A/S- og ApS-lovene, hvis det er omfattet af undtagelsesbestemmelsen i A/S-lovens § 1, stk. 4, og i ApS-lovens § 1, stk. 4. I så fald skal selskabet have til formål at virke til fremme af medlemmernes fælles interesse. Endvidere skal det af vedtægterne fremgå, at udbyttet skal fordeles til medlemmerne i forhold til deres andel i selskabets omsætning, og at formuen ved opløsning efter tilbagebetaling af den indskudte kapital fordeles på samme måde. I den konkrete sag er selskabet stiftet uden indskudskapital og nye deltagere i ejerkredsen skal aktivt støtte formålet og idégrundlaget. Imidlertid er der ikke tale om en kreds af deltagere og udbytte og udlodning ved likvidation skal ikke ske i forhold til medlemmernes andel i omsætningen ligesom formålet ikke entydigt kan siges at være til fremme af medlemmernes interesser. På denne baggrund er det styrelsens opfattelse, at selskabet ikke vil være omfattet af undtagelsesbestemmelsen i A/S- og ApS-lovenes § 1, stk. 4. Selskabets hele konstruktion, herunder det oplyste om ejerforhold, hæftelsesforhold, overskudsdeling og opløsning medfører, at styrelsen ikke finder, at der kan ske registrering i handelsregistrets afd. C. Styrelsen finder derimod, at selskabet må anmeldes og registreres som enten et A/S eller ApS i overensstemmelse med de for disse selskaber gældende regler. Ankenævnet udtaler: Selskabet har ved anmeldelsen til handelsregisteret angivet sig som et andelsselskab ved i sit navn at anvende betegnelsen a.m.b.a., der er den hævdvundne forkortelse for andelsselskab med begrænset ansvar. Efter det oplyste om selskabets vedtægter og ejerforhold er selskabet imidlertid klart ikke noget andelsselskab, således som dette begreb er beskrevet i A/S-lovens § 1, stk. 4, og ApS-lovens § 1, stk. 4, jf. politimesterens udtalelse af 27. november 1991. Allerede fordi selskabet angiver sig som et andelsselskab uden at være et sådant, kan Erhvervsankenævnet tiltræde, at politimesteren har afvist at optage selskabet i handelsregistret. For så vidt klageren har gjort gældende, at selskabet (eventuelt med en ændret selskabsbetegnelse) kan optages i handelsregistret i kraft af den selskabsretlige kontraktsfrihed som et selskab med begrænset ansvar, der hverken er et A/S, et ApS eller et andelsselskab, skal ankenævnet bemærke: Anerkendelse af et selskab med begrænset ansvar, der falder uden for de lovregulerede selskabstyper, som lovligt stiftet i henhold til grundsætningen om den selskabsretlige kontraktsfrihed må forudsætte, at de forhold, som betinger selskabsdannelsen, og hele selskabets opbygning på væsentlig måde adskiller selskabet fra de lovregulerede selskabstyper. Ankenævnet er enig med politimesteren og Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i, at det foreliggende selskab efter hele sin konstruktion og det oplyste om ejerforhold, hæftelsesforhold, overskudsdeling og opløsning ikke adskiller sig væsentligt fra et A/S eller ApS. Det forhold, at selskabet er stiftet uden nogen indskudskapital og således ikke opfylder kapitalkravene i A/S- og ApS-lovene, kan ikke i sig selv medføre, at selskabet falder uden for disse love. Ankenævnet kan derfor tiltræde, at politimesteren ved den påklagede skrivelse har afvist at optage selskabet i handelsregistret, fordi der er tale om en selskabskonstruktion, som ikke afviger væsentligt fra et A/S (eller ApS). Ankenævnet stadfæster herefter den påklagede afgørelse.

S. A.1.3 Sparekasser og andelskasser

Sparekasser, andelskasser og sammenslutninger af andelskasser efter kapitel 4 D i lov om banker og sparekasser mv. beskattes efter SEL § 1, stk. 1, nr. 2a.

Andelskasser eller sammenslutninger heraf har mulighed for at omdannes til aktieselskaber, der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 1. Se nærmere S.D.1.

Såfremt andelskasser eller sammenslutninger heraf overfører reserver til en forening, er foreningen skattepligtig i henhold til SEL § 1, stk. 1, nr. 2a.

Føres reserverne derimod over i en fond, er den erhvervsdrivende fond skattepligtig efter fondsbeskatningslovens regler. Se afsnit S.H.

Ligeledes er en forening, der er oprettet i henhold til § 52k i lov om banker og sparekasser fritaget for beskatning af værdien af de modtagne aktier.

Post Danmark	Post Danmark er omfattet af den fulde skattepligt i henhold til SEL § 1, stk. 1, nr. 2b. Post Danmark og evt. sambeskattede datterselskaber skal skatteansættes af de statslige told- og skattemyndigheder og det fulde skatteprovenu tilfalder staten.
Københavns Fondsbørs m.v.	Københavns Fondsbørs, Værdipapircentralen og Garantifonden for Danske Optioner og Futures er omfattet af den fulde skattepligt jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2c. Bestemmelsen om skattepligt trådte i kraft fra og med indkomståret 1997, jf. Erhvervsministeriets bekendtgørelse nr. 334 af 30. april 1996.
DSB	I SEL § 1, stk. 1, nr. 2d er der indsat en ny skattepligtsbestemmelse, idet statsvirksomheden DSB (Danske Statsbaner) pr. 1. jan. 1999 etableres som en selvstændig offentlig virksomhed, jf. § 1 i lov nr. 485 af 1. juli 1998. Ligeledes med virkning pr. 1. jan. 1999 etableres DSB's S-togsdivision som et af DSB helejet datterselskab, DSB S-tog A/S, jf. nævnte lovs § 7. Af lovens § 29 fremgår, at DSB herved bliver selskabsskattepligtig efter de for aktieselskaber gældende regler. Loven trådte i kraft ved bekendtgørelsen, den 3. juli 1998, jf. § 23, men vil reelt først få praktisk betydning i relation til skattepligten fra den 1. jan. 1999, idet etableringen af DSB-selskabet først skal gennemføres pr. denne dato.

S. A.1.4 Kooperative foreninger

S. A.1.4.1 Andelsbeskattede andelsselskaber

SEL § 1, stk. 1, nr. 3 er den fælles skattepligtsbestemmelse for alle andelsbeskattede andelsforeninger, dvs. både indkøbsforeninger, produktions- og salgsforeninger og de blandede foreninger, der både har indkøbsforeningsfunktion og produktions- og salgsforeningsfunktion.

Kooperative virksomheder er normalt organiseret som foreninger, men der er dog ikke krav om en bestemt organisationsform. Et allerede indregistreret aktie- eller anpartsselskab kan beskattes som kooperativ virksomhed, hvis det opfylder betingelserne som nedenfor anført om samhandel med aktionærer og om overskudsfordelingen. I den forbindelse erindres dog om § 1, stk. 4, i lov om aktieselskaber og § 1, stk. 4, i lov om anpartsselskaber. Det er uden betydning for skattepligten efter § 1, stk. 1, nr. 3, om medlemmernes hæftelse for foreningens forpligtelser er begrænset til deres indskud.

Skattepligtsbestemmelsen i SEL § 1, stk. 1, nr. 3, har en anden affattelse, der lægger vægten på det generelle formål - dvs. at fremme deltagernes fælles erhvervsmæssige interesser gennem deres deltagelse i andelsselskabets virksomhed som aftagere, leverandører el.lign.

Indkøbsforeninger er foreninger, der har til formål at indkøbe, fremskaffe eller fremstille varer eller at levere tjenesteydelser til medlemmernes forbrug, og hvis medlemmer udelukkende benytter leverancer fra foreningen ved udøvelsen af deres bedrift. Man vil som hovedregel lægge vægt på, om der ud fra virksomhedens varesortiment eller arten af leverancer er formodning for, at medlemmerne udelukkende benytter de pågældende leverancer erhvervsmæssigt.

Produktions- og salgsforeninger er kooperative foreninger som bearbejder, forædler eller sælger medlemmernes produkter eller tjenesteydelser. Medlemmerne må selv drive en erhvervsvirksomhed, hvis produkter kan viderebearbejdes eller sælges gennem foreningen. Det er ikke tilstrækkeligt, at medlemmerne leverer ubearbejdede materialer og arbejdskraft m.v. til foreningen, for hvis regning og risiko produktet så fremstilles og sælges. Det er heller ikke tilstrækkeligt, at medlemmerne indskyder arbejdskraft og kontante midler.

Følgende betingelser a)-d) skal være opfyldt for at der består skattepligt efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3.

a) Foreningens formål skal være at fremme medlemmernes fælles erhvervsmæssige interesser.

Bedømmelsen af foreningens formål sker på grundlag af vedtægterne herfor. Angivelsen af formålet i vedtægterne behøver dog ikke være af selvstændig betydning, idet det først og fremmest er den måde, hvorpå virksomheden faktisk drives, der er afgørende for, efter hvilke regler foreningen skal beskattes. Ved nystiftede selskaber må skattepligten imidlertid bedømmes ud fra vedtægterne. Fra praksis herom kan følgende afgørelser nævnes:

TfS 1998,143(LSR). Et andelsselskab afhændede sin virksomhed i april 1990 og påbegyndte herefter - uanset stedfunden vedtægtsændring - ikke ny virksomhed, men selskabet blev knapt 2 år senere opløst. Det blev antaget, at salget måtte anses som et led i påbegyndt likvidation af selskabet. Dispositionerne sammenholdt med vedtægtsændringen kunne ikke bevirke, at selskabet havde skiftet skattepligtsstatus fra andelsselskab til almindeligt selskab. Udlodning til andelshaverne var herefter omfattet af ABL § 2b. Afgørelsen er appelleret.

TfS 1997,100(H). I denne sag udtalte Højesteret, at SEL må forstås således, at det er en betingelse for den særlige - lempelige - beskatning som indkøbsforening (andelsbeskatning) fremfor beskatning som brugsforening (aktieselskabsbeskatning), at vedkommende forenings varesortiment kun omfatter varer, for hvilke der gælder en formodning om, at foreningens medlemmer udelukkende benytter dem til udøvelse af deres bedrift. Endvidere bemærkede Højesteret, at en andelsforenings skattemæssige status som brugsforening eller indkøbsforening må fastlægges ud fra foreningens forhold, uafhængigt af de enkelte medlemmers konkrete anvendelse af varerne. Herefter fandt Højesteret, at den pågældende forening i de år sagen drejede sig om, havde indrettet sig med et varesortiment, som omfattende en række varer, for hvilken den nævnte formodning ikke gjaldt. Det berettigede ikke foreningen til beskatning som indkøbsforening, at de pågældende varer kun udgjorde en ringe del af foreningens omsætning. Højesteret tiltrådte herefter, at foreningen ikke skulle andelsbeskattes.

TfS 1999.197 (ØLD). Et aktieselskab under kooperationsbeskatning, påtænkte at etablere et 100 pct.-ejet udviklingsselskab, der skulle erhverve lejemål på strategisk vigtige steder for selskabet, f.eks. på strøggader. Datterselskaber til datterselskabet skulle drive butikker fra lejemålene og under en ansat direktør, der efter 3-5 år skulle overtage butikken som ejer. Etableringen af butiksaktiviteterne skulle finansieres ved indskud af aktiekapital fra aktieselskabet til udviklingsselskabet. Landsretten fandt ligesom tidligere LR, at kooperationsbeskatningen i aktieselskabet ikke ville kunne opretholdes, såfremt de planlagte butiksaktiviteter blev realiseret under de anførte omstændigheder (tidligere LSR i TfS 1997,165). Sagen er appelleret til Højesteret.

TfS 1995,503 (ØLD). Det fandtes berettiget, at en told- og skatteregion havde afvist at registrere et som andelsselskab tilmeldt selskab og i stedet havde omregistreret selskabet som et interessentskab. Landsretten lagde herved til grund, at selskabet ikke tjente til opfyldelse af et ønske i en medlemskreds om etablering af et samvirke til løsning af opgaver i fælles interesse, men reelt var etableret for at tjene stifternes personlige økonomiske interesser.

Skat 1990.6.483 (TfS 1990,264). Ligningsrådet blev ved bindende forhåndsbesked anmodet om svar på, hvorvidt det ville påvirke selskabets skattepligt som indkøbsforening, hvis den til sikringskontoen svarende kapital af bestyrelsen for indkøbsforeningen blev placeret i børsnoterede aktier og/eller børsnoterede obligationer. Ligningsrådet fandt, at de skitserede anbringelser af midlerne i debitorsikringsfonden ikke medførte ændringer i indkøbsforeningens skattepligt, at under forudsætning af, der ikke blev opkrævet bidrag til debitorsikringsfonden ud over, hvad der blev skønnet nødvendigt til opfyldelse af fondens formål, at anbringelsen alene blev foretaget kollektivt af foreningen og ikke skete i eventuelt børsnoterede medlemsvirksomheders egne aktier, at omplaceringer ikke blev foretaget i videre omfang, end hvad der svarer til almindelig porteføljepleje, samt at beregningen af medlemmernes andel i nettoavancen skete på baggrund af de registrerede omsætningstal i forhold til årets samlede omsætning med medlemmerne.

Skat 1990.5.379 (LSR) (TfS 1990,233). Skattepligten bevaredes dog, såfremt midler, under nærmere opregnede omstændigheder, blev anbragt i andre børsnoterede selskaber

TfS 1987,306 (Skat 1987.6.444, LSR). En forening, der ikke blot solgte varer til udelukkende brug i medlemmernes bedrifter, men også varer der henhørte under medlemmernes private forbrug, kunne ikke beskattes

løvrigt henvises til RR 1984 SM 91 og RR 1967 SM 53 (SKD).

b) Medlemskredsen.

Mindst 10 medlemmers fælles erhvervsmæssige interesser skal fremmes gennem foreningen ved deres deltagelse i foreningens virksomhed som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde.

I SEL § 1, stk. 2 bestemmes det, at for så vidt der i andelsforeningens medlemskreds indgår koncernforbundne selskaber skal disse anses som ét medlem ved opgørelsen og vurderingen af, om andelsforeningen har mindst 10 medlemmer. Koncernforbundne selskaber kan således ikke etablere en fælles andelsforening.

Hvorvidt der foreligger koncernforbundne selskaber skal ifølge § 1, stk. 2 bedømmes efter reglerne i KGL § 4, stk. 2. Dvs. at der både kan være tale om søsterselskaber og om moder/datterselskaber.

Hvis et af medlemmerne i en andelsforening selv er en andelsforening der omfattes af § 1, stk. 1, nr. 3, indgår denne forenings medlemmer ved opgørelsen af medlemskredsen. Det er således muligt at etablere en hovedforening, uden at der nødvendigvis er 10 medlemsforeninger.

Af cirkulære nr. 136 af 7. november 1988, pkt. 6, fremgår at de enkelte medlemmer af en kooperation skal have sådanne modstridende interesser, at de kan anses som økonomiske uafhængige. I praksis er der følgende afgørelser herom:

TOLD SKAT Nyt 1992.8.250 (BF)(TfS 1992,236). Et selskab, der skulle drive finansiel virksomhed og fungere som administrationsselskab for fem selskaber, der også drev finansiel virksomhed, kunne ikke beskattes som en kooperativ virksomhed efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3 a eller 4, bl.a. fordi ejerkredsen for alle selskaber var sammenfaldende.

Skd. 1974.28. En indkøbsforening optog som medlem et aktieselskab, hvis kapital næsten udelukkende ejedes af foreningen. Ca. 60 pct. af foreningens samlede omsætning skete med dette selskab, som herefter videresolgte det indkøbte til ikke-medlemmer. Foreningen blev herefter anset for omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6.

c) Omsætningen.

Omsætningen med ikke-medlemmer må ikke væsentligt eller længerevarende overskride 25 pct. af den samlede omsætning. I § 1, stk. 3, uddybes denne begrænsning.

Ved opgørelsen af omsætningen med henholdsvis medlemmer og ikke-medlemmer anvendes den opdeling af omsætningen, der foretages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. §§ 15-16A, se herom afsnit S.C. 5. Opgørelsen af ikke-medlemmer i blandede foreninger foretages samlet, se TfS 1990,403 (Skat 1990.9.704).

En væsentlig overskridelse anses efter § 1, stk. 3, at foreligge såfremt omsætningen med ikke-medlemmer i et indkomstår overskrider 35 pct. af den samlede omsætning. Er dette tilfældet, vil andelsselskabet fra og med det følgende indkomstår overgå til anden beskatning, typisk til en beskatning efter bestemmelsen i § 1, stk. 1, nr. 4.

Såfremt der ikke er tale om en væsentlig overskridelse, bliver overskridelsen først relevant, såfremt den er af længere varighed. Ifølge § 1, stk. 3, vil en overskridelse være af længere varighed, såfremt omsætningen med ikke-medlemmer i hvert 3 på hinanden følgende indkomstår har været på mere end 25 pct.

Der er således ikke tale om en overskridelse af længere varighed, hvis omsætningen med ikke-medlemmer i 2 indkomstår har udgjort 30 pct. af den samlede omsætning, hvis omsætningen i det tredje indkomstår på ny kommer under 25 pct. Såfremt andelsselskabet i tre på hinanden følgende indkomstår har haft omsætning med ikke-medlemmer på fx 26 pct. vil andelsselskabet fra og med det næstfølgende indkomstår overgå til anden beskatning, idet andelsselskabet ikke længere kan omfattes af bestemmelsen i nr. 3 og dermed af andelsbeskatningen.

Selvom andelsselskabets omsætning med ikke-medlemmer på ny kommer under 25 pct., vil andelsselskabet ifølge § 1, stk. 3 først blive omfattet af andelsbeskatningen i § 1, stk. 1, nr. 3, når dette har været tilfældet i hvert af 3 på hinanden følgende indkomstår. Dette gælder også i de tilfælde, hvor andelsselskabet med det samme er overgået til anden beskatning på grund af en væsentlig overskridelse af 25 pct.-grænsen.

d) Udlodning til medlemmerne skal ske på grundlag af den stedfundne omsætning med disse - bortset fra en normal forrentning af den indbetalte medlemskapital.

Det skal af foreningens vedtægter fremgå, at overskud og likvidationsprovenu fordeles på grundlag af omsætningen, jf. skd. 17.100.

Overskudsfordelingen skal ikke nødvendigvis beregnes på grundlag af et enkelt regnskabsårs omsætning, men kan baseres på en omsætning over flere år. Ligeledes kan overskudsfordelingen beregnes efter fradrag af normal forrentning af den indskudte kapital, se SO 1979.47 (SD). Som udtryk for en normalforrentning er i praksis eksempelvis godkendt Nationalbankens til enhver tid fastsatte diskonto. Efter en konkret vurdering vil en anden rentesats end nævnte kunne godkendes. Også et eventuelt likvidationsprovenu skal fordeles i forhold til omsætningen. Den omsætning, der skal danne grundlag for overskudsfordelingen, er i almindelighed betalingen for de faktiske leverancer til eller fra medlemmerne og således ikke nødvendigvis det på forhånd aftalte forbrug, se RR 1969 SM 59 og RR 1975 SM 137 (SD).

Et andelsselskab fordelte overskuddet efter et puljeafregningssystem. LSR fandt, at fordeling af overskud til medlemmerne reelt måtte anses for at ske på grundlag af de af medlemmerne til selskabet leverede produkter, hvorfor selskabet blev anset for omfattet af (den dagældende) SEL § 1, stk. 1, nr. 4, jf. TfS 1992.435 (TOLD SKAT Nyt 1992. 18.541 LSR).

En sammenslutning kunne ikke beskattes som indkøbsforening, da 40% af overskuddet var forbeholdt en enkelt af deltagerne, og alene 60% af overskuddet skulle fordeles blandt deltagerne i forhold til deres omsætning med virksomheden, se RR 1970 SM 70 (SKD).

En virksomhed, der også fordeler til ikke-medlemmer, kan ikke kooperationsbeskattes, jf. RR 1968 SM 86 (SKD).

Se cir. nr. 136 af 7. november 1988, pkt. 6.

S. A.1.4.2 Brugsforeninger - aktieselskabsbeskattede

SEL § 1, stk. 1, nr. 3a fastsætter skattepligtsbestemmelsen for brugsforeninger. Nedenstående betingelser skal være opfyldt før foreningen kan beskattes efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3a.

a) Foreningen må ikke være omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3.

b) Foreningens formål skal være at fremme medlemmernes fælles interesser.

Det er en grundlæggende betingelse for beskatning som brugsforeninger, at medlemmerne anvender leverancerne helt eller delvist til privat forbrug. Herudover er det i skattepligtsbestemmelsen fastsat, at der også kan være tale om, at medlemsforeningers medlemmer anvender leverancer til privat forbrug. Herved fastslås, at visse hovedforeninger skal beskattes som brugsforeninger, uanset at nogle af medlemmerne er indkøbsforeninger, der isoleret set kan være omfattet af bestemmelsen i nr. 3. Såfremt medlemsforeningens medlemmer udelukkende anvender leverancerne ved udøvelsen af deres bedrift, vil der ikke ske beskatning efter nr. 3a, men andelsselskabet vil kunne være omfattet af nr. 3.

c) Bortset fra normal forrentning af den indbetalte medlemskapital skal foreningen foretage udlodninger på grundlag af omsætningen med medlemmerne. (Om denne betingelse se også afsnit 1.4.1).

Efter brugsforeningens bestemmelse kan udlodningen dog ske alene til personlige medlemmer. Ved opløsning kan foreningen, efter tilladelse fra Ligningsrådet, i stedet vælge at foretage udlodning til gavn for brugsforeningsbevægelsen eller til fremme af almene forbrugerinteresser.

For brugsforeninger er der ikke fastsat et lovmæssigt krav til antallet af medlemmer. Der ligger dog et krav om et vist medlemsantal, eftersom der skal være tale om en forening.

Se cirk.nr. 136 af 7. november 1988, pkt. 7.

S. A.1.4.3 Øvrige andelsselskaber - aktieselskabsbeskattede

I SEL § 1, stk. 1, nr. 4, fastslås skattepligtsbestemmelsen for aktieselskabsbeskattede andelsselskaber. Der er tale om andelsselskaber, der har samme formål som andelsselskaber omfattet af nr. 3, men som ikke omfattes af hverken nr. 2, 3 eller 3a. Foreninger omfattet af § 1, stk. 1, nr. 4, skal således stadig have til formål at fremme medlemmernes fælles erhvervsmæssige interesser gennem deltagelse i foreningens virksomhed som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde.

Såfremt andelsselskabet har en sådant formål, er bestemmelsen i § 1, stk. 1, nr. 4, aktuel, hvis f.eks. andelsselskabet har en omsætning med ikke medlemmer, der overskrider 25 pct., eller andelsselskabet har mindre end 10 medlemmer. Endelig kan der også være tale om andelsselskaber, der ikke anvender omsætningen som grundlag for udlodning til andelshaverne.

Efter de tidligere gældende regler ville andelsselskaber, der ikke omfattedes af bestemmelserne om andelsbeskatning, i vidt omfang være overgået til beskatning i henhold til SEL § 1, stk. 1, nr. 6, hvilket i visse tilfælde indebar hel eller delvis skattefrihed.

Efter de nugældende regler vil selskaber med andelsformål ikke kunne overgå til beskatning efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6, men omfattes i stedet af bestemmelsen i § 1, stk. 1, nr. 4, og undergives dermed en beskatning svarende til aktieselskabsbeskatning. SEL § 1, stk. 1, nr. 4, kan således betragtes som en opsamlingsbestemmelse med hensyn til skattepligten for andelsselskaber.

S. A.1.5 Gensidige forsikringsforeninger

Skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 5, er gensidige forsikringsforeninger, der ikke er omfattet af kap. 21 i lov om forsikringsvirksomhed, dvs. gensidige forsikringsforeninger, der er undergivet fuldt tilsyn. Driver den gensidige forsikringsforening udelukkende sygeforsikringsvirksomhed, kan told- og skatteregionen tillade foreningen overført til skattepligt efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6.

Herudover omfatter bestemmelsen de selskaber og foreninger mv., der opstår ved ændring af en gensidig forsikringsforening efter at denne i henhold til FUL § 14 d har overdraget sin forsikringsvirksomhed medmindre foreningen ændres til et skattesubjekt, der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2, eller FBL. Foreningen vil således ikke kunne ændres til et skattesubjekt omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6. Se cirk. 198 af 14/12 1991, pkt. 5.1.

S. A.1.6 Investeringsforeninger

Beskatningen af investeringsforeninger og deres medlemmer afhænger i første omgang af, om der er udstedt omsættelige beviser (certifikater) for medlemmernes indskud.

Er der ikke udstedt certifikater er foreningen kontoførende. Disse foreninger anses ikke for selvstændigt skattepligtige, og beskatning sker alene hos medlemmerne. Se nærmere S.A.1.6.3.

I LL § 16 C, stk. 1 er der foretaget en egentlig definition af udloddende investeringsforeninger i skattemæssig forstand. Der skal være tale om investeringsforeninger, der udsteder omsættelige beviser for medlemmernes indskud, og som er vedtægtsmæssigt forpligtet til og rent faktisk foretager årlige udlodninger. Disse årlige udlodninger skal mindst udgøre et beløb (minimumsudlodningen), der beregnes efter LL § 16 C, stk. 2 - 6, og som blandt andet baseres på de i årets løb optjente indtægter.

De certifikatudstedende investeringsforeninger er selvstændig skattepligtige efter SEL og beskattes efter § 1, stk. 1, nr. 6, (udloddende), eller § 1, stk. 1, nr. 5a, (akkumulerende). Se nærmere henholdsvis S.A.1.6.1 og S.A.1.6.2.

Certifikaterne skal fremtræde som særskilte dokumenter med et bestemt pålydende, således at certifikatets ejer bliver lodtagen i foreningens overskud og formue i forhold til certifikatets pålydende.

Ligningsrådet antog efter en konkret vurdering at et irsk investeringsforetagende kunne sidestilles med en dansk investeringsforening, se TfS 1994.815 (BF). Se også skd. cirk. nr. 136 af 7. nov. 1988 om investeringsforeninger. Der henvises endvidere til S.C.4 om den objektive skattepligt.

Ved lov nr. 476 af 10. juni 1997 om investeringsforeninger og specialforeninger er der åbnet mulighed for at etablere specialforeninger, der har en række af investeringsforeningernes karakteristika. Specialforeninger defineres i loven bl.a. som foreninger der har til formål fra ét eller flere medlemmer, en videre kreds eller offentligheden at modtage midler, som under iagttagelse af et princip om risikospredning anbringes i værdipapirer i overensstemmelse med reglerne i kapitel 10. Specialforeninger kan være såvel certifikatudstedende som kontoførende.

Efter praksis har den skattemæssige definition af investeringsforeninger ikke været knyttet til Økonomiministeriets lovgivning om investeringsforeninger, se således TfS 1994,165, hvoraf det fremgår, at der bliver foretaget en konkret bedømmelse af den enkelte forening.

investeringsforeninger omfattet af loven. I de dertil baggrund hvad det som udgangspunkt antages, at specialforeninger, omfattet af loven om investeringsforeninger og specialforeninger, som hovedregel vil være omfattet af begrebet investeringsforening i skattelovgivningen.

Da medlemstallet imidlertid er en af de faktorer, der indgår i den skattemæssige afgrænsning af foreningsbegrebet, vil specialforeninger med få medlemmer ikke kunne betragtes som en investeringsforening i skattemæssig henseende og beskatningen må derfor ske hos medlemmerne. I tilfælde, hvor specialforeningen anses for en investeringsforening, finder regler for henholdsvis akkumulerende, udloddende og kontoførende foreninger anvendelse.

S. A.1.6.1 Certifikatudstedende - udloddende

Certifikatudstedende investeringsforeninger, der efter deres vedtægter har forpligtet sig til inden fristen for indgivelse af selvangivelse for det pågældende indkomstår at udlodde de i indkomståret indtjente renter, udbytter mv. er omfattet af bestemmelsen i SEL § 1, stk. 1, nr. 6, som udloddende. Dette gælder selv om intet medlem hæfter personligt for foreningens forpligtelser, se Skat 1987.2.146 (SKD) (TfS 1987,108).

Ved udloddende investeringsforeninger forstås investeringsforeninger, der udsteder omsættelige beviser for medlemmernes indskud, og som inden fristen for ingivelse af selvangivelse for et indkomstår foretager en udlodning, der mindst skal udgøre det efter LL § 16 C, stk. 2-6, opgjorte beløb (minimumsudlodningen), og som ifølge deres vedtægter er forpligtet til at foretage en sådan udlodning, se nedenfor.

Skattepligten som udloddende investeringsforening omfatter alene indtægt ved den erhvervsmæssige virksomhed samt fortjeneste mv. på aktiver tilknyttet den erhvervsmæssige virksomhed, se nærmere S.C.6.

Certifikatudstedende investeringsforeninger, der ikke udlodder renter, udbytter mv. som ovenfor nævnt, er altid skattepligtige som akkumulerende investeringsforeninger efter SEL § 1, stk. 1, nr. 5a.

For investeringsforeninger, der er opdelt i afdelinger, hvoraf nogle er akkumulerende og andre er udloddende, bedømmes skattepligten for hver afdeling for sig, for så vidt der er sikkerhed for, at afdelingernes formue mv. ikke kan sammenblandes.

Kan afdelingernes formue ikke adskilles, beskattes afdelingerne under ét som akkumulerende investeringsforening, hvis blot en af afdelingerne er akkumulerende. Se cirk. nr. 136 af 7/11 1988, pkt. 12.

Som nævnt fremgår det af SEL § 1, stk. 1, nr. 5a, at kvalifikationen af investeringsforeningen som udloddende afhænger af, om kravene til minimumsudlodningen, defineret i LL § 16 C, er opfyldt. Ifølge denne bestemmelse udgør minimumsudlodningen følgende beløb:

Minimumsudlodningen udgør summen af indkomstårets indtægter og nettobeløb som nævnt i LL § 16 C, stk. 3, med fradrag for tab og udgifter efter LL § 16 C, stk. 4-6. Der indgår følgende indtægter i beregningen af minimumsudlodningen:

Indtjente renter fordelt over den periode, renteindtægten vedrører.

Indtjente udbytter efter LL § 16 A og afståelsessummer efter § 16 B, som ikke omfattes af LL § 16 C, stk.3, nr. 9.

Gevinst på fordringer i fremmed valuta som omhandlet i KGL § 16.

Gevinst på fordringer, der ikke udstedes med pålydende rente, der opfylder mindsterentekravet efter KGL § 38, jf. § 14.

Gevinst på finansielle kontrakter som omhandlet i KGL §§ 29-33 fratrukket tab på finansielle kontrakter efter reglerne i KGL § 31, stk. 2-4 og § 32, stk. 2 og 3.

Gevinst ved afståelse af aktier efter ABL § 2, stk.2.

Gevinst ved afståelse af aktier efter ABL § 2 a.

Gevinst efter ABL § 2 d, stk. 1, ved afståelse af beviser for indskud i investeringsforeninger.

Indtjente udbytter efter LL § 16 A og afståelsessummer efter § 16 B, som for skattepligtige personer ville være omfattet af PSL § 4 a, stk.1, nr. 1, 2, 5 eller 6.

Gevinst på fordringer der udstedes med en pålydende rente, der opfylder mindsterentekravet efter KGL § 38, jf. § 14, fratrukket tab på sådanne fordringer. Dog kan tab alene fratrækkes, i det omfang tabene ikke overstiger gevinsterne.

I det samlede nettobeløb efter LL § 16 C, stk. 3, nr. 1 - 8, fradrages tab på fordringer i fremmed valuta som omhandlet i KGL § 16, samt tab ved afståelse af beviser for indskud i investeringsforeninger, som for skattepligtige omfattede af KSL § 1 eller DBSL § 1, stk. 2, ville have været fradragsberettigede efter ABL § 2 d, stk. 3. Er beløbet negativt kan dette fradrages i indtægter efter LL § 16 C, stk. 3, nr. 9. Et eventuelt overskydende negativt beløb kan herefter fradrages i nettobeløb efter LL § 16 C, stk. 3, nr. 10.

Investeringsforeningen kan ved opgørelsen af minimumsudlodningen fradrage udgifter til administration, i det omfang udgifterne ikke overstiger et eventuelt positivt nettobeløb opgjort efter LL § 16 C, stk. 3 og 4. Dette fradrag fordeles forholdsmæssigt mellem positive nettobeløb opgjort efter:

1. LL § 16 C, stk. 3, nr. 1 - 8, nedsat efter stk. 4, 1. pkt.
2. LL § 16 C, stk. 3, nr. 9 nedsat efter stk. 4, 2. pkt. og
3. LL § 16 C, stk. 3, nr. 10 nedsat efter stk. 4, 3. pkt.

Er det samlede beløb, der opgøres til udlodning efter LL § 16 C, stk. 3 og 4, negativt, kan dette for investeringsforeningens 5 efterfølgende indkomstår fradrages ved opgørelsen af de beløb, der skal udloddes efter LL § 16 C, stk. 3 - 5. Fradrag kan kun fremføres til et senere indkomstår, såfremt det ikke for et tidligere indkomstår kan rummes i det beløb, der skal udloddes.

Som stk. 7 er indsat en bestemmelse, hvorefter personer, der har erhvervet investeringsbeviser i en pengemarkedsforening under visse betingelser kan nedsætte den førstkommende skattepligtige udlodning efter erhvervelsen med tab ved afståelse af beviset.

Fremførte fradrag fordeles efter reglerne i stk. 4 i det år, hvori fradrag foretages.

Det bemærkes, at lov nr. 399 af 22. maj 1996 i § 11, stk. 4 indeholder en overgangsbestemmelse, hvor mulighederne for fremførsel af underskud i visse situationer er muligt efter 1. januar 1996. Se nærmere herom afsnit S.F.

Er der foretaget en udlodning omfattet af LL § 16 C, er foreningen ifølge SEL § 1, stk. 1, nr. 5a, skattepligtig efter bestemmelsen i SEL § 1, stk. 1, nr. 6.

LR afviste at besvare en anmodning om BF, idet LR fandt, at de rejste spørgsmål var af en sådan beskaffenhed, at de ikke kunne besvares med den fornødne sikkerhed. Sagen vedrørte bl.a. spørgsmålet, om der forelå en akkumulerende eller en udloddende investeringsforening. LR henså bl.a. til, at det af de faktiske oplysninger fremgik, at det måtte anses for tvivlsomt, om foreningens udlodningsforpligtelse havde noget reelt indhold, Told Skat Nyt 1993.10.491 (BF) (TfS 1993,280).

I TfS 1994,165 (BF) fandt LR, at en forening, uanset at dens medlemskreds eventuelt ikke ville komme til at overstige 8, efter omstændighederne kunne anses for et selvstændigt skattesubjekt med karakter af investeringsforening i SEL's forstand. Da foreningen ifølge vedtægterne inden fristen for indgivelse af selvangivelse for det pågældende indkomstår var forpligtet til at udlodde de i SEL § 1, stk. 1, nr. 5a nævnte indtægter og avancer efter fradrag af administrationsomkostninger, blev den anset for omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, og herefter alene skattepligtig af indtægter ved erhvervsmæssig virksomhed.

LR fandt endvidere, at værdipapirafkastet, hvori foreningens formue ifølge vedtægterne kunne anbringes, ikke ville udgøre indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed.

S. A.1.6.2 Certifikatudstedende akkumulerende

Såfremt foreningen ikke har foretaget en udlodning omfattet af LL § 16 C, er foreningen akkumulerende og skattepligtig efter SEL § 1, stk. 1. nr. 5a. Foreningen undergives dermed aktieselskabsbeskatning..

S. A.1.6.3 Kontoførende

Kontoførende investeringsforeninger anses ikke for selvstændige skattesubjekter. Beskatning sker alene hos medlemmerne, der beskattes efter investeringsforeningsloven, jf. lovbek. nr. 645 af 27. august 1998.

Medlemmerne skal efter investeringsforeningslovens § 2 ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst medregne deres andel af:

Indtjente renter fordelt over den periode, renteindtægten vedrører.

Indtjente udbytter efter LL § 16 A og afståelsessummer efter LL § 16 B.

Gevinst og tab som omhandlet i KGL.

Realiserede fortjenester ved afståelse af aktier som omhandlet i ABL § 2 nedsat med eventuelle tab efter samme bestemmelse, realiserede fortjenester ved afståelse af aktier som omhandlet i ABL § 2 a, realiserede fortjenester som omhandlet i ABL § 2 d ved afståelse af beviser for indskud i investeringsforeninger nedsat med eventuelle tab efter samme bestemmelse og realiserede fortjenester ved afståelse af aktier som omhandlet i ABL § 4 nedsat med eventuelle tab efter samme bestemmelse.

Medregning skal ske i overensstemmelse med de for det pågældende medlem almindeligt gældende skatteregler dog med nedenstående undtagelser, jf. § 2, stk. 2-4 i lovbekendtgørelse nr. 645 af 27. august 1998.

Ved indkomstopgørelsen medregnes de beløb som foreningen har indvundet i det regnskabsår, der falder sammen med eller udløber i medlemmets indkomstår.

Den i ABL §§ 2 og 4 nævnte frist på 3 år vedrørende erhvervelsen af aktierne regnes fra det tidspunkt, hvor medlemmet foretager sit indskud i investeringsforeningen, dog tidligst fra det tidspunkt, hvor investeringsforeningen erhverver aktierne.

Uanset bestemmelsen i ABL § 4, stk. 2, finder ABL § 4, stk. 1, anvendelse på fortjenester ved afståelse af børsnoterede aktier.

Uanset bestemmelsen i ABL § 5 opgøres fortjeneste eller tab ved afståelse af aktier m.v. efter reglerne i ABL § 6, stk. 2 - 8.

Endvidere skal medlemmerne efter § 3 i investeringsforeningsloven ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori medlemmet hæver af sit indskud, udover de i lovens § 2 omhandlede beløb medregne fortjeneste eller tab på en til det hævede indskud svarende andel af investeringsforeningens værdipapirer på tidspunktet for hævningen af indskuddet. Medlemmets andel af fortjeneste eller tab anses for realiseret ved hævningen af indskuddet. Hæves kun en del af indskuddet, anses det først indskudte beløb som først hævet. Medregning sker efter de for det pågældende medlem almindeligt gældende skatteregler. Lovens § 2, stk. 3 - 5, finder dog tilsvarende anvendelse.

I Indskyder et medlem helt eller delvis sit indestående i en investeringsforening i en rateopsparing i pensionsøjemed, i en opsparing i pensionsøjemed, i en selvpensioneringsordning eller i en børneopsparingsordning, der er omfattet af pensionsbeskatningsloven, eller indskyder et medlem helt eller delvis sit indestående i en investeringsforening, i en boligopsparingsordning, der er omfattet af lov om boligopsparing, sidestilles det med hævning. Udlodning af et indestående i en investeringsforening fra en rateopsparing i pensionsøjemed, fra en opsparing i pensionsøjemed, fra en selvpensioneringsordning, fra en børneopsparingsordning eller en boligopsparingsordning som nævnt i 1. pkt. sidestilles med indskud.

Da kontoførende investeringsforeninger ikke er selvstændige skattesubjekter, finder LL § 16 B, stk. 1, ikke anvendelse i forbindelse med foreningens udbetalinger til medlemmerne. Der er herved henset til, at reglen i LL § 16 B, stk. 1, er en værnsregel mod omgåelse af den toleddede beskatning af selskabsindkomst, se Skat 1990.3.217 (SKD) (TfS 1990,194).

I andre tilfælde, hvor en sammenslutning har til formål at anbringe deltagernes midler i værdipapirer, vil der normalt være tale om interessentskaber, hvor skattepligten påhviler den enkelte deltager.

S. A.1.7 Realkreditinstitutter mv.

Skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 5b, er institutter godkendt i henhold til realkreditloven, der ikke er omfattet af nr. 1. Bestemmelsen omfatter endvidere de særlige fonde og foreninger, der i forbindelse med omdannelsen af et realkreditinstitut til aktieselskab modtager aktierne i det nye realkreditaktieselskab, jf. realkreditlovens § 69, stk. 1 og 2.

Landbrugs Realkreditfond, Danmarks Skibskreditfond og Dansk Eksportfinansieringsfond.

S. A.1.8 Andre foreninger mv.

SEL § 1, stk. 1, nr. 6, er en opsamlingsbestemmelse, der omfatter sammenslutninger, der på den ene side er selvstændige skattesubjekter, men på den anden side hverken omfattes af bestemmelsens nr. 1-5b eller er begrænset skattepligtige i henhold til lovens § 2 og heller ikke er undtaget fra skattepligten i henhold til lovens § 3, stk. 1.

Om de her omhandlede foreninger mv., se tillige skd. cirk. nr. 136 af 7. nov. 1988, pkt. 13 og nedenfor S.A.1.10.3.

Skattepligten efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6, omfatter alene indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed samt fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed. Det skal præciseres, at skattepligten også omfatter formuegoder, der har haft tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed, selvom dette ikke længere er tilfældet.

En fond, der bl.a. ejede en række anpartsselskaber, hvis formål var at være komplementarer i kommanditselskaber, og som også ejede et administrationsselskab, der stod for det daglige arbejde i fonden og dens selskaber, fandtes at have udøvet erhvervsmæssig virksomhed i SEL's forstand, jf. lovens § 1, stk. 1, nr. 6, og stk. 3, (lovbek. nr. 463 af 13. sept. 1978). Se Told Skat Nyt 1993.10.440 (HD) (TfS 1993,49) og nedenfor S.C.6.

En medarbejderforening, hvis formål var at uddele ophavsretsmidler til uddannelsesprojekter, var omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6. Foreningen var ikke omfattet af FL § 2 og følgelig ej heller af FBL § 1, stk. 1, nr. 2. Foreningens indtægter ansås for skattefrie, ikke-erhvervsmæssige indtægter. Uddelinger var ikke almennyttige. TfS 1994,432 (BF).

En forening, hvis formål var at samle distributionscentraler med den hensigt at skabe et landsdækkende distributionsnet, var omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6. Foreningen var ikke omfattet af FL § 2, stk. 1, idet den ikke var en faglig sammenslutning, der havde til hovedformål at varetage de økonomiske interesser for den erhvervsgruppe, medlemmerne tilhørte, jf. TfS 1994,532 (BF).

I TfS 1997,744(LSR), kunne en forening ikke anses at varetage medlemmernes økonomiske interesser, hvorfor foreningen ikke var omfattet af FBL § 1, stk. 1, nr. 3, men derimod af SEL § 1, stk. 1, nr. 6.

Foreninger mv., som ikke driver skattepligtig virksomhed, er ikke pligtige til at indsende selvangivelse, jf. SKL § 2, stk. 1, nr. 4. Ligningsmyndigheden har dog ret til at afkræve foreningen sådanne oplysninger, som er nødvendige for at afgøre, om foreningen fortsat er skattefri.

S. A.1.8.1 Foreninger

Afgrænsningen af disse selvstændige skattesubjekter overfor sammenslutninger uden selvstændig skattepligt (interessentskaber, kommanditselskaber, partrederier mv.), hvor skattepligten i stedet påhviler hver enkelt deltager, kan være vanskelig at foretage, da interessentskaber kan fremtræde med en organisation, der på et eller flere punkter ligner foreningers organisation.

Af væsentlig betydning for denne sondring er sammenslutningens vedtægter og hensigten med dens virksomhed, under hensyn til dens selvstændighed i forhold til de enkelte deltagere, men herudover kan nedennævnte forhold være af betydning for bedømmelsen. Det bemærkes, at ingen enkelt af disse kan være ubetinget afgørende:

For interessentskab taler:	For selvstændig skattepligtig forening taler:
Den enkelte deltager hæfter personligt (og solidarisk) for sammenslutningens forpligtelser.	Den enkelte deltager hæfter kun med sit indskud (kontingent).
Få deltagere.	Mange deltagere.
Deltagerne er de samme under hele interessentskabets levetid.	Deltagerkredsen skifter, således at nogle deltagere afløser andre.
Der kræves énstemmighed blandt deltagerne til alle væsentlige beslutninger.	Sammenslutningen styres af foreningsorganer, dvs. generalforsamling/ repræsentantskab og en valgt bestyrelse.
Optagelse af ny deltager betragtes som stiftelse af nyt interessentskab.	Optagelse af nye deltagere(medlemmer) sker efter objektive kriterier, evt. er medlemsadgangen helt fri.
En deltagers udtræden betragtes som opløsning af det bestående og stiftelse af nyt interessentskab. Den udtrædende har krav på en ideel anpart af interessentskabets aktiver, således at opløsningen medfører skifte (formuerealisation).	En deltagers udtræden er uden retslig betydning for sammenslutningens beståen og giver ikke den udtrædende krav på nogen del af dennes formue.
Sammenslutningen har et rent erhvervsmæssigt formål.	Sammenslutningens overordnede formål er af ideel karakter. En eventuel erhvervsmæssig virksomhed drives til fremme af det ideelle formål.

TfS 1997,677 (VLD) anså en sammenslutning der blev benævnt interessentskab i stedet anset for en forening omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6. Det blev tillagt vægt, at sammenslutningens formål ikke var erhvervsmæssigt men af ideel karakter ligesom vedtægterne indeholdt en række bestemmelser, som var atypiske for interessentskaber og samejeforhold. Det var især bestemmelser om at nye interessenter kunne optages ved almindelig flertalsbeslutning, at interessenterne ved udtræden som altovervejende udgangspunkt ikke havde ret til nogen andel af formuen, ligesom interessenterne på tidspunktet for opløsning af interessentskabet alene havde krav på at få udbetalt et beløb svarende til deres oprindelige indskud, idet et evt. overskud skulle bortgives til en selvejende institution. Sammenslutningen havde endvidere haft en uformelt skiftende deltagerkreds.

Dommen er stadfæstet af HR, jf. TfS 1999,419 (HD).

Der findes en anden kategori af sammenslutninger, hvis manglende skattemæssige selvstændighed skyldes, at selve sammenslutningen mangler den fornødne fasthed, nemlig den informelle gruppe.

At skelne mellem på den ene side den informelle gruppe, som er uden skattemæssig betydning, og på den anden side den skattepligtige forening er derfor et spørgsmål, om den pågældende sammenslutning er tilstrækkelig fast organiseret.

Dette kommer i høj grad til at bero på et konkret skøn, da man som mindstemål for, at der skal foreligge en forening, kun kan kræve, at en flerhed af personer gennem en vis tid har præsteret en fælles formålsrettet virksomhed under en fælles ledelse. Se skd. 71.675.

Der kan således ikke kræves gængse foreningsorganer (bestyrelse og generalforsamling), skrevne vedtægter eller årsregnskab. Det er heller ikke en forudsætning, at det til enhver tid kan dokumenteres, hvem der er medlemmer, eller nøjagtigt hvor mange medlemmer der er. Optagelse i Foreningsregisteret er ikke nødvendig.

At publikum eller myndighederne på forskellig måde anerkender sammenslutningen som sådan, kan være et indicium for, at man bør betragte den som en selvstændig skattepligtig forening.

S. A.1.8.2 Boligkollektiver

Det forekommer, at en fast ejendom ifølge tinglyst skøde ejes af en andelsboligforening, men at foreningen ikke kan betragtes som et selvstændigt skattesubjekt.

Sådanne sammenslutninger, der ofte betegnes boligkollektiver, beskattes således ikke, men medlemmerne beskattes efter reglerne for ejendomme ejet i sameje.

Som typiske kendetegn ved boligkollektiver kan anføres:

Ejendommen indeholder højst 3 beboelseslejligheder.

Antallet af medlemmer overstiger ikke 15.

Beslutninger vedrørende kollektivet, herunder om optagelse af nye medlemmer, kræver enstemmighed hos medlemmerne.

Medlemmerne hæfter personligt og solidarisk for ejendommens pantegæld.

Medlemmerne er lodtagne i formuen i forhold til deres andel eller andelsbevis.

Det følger heraf, at det forhold, at deltagerne alene hæfter for pantegælden, ikke udelukker, at der foreligger et boligkollektiv. Intet enkelt kendetegn kan være afgørende for bedømmelsen af, om der foreligger en skattepligtig forening eller et sameje (interessentskab), men ejendommens indretning og medlemstallet får kun betydning, hvis det er tvivlsomt, hvorvidt selve foreningsvedtægterne efter deres indhold opfylder de krav, der må stilles til en interessentskabskontrakt. Se i øvrigt Skat 1990.2.147(TfS 1990,30)(BF).

Har boligkollektivet ikke disse typiske kendetegn, kan man ikke uden videre lægge til grund, at der er tale om en forening, men spørgsmålet må afgøres konkret.

S. A.2 Begrænset skattepligtige selskaber mv.

Iflg. SEL § 2 er udenlandske selskaber og foreninger mv. af tilsvarende art, som de i SEL § 1 nævnte hjemmehørende selskaber og foreninger mv. skattepligtige til Danmark, når de har indtægter her fra landet af en nærmere angiven art, jf. nedenfor. Skattepligtens omfang er begrænset til overskud fra disse indtægter.

Selskaber og foreninger mv. hjemmehørende i Grønland eller på Færøerne sidestilles i denne forbindelse med udenlandske selskaber og foreninger.

Om udenlandske selskaber m.v., der bliver fuldt skattepligtige her til landet, fordi ledelsen har sæde her i landet, se S.A.1.

S. A.2.1 Erhvervsvirksomhed

Selskaber, foreninger mv., som nævnt i SEL § 1, stk. 1 og 2, der har hjemsted i udlandet er begrænset skattepligtige her til landet efter SEL § 2, stk. 1, litra 1 a.

Skattepligten omfatter:

udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftsted her. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag.

indkomst i form af løbende ydelser hidrørende fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalities.

bortforpagtning af en sådan virksomhed.

skattepligt efter bestemmelsen.

S. A.2.2 Fast driftssted

Ved fastlæggelsen af, hvornår der må antages at foreligge fast driftssted, lægges der også vægt på den præcisering af begrebet, der har fundet sted i tilknytning til de indgåede DBO, herunder i kommentarerne til OECD modelkonventionen.

Fast driftssted antages herefter altid at foreligge, når virksomheden drives gennem: filial, kontor, fabrik eller værksted.

Det centrale i begrebet fast driftsted er, om

der foreligger et fast forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves.

DBO'erne vil medføre, at Danmark først vil kunne gøre en beskatningsret gældende overfor en byggevirksomhed her i landet, når denne virksomhed har varet i en nærmere fastsat periode, som oftest mindst 12 måneder.

Varetages virksomheden her i landet af en såkaldt kvalificeret agent, der fra det udenlandske selskab, han repræsenterer, har fuldmagt til at indgå handler med bindende virkning for virksomheden, foreligger der fast driftssted her i landet. Det afgørende er, hvor aftalen sluttes (bliver accepteret).

Varetages virksomheden her i landet af en formidleragent (agent, der skal have accept hos den i udlandet beliggende virksomhed på de ordrer, han modtager), foreligger der ikke fast driftssted.

Landsretten har i forbindelse med et retsforlig givet fortolkningsbidrag til sondringen mellem kvalificerede agenter og formidleragenter (TfS 1997,713).

Et tysk selskab ville få et fast driftssted ved salg gennem en herboende repræsentant. Selv om repræsentanten alene kunne indgå en salgsaftale efter forudgående godkendelse fra det tyske selskab, ville der ifølge almindelig fuldmagtslære alligevel blive tale om fast driftssted, hvis ikke kunden udtrykkelig blev gjort opmærksom på, at selskabet først var bundet af aftalen efter dettes godkendelse. Told Skat Nyt 1992.11.327 (TfS 1992,294)(BF).

LSR fandt, at et tysk selskab ikke ville blive begrænset skattepligtig til Danmark ved at entrere med et herværende selskab om optagelse af ordrer, distribution heraf og udskrivning af fakturaer mv., idet de pågældende funktioner blev anset for at være af forberedende art, og det danske selskab ikke kunne binde det tyske selskab til aftaler, Skat 1989.3.239 (TfS 1989,165).

Som et nyt stk. 6 er der i SEL § 2 indsat en bestemmelse, hvorefter et udenlandsk foretagende, som sælger sine varer m.m. i eller fra Danmark gennem en dansk repræsentant, hvis eneste salgsfunktion er passiv ordremodtagelse via telefon, telefax, telex o.lign., kaldet fjernsalg, ikke får fast driftssted i Danmark.

Det er en forudsætning for reglens anvendelse, at hverken fuldmagtsgiveren eller et dermed koncernforbundet selskab m.v., i Danmark udøver erhvervsvirksomhed, der står i forbindelse med repræsentantens salg.

Bestemmelsen har virkning fra og med d. 1. jan. 1997.

Der henvises i øvrigt til cirk. nr. 68 af 27. maj 1997 om fast driftssted og fiskale repræsentanter.

Såfremt der via en filial med lager her i landet sker bindende salg til aftagere, såvel her i landet som i udlandet, omfatter den begrænsede skattepligt fortjenesten vedrørende salget både til Danmark og til udlandet.

Et amerikansk selskab, der havde datterselskaber i bl.a. Danmark, blev ikke anset for at have fast driftssted i Danmark efter SEL § 2, stk. 1, litra a, ved at etablere et varelager her i landet hos en uafhængig tredjemand, da ordreoptagelse og salgsaftaler skulle finde sted i udlandet. Det danske datterselskabs opgave var således alene at ekspedere de solgte varer fra lageret til kunderne. Told Skat Nyt 1991.1.34. (TfS 1991,38)(BF).

Et schweizisk selskab blev anset for at have fast driftssted i forbindelse med overtagelse af en portefølje af leasingkontrakter i Danmark, idet hovedfunktionen for selskabet i forbindelse med erhvervelsen af leasingporteføljen udførtes af et dansk administrationskontor, der ikke kunne anses alene at udøve en virksomhed, der var forberedende eller hjælpende karakter, Skat 1985.4.112..

Et optisk kabel, der skal føres hen over det danske sø- og landterritorium vil udgøre et fast driftssted, da arbejdet strækker sig ud over 12 måneder. TfS 1999,409 (BF).

Hverken bygge- og anlægsvirksomhed eller tilsynsopgaver i forbindelse med sådan virksomhed er omfattet af begrebet fast driftssted i den dansk-franske DBO. TfS 1996,460 (TSS).

Tilstedeværelsen af en ren indkøbsfilial her i landet er ikke tilstrækkelig til, at der foreligger fast driftssted.

En frivillig momsregistrering af en udenlandsk virksomhed medfører ikke i sig selv, at der dermed opstår skattepligt her til landet.

Deltagelse i erhvervsvirksomhed	Et udenlandsk selskab, der indgår en interessentskabskontrakt med et dansk selskab om opførelse og drift af en virksomhed her i landet, erhverver fast driftssted ved underskrivelsen af kontrakten, uanset at der går længere tid, inden den egentlige drift af virksomheden kommer i gang, skd. 44.29 - R.R. 1978 SM s. 36. En svensk kraftværksvirksomhed deltog sammen med en dansk virksomhed som interessent i et interessentskab (I/S B), hvis formål var at opføre, eje og drive et kraftværk i Danmark. I opførelsesperioden stillede det svenske selskab visse medarbejdere til rådighed på timelønsbasis, men projektering og opførelse blev forestået af et andet dansk selskab, og det svenske selskab havde ikke indtægter herved og drev ikke bygge- og anlægsvirksomhed. Landsskatteretten fandt, at det svenske selskab først fik fast driftssted i Danmark fra tidspunktet for idriftsættelsen af kraftværket. TfS 1996,619 (LSR). Et internationalt boreselskab, der deltog i efterforskning af olie ved Grønland, blev ikke anset for skattepligtig her til landet af den virksomhed, som udøvedes af det kontorhold, der fulgte med selskabets skib, og som var placeret i København. Kontorholdets virksomhed bestod i at føre bøger, udarbejde rapporter og indkøbe udrustning, R.R. 1977 SM s. 215.
Andel i overskud	Et udenlandsk selskab mv. er begrænset skattepligtigt, hvis det er berettiget til en andel af overskuddet af en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet, selv om denne ikke drives af selskabet. Bestemmelsen gælder eksempelvis de tilfælde, hvor et udenlandsk selskab som gengæld for ydede lån betinger sig en andel i overskuddet i den herværende virksomhed, se skd.cirk. af 7. nov. 1988, pkt. 15.
Europæiske økonomiske firmagrupper	EU's rådsforordning nr. 2137/85 af 25. juli 1985 om Europæiske Økonomiske Firmagrupper (EØFG) gælder umiddelbart i medlemsstaterne. Der er ved lov nr. 217 af 5. april 1989 og bek. nr. 534 og 535 af 7. aug. 1989 fastsat regler om administrationen her i landet af forordningen. EØFG behandles i Danmark generelt, herunder i skattemæssig henseende, som interessentskaber. Det må afgøres individuelt for hvert medlem, om medlemmet er begrænset skattepligtig her i landet i medfør af reglerne i SEL § 2, stk. 1a. Det må ligeledes afgøres individuelt for hvert medlem, om Danmark i henhold til DBO'en med den stat, hvor medlemmet er hjemmehørende, som kildestat har ret til at beskatte medlemmets indkomst eller formue her i landet. Der henvises i øvrigt til Skat 1990.2.91.

S. A.2.3 Løbende ydelser

Løbende ydelser fra en virksomhed med fast driftssted her i landet medfører begrænset skattepligt, uanset hvorledes den løbende ydelse beregnes, dvs. om den er fast eller variabel, beregnet efter f.eks. overskuddets eller omsætningens størrelse eller efter værdien af naturalier.

Undtaget fra den begrænsede skattepligt i § 2, stk. 1, litra a, er løbende ydelser, der må anses som udbytte, afdrag på tilgodehavender, renter og royalties. Royalties i denne forbindelse er ikke alene de vederlagsformer, der er omfattet af KSL § 65 C, stk. 4, men også vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, herunder spillefilm.

S. A.2.4 Bortforpagtning

Selskaber, foreninger mv., der er beliggende i udlandet er begrænset skattepligtige af forpagtningsafgifter, som hidrører fra bortforpagtning af en virksomhed med fast driftssted her i landet, også når denne drives fra lejede lokaler, eller i tilfælde, hvor den ejendom, hvorfra virksomheden drives, ikke samtidig bortforpagtes.

En forpagtningsafgift er omfattet af den begrænsede skattepligt, hvad enten den er fast eller variabel - f.eks. sat i forhold til overskuddets eller omsætningens størrelse eller værdien af naturalier.

Realisationsavancer	Skattepligten efter § 2, stk. 1, litra a, omfatter også fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til den aktivitet der har begrundet den begrænsede skattepligt efter bestemmelsen.

S. A.2.5 Fast ejendom

Ifølge SEL § 2, stk.1, litra b, er selskaber og foreninger mv., der har hjemsted i udlandet, men i deres egenskab af ejer, medejer, brugs- eller indtægtsnyder oppebærer indtægt (herunder også en fast forpagtningsafgift) af en her i landet beliggende fast ejendom, begrænset skattepligtige. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste ved afståelse af fast ejendom omfattet af EBL eller AL § 21.

Skattepligten i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra

a og

b, omfatter alene indtægt fra de i bestemmelsen nævnte indkomstkilder, jf. SEL § 2, stk. 2, ligesom der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst alene kan fratrækkes udgifter, som vedrører de samme indkomstkilder, jf. SEL § 9, stk. 1.

S. A.2.6 Udbytteindtægter

Udenlandske selskaber og foreninger mv., som oppebærer udbytteindtægter mv. fra her i landet hjemmehørende selskaber, er omfattet af skattepligten her i landet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c. Skattepligten omfatter iflg. SEL § 3, stk. 6, også sådanne udenlandske selskaber og foreninger, som i øvrigt måtte være undtaget fra skattepligt efter SEL § 3, stk. 1. Udenlandske statslige organer, der ikke er organiseret som et selskab eller en forening m.v., er ikke begrænset skattepligtige til Danmark. TfS 1994,236.

Hvis der er indgået en DBO med det land, hvor selskabet mv. er hjemmehørende, kan der være fastsat bestemmelser om, at udbyttet kun kan beskattes i anden stat. Det forekommer også, at begge stater har delt beskatningsretten. Se også D.D. 2 artikel 10 samt D.E.

Et selskab, der er stiftet eller indregistreret i Gibraltar i henhold til the Company Ordinance, som uden valgmulighed og uden fritagelse er omfattet af selskabsskat i Gibraltar og som i øvrigt opfylder betingelserne i moder-/datterselskabsdirektivets artikel 2, vil være omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat som nævnt i SEL § 2, stk. 5 og KSL § 65, stk. 5, Told Skat Nyt 1992.17.515 (Dep) (TfS 1992,359).

Den begrænsede skattepligt omfatter først og fremmest udbyttebeløb, i hvilke der efter KSL § 65 skal indeholdes udbytteskat. Foruden det almindelige af generalforsamlingen fastsatte årlige udbytte gælder dette udbetalinger ved nedsættelse af aktiekapital i selskaber, der ikke er under likvidation, samt udlodninger foretaget forud for det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, og afståelsessummer, der er omfattet af LL § 16 B, stk. 1.

Begrænset skattepligt foreligger også, når udenlandske selskaber, foreninger mv. i øvrigt modtager udbytter omfattet af LL § 16 A, stk. 1 eller afståelsessummer omfattet af LL § 16 B. Herved vil også udbytter, hvori der ikke skal indeholdes udbytteskat, være omfattet af den begrænsede skattepligt. Det vil navnlig være maskeret udbytte eller udlodning. Ved bestemmelserne i LL § 16A, stk. 2, LL § 16A, stk. 3 og LL § 16B, stk. 2, er

Skattepligten af udbytteindtægter omfattet af SEL § 2, stk. 1, litra c, anses for endeligt opfyldt ved den i henhold til KSL § 65 foretagne indeholdelse af udbytteskat på 25% eller den skat, der skal betales i henhold til KSL § 65A, stk. 1.

De udbytteindtægter, der ikke er omfattet af indeholdelsespligten i KSL § 65, skal for begrænset skattepligtige ligeledes beskattes med en bruttoskat på 25 pct.

For begrænset skattepligtige er udbytteskatten - uanset om der foreligger indeholdelse eller ej - en endelig skat, og det pågældende udbyttebeløb skal således ikke indgå i en indkomstopgørelse vedr. andre af bestemmelsen omfattede skattepligtige indkomster.

Med virkning fra 1. jan. 1999, jf. lov nr. 1026 af 23. dec. 1998 er der indført skattefrihed for udbytter som oppebæres af et selskab mv. (moderselskabet), der ejer mindst 25% af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab (datterselskabet) i en sammenhængende periode på mindst et år, inden for hvilken periode udbytteudlodningstidspunktet skal ligge. Det er en betingelse, at datterselskabet er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i art. 2 i direktiv 90/435/EØF.

S. A.2.7 Indtægter ved arbejdsudleje

Udenlandske selskaber og foreninger mv., som oppebærer indkomst her fra landet, der i medfør af KSL § 43, stk. 2 litra h, skulle henregnes til A-indkomst, hvis den udbetaltes til en person, skal i henhold til SEL § 2, stk. 1, litra e, jf. KSL § 65 B svare en skat på 30 pct. af den omhandlede bruttoindtægt.

Bestemmelsen omfatter vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi til personer, der for selskabets regning stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet.

Skattepligten er endeligt opfyldt ved den i KSL § 65 B erlagte skat, jf. SEL § 2, stk. 2.

S. A.2.8 Konsulenthonorar

Udenlandske selskaber, foreninger mv., som oppebærer vederlag som rådgiver, konsulent eller anden lignende medhjælp for en virksomhed her i landet, er begrænset skattepligtig heraf, jf. SEL § 2, stk. 1, litra f.

Den begrænsede skattepligt omfatter således også honorarer, der ville være omfattet af KSL § 43, stk. 2, litra a, om medhjælp for bestyrelser mv., hvis de var udbetalt til en fysisk person.

Det er dog en betingelse, at en person, der tidligere har været fuldt skattepligtig til Danmark efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, er hovedaktionær jf. ABL § 11, stk. 2, 1. pkt. i det udenlandske selskab, som modtager vederlaget og samtidig er eller inden for de seneste 5 år forud for skattepligtsophøret har været hovedaktionær i det selskab, som udreder vederlaget. Er den udbetalende virksomhed personligt ejet, henses til, om den pågældende person ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af egenkapitalen, eller har eller har haft afgørende indflydelse i virksomheden. De for aktionærer gældende kriterier finder tilsvarende anvendelse. Om konsulenthonorarer, se skd.cirk. af 7. nov. 1988, pkt. 20.

Skattepligten i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra f, omfatter alene indtægt fra de i bestemmelsen nævnte indkomstkilder, jf. SEL § 2, stk. 2, ligesom der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst alene kan fratrækkes udgifter, som vedrører de samme indkomstkilder, jf. SEL § 9, stk. 1.

S. A.2.9 Royalty

Udenlandske selskaber, foreninger mv. er begrænset skattepligtige af royalty hidrørende fra kilder her i landet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra g.

Det er en betingelse for den begrænsede skattepligt, at royaltybetaleren har hjemting her i landet.

Der foreligger dog begrænset skattepligt, hvis udbetalingen foretages af en befuldmægtiget, der har hjemting her, jf. KSL § 65 C, stk. 1.

I KSL § 65 C, stk. 4, defineres royalty som 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.

Royaltybeskatningen omfatter alene vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende de nævnte rettigheder eller formuegoder, men ikke indtægter ved salg af de nævnte rettigheder.

Betaling for køb af patenter, varemærker mv. er således ikke omfattet af royaltybeskatningen. Betaling for køb af efterforskningsdata i tilknytning til kulbrinteindvinding vil heller ikke være omfattet af royaltybeskatningen. Om afståelse af formuegoder, der er knyttet til en virksomhed med fast driftssted i Danmark, se S.A. 2.1.

KSL's definition af royalty afviger fra artikel 12 i OECD's model til DBO, idet royaltybeskatningen ikke omfatter vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, f.eks. forfatterroyalty og royalty for brug af musik, spillefilm, video mv.

Royaltyindtægter, der er omfattet af bestemmelsen, beskattes med en bruttoskat på 30 pct. Royaltyskatten opkræves ved indeholdelse, jf. KSL § 65 C og skm. bkg.nr.

734 af 10. okt. 1998.

Der henvises i øvrigt til skd.cirk. nr. 136 af 7. nov. 1988, pkt. 21.

Skattepligten i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra g, er endeligt opfyldt ved den i henhold KSL § 65 C foretagne indeholdelse af royaltyskat.

S. A.2.10 Selvangivelsespligten

Selskaber og foreninger mv., der er begrænset skattepligtige af indtægter, som omhandlet i SEL § 2, stk. 1, litra a, b og f, er pligtig at selvangive disse indtægter, jf. SKL § 2, stk. 1, nr. 3, lovbek nr. 564 af 2. juli 1999, og det udenlandske selskabs eller forenings herværende befuldmægtigede er medansvarlig for skattens erlæggelse, jf. SEL § 2, stk. 3.

Ifølge SKL § 2, stk. 1, nr. 3, er skattepligtige i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra c, e eller g, ikke omfattet af selvangivelsespligten. Den nævnte fritagelse for selvangivelsespligt for begrænsede skattepligtige efter SEL § 2, stk. 1, litra c, e og g, gælder ifølge SKL § 2, stk. 2, ikke, hvis den skattepligtige har modtaget udbytte omfattet af LL § 16 A, stk. 1, eller afståelsessummer omfattet af LL § 16 B, i hvilket der ikke er indeholdt udbytteskat efter KSL § 65, medmindre udbyttet m.v. er omfattet af KSL § 65, stk. 6 (skattefrit udbytte),

S. A.2.11 Skattepligt ifølge kulbrintebrinteskatteloven

Selskaber mv., der har indtægt ved virksomhed knyttet til forundersøgelse, efterforskning og indvinding af kulbrinter fra dansk område, er skattepligtige til Danmark i medfør af kulbrinteskatteloven, jf. lovbek. nr. 792 af 29. sept. 1993 med senere ændringer. For disse selskaber mv. indebærer kulbrinteskatteloven derfor en udvidelse af den subjektive skattepligt.

I det omfang selskaber mv., der udfører virksomhed knyttet til den danske kulbrinteaktivitet, ikke tillige er fuldt skattepligtige efter SEL § 1 eller begrænset skattepligtige efter SEL § 2, foretages ansættelsen af Ligningsrådet, jf. kulbrinteopkrævningslovens § 2, stk. 3. Ifølge § 2 i sagsudlægningsbek. nr.

565 af 2. juli 1999.

er Told- og Skatteregion Esbjerg bemyndiget til at foretage ansættelsen i disse tilfælde.

For selskaber m.v. der er skattpligtige efter SEL §§1 eller 2, er Told- og Skattestyrelsen bemyndiget til at foretage ansættelsen, jf. sagsudlægningsbek. § 6, stk. 1.

S. A.3 Skatteundtagne og skattefritagne

SEL § 3, stk. 1 opregner udtømmende en række selskaber, foreninger og institutioner, der er fuldstændig undtaget fra skattepligt.

Denne undtagelse skyldes enten det skatteretlige subjekt i sig selv (ubetinget fuldstændig), eller såfremt visse selskaber, foreninger og institutioner opfylder nærmere angivne betingelser i vedtægterne (betinget fuldstændigt).

Yderligere hjemler SEL § 3, stk. 1 skattefritagelse for visse skattepligtige selskabers, foreningers og institutioners indkomst. Disse indkomster ville som udgangspunkt være skattepligtige, men såfremt indkomsten hidrører fra visse angivne kilder, gælder der skattefritagelse for denne indkomst (ubetinget og delvis fritagne).

SEL § 3 vedrører kun undtagelse og fritagelse for skattepligt efter SEL. Hvorvidt foreningen eller institutionen er skattepligtig efter FBL, afgøres på grundlag af FBL.

S. A.3.1 Skatteundtagne og skattefritagne

Nedenfor opregnes selskaber, foreninger og institutioner omfattet af SEL § 3, stk. 1 i alfabetisk orden. Nummerangivelsen yderst til venstre i skemaet svarer til nummereringen i SEL § 3, stk. 1. Endvidere er der yderst til højre en notehenvisning, hvor de nærmere betingelser for bestemmelsens regler om skatteundtagelse og skattefritagelse bliver beskrevet, se nedenfor.

Se også skd. cirk. nr. 136 af 7. nov. 1988, pkt. 22-27.

		ubetinget fuldstændig	ubetinget og delvis fritagne	betinget fuldstændig	note
3.	Anerkendt trossamfund	X			
8.	Arbejdsmarkedets Tillægspension (ATP)	X			
10.	Auktionsforretninger		X		1
14.	Bedriftssundhedstjenester			X	2
5.	Biblioteker under offentligt tilsyn			X	3
6.	Boligselskaber			X	4
6.	Boligselskabernes garantifond	X			
15.	Byfornyelsesselskaber			X	5
5.	Døgninstitutioner og offentligt godkendte opholdssteder for børn og unge			X	3

4. Elektricitetsværker		X	6+7
4. Fjernvarmeværker		X	6+7
4. Gasværker		X	6+7
4. Havne åbne for offentlig trafik		X	7
5. Hospitaler		X	3
17. Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene (IFU)	X		
17. Investeringsfonden for Østlandene	X		
3. Kirkelige institutioner	X		8
2. Kommuner	X		
2. Kommunale virksomheder og institutioner	X		
6. Landsbyggefonden og boligorganisationer godkendt til udøvelse af almennyttig boligvirksomhed	X		
4. Lufthavne åbne for offentlig trafik		X	7
13. Lønmodtagernes Dyrtidsfond	X		
5. Museer åbne for offentligheden		X	3
9. Pensionskasser	X	X	9
5. Rekonvalescenthjem, statsanerkendte		X	3
11. Saneringsselskaber		X	10
5. Skoler		X	3
1. Staten og dens institutioner	X		11
5. Sygehuse		X	3
16. TV 2	X		12
16. TV 2-fonden	X		
4. Vandværker		X	7
16. Det i § 31 i lov om radio-og fjernsynsvirksomhed nævnte aktieselskab	X		

SEL § 3, stk. 1, nr. 1 er ændret, jf. lov nr. 485 af 1. juli 1998 om den selvstændige offentlige virksomhed DSB og om DSB S-tog A/S, § 29, stk. 2.

Dvs. foreninger, der er afgiftsfri i medfør af lov om landboforeningers og husmandsforeningers auktioner m.v. Fritagelsen gælder kun indtægt ved statutmæssig virksomhed, og ikke indtægt ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom eller ved anden erhvervsmæssig virksomhed.

Bedriftssundhedstjenester omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1, 2 eller 6, såfremt de pågældende selskaber eller foreninger alene driver bedriftssundhedstjeneste i overensstemmelse med arbejdsmiljølovens regler, og såfremt indtægtene herved ifølge vedtægtsmæssig bestemmelse udelukkende kan anvendes til de formål med bedriftssundhedstjenester, der er fastsat i de pågældende regler.

Det er her en betingelse, at virksomheden drives af en selvejende institution, og at indtægterne kun kan anvendes til institutionens formål. Ved lov nr. 888 af 3. dec. 1997 er det blevet præciseret, at SEL § 3, stk. 1, nr. 5 omfatter statsanerkendte rekonvalescenthjem, døgninstitutioner for børn og unge og offentligt godkendte opholdssteder for børn og unge.

Boligselskaber, der er godkendt af boligministeren til at udøve almennyttig boligvirksomhed. Indtægterne må, bortset fra normalforrentning af en eventuel indskudskapital ifølge vedtægtsmæssig bestemmelse kun kunne anvendes til almennyttige boligformål.

De i lov om byfornyelse og boligforbedring nævnte selskaber på tilsvarende betingelser som saneringsselskaberne, se note 11.

Det er en betingelse, at alle inden for værkets område kan få leverance fra værket. En vindmøllepark er anset for omfattet af bestemmelsen.

For de nævnte havne og værker er organisationsformen uden betydning for fritagelsen, men ud over den anførte offentlige adgang og leveringspligt er det en betingelse, at det er vedtægtsmæssigt bestemt, at virksomhedernes indtægter både løbende og ved opløsning kun kan anvendes til havnens, respektive værkets, formål, eller til formål til videreførelse af virksomheden. Der bortses dog fra normal forrentning eller tilbagebetaling af eventuel indskudskapital. Told- og Skatteregionerne, henholdsvis Københavns og Frederiksberg kommune, kan i særlige tilfælde dispensere fra kravet om, at begrænsningen for indtægtsanvendelsen skal fremgå af vedtægterne, jf. SEL § 3, stk. 7, se skd. cirk. nr. 136 af 7. nov. 1998 pkt. 24, samt skm. bek. nr. 362 af 19. juni 1998.

Oprettet i tilslutning til de anerkendte trossamfund eller til folkekirken.

Pensionskasser, der er undergivet tilsyn efter loven om tilsyn med firmapensionskasser eller efter lov om forsikringsvirksomhed. Andre pensionskasser er undtaget fra skattepligten for så vidt skatteministeren i hvert enkelt tilfælde træffer bestemmelse herom, jf. SEL § 3, stk. 1, nr. 9.

De i lov om sanering nævnte saneringsselskaber. Det er en betingelse at indtægterne, bortset fra normal forrentning af indskudskapital, efter vedtægterne kun kan anvendes til saneringsformål.

Staten og dens institutioner er undtaget fra skattepligten bortset fra Post Danmark og DSB, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 b og 2 d. SEL § 3 omfatter ikke virksomheder, der er etableret som aktieselskaber uanset ejerforholdet, Skat 1986.1.75 (SKD) (TfS 1986, 63).

Gælder TV 2's landsdækkende virksomhed og de regionale virksomheder.

S. A.3.1.1 Iht. særlig lov

Bestemmelsen i § 3, stk. 1 anses for udtømmende, og institutioner, der ikke er omtalt, kan ikke fritages for skattepligten, medmindre hjemlen til skattefritagelse findes i særlig lov som fx for Dansk Tipstjeneste A/S i lov om tipning. Om internationale organisationer henvises til LVD.

S. A.3.2 Fradrag for udlodninger og mulighed for henlæggelser til almenvelgørende eller almennyttige formål, jf. SEL § 3, stk. 2 og 3.

En række foreninger m.v. omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, har med hjemmel i SEL § 3, stk. 2 og 3 mulighed for at fradrage udlodninger og henlæggelser til fyldestgørelse af vedtægtsmæssige formål, der kan anses for at være almenvelgørende eller på anden måde almennyttige. Denne fradragsret eller adgang til henlæggelser knytter sig til indtægt ved den erhvervsmæssige virksomhed som foreningen m.v. er skattepligtig af, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 6.

Det er en betingelse, at foreningens m.v. vedtægtsmæssige formål er udelukkende almenvelgørende eller på anden måde almennyttig, samt at foreningens m.v. formue ved opløsning af foreningen m.v. ifølge vedtægterne udelukkende skal anvendes til sådanne formål.

Om afgrænsningen af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, se cirk. nr. 136 af 7. nov. 1988, pkt. 55 og 80.

I LSR af 23. dec. 1997 (TfS 1998, 220) fremgik det af foreningens vedtægter, at formålet med foreningen var: '...at arrangere en festival for så vidt muligt hvert tredje år, der kan bidrage til at fremme kendskabet til og interessen for national og international, nutidig og ældre kniplekunst og kniplehåndværk'. Foreningen havde i den forbindelse oppebåret erhvervsmæssig indtægt ved afholdelse af festivalen.

Foreningen havde ikke indkomst til beskatning, idet overskuddet var blevet tillagt egenkapitalen, og dette måtte ligestilles med fradrags- og henlæggelsesadgangen efter SEL § 3, stk. 3.

SEL § 3, stk. 2, 2. pkt. og SEL § 3, stk. 3, 3 pkt. beskriver de nærmere regler i forbindelse med opgørelsen af fradragsretten og henlæggelsesadgangen.

Fradrag efter SEL § 3, stk. 2 og § 3, stk. 3 kan ikke medføre et skattemæssigt underskud, der kan fremføres efter reglerne i LL § 15.

Fritagelse for at indsende selvangivelse for almenvelgørende eller almennyttige foreninger	Foreninger m.v. som nævnt i SEL § 1, stk. 1, nr. 6, er fritaget for selvangivelsespligt, hvis foreningen m.v. som følge af fradragsretten efter SEL § 3, stk. 2 og § 3, stk. 3 ikke har indkomst til beskatning og foreningens formål udelukkende er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, jf. SKL § 2, stk. 1, nr. 5. De foreninger m.v., der er fritaget for selvangivelsespligt, svarer til de foreninger m.v., der under det tidligere gældende fritagelsessystem var bevilget eller kunne bevilges en stående skattefritagelse. Disse foreninger m.v. skal ikke oplyse skattemyndighederne om de foretagne udlodninger. Selvangivelsespligtige foreninger m.v., skal derimod på selvangivelsen fradrage udlodningerne eller hensættelserne efter SEL § 3, stk. 2 og 3. Om afgrænsningen mellem selvangivelsespligtige og ikke-selvangivelsespligtige foreninger m.v., se skd. cirk. nr. 136 af 7. nov.1988, pkt. 80.

Uanset, at foreninger m.v. omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, ikke i sine vedtægter har almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, kan der efter SEL § 3, stk. 4 ske hel eller delvis skattefritagelse. Bestemmelsen fortolkes dog meget restriktivt, se skd. 73.225.

Se også skd. cirk. nr. 136 af 7. nov. 1988, pkt. 56.

S. A.3.4 SEL § 3, stk. 5

I medfør af SEL § 3, stk. 5, finder de i § 3, stk. 2-4 givne regler tillige anvendelse på selskaber omfattet af lovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, når den altovervejende del af aktie- eller anpartskapitalen ejes af en forening m.v. med almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål. Se hertil S.H.10 .

Reglen indebærer, at indkomst optjent af selskabet anses for indtjent af foreningen m.v. i samme indkomstår, og praktiseres ved at selskabet indrømmes et ligningsmæssigt fradrag for det beløb, der anses for indtjent af foreningen m.v.

Beløbet indtægtsføres tilsvarende i foreningen m.v. i samme indkomstår, uanset om det overførte beløb formelt benævnes gave, udbytte eller lignende. Det er herefter en forudsætning for reglens anvendelse, at foreningen i samme indkomstår anvender hele det overførte beløb til formål, der kan give fradragsret efter reglerne i SEL § 3, stk. 2 og 3, under iagttagelse af prioriteringsreglen i SEL § 3, stk. 2, 2. pkt. Et selskab, der drev restaurationsvirksomhed, var ejet af en sportsforening med almennyttigt formål. LSR fandt, at der kun kunne godkendes skattefrihed af den del af selskabets overskud, som var udbetalt som udbytte, idet den resterende del af overskuddet ikke kunne anses anvendt eller henlagt til almennyttigt formål. Denne del af overskuddet, der var udgiftsført i foreningen som overført til selskabets egenkapital, var herefter skattepligtig for selskabet, jf. TfS 1997, 594 (LSR).

Fradrag efter SEL § 3, stk. 5, kan ikke medføre et skattemæssigt underskud, der kan fremføres efter reglerne i LL § 15.

Det er en betingelse for at anvende SEL § 3, stk. 5, at selskabets selvangivelse vedlægges foreningens m.v. regnskab for vedkommende indkomstår.

S. B Skattepligtens indtræden og ophør, herunder stiftelse og opløsning af aktie- og anpartsselskaber

S. B.1 Skattepligtens indtræden

S. B.1.1

S. B.1.1.1 Indkomstår

I henhold til SEL § 10, stk. 1, foretages skatteansættelsen af den skattepligtige indkomst for selskaber og foreninger på grundlag af indkomsten i indkomståret. Indkomståret er kalenderåret. Består skattepligten kun en del af året, er indkomståret denne del. Selskabet eller foreningen mv. kan vælge et andet indkomstår end kalenderåret (forskudt indkomstår). Har et selskab eller en forening mv. et andet indkomstår end kalenderåret, opgøres den skattepligtige indkomst efter de regler, der gælder for det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for.

Et bagudforskudt indkomstår kan tidligst begynde den 2. apr. i kalenderåret forud for det kalenderår, som det bagudforskudte indkomstår træder i stedet for. Et fremadforskudt indkomstår kan senest begynde den 1. apr. i det kalenderår, som det fremadforskudte indkomstår træder i stedet for.

Hvor det i lovgivningen anføres, at regler skal have virkning for eller fra og med et givet indkomstår, skal reglerne anvendes for selskaber m.v. med forskudt regnskabsår for den regnskabsperiode, der træder i stedet for det pågældende kalenderår. Således vil et indkomstår, der i lovgivningen betegnes f.eks. som indkomståret 1999, som det tidligste ved et bagudforskudt indkomstår omfatte perioden 2.4.1998-1.4.1999 og som det seneste ved et fremadforskudt indkomstår perioden 1.4.1999 - 31.3.2000.

Ved lov nr. 166 af 24 marts 1999 (objektiveringer mv.) blev reglerne i SEL § 10, stk. 2-4 om valg af indkomstår, herunder regler om omlægning af regnskabsår og tvangsomlægning ændret.

Lovændringen medfører i hovedtræk:

1) valget af regnskabsår liberaliseres. Et nystiftet selskab mv. kan frit vælge, hvornår indkomståret skal udløbe, dog med respekt af reglerne om indkomstårets placering i forhold til kalenderåret og under hensyntagen til reglerne om længden af 1. indkomstperiode

2) proceduren for omlægning af et tidligere benyttet indkomstår objektiveres, således at omlægning kan ske uden ansøgning, når de i loven fastsatte betingelser er til stede. Der kan herudover gives tilladelse efter ansøgning om omlægning begrundet i andre forhold. Reglerne om, at intet indkomstår kan overspringes eller dubleres gælder fortsat

3) told- og skatteregionerne træffer fremover afgørelse om tvangsomlægning af indkomståret

4) reglen om indkomstårets placering for tomme selskaber ophæves

5) anmeldelse hhv. ansøgning om omlægning efter loven skal ske til told- og skatteregionerne - inden udløbet af det indkomstår, der ønskes omlagt

Lovens ikrafttræden:

Loven trådte i kraft den 26. marts 1999

De hidtidige regler ophæves og erstattes af nye regler med virkning for

a) nystiftede selskaber mv. der anmeldes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fra og med den 26. marts 1999

b) selskaber mv. der den 26. marts 1999 eller senere omlægger indkomståret

c) selskaber mv. der den 26. marts 1999 eller senere overgår til udelukkende eller i væsentlig grad ikke at have erhvervsmæssig aktivitet, tomme selskaber

d) tvangsomlægning af indkomstår den 26. marts 1999 eller senere.

Anmeldelse og ansøgning for nystiftede selskaber mv., 1. indkomstår:

Et nystiftet selskabs indkomstår vil automatisk blive fastsat i overensstemmelse med reglerne om indkomstårets placering, jf. SEL § 10, stk. 1 og § 4, stk. 2, når meddelelsen fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen modtages.

Der skal dog gives meddelelse om omlægning af regnskabsår/ansøges om tilladelse til omlægning, hvis 1. regnskabsperiode ændres inden udløbet af 1. indkomstår.

For andre vil 1. indkomstår blive fastsat ved anmeldelse til registrering i told- og skatteregionen ud fra vedtægternes oplysning om regnskabsåret og med respekt af samme regler i øvrigt.

Selskaber mv., som kan nøjes med at give meddelelse om omlægningen:

Fremover kan selskaber nøjes med at give meddelelse om en foretagen omlægning af indkomståret til told- og skatteregionen, når betingelserne herfor er til stede, dvs., at omlægningen er begrundet i hensyn til sæson, brancheændring, personaleferie, nye forretningsforbindelser eller koncerntilhørsforhold.

Reglerne om omlægningsperiodens længde og placering skal iagttages. Det gælder forsat, at intet indkomstår hverken må overspringes eller dubleres, og omlægningsåret kan som hidtil maksimalt udgøre 21 måneder.

Selskabet skal også give meddelelse om omlægning, når 1. indkomstperiode ændres, og reglerne om indkomstperiodens længde og placering for 1. indkomstperiode skal iagttages.

De forhold, der kan begrunde en omlægning, er de samme, som efter TS-cirkulære nr. 11 af 7. april 1993.

Meddelelse om omlægning af regnskabsår skal ske inden udløbet af det indkomstår, der ønskes omlagt. Spørgsmål om, hvorvidt betingelserne for at anvende bestemmelsen er opfyldte, afgøres som et led i ligningen af den skatteansættende myndighed. Afgørelse kan påklages til LSR og indbringes for domstolene.

Selskaber mv., som skal ansøge om omlægning:

Told- og skatteregionerne, hhv. Københavns og Frederiksbergs kommuner, kan give tilladelse til omlægning efter ansøgning begrundet i andre forhold. Fra den 14. juli 1999 er kompetencen udlagt til den skatteansættende myndighed.

En ansøgning kan f.eks. være begrundet i hensynet til revisors arbejdstilrettelæggelse.

Told- og skatteregionen er klageinstans for afgørelser truffet af en kommune som skatteansættende myndighed. Er den skatteansættende myndighed en told- og skatteregion er Told- og Skattestyrelsen klageinstans, og er Told- og Skattestyrelsen skatteansættende myndighed, er Ligningsrådet klageinstans. Fristen for klage er 3 måneder.

Tidspunktet for rettidig anmeldelse og ansøgning:

Meddelelse hhv. ansøgning skal indsendes inden udløbet af det indkomstår, der ønskes omlagt. Afgørende er således, at der er givet meddelelse/ansøgt inden udløbet af det indkomstår, som selskabet er registreret med. Selskabet skal i den forbindelse oplyse, hvilken periode indkomståret ønskes omlagt til.

Det gælder forsat, at intet indkomstår må overspringes eller dubleres, ligesom reglerne om indkomstårets længde og placering skal respekteres.

For en gennemgang af reglerne om valg af regnskabsår, herunder omlægning af regnskabsår indtil denne seneste lovændring henvises til LV 1998, afsnit S.B.1.1.1.

Normalt vil et indkomstår falde sammen med et regnskabsår og således omfatte en 12-måneders periode. Men ved regnskabsomlægning, ved første skatteansættelse eller ved en afsluttende skatteansættelse vil det hyppigt forekomme, at indkomståret omfatter en periode, der er kortere eller længere end 12 måneder. I enkelte tilfælde kan indkomståret omfatte mere end en regnskabsperiode. Dette vil f.eks. kunne forekomme, hvis et selskab med regnskabsåret 1.4-31.3 får tilladelse til regnskabsomlægning til kalenderåret med en overgangsperiode fra d. 1.4 i det ene kalenderår til d. 31.12 i det efterfølgende kalenderår. Her kan indkomståret være opdelt på 2 regnskabsperioder f.eks. 1.4-31.3 og 1.4-31.12. Selv om indkomståret således er opdelt i to regnskabsperioder, skal perioderne tilsammen i skattemæssig henseende behandles som ét indkomstår.

S. B.1.1.2 Skattetilsvar

Med hensyn til skatteprocenter, skatteberegning og acontoskatteordningen henvises til S.E .

S. B.1.2 Danske selskaber og foreninger

Den første skatteansættelse for et nystiftet selskab eller en nystiftet forening skal foretages for det indkomstår, jf. SEL § 10, som den første indkomstperiode udgør eller træder i stedet for, jf. SEL § 4. Den første skatteansættelse skal omfatte indkomsten i hele perioden uden hensyn til dens længde. Den første indkomstperiode kan udgøre op til 18 måneder.

Når et bestående selskab eller en bestående forening mv., der hidtil ikke har været skattepligtig, overgår til skattepligtig virksomhed, foretages første skatteansættelse ligeledes for det indkomstår, der følger

Den første regnskabsperiode vil normalt begynde ved selskabets eller foreningens stiftelse. Stiftelsen har fundet sted, når de i dannelse af selskabet eller foreningen interesserede parter har truffet aftale om stiftelsen. For aktie- og anpartsselskaber og fonde er der ved lovgivning fastsat særlige regler for stiftelse. Se herom nedenfor.

For selskaber og foreninger m.v., der er stiftet før det tidspunkt, hvor selskabet m.v. bliver hjemmehørende her i landet, indtræder skattepligten på det tidspunkt, hvor selskabet m.v. bliver hjemmehørende her, jf. SEL § 4, stk. 3.

Efter SEL § 4, stk. 3, skal et selskab m.v., der bliver fuldt skattepligtigt som følge af, at ledelsen flyttes til Danmark, skatteansættes første gang på samme måde som nystiftede selskaber.

S. B.1.2.1 Hjemsted

Aktieselskaber, der er hjemmehørende her i landet, skatteansættes af den skatteansættende myndighed, der hvor de ifølge Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har hjemsted. Skatteansættelse skal ske hos den skatteansættende myndighed på hjemstedet, uanset selskabet har postadresse et andet sted. Andre her i landet hjemmehørende selskaber og foreninger m.v. ansættes af den skatteansættende myndighed, der hvor hovedkontoret findes, eller hvorfra ledelsen foregår. Ved den skatteansættende myndighed forstås den skattemyndighed, som rent faktisk foretager skatteansættelsen. Den skatteansættende myndighed kan således være Told- og Skattestyrelsen, en told- og skatteregion, jf. SSL § 12 A, eller en kommune/et kommunalt fællesskab efter indgået aftale, jf. SSL § 38, stk. 2.

S. B.1.3 Udenlandske selskaber og foreninger

Selskaber og foreninger mv. anses for hjemmehørende her i landet, hvis ledelsen har sæde her i landet. Dette gælder uanset hvor selskabet eller foreningen mv. eventuelt er indregistreret

jf. SEL § 1, stk.6.

En person, som var bosiddende i Danmark og fuldt skattepligtig her, erhvervede aktierne i et finsk selskab. Selskabet var et holdingselskab, hvori der ikke blev taget daglige/løbende ledelsesbeslutninger. Selskabet blev anset for at være fuldt skattepligtigt til Danmark efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6, idet ledelsen fandtes at have sæde i Danmark. Der blev lagt vægt på aktionærens bopæl og skattepligtsforhold samt det forhold, at alle betydende ledelsesmæssige dispositioner ville finde sted i Danmark. Skattepligten indtrådte på erhvervelsestidspunktet for aktierne. TfS 1998, 334 (LR)

Bestemmelsen finder dog ikke anvendelse på et selskab eller en forening mv., som er omfattet af fuld skattepligt i en fremmed stat efter denne stats skatteregler, hvis Danmarks dobbeltbeskatningsovenskomst med den pågældende stat medfører, at Danmark skal lempe dobbeltbeskatning af indkomst fra et fast driftssted i den pågældende stat ved at nedsætte den danske skat af denne indkomst med et større beløb end det beløb, der er betalt i skat af denne indkomst i den pågældende stat, jf. SEL § 1, stk. 6.

For selskaber og foreninger mv., der er stiftet før det tidspunkt, hvor selskabet mv. bliver hjemmehørende her i landet, indtræder skattepligten på det tidspunkt, hvor selskabet m.v. bliver hjemmehørende her, jf. SEL § 4, stk. 3.

For selskaber og foreninger mv., der har hjemsted i udlandet, og som i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra a, b eller f, undergives begrænset skattepligt her i landet, indtræder skattepligten på tidspunktet for påbegyndelsen af den virksomhed, der begrunder skattepligten, jf. SEL § 6, se dog under S.A.2.2 om interessentskabskontrakt indgået mellem et dansk og et udenlandsk selskab. Om udenlandske selskaber med ledelse her i landet se S.B.1.2.

Skatteansættelsen finder første gang sted for det indkomstår, som den første indkomstperiode udgør eller træder i stedet for, uden hensyn til dennes længde. Den første indkomstperiode kan udgøre op til 18 måneder.

Udenlandske selskaber, foreninger m.v, skal såfremt de oppebærer indkomst, som er omfattet af SEL § 2, stk. 1, litra a,b eller f, ansættes af den skatteansættende myndighed, der hvor virksomheden eller ejendommen er beliggende. Modtager de udbytteindtægter, som er omfattet af SEL 2, stk. 1, litra c, der beskattes efter KSL § 65 A, stk. 2, skatteansættes de af den skatteansættende myndighed, der hvor den virksomhed, som udbyttet eller afståelsessummen hidrører fra, er beliggende. Oppebærer de omhandlede selskaber og foreninger m.v. indkomst som rådgiver, konsulent eller anden medhjælp for en virksomhed her i landet, som er omfattet af SEL § 2, stk. 1, litra f, skal ansættelse foretages af den skatteansættende myndighed, der hvor den virksomhed, der udreder vederlaget er beliggende. Om begrebet skatteansættende myndighed henvises til SSL § 12 A og § 38, stk. 2.

Danske filialer af udenlandske selskaber skal anmeldes til og optages i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, og i forbindelse hermed skal hjemstedet for den danske filial angives. Skatteansættelsen af sådanne filialer må foretages af den skatteansættende myndighed på det registrerede hjemsted.

S. B.1.4 Stiftelse af aktie- og anpartsselskaber

Ved stiftelse af et aktie- eller anpartsselskab etableres en juridisk person, som i henhold til SEL er et selvstændigt skattesubjekt. Selskabet er ligeledes et selvstændigt retssubjekt, der kan optræde som kontraktspart og som part i retssager.

S. B.1.4.1 Tilvejebringelse af aktie/anpartskapitalen

Afgørende for opnåelsen af denne status som juridisk person er registreringen i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Selskabets kapitalgrundlag (aktie- eller anpartskapitalen) tilvejebringes ved tegning af aktier/anparter. I et aktieselskab kan kapitalen tegnes af stifterne eller blandt en bredere kreds. For anpartsselskaber er det et krav, at hele kapitalen tegnes af stifterne. Der kan således ikke tegnes anpartskapital ved udbud til en bredere kreds end stifterne. Aktie-/anpartstegnerne kan være fysiske eller juridiske personer, som alene hæfter for selskabets fremtidige forpligtelser med deres indskud.

Kapitalindskuddet kan foretages enten ved kontante midler eller ved andre formuegoder (apportindskud) som f.eks. aktier, obligationer eller en bestående virksomhed med dennes aktiver og passiver.

S. B.1.4.1.1 Aktionæren/anpartshaveren

Som vederlag for sit indskud modtager aktionæren aktier eller anparter. Det kan dog i stiftelsesoverenskomsten være bestemt, at aktionæren udover aktier tillige skal have vederlag i gældsbreve udstedt af selskabet, jf. nedenfor under anden indbetaling.

Der gælder særlige regler ved skattefri virksomhedsomdannelse, se herom afsnit E.H .

Kontant indbetaling	Sker indbetalingen af selskabets kapitalgrundlag kontant, rejser dette ingen skattemæssige problemer i relation til aktionæren. Indbetales et større beløb end aktiernes pålydende værdi, er aktiernes anskaffelsessum det faktisk indbetalte beløb, jf. S.C.1.2.1 og **S.** C.1.2.2.1 om henholdsvis overkurs og tilskud.
Anden indbetaling	Indskud af andre værdier end kontante midler (apportindskud) sidestilles med salg af de pågældende formuegoder. Der skal derfor ske en opgørelse af aktionærens tab/avance ved afståelse af formuegodet efter de derom almindeligt gældende regler. Vederlaget beregnes som værdien af de modtagne aktier plus et eventuelt yderligere vederlag. Er yderligere vederlag givet i form af et gældsbrev, medregnes dette med kursværdien. Kursnedslaget på gældsbrevet fordeles ved avanceopgørelsen forholdsmæssigt på overdragne aktiver, bortset fra likvide midler. De indskudte formuegoder skal som udgangspunkt ansættes til værdien i handel og vandel. Tegnes aktiekapitalen af en bredere kreds, således at aktionæren gennem overdragelsen alene erhverver en mindre aktiepost i selskabet, er udgangspunktet i skattemæssig henseende, at formuegoderne må anses for indskudt til en værdi, der svarer til handelsværdien. Hvor aktiekapitalen derimod tegnes af én person eller en kreds af personer med nær indbyrdes tilknytning, f.eks. familiemæssig, savnes de modstående interesser, der normalt sikrer, at aktiverne overdrages til handelsværdi. I sådanne tilfælde kan der være grundlag for en kritik af den mellem selskab og aktietegnere aftalte samlede overdragelsessum eller af fordelingen af vederlaget på de enkelte aktiver. Det principielle udgangspunkt for værdiansættelsen er også her formuegodets værdi i fri handel, jf. LL § 2. Aktierne anses for erhvervet på stiftelsesdagen. Om tidspunktet for aktiers erhvervelse i øvrigt henvises til S.G.2.4.7.2.
For lav pris	Forkaster skattemyndighederne de af stifteren anvendte overdragelsespriser under hensyn til, at de er for lave, forhøjes aktionærens almindelige indkomst tilsvarende, i det omfang merværdien medfører yderligere skattepligtig avance. Forhøjelsens beløb skal derefter medregnes til aktiernes anskaffelsespris.
Omgørelse	Det kan dog godkendes, at hovedaktionæren uden yderligere skattemæssige konsekvenser kan få godskrevet den ansatte merværdi som et tilgodehavende i selskabets regnskab, når ansøgning fremsendes til de skatteansættende myndigheder i forbindelse med eller i kontinuitet af den rejste sag om indkomstforhøjelse af hovedaktionæren. Der indrømmes ikke kursnedslag på således godskrevne beløb. Hvis omgørelse tillades, er anskaffelseskursen på aktierne lig tegningskursen.
For høj pris	Anerkender myndighederne ikke de aftalte overdragelsessummer, fordi disse antages at overstige aktivernes værdi, er konsekvensen, at overprisen efter omstændighederne beskattes som almindelig indkomst, såfremt beløbet betragtes som udlodning fra selskabet. Se om beskatning af sådanne udlodninger S.F.2.3 og om eventuel omgørelse S.F.2.6 .

S. B.1.4.1.2 Selskabet. Kontant indbetaling

Heller ikke i relation til selskabet opstår der skattemæssige problemer, når kapitalen indbetales kontant. Indbetales et beløb, der overstiger de udleverede aktiers pålydende værdi, er det overskydende beløb i medfør af SEL § 13, stk. 1, nr. 1, skattefrit for selskabet som overkurs, se S.C.1.2.1.

Anden indbetaling For lav pris	Statuerer myndighederne en merværdi i forhold til de aftalte overdragelsessummer, skal selskabet ikke indkomstbeskattes af denne merværdi, idet den anses for vederlagt gennem aktierne, hvis værdi således overstiger den oprindelige tegningskurs. Selskabet kan ved indkomstopgørelsen afskrive på grundlag af den forhøjede værdi, selv om stiftelsesoverenskomsten ikke omgøres og selv om merværdien ikke er opført i selskabets officielle regnskab.
For høj pris	Overstiger de aftalte overdragelsessummer aktivernes værdi, kan selskabet ikke afskrive på den overpris, det har betalt, idet overprisen som anført ovenfor betragtes som en udlodning. Dette gælder, selv om selskabet ikke er i besiddelse af reserver, da beløbet anses som en udbetaling af fremtidige reserver i selskabet.

Et aktie- eller anpartsselskab kan ikke før registrering erhverve rettigheder eller påtage sig forpligtelser. I skattemæssig henseende er et sådant selskab skattepligtigt, når det er registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1.

Når registrering har fundet sted, vil selskabet blive skattepligtigt af sin virksomhed fra stiftelsen dvs. på tidspunktet for den stiftende generalforsamling. Såfremt beslutningen forudsætter, at stiftelsen skal have virkning fra et nærmere angivet fremtidigt tidspunkt, må dette lægges til grund.

Grundlaget for registreringen er et af stifterne underskrevet og dateret stiftelsesdokument, der - både af hensyn til aktionærerne og Erhvervs- og Selskabsstyrelsen - skal indeholde en række oplysninger, bl.a. om navn, hjemstedskommune, regnskabsår, kapitalens størrelse og den form, hvorunder kapitalindbetalinger skal ske.

Inden bestemte frister efter stiftelsesdatoen - for aktieselskaber 6 mdr., for anpartsselskaber 8 uger - skal selskabets bestyrelse have foretaget anmeldelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Overholdes denne frist ikke, vil registrering blive nægtet, og selskabet er derfor ikke kommet til eksistens.

Et selskab, for hvilket der er indgivet anmeldelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen rettidigt, bliver skattepligtig fra stiftelsen, selv om registreringen sker med forsinkelse, når blot registreringen sker på det oprindelige grundlag. Opnår selskabet ikke registrering, enten fordi stiftelsesoverenskomsten må omgøres eller fordi selskabsdannelsen af andre årsager opgives, skal den foretagne skatteansættelse af selskabet under stiftelse ophæves. Stifterne må samtidig beskattes personligt af et eventuelt overskud i selskabets virksomhedsperiode, ligesom de kan fratrække et eventuelt underskud.

ØL har ved dom af 26. marts 1984 (skd. 70.514) fastslået, at selskabskapital skal registreres, for at indskyder kan opnå fradrag for tab på aktierne.

Når et selskab er registreret, er det blevet skattepligtigt, og skattepligten vedvarer til selskabets ophør, jf. ØLD af 7.3.1984.

Skattepligten er ikke afhængig af, om selskabet driver virksomhed efter sit vedtægtsmæssige formål. Ligeledes består skattepligten fortsat, selv om den hidtidige virksomhed er ophørt (uden at selskabet derfor opløses), og selskabet hverken har indtægter eller udgifter.

Nogle selskaber bliver stiftet og indregistreret med et almindeligt formuleret formål, som stifterne ikke har til hensigt at realisere, idet meningen med stiftelsen er ved lejlighed at afhænde aktierne til en køber, som hurtigt har brug for et eksisterende selskab, hvortil han kan overdrage sin virksomhed. Et sådant hvilende selskab (skuffeselskab) er også omfattet af skattepligten.

S. B.1.4.2.1 Stiftelse med tilbagevirkende kraft

Det er et grundlæggende princip i skatteretten, at de skatteretlige konsekvenser i forbindelse med stiftelse eller overdragelse indtræder på det tidspunkt, hvor den endelige aftale herom indgås.

Dette princip kan imidlertid ved selskabsstiftelse fraviges på to måder:

1. Ved anvendelse af reglerne om adgang til at foretage skattepligtigt indskud af virksomhed i et nystiftet selskab.
2. Ved anvendelse af reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse.

Ved anvendelse af ovennævnte regler kan stiftelse eller overdragelse tillægges skattemæssig tilbagevirkende kraft, hvorved forstås, at stiftelsen eller overdragelsen har virkning for en periode forud for det tidspunkt, hvor der er indgået endelig aftale om stiftelsen eller overdragelsen.

Skattepligtigt indskud af virksomhed

For aktie- og anpartsselskaber er selskabernes skattepligt betinget af, at de registreres, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1.

Når registreringen har fundet sted, vil selskaberne blive skattepligtige af deres virksomhed fra stiftelsen, jf. SEL § 4, stk. 1, hvori er fastsat, at skattepligten for selskaber mv. indtræder på tidspunktet for stiftelsen. Stiftelsen har fundet sted, når de i dannelse af selskabet mv. interesserede parter har truffet aftale om stiftelse.

Stiftelsesdatoen er for anpartsselskaber den dato, hvor stiftelsesdokumentet underskrives. For aktieselskaber er stiftelsesdatoen den dato, hvor den stiftende generalforsamling beslutter at stifte selskabet. Selskabets første regnskabsperiode løber fra dette tidspunkt.

Med lov nr. 285 af 12. maj 1999 er der som en undtagelse til SEL § 4, stk. 1, i § 4, stk. 4 og 5, indsat bestemmelser, der ved en skattepligtig overdragelse af en virksomhed til et nystiftet selskab tillader, at skattepligten og dermed også regnskabsperioden for selskabet begynder at løbe fra et tidspunkt, der ligger forud for stiftelsesdatoen.

Med ovennævnte lov er der med visse ændringer sket en lovfæstelse af den eksisterende adgang til med skattemæssig tilbagevirkende kraft at foretage skattepligtigt indskud af virksomhed i et nystiftet selskab. Loven har virkning for selskabsstiftelser, der finder sted den 1. juli 1999 eller senere.

Bestemmelserne erstatter pkt. 30 i skd. cirk. nr. 136 af 7. nov. 1988. Med virkning fra den 1. juli 1999 ophæves nævnte cirkulæres pkt. 30, hvortil der henvises for så vidt angår reglerne før den 1. juli 1999. Se også herom LV 1998, S.B.1.4.2.1.

Ved en skattepligtig overdragelse af en personligt ejet virksomhed til et nystiftet aktie- eller anpartsselskab, hvori ejeren af virksomheden bliver ejer af samtlige aktier eller anparter, kan ejeren ifølge SEL § 4, stk. 4, som indsat ved lov nr. 285 af 12. maj 1999, beslutte, at overdragelsen skal tillægges skattemæssig virkning fra skæringsdatoen for den i forbindelse med stiftelsen udarbejdede åbningsbalance for selskabet, hvis selskabets regnskabsår løber fra denne dato, og datoen ligger efter udløbet af ejerens sidste normale indkomstår før stiftelsen. Det er dog kun for så vidt angår opgørelsen af aktiver og passiver, værdiansættelsen af disse og indkomstopgørelsen, at overdragelsen anses for at være sket pr. skæringsdatoen.

Tillægges overdragelsen skattemæssig virkning fra skæringsdatoen, lægges handelsværdien af virksomhedens aktiver og passiver pr. denne dato til grund ved opgørelsen af ejerens afståelsessum samt selskabets anskaffelsessum for virksomhedens aktiver og passiver, og selskabet medregner ved indkomstopgørelsen de indtægter og udgifter, som måtte anses for at vedrøre selskabet, hvis overdragelsen af virksomheden rent faktisk var sket på skæringsdatoen til handelsværdien pr. denne dato.

Det er en betingelse for, at overdragelsen kan tillægges skattemæssig tilbagevirkende kraft, at stiftelsen finder sted senest 6 måneder efter den valgte skæringsdato, og at ejeren senest 1 måned efter stiftelsen indsender genpart til den skatteansættende myndighed af de dokumenter, der i selskabslovgivningen er foreskrevet udarbejdet i forbindelse hermed, samt dokumentation for, at selskabet er anmeldt til registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Skattepligten for selskabet indtræder på den dato, fra hvilken overdragelsen tillægges virkning.

Har virksomheden flere ejere, kan virksomheden under tilsvarende betingelser overdrages med skattemæssig tilbagevirkende kraft, mod at ejerne vederlægges i forhold til deres ejerandele i virksomheden.

Ved et aktie- eller anpartsselskabs skattepligtige overdragelse af en virksomhed til et nystiftet datterselskab, hvori aktie- eller anpartsselskabet bliver ejer af samtlige aktier eller anparter, kan selskabet ifølge SEL § 4, stk. 5, beslutte, at overdragelsen, for så vidt angår opgørelsen og værdiansættelsen af de til datterselskabet overdragne aktiver og passiver og dermed størrelsen af vederlaget til selskabet samt datterselskabets indkomstopgørelse, skal tillægges skattemæssig virkning fra datoen for den i forbindelse med stiftelsen udarbejdede åbningsbalance for datterselskabet.

Det er en betingelse for anvendelse af reglen om tilbagevirkende kraft, at der er tale om indskud af en virksomhed. Det er den samlede virksomhed, der skal indskydes.

Reglen kan således ikke anvendes til alene at indskyde eksempelvis en post obligationer i et nystiftet selskab. Ejer en person flere virksomheder, for eksempel en vognmandsforretning og en elektronikvirksomhed, kan disse indskydes i hver sit selskab, eller ejeren kan vælge kun at indskyde den ene virksomhed i et selskab.

Det skal kunne ses af stiftelsesdokumentet, at stiftelsen sker med tilbagevirkende kraft. Ifølge aktieselskabslovens § 3, jf. § 4, og anpartsselskabslovens § 4, jf. § 5, skal stiftelsesdokumentet indeholde oplysning om, hvilken periode selskabets regnskabsår skal omfatte, og begyndelsesdatoen for selskabets første regnskabsår vil således fremgå heraf. Stiftes selskabet den 1. apr. 2000, og har ejeren af den personligt ejede virksomhed kalenderårsregnskab, kan skæringsdatoen ikke ligge længere tilbage end den 1. jan. 2000, som er den 1. dag efter ejerens sidste normale indkomstår før stiftelsen. Ejerens avance ved salget beskattes i indkomståret 2000.

Bestemmelsen om indsendelse af dokumentation for, at selskabet er anmeldt til registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til skattemyndighederne senest én måned efter stiftelsen, indebærer en tidsmæssig begrænsning i relation til, hvor lang tid efter stiftelsen selskabet efter de selskabsretlige regler kan anmeldes til registrering i

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Stiftes der et aktieselskab, skal selskabet efter de selskabsretlige regler være anmeldt til registrering senest 6 måneder efter stiftelsesdokumentets oprettelse, mens fristen for anpartsselskaber er 8 uger efter, at stiftelsesdokumentet er underskrevet. Overholdes fristerne ikke, bortfalder stiftelsen. Hvis overdragelsen skal tillægges skattemæssig tilbagevirkende kraft i medfør af SEL § 4, stk. 4 og 5, er fristen imidlertid én måned.

Der skal være tale om overdragelse til et nystiftet selskab. Overdragelse til et allerede bestående selskab anerkendes således ikke med tilbagevirkende kraft. Overdragelse til et skuffeselskab kan, hvis overdragelsen ønskes tillagt tilbagevirkende kraft, alene ske efter reglerne i VOL.

Besluttes det at tillægge overdragelse til et nystiftet selskab tilbagevirkende kraft til en given skæringsdato, betyder det, at virksomheden overdrages til den værdi, en uafhængig køber på denne dato ville give.

Den tilbagevirkende kraft indebærer, at opgørelsen over virksomhedens aktiver og passiver, der i forbindelse med stiftelsen overdrages til selskabet og dermed skal medtages i åbningsbalancen for dette, afspejler aktivsammensætningen på en skæringsdato, der kan ligge op til 6 måneder forud for stiftelsen af aktie- eller anpartsselskabet. Selskabet medregner ved indkomstopgørelsen de indtægter og udgifter, som virksomheden har erhvervet/afholdt i perioden fra skæringsdatoen, og som måtte anses for at vedrøre selskabet, såfremt overdragelsen af virksomheden rent faktisk var sket på skæringsdatoen til handelsværdien pr. denne dato.

Adgangen til i relation til opgørelsen og værdiansættelsen af de overdragne aktiver og passiver og til indkomstopgørelsen at anse overdragelsen for sket pr. skæringsdatoen er indholdet af begrebet skattemæssig tilbagevirkende kraft i den betydning, det benyttes ved fusion, stiftelse og virksomhedsomdannelse. Begrebet kan ikke tillægges et videre begreb, jf. TfS 1997, 16 (LSR).

Den tilbagevirkende kraft indebærer således ikke, at de almindelige regler for fastsættelsen af det skattemæssige erhvervelses- eller afståelsestidspunkt fraviges. I denne relation vil tidspunktet for stiftelsen være afgørende. Erhverver selskabet en post aktier fra ejeren, og ønsker selskabet at sælge denne skattefrit, må det således vente i 3 år fra stiftelsesdatoen, jf. ABL § 4.

Den tilbagevirkende kraft ændrer heller ikke på hvilke skatteregler, der skal anvendes på en given disposition. Træder der eksempelvis nye regler i kraft med virkning for overdragelser, der foretages efter en given dato mellem skæringsdatoen og tidspunktet for stiftelsen af selskabet, vil det være det faktiske overdragelsestidspunkt, der er afgørende for hvilket regelsæt, der skal finde anvendelse. Avance og tab, som konstateres ved overdragelsen fra ejeren til selskabet, skal således opgøres efter de regler, der gælder på tidspunktet for stiftelsen af selskabet. Avancer og tab, som konstateres vedrørende de overdragelser, virksomheden foretager i perioden fra skæringsdatoen til stiftelsen, skal ligeledes opgøres efter de regler, der gjaldt på tidspunktet for de pågældende overdragelser. En skærpet avancebeskatning kan således ikke undgås ved at tillægge stiftelsen tilbagevirkende kraft.

Det faktisk ydede vederlag for de enkelte aktiver vil udgøre selskabets anskaffelsessummer for aktiverne, hvorpå der eventuelt kan afskrives mv. Relaterer de løbende indtægter og udgifter, som via den tilbagevirkende kraft ønskes medtaget i selskabets indkomstopgørelse, sig til de overtagne aktiver og passiver, skal der være kongruens mellem indtægten/udgiften og anskaffelsessummen.

Overtages en fordring på nominelt 100.000 kr., svarende til ejerens anskaffelsessum, for 40.000 kr., der udgør værdien på skæringsdatoen, kan selskabet i tilfælde af, at fordringen ikke indfries, maksimalt fradrage 40.000 kr., uanset at ejeren, der har anvendt realisationsprincippet, ved konstatering af tabet i perioden mellem skæringsdatoen og tidspunktet for stiftelsen af selskabet havde kunnet fradrage et tab på 100.000 kr. Overdrages fordringen som nævnt for 40.000 kr., vil ejeren i forbindelse hermed have konstateret et tab på 60.000 kr., som så - i det omfang tabet måtte være fradragsberettiget - indgår i opgørelsen af den skattepligtige indkomst for ejeren.

Se også skm. cirk. nr. 91 af 18. juni 1999, pkt. 3.

Skattefri virksomhedsomdannelse

Fremfor at indskyde sin virksomhed i et nystiftet selskab ved en skattepligtig overdragelse som beskrevet ovenfor kan virksomhedsejeren anvende reglerne i VOL.

VOL giver mulighed for at omdanne en personligt ejet virksomhed til et selskab med skattemæssig succession, hvis de i VOL § 2 nævnte betingelser er opfyldt. Hjemlen til at foretage skattefri virksomhedsomdannelse med skattemæssig tilbagevirkende kraft findes i VOL § 2, stk. 1, nr. 6. Der henvises herom til afsnit E.H

Selskaber mv. skal ifølge SKL § 4, stk. 2, indsende selvangivelse senest 6 måneder efter indkomstårets udløb. Hvis indkomståret udløber i perioden 1. jan. - 31. marts, skal selvangivelsen indsendes senest den 1. juli i samme kalenderår. Udløber fristen en fredag eller en lørdag kan selvangivelsen indgives rettidigt den følgende søndag.

Hvor særlige omstændigheder taler derfor, kan den skatteansættende myndighed dog efter skriftlig, begrundet ansøgning indrømme yderligere udsættelse med indgivelse af selvangivelse, hvor sådan udsættelse er forenelig med ligningsarbejdets tilrettelæggelse og rettidige tilendebringelse, jf. SKL § 4, stk. 4.

Såfremt det regnskab, der vedlægges selvangivelsen, ikke på indsendelsestidspunktet er godkendt af generalforsamlingen, skal selskabet senest 14 dage efter generalforsamlingens afholdelse give den skatteansættende myndighed meddelelse om generalforsamlingens beslutning med hensyn til det pågældende regnskab.

S. B.1.6 Selskabsskatter

Reglerne for selskabsskatters opkrævning findes i SEL § 29 A til 30 C. Indkomstskatten for selskaber og foreninger, der betaler acontoskat, forfalder den 1. marts og 1. nov. i indkomståret

jf. SEL § 29A

. For andre selskaber forfalder skatten den 1. nov. i det kalenderår, der følger efter indkomståret

, jf. SEL § 30 A.

Skat, som pålignes på grundlag af en afsluttende eller anden ekstraordinær ansættelse, forfalder til betaling den 1. i den måned der følger efter meddelelsen om ansættelsen, dog tidligst samtidig med den indkomstskat, der pålignes på grundlag af den sidste ordinære skatteansættelse, SEL § 30, stk. 3. Om forældelse se LV A.H. 8.

S. B.2 Skattepligtens ophør

S. B.2.1 Danske selskaber og foreninger

Når her i landet hjemmehørende selskaber og foreninger mv. opløses, fortsætter skattepligten indtil tidspunktet for opløsningen. Ved overgang til beskatning efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6 eller undtagelse fra beskatning efter § 3 fortsætter skattepligten efter de hidtil gældende regler indtil tidspunktet for overgangen eller undtagelsen.

Udløber det sædvanlige indkomstår for et selskab mv. inden den 31. dec. i det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for (bagudforskudt indkomstår), og finder opløsning sted efter det sædvanlige indkomstårs udløb, men inden vedkommende kalenderårs udløb, udgør det sidste indkomstår hele perioden fra indkomstårets begyndelse, og indtil opløsning finder sted

, jf.

SEL § 5, stk.2.

Likvidator eller, hvis en likvidator ikke er valgt eller beskikket, bestyrelsen skal inden 1 måned efter opløsningen eller overgangen mv. indsende en anmeldelse til den skatteansættende myndighed, jf. SSL §§ 12 A og 38, med opgørelse af indkomsten for det afsluttende indkomstår. Undlades anmeldelse, ifalder den eller de ansvarlige personer en bøde, der fastsættes af skatteministeren, medmindre denne eller de ansvarlige selv ønsker sagen afgjort ved rettergang. Indsendelse af anmeldelsen med den nævnte opgørelse kan fremtvinges ved pålæg af daglige bøder, hvis størrelse fastsættes af skatteministeren.

Om indsendelse af anmeldelse se i det hele SEL § 5, stk. 3.

Bøderne tilfalder statskassen. Reglerne i SKL § 5 finder også anvendelse, således at der kan pålægges et skattetillæg/bøder. Den skatteansættende myndighed er bemyndiget til i 1. instans at fastsætte de nævnte bøder mv., jf.

§ 2 B i skm. bek. nr. 565 af 2. juli 1999.

Om ophør af skattepligt se også skd.cirk. nr. 136 af 7. nov. 1988 pkt. 31-42.

S. B.2.1.1 Skatteansættelse

Skattepligten for et selskab fortsætter indtil tidspunktet for opløsningen

, jf. SEL

§ 5 , stk.1.

Efter SEL § 33 er aktionærer og medlemmer sammen med en eventuel likvidator

(eller hvis en sådan ikke er valgt

bestyrelsen) solidarisk ansvarlige for betaling af resterende selskabsskatter, såfremt der ikke ved opløsningen er afsat tilstrækkelige midler til dækning af skattekravene. Ansvaret for betaling af skatter kan gøres gældende for skattekrav, som er anmeldt i boet eller som likvidator og/eller aktionærer kendte eller burde kende. Ansvaret kan dog ikke gøres gældende for et større beløb end den til aktionærer eller medlemmer i alt foretagne udlodning. Se evt. tillige TfS 1993, 437 (ØLD) samt TfS 1998, 398 (HRD). Se hertil også nedenfor under S.B.2.1.2.1.2 .

S. B.2.1.2 Opløsning

Loven giver ikke regler for, hvornår et selskab mv. anses for opløst. I almindelighed må selskabet betragtes som opløst, når beslutning herom er truffet af den kompetente forsamling, for aktieselskaber vil dette sige den afsluttende generalforsamling.

For selskaber, der er taget under konkursbehandling ved skifteretten, fortsætter skattepligten, indtil de er opløst ved konkursbehandlingens afslutning med fordeling af midlerne til kreditorerne, jf. lsr. 1980.201 og skd. 57.145. Selskaber, hvor fristdagen efter konkursloven er den 27. dec. 1990 eller senere, er dog ikke skattepligtige af konkursindkomsten, medmindre den skatteansættende myndighed, jf. SSL §§ 12 A og 38, har truffet beslutning herom, jf. KKSL § 2. Se S.B.2.1.2.4 .

Ved ØLD af 7. marts 1984 udtalte retten, at skattepligten for et selskab, der undergives konkursbehandling, først ophører, når selskabet i forbindelse med konkursens ophør endeligt opløses.

Normalt vil der til brug ved beslutning om opløsningen foreligge et udarbejdet regnskab med forslag til fordeling af selskabets midler. Datoen for dette regnskabs sluttidspunkt kan i almindelighed anses for opløsningsdatoen. For aktie- og anpartsselskaber er den juridiske opløsning først sket, når selskabet er hævet i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Om tidspunktet for selskabets opløsning i relation til aktionærernes beskatning, se S.G.3.1 .

En andelsforening kan tidligst anses for endeligt opløst, når likvidationsregnskabet er godkendt, se S.G . Se også Skat 1989.12.955 (LSR).

For selskaber og foreninger, som ikke er bundet af lovmæssige forskrifter for formen for opløsningen, sker denne undertiden meget formløst, ofte på den måde, at der blot udarbejdes et afsluttende regnskab. I sådanne tilfælde må opløsningen også betragtes som sket på den dag, regnskabet angiver som slutdato.

Ved opløsningen af en del selskaber, fortrinsvis de der likvideres som solvente, vil likvidator eller evt. revisor være interesseret i at kende et muligt resterende skattekrav, inden det endelige likvidationsregnskab udarbejdes til forelæggelse for den afsluttende generalforsamling. Teoretisk set kan det endelige skattekrav først opgøres, når det vedtagne regnskab foreligger. Der må dog fra skattemyndighedernes side kunne vises likvidator eller revisor den imødekommenhed, at der udregnes et eventuelt skattekrav på grundlag af et regnskabsudkast omfattende perioden frem til den planlagte afsluttende generalforsamling. Det således udregnede skattekrav kan anses for det endelige krav, medmindre de resterende skatter opgjort på grundlag af det endelige vedtagne regnskab afviger væsentligt fra den beregning, som er foretaget på grundlag af regnskabsudkastet, se skd. 70.433.

Skatteophørsdatoen vil, såfremt den afsluttende generalforsamling afholdes i naturlig kontinuitet af datoen for den afsluttende status, være identisk med denne dato. Se TfS 1985, 665 (ØLD) og TfS 1996, 535 (ØLD).

Hvis der efter selskabets opløsning tilgår det midler, der ikke var taget hensyn til ved opløsningen, vil boet blive reassumeret (genoptaget). Hvorvidt reassumptionsboet bliver skattepligtigt af de yderligere indtægter, afgøres efter de almindelige regler for indkomstopgørelse. I tilfælde af skattepligt omfatter skattepligtsperioden tidsrummet fra reassumptionen til den derefter følgende opløsning. Uudnyttede underskud fra før reassumptionen kan fradrages i reassumptionsboets indtægt i overensstemmelse med reglen i LL § 15.

Efter SEL § 5, stk. 3, skal selskaber mv. indsende selvangivelse for indkomståret forud for det afsluttende indkomstår samtidig med anmeldelsen om opløsning, hvis den normale frist for indsendelse af selvangivelsen efter SKL § 4, stk. 2, udløber senere. Ved samme lovændring er der indført en bestemmelse om mulighed for udsættelse med fristen for indsendelse af anmeldelse og selvangivelse. Se i øvrigt Skm. cirk. nr. 95 af 29. juni 1997.

Anmeldelsesfristen i SEL § 5, stk. 3, løber først fra den endelige beslutning om selskabets opløsning, enten på afsluttende generalforsamling eller ved anpartshavernes endelige godkendelse af likvidationsregnskabet. Dette gælder, uanset om opløsning i forhold til skatteophørstidspunktet efter SEL § 5, stk. 1, er fremrykket til statusdagen i likvidationsregnskabet, jf. TfS 1998, 286 (DEP).

S. B.2.1.2.1 Særligt om aktie- og anpartsselskaber

Opløsning af et selskab kan finde sted:

1) ved likvidation.

2) ved fusion.

3) ved spaltning.

4) ved skifterettens foranstaltning på begæring af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

5) ved konkurs.

6) ved opløsning af anpartsselskaber efter § 59 i anpartsselskabsloven.

S. B.2.1.2.1.1 Likvidation

Beslutning om likvidation træffes af generalforsamlingen og meddelelse herom skal indsendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Om anmeldelsespligt ved selskabets ophør, se S.B.2.1 .

Såfremt selskabet opløses ved solvent likvidation, sker dette med en af generalforsamlingen udpeget person som likvidator.

Opløsning af insolvente aktie- og anpartsselskaber sker efter reglerne i konkursloven, jf. lovbek. nr. 118 af 4. feb. 1997. Om konkurs, se nedenfor S.B.2.1.2.4 .

Likvidationens indtræden medfører ikke nogen ændring i selskabets skattepligt og pligt til på normal måde at opgøre og selvangive sin skattepligtige indkomst, herunder ved salg af aktiver. Selskabets virksomhed vil ofte fortsætte efter beslutningen om likvidationen, idet en realisation af en virksomhed i drift erfaringsmæssigt er mere indbringende end en realisation af de enkelte aktiver.

Herved afbrydes den påbegyndte likvidationsbehandling, men beslutningen får ingen skattemæssige konsekvenser.

Likvidationstidspunkt, likvidationsstatus	Ved likvidationens indtræden, der regnes fra generalforsamlingens beslutning herom, skal der i henhold til aktieselskabslovens § 122 og anpartsselskabslovens § 55 udarbejdes et indgangsregnskab for likvidationen bestående af en resultatopgørelse for perioden fra udløbet af selskabets seneste regnskabsår til likvidationens indtræden og en balance. Selskabets aktiver optages i likvidationsboets status til forventede realisationsværdier. Reguleringer mellem bogførte værdier og realisationsværdier bogføres på likvidationskontoen. Disse reguleringer har normalt ingen umiddelbar skattemæssig betydning, men der må tages hensyn hertil, når den skattepligtige indkomst ved salg af aktiverne skal opgøres, idet udgangspunktet her er den skattemæssig bogførte værdi.
Likvidationens afslutning	Likvidationens afslutning og selskabets endelige opløsning finder normalt sted ved aktionærernes godkendelse af endeligt likvidationsregnskab på en afsluttende generalforsamling, jf. S.B.2.1.1 . Skatteophørsdatoen vil, såfremt den afsluttende generalforsamling afholdes i naturlig kontinuitet af datoen for den afsluttende status, være identisk med denne dato. Se TfS 1985, 665 (ØLD). Se også TfS 1992, 21 (LSR) hvor Landsskatteretten på baggrund af konkrete praktiske forhold ansa en generalforsamlingsbeslutning om ophør den 3. april 1989 for at være afholdt i naturlig kontinuitet af regnskabsafslutningen den 31. dec. 1988.
Kvittance	Efter anmodning i forbindelse med likvidationens afslutning vil den skatteansættende myndighed kunne udfærdige en kvittancemeddelelse, hvorved der på det foreliggende grundlag gives meddelelse om, at der ikke bliver rejst yderligere krav om indkomstskat mod boet. Ligningsmyndigheden har dog også opfyldt sine forpligtelser i relation til skattekvittance, selvom meddelelsen går ud på, at der vil blive rejst krav, fx i form af konkrete ansættelser. Uanset en meddelt skattekvittance vil efterfølgende revision kunne komme på tale, såfremt det selvangivelsesmateriale, herunder vedlagte regnskaber m.v., der har dannet grundlag for skattekvittancen, ikke har givet skattemyndigheden tilstrækkeligt grundlag for at foretage en vurdering af, om den skattepligtige indkomst er opgjort korrekt. Der kan f.eks. være tale om, at der er meddelt ukorrekte oplysninger, eller at samtlige relevante oplysninger ikke er forelagt. Se i denne forbindelse TfS 1997, 538 (VLD), hvor landsretten stadfæstede en efterfølgende ansættelsesændring med henvisning til, at det regnskab, der blev indsendt sammen med selvangivelserne, ikke var retvisende. Spørgsmålet om den bindende virkning af en skattekvittance skal endvidere afgøres i overensstemmelse med praksis vedrørende det individuelle forventningsprincip, hvor det bl.a. er en betingelse for at kunne påberåbe sig et myndighedsudsagn, at der er disponeret i tillid hertil, jf. A.H. 4.1.1.6 . Så længe der ikke er foretaget udlodning af boets midler, kan der således foretages en efterfølgende revision af ansættelsen. Vedrørende opløsning af anpartsselskaber efter anpartsselskabslovens § 59 henvises til skm. cirk. nr. 95 af 29. juni 1997, hvorefter en betalingserklæring afgives med forbehold for senere revision.
Afsluttende periode	Når her i landet hjemmehørende selskaber og foreninger m.v. opløses, fortsætter skattepligten indtil tidspunktet for opløsningen. Ved overgang til beskatning efter § 1, stk. 1, nr. 6 eller undtagelse fra beskatning efter § 3 fortsætter skattepligten efter de hidtil gældende regler indtil tidspunktet for overgangen eller undtagelsen , jf. SEL § 5, stk.1. Udløber det sædvanlige indkomstår for et selskab mv. inden den 31. dec. i det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for (bagudforskudt indkomstår), og finder opløsning som nævnt i stk. 1 sted efter det sædvanlige indkomstårs udløb, men inden vedkommende kalenderårs udløb, udgør det sidste indkomstår hele perioden fra indkomstårets begyndelse, og indtil opløsning finder sted, jf. SEL § 5, stk. 2.

S. B.2.1.2.1.2 Indkomstopgørelsen

Opgørelsen af den skattepligtige indkomst for et selskab i likvidation foretages efter de sædvanlige regler for opgørelse af skattepligtig indkomst.

Der er dog visse omkostninger forbundet med likvidationen, som ikke kan fradrages, da de må betragtes som kapitaludgifter.

Til disse henregnes udgifter, som direkte er affødt af likvidationen, dvs. honorar til likvidator og revisor for udfærdigelsen af likvidationsregnskab mv. samt gebyrer til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen o.lign. Hvis selskabet fortsætter sin virksomhed under likvidationen med likvidator som leder, kan der godkendes fradrag for den del af likvidators honorar, der svarer til normalt ledelseshonorar. Ligeledes vil der kunne accepteres fradrag af en skønsmæssig del af revisionsomkostningerne svarende til, hvad et selskab i drift normalt skulle udrede.

Afhændelse af aktiver under likvidationen må ske til handelsværdier. Dette volder ingen vanskeligheder, hvis afhændelsen sker til fremmede, idet overdragelsesværdierne da normalt må anerkendes som handelsværdier. Sker afhændelsen derimod til aktionærer eller til personer eller selskaber mv., som er nært knyttet til aktionærerne, må myndighederne påse, at overdragelsesværdierne svarer til aktivernes værdi i handel og vandel. Er dette ikke tilfældet, må værdien korrigeres, således at handelsværdien danner grundlag for opgørelsen af salgsavancen.

Ved likvidation af en tandlægevirksomhed drevet i selskabsform fandtes der ved beregningen af likvidationsprovenu i forbindelse med opløsning af selskabet at skulle medregnes værdi af goodwill (RR 1985.289 SM).

Under likvidationen finder underskudsfremførsel i medfør af LL § 15 sted på normal vis. Det bemærkes i denne forbindelse, at den afsluttende periode anses som et selvstændigt indkomstår.

Hvis et sambeskattet datterselskab ophører ved likvidation, skal der ikke foretages en afsluttende ansættelse for datterselskabet, da sambeskatningen fortsætter til datterselskabets ophør. Har datterselskabet ved likvidationens slutning uudnyttede underskud fra sambeskatningsperioden, kan disse fradrages efter de almindelige regler herom, se S.D.5.2 .

S. B.2.1.2.1.3 Udlodninger til aktionærerne

Udlodninger ved likvidationens afslutning af andre aktiver end kontante midler, må ske til aktivernes værdi i handel og vandel.

Dette gælder også udlodninger, der sker ved modregning af aktionærens gæld til selskabet. Bedømmelsen af værdien må ske efter karakteren af den pågældende gæld, således at pantegæld eller gæld i henhold til gældsbrev uden pantesikkerhed ansættes til kursværdi, medens f.eks. anfordringsgæld normalt ansættes til pålydende værdi.

Udlodninger af likvidationsprovenu til aktionærerne, som finder sted forud for det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, anses som udbytte fra selskabet, og hele beløbet beskattes som almindelig indkomst, jf. LL § 16 A, stk. 1.

Et elforsyningsselskab A blev overtaget af selskab B pr. 1. juli 1998. Salgssummen var på 135 mio. kr., hvoraf 84 mio. kr. blev tilbagebetalt til forbrugerne som overdækning af elprismæssige reguleringer. Resten skulle udbetales til andelshaverne henholdvis som acontoudlodninger og afsluttende udlodning ved selskabets ophør. For så vidt angår likvidationsudlodningerne udtalte LR, at disse måtte anses for omfattet af ABL´ regler for så vidt angår udlodninger, der foretages i ophørsåret, jf. ABL § 1, stk. 3, og af bestemmelsen i LL § 16 A for så vidt angår udlodninger, der foretages forud for ophørsåret, TfS 1999, 322 (LR).

Om det endelige opløsningstidspunkt i forhold til aktionærerne, se S.G.3.1 .

Når særlige forhold taler derfor, kan den kommunale skattemyndighed henholdsvis den skatteansættende myndighed (jf. skm.bek. nr.

1070 af 17. dec. 1999, §§ 2 B og 3

) tillade, at det udloddede beløb ikke anses som almindelig indkomst, men at beløbet overføres til beskatning efter de almindelige aktionærbeskatningsregler, se LL § 16 A, stk. 3. Se S.G.3.1 og S.G.1.3 .

S. B.2.1.2.2 Fusion og spaltning

Såfremt et selskab ophører ved fusion med et andet selskab, ligestilles dette med en likvidation, og de foran anførte regler finder tilsvarende anvendelse.

Dette gælder dog ikke, såfremt fusionen eller spaltningen i medfør af fusionsskatteloven gennemføres som en skattefri fusion eller skattefri spaltning, idet beskatningen i disse tilfælde udskydes, jf.

FUL §§ 7 og 8.

Se også særreglen i sambeskatningscirkulæret (TSS-cirk. 1998-40) vilkår 2.11. Der henvises herom til S.D.1.

S. B.2.1.2.3 Opløsning på Erhvervs- og Selskabsstyrelsens foranledning

Selskaber kan efter begæring fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen opløses ved skifterettens foranstaltning, når selskaberne ikke opfylder de i aktieselskabsloven eller anpartsselskabsloven stillede krav til selskaberne.

I forbindelse med disse opløsninger vil det ofte forekomme, at der ikke findes midler i selskabet til at dække omkostningerne ved likvidationsbehandlingen, og selskabet vil da normalt blive opløst i medfør af konkurslovens § 143.

S. B.2.1.2.4 Konkursskatteloven

Selskaber, hvor fristdagen efter konkursloven er den 27. dec. 1990 eller senere, er omfattet af KKSL. Disse selskaber er skattepligtige indtil selskabets opløsning. Konkursindkomsten er dog kun skattepligtig såfremt den skatteansættende myndighed, jf. SSL §§ 12 A og 38, har truffet beslutning herom

, jf. KKSL § 14, jf § 2.

Afgørelsen om skattepligt skal træffes inden 3 måneder fra modtagelsen af genpart af statusoversigt samt eventuel indberetning og resultatopgørelse. Der kan dog træffes afgørelse om skattepligt senere, hvis der indgår et aktiv i boet, som enten ikke er nævnt i de tidligere oplysninger, eller hvis tilhør til boet må anses for usikkert eller omstridt,

jf. KKSL § 15.

Bestemmelse om skattepligt bør træffes, hvis det skønnes, at konkursindkomsten opgjort efter fradrag af tidligere års underskud overstiger 100.000 kr. Hvis det må antages, at kun en mindre del af skatten kan inddrives, kan den skatteansættende myndighed undlade at træffe bestemmelse om skattepligt.

Konkursindkomsten er selskabets indtægter og udgifter fra begyndelsen af det indkomstår, hvor konkursdekretet afsiges, og boets indkomst indtil konkursens afslutning,

jf. KKSL § 3.

Der indsendes først selvangivelse for indkomstår under konkursen i det indkomstår, hvori konkursen afsluttes,

jf. KKSL § 10.

Forinden skatteberegningen gives et fradrag på 100.000 kr.

, jf. KKSL § 4.

Inden for konkursperioden, dvs. fra det tidspunkt hvor dekret afsiges og indtil konkursens slutning samt i perioden fra begyndelsen af det indkomstår, hvor konkursdekretet afsiges, indtil afsigelse af konkursdekretet, kan underskud, ved opgørelsen af konkursindkomsten i hvert enkelt indkomstår fremføres eller tilbageføres i hele konkursindkomsten.

Underskud fra tidligere indkomstår, der efter LL § 15 var fradragsberettigede i konkursåret, kan også fradrages i alle indkomstår under konkursen.

Indkomstår i KKSL's forstand omfatter for selskaber samme perioder som ansættelserne efter SEL, se TfS 1994, 542 (DEP).

En givet tilladelse til sambeskatning mellem selskaber bortfalder fra og med det indkomstår hvor konkursdekret afsiges. Selskaber, der var sambeskattede i året forud for konkursåret, hæfter solidarisk for skatterne af selskabets konkursindkomst.

S. B.2.1.2.5 Opløsning efter ApS-lovens § 59

Efter SEL § 5, stk. 3, skal anpartsselskaber, der søges opløst efter anpartsselskabslovens § 59, inden 1 måned efter ophør af den erhvervsmæssige aktivitet indsende en anmeldelse til den skatteansættende myndighed, jf. SSL § 12 A og 38, sammen med en opgørelse af indkomsten (selvangivelse) for det afsluttende indkomstår. Anmeldelsen sker med henblik på at få udstedt en betalingserklæring fra told- og skattemyndighederne (Told- og Skatteregionen) om, at der ikke foreligger skatte- og afgiftskrav vedrørende selskabet.

Efter § 59 i anpartsselskabsloven kan anpartshaverne i et selskab, der har betalt alle kreditorer, over for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen afgive en erklæring om, at al gæld er betalt, og at selskabet er opløst.

Formålet med bestemmelsen i SEL § 5, stk. 3, 2. pkt. er, at told- og skattemyndighederne hurtigt skal kunne udstede en betalingserklæring til de selskaber, der ønskes opløst på denne måde.

Den erhvervsmæssige aktivitet i et selskab, der søges opløst efter anpartsselskabslovens § 59, anses efter bestemmelsen i SEL § 5, stk. 3, for ophørt på det tidspunkt, som anpartshaverne har valgt som skæringstidspunkt. Indstilles anpartsselskabets sædvanlige drift uden, at anpartshaverne har truffet beslutning om at søge selskabet opløst efter anpartsselskabslovens § 59, er selskabet ikke omfattet af SEL § 5, stk. 3, 2. pkt. Se i øvrigt

skm.

cirk. nr. 95 af 29. juni 1997.

S. B.2.2 Overgang til skattefri virksomhed

Foruden ved opløsning ophører skattepligten, når et selskab eller en forening opgiver sin hidtidige skattepligtige virksomhed, og for fremtiden bliver skattefri.

Ved overgang til beskatning efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6 eller undtagelse fra beskatning efter § 3 fortsætter skattepligten efter de hidtil gældende regler indtil tidspunktet for overgangen eller undtagelsen.

Overgang til skattefri virksomhed sidestilles med ophør af virksomhed og salg til handelsværdi af de aktiver og passiver, der er i behold hos selskabet eller foreningen mv. på tidspunktet for overgangen.

For skattepligtige foreninger mv. som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 6 finder reglerne tilsvarende anvendelse, når foreningen mv. helt eller delvis ophører med at drive erhvervsmæssig virksomhed.

Også for et selskab, der

ophører med at være skattepligtigt efter SEL § 1, fordi ledelsens sæde

flyttes

til udlandet,

Grønland

eller Færøerne

, skal der foretages afsluttende ansættelse, se SEL § 5, stk. 5.

S. B.2.3 Udenlandske selskaber og foreninger

Efter SEL § 7 vedvarer skattepligten for udenlandske selskaber og foreninger, der er undergivet begrænset skattepligt efter SEL § 2, stk. 1a, b og f, ligeledes til udløbet af det indkomstår, hvori opløsningen eller ophøret af den skattepligtige virksomhed finder sted.

De ovenfor beskrevne regler for danske selskaber og foreninger finder også anvendelse på de her omhandlede skattepligtige selskaber og foreninger mv.

S. B.3 Overgang fra en beskatningsform til en anden

De af SEL omhandlede selskaber og foreninger kan, hvad grundlaget for indkomstopgørelsen angår, deles i to principielt forskellige grupper, nemlig kooperative virksomheder, SEL § 1, stk. 1, nr. 3, og de andre selskaber og foreninger.

Men også inden for de sidstnævnte er der visse forskelligheder, hvoraf navnlig kan fremhæves, at de af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, omhandlede foreninger mv. kun er skattepligtige af erhvervsmæssig virksomhed.

Ændringer af vedtægter o.lign. kan bevirke, at et selskab eller en forening må henføres til beskatning efter andre regler end hidtil. SEL §§ 5 A-C giver regler om beskatning ved sådan overgang til anden beskatningsform. Reglerne finder tillige anvendelse på fonde mv. omfattet af FBL, jf. FBL § 2, stk. 2 - 4.

Se om overgang af beskatningsform også skd. cirk. nr. 136 af 7. nov. 1988 pkt. 34-41.

Det er en forudsætning for anvendelse af reglerne i SEL §§ 5 A-C, at ændringerne i den skattemæssige stilling ikke medfører, at der i retlig forstand foreligger en opløsning af det hidtidige selskab mv. med efterfølgende stiftelse af et nyt.

Navnlig hvor selskabet hidtil har været et indregistreret aktie- eller anpartsselsselskab, vil ændringerne kunne medføre, at selskabet må likvideres, og i så fald kommer de i afsnit S.B.2 beskrevne regler i SEL § 5 til anvendelse.

S. B.3.1 Overgang til kooperationsbeskatning

SEL § 5 A indeholder regler om overgang fra skattepligt i medfør af § 1, stk. 1, nr. 1, 2, 2a, 2b, 3a, 4, 5, 5a, 5b eller 6 eller i medfør af § 1, stk. 2, 1. pkt., til skattepligt i medfør af § 1, stk. 1, nr. 3 eller stk. 2. SEL § 5 A, stk. 1 er formuleret, således at den efter sin ordlyd omhandler situationer, hvor der indtræder en sådan ændring, at et selskab eller en forening overgår til beskatning efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3 fra beskatning efter andre regler i § 1.

SEL § 5 A finder også anvendelse på overgang fra skattepligt i medfør af FBL § 1 til skattepligt i medfør af SEL § 1, stk. 1, nr. 3 eller i medfør af SEL § 1, stk. 2, jf. FBL § 2, stk.3. Ifølge FBL § 2, stk. 3 finder SEL § 5 A anvendelse, hvis der indtræder en sådan ændring, at en fond eller forening overgår fra beskatning efter reglerne i FBL til beskatning efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3. Se S.H.8 .

Det karakteristiske ved en sådan overgang er, at selskabet eller foreningen mv. forinden overgangen beskattes af en indkomst opgjort efter de almindelige regler om indkomstopgørelse, medens det efter overgangen beskattes af en indkomst opgjort som en procentdel af formuen

ved indkomstårets udgang.

Selskabet har før overgangen kunnet foretage skattemæssige afskrivninger i overensstemmelse med reglerne i afskrivningsloven, herunder begyndelsesafskrivninger på bygninger og installationer samt forlods afskrivning med investeringsfondsmidler.

Efter overgangen vil selskabets skattemæssige afskrivninger på maskiner, inventar o. lign. driftsmidler samt nedskrivning på varelagre kun påvirke den formuemæssige værdi af disse aktiver og vil således indirekte medføre reduktion af den skattepligtige indkomst.

Ifølge SEL § 5 A, stk. 3,

sidestilles

overgangen

med ophør af virksomhed.

Endvidere skal selskabet ved opgørelsen af sin indkomst medregne fortjeneste eller tab på de formuegoder, som selskabet er i besiddelse af ved ophøret af sin hidtidige skattepligtige virksomhed, idet formuegoderne skal betragtes som solgt til handelsværdien ved overgangen.

Det bestemmes i stk. 2, at selskabets bestyrelse inden 1 måned efter den ændring, der medfører overgangen til anden skattepligtsform, skal indsende anmeldelse herom i lighed med anmeldelse om selskabets likvidation, (jf. foran S.B.2.1.2.1.1 . og S.B.2.1.1.).

Beskatningen som kooperativ virksomhed finder første gang sted for det indkomstår, der begynder efter overgangen til kooperationsbeskatning.

S. B.3.2 Overgang fra kooperationsbeskatning

I SEL § 5 B gives overgangsregler for beskatning af foreninger, der hidtil har været kooperative virksomheder, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 3, samt § 1, stk. 2, og som følge af ændringer i de organisatoriske forhold for fremtiden er omfattet af andre af SEL´s skattepligtsbestemmelser. SEL § 5 B finder tilsvarende anvendelse ved overgang af skattepligt i medfør af SEL § 1, stk. 1, nr. 3, samt § 1, stk. 2, 2. pkt., til skattepligt i medfør af FBL § 1, jf. FBL § 2, stk. 4.

Her foreligger den omvendte situation af den, som er omtalt under S.B.3.1 . Foreningen har hidtil baseret sin skattepligtige indkomst på en formueopgørelse, men skal i fremtiden beskattes af en indkomst, der opgøres med grundlag i et driftsregnskab.

Efter lovbestemmelsen får ændringer først virkning for selskabets eller foreningens mv. skattepligt fra udløbet af det pågældende indkomstår.

Ved en sådan overgang finder reglerne i SEL § 35 K samt FBL §§ 16 - 19 tilsvarende anvendelse.

Efter SEL § 5 B vil andelsselskabet blive undergivet en særlig overgangsbeskatning. Der gøres således op med den formue, der er opsamlet under andelsbeskatningen. Bestemmelsen finder anvendelse, hvis der indtræder en sådan ændring, at et selskab eller en forening mv. overgår fra beskatning efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3, til beskatning efter andre regler i § 1, bortset fra § 1, stk. 1, nr. 6..

Ifølge FBL § 2, stk. 4 får en overgang fra beskatning efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3 til beskatning efter FBL ligeledes først virkning fra udløbet af det pågældende indkomstår. I denne situation finder FBL §§ 16 - 22 ligeledes

Ved overgangen skal der ske en opgørelse af den formue, som er opsamlet i selskabet eller foreningen mv. under beskatningen efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3 eller en tilsvarende beskatning. Beløbet opgøres som handelsværdien af selskabets eller foreningens aktiver og passiver ved overgangen fratrukket en evt. indbetalt andelskapital. Såfremt selskabet eller foreningen tidligere har været beskattet efter andre regler i SEL § 1, opgøres beløbet som differencen mellem handelsværdien af selskabets eller foreningens aktiver og passiver ved overgangen og handelsværdien ved indtræden af beskatning efter § 1, stk. 1, nr. 3, eller en tilsvarende beskatning. Fra handelsværdien fratrækkes en evt. indbetalt andelskapital. Beløbet skal angives ved selvangivelsen for overgangsåret.

Det opgjorte beløb er skattepligtig indkomst for selskabet eller foreningen mv. Beløbet beskattes med 50%, jf. SEL § 19, stk. 2. Da udlodningerne beskattes i selskabet, er de skattefri for modtagerne, jf. LL §§ 16 A og 16 B. Ifølge § 5 B, stk. 4, 2. og 3. pkt. indtræder beskatningen dog først i takt med, at selskabet eller foreningen efter overgangen foretager udlodninger som nævnt i LL § 16 A, foretager udlodning af likvidationsprovenu i det kalenderår, hvori selskabet eller foreningen mv. endeligt opløses, eller betaler for erhvervelse af egne udstedte andelsbeviser. Udlodninger mv., der foretages efter overgangen, anses i første række at hidrøre fra det opgjorte beløb.

Ved selvangivelsen skal selskabet eller foreningen mv. give oplysning om den del af beløbet, der endnu ikke er beskattet.

Det er ikke muligt at modregne efterfølgende underskud i aktieselskabet i det beløb, der skal overgangsbeskattes.

Ved en senere overgang som nævnt i SEL § 5 A ophører beskatningen af det opgjorte beløb. Beskatningen af den resterende del af beløbet indtræder dog på ny, såfremt der senere sker overgang efter § 5 B, en fusion som nævnt i FUL § 12, stk. 1, nr. 3 eller en omdannelse som nævnt i FUL § 14 e. (se herom S.D.1.5 . og S.D.1.12 .)

Det påhviler bestyrelsen for foreningen, der beskattes efter § 1, stk. 1, nr. 3, samtidig med indgivelsen af selvangivelsen at oplyse de ændringer, der i regnskabsåret er sket i foreningens virksomhed eller i dens vedtægtsbestemmelser om formål, overskudsdeling eller opløsning, ligesom bestyrelsen skal oplyse, såfremt foreningens omsætning med ikke-medlemmer udgør mere end 25% af den samlede omsætning.

De ovenfor i nærværende afsnit anførte regler om i hvilken takt det opgjorte beløb beskattes (§ 5 B, stk. 4, 2. og 3. pkt.) finder ikke anvendelse, i det omfang en forening omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 4, foretager udlodninger som nævnt i LL § 16 A, som ikke overstiger foreningens skattepligtige indkomst efter skat i det forudgående indkomstår. Det vil i disse tilfælde sige, at der ikke sker nogen beskatning af foreningen. Foretages udlodninger derudover eller andre udlodninger end nævnt i LL § 16 A, foretages en beskatning af disse foreninger efter SEL § 5 B, stk. 4, 2. og 3. pkt. - det vil sige beskatning af foreningen med 50%. Det påhviler bestyrelsen for en forening, der beskattes efter SEL § 1, stk. 1, nr. 4, samtidig med indgivelsen af selvangivelsen at oplyse, i hvilket omfang foretagne udlodninger skal eller ikke skal beskattes.

Der skal ved en ændring som nævnt i SEL § 5 B, stk. 1 ske en opgørelse af den formue, som er opsamlet i selskabet eller foreningen mv. under beskatningen efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3, eller efter stk. 2, eller en tilsvarende beskatning. Beløbet opgøres og beskattes på samme måde som efter bestemmelsen i § 5 B, jf. ovenfor.

Fra og med det første indkomstår, hvor de ændrede skattepligtsforhold har virkning (overgangsåret), kan foreningen med virkning for indkomstopgørelsen anvende de almindelige gældende regler om afskrivninger, varelagernedskrivning mv.

S. B.3.3 Overgang mellem andre beskatningsformer

SEL § 5 C, jf. FBL § 2, stk. 2, indeholder overgangsregler ved skattepligtsændringer i andre tilfælde end dem, der er omtalt under S.B.3.1 og S.B.3.2 . I disse andre tilfælde foretages indkomstopgørelsen også i fremtiden efter samme hovedprincip som hidtil, altså enten på grundlag af et sædvanligt driftsregnskab eller på grundlag af en formueopgørelse, som det vil være tilfældet, når en indkøbsforening bliver produktions- og salgsforening eller omvendt.

Overgang til beskatning efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6, er ikke omfattet af SEL § 5 C. Det vil sige, at overgang til beskatning efter § 1, stk. 1, nr. 6, er omfattet af den almindelige overgangsbeskatning efter SEL § 5.

Ændringen har skattemæssig virkning fra udløbet af det indkomstår, hvori de forhold, som begrunder ændringen, er opstået. Der skal således ikke foretages afsluttende ansættelse.

Med hensyn til afskrivninger, varelagernedskrivninger mv., skal der ikke ske beskatning som følge af skattepligtsændringen, jf. SEL § 5 C, stk. 2, hvor der er foreskrevet succession med hensyn til nedskrivninger, anskaffelsessummer mv.

Da et kommanditaktieselskab, jf. aktieselskabslovens § 173, ikke er omfattet af selskabsskatteloven, skal der ved et aktieselskabs omdannelse til kommanditaktieselskab ske ophørsbeskatning af selskabet efter SEL § 5

, idet aktierne anses for afstået.

Se TfS 1992, 234

(LR)

om beskatning af kommanditaktionærer

ne i denne situation.

S. C Objektiv skattepligt

S. C.1 Aktie- og anpartsselskaber samt selskaber, der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2

S. C.1.1 Almindelige regler

Ifølge SEL § 8, stk. 1 opgøres den skattepligtige indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler, for så vidt de efter deres indhold er anvendelige på de i SEL omhandlede selskaber og foreninger m.v.

S. C.1.1.1 Afgrænsning af selskabsindkomsten over for fysiske personers indkomst

Udgangspunktet er en formodning for, at indkomst som fremtræder som selskabsindkomst, også skatteretligt skal accepteres sådan.

I praksis har spørgsmålet om afgrænsning af selskabsindkomsten overfor personindkomsten dog været aktuel i følgende 2 relationer:

a) I tilfælde, hvor den udførte aktivitet der begrundede indkomsten alene kunne opfyldes af den fysiske person selv - manglende mulighed for substitution.

b) I tilfælde, hvor det på grund af faktiske forhold er vanskeligt at konstatere, hvem der reelt har erhvervet indkomsten - rette indkomstmodtager. ;

Substitutionstilfælde

Det har tidligere været antaget, at i de tilfælde, hvor den aktivitet som begrundede indtægten, efter sin karakter udelukkende kunne udøves af skatteyderen personligt og ikke af nogen anden - det var altså ikke muligt at foretage substitution - der var det kun skatteyderen personligt der kunne anses som rette indkomstmodtager og ikke dennes selskab, uanset indtægten var blevet indtægtsført i selskabet. Som typisk tilfælde, hvor en given indkomst ikke anerkendtes som selskabsindkomst, kan nævnes honorar til en solist med et program, der ikke kunne udføres af andre. Problemet har således særligt været relevant i forhold til kunstnere m.fl.

HR har ved dom af 16. juli 1998, TfS 1998.485, taget stilling til dette spørgsmål. Sagen drejede sig om spørgsmålet, om en operasanger kunne drive sin koncertvirksomhed m.v. i selskabsform. Skatteyderen var ansat som operasanger ved Det Kongelige Teater og havde herudover indtægter ved koncerter og andre kunstneriske aktiviteter i Danmark og udlandet, og han ønskede at drive denne koncertvirksomhed m.v. gennem et anpartsselskab. LR havde tidligere svaret benægtende på spørgsmålet, om sådan virksomhed kunne drives i selskabsform. LSR og landsretten kom til det samme resultat. HR bemærkede, at det forhold, at selskabets virksomhed i det væsentlige ville bestå i udbud af kunstneriske aktiviteter, som kun kunne opfyldes af den pågældende selv, ikke adskilte virksomheden afgørende fra anden virksomhed, som i de senere år udøves i selskabsform. Der var hverken i SL eller på andet grundlag hjemmel til at frakende kunstnerisk virksomhed i selskabsform skatteretlig betydning. Skatteministeriet skulle herefter anerkende, at operasangeren kunne drive sin kunstneriske virksomhed gennem et anpartsselskab.

Det må herefter generelt lægges til grund, at manglende substitutionsmulighed for en fysisk person - dvs. tilfælde hvor aktiviteten alene kan opfyldes af personen selv - ikke i sig selv udelukker, at aktiviteten i skattemæssig henseende udøves i selskabsform, således at indkomsten kan anses for erhvervet af selskabet.

For disse tilfælde er der endvidere udsendt genoptagelsescirkulære, jf. TSS-cir. 1998-27.

Se ligeledes TfS 1999, 110 (lsr). En hospitalsansat læge, der drev konsulentvirksomhed som bierhverv, bl.a. omfattende forskning, foredragsvirksomhed og undervisning, kunne henføre indtægterne herfra til et af klageren ejet anpartsselskab.

Rette indkomstmodtager

Tilbage er de tilfælde, hvor det som følge af de faktisk foreliggende forhold er vanskeligt at konstatere, hvem der reelt har erhvervet indkomsten. Spørgsmålet skal løses ved en egentlig bevisvurdering ud fra de konkrete foreliggende oplysninger.

Som udgangspunkt må indgåede aftaler respekteres. I tvivlstilfælde må der foretages en konkret vurdering af, om det er selskabet eller personen, der har erhvervet retten til vederlaget. Udfra aftaleretlige og selskabsretlige regler må det således vurderes, hvem der er berettiget eller forpligtet i henhold til kontrakten om arbejdets udførelse. I denne vurdering må der henses til, hvem et erstatningskrav for misligholdelse af kontrakten eller et funktionærretligt krav kan gøres gældende mod. Endelig kan der også ses på, om instruktionsbeføjelsen overfor personen reelt ligger hos hovedaktionærselskabet eller dettes medkontrahent.

Fra praksis om spørgsmålet om rette indkomstmodtager kan følgende nævnes:

TfS 1999, 541 (ØLD). Sagen drejer sig om spørgsmålet, om skatteyderne med skatteretlig virkning kunne overdrage deres tidligere personligt drevne virksomhed med udarbejdelse af lærebøger til et af dem stiftet anpartsselskab. Skatteyderne er folkeskolelærere, og de stiftede i 1988 et anpartsselskab og overdrog til selskabet deres hidtil personligt drevne forfattervirksomhed omfattende indtægter fra forfattervirksomhed, afkast af forfatterrettigheder, biblioteksafgifter og kopieringsvederlag fra Copy-Dan. A Bogklub var deres betydeligste forretningsforbindelse, og landsretten lagde til grund, at A blev underrettet om overdragelsen til selskabet og accepterede denne i marts 1989. Under disse omstændigheder skulle Skatteministeriet skatteretligt anerkende overdragelsen af forfattervirksomheden til anpartsselskab, og også for så vidt angår biblioteksafgifter og kopieringsvederlag fra Copy-Dan, var selskabet rette indkomstmodtager. Sagen hjemvises til skattemyndighederne til fornyet ansættelse for skatteydernes og selskabets indkomster.

TfS 1999, 101 (ØLD). Sagen drejer sig om spørgsmålet, om et honorar var personlig indkomst for skatteyderen eller skulle beskattes i hans selskab, et ApS, som han havde stiftet i 1982. Skatteyderen havde i 1993 og 1994 været tilknyttet ejendomsmæglerfirmaet A som konsulent på provisionsbasis og med arbejdsopgaver inden for markedsføring og salg af ejendomme. Han indtægtsførte vederlagene herfor i sit selskab, men skattemyndighederne fandt, at indtægterne var personlig indkomst for skatteyderen. Landsretten lagde efter bevisførelsen til grund, at aftalen indebar arbejdsopgaver, som skulle udføres af skatteyderen personligt, og at der ikke var nogen forretningsmæssig begrundelse for at lade selskabet indgå som kontraktpart. Indtægterne kunne herefter ikke henføres til selskabet, og ansættelserne blev fastholdt.

TfS 1998, 791 (VLD). En skatteyder købte pr. 1/10 1992 alle aktierne i et selskab i likvidation. Selskabet havde på dette tidspunkt et skattemæssigt, fremførselsberettiget underskud på ca. 1,8 mio. kr. I forbindelse med købet ophævedes likvidationen af selskabet, der ændrede navn til A af 1/10 1992. Fra oktober 1992 til årets udgang havde selskabet ifølge regnskaberne en omsætning på 1.870.000 kr. Der var ikke afholdt løn- eller andre driftsomkostninger i selskabet, som ikke havde inventar eller andre driftsmidler. Skatteyderen var tillige eneejer af B A/S, som han havde erhvervet i 1982 med henblik på ingeniørvirksomhed. Landsretten lagde til grund, at beløbet 1.870.000 kr. udgjorde en del af B A/S' indtægter og uden modydelse var blevet overført til Handelsskabets regnskaber, og at beløbet i det væsentlige svarede til det skattemæssige underskud, som kunne udnyttes i det pågældende år. Skattemyndighederne havde derfor med rette anset beløbet som skattepligtigt tilskud til A.

TfS 1998, 114 (HD). Sagen drejer sig om spørgsmålet, om en indkomst var selskabsindkomst eller personlig indkomst for skatteyderen, der havde bestemmende indflydelse i selskabet. Efter skatteyderens konkurs stiftedes et selskab, A ApS, med skatteyderens 3 mindreårige børn som stiftere, og skatteyderen blev ansat i selskabet, der drev virksomhed med handel med edb-produkter m.v. Senere stiftedes et nyt selskab, B ApS, med A ApS og en tredjemand som stiftere, hver med 50 pct., og A ApS overdrog virksomheden til det nye selskab. Endvidere stillede A ApS skatteyderens arbejdskraft til rådighed for B ApS, som betalte for arbejdskraften med vederlag, som blev erlagt til A ApS. A ApS købte 10 malerier af en kunstner samt ydede kunstneren

forretningsmæssige dispositioner, og det godkendtes, at tilsvarende beløb af skattemyndigheden var blevet ført til beskatning hos skatteyderen. Højesteret stadfæstede landsrettens dom.

TfS 1997, 392 (HD). Selskab A ejede hele kapitalen i et anpartsselskab B, der fremstillede bøsninger m.v. Selskaberne var sambeskattede. Salget af produkterne til de nordiske lande skete gennem moderselskabet A, medens salget til kunder i Holland og Tyskland skete gennem et firma C i Liechtenstein, idet fakturaerne blev udskrevet til dette. Skattemyndighederne fandt med tilslutning fra Landsskatteretten, at der var sket en underfakturering, idet de faktisk opnåede priser ved videresalget til firmaerne i Holland og Tyskland var omtrent det dobbelte af de fakturerede priser. Endvidere fandt man, at firmaet i Liechtenstein var uden erhvervsmæssig virksomhed og ikke kunne anses for et skattemæssigt eksisterende selskab. Selskab A var derfor for skatteåret 1981/82 skattepligtigt af den ved videresalget opnåede fortjeneste. Landsretten fandt ikke, at priserne ved salget til firmaet C i Liechtenstein efter det for retten oplyste afveg væsentligt fra priserne ved salg til andre udenlandske aftagere. Selv om der var tale om salg til en mellemhandler, fandtes der ikke at være tale om en indkomstoverførsel, der kunne tilsidesættes af skattemyndighederne. Det forhold, at det kunne antages, at virksomheden i Liechtenstein beherskedes af den samme person, som havde behersket selskab B, og at han havde udøvet samme virksomhed begge steder, kunne ikke begrunde, at selskabet blev skattepligtigt af fortjenesten, hvorimod den pågældende person eventuelt kunne være begrænset skattepligtig, jf. KSL § 2, stk. 1, litra d. Indkomsten blev herefter af landsretten nedsat med den beskattede fortjeneste. Højesteret stadfæstede landsrettens dom (dissens).

TfS 1997,69 (VLD). Skatteyderen var direktør og hovedanpartshaver i et handelsselskab ApS, som drev virksomhed bl.a. med salg af juletræer og grønt fra forpagtede eller lejede jorder. Disse aktiviteter blev dog overladt til et andet af hans søn ejet ApS. Sidstnævnte selskab (salgsselskab), som var uden ansatte og uden lønudbetalinger, skulle arbejde for størst mulig afsætning af handelsselskabets juletræer, men salgsselskabet kunne ikke indgå aftaler i eget navn, og kontrakter skulle indgås mellem handelsselskabet og køberne. Til salgsselskabet udbetaltes provision på 10 pct. Handelsselskabet foretog i 1988 fradrag for provisionsudgifter til salgsselskabet med 95.946 kr., svarende til 10 pct. af salget. Landsskatteretten og den stedlige skattemyndighed fandt, at provisionsindtægten var vederlag til skatteyderen for udført arbejde og skattepligtig som personlig indkomst, idet overførslen af provisionsindtægten til salgsselskabet ikke kunne anses forretningsmæssigt begrundet. Landsretten fandt ligeledes, at beløbet ikke var indkomst for salgsselskabet, men lagde til grund, at salgsarbejdet var udført af både skatteyderen og hans søn og derfor ikke skattepligtigt for skatteyderen alene. Sagen hjemvistes til fornyet behandling hos ligningsmyndigheden.

TfS 1996,604 (ØLD). Skatteyderen stiftede i 1975 sammen med et dansk og et hollandsk firma et anpartsselskab med henblik på at udføre landopmålingsopgaver i Arabien. Skatteyderen, der ejede 10 pct., blev udpeget til at lede arbejdet, og i 1976 etablerede selskabet et samarbejde med et arabisk selskab. Efter samarbejdsvanskeligheder imellem den danske og den hollandske hovedanpartshaver blev det aftalt, at alle i det danske selskab ansatte personer skulle overgå til ansættelse i det arabiske selskab. I 1980 blev der indgået nye aftaler, hvorved det arabiske selskab stillede som betingelse, at skatteyderen påtog sig at være daglig teknisk leder i selskabet, og at han som ejer af det danske selskab, der i 1979 var erklæret konkurs, forpligtede sig til at være til rådighed i Arabien i et nærmere fastsat tidsrum. Med henvisning til de i 1980 indgåede aftaler og til, at det danske selskab efter en rekonstruktion reelt var et tomt selskab, fandt Landsskatteretten, at skatteyderen var personligt skattepligtig af indkomster, som han havde selvangivet i det danske selskab. Landsretten fandt ligeledes, at honorarer m.v. fra det arabiske selskab var lønindkomst for skatteyderen, og sagen blev for landsretten forligt på dette grundlag.

Spørgsmålet om rette indkomstmodtager opstår typisk i hovedaktionærforhold, hvor der kan være en vis sammenblanding af selskabets og personens dispositioner, se fx. Højesterets dom af 21. juni 1983, refereret i UfR 1983.699 og i skd. 67.414 (Bohart), hvor en direktørs opspaltning af sit arbejdsvederlag fra hovedaktionærselskabet - iværksat ved oprettelsen af nyt selskab, hvis hovedformål var at give mulighed for skattemæssige besparelser - ikke blev anset for bindende for skattemyndighederne. Har den fysiske person ikke den bestemmende indflydelse i selskabet, der indtægtsfører vederlaget for det af personen udførte arbejde, må indtægtsførsel og beskatning alene i selskabet normalt godkendes, idet personen betragtes som ansat i selskabet. Om omdannelse af mark- og besætningsdrift til et driftsfællesskab, der agtedes organiseret som et anpartsselskab, se Told.Skat Nyt 1993.5.216 (TfS 1993,105 BF).

Lønmodtagere

Et særligt tilfælde inden for denne kategori, er de tilfælde hvor en lønmodtager aftaler med sin arbejdsgiver, at lønnen skal indbetales til et af ham selv behersket aktieselskab. Her må lønnen skattemæssigt betragtes som udbetalt til lønmodtageren selv. Lønmodtageren kan således ikke sætte sig selv på aktier med den virkning, at han alene bliver beskattet personligt af det udbytte, selskabet udbetaler, jf. lsr. 1978.61, 1982.161 og 162. Se også skat 1989.1.72 (TfS 1989,20). Den nævnte situation må ikke forveksles med de sædvanlige tilfælde, hvor tidligere lønmodtagere opretter deres eget hovedaktionærselskab og lader dette påtage sig entrepriser, konsulentopgaver m.v.

Se også TfS 1998.312. Sagen drejer sig om spørgsmålet, om konsulenthonorarer skulle beskattes hos en skatteyder personligt, eller om et af ham ejet anpartsselskab var rette indkomstmodtager. Skatteyderen blev i 1990 ansat i en danske afdeling af det tyske selskab, X GmbHs, og ifølge et appendiks til ansættelsesaftalen skulle vederlaget 20.000 kr. månedligt samt en provision på 3 pct. af alt salg udbetales til det af skatteyderen ejede selskab, A ApS. Sidstnævnte selskab udskrev fakturaer, benævnt konsulenthonorarer, som blev honoreret af det tyske selskab. Skattemyndighederne godkendte ikke, at honorarerne blev indtægtsført i selskabet, men anså vederlag på 844.977 kr. som lønindtægt for skatteyderen. Landsretten fandt, at vederlagene skulle henføres til skatteyderens personlige indkomst.

Regulering af personens og selskabets indkomstansættelser

Den fysiske person, der udfører arbejdet for selskabet, vil som oftest have modtaget et vederlag herfor. I disse tilfælde skal indkomstansættelsen for personen derfor kun forhøjes med differencen mellem det selvangivne vederlag og den samlede indtægt, der skal henføres til beskatning hos personen.

Selskabet, der har modtaget indtægten, vil have selvangivet denne, og selskabets indkomstansættelse skal derfor ikke ændres, medmindre der opnås tilladelse til omgørelse, og det over for ligningsmyndigheden godtgøres, at forholdet er berigtiget ved, at beløbet er udbetalt eller godskrevet personen.

S. C.1.2 Specielle regler

På visse områder gælder desuden særlige regler, der omtales i det følgende, idet der i øvrigt henvises til skd.cirk. nr. 136 af 7. nov. 1988, pkt. 47.

S. C.1.2.1 Overkurs mv.

Overkurs - d.v.s. kurs ud over pari - som et selskab opnår ved udstedelse af aktier ved stiftelse eller ved senere udvidelse af aktiekapitalen, skal ikke medregnes til selskabets skattepligtige indkomst, jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 1.

Skattefriheden gælder såvel en officiel overkurs, hvor det beløb, som aktionæren indbetaler udover aktiens pålydende værdi, bogføres i selskabet som egenkapital, som en uofficiel overkurs, hvor merværdien ikke bogføres som egenkapital, men foreligger som en skjult reserve.

Den omstændighed, at overkursen i forbindelse med en kapitaludvidelse overstiger, hvad en uafhængig køber ville betale for de nytegnede aktier, medfører ikke i sig selv, at overkursen falder uden for skattefritagelsesbestemmelsen i SEL § 13, stk. 1, nr. 1.

Aktieerhvervelser i udviklingslande

Ligningsrådet har bestemt, at danske virksomheder, der foretager leverancer til aktieselskaber i udviklingslande, hvor leverancerne er betinget af, at en del af vederlaget herfor erlægges i form af aktier i vedkommende selskab, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan nedskrive aktiernes værdi til handelsværdien på modtagelsestidspunktet.

Det er en betingelse for fradragsretten ved nedskrivningen, at fortjeneste ved senere afståelse af aktierne, herunder ved opløsning af det udenlandske selskab, medregnes til den danske virksomheds skattepligtige almindelige indkomst, og at fortjenesten opgøres som forskellen mellem afståelsessummen og aktiernes nedskrevne værdi.

Det skal fremgå af regnskabet eller af et særligt bilag til selvangivelsen, at aktierne er omfattet af denne ordning.

S. C.1.2.1.1 Salg af egne aktier

Det beløb, som aktionærerne indbetaler til selskabet i forbindelse med selskabets salg af dets beholdning af egne aktier til aktionærerne i samme forhold, hvori disse i forvejen ejer aktier, sidestilles med overkurs ved aktieemission og er derfor skattefri.

Såfremt salget sker i et andet forhold, behandles selskabets salg af de egne aktier skattemæssigt efter de gældende aktieavancebeskatningsregler.

Uafhentede fondsaktier mv.

Efter aktieselskabslovens § 40 gælder en særlig regel om fondsaktier, der ikke begæres udleveret af aktionæren. 5 år efter udstedelsen opfordres aktionæren ved bekendtgørelse i Statstidende til at afhente fondsaktien inden 6 måneder. Overskrides denne frist, kan selskabets bestyrelse afhænde fondsaktien, men provenuet fra salget skal i yderligere 5 år være til disposition for aktionæren. Er beløbet ikke afhentet inden disse 5 år efter afhændelsen, tilfalder beløbet selskabet. En tilsvarende regel gælder efter aktieselskabslovens § 134 l, stk. 4 for aktieselskaber, som omdannes til anpartsselskaber, når aktionærer i selskabet ikke melder sig som anpartshavere.

Beløb, som efter disse regler tilfalder selskabet, anses for skattepligtige på det tidspunkt, hvor selskabet har erhvervet endelig ret til dem, dvs. når salgsprovenuet for aktierne efter de 5 år ikke er afhentet af aktionæren. De udgifter, som et selskab afholder efter aktieselskabslovens § 40, er ikke fradragsberettigede.

S. C.1.2.2 Rekonstruktion af selskaber

Spørgsmålet vedrørende de skattemæssige konsekvenser af rekonstruktion af selskaber er især aktuelt som følge af bestemmelserne i aktieselskabslovens § 69 a og anpartsselskabslovens § 52.

Efter § 69 a i aktieselskabsloven skal bestyrelsen foranledige, at generalforsamling afholdes senest seks måneder efter, at selskabet har tabt halvdelen af sin aktiekapital. På generalforsamlingen skal bestyrelsen redegøre for selskabets økonomiske stilling og om fornødent stille forslag om foranstaltninger, der bør træffes, herunder selskabets opløsning.

§ 52 i lov om anpartsselskaber bestemmer bl.a., at selskabets øverste ledelsesorgan senest 6 måneder efter, at selskabet har tabt 40 pct. af sin anpartskapital, skal redegøre for selskabets økonomiske stilling over for anpartshaverne. Ledelsesorganet skal endvidere stille forslag til beslutning, der fører til fuld dækning af anpartskapitalen, eller stille forslag til beslutning om opløsning af selskabet.

Rekonstruktioner, som finder sted under henvisning til de nævnte bestemmelser, behandles efter samme retningslinjer, som gælder for rekonstruktioner i øvrigt.

De skattemæssige konsekvenser af forskellige rekonstruktionsmodeller behandles nedenfor.

S. C.1.2.2.1 Aktionærindskud uden samtidig nytegning af aktiekapital

Kapitaltilførsel fra en aktionær til et selskab i form af tilskud - som ikke har tilknytning til en aktieemission - er skattepligtig for selskabet.

Med tilskud sidestilles overdragelse af aktiver fra aktionæren til selskabet til en lavere værdi end handelsværdien. I lsr. 1948.123 blev et selskab således anset for skattepligtig af fordelen ved at købe hovedaktionærens ejendom til en pris, der lå under handelsværdien.

Tilskud

Tilskud til et selskab vil kun undtagelsesvis være fradragsberettiget som en driftsudgift, se nærmere herom E.A. 2.1.3.

S. C.1.2.2.2 Kursgevinstloven - selskaber mv.

KGL er senest offentliggjort i skm. lovbek. nr. 644 af 5. aug. 1999.

For en oversigt over KGL's systematik, sammenhæng med tidligere lov og overgangsbestemmelser henvises til A.D.2 .

Kapitel 1 o mhandler lovens anvendelsesområde, se AD.2.1 , mens kapitel 2 omhandler selskaber mv., se følgende afsnit.

Opgørelsesprincipper

Opgørelse af gevinst og tab på fordringer/gæld følger reglerne i KGL §§ 25 - 28. Bestemmelserne gælder såvel selskaber mv., som personer. Se A.D.2.13 - A.D.2.17 .

Fraflytning	KGL § 37 indeholder særlige regler for fraflytningssituationer. Se A.D.2.19 .
Realkreditinstitutter	Realkreditinstitutter følger som udgangspunkt de almindelige regler i KGL. Der gælder dog på visse punkter særlige regler for realkreditinstitutter mv. Der henvises til A.D.2.12 og A.D.2.16.

S. C.1.2.2.2.1 Kredsen af skattepligtige - KGL § 2

Efter KGL § 2 skal selskaber, fonde og foreninger mv., der er skattepligtige her til landet efter SEL eller FBL, medregne gevinster og tab på fordringer og gæld. De skattepligtige selskaber mv. afgrænses dermed alene af reglerne om skattepligt i henhold til SEL eller FBL uanset, om der er tale om fuld eller begrænset skattepligt.

Ud over fonde og foreninger, der er fuldt skattepligtige efter FBL, omfatter den generelle skattepligt selskaber mv., der er fuldt skattepligtige efter SEL § 1. Det vil efter den gældende SEL, jf. lovbek. nr. 727 af 7. okt. 1998, sige selskaber, der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 1 - 2 c og 3 a - 6, og dermed om alle juridiske personer, der er fuldt skattepligtige bortset fra andelsforeninger. Akkumulerende investeringsforeninger er skattepligtige af den fulde indkomst efter SEL § 1, stk. 1, nr. 5 a, og omfattet af KGL generelle skattepligt. Udloddende investeringsforeninger er i modsætning hertil skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6. Foreninger omfattet af denne bestemmelse er alene skattepligtige af overskud fra erhvervsmæssig virksomhed. Betingelserne for, at en investeringsforening anses for udloddende, er angivet i LL § 16 C, stk. 1. Efter SEL § 8 opgøres den skattepligtige indkomst for selskaber mv. efter skattelovgivningens almindelige regler, for så vidt de efter deres indhold er anvendelige på de i denne lov omhandlede selskaber og foreninger mv. KGL's regler gælder derfor som udgangspunkt for selskaber mv. i det omfang, gevinst og tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter er omfattet af den subjektive skattepligt. Det betyder også, at andelsforeninger, der opgør deres indkomst efter de særlige regler i SEL §§ 14 - 16 A, ikke er særskilt skattepligtige af gevinst og tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter ud over det, der følger af en forøgelse eller formindskelse af deres formue. Den generelle skattepligt omfatter derudover fonde og foreninger, der er begrænset skattepligtige efter FBL, samt selskaber mv. der er begrænset skattepligtige efter SEL § 2. Efter den gældende SEL omfatter den generelle skattepligt udenlandske selskaber mv., der er begrænset skattepligtige efter SEL § 2, stk. 1, litra a og b. Det vil sige, at udenlandske selskaber mv., der driver virksomhed i Danmark fra et fast driftssted, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, og udenlandske selskaber mv., der ejer fast ejendom i Danmark, uden at ejendommen er knyttet til et fast driftssted, jf. SEL § 2, stk. 1, litra b, er omfattet af KGL's regler, for så vidt angår fordringer og gæld, der har tilknytning til virksomheden henholdsvis den faste ejendom.

At udenlandske selskaber mv., der er begrænset skattepligtige af fast ejendom beliggende her i landet, blev omfattet af den generelle skattepligt efter KGL fra 1998, var ensbetydende med en udvidelse af skattepligten i forhold til de tidligere gældende regler. For fordringer og gæld vedrørende fast ejendom, der er erhvervet eller påtaget før indkomståret 1998, er der i § 41, stk. 14, fastsat regler om indgangsværdier, jf. A.D.2.14 og A.D.2.15 .

I det følgende anvendes betegnelsen selskaber for samtlige selskaber, fonde og foreninger mv, der er omfattet af den generelle skattepligt.

S. C.1.2.2.3 Fordringer - KGL § 3

Selskaber skal generelt medregne gevinst og tab på fordringer i såvel danske kroner som fremmed valuta ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. KGL § 3 omfatter gevinster og tab på alle fordringer med de undtagelser, der positivt er opregnet i loven.

I forhold til fordringer i danske kroner blev den generelle skattepligt for selskaber indført med virkning fra og med den 27. dec. 1990. De overgangsregler, der blev indført for selskaber, der ikke var skattepligtige af gevinster og tab på fordringer i danske kroner før dette tidspunkt, er videreført i § 41, stk. 1 og § 41, stk. 15, se herom S.C.1.2.2.3.1 og A.D.2.14 .

Om opgørelse af gevinst og tab henvises til A.D.2.13 - A.D.2.17 .

S. C.1.2.2.3.1 Tab på koncernfordringer - KGL § 4

Som en undtagelse fra hovedreglen om generel beskatning af gevinster og tab på fordringer hos selskaber er i KGL § 4 fastsat den begrænsning, at tab på fordringer mellem koncernforbundne selskaber ikke kan fradrages. Dette gælder, uanset om der er tale om tab på fordringer på danske eller udenlandske koncernselskaber, og uanset om kreditorselskabet er hjemmehørende i Danmark, eller der er tale om et udenlandsk selskab, der er inddraget under dansk sambeskatning.

Som modstykke til begrænsningen af fradrag for tab på fordringer gælder efter KGL § 8, at debitorselskabet ikke skal medregne gevinst på gæld til koncernforbundne selskaber, hvis kreditorselskabet efter § 4, stk. 1, ikke kan fradrage det tilsvarende tab på fordringen. Dette gælder dog ikke ved eftergivelse af gæld i det omfang, gælden nedskrives til et lavere beløb end fordringens værdi for kreditor på det tidspunkt, hvor gælden eftergives. Der henvises til S.C.1.2.2.4.3 .

KGL § 4 gælder for fordringer i danske kroner og i fremmed valuta, men gælder ikke valutakurstab. Reglen gælder som udgangspunkt for alle fordringer, herunder også fordringer modtaget som vederlag for leverede varer og andre aktiver samt tjenesteydelser. Undtagelse gøres dog for fordringer modtaget som vederlag for leverede varer m.m. uden for sambeskatningstilfælde, se nedenfor om § 4, stk. 3.

Formålet med reglen er toleddet, nemlig dels at hindre fradrag for tab på anlægsinvesteringer, dels at hindre dobbeltfradrag i sambeskattede koncerner. Uden særreglen ville en koncern kunne opnå fradrag for tab på anlægsinvesteringer ved at lade et selskab i koncernen foretage investeringen på grundlag af et lån fra et andet selskab i koncernen. Viser anlægsinvesteringen sig at gå tabt, således at det låntagende selskab ikke kan indfri lånet, ville tabet på fordringen være fradragsberettiget for det långivende selskab. Giver investeringen derimod succes, viser dette sig som en værdistigning på aktierne i det låntagende selskab, som kan realiseres skattefrit efter tre års ejertid.

Er der tale om sambeskattede selskaber, og modsvares lånet af fradragsberettigede udgifter eller tab i det låntagende selskab, kunne der, hvis særreglen ikke fandtes, opnås fradrag for udgifterne to gange, dels via det overførte underskud, der modregnes i sambeskatningsindkomsten, dels via fradrag for tab på fordringen. Sambeskattede selskaber ville dermed være bedre stillet, end hvis aktiviteterne foregik i ét selskab.

Valutakursændringer

Tabsfradragsbegrænsningen omfatter ikke valutakursændringer. Ved anvendelse af bestemmelsen foretages en adskillelse mellem på den ene side eventuelle valutakursgevinster og -tab og på den anden side andre kursgevinster og -tab. Det ikke-fradragsberettigede tab opgøres på grundlag af valutakurserne på tidspunktet for fordringens erhvervelse.

Er fordringens samlede resultat sammensat af et valutakurstab og en børskursgevinst, er et positivt nettoresultat skattepligtigt og et negativt nettoresultat fradragsberettiget, idet valutakurstabet ikke er omfattet af tabsfradragsbegrænsningsreglen og dermed fradragsberettiget, samtidig med at børskursgevinsten er skattepligtig.

Er fordringens samlede resultat omvendt sammensat af en valutakursgevinst og et børskurstab, er valutakursgevinsten skattepligtig efter hovedreglen for generel beskatning hos selskaber, mens børskurstabet efter tabsfradragsbegrænsningsreglen ikke er fradragsberettiget og ikke kan modregnes i den skattepligtige valutakursgevinst.

Er fordringens samlede resultat sammensat af et valutakurstab og en delvis gældseftergivelse, er der fradragsret for valutakurstabet på den del af fordringen, som betales, mens der ikke kan fradrages noget tab på den del af fordringen, som eftergives.

Er fordringens samlede resultat sammensat af en valutakursgevinst og en delvis gældseftergivelse, er valutakursgevinsten på den del af fordringen, som betales, skattepligtig. Tabet som følge af gældseftergivelsen er ikke fradragsberettiget, og der sker ikke beskatning af nogen valutakursgevinst på denne del af fordringen.

Eksempel 1:

Et moderselskab udlåner 100.000 USD til et datterselskab. Lånet skal indfries til pålydende. På forfaldstidspunktet eftergiver moderselskabet 50.000 USD, mens resten tilbagebetales. Kursen på USD er på stiftelsestidspunktet 700 og er på indfrielsestidspunktet faldet til 650.

Moderselskabet har lidt et samlet tab på 700.000 kr. - 325.000 kr. = 375.000 kr.

Det samlede tab er sammensat af en ikke-fradragsberettiget gældseftergivelse og et fradragsberettiget valutakurstab. Den ikke-fradragsberettigede del af moderselskabets samlede tab opgøres uden hensyn til valutakursændringer på grundlag af valutakurserne på tidspunktet for fordringens erhvervelse. Det ikke-fradragsberettigede tab kan dermed opgøres til:

(100.000 - 50.000) * 7,00 = 350.000 kr.

Fradrag gives for den resterende del på 25.000 kr. af moderselskabets samlede tab.

Eksempel 2:

Et moderselskab udlåner 100.000 USD til et datterselskab.Lånet skal indfries til pålydende. På forfaldstidspunktet eftergiver moderselskabet 50.000 USD, mens resten tilbagebetales. Kursen på USD er på stiftelsestidspunktet 650 og på indfrielsestidspunktet 700.

Moderselskabet har lidt et samlet tab på 650.000 kr. - 350.000 kr. = 300.000 kr.

Det samlede tab er sammensat af en valutakursgevinst på den del af fordringen, som tilbagebetales, og et kredittab ved gældseftergivelsen.

På den del af fordringen, som tilbagebetales, har moderselskabet en skattepligtig valutakursgevinst på:

50.000 * (7,00 - 6,50) = 25.000 kr.

Tabet som følge af gældseftergivelsen er ikke fradragsberettiget. Det ikke-fradragsberettigede tab opgøres som moderselskabets tab uden hensyn til valutakursændringer på grundlag af valutakurserne på tidspunktet for fordringens erhvervelse:

(100.000 - 50.000) * 6,50 = 325.000 kr.

Det samlede skattemæssige resultat er således en skattepligtig kursgevinst på 25.000 kr.

Eksempel 3:

Et moderselskab udlåner 100.000 USD til et datterselskab. Lånet skal indfries til pålydende. På forfaldstidspunktet eftergives hele lånet. Kursen på USD er på stiftelsestidspunktet 650 og på indfrielsestidspunktet 700.

Moderselskabets tab som følge af gældseftergivelsen er ikke fradragsberettiget, og der sker ikke beskatning af nogen valutakursgevinst på grundlag af valutakursændringen i fordringens løbetid.

Moderselskabet har lidt et samlet tab på 650.000 kr. - 0 kr. = 650.000 kr.

Det ikke-fradragsberettigede tab som følge af gældseftergivelsen opgøres som moderselskabets tab uden hensyn til valutakursændringer på grundlag af valutakurserne på tidspunktet for fordringens erhvervelse:

(100.000 - 0) * 6,50 = 650.000 kr.

Det ikke-fradragsberettigede tab er således lig det samlede tab.

Et ikke-fradragsberettiget tab på en koncernintern fordring, som fx kan skyldes en hel eller delvis gældseftergivelse, kan ikke modregnes i gevinster på andre koncerninterne fordringer mod det pågældende eller andre selskaber, som er koncernforbundet med kreditor. Tilsvarende gælder ved løbende mellemregning for vareleverancer mv., idet tilgodehavendet ifølge den enkelte faktura betragtes som en selvstændig fordring.

Koncernbegrebet

Som koncernforbundne selskaber anses selskaber og foreninger mv., hvor samme aktionærkreds ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen i hvert selskab eller direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab, jf. KGL § 4, stk. 2.

end 50 pct. af stemmerne.

Ved opgørelse af stemmeandele ses bort fra stemmer, som alene er opnået ved stemmeretsoverdragelse i forbindelse med erhvervet sikkerhed i aktier. Hvis et selskab har sikret et mellemværende med et andet selskab med pant i debitors aktier, anses selskaberne dermed ikke for koncernforbundne alene på grundlag af den stemmeret, som kreditor eventuelt har opnået i forbindelse med pantsætningen.

Koncernreglen gælder, når der på et tidspunkt i fordringens løbetid har eksisteret en koncernforbindelse mellem selskaberne. Selv om koncernforbindelsen er ophørt, gælder fradragsbegrænsningen fortsat.

Fradragsbegrænsningen gælder fx for lån mellem moder-, datter- og søsterselskaber. Også andelsforeninger eller andre foreninger, herunder foreninger af selskaber, kan være koncernforbundne. Et andelsselskab og et aktieselskab er fx koncernforbundne, hvis de ejes af samme moderselskab. En fond og selskaber, hvori fonden ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne, anses for at være koncernforbundne selskaber.

Aktionærer som nævnt i ABL § 11, stk. 3, anses som én og samme aktionær, når det skal fastlægges, om selskaber er koncernforbundne. ABL § 11, stk. 3, fastlægger den kreds af personer og beherskede selskaber, hvis aktier skal medregnes i forbindelse med afgørelsen af, om en skattepligtig er omfattet af hovedaktionærbeskatningen.

Eksempler:

Det forudsættes, at stemmefordelingen følger kapitalandelene.

1. Råder selskab A over 60 pct. af stemmerne i selskab B og 45 pct. af stemmerne i selskab C, og råder selskab B over 10 pct. af stemmerne i selskab C, er såvel A og B som A og C koncernforbundne.
2. Råder selskab A over 49 pct. af stemmerne i henholdsvis selskab B og C, og råder selskab B over 10 pct. af stemmerne i selskab C, er ingen af selskaberne koncernforbundne.
3. Råder en person X over 51 pct. af stemmerne i selskab A, og råder X's ægtefælle Y over 51 pct. af stemmerne i selskab B, er selskab A og selskab B koncernforbundne.
4. Råder et selskab A over 50 pct. af stemmerne i henholdsvis selskab C og D, mens selskab B tilsvarende råder over 50 pct. af stemmerne i henholdsvis selskab C og D, er selskab C og D ikke koncernforbundne.

Vederlag for leverede varer mv. - KGL § 4, stk. 3

Efter KGL § 4, stk. 3, kan tab på fordringer, der er erhvervet som skattepligtigt vederlag for leverede varer m.m. fradrages. Dette gælder dog alene, når debitorselskabet aldrig har været sambeskattet med kreditorselskabet, eller hvis tabet opstår på en fordring, der er stiftet, efter at sambeskatningen er ophørt.

Bestemmelsen omfatter situationer, hvor fordringen er erhvervet som skattepligtigt vederlag for levering af varer og andre aktiver samt tjenesteydelser som led i kreditors næringsvej. Der er således fradragsret for tab på varedebitorer mv., når der ikke er tale om sambeskattede selskaber.

Fordringer, der opstår på grundlag af normal samhandel mellem selskaber, anses for erhvervet som vederlag for leverede varer m.m. Der lægges i den forbindelse bl.a. vægt på, om der er tale om almindelige aftalevilkår, som gælder i forhold til uafhængige kunder.

Direkte lån, dvs. egentlige pengeudlån, er derimod ikke omfattet af begrebet vederlag for leverede vare m.m. Det bemærkes i denne forbindelse specielt, at fordringer, som i første omgang er erhvervet som vederlag for leverede varer m.m., kan skifte karakter til udlån. Afgørende vil her bl.a. være, om fordringens løbetid udstrækkes ud over det sædvanlige for varekreditter mv. mellem uafhængige parter inden for det pågældende forretningsområde.

Efter de tidligere gældende regler omfattede undtagelsen også tab på fordringer, der i øvrigt er erhvervet i tilknytning til den erhvervsmæssige drift af virksomheden. Da dette ikke længere er tilfældet, er konsekvensen, at denne type fordringer fremover i stedet omfattes af hovedreglen i § 4, stk. 1, og dermed at tab på fordringer af denne karakter ikke kan fradrages. § 41, stk. 3, indeholder en overgangsregel vedrørende fordringer, der er erhvervet før ændringen, se nedenfor om ikrafttrædelse.

Børsnoterede fordringer - KGL § 4, stk. 3, sidste pkt.

Det fastslås i KGL § 4, stk. 3, sidste pkt., at tab på børsnoterede obligationer eller andre børsnoterede fordringer, fx virksomhedscertifikater (commercial papers), på koncernforbundne selskaber kan fradrages, uanset at tab på fordringer på koncernforbundne selskaber som udgangspunkt ikke kan fradrages.

Baggrunden herfor er, at børsnoterede fordringer er rettet mod en bredere investorkreds, og at man derfor er uden for egentlige koncerninterne fordringer. Børsnoterede fordringer defineres på samme måde som børsnoterede aktier. Det vil sige, at der skal være tale om fordringer, der er noteret på en fondsbørs i et land inden for EU/EØS eller på en børs, der er medlem eller associeret medlem af FIBV, jf. ABL § 4, stk. 2. Se S.G.2.4.5.2.2 .

Rentefordringer - KGL § 4, stk. 4

Efter KGL § 4, stk. 4, kan tab på rentefordringer fradrages. Dette gælder dog alene, når debitorselskabet aldrig har været sambeskattet med kreditorselskabet, eller hvis tabet opstår på en rentefordring, der er stiftet, efter at sambeskatningen er ophørt.

Fradragsretten er betinget af, at tabet vedrører renter, som kreditorselskabet har medregnet ved selskabets indkomstopgørelse. Renterne skal således være indtægtsført af kreditorselskabet med den virkning, at de er indgået i selskabets skatteberegningsgrundlag. Betingelsen skal være opfyldt på det tidspunkt, hvor tabet realiseres. I forhold til renter, der vedrører det løbende indkomstår, er det dog tilstrækkeligt for at opnå ret til tabsfradrag, at de omhandlede renter medregnes ved indkomstopgørelsen for det pågældende indkomstår. Såfremt renterne godt nok har været medregnet ved indkomstopgørelsen, men senere er udgået igen, fx som følge af en efterfølgende regulering af skatteansættelsen i forbindelse med eftergivelse af renterne, vil kreditorselskabet derimod ikke have ret til tabsfradrag.

Retten til tabsfradrag på rentefordringer har virkning for tab, der realiseres den 16. juni 1995 eller senere, jf. KGL § 41, stk. 4.

Se hertil TfS 1999, 89.

Pengenæringsdrivende - KGL § 4, stk. 5

Som en undtagelse til tabsfradragsbegrænsningen i KGL § 4, stk. 1, er det i § 4, stk. 5, fastsat, at selskaber, som udøver næring ved køb og salg af fordringer eller driver næringsvirksomhed ved finansiering (pengenæringsdrivende), kan fradrage tab på koncernforbundne selskaber, såfremt koncernforbindelsen alene er etableret med henblik på kreditors midlertidige drift af debitors virksomhed til afvikling af tidligere ydede udlån eller til medvirken ved omstrukturering af erhvervsvirksomheder.

Formålet med undtagelsen er at give adgang til tabsfradrag i situationer, hvor tab på fordringer udgør tab i kreditors næringsvirksomhed (driftstab). Pengenæringsdrivende selskaber overtager i visse tilfælde som et sædvanligt led i deres næringsvirksomhed aktier i andre selskaber med henblik på at sikre indfrielse af udestående fordringer. Hvis en sådan aktieovertagelse indebærer, at kreditorselskabet ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne i debitorselskabet, således at selskaberne anses for koncernforbundne, ville aktieovertagelsen uden undtagelsesbestemmelsen afskære kreditor fra at fradrage eventuelle efterfølgende tab på sine fordringer mod det overtagne selskab.

Undtagelsen er for det første begrænset til pengenæringsdrivende kreditorer.

For det andet er det en betingelse, at koncernforbindelsen mellem kreditor- og debitorselskabet først etableres ved kreditors overtagelse af debitorselskabet. Hvis de to selskaber i forvejen indgår i samme koncern, er denne betingelse ikke opfyldt. Et pengenæringsdrivende selskabs eventuelle overtagelse af andre selskaber inden for samme koncern er dermed ikke omfattet af undtagelsen.

For det tredje skal kreditors hensigt med selskabsovertagelsen være enten afvikling af allerede ydede udlån eller medvirken ved omstrukturering af erhvervsvirksomheder. For det fjerde må koncernforbindelse alene være etableret med henblik på kreditors midlertidige drift af debitors virksomhed. Kravet om midlertidighed knytter sig ikke alene til kreditors hensigt på selve etableringstidspunktet, men det vil tillige være en betingelse, at hensigten om midlertidighed ikke efterfølgende forlades. For kreditorselskaber, som driver næring ved køb og salg af aktier, vil kravet om, at aktierne i debitorselskabet skal være overtaget med henblik på midlertidig drift, ikke være opfyldt, hvis aktieovertagelsen i relation til næringsbestemmelserne i ABL anses for at være sket i anlægshensigt.

Tredje og fjerde af ovennævnte betingelser genfindes i lov om banker og sparekasser mv., § 1 a. For pengeinstitutter vil betingelserne i KGL § 4, stk. 5, ikke kunne anses for at være opfyldt, hvis selskabsovertagelsen efter Finanstilsynets opfattelse ikke opfylder kravene i bank- og sparekasseloven. Der gælder i øvrigt efter bestemmelsen samme betingelser for pengeinstitutter og øvrige af bestemmelsen omfattede selskaber.

Bestemmelsen anses tillige for at omfatte den situation, hvor det er et moderselskab eller et datterselskab til kreditorselskabet, der overtager driften af debitorselskabet.

Ikrafttræden

KGL § 4 har som udgangspunkt først virkning for fordringer, som erhverves den 29. maj 1991 eller senere, jf. § 41, stk. 1, 1. pkt.

For ikke-næringsskattepligtige selskaber gælder dog den undtagelse, at § 4 tillige har virkning for tab på fordringer i danske kroner, der ikke er erhvervet som skattepligtigt vederlag for leverede varer og andre aktiver samt tjenesteydelser, som realiseres den 27. dec. 1990 eller senere, jf. § 41, stk. 1, 2. pkt. Ved ikke-næringsskattepligtige selskaber forstås selskaber, der ikke driver virksomhed som pengeinstitut, forsikringsselskab eller investeringsforening eller er omfattet af realkreditloven, lov om visse kreditinstitutter eller i øvrigt udøver næring ved køb og salg af fordringer eller driver næringsvirksomhed ved finansiering, jf. KGL § 2, 2. pkt. som affattet ved lovbek. nr. 627 af 29. sept. 1987 og ændret ved § 3 i lov 255 af 25. april 1990, modsætningsvis.

Den definition af koncernforbundne selskaber, der følger af § 4, stk. 2, nr. 1 og 3, dvs. henvisningen til ejerandele, har alene virkning for fordringer, der erhverves den 19. feb. 1992 eller senere, jf. § 41, stk. 2.

Reglen i § 4, stk. 3, om, at tab på fordringer erhvervet som vederlag for leverede varer m.m. kan fradrages uden for sambeskatningstilfælde, omfatter tillige fordringer, der i øvrigt er erhvervet i tilknytning til den erhvervsmæssige drift af virksomheden, såfremt fordringen er erhvervet inden den 13. marts 1997, jf. § 41, stk. 3.

Reglen i § 4, stk. 4, om fradrag for tab på rentefordringer har virkning for tab, der realiseres efter den 16. juni 1995, jf. § 41, stk. 4.

S. C.1.2.2.3.2 Tab på fordringer omfattet af en DBO - KGL § 5

Efter KGL § 5 er der ikke fradrag for tab på en fordring, hvis den modsvarende renteindtægt eller kursgevinst på fordringen ikke kan medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst som følge af en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

I forhold til KGL's øvrige bestemmelser er der tale om en generel tabsfradragsbegrænsningsregel.

Bestemmelsen kan således medføre, at der ikke gives fradrag for tab ved indfrielse af en fordring, som er erhvervet til en kurs over pari, hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst medfører, at renter eller kursgevinster på fordringen ikke kan medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

§ 5 har virkning for tab, der vedrører tiden efter den 30. nov. 1994, jf. § 41, stk. 5.

S. C.1.2.2.4 Gæld - KGL § 6

Efter KGL § 6 er selskaber generelt skattepligtige af gevinst og tab på gæld i såvel danske kroner som fremmed valuta, med de undtagelser, der er nævnt i §§ 7, 8 og 24.

I forhold til gæld i såvel danske kroner som fremmed valuta blev den generelle skattepligt for selskaber indført med virkning fra og med den 27. dec. 1990. Ikrafttrædelses- og overgangsregler for selskaber, der ikke var skattepligtige af gevinst og tab på gæld før dette tidspunkt, er videreført i § 41, stk. 1, 6, 7 og 8.

For ikke-næringsskattepligtige selskaber omfatter § 6 ikke gevinst og tab på gæld, der er stiftet før den 27. dec. 1990, jf. § 41, stk. 6. Debitorskifte betragtes ikke som stiftelse af ny gæld. For en definition af ikke-næringsskattepligtige selskaber henvises til S.C.1.2.2.3.1 om ikrafttrædelse.

S. C.1.2.2.4.1 Tab på indeksregulerende lån - KGL § 7, stk. 1

Som en undtagelse fra hovedreglen om fradrag for tab på gæld (jf. KGL § 6) er det i § 7, stk. 1, fastsat, at selskaber ikke kan fradrage tab ved indeksering af hovedstol eller restgæld på lån. Tabsfradragsbegrænsningen omfatter dog kun gæld i danske kroner og kun gæld med en pålydende rente, der er lig med eller højere end mindsterenten efter § 38, jf. § 14.

Mindsterentekravet vil være opfyldt, hvis den pålydende rente på fordringen, der modsvarer gælden, er lig med eller højere end mindsterenten - på 2½ pct., hvis fordringen er udstedt af et af de i § 38, stk. 3, 1. og 5. pkt., nævnte institutter og ellers den mindsterente, der fastsættes efter § 38, stk. 1, jf. A.D.2.3.1 .

Tabsfradragsbegrænsningen gælder således i forhold til alle indeksregulerede lån i danske kroner, hvor mindsterentekravet er opfyldt og ikke kun i forhold til indeksregulerede lån, hvor de underliggende obligationer er omfattet af § 38, stk. 3. Hermed omfattes såvel gæld, hvor indeksreguleringen sker efter et prisindeks, som gæld, hvor indeksreguleringen fx sker efter et aktieindeks.

Med reglen i § 7, stk. 1, tilsigtes en symmetri i den skattemæssige behandling af indekstillæg. Kursgevinster på indeksregulerede fordringer i danske kroner, der opfylder kravet til mindsterenten i § 38, jf. § 14, er som hovedregel skattefri for personer. Som følge heraf er der ikke fradragsret for tilsvarende tab på selskabers gæld. Begrænsningen i fradragsretten er dog udformet som et nettoprincip. For selskaber, der har både gæld og fordringer, der indeksreguleres, gælder således, at tab ved indeksregulering af gæld kan fratrækkes i gevinst i samme indkomstår ved indeksregulering af fordringer efter udviklingen i samme indeks.

Ligningsrådet har i en bindende forhåndsbesked, TfS 1999, 661, taget stilling til, om et produkt - en nulkuponobligation tilknyttet et aktieindeks - skulle anses for en indeksobligation. Ligningsrådet fandt, at der var tale om en indeksobligation, da der måtte anses for at foreligge ét samlet produkt, idet enkeltdele ikke kunne fravælges, at indekseringen ikke kunne anses for det bærende element, at hovedstolen skulle reguleres i forhold til det valgte indeks, og at obligationen ikke omfattede investering i aktieindekset.

Ikafttræden

For ikke-næringsskattepligtige selskaber omfatter § 7, stk. 1, ikke gevinst og tab på gæld, der er stiftet før den 27. dec. 1990, jf. § 41, stk. 6, 1. pkt. Debitorskifte betragtes ikke som stiftelse af ny gæld. For en definition af ikke- næringsskattepligtige selskaber, se S.C.1.2.2.3.1 .

For selskaber, der var omfattet af LL § 4, men som ikke opfyldte betingelsen i § 2, 2. pkt., som affattet ved lov nr. 532 af 13. dec. 1985, omfatter § 7, stk. 1, dog gevinst og tab på lån, der er optaget før 1. jan. 1986, jf. § 41, stk. 6, 3. pkt.

Selskaber omfattet af LL § 4 var forsikringsselskaber, pengeinstitutter og andre virksomheder, der som et normalt led i deres almindelige virksomhed anbragte midler i obligationer, pantebreve og andre pengefordringer. Selskaber omfattet af § 2, 2. pkt. i lov nr. 532 af 13. dec. 1985 var selskaber, der drev virksomhed som pengeinstitut, forsikringsselskaber eller investeringsforeninger eller var omfattet af love om reakreditinstitutter, lov om visse kreditinstitutter eller i øvrigt udøvede næring ved køb og salg af fordringer eller drev næringsvirksomhed ved finansiering.

S. C.1.2.2.4.2 Indfrielse til overkurs - KGL § 7, stk. 2

Som en undtagelse fra hovedreglen om fradrag for tab på gæld er det i § 7, stk. 2, fastsat, at selskaber ikke kan fradrage tab på gæld, hvis gælden skal indfries til en forud fastsat overkurs i forhold til værdien på stiftelsestidspunktet. Tabsfradragsbegrænsningen omfatter dog kun gæld med en pålydende rente, der er lig med eller højere end mindsterenten efter § 38, jf. § 14, se A.D.2.3.1 , og kun gæld i danske kroner. Kurstab er derfor fradragsberettiget, hvis den pålydende rente er lavere end mindsterenten. Der vil således fx være fradragsret for kurstab ved udstedelse af uforrentede virksomhedscertifikater. Endvidere er kurstab på gæld i fremmed valuta fradragsberettiget uanset den pålydende rentes størrelse, se dog nedenfor om ikrafttræden.

En overkurs anses for forud fastsat, når det ved udstedelsen af lånet kan forudses, at der vil opstå et tab. Reglen gælder som nævnt kun, hvis gældens pålydende rente på stiftelsestidspunktet opfylder mindsterentekravet. Bestemmelsen gælder i tilfælde af debitorskifte også den nye debitor. Hvis en gæld er omfattet af § 7, stk. 2, afskæres fradragsretten for ethvert tab på gælden uanset årsagen til tabet. Formålet med bestemmelsen er at modvirke den asymmetri, der opstår, såfremt obligationsudstederen kan fradrage kurstab på gæld, hvor de tilsvarende kursgevinster hos kreditor er skattefri. Mindsterentereglen indebærer, at gevinster på obligationer i danske kroner, der opfylder mindsterentekravet, som udgangspunkt er skattefri for personer, der ikke er næringsskattepligtige. Som konsekvens heraf har obligationsudstederen ikke fradragsret for kurstab på sådanne obligationer.

Eksempel:

Det antages, at mindsterenten er 8 pct. p.a.

Et selskab udsteder et obligationslån til kurs 100 og tilsiger indfrielse til kurs 150.

Kurstabet på de 50 kurspoint er fradragsberettiget, hvis obligationens pålydende rente udregnet efter reglerne som beskrevet i A.D.2.20 er mindre end 8 pct. p.a. Den pålydende rente skal således opgøres på grundlag af den højeste tilsagte indfrielsessum, der i dette tilfælde er 150.

Tabet er derimod ikke fradragsberettiget, hvis obligationens pålydende rente udregnet på samme måde er 8 pct. p.a. eller derover.

En overkurs i forhold til værdien på det oprindelige stiftelsestidspunkt foreligger i forbindelse med et lån, hvis lånet skal tilbagebetales med et større beløb end låneprovenuet. Tilbagebetaling skal ikke nødvendigvis ske til en kurs over 100. Bestemmelsen omfatter bl.a. typiske obligationslån, hvor låneprovenuet, som følge af at obligationerne afhændes til en lavere kurs end 100, er mindre end det beløb, som skal tilbagebetales. Bestemmelsen gælder i øvrigt ikke kun gæld, som er stiftet ved lån. Gælden er således omfattet, uanset på hvilken måde den er opstået.

Ikrafttræden

KGL § 7, stk. 2, omfatter gæld i fremmed valuta, der er stiftet før den 27. dec. 1990, bortset fra gæld i fremmed valuta, der er stiftet af ikke-næringsskattepligtige selskaber, jf. § 41, stk. 7, 1. pkt. Debitorskifte betragtes ikke som stiftelse af ny gæld. For en definition af ikke-næringsskattepligtige selskaber, se S.C.1.2.2.3.1 om ikrafttræden.

For selskaber, der var omfattet af LL § 4, men som ikke opfyldte betingelsen i KGL § 2, 2. pkt., som affattet ved lov nr. 532 af 13. dec. 1985 omfatter § 7, stk. 2, dog gevinst og tab på lån i fremmed valuta, der er optaget før 1. jan. 1986, jf. § 41, stk.7, 3. pkt. For en definition af disse selskaber, se S.C.1.2.2.4.1 om ikrafttræden.

KGL § 7, stk. 2, omfatter gæld i danske kroner, uanset om gælden er stiftet af debitor eller er overtaget af debitor ved debitorskifte, jf. § 41, stk. 8, 1. pkt.

For ikke-næringsskattepligtige selskaber har bestemmelsen virkning for gæld i danske kroner, der er påtaget den 27. dec. 1990 eller senere, jf. § 41, stk. 8, 2. pkt.

For selskaber, der var omfattet af LL § 4, men som ikke opfyldte betingelsen i KGL § 2, 2. pkt., som affattet ved lov nr. 532 af 13. dec. 1985 omfatter § 7, stk. 2, dog gevinst og tab på lån i danske kroner, der er optaget før 1. jan. 1986, jf. § 41, stk. 8, 3. pkt.

For selskaber, der driver virksomhed som pengeinstitut, forsikringsselskab eller investeringsforening eller er omfattet af lov om visse kreditinstitutter eller i øvrigt udøver næring ved køb og salg af fordringer eller driver næringsvirksomhed ved finansiering har reglen om, at § 7, stk. 2, også i forhold til gæld, der er overtaget ved debitorskifte, alene virkning for gæld i danske kroner, der er påtaget den 29. maj 1991 eller senere, jf. § 41, stk. 8, sidste pkt.

S. C.1.2.2.4.3 Gevinst på koncernintern gæld - KGL § 8

Gevinst på gæld til koncernforbundne selskaber skal efter KGL § 8 ikke medregnes til den skattepligtige indkomst, når det långivende selskab efter § 4, stk. 1, ikke kan fradrage det tilsvarende tab på fordringen. Beskatning sker dog i det omfang, gælden nedskrives til et lavere beløb end fordringens værdi for kreditor på det tidspunkt, gælden eftergives. Det vil sige, at der sker beskatning af den del af gældseftergivelsen, som udgør forskellen mellem gældens aktuelle værdi og det beløb, hvortil gælden nedskrives. Gældseftergivelsen anses i så fald som et skattepligtigt tilskud. Vurderingen sker på samme måde som ved gældseftergivelse efter § 24, jf. S.C.1.2.2.5 .

Bestemmelsen finder anvendelse, uanset om der er tale om gevinst på gæld til et kreditorselskab, der er undergivet dansk skattepligt, eller om gevinst på gæld til et udenlandsk kreditorselskab. Når kreditorselskabet ikke er skattepligtigt til Danmark, stilles der dog to krav, for at debitorselskabet kan opnå skattefritagelse.

For det første kræves det, at kreditorselskabet ikke ville have fradragsret for tabet på fordringen efter reglen i § 4, hvis kreditorselskabet var skattepligtigt til Danmark. Dette betyder, at der stilles samme krav til tilknytningen mellem kreditor- og debitorselskabet og til fordringens karakter, uanset om kreditor er udenlandsk eller dansk. Der henvises i den forbindelse til S.C.1.2.2.3.1.

Det kræves for det andet, at kreditorselskabet ikke har fradragsret for tabet på fordringen. Reglen om, at debitorselskabet ikke beskattes af gevinsten på gælden, er begrundet med, at der skal være en symmetri mellem kreditors manglende fradragsret og den skattemæssige behandling af debitor. Hvis kreditorselskabet efter udenlandske regler kan fradrage tabet, bør debitor også beskattes af gevinsten. Kravet om manglende fradragsret hos kreditor for tabet på fordringen er derfor udformet således, at det afgørende er, om kreditor efter de regler, som finder anvendelse, vil kunne fradrage et tab af den pågældende type. Debitorselskabet vil således blive beskattet af gældseftergivelsen, hvis de udenlandske skatteregler, som finder anvendelse, åbner mulighed for fradrag for tabet, uanset at kreditor i det konkrete tilfælde ikke kan udnytte eller faktisk ikke udnytter fradragsretten, fx fordi kreditorselskabet ingen indtægter har at fradrage tabet i, eller fordi kreditorselskabet vælger ikke at fradrage tabet. Ved bedømmelsen af, om kreditorselskabet har fradragsret efter de udenlandske regler, er det afgørende, hvorvidt kreditorselskabet i forbindelse med den faktisk gennemførte disposition har fradragsret for tabet, jf. TfS 1998, 383. Skattefriheden for debitorselskabet er efter § 8, 3. pkt. betinget af, at debitorselskabet godtgør, at det udenlandske kreditorselskab ikke har fradragsret for tabet. Debitorselskabet har således bevisbyrden for, at det udenlandske kreditorselskab ikke har fradragsret.

KGL § 8 er ved § 2 i lov nr. 430 af 26. juni 1998 ændret med virkning fra og med indkomståret 2000. Således vil KGL § 8 tilsvarende finde anvendelse, hvor det långivende selskab efter PABL § 2, stk. 3, nr. 10, eller § 9, stk. 3, ikke kan (dansk) eller vil kunne (udenlandsk) fradrage det tilsvarende tab på fordringen.

For selskaber der anvender reglerne i PABL fra og med indkomståret 1999, har ændringen dog virkning fra og med indkomståret 1999, jf. § 8, stk. 2 i lov nr. 430 af 26. juni 1998.

En eventuel skattefrihed efter KGL § 8 er uden betydning for adgangen til at fremføre skattemæssige underskud efter LL § 15.

KGL § 8 har som udgangspunkt først virkning for gæld, der påtages den 29. maj 1991 eller senere.

For ikke-næringsskattepligtige selskaber gælder dog den undtagelse, at § 8 tillige har virkning for gevinst på gæld i danske kroner, der ikke angår skattepligtigt vederlag for leverede varer og andre aktiver samt tjenesteydelser, og som realiseres den 27. dec. 1990 eller senere, jf. § 41, stk.1, 2. pkt. For en definition af ikke-næringsskattepligtige selskaber henvises til S.C.1.2.2.3.1 .

S. C.1.2.2.5 Gevinst på gæld som følge af tvangsakkord mv. - KGL § 24

Når selskaber generelt er skattepligtige af kursgevinster på gæld efter KGL § 6, vil gevinst ved gældseftergivelse, som et selskab opnår som led i en akkord, som udgangspunkt være skattepligtig.

For at undgå denne følge af den generelle skattepligt gælder der i § 24 en særlig regel i tilfælde af akkord. Gevinst på gæld som et debitorselskab opnår som følge af tvangsakkord eller aftale om en samlet ordning mellem debitorselskabet og dettes kreditorer om bortfald eller nedsættelse af debitors gæld (frivillig akkord) er ikke skattepligtig.

Reglen omfatter gæld i danske kroner såvel som i fremmed valuta.

Skattefritagelsen gælder dog ikke i det omfang, gælden nedskrives til et lavere beløb end fordringens værdi for kreditor på tidspunktet for gældseftergivelsen. Den del af gældseftergivelsen, hvorved gælden eventuelt nedskrives til et lavere beløb end fordringens værdi for kreditor på tidspunktet for gældseftergivelsen, anses for at være udtryk for et tilskud, en udlodning e.l. og vil være skattepligtig for debitor.

Spørgsmålet om, hvad der skal forstås ved en samlet ordning mellem debitor og dennes kreditorer, må afgøres i overensstemmelse med reglen i LL § 15, stk. 3. Efter LL § 15, stk. 2 og 3, begrænses en debitors adgang til at fremføre eventuelle skattemæssige underskud i forbindelse med tvangsakkord og aftale om en samlet ordning mellem debitor og dennes kreditorer (frivillig akkord).

En samlet ordning vil typisk omfatte tilfælde, hvor der sker en ligelig reduktion af de enkelte kreditorers fordringer i overensstemmelse med konkurslovens regler. Ved en samlet ordning kan også forstås tilfælde, hvor der ikke er en sådan fuldstændig ligelighed, fx fordi småkrav gives en fuld dividende. Det forhold, at der skal være tale om en samlet ordning, er dog ikke i sig selv til hinder for, at der også vil kunne foreligge en frivillig akkord i de tilfælde, hvor kun en enkelt eller enkelte hovedkreditorer er med i ordningen, mens småkrav holdes udenfor. Har aftalen ikke et sådant omfang, at der kan siges at foreligge en samlet ordning mellem en debitor og dennes kreditorer, vil der derimod ikke foreligge en frivillig akkord i LL's og KGL's forstand. Der henvises i øvrigt til pkt. 29 i Skatteministeriets cirkulære nr. 68 af 20. maj 1992 om visse skattemæssige forhold ved konkurs og underskudsbegrænsning ved akkord mv.

gæld, der falder udenfor KGL § 24	tilfældet ved en singulær gældseftergivelse fra en mindre kreditor. Gevinst på gæld som følge af akkord, som falder uden for § 24, kan være omfattet af § 8, hvis der er tale om koncernintern gæld, og kreditor efter § 4, stk. 1, er afskåret fra at fradrage det tilsvarende tab på sin fordring. Der henvises til S.C.1.2.2.4.3 om gevinst på koncernintern gæld. I øvrige tilfælde behandles gevinsten efter § 6. Gevinsten vil i så fald være skattepligtig. Praksis efter SL for behandling af gevinst på gæld som følge af akkord er i denne sammenhæng uden betydning.
Praksis	I TfS 1995, 617 (BF) fandtes der at foreligge en samlet ordning med en hovedkreditor. Der var tale om en moderfond, som påtænkte at konvertere sin fordring på dets helejede datterselskab til aktiekapital. Under hensyn til fordringens størrelse og stilling blandt øvrige usikrede tilgodehavender fandt LR, at dette ville medføre underskudsregulering af datterselskabet efter bestemmelserne i LL § 15, stk. 3, jf. stk. 2, idet forholdet måtte sidestilles med en samlet ordning med en hovedkreditor, se også TfS 1995, 906 (LSR). I TfS 1997, 729 (BF), hvor ansvarlig lånekapital ikke skulle medvirke til rekonstruktion af selskabet, ansås der ikke at foreligge en gældseftergivelse. Har aftalen ikke et sådant omfang, at der kan siges at foreligge en samlet ordning mellem en skyldner og dennes kreditorer, vil der derimod ikke foreligge en frivillig akkord i LL's og KGL's forstand. Se som eksempel herpå Told Skat Nyt 1993, 481 (TfS 1993, 263 BF). En samlet ordning kan også foreligge, selv om gæld, som er særligt og tilstrækkeligt sikret, fx ved håndpant, ikke nedsættes samtidig med skyldnerens øvrige gæld. I TfS 1997, 653 (LSR) blev påtagelse af kaution bedømt som en sikkerhedsret på linie med en håndpanteret. Foreligger der ikke en udtrykkelig aftale om eftergivelse af gæld kan der normalt ikke ske underskudsregulering, se TfS 1997, 565 (LSR). Sagen omhandlede en andelskasse som fremsatte et tilbud om delvis gældseftergivelse i forbindelse med indgåelse af en afdragsordning med en landbruger. Da gældseftergivelsen imidlertid ville medføre en begrænsning i adgangen til underskudsfremførsel, afslog han tilbuddet om gældseftergivelse, men indgik en afdragsordning, der omfattede en nærmere fastsat andel af gælden. I mangel af en udtrykkelig aftale om gældseftergivelse kunne adgangen til underskudsfremførsel ikke begrænses. LSR var betænkelig ved at fastslå, at der forelå en aftale mellem klageren og andelskassen om saldokvittering med afdrag af 165.000 kr. Se også TfS 1997, 439 (LSR). En dividendeudbetaling til en række kreditorer kunne ikke anses for en frivillig akkord omfattet af reglerne om underskudsbegrænsning i PSL § 13 a. Der blev lagt vægt på, at det ikke var samtlige kreditorer, der havde tiltrådt forligsforslaget, og at kreditorerne derfor ikke var bundet af forslaget, samt at hovedkreditor, der var debitors fader, ikke havde givet bindende tilsagn om at opgive sit krav.
Misligholdelse af akkord	Om misligholdelse af akkord, se nedenfor under S.C.1.2.2.11 .

S. C.1.2.2.6 Obligationsudstedende selskaber - KGL § 11

Efter KGL § 11 betragtes obligationsudstedende selskabers opkøb af egne obligationer ikke som konfusion, dvs. bortfald af gælden som følge af sammenfald af debitor og kreditor. Det er dog en forudsætning, at obligationerne ikke annulleres efter opkøbet.

Såfremt de pågældende selskabers opkøb af egne obligationer behandles som konfusion, vil et eventuelt videresalg fra selskabet til trediemand være ensbetydende med en stiftelse af fordringen (obligationen) på ny. Dermed vil obligationens pålydende rente skulle opfylde mindsterentekravet på videresalgstidspunktet, hvis den (fortsat) skal være blåstemplet. Er mindsterenten steget siden den oprindelige udstedelse, så den pålydende rente er under mindsterenten på videresalgstidspunktet, vil konsekvensen være, at obligationen i stedet bliver sortstemplet. Havde obligationen hele tiden været i cirkulation mellem andre end det udstedende selskab, ville den derimod vedblive med at være blåstemplet.

Ved ikke at behandle selskabernes opkøb af egne obligationer som konfusion opnås således en hensigtsmæssig ligestilling med den situation, hvor obligationerne er ude i cirkulation helt frem til at de bliver udtrukket eller indfriet.

S. C.1.2.2.7 Underskudsbegrænsning

Ved lov nr. 412 af 14. juni 1995 (Handel med underskudsselskaber, gældseftergivelse og renter ved gældseftergivelse) blev der foretaget en række ændringer af de særlige begrænsninger i adgangen for selskaber m.v. til at fremføre underskud. Til loven er udarbejdet cirkulære nr. 26 af 5. februar 1996 om ændring af forskellige skattelove (Handel med underskudsselskaber, gældseftergivelse og renter ved gældseftergivelse).

LL § 15, stk. 2 - 4	Reglerne i LL § 15, stk. 2-4, skal ses i sammenhæng med KGL § 24 om skattefritagelse for gevinst på gæld ved gældseftergivelse, som et selskab opnår som led i en tvangsakkord eller (frivillig) akkord, se også S.C.1.2.2 og skm. cirk. nr. 68 af 20. maj 1992 om visse skattemæssige forhold ved konkurs og underskudsbegrænsning ved akkord m.v. pkt., 27-33 og pkt. 39. LL § 15, stk. 2 og 3, begrænser adgangen for et selskab mv. til at fremføre underskud, idet uudnyttede, fradragsberettigede underskud og dernæst uudnyttede, fradragsberettiget tab, der kan fremføres efter reglerne i ABL § 2, stk. 2, KGL § 31, stk. 3, og EBL § 6, stk. 4, jf. lov nr. 440 af 10. juni 1997 (Konsekvensændringer m.v. i anledning af lovrevision af KGL), fra det pågældende og tidligere indkomstår nedsættes med det beløb, hvormed gælden er nedsat, såfremt en skattepligtig i et indkomstår opnår en tvangsakkord eller en samlet ordning med dennes kreditorer om bortfald eller nedsættelse af skyldnerens gæld (frivillig akkord). Gældseftergivelsen opgøres som det fulde beløb, der eftergives, dvs. som forskellen mellem gældens pålydende og det modtagnes værdi. TfS 1997, 938 (VLD) drejer sig om spørgsmålet om, hvorvidt der forelå en skattepligtig gældseftergivelse af et anpartsselskabs gæld til hovedanpartshaveren ved salg til hovedanpartshaverens søn. På grund af underskud i selskabet havde hovedanpartshaveren indskudt penge i selskabet, således at der pr. 1/4 1992 var en mellemregningskonto med saldo på 523.425 kr. i hovedanpartshaverens favør. 1/4 1992 solgte hovedanpartshaveren selskabet til sin søn for 430.656 kr., hvoraf 80.000 kr. var betaling for anparterne, mens 350.656 kr. tjente til udligning af mellemværendet mellem sælgeren og selskabet. Skattemyndighederne fandt, at der forelå en skattepligtig gældseftergivelse på 172.769 kr., svarende til differencen mellem saldoen på mellemregningskontoen 523.425 kr. og vederlaget 350.656 kr. Landsretten fandt det bevist, at tillige fordringen på 523.425 kr. blev overdraget til køberen for en købesum på 350.656 kr., og at der ikke var eftergivet nogen del af fordringen. I TfS 1998, 103 (ØLD) (retsforlig) blev et selskabs eftergivelse af en fordring på et selskab som aktionæren tidligere havde ejet anset som en udlodning til denne og selskabet havde ikke fradragsret for tabet. Forliget er kommenteret af Skatteministeriet i TfS 1998, 106. Nedsættelsesbeløbet formindskes med den del af skyldnerens indkomst, der hidrører fra hans frigørelse for gældsforpligtelser. Den resterende del af nedsættelsesbeløbet formindskes endvidere i det omfang, skyldneren efter reglerne i KGL § 8 ikke skal medregne gevinsten på gælden ved indkomstopgørelsen, jf. lov nr. 440 af 10. juni 1997 (Konsekvensændringer m.v. i anledning af lovrevision af KGL). Nedsættelsen sker med virkning for det indkomstår, hvori tvangsakkorden stadfæstes/aftalen om frivillig akkord indgås, og for senere indkomstår. Hvis underskud fra flere indkomstår skal nedsættes, jf. ovenfor, nedsættes underskud fra et tidligere år før underskud fra et senere år. I lov nr. 440 af 10. juni 1997 (Konsekvensændringer m.v. i anledning af lovrevision af KGL) er der bl.a. gennemført ændring af LL § 15, stk. 2, stk. 4 og stk. 5. Disse ændringer er udførligt beskrevet i pkt. 4 i Skatteministeriets cirkulære nr. 69 af 24. april 1998 om konsekvensændringer m.v. i anledning af lovrevision af KGL. Der henvises i det hele hertil.

S. C.1.2.2.8 Gældskonvertering

Efter LL § 15, stk. 2 sidestilles gældsnedsættelse med hel eller delvis konvertering til aktier eller konvertible obligationer. Underskuddet nedsættes i disse tilfælde med det beløb, hvormed den konverterede fordrings pålydende overstiger den konverterede fordrings kursværdi på tidspunktet for konverteringen. Bestemmelsen gælder såvel, hvor der er tale om en tvangsakkord som ved en samlet ordning, jf. stk. 3.

Eksempel

Følgende eksempel illustrerer begrænsningen af underskudsfremførslen, hvis en frivillig akkord munder ud i, at der også foregår en konvertering af en hovedaktionærs fordring til aktier.

Bankindestående	1.000.000 kr.
Gæld til hovedaktionær i hans egenskab af simpel kreditor	2.000.000 kr.
Gæld til andre simple kreditorer	300.000 kr.

Gælden til hovedaktionæren eftergives imod udlevering af aktier og kontant betaling af 400.000 kr. Betalingen på 400.000 kr. betyder, at det, der kaldes den konverterede fordring, nedsættes til 1.600.000 kr. Det gælder uanset, om den kontante betaling sker umiddelbart før eller efter udleveringen af aktier. Øvrige kreditorer bliver betalt fuldt ud. Til kontant betaling af hovedaktionær og andre simple kreditorer bruges altså 700.000 kr. af bankindeståendet.

Det medfører følgende:

Bankindestående	300.000 kr.
Gæld til hovedaktionær i hans egenskab af simpel kreditor	1.600.000 kr.
Gæld til andre simple kreditorer	0 kr.
Gældseftergivelsen har følgende omfang:	
Fordringens pålydende	1.600.000 kr.
Fordringens kursværdi	300.000 kr.
Gældseftergivelse (underskudsbegrænsning)	1.300.000 kr.

S. C.1.2.2.9 Kapitalindskud

Efter bestemmelsen i LL § 15, stk. 4 finder stk. 2 tilsvarende anvendelse, i det omfang nedbringelse eller indfrielse af en fordring sker i forbindelse med et kapitalindskud til skyldneren eller til et selskab m.v., hvori skyldneren ejer mere end 25% af aktie- og anpartskapitalen, når kapitalindskuddet direkte eller indirekte foretages:

Af kreditor for fordringen eller kreditors ægtefælle.

Af et selskab, hvori kreditor eller kreditors ægtefælle direkte eller indirekte ejer mere end 50% af aktie- eller anpartskapitalen eller direkte eller indirekte råder over mere end 50% af stemmerne.

Af en person, som alene eller sammen med sin ægtefælle direkte eller indirekte ejer mere end 50% af aktie- eller anpartskapitalen i kreditorselskabet eller råder over mere end 50% af stemmerne.

Af et selskab, der er koncernforbundet med kreditorselskabet, jf. KGL § 4, stk. 2.

Af en kautionist for fordringen samt af personer og selskaber m.v., der har den i nr. 1-4 nævnte tilknytning til kautionisten.

Af en tidligere kreditor eller kautionist for fordringen samt af personer og selskaber m.v., der har den i nr. 1-4 nævnte tilknytning til den tidligere kreditor eller kautionist. Det er dog en betingelse, at fordringens eller kautionsforpligtelsens overdragelse må anses for at være sket i forbindelse med kapitalindskuddet.

Efter bestemmelsen i LL § 15, stk. 5 finder stk. 4 kun anvendelse, hvis nedbringelsen eller indfrielsen svarer til en samlet ordning mellem en skyldner og dennes kreditorer. Såfremt

1997, 729 (LR) var der ikke grundlag for underskudsregulering, idet det blev lagt til grund, at kursværdien af det indfriede beløb i det konkrete tilfælde var 100 i og med den ansvarlige lånekapital trådte tilbage for de fordringer der skulle indfries.

Den resterende del af nedsættelsesbeløbet formindskes endvidere i det omfang, skyldneren efter reglerne i KGL´ § 8 på tidspunktet for nedbringelsen eller indfrielsen af fordringen eller den regresfordring, kautionisten ville have opnået ved en eventuel kautionsbetaling, ikke skulle medregne en eventuel gevinst på fordringen eller regresfordringen ved indkomstopgørelsen, jf. lov nr. 440 af 10. juni 1997 (Konsekvensændringer m.v. i anledning af lovrevision af KGL.) Ændringen er omtalt i pkt. 4 i Skatteministeriets cirkulære nr. 69 af 24. april 1998 om konsekvensændringer m.v. i anledning af lovrevision af KGL. Der henvises i det hele hertil.

Når det er fastsat, at gældsbetalingen skal ske i forbindelse med kapitalindskuddet, betyder det, at det må antages, at debitor anvender kapitalindskuddet til at betale den kreditor, der reelt har foretaget indskuddet. Der skal således kun ske underskudsbegrænsningen i de tilfælde, hvor der er en sammenhæng mellem indskuddet og betalingen, således at der reelt er tale om en gældseftergivelse fra kreditors side. Se nærmere om LL § 15, stk. 4 i cirkulære nr. 26 af 5. februar 1996 om ændring af forskellige skattelove (Handel med underskudsselskaber, gældseftergivelse og renter ved gældseftergivelse) pkt. 3.4.

Beregning af underskudsregulering

Efter LL § 15, stk. 5 finder opgørelsesreglerne ved gældskonvertering tilsvarende anvendelse i disse situationer.

Eksempel

Forestiller man sig, at hovedaktionæren i eksemplet ovenfor i stedet for at foretage en konvertering til aktier foretager et indskud på 1.300.000 kr.(mod udstedelse af aktier), som selskabet bruger til at betale alle kreditorer ud med.

Opgørelsesreglerne ved gældskonvertering finde tilsvarende anvendelse i denne situation. Ved opgørelse af underskudsbegrænsningen bortses fra det foretagne kapitalindskud på 1.300.000 kr.

Ved opgørelse af gældseftergivelsen tages derfor udgangspunkt i følgende opgørelse:

Bankindestående	1.000.000 kr.
Gæld til hovedaktionær i hans egenskab af simpel kreditor	2.000.000 kr.
Gæld til andre simple kreditorer	300.000 kr.

Det gælder, selv om kapitalindskuddet betyder, at det faktiske bankindestående efter kapitalindskud er 2.300.000 kr.

300.000 kr. af bankindeståendet bruges til at betale andre simple kreditorer ud.

Det medfører følgende:

Bankindestående	700.000 kr.
Gæld til hovedaktionær i hans egenskab af simpel kreditor	2.000.000 kr.

Bankindeståendet bruges til et kontant afdrag på hovedaktionærens fordring på 700.000 kr. Den fordring, som reglerne om konvertering skal finde tilsvarende anvendelse på, udgør herefter 1.300.000 kr.

Det medfører følgende:

Bankindestående	0 kr.
Gæld til hovedaktionær i hans egenskab af simpel kreditor	1.300.000 kr.
Fordringens pålydende	1.300.000 kr.
Fordringens kursværdi	0 kr.
Gældseftergivelse (underskudsbegrænsning)	1.300.000 kr.

S. C.1.2.2.10 Tvangsakkord

Tvangsakkord er omfattet af bestemmelsen, både når kendelsen går ud på en procentvis nedsættelse af gælden, og når kendelsen går ud på, at skyldnerens formue helt eller delvis skal realiseres og fordeles imellem hans kreditorer, imod at skyldneren frigøres for den gæld, der ikke bliver dækket (likvidationsakkord).

Henstand

Tvangsakkord kan også bestå i en foreløbig henstand med kravene mod skyldneren, der derved får udsættelse med at betale gælden, uden at der sker nogen nedsættelse af fordringen (moratorium). Disse tilfælde omfattes ikke af reglerne om den skattemæssige behandling af en akkord. Se også i den forbindelse TfS 1997, 565 (LSR). Kombineres et moratorium med en almindelig tvangsakkord eller en likvidationsakkord, anvendes reglerne om begrænsning i retten til at fremføre et underskud fortsat for de fordringer, der akkorderes.

S. C.1.2.2.11 Frivillig akkord/samlet ordning

Reglerne om den skattemæssige behandling af en akkord omfatter som anført også aftaler om en frivillig akkord, der således sidestilles med tvangsakkord i skattemæssig henseende.

I forbindelse med en frivillig akkord kan skyldneren være insolvent, men der stilles ikke krav herom, for at der foreligger en frivillig akkord.

Ved frivillig akkord forstås efter LL § 15, stk. 3, aftaler om en samlet ordning mellem en skyldner og dennes kreditorer om bortfald eller nedsættelse af skyldnerens gæld.

Spørgsmålet om, hvornår der foreligger en aftale afgøres efter de almindelige regler herom, herunder om suspensive aftaler. En akkordaftale kan f.eks. foreligge, selvom en enkelt kreditor for sit vedkommende ikke ønsker at indgå i akkorden, eller kun på visse betingelser ønsker at indgå i en akkord. Gælder akkordaftalen derimod efter sit indhold ikke, medmindre alle kreditorer indgår i aftalen, kan aftalen ikke anses for indgået, før den sidste kreditor har meddelt at ville indgå heri. Eftergivelse efter KSL § 73 D er også en aftale om gældsnedsættelse.

En samlet ordning vil typisk omfatte tilfælde, hvor der sker en ligelig reduktion af de enkelte kreditorers fordringer i overensstemmelse med konkurslovens regler.

I TfS 1998, 558 (LSR) fastslog Landsskatteretten at der ikke forelå en samlet ordning.

Ved en samlet ordning kan også forstås tilfælde, hvor der ikke er en sådan fuldstændig ligelighed, f.eks. fordi småkrav gives en fuld dividende. Det forhold, at der skal være tale om en samlet ordning, er dog ikke i sig selv til hinder for, at der også vil kunne foreligge en frivillig akkord i de tilfælde, hvor kun en enkelt eller enkelte hovedkreditorer er med i ordningen, mens småkrav holdes udenfor. Har aftalen ikke et sådant omfang, at der kan siges at foreligge en samlet ordning mellem en skyldner og dennes kreditorer, har gældseftergivelsen ikke betydning for adgangen til at fremføre underskud.

Der kan også foreligge en samlet ordning, selv om gæld, som er særligt og tilstrækkeligt sikret f.eks. ved pant, ikke nedsættes samtidig med skyldnerens øvrige gæld.

Særligt om misligholdelse af akkord

Retten til at fremføre et beløb som underskud, svarende til en tidligere bortakkorderet gæld, genopstår ikke ved skyldnerens misligholdelse af en tvangsakkord eller frivillig akkord. Der kan derfor ikke på grundlag af det forhold, at akkorden bortfalder p.g.a. skyldnerens misligholdelse, foretages korrektion af ansættelserne for hverken det indkomstår, hvori akkorden er opnået eller noget efterfølgende år. Se TfS 1997, 787 (LSR).

Særligt om sambeskattede selskaber mv.

Hvis det selskab, der opnår en akkord, er sambeskattet med andre selskaber, er det alene underskuddet i det selskab, der omfattes af akkorden, der nedsættes. Akkorden påvirker ikke selve muligheden for at overføre underskuddet til fradrag i et sambeskattet selskab. I akkordåret nedsættes årets underskud dog inden det kan overføres til fradrag hos andre sambeskattede selskaber. Har selskabet udbenyttede underskud for tidligere år - d.v.s. restunderskud, som det ikke har været muligt at udnytte i sambeskatningsindskomsten - sker der alene underskudsbegrænsning i restunderskuddet. Der skal derfor ikke foretages genoptagelse af tidligere års ansættelser. I modsætning til hvad der gælder for konkurs, betyder akkorden ikke, at sambeskatningen ophører.

S. C.1.2.2.12 LL § 15, stk. 7-10

Efter LL § 15, stk. 7, kan et underskud fra et tidligere indkomstår ikke nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets eller foreningens positive nettokapitalindtægter. Dette gælder kun hvis mere end 50% af aktiekapitalen ved indkomstårets udløb ejes af andre aktionærer end ved begyndelsen af underskudsåret. Tilsvarende gælder, hvis andre aktionærer ved indkomstårets udløb end ved begyndelsen af underskudsåret råder over mere end 50 % af den samlede stemmeværdi.

Selskaber med ovennævnte ændring i ejerkredsen og underskud fra et tidligere indkomstår, der har indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe, erhvervet den 19. maj 1993 eller senere, kan ikke nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter med tillæg af indkomst fra disse aktiver.

TfS 1994, 630 (BF). S ApS, der drev virksomhed ved stilladsopsætning, -nedtagning og -udleje, ville købe datterselskabet D ApS, der havde et skattemæssigt underskud. Hele S ApS´ virksomhed skulle herefter overdrages til D ApS. Stilladsmateriellet skulle dog forblive i S ApS og udlejes til D ApS, der ville fortsætte stilladsvirksomheden. Ligningsrådet fandt, at D ApS´ udlejningsvirksomhed ville være omfattet af den fra og med 19. maj 1993, gældende underskudsbegrænsningsregel i LL § 15, stk. 5, se også TfS 1995,553 (BF) med Told- og Skattestyrelsens kommentarer. Bestemmelsen regulerer alene adgangen til at fremføre underskud fra tidligere år. Der er således ingen begrænsninger ved modregning af indtægter og udgifter, der vedrører samme indkomstår, når den skattepligtige indkomst for dette indkomstår skal opgøres.

Til bestemmelsen knytter sig skm. cirkulære. nr. 136 af 7. nov. 1988, pkt. 63-64, som ændret ved skm. cirk.nr. 43 af 19. marts 1991

Salg af tomme selskaber

Underskudsfremførsel kan endvidere ikke ske såfremt selskabet på aftaletidspunktet for overdragelse af kapitalandele eller aftaler om ændring af råden over stemmeværdien i det væsentlige er uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet, d.v.s. et tomt selskab. Afgørende er således, om selskabet m.v. på det tidspunkt, hvor der indgås aftale om overdragelse af kapitalandele m.v. (eller om ændring af råden over stemmeværdien) er tomt. Såfremt selskabet m.v. på aftaletidspunktet for overdragelse af kapitalandele m.v. er tomt, og der er aftalt overdragelser af kapitalandele for mere end 50% af aktiekapitalen mv., finder bestemmelsen således anvendelse. Bestemmelsen finder endvidere anvendelse, såfremt der indgås 2 (eller flere) aftaler om overdragelser af kapitalandele i et tomt selskab m.v., og hvor den enkelte aftale vedrører overdragelse af kapitalandele for mindre end 50%, men i alt for mere end 50% i perioden. Bestemmelsen finder derimod ikke anvendelse, såfremt der på et tidspunkt, hvor selskabet ikke er tomt, aftales overdragelse af kapitalandele for mere end 50%, og der på et andet tidspunkt inden for perioden, hvor selskabet m.v. er tomt, indgås aftaler om overdragelser af kapitalandele for i alt mindre end 50%. Tilsvarende gælder for aftaler om ændring af

Ved selskaber, der i det væsentlige er uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet, forstås selskaber, hvor den erhvervsmæssige aktivitet er ophørt, eller hvor den erhvervsmæssige aktivitet i selskabet er ubetydelig. Formuleringen kan dog også omfatte selskaber, hvor der på aftaletidspunktet for overdragelse af kapitalandele nok findes en ikke uvæsentlig erhvervsmæssig aktivitet i selskabet, men hvor der på dette tidspunkt er indgået en bindende aftale om mulighed for afhændelse af den erhvervsmæssige aktivitet. Det skyldes et ønske om at imødegå omgåelsesmuligheder.

Afgrænsningen af tomme selskaber er den samme som i SEL § 33 A, stk. 3. Efter denne regel er bestemmelsen i SEL § 33 A, stk. 1, om hæftelse for selskabsskat m.v. ved overdragelse af kapitalandele til overpris begrænset til selskaber, der reelt er frigjort for risikoen ved erhvervsmæssig virksomhed. De gældende underskudsbegrænsningsregler ved fremførsel i nettokapitalindtægter eller erhvervsmæssige indtægter fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe finder - selv om selskabet m.v. ikke er tomt - fortsat anvendelse.

Denne udvidelse gælder dog ikke skuffeselskaber, såfremt selskabet eller foreningen fra stiftelsen og indtil tidspunktet for aftalen om overdragelse af kapitalandele eller andele eller aftale om ændring af råden over stemmeværdien ikke har drevet erhvervsmæssig virksomhed. Undtagelsen indebærer ingen ændring af den gældende begrænsning af adgangen til at fremføre underskud i nettokapitalindtægter og leasingindtægter. Udtrykket overdragelse af kapitalandele omfatter ikke umiddelbart ejerskifte, der er sket ved kapitalforhøjelser m.v. Bestemmelsen i LL § 15, stk. 7, 3. pkt., medfører, at der også indtræder underskudsbegrænsning, såfremt selskabet m.v. på tidspunktet for ændring i ejerforhold til kapitalandele eller andele eller for ændring af råden over stemmeværdien i det væsentlige er uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet. Som en konsekvens heraf er det i LL § 15, stk. 7, 4. pkt. (vedrørende skuffeselskaber) præciseret, at underskudsbegrænsningen indtræder, uanset på hvilken måde et ejerskifte på mere end 50 pct. er kommet i stand.

Efter LL § 15, stk. 7, 3. pkt. er det afgørende, om der er en økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet i selskabet selv eller ved datterselskabers (eller datterselskabers datterselskabers) erhvervsmæssige aktivitet. Et datterselskab afgrænses som et selskab, hvori et andet selskab (moderselskab) ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen.

Det vil sige, at et holdingselskab herefter ikke i alle tilfælde skal anses for at være *»tomt«* efter ligningslovens § 15, stk. 7. Hvis aktiebesiddelsen er mindre end 25 pct., er der ikke tale om et datterselskab. Reglen kan i dette tilfælde ikke finde anvendelse. Det er således ikke tilstrækkeligt til at undgå underskudsbegrænsning, at der er en økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet i et selskab, hvori aktiebesiddelsen er mindre end 25 pct.

Et holdingselskab, der ikke selv har økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet, er efter bestemmelsen kun *»tomt«*, hvis enten datterselskaberne er uden erhvervsmæssig aktivitet, eller datterselskabernes erhvervsmæssige aktivitet er ubetydelig. Det samme gælder, hvis der i datterselskaberne nok er en betydelig erhvervsmæssig aktivitet, men hvor der er indgået en bindende aftale om afhændelse af den erhvervsmæssige aktivitet til en pris, der enten er fastsat eller kan fastsættes ensidigt af selskabet eller erhververen.

Udøver datterselskabet derimod en erhvervsmæssig aktivitet, hvortil der er knyttet en økonomisk risiko, er datterselskabets økonomiske betydning for moderselskabet afgørende for, om moderselskabet må anses for i det væsentlige at være uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet. Derimod er datterselskabets størrelse uden selvstændig betydning, idet det afgørende kun er datterselskabets relative økonomiske betydning for moderselskabet. Afgørende er således kun, om datterselskabet har en så ringe økonomisk betydning for moderselskabet, at moderselskabet må anses for i det væsentlige at være uden økonomisk risiko ved den erhvervsmæssige aktivitet i datterselskabet. Se i øvrigt cirkulære nr. 233 af 19. december 1996 om afgrænsning af tomme selskaber og underskudsbegrænsning ved skattefri fusion m.v.

Væsentlig ændring i aktionærkredsens sammensætning

Begrænsningen i underskudsfremførsel sker kun, hvis aktionærkredsens sammensætning er væsentligt ændret. Bedømmelsen heraf sker ved at sammenligne aktionærkredsen ved begyndelsen af det indkomstår, der udviser underskud, med aktionærkredsen ved udløbet af det indkomstår, hvori underskuddet ønskes fradraget. Handel med aktierne i selskabet i den mellemliggende periode får kun betydning, hvis aktionærkredsens sammensætning ved indkomstårets udløb påvirkes heraf. Bedømmelsen skal foretages særskilt for hvert enkelt indkomstår. Ved bedømmelsen af, om andre aktionærer råder over mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller stemmeværdien, er det uden betydning, hvorledes indflydelsen er opnået.

Fordelingen af aktier eller stemmeværdi mellem de enkelte aktionærer skal være ændret med mere end 50 pct. før retten til underskudsfremførsel begrænses.

TfS 1999, 660 (LSR). Et selskabs underskud fra indkomståret 1992 kunne ikke fremføres til fradrag ved indkomstopgørelserne for 1996 og 1997. Underskuddet ansås for omfattet af reglerne i ligningslovens § 15, stk. 7 og 8, om begrænsning af adgangen til underskudsfremførsel, uanset at underskuddet var opstået efter overdragelsen af aktiekapitalen til den nye aktionær den 1/9 1992.

Eksempel på ændring i den procentvise fordeling af aktiekapital i et selskab:

	Begyndelse underskudsår	Udløb indkomstår	Ændring i procentpoint	
A	40	0	+ 15	- 40
B	40	25	+ 15	- 15
C	10	25	+ 25	
D	10	25		
E	0	25		
			+ 55	- 55

I eksemplet er den samlede ændring større end 50 pct., og underskuddet kan derfor ikke nedbringe indkomstårets skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets nettokapitalindtægter med tillæg af indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe, erhvervet den 19. maj 1993 eller senere.

Et underskud i et datterselskab var ikke omfattet af begrænsningsreglen, hvor moderselskabet, der var børsnoteret, ophørte ved skattefri fusion med et andet børsnoteret selskab, se t&s nyt 1991.11.602 (TfS 1991, 269 LSR).

Nettokapitalindtægter

Begrænsningen af retten til at fremføre underskud omfatter alene nettokapitalindtægter med tillæg af indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe. Der er ikke herudover begrænsninger i retten til at fremføre underskud til modregning i erhvervsmæssig indkomst uanset, at selskabets aktionærkreds ændres væsentligt.

Nettokapitalindtægter opgøres efter LL § 15, stk. 8, som summen af

renteindtægter, renteudgifter, fradrag efter LL § 6

skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab efter KGL,

udbytter efter LL § 16 A,

skattepligtig fortjeneste eller fradragsberettigede tab ved afståelse af aktier efter ABL og LL § 16 B og

de i LL § 8, stk. 3, omhandlede provisioner mv.

Der indgår kun indtægter og udgifter, der har betydning for opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Selskaber, der ikke er omfattet af begrænsningsreglen - Børsnoterede

I LL § 15, stk. 9, er anført undtagelser fra begrænsningen af underskudsfremførsel efter stk. 7 og 8.

Børsnoterede selskaber er ikke omfattet og kan fremføre underskud efter den almindelige femårsregel uden begrænsninger. Det er ikke tilstrækkeligt, at selskabet er børsnoteret ved underskudsårenes start samt på det tidspunkt, hvor mere end 50 pct. af aktiekapitalen skifter ejer, men det må også kræves, at det er det ved udgangen af dette indkomstår.

Overdragelser som led i generationsskifte mv

Begrænsningsreglerne finder ikke anvendelse, hvis ændringen i ejerkredsen skyldes overdragelse af aktier til personer omfattet BAL § 1, stk. 2, litra a-f, en ægtefælle, forældres afkom eller stedforældre.

Ved bedømmelsen af ændringen i selskabets aktionærkreds ses bort fra sådanne overdragelser. Dette gælder også overgang af aktierne ved arv.

Pengeinstitutter mv. LL § 15, stk. 12

Efter bestemmelsen i LL § 15, stk. 12 gælder underskudsbegrænsningen i LL § 15, stk. 7, 1. pkt. ikke for underskud hidrørende fra indkomstår, hvori selskabet i hele indkomståret drev virksomhed som pengeinstitut, forsikringsselskab eller investeringsforening, eller hvor selskabet var omfattet af realkreditloven, af kapitel 3 b i lov om banker og sparekasser m.v. eller i øvrigt udøvede næring ved køb og salg af fordringer eller drev næringsvirksomhed ved finansiering.

Det er et udtrykkeligt krav, at den nævnte virksomhed skal have været udøvet i hele underskudsåret, ikke blot en del heraf. Det er derimod uden betydning hvilken virksomhed, der drives i det indkomstår, hvori underskuddet ønskes anvendt.

Undtagelsen i LL § 15, stk. 12 finder kun anvendelse i det tilfælde, hvor finansieringsvirksomheden ikke er tom på det tidspunkt, hvor der indgås aftale om overdragelse af kapitalandele m.v. eller om ændring af råden over stemmeværdien.

Hvis en finansieringsvirksomhed derimod er tom på tidspunktet for indgåelse af aftale om overdragelse af kapitalandele eller ændring af råden over stemmeværdien, bliver den omfattet af underskudsbegrænsningen, jf. LL § 15, stk. 7, 3. og 4. pkt. på samme måde som andre selskaber.

Et underskud i finansieringsvirksomheder kan heller ikke fratrækkes i indkomst fra udlejning af driftsmidler og skibe efter et ejerskifte. Finansieringsvirksomheder er derved også på dette punkt ligestillet med andre selskaber, jf. LL § 15, stk. 7, 1. pkt.

Bestemmelsen i LL § 15, stk. 12, har virkning for overdragelse af kapitalandele m.v. og ændring af råden over stemmeværdien, der indgås den 18. januar 1995 eller senere.

Transparens i moderselskaber- og foreninger LL § 15, stk. 10

Efter LL § 15, stk. 10, finder begrænsningsreglerne i stk. 7, også anvendelse, hvis et underskudsselskab (datterselskab eller datterforening) overdrages ved overdragelse af aktierne i et moderselskab eller moderforeningen. Såfremt et selskab, omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1, 2 eller 4, ejer 25 pct. eller derover (moderselskabet eller datterforeningen) af aktiekapitalen i et andet selskab (datterselskabet eller af andelene i en anden forening, datterforeningen) anses ikke moderselskabet eller moderforeningen, men aktionærerne i moderselskabet eller deltagerne i moderforeningen ved anvendelsen af stk. 7 for at eje aktierne i datterselskabet eller andelene i datterforeningen efter deres forholdsmæssige andel af moderselskabets aktiekapital eller af moderforeningens andele. Tilsvarende anses aktionærerne i moderselskabet for at råde over stemmeværdien i datterselskabet efter deres forholdsmæssige andel af stemmeværdien i moderselskabet.

Når et datterselskabs aktionærkreds skal opgøres, skydes moderselskabet ud som aktionær og i stedet anses aktionærerne i moderselskabet som aktionærer. Hvis moderselskabet igen ejes af et andet selskab, er det aktionærforholdene i dette selskab, der er afgørende.

Reglen medfører, at overdragelser af aktier i en koncerns moderselskab kan få virkning for adgangen til at fremføre underskud i samtlige koncernselskaber.

Hvis moderselskabet ikke ejer alle aktierne i datterselskabet, anvendes bestemmelsen kun på den aktiepost, som moderselskabet ejer. Hvis et moderselskab sælger så mange aktier, at det bringes under 25 pct.'s grænsen, vil reglen medføre, at moderselskabet nu anses som ejer af de resterende aktier i stedet for aktionærerne i moderselskabet. Underskudsselskabet vil derfor blive stillet som om moderselskabet havde afhændet samtlige aktier.

Tilsvarende gælder for ikke-børsnoterede moderselskaber og moderforeninger, der har hjemsted i et land inden for Den Europæiske Union, Grønland eller Færøerne eller i en stat med hvilken Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jvf. LL § 15, stk. 10, 6. pkt. Dog gælder dette kun, såfremt ejerandele i datterselskabet mellem begyndelsen af underskudsåret og afslutningen af det indkomstår, hvori underskuddet ønskes fradraget, er overdraget til enten moderselskabet efter LL § 15, stk. 10, 6. pkt. eller et andet datterselskab, hvori moderselskabet i den nævnte periode ejer mindst 25 pct. af ejerandelene, jvf. LL § 15, stk. 10, 7. pkt..

disse tilfælde anses moderselskabet og ikke aktionærerne i moderselskabet som ejer af aktierne i datterselskabet og dettes eventuelle datterselskaber.

Visse koncerninterne aktieoverdragelser vil ikke beskære underskudsselskabets fremførselsadgang. Hvis et moderselskab overdrager et helejet selskab til moderselskabets danske søsterselskab, vil aktionærerne i det selskab, der udgør toppen af koncernen eller selve selskabet, hvis dette er udenlandsk eller børsnoteret, stadigvæk anses som aktionærer i underskudsselskabet. Aktieoverdragelsen får derfor ingen virkning for underskudsselskabet.

Normalt vil begrænsningen af et selskabs ret til at fremføre underskud fra et tidligere indkomstår ved et ejerskifte ikke få betydning for overførsel af underskud mellem sambeskattede selskaber, fordi underskud fra før sambeskatningens påbegyndelse efter sambeskatningsvilkårene alene kan bringes til fradrag i overskud indtjent af samme selskab. Som følge af LL § 15, stk. 8, kan underskudsfremførslen dog begrænses i en sambeskattet koncern, hvis et ikke børsnoteret moderselskab skifter ejerkreds. Et eventuelt underskud opstået under sambeskatningen, som et selskab ikke kan modregne i sine egne kapitalindtægter, kan heller ikke modregnes i nettokapitalindtægter indtjent af de øvrige selskaber omfattet af sambeskatningen.

Om LL § 15, stk. 10, henvises i øvrigt til punkt 2.3. i cirkulære nr. 26 af 5. februar 1996 om ændring af forskellige skattelove (Handel med underskudsselskaber, gældseftergivelse og renter ved gældseftergivelse) samt til cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 om ligningsloven, punkt 21.5.5. Efter LL § 15, stk. 10, pkt. 3-8 gælder, at et moderselskab, hvis aktier er blevet børsnoterede mellem begyndelsen af underskudsåret og afslutningen af det indkomstår, hvori underskuddet ønskes fradraget, kan dog med fremtidig virkning vælge at anvende reglerne i l. pkt., såfremt aktierne i moderselskabet er noteret på navn. Hvis aktierne i et moderselskab i samme periode som nævnt i 3. pkt. ophører med at være børsnoterede, anses dette ikke for et ejerskifte ved anvendelsen af stk. 7. Ved en aktieombytning, hvor et selskabs ejerkreds efter 2. pkt. skifter fra aktionærerne i et ikke børsnoteret selskab til et børsnoteret selskab, kan det børsnoterede selskab med fremtidig virkning vælge at anvende reglerne i l. pkt., såfremt aktierne er noteret på navn. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse for ikke-børsnoterede moderselskaber og moderforeninger, der har hjemsted i en stat, med hvilken Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, Grønland eller Færøerne eller i et land inden for Den Europæiske Union. Det gælder dog kun, såfremt ejerandele i datterselskabet mellem begyndelsen af underskudsåret og afslutningen af det indkomstår, hvori underskuddet ønskes fradraget, er overdraget til enten moderselskabet efter 6. pkt. eller et andet datterselskab, hvori moderselskabet i den nævnte periode ejer mindst 25 pct. af ejerandelene. 6. og 7. pkt. finder tilsvarende anvendelse for foreninger.

Ændringer omfatter således i hovedtræk følgende situationer:

et moderselskab, hvis aktier i den relevante periode er blevet børsnoterede, kan vælge, at moderselskabets aktionærer skal anses for at være ejere. Det er dog en betingelse, at aktierne er noteret på navn.

hvis aktierne i et moderselskab i den relevante periode ophører med at være børsnoterede, foreligger der ikke herved et ejerskifte ved anvendelsen af § 15, stk. 7.

et børsnoteret moderselskab kan vælge, at dets aktionærer skal anses for at være ejere i det tilfælde, hvor dette bliver det erhvervende selskab ved en aktieombytning mellem et børsnoteret og et ikke børsnoteret selskab.

udvidelse af transparensreglen til også at gælde for udenlandske moderselskaber.

Se i øvrigt cirkulære nr. 233 af 19. december 1996 om afgrænsning af tomme selskaber og underskudsbegrænsning ved skattefri fusion m.v.

S. C.1.2.3 Reducerede fradrag. Stiftelsesomkostninger mv.

Et selskabs udgifter i forbindelse med at tilvejebringe kapitalgrundlaget har karakter af ikke-fradragsberettigede anlægs- eller etableringsudgifter, se også VLD af 22.2.1991 T&S nyt 1991.7.366 (TfS 1991, 12), hvor omkostninger ved udvidelse af en banks aktiekapital - afholdt for at overholde bank- og sparekasselovens kapitalkrav - ikke ansås for at være en fradragsberettiget driftsudgift, se nærmere LV E.A.2 .

TfS 1998, 325. Selskabet ønskede at udvide aktiekapitalen og lod derfor dets aktier notere på Københavns Fondsbørs. Udgifterne i forbindelse med børsintroduktionen, herunder udgifter til annoncering og udstilling, brochurer m.v., fratrak selskabet ved indkomstopgørelsen. Landsretten fandt, at udgifterne til børsintroduktion, 852.789 kr., måtte anses for omkostninger, der havde ændret selskabets indkomstgrundlag og derfor ikke kunne fratrækkes eller afskrives ved indkomstopgørelsen. Udgifter til annoncering, brochurematerialer mv. kunne heller ikke fradrages som reklameudgifter efter LL § 8. Ved Højesteret indgik parterne forlig, således at der blev indrømmet selskabet fradrag for 100.000 kr. af de afholdt udgifter til børsintroduktion. Skatteministeriet har i TfS 1998, 346 kommenteret forliget således: Ud fra en konkret vurdering fandt Skatteministeriet det dokumenteret, at en del af det materiale, der blev fremstillet til børsintroduktionen, senere var blevet genanvendt i reklameøjemed. Henset hertil anerkendtes ved forliget fradrag som reklame efter LL § 8 for en skønsmæssigt fastsat del af udgifterne.

Ifølge LL § 8 er der fradrag for udgifter til advokat og revisor, der er afholdt i forbindelse med etablering eller udvidelse af en erhvervsvirksomhed. Det samme gælder gebyrer til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

I det omfang udgifterne efter de hidtil gældende regler må anses for tillæg til købesummen eller som fradrag i salgssummen ved køb og salg af erhvervsvirksomheder, er der ikke fradragsret herfor.

Advokat- og revisorudgifter, der er afholdt inden etablering eller udvidelse af erhvervsvirksomheden, kan først fradrages i det indkomstår, hvor etableringen eller udvidelsen faktisk finder sted. Se nærmere LV E.A.2.1.4.1 ff samt cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 om LL punkt 14.10.

Om transaktionsomkostninger i forbindelse med omdannelse af virksomhed efter VOL, se ØLD i Told Skat Nyt 1992.20.604, (TfS 1992, 155).

Selskabers udgifter i forbindelse med afholdelse af generalforsamling kan fratrækkes ved selskabets opgørelse af den skattepligtige indkomst jf. SL § 6a. Dette gælder dog ikke i særlige tilfælde, hvor udgiften klart har karakter af udbytte, hvilket typisk kan være tilfældet, hvor der er tale om uforholdsmæssige store udgifter i selskaber med en begrænset aktionærkreds.

S. C.1.2.3.1 Selskabstømning, afskrivningsloven

For anparter, overskudsselskaber og underskudsselskaber gælder en række undtagelsesbestemmelser, som udskyder selskabers afskrivningsadgang, herunder adgang til at foretage forskudsafskrivninger, på driftsmidler mv., som erhverves med henblik på udlejning, eller som allerede ved erhvervelsen er udlejet. Bestemmelserne har til formål at modvirke selskabstømning af likvidationsmodne overskudsselskaber med latent skat i forbindelse med salg. Der henvises nærmere om reglerne til E.C .

S. C.1.2.3.2 Investeringsfond, forsøg og forskning samt markedføringsudgifter

Ifølge IFL § 3, stk. 9, kan selskaber, foreninger, institutioner mv., der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, anvende henlæggelser til dækning af afholdte udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, som er omfattet af LL § 8 B, stk. 1. Det samme gælder fradragsberettigede udgifter til markedsføring, der er afholdt i forbindelse med eksport til udlandet (ikke Grønland og Færøerne).

Bestemmelsen indebærer, at selskaber mv., udover den fradragsret, der eksisterer efter LL § 8 B, stk. 1, yderligere får mulighed for at vælge at få indskudte investeringsfondsmidler udbetalt til dækning af afholdte udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed.

Vælger selskabet mv. at få udbetalt indskudte midler, kan selskabet mv. ikke tillige fradrage udgifterne i den skattepligtige indkomst efter LL § 8 B, stk. 1, eller skattelovgivningens almindelige regler. I det omfang de foretagne henlæggelser ikke kan dække udgiften fuldt ud, kan det overskydende beløb fradrages som hidtil efter LL § 8 B, stk. 1. Dette gælder tilsvarende, hvis selskabet mv. alene ønsker at benytte en del af dets investeringsfondshenlæggelser til dækning af udgiften.

En forudsætning for at kunne anvende investeringsfondsmidler til markedsføringsudgifter i forbindelse med eksport til udlandet er, at der skal være tale om udgifter, der i forvejen er fradragsberettigede, samt at udgifterne er afholdt. Udgifterne skal tillige have en direkte forbindelse med den indkomstskabende aktivitet i en igangværende virksomhed. Udgifter til private formål, etableringsomkostninger og formueudgifter kan ikke dækkes gennem indskudte midler. De krav, der stilles, for at en udgift kan anses for omfattet af det almindelige driftsomkostningsbegreb og dermed fradragsberettiget efter SL § 6 eller LL § 8, må derfor være opfyldt, for at investeringsfondsmidler skal kunne hæves.

Det er endvidere en betingelse, at der er tale om udgifter til markedsføring af et produkt i udlandet. Udgifter, der er et led i den almindelige fremstilling eller distribution af et produkt i virksomheden, f.eks. arbejdsløn, er ikke omfattet. Der skal således være tale om udgifter, der afholdes for at opnå, fastholde eller udvide markedsandelen for et produkt på et nyt eller allerede eksisterende marked i udlandet.

Til belysning af, hvilke udgifter, der er omfattet af bestemmelsen, kan nævnes: Udgifter, der afholdes til rejser, reklame, annoncering, kataloger, tilbudsgivning, oversættelser og lignende med det formål at opnå salg af varer og tjenesteydelser i udlandet. Det samme gælder udgifter i forbindelse med afholdelse af og deltagelse i messer eller udstillinger i udlandet. Der tænkes her på lokale- og standudgifter, lønomkostninger mv. Også udgifter til ansættelse af en eksportkonsulent samt udgifter til market research i forbindelse med aflønning af et lokalt agentbureaus eller en lokal kontaktpersons udtalelser om et produkts mulighed for og egnethed til at vinde indpas på et bestemt marked er omfattet. Sådanne udtalelser er ofte nødvendige for at opnå viden om f.eks. specielle lovgivnings- og handelshindringer, bestemte kutymer og sædvaner, klimatisk betingede forhold mv. Et hotel kunne dog ikke anvende investeringsfondsmidler til markedsføringsudgifter i udlandet, Skat 1989.1.76.

Efter bestemmelsen kan selskabet mv. vælge at fratrække udgiften til markedsføring ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst som en driftsomkostning. Selskabet mv. kan endvidere vælge at lade en del af udgiften fratrække som driftsomkostning og få en del af udgiften dækket ved anvendelse af investeringsfondshenlæggelser.

Efter de gældende regler i LL § 8, stk. 4, er adgangen til at fratrække repræsentationsudgifter begrænset. Denne begrænsning skal tilsvarende gælde for så vidt angår adgangen til at hæve indskudte midler til dækning af udgiften.

Se også skd.cirk. nr. 103 af 13. sept. 1988, pkt. 37 og pkt. 38.

Investeringsfondsmidler kan anvendes til virksomhed i udlandet, når indtægten af virksomheden indgår i den danske skatteberegning.

Hvor et EDB-program købes samtidig med EDB-maskinen, kan udgiften til programmet tillægges den afskrivningsberettigede anskaffelsessum for maskinen, og henlæggelser kan anvendes til forlods afskrivning på den samlede anskaffelsessum.

Overførsel af driftsmidler fra blandet eller udelukkende privat benyttelse til udelukkende erhvervsmæssig benyttelse anses i relation til investeringsfondsloven for anskaffelse.

Henlæggelser kan anvendes til forlods afskrivning på driftsmidler, der er erhvervet ved gave eller arv, medmindre arvingen har succederet i afdødes skattemæssige stilling.

En henlæggelse kan benyttes til forlods afskrivning på driftsmidler mv. i en anden virksomhed end den, hvorfra den hidrører.

Interessenter kan anvende deres henlæggelser uafhængigt af hinanden.

Henlagte midler fra en igangværende erhvervsvirksomhed kan også anvendes til forlods afskrivning på driftsmidler, der erhverves i forbindelse med køb af en anden erhvervsvirksomhed.

S. C.1.2.4 Skattefri udbytteindtægter.

S. C.1.2.4.1 Udbytte af egne aktier

De beløb, som aktieselskaber mv. oppebærer som udbytte af egne aktier, medregnes ikke til selskabets skattepligtige indkomst, jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 4. Udbytte, der ikke bliver hævet af aktionæren, og som tilfalder selskabet efter en vis årrække som forældet, er ifølge praksis ikke skattepligtigt for selskabet.

Se nærmere skd.cirk. nr. 136 af 7. nov. 1988, pkt. 47.

S. C.1.2.4.2 Investeringsselskaber SEL 13, stk. 1, nr. 3

I henhold til bestemmelsen i SEL § 13, stk. 1, nr. 3, skal udbytte, som de i SEL § 1, stk. 1, nr. 1, nævnte selskaber modtager fra andre sådanne selskaber, ikke medregnes til den skattepligtige indkomst.

Endvidere er det en betingelse, at det udbyttemodtagende selskab ifølge sine vedtægter er forpligtet til at udlodde de i indkomståret indtjente udbytter inden fristen for indgivelse af selvangivelse for det pågældende indkomstår.

Det udbyttemodtagende selskab må som udgangspunkt ikke eje andre formuegoder end de nævnte værdipapirer.

Selskabet kan dog have bankindestående i et vist omfang. Driften af selskabet vil kræve løbende udbetalinger, ligesom de udbytter, selskabet modtager, ikke nødvendigvis vil blive udloddet straks ved modtagelsen. Selskabet vil endvidere kunne erhverve fast ejendom, hvis formålet alene eller i al væsentlighed er at erhverve lokaler til eget brug. I øvrigt vil selskabet ikke kunne erhverve andre aktiver - herunder almindelige og konvertible obligationer - end de nævnte værdipapirer.

Kravet om udlodning af det indtjente udbytte gælder med de begrænsninger, der følger af aktieselskabslovens regler om adgangen til at udlodde udbytte.

S. C.1.2.4.3 Salg af aktier til det udstedende selskab

Vederlag for aktier, der er solgt til det udstedende selskab, jf. LL § 16 B, stk. 1, anses som udbytte i henhold til SEL § 13, stk. 1, nr. 2.

Efter SEL § 13, stk. 1, nr. 2, er udbytte til moderselskabet skattefrit, når moderselskabet ejer mindst 25% af aktiekapitalen i en sammenhængende periode på mindst 1 år, inden for hvilken periode udbytteudlodningstidspunktet skal ligge. Se endvidere S.C.1.2.4.4 .

Vederlag skal derfor ikke medregnes til moderselskabets skattepligtige indkomst, hvis moderselskabet opfylder ovennævnte betingelser på tidspunktet for salget af aktierne til det udstedende selskab.

S. C.1.2.4.4 Udbytte fra datterselskaber

S. C.1.2.4.4.1 Hovedreglen

Med lov nr. 1026 af 23. dec. 1998 er SEL § 13, stk. 1, nr. 2, ændret således, at der som hovedregel sker en skattemæssig ligestilling af udbytter modtaget fra danske datterselskaber og udbytter modtaget fra udenlandske datterselskaber. Ændringen har virkning fra og med indkomstår, der påbegyndes 1. jan. 1999 eller senere. Det er i denne forbindelse det danske moderselskabs indkomstår, der er relevant.

Efter SEL § 13, stk. 1, nr. 2, er et moderselskabs udbytte fra sit datterselskab som hovedregel skattefrit.

Moderselskabet skal være omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 d, 3 a-5 eller 5 b, og datterselskabet skal være omfattet af SEL § 1, nr. 1 eller 2, eller hjemmehørende i udlandet.

Tilsvarende regler gælder, når udbytter modtages af fonde, jf. FBL § 10. Se S.H.12 .

For det første er det i overensstemmelse med moder/datterselskabsdirektivet (direktiv 90/435/EØF) en betingelse for skattefritagelsen efter SEL § 13, stk. 1, nr. 2, at moderselskabet har ejet mindst 25 pct. af aktie- eller anpartskapitalen i datterselskabet i en sammenhængende periode på mindst et år. Herved forstås ikke et indkomstår eller et kalenderår, men en fortløbende periode på 12 måneder. Udbyttet skal udloddes, dvs. vedtages på datterselskabets generalforsamling, inden for den periode, hvor moderselskabet har ejet aktierne.

Det er ikke nogen betingelse for skattefritagelsen, at moderselskabet har ejet mindst 25 pct. af aktierne i datterselskabet i et år på det tidspunkt, hvor udbyttet udloddes. Skattefritagelsen gælder således for udbytter, der udloddes på et hvilket som helst tidspunkt efter aktieerhvervelsen, under forudsætning af at moderselskabet beholder aktierne i mindst 12 måneder.

For det andet er det en betingelse for skattefritagelsen efter SEL § 13, stk. 1, nr. 2, at aktierne i et udenlandsk datterselskab ikke er omfattet af ABL § 2 a. Se nærmere herom S.C.1.2.4.4.3 .

For alle andre aktier end aktier omfattet af ABL § 2 a er det uden betydning for skattefritagelsen for udbytter i Danmark, hvordan et udenlandsk datterselskab er blevet beskattet i udlandet. Der skal således ikke i disse tilfælde foretages nogen vurdering af, om den selskabsindkomst, der ligger til grund for udbytteudlodningen, er blevet beskattet efter regler, der ikke afviger væsentligt fra de danske.

Se også skm. cirk. nr. 135 af 2. sept. 1999, pkt. 3.

Ved opgørelsen af datterselskabets aktiekapital og moderselskabets aktiepost i datterselskabet bortses fra eventuelle konvertible obligationer, udstedt af datterselskabet, så længe obligationerne ikke er ombyttet med aktier/anparter i selskabet. Indtil dette tidspunkt indgår obligationerne alene i datterselskabets fremmedkapital. Skat 1987.6.451 (SKD).

En aktionærs afkald på vedtægtsbestemt minimumsudbytte til fordel for andre aktionærer indebar en gave til disse andre aktionærer, ikke - via selskabet - et yderligere udbytte. Gaven kunne ikke karakteriseres som udbytte, der i medfør af SEL § 13, stk. 1, nr. 2, ville være fritaget for beskatning, SO 1988.177 (LSR).

Forhøjet udbytte til et moderselskab som følge af medaktionærers udbytteafkald givet som led i en gensidigt bebyrdende aftale mellem datterselskabet og pågældende medaktionærer om salg af datterselskabets egne aktier, blev anset for maskeret udbytte til moderselskabet, og måtte følgelig behandles efter reglerne om skattefrit udbytte, jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 2, se Told Skat Nyt 1992.11.323, (TfS 1992, 287).

TfS 1988, 266. På et selskabs generalforsamling besluttedes det, at de familieforbundne ejere af A-kapitalen (70 pct. af aktiekapitalen) skulle give afkald på en del af deres vedtægtsmæssigt fastsatte udbytte til fordel for det selskab, der ejede B-kapitalen (30 pct.). Et til udbytteafkaldet svarende beløb kunne ikke karakteriseres som skattefrit datterselskabsudbytte, men blev anset som skattepligtig indkomst for det selskab, der ejede B-kapitalen.

S. C.1.2.4.4.2 Fradragskonto

Hvis aktierne i det udenlandske datterselskab er omfattet af ABL § 2 a, skal det danske moderselskab føre en fradragskonto med henblik på at undgå, at der sker dansk beskatning af udbytter og aktieavancer, der vedrører overskud, som allerede har været undergivet dansk beskatning efter reglerne om CFC-beskatning, jf. SEL § 32, stk. 9 og 10.

Om selskaber omfattet af ABL § 2 a se S.C.1.2.4.4.3 . Om SEL § 32 se S.D.4.22 .

Hvis aktierne ikke er omfattet af ABL § 2 a, er der ikke behov for at føre fradragskonto. Dette indebærer i praksis, at der kun skal føres fradragskonto i de tilfælde, hvor en aktionær øger sin ejerandel i det udenlandske finansielle lavskatteselskab fra under 25 pct. til mindst 25 pct. (eller øger sin stemmeandel i selskabet til mere end 50 pct.) og derved bliver CFC-skattepligtig i Danmark af sin andel af det udenlandske selskabs finansielle indkomst. I sådanne tilfælde skal fradragskontoen føres i den karensperiode på tre år, hvor aktierne fortsat er omfattet af ABL § 2 a.

Bestemmelserne i skm. cirk. nr. 82 af 29. maj 1997, pkt. 7.3.5 om fradragskonto, finder med ovennævnte ændring fortsat anvendelse. Endvidere henvises til cirkulærets pkt. 7.3.7. Se også skm. cirk. nr. 135 af 2. sept. 1999, pkt. 3.3.

S. C.1.2.4.4.3 Udbytte fra udenlandske finansielle datterselskaber

Udbytte af aktier omfattet af ABL § 2 a er skattepligtig indkomst for det danske moderselskab, jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 2, sidste pkt.

Der gælder således ikke skattefritagelse for udbytter, som et dansk moderselskab modtager fra udenlandske finansielle datterselskaber i lavskattelande, medmindre den finansielle indkomst ved CFC-beskatning eller på anden måde har været beskattet på et niveau, der ikke er væsentligt lavere end efter danske regler. Om de nærmere regler for opfyldelsen af disse betingelser henvises til S.G om ABL § 2 a. Se også skm. cirk. nr. 135 af 2. sept. 1999, pkt. 6 om ændring af ABL § 2 a.

Hele udbyttet af aktier omfattet af ABL § 2 a er skattepligtigt, jf. LL § 16 A sammenholdt med SEL § 13, stk.1, nr. 2, sidste pkt., og § 13, stk. 3. Hvis et dansk selskab modtager udbytter af sådanne aktier i selskaber, som er eller har været hjemmehørende i udlandet, og udbyttet ikke er omfattet af fritagelsesbestemmelserne i SEL § 13, kan skatteministeren eller den, der bemyndiges dertil, efter ansøgning eftergive det udbyttemodtagende selskab en del af skatten, jf. SEL § 17, stk. 2.

Efter disse bestemmelser kan der højst eftergives et sådant beløb, at den samlede udenlandske og danske skat for det udbyttegivende og udbyttemodtagende selskab af den indkomst, der ligger til grund for udbytteudlodningen, og af udbytterne, kommer til at svare til, hvad de to selskaber samlet skulle have betalt i skat, hvis begge selskaber var blevet beskattet i Danmark.

Lempelsesreglen i SEL § 17, stk. 2, gælder uanset ejerandelens størrelse. For udenlandske selskaber, der bliver undergivet tvungen sambeskatning med et dansk selskab (CFC-beskatning), medfører reglerne om fradragskonto i praksis, at lempelse efter SEL § 17, stk. 2, kun bliver aktuel i tilfælde, hvor det udenlandske finansielle lavskatteselskab inden for den treårige karensperiode udlodder udbytte på grundlag af finansiel indkomst, der hidrører fra tiden før selskabets finansielle indkomst blev omfattet af CFC-beskatningen.

Efter SEL § 17, stk. 3, bestemmes, at hvis der med den fremmede stat, med Grønland eller med Færøerne er indgået overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, skal der ikke ved opgørelsen af det beløb, der kan eftergives, jf. SEL § 17, stk. 2, kunne indregnes større skattebeløb end dem, som denne stat, Grønland eller Færøerne efter overenskomsten har et ubetinget krav på at oppebære.

Se også skm. cirk. nr. 135 af 2. sept. 1999, pkt. 3.4.

S. C.1.2.4.5 Udbytte fra ikkedatterselskaber

Som det er tilfældet i moder/datterselskabsforhold, se herom S.C.1.2.4.4 , er der også med lov nr. 1026 af 23. dec. 1998 som hovedregel sket en skattemæssig ligestilling af udbytter modtaget fra danske og udenlandske selskaber, hvor det udbyttemodtagende selskab besidder mindre end 25 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab. Ændringen har virkning fra og med indkomstår, der påbegyndes 1. jan. 1999 eller senere.

Tilsvarende gælder for fonde, jf. FBL § 10. Se S.H.12 .

Efter SEL § 13, stk. 3, skal selskaber som nævnt ovenfor medregne 66 pct. af udbyttebeløbet i den skattepligtige indkomst, når udbyttet modtages fra selskaber m.v., der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 1, 2, 4 eller 5 a, eller som er hjemmehørende i udlandet. Dette gælder dog kun, når aktierne i det udbyttegivende selskab ikke er omfattet af ABL § 2 a eller § 3.

Udbytter fra udenlandske selskaber, der er omfattet af bestemmelsen, er skattefri, uanset hvordan det udenlandske selskabs indkomst er blevet beskattet i udlandet.

Skattefritagelsen for udbytter fra udenlandske selskaber gælder ikke, hvis de udenlandske aktier er omfattet af ABL § 2 a. I så fald er hele udbyttebeløbet skattepligtig indkomst for det udbyttemodtagende selskab, og skatten kan nedsættes efter bestemmelserne i SEL § 17, stk. 2. Se nærmere herom S.C.1.2.4.4.2 .

Se også skm. cirk. nr. 135 af 2. sept. 1999, pkt. 4.

Begrænset fradrag for tab på aktier	Tab ved salg af aktier i et datterselskab eller ved likvidation af datterselskabet kan kun fradrages i det omfang, tabet overstiger de skattefri udbytter, som moderselskabet har modtaget fra det pågældende datterselskab, jf. ABL § 6, stk. 6. I modsat fald kunne der opnås fradrag for tab, som ikke er lidt i realiteten, fordi det modsvares af et skattefrit udbytte. Bestemmelsen omfatter også, jf. sidste pkt. i ABL § 6, stk. 6, udbytte, som er delvist fritaget for beskatningen ved, at kun 66 pct. af udbyttebeløbet medregnes ved indkomstopgørelsen. Tabsbegrænsningen omfatter kun den del på 34 pct. af udbyttet, som ikke er blevet medregnet ved indkomstopgørelsen.

S. C.1.2.4.6 Udbytte fra udloddende investeringsforeninger

SEL § 13, stk.	SEL § 13, stk. 4-7 , indeholder reglerne om beskatning hos selskaber af udbytter, herunder udlodninger fra udloddende investeringsforeninger.

SEL § 13, stk. 4	"Udlodninger fra udloddende investeringsforeninger, jf. LL § 16 C, stk. 1, er skattefri for modtageren i det omfang, der fremgår af stk. 5 og 6. Skattefriheden gælder dog ikke, såfremt de beviser for indskud i investeringsforeninger, udlodningen hidrører fra, er omfattet af ABL § 3." Hensigten er, at skattefriheden skal omfatte gevinst ved afståelse af aktier, der omfattes af ABL § 4, dvs. aktier, som investeringsforeningen afstår efter en ejertid på tre år eller mere. Det præciseres i 2. pkt., at skattefriheden ikke gælder for selskaber mv., der er næringsdrivende med køb og salg af aktier, jf. ABL § 3.
SEL § 13, stk. 5	"Den skattefri del af udlodningerne efter stk. 4 opgøres som forskellen mellem på den ene side udlodningerne og på den anden side den del af udlodningerne, som hidrører fra foreningens minimumsudlodning beregnet efter LL § 16 C, stk. 2-6." Her fastslås det, at den skattefri del af udlodningen er det, der bliver tilbage efter fradrag af den del af udlodningen, der skulle være beskattet, hvis et selskab havde foretaget sådanne investeringer direkte.
SEL § 13, stk. 6	"Uanset stk. 5 kan den skattefri del af de samlede udlodninger efter stk. 4 dog ikke overstige foreningens positive nettogevinster ved afståelse af aktier omfattet af ABL § 4 i det indkomstår, de pågældende udlodninger vedrører. De i l. pkt. omhandlede nettogevinster opgøres under anvendelse af ABL § 4, stk. 1." Her fremgår det, at den skattefri del af udlodningen ikke kan overstige investeringsforeningens positive nettogevinster på aktier, der omfattes af ABL § 4. Nettogevinsterne opgøres efter de regler, der gælder for personer ved direkte investeringer. Et nettotab på unoterede aktier modregnes i nettogevinster på børsnoterede aktier. Der er tale om to maksimeringsregler således, at den skattefri del af udlodningen udgør det mindste af de beløb, som opgøres efter henholdsvis stk. 5 og 6. Stk. 6 medfører, at investeringsforeningen ikke kan foretage skattefri udlodning af formuen. Det skyldes, at formuen kan bestå af elementer, der ved udlodning vil være skattepligtige for selskaber.
SEL § 13, stk. 7	"Stk. 3 finder tilsvarende anvendelse på den del af udlodningerne fra udloddende investeringsforeninger, jf. LL § 16 C, stk. 1, der opgøres som forskellen mellem på den ene side den skattepligtige del af udlodningerne og på den anden side den del af udlodningerne, som hidrører fra foreningens nettoindtægter omfattet af LL § 16 C, stk. 3, nr. 1-8 og 10, nedsat efter LL § 16 C, stk. 4, l. og 3. pkt., stk. 5, nr. 1 og 3, og stk. 6, jf. stk. 4, l. og 3. pkt. Den i l. pkt. omhandlede del af udlodningerne kan dog ikke overstige den del af udlodningerne, som hidrører fra foreningens indtægter omfattet af LL § 16 C, stk. 3, nr. 9, nedsat efter LL § 16 C, stk. 5, nr. 2. Stk. 3 finder dog ikke anvendelse, hvis de beviser for indskud i investeringsforeninger, udlodningerne hidrører fra, er omfattet af ABL § 3." Efter stk. 7 beskattes kun 66 pct. af den del af udlodningen, der kan henføres til investeringsforeningens udbytter af aktier mv. i danske aktieselskaber mv. og udenlandske selskaber, der ikke er omfattet af ABL § 2 a, jf. SEL § 13, stk. 3. Det præciseres i 2. pkt., at skattefriheden ikke gælder for selskaber m.v., der er næringsdrivende med køb og salg af aktier, jf. ABL § 3.

S. C.1.3 Specielle selskaber

Foruden de i det foregående omtalte almindelige og specielle regler for indkomstopgørelse, som alle aktie- og anpartsselskaber mv. er undergivet, gælder for nogle selskaber særlige regler, enten med baggrund i lovgivningen eller i henhold til skattemyndighedernes praksis.

S. C.1.3.1 Banker

Banker skal være organiserede som aktieselskaber og må som hovedregel alene drive pengeinstitutvirksomhed. Ved pengeinstitutvirksomhed forstås varetagelse af funktioner i forbindelse med omsætningen af penge, kreditmidler og værdipapirer og dermed forbundne serviceydelser.

Banker har mulighed for midlertidigt at drive anden virksomhed til afvikling af forud indgåede engagementer og mhp. medvirken ved omstrukturering af erhvervsvirksomheder. Indberetning herom skal gives til Finanstilsynet. Pengeinstitutterne kan endvidere drive anden virksomhed, der er accessorisk til pengeinstitutvirksomhed. Finanstilsynet kan bestemme, at den accessoriske virksomhed skal udøves af et andet selskab. Endelig må pengeinstitutterne gennem datterselskaber drive forsikrings- og realkreditvirksomhed.

Omsætning i forbindelse hermed må derfor henregnes under bankens næring.

Aktier	For bankers beholdning af aktier vil udgangspunktet herefter normalt være, at der er tale om næringsaktier. Om undtagelser herfra og om reglerne for næringsaktier i øvrigt, herunder opgørelse af fortjeneste og tab henvises til afsnit S.G.

S. C.1.3.1.1 SEL § 13 B

SEL § 13 B omhandler bl.a. pengeinstitutters puljeindlån.

Pengeinstitutters puljeindlån. SEL 13 B, stk. 1	Efter SEL § 13 B, stk.1 skal pengeinstitutter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ikke medregne afkast af værdipapirer, der ligger til grund for puljeindlån, jf. realrenteafgiftslovens § 3, stk. 2, og stk. 3, nr. 8, eller beløb, der overføres fra indlånskonti til udligning af negativt puljeafkast. Pengeinstitutter kan ikke foretage fradrag ved tilskrivning af puljeafkast til pensionsopsparernes indlånskonti. Ved lov nr. 430 af 26. juni 1998 om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove (konsekvensændringer i forbindelse med gennemførelsen af PAL og ophævelse af realrenteafgiftsloven) ændres formuleringen af SEL § 13 B, stk. 1, 1. pkt. Ifølge § 8 i loven skal ændringen først have virkning fra og med indkomståret 2000. For selskaber, der anvender reglerne i PAL fra og med indkomståret 1999, har ændringen dog virkning fra og med indkomståret 1999. SEL § 13 B, stk. 1 vil herefter være sålydende: "Pengeinstitutter skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ikke medregne afkast af værdipapirer, der ligger til grund for puljeindlån, jf. PAL § 2, stk. 2, og stk. 3, nr. 8, eller beløb, der efter PAL § 30 A overføres fra indlånskonti til udligning af negativt puljeafkast. Pengeinstitutter kan ikke foretage fradrag ved tilskrivning af puljeafkast til pensionsopsparernes indlånskonti."
SEL § 13 B, stk. 3	Efter SEL § 13 B, stk. 3, skal afkast af aktiver i puljer i et pengeinstitut, der overføres til dækning af administrationsomkostninger mv., medregnes ved opgørelsen af pengeinstituttets skattepligtige indkomst.

S. C.1.3.1.2 Hensættelser til imødegåelse af tab på udlån og garantier

For pengeinstitutter, særlige kreditinstitutter og børsmæglerselskabers hensættelse til imødegåelse af tab på udestående fordringer og garantier mv. har Ligningsrådet vedtaget følgende anvisning:

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal der som udgangspunkt være overensstemmelse mellem hensættelser til imødegåelse af tab på udlån og garantidebitorer samt korrespondentmellemværender opgjort efter reglerne i Finanstilsynets bekendtgørelse om pengeinstitutters regnskabsaflæggelse mv. af 28. nov. 1989 og Finanstilsynets bekendtgørelse af 21. dec. 1987 om visse kreditinstitutters regnskabsaflæggelse og de tilsvarende skattemæssige hensættelser. For børsmæglerselskaber skal der som udgangspunkt være overensstemmelse mellem hensættelse til imødegåelse af tab på tilgodehavender i penge- og kreditinstitutter og andre børsmæglerselskaber mv. opgjort efter Finanstilsynets regnskabsbekendtgørelse af 12. aug. 1988 og de tilsvarende skattemæssige hensættelser.

Udgangspunktet om ensartede regnskabs- og skattemæssige hensættelser på udlån og garantidebitorer mv. fraviges, såfremt de regnskabsmæssige hensættelser overstiger de krav, som følger af nævnte bekendtgørelser.

Udgangspunktet kan ligeledes fraviges i de tilfælde, hvor Finanstilsynet har krævet ekstraordinær store hensættelser ud fra en likvidationsbetragtning.

Kontrol med hensættelserne foretages af Told- og Skattestyrelsen eller af told- og skatteregionerne. Størrelsen af de foretagne hensættelser og konstaterede tab skal fremgå af et bilag vedlagt selvangivelsen, f.eks. i form af formular F.B.27.

Anvisningen omfatter banker, sparekasseaktieselskaber og sparekasser, visse kreditinstitutter og børsmæglerselskaber samt disse virksomheders datterselskaber og udenlandske filialer, ligesom udenlandske pengeinstitutters filialer i Danmark er omfattet.

Til anvisningens punkt 1 kan det oplyses, at bestemmelserne om værdiansættelse af debitorer i Finanstilsynets bekendtgørelse om pengeinstitutters regnskabsaflæggelse blev ændret i 1994 således, at der skal foretages en opdeling i A-hensættelser og B-hensættelser. Rådet har tiltrådt, at anvisningen foreløbig videreføres uændret. Der skal således ikke ved afgørelsen af de skattemæssige hensættelser skelnes mellem A- eller B-hensættelser.

Ved lov nr. 911 af 16. dec. 1998 (Hensættelser i penge- og realkreditinstitutter m.fl.) er praksis med visse justeringer lovfæstet i KGL § 25, stk. 6, hvorefter pengeinstitutter m.fl. kan lægge regnskabsmæssige henlæggelser til grund ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Ændringsloven forudsætter en samtidig ophævelse af Ligningsrådets anvisning for pengeinstitutter m.fl. Skatteministeren er bemyndiget til at fastsætte tidspunktet for lovens ikrafttræden, hvilket endnu ikke er sket.

Der henvises i øvrigt til cirkulære nr. 35 af 16/3 1995 om den skattemæssige behandling af udvalgte forhold i forbindelse med overdragelse af pengeinstitutvirksomhed.

S. C.1.3.2 Forsikringsselskaber

Forsikringsselskaber, der er omfattet af selskabsskatteloven, beskattes af gevinster og tab på fordringer og gæld efter reglerne i kursgevinstloven, jf. KGL § 2.

Forsikringsselskabers beholdning af aktier betragtes i almindelighed som anlægsaktiver og er således omfattet af de almindelige aktionærbeskatningsregler.

S. C.1.3.2.1 Gevinst og tab omfattet af KGL

KGL § 25	Forsikringsselskaber skal som udgangspunkt ligesom andre selskaber omfattet af kursgevinstloven medregne gevinst og tab på fordringer og gæld efter realisationsprincippet, jf. KGL § 25. Se nærmere herom S.C.1.3.3 og A.D.2. . Forsikringsselskaber er således også som udgangspunkt omfattet af reglen i KGL § 25, stk. 5, hvorefter skatteministeren kan tillade afvigelse fra realisationsprincippet. Denne kompetence er henlagt til Told- og Skattestyrelsen, jf. § 6, stk. 1, nr. 4, i bek. nr. 1070 af 17. dec. 1999 (sagsudlægningsbekendtgørelsen).
Livsforsikringsselskaber - KGL § 28	Til og med indkomståret 2001 skal livsforsikringsselskaber efter reglerne i KGL § 28, stk. 1, anvende realrenteafgiftslovens principper ved opgørelsen af gevinst og tab på fastforrentede fordringer. Ifølge bemærkningerne til bestemmelsen betyder dette, at livsforsikringsselskaber ved opgørelsen af gevinst og tab skal anvende den matematiske kursopskrivningsmetode på obligationer i danske kroner, og at kursgevinster og -tab, der realiseres ved salg, skal indgå på en særlig saldo - den såkaldte 20 pct.s saldo. For fordringer i fremmed valuta skal lagerprincippet anvendes. Efter KGL § 28, stk. 2, skal livsforsikringsselskaber ved opgørelsen af gevinst og tab på indeksregulerede obligationer medregne urealiserede ændringer i kursværdien som følge dels af forkortelsen af restløbetiden, dels af indeksreguleringen. Herudover medregnes realiserede gevinster og tab. Ved opgørelsen skal selskaberne anvende de regnskabsmæssige opgørelsesprincipper, der er fastsat af Finanstilsynet. Livsforsikringsselskaberne skal anvende de nævnte opgørelsesprincipper og kan ikke opnå tiladelse til at anvende andre opgørelsesmåder. De kan således heller ikke anvende opgørelsesmåderne efter KGL § 25, jf. ovenfor. Se i øvrigt også A.D.2 .

S. C.1.3.2.2 Forsikringsselskabers indkomstopgørelse

Livsforsikringsselskaber - SEL § 13 B, stk. 2	Efter SEL § 13 B, stk. 2, skal livsforsikringsselskaber ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ikke medregne præmier eller afkast af værdipapirer, der opspares i investeringsfonde tilknyttet klasse III-livsforsikringer. Livsforsikringsselskaber kan ikke foretage fradrag ved udbetaling af beløb opsparet i investeringsfonde.
Livsforsikringsselskaber - SEL § 13 B, stk. 3	Efter SEL § 13 B, stk. 3, skal afkast af aktiver i investeringsfonde i et livsforsikringsselskab, der overføres til dækning af administrationsomkostninger m.v., medregnes ved opgørelsen af livsforsikringsselskabets skattepligtige indkomst.
Sikkerhedsfondshenlæggelser - SEL § 13 C	Der kan ikke fradrages beløb, der henlægges til sikkerhedsfonds. Efter SEL § 13 C skal der efter nærmere regler ske beskatning af den del af et forsikringsselskabs ubeskattede sikkerhedsfondshenlæggelser, som ikke er anvendt ultimo 1994. Nedbringes sikkerhedsfondshenlæggelsen helt eller delvis, herunder ved overdragelse, medregnes et tilsvarende beløb ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst for det pågældende indkomstår, jf. SEL § 13 C, stk. 1, 3. pkt. Ved overdragelse af forsikringer, som den 31. dec. 1994 var omfattet af PBL kapitel 1, og som ikke er blevet aktuelle inden den 1. juli 1996, fra et skadesforsikringsselskab til et livsforsikringsselskab, finder stk. 1, 3. pkt., ikke anvendelse på en samtidig overdragelse af sikkerhedsfondshenlæggelser til livsforsikringsselskabets sikkerhedsfond, jf. SEL § 13 C, stk. 2, 1. pkt. Bestemmelserne i SEL § 13 C, stk. 1, 3. pkt., og stk. 2, 1. pkt., skal forstås således, at der ikke sker beskatning af en sikkerhedsfondshenlæggelse i tilfælde, hvor der i forbindelse med overdragelse af forsikringer fra et skadesforsikringsselskab til et livs- eller pensionsforsikringsselskab til skadesforsikringsselskabets frie reserver overføres en forholdsmæssig andel af skadesforsikringsselskabets sikkerhedsfonde, der vedrører de overdragne forsikringsandele, samtidig med at der oprettes tilsvarende sikkerhedsfonde i det livs- eller pensionsforsikringsselskab, som modtager de overdragne forsikringer.
Hensættelser til de forsikrede - SEL § 13, stk. 2	Efter SEL § 13, stk. 2, kan forsikringsselskaber ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrage beløb, der hensættes til dækning af forpligtelserne over for de forsikrede (præmiehensættelser, livsforsikringshensættelser, erstatningshensættelser, udjævningshensættelser og bonusudjævningshensættelser). Dog kan der ikke foretages fradrag for beløb, der hensættes til dækning af forpligtelserne vedrørende opsparing i investeringsfonde, jf. SEL § 13 B, stk. 2. Forsikringsselskabers fradrag efter SEL § 13, stk. 2, opgøres nærmere efter reglerne i SEL § 13, stk. 8-13. Se herom nedenfor.

S. C.1.3.2.3 Fradragsbegrænsning - SEL § 13, stk. 8-13

Fradragsbegrænsningen blev indført ved lov nr. 420 af 26. juni 1998. Ved denne lov blev forsikringsselskabers fradrag for udbetalinger til de forsikrede, fradrag for hensættelser efter SEL § 13, stk. 2, 1. pkt., og for livsforsikringsselskabers vedkommende også fradrag for realrenteafgift begrænset med virkning fra og med indkomståret 1998.

Ved lov nr. 387 af 2. juni 1999 er reglerne justeret som hovedregel ligeledes med virkning fra og med indkomståret 1998. Efter denne lovændring, som først og fremmest indebærer en justering af reglerne om fradragsbegrænsning for skadesforsikringsselskaber, er reglerne for indkomstårene 1998 og 1999 som beskrevet nedenfor.

Udgangspunktet - SEL § 13, stk. 8 , 1. pkt.	Efter SEL § 13, stk. 8 , 1. pkt., anses udbytter og aktie- og ejendomsavancer, som ikke skal medregnes til et forsikringsselskabs eller til et dermed sambeskattet datterselskabs skattepligtige indkomst, og derefter udbytter, der er skattefritaget efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, i størst muligt omfang for medgået til udbetalinger til de forsikrede, til de i SEL § 13, stk. 2, 1. pkt., nævnte hensættelser og til realrenteafgift, før disse beløb fragår i den skattepligtige indkomst. Ved opgørelsen over udbytter og avancer, der anvendes ved fradragsbegrænsningen for indkomståret 1998, men ikke for indkomståret 1999, medregnes også udbytter omfattet af lempelsesreglen i tidligere gældende SEL § 17, stk. 2, som affattet før bestemmelsen blev ophævet ved § 1 nr. 6, i lov nr. 1026 af 23. dec. 1998 med virkning fra og med indkomstår, der påbegyndes den 1. jan. 1999 eller senere, jf. § 5, stk. 2, 2. pkt., i lov nr. 387 af 2. juni 1999. Bestemmelsen i SEL § 13, stk. 8 , 1. pkt., er en prioriteringsregel, der indebærer, at forsikringsselskaber ved opgørelsen af indkomsten først kan få fradrag for udbetalinger og hensættelser til de forsikrede og for realrenteafgift, når summen af disse beløb overstiger summen af forsikringsselskabets eller et dermed sambeskattet datterselskabs skattefri udbytter og aktie- og ejendomsavancer, herunder skattefri gevinster på investeringsbeviser. Prioriteringen består i, at selskabets skattefri indtægter skal medgå til de udgifter, der ellers ville være fradragsberettigede. Der kan herefter kun opnås fradrag, hvis de fradragsberettigede udgifter overstiger de skattefri indtægter. Begrundelsen for også at inddrage de skattefri udbytter og avancer hos datterselskaber, som er sambeskattet med et forsikringsselskab, er, at forsikringsselskaber ellers ville kunne undgå den tilsigtede begrænsning af fradragene ved at placere aktier m.v. i sambeskattede selskaber, som ikke er forsikringsselskaber. Først begrænses fradragene for udbetalinger og hensættelser til de forsikrede og fradraget for realrenteafgift med et beløb svarende til summen af indtægter i form af skattefri udbytter og skattefri aktie- og ejendomsavancer hos forsikringsselskabet eller hos et eller flere datterselskaber, som indgår i sambeskatningsforhold med forsikringsselskabet. Derefter begrænses fradragene med et beløb svarende til eventuelle udbytter, der er skattefritaget efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Ved begrænsningen af fradragene for indkomståret 1998, men ikke for indkomståret 1999, anvendes tillige udbytter omfattet af SEL § 17, stk. 2, som affattet før ophævelsen ved lov nr. 1026 af 23. dec. 1998, jf. ovenfor. Der er ikke givet en bestemt rækkefølge, hvorefter visse fradrag skal begrænses før andre. Det enkelte forsikringsselskab kan følgelig selv vælge rækkefølgen for begrænsning af fradrag for udbetalinger, hensættelser og realrenteafgift. Ved § 5, stk. 4, i lov nr. 959 af 20. dec. 1999 er der indført en overgangsordning, der alene skal gælde for indkomståret 1999. Overgangsordningen har til formål at skabe samme rammer for 5 pct.-afgiften af aktieafkast, som skal gælde for 5 pct.-skatten af aktieafkast fra og med indkomståret 2000. Overgangsordningen har to elementer i sig. For det første har forsikringsselskaberne mulighed for ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst at fradrage betalt 5 pct.-afgift på samme måde, som realrenteafgiften efter gældende praksis kan fradrages. For det andet skal 5 pct.-afgiften medregnes i forsikringsselskabernes fradragsbegrænsning, ligesom det er tilfældet med realrenteafgiften.
Udbytter og avancer af datterselskabsaktier ved sambeskatning - SEL § 13, stk. 8 , 2. pkt.	Efter SEL § 13, stk. 8 , 2. pkt., skal udbytter og avancer vedrørende datterselskabsaktier ikke indgå i opgørelsen af forsikringsselskabets skattefri udbytter og avancer. Det er en betingelse herfor, at selskaberne er sambeskattede. Sådanne udbytter og avancer medvirker således ikke til at reducere forsikringsselskabets fradrag. Baggrunden for bestemmelsen er for det første, at skattepligtig indtjening i et sambeskattet datterselskab indgår i sambeskatningsindkomsten for den pågældende koncern samtidig med, at indtjeningen i datterselskabet fratrukket dette selskabs del af koncernens skat fremkommer som skattefri aktieindkomst hos forsikringsmoderselskabet. Uden bestemmelsen i stk. 8 , 2. pkt., ville sådan indtjening i datterselskabet, der allerede indgår i sambeskatningsindkomsten, også indgå i opgørelsen af de skattefri indtægter, som reducerer fradraget efter stk. 8, 1. pkt. For det andet skal bestemmelsen ses på baggrund af, at skattefri indtjening i et sambeskattet datterselskab til forsikringsselskabet ville blive talt med to gange uden bestemmelsen, nemlig først ved opgørelsen af skattefri indtægter i datterselskabet og derpå som værdistigning på og udbytter af datterselskabsaktierne ved opgørelsen af skattefri indtægter i moderselskabet.
Salg af aktier og fast ejendom - SEL § 13, stk.	Efter SEL § 13, stk. 8

STV nr 20028 af 01/01/1999

Indholdsfortegnelse

Se henvisninger

, 3. pkt.

og tilsvarende tillægges summen af de nævnte udbytter og avancer et eventuelt fradragsberettiget tab ved salget.

Reduktionen med en eventuel skattepligtig fortjeneste har til formål at sikre en efterregulering i de tilfælde, hvor lagerprincippet løbende har ført til en fradragsbegrænsning, men hvor der på grund af en ejertidsafhængig beskatning konstateres en skattepligtig fortjeneste ved realisation. Der er således tale om et værn mod dobbeltbeskatning.

Hvis der konstateres et fradragsberettiget tab ved realisation, og dette tab allerede er fratrukket ved indkomstopgørelsen efter lagerprincippet, skal der på tilsvarende måde ske en regulering i forbindelse med realisationen. For at sikre, at tabet ikke fradrages to gange, skal det realiserede tab tillægges det beløb, der giver anledning til fradragsbegrænsning. Gevinst og tab behandles hver for sig i relation til bestemmelsen i § 13, stk. 8, 3. pkt.

Ved ovennævnte reguleringer medregnes alene fortjeneste eller tab, der vedrører perioden efter den 1. januar 1998, jf. ikrafttrædelsesbestemmelsen i § 3, stk. 3, i lov nr. 420 af 26. juni 1998,

som ændret ved § 2 i lov nr. 387 af 2. juni 1999.

Loft over fradragsbegrænsning for skadesforsikringsselskaber - SEL § 13, stk. 9, 1. pkt.

Efter SEL § 13, stk. 9, 1. pkt., kan reduktionen af fradragsretten opgjort efter reglerne i stk. 8, jf. ovenfor, i skadesforsikringsselskaber højst udgøre den del af selskabets skattefri og lempelsesberettigede udbytter og avancer mm., der svarer til det beløb, hvormed selskabets udbetalinger og hensættelser til de forsikrede og øvrige fradragsberettigede omkostninger overstiger selskabets skattepligtige præmieindtægter med tillæg af 50 pct. af den forsikringstekniske rente for egen regning.

Formålet med SEL § 13, stk. 9, 1. pkt., er for skadesforsikringsselskabernes vedkommende at få adskilt den del af investeringsafkastet, der vedrører selve forsikringsvirksomheden, fra den del, der kan siges at indgå i den almindelige formuepleje.

For skadesforsikringsselskaber skal der på den ene side ikke kunne ske en skatteteknisk nedbringelse af beskatningsgrundlaget, når fradragsberettigede forsikringsudgifter kan afholdes med skattefri indkomster. Derfor skal der ske fradragsbegrænsning med den del af de skattefri indkomster, der kan indgå i forsikringsvirksomheden.

På den anden side skal den del af de skattefri indkomster, der ikke indgår i forsikringsvirksomheden, forblive skattefri som i andre selskaber.

Selve skadesforsikringsvirksomhedens indtægtsside består af præmieindtægterne. Hertil lægges efter SEL § 13, stk. 9, 1. pkt., et beløb svarende til 50 pct. af den forsikringstekniske rente for egen regning. Den forsikringstekniske rente for egen regning er udtryk for, at en del af indtægterne af forsikringsvirksomheden hidrører fra forrentning af indbetalte præmiebeløb, der først på et senere tidspunkt vil blive modsvaret af erstatningsudbetalinger m.v. Der skal alene medregnes 50 pct. af den forsikringstekniske rente for egen regning, fordi højst 50 pct. af de aktiver, der ligger til dækning for forsikringshensættelserne, må placeres i aktier mv. Reglerne om opgørelsen af den forsikringstekniske rente er fastsat i Finanstilsynets bek. af 16. dec. 1994 i §§ 10, stk. 1 - 3.

Udgiftssiden består af hensættelser og udbetalinger til de forsikrede samt øvrige driftsomkostninger.

Hvis de samlede forpligtelser over for de forsikrede og øvrige driftsomkostninger overstiger præmieindtægterne tillagt 50 pct. af den forsikringstekniske rente for egen regning, anses selve forsikringsvirksomheden for at give underskud, der er dækket af skattefri finansielle indkomster.

Kontoordning for skadesforsikringsselskaber - SEL § 13, stk. 9, 2.-4. pkt.

For at sikre at forholdet mellem skattefri indkomster og underskud i forsikringsvirksomheden udjævnes fra år til år, er der i SEL § 13, stk. 9, 2.-4. pkt., fastsat regler om en kontoordning for skadesforsikringsselskaber.

Der skal føres en konto over skadesforsikringsselskabernes akkumulerede skattefri indkomster med fradrag for tilsvarende tab (finanskonto).

Der skal også føres en konto over de beløb, hvormed selskabets hensættelser og udbetalinger til de forsikrede samt øvrige driftsomkostninger overstiger selskabets skattepligtige præmieindtægter og 50 pct. af den forsikringstekniske rente for egen regning (driftskonto).

Saldoen på driftskontoen er udtryk for det underskud eller overskud, forsikringsvirksomheden giver. Hvis saldoen på denne konto er positiv, er det udtryk for, at der er trukket på de finansielle indkomster, hvilket kan give anledning til, at selskabets beskatningsgrundlag nedbringes via skattetekniske underskud.

Hvis saldoen på driftskontoen er positiv, og finanskontoen også er positiv, anvendes det mindste af de to beløb ved opgørelsen af den maksimerede fradragsbegrænsning efter reglerne i stk. 9, 1. pkt., jf. ovenfor. Saldiene på begge konti nedsættes med det beløb, der anvendes på denne måde, hvorefter de resterende saldi overføres til det efterfølgende indkomstår.

I tilfælde, hvor den positive saldo på driftskontoen er større end saldoen på finanskontoen, er det overskydende beløb udtryk for, hvor stor en del af det forsikringsmæssige underskud, der kan siges at være afholdt af beskattede indkomster, hvorfor der gives fradrag for udbetalingen/ hensættelsen. Saldoen på finanskontoen bliver herefter 0, som videreføres til næste år.

Hvis den positive saldo på driftskontoen er mindre end saldoen på finanskontoen, er det udtryk for, at de skattefri indkomster overstiger underskuddet i forsikringsvirksomheden. Det overskydende beløb er skattefrit porteføljeafkast. Beløbet fremføres dog til næste år, således at der sker fradragsbegrænsning, hvis beløbet efterfølgende medgår til finansiering af underskud i forsikringsvirksomheden.

Den til enhver tid værende saldo på finanskontoen repræsenterer de akkumulerede porteføljeafkast, der er skattefri som følge af, at de ikke er medgået til finansiering af underskud i forsikringsvirksomheden. Hvis saldoen er negativ, er det udtryk for, at der er et nettotab, der ikke er fradragsberettiget. Nettotabet modregnes dog i efterfølgende skattefri indkomster, der reducerer eller udligner den negative saldo, hvorved en eventuel efterfølgende fradragsbegrænsning bliver mindre. Herved behandles nettotabet parallelt med den modsvarende avance.

Hvis saldoen på driftskontoen er negativ eller 0, er det udtryk for, at præmieindtægterne og den medregnede del af den forsikringstekniske rente for egen regning dækker forpligtelserne over for de forsikrede. Der er således ikke anvendt andre finansielle indkomster til forsikringsdriften end den beregnede del af den forsikringstekniske rente for egen regning, hvorfor der ikke sker fradragsbegrænsning.

Den negative saldo på driftskontoen skal således ikke give anledning til bevægelser på kontoen med de skattefri indkomster. Den negative saldo overføres til næste år. Herved giver den anledning til mindre fradragsbegrænsning, hvis forsikringsvirksomheden i efterfølgende år giver underskud.

Samlet opgørelse for sambeskattede forsikringsselskaber - SEL § 13, stk. 10

Efter SEL § 13, stk. 10, 1. pkt. foretages en samlet opgørelse af skattefri og lempelsesberettigede udbytter og avancer mm., jf. § 13, stk. 8, hvis et forsikringsselskab er sambeskattet med et andet forsikringsselskab.

Reglen sikrer, at der ikke sker fradragsbegrænsning flere gange med den samme indkomst i en kæde af sambeskattede forsikringsselskaber, når denne indkomst afgives opad i kæden i form af udbytter og avancer (værdistigninger). Dette ville ellers udgøre en form for dobbeltbeskatning. Der sikres imod denne dobbeltbeskatning ved, at der foretages en samlet opgørelse af selskabernes skattefri indkomster på samme måde, som hvis der var tale om ét selskab.

Efter stk. 10, 2. pkt., fordeles det opgjorte beløb forholdsmæssigt mellem forsikringsselskaberne, hvorefter der foretages fradragsbegrænsning efter stk. 8 henholdsvis stk. 9.

Efter reglen skal der ses bort fra de koncerninterne skattefri indkomster - såvel i opgørelsen af det samlede beløb som i fordelingen heraf.

Det samlet opgjorte beløb skal fordeles mellem forsikringsselskaberne i forhold til det, de har bidraget med.

Ved fordelingen af et samlet opgjort positivt beløb forudsættes det, at beløbet som udgangspunkt kun fordeles forholdsmæssigt til de selskaber, hvis egen opgørelse er positiv.

Er det opgjorte beløb negativt, fordeles det ligeledes forholdsmæssigt mellem de selskaber, hvis egen opgørelse er negativ. Et negativt beløb behandles tillige efter bestemmelsen i stk. 12, jf. nedenfor, hvilket indebærer, at det negative beløb skal fragå i forsikringsselskabernes opgørelse for efterfølgende indkomstår.

Er den samlede opgørelse lig nul, er der ikke et beløb at fordele.

Efter stk. 10, 3. pkt., skal forsikringsselskaber, der ved den forholdsmæssige fordeling udnytter et andet forsikringsselskabs tab, godtgøre sidstnævnte selskab den skattemæssige værdi af tabet. Godtgørelsen har ikke skattemæssige konsekvenser for selskaberne, jf. stk. 10, 4. pkt.

Formålet med stk. 10, 3. og 4. pkt., er at sikre, at den forholdsmæssige fordeling af fradragsbegrænsning mellem forsikringselskaber ikke fører til, at et selskab med positive skattefri indkomster udnytter et tab i et andet selskab omfattet af sambeskatningen, uden at sidstnævnte selskab får kompensation herfor.

Udligningen mellem selskaberne er fastsat i overensstemmelse med fremgangsmåden i sambeskatningsvilkår 2.5.2, jf. TSS-cirk. 1998-40.

Udligningen indebærer, at det er muligt for selskaberne at placere skatten under hensyn til, at der indgår positive og negative komponenter i den samlede opgørelse. Sigtet hermed er, at skattereglerne ikke hindrer muligheden for ligelig fordeling af overskud blandt de berettigede parter efter de forhold, hvormed de har bidraget til overskudsdannelsen (kontributionsprincippet).

Stk. 10, 5. pkt., vedrører et livsforsikringsselskab, der direkte eller indirekte ejer et skadesforsikringsselskab, som det er sambeskattet med. I et sådant tilfælde skal skattefri og lempelsesberettigede udbytter og avancer mm., der ikke vil blive anset for medgået til skadesforsikringsselskabets udbetalinger til de forsikrede og til de i § 13, stk. 2, 1. pkt., nævnte hensættelser og fradragsberettigede driftsomkostninger, henføres til livforsikringsselskabet, moderselskabet, med henblik på fradragsbegrænsning i dette selskab.

Bestemmelsen i stk. 10, 5. pkt., er en værnsregel begrundet i, at livsforsikringsselskaber og skadesforsikringsselskaber behandles forskelligt. Bestemmelsen har til formål at forhindre, at der i forhold til fradragsbegrænsningen kan være en fordel forbundet med, at et livsforsikringsselskab lægger flest mulige aktiver i et skadesforsikringsselskab, der er datterselskab til livsforsikringsselskabet. Med bestemmelsen forhindres dette ved, at en eventuel overskydende del af skadesforsikringsselskabets skattefrie indkomst, som ikke anses for medgået til dette selskabs fradragsbegrænsning, føres op i livsforsikringsselskabet, der er moderselskab, med henblik på at indgå i livsforsikringsselskabets fradragsbegrænsning.

Forsikringsselskaber med datterselskaber uden for sambeskatning - SEL § 13, stk. 11

Formålet med reglerne i SEL § 13, stk. 11, er at undgå, at den samme indkomst giver anledning til fradragsbegrænsning i flere selskaber, når indkomsten passerer gennem en række ikke sambeskattede selskaber, der har et forsikringsselskab som moderselskab, og som dermed er omfattet af reglerne om fradragsbegrænsning.

Efter stk. 11, 1. pkt., skal forsikringsselskaber, der har en ejerandel på 25 pct. eller mere af et andet selskab, medregne de skattefri udbytter mm. fra datterselskabet i sin opgørelse efter reglerne i stk. 8 og 9. Forsikringsmoderselskabet skal således samle samtlige skattefri udbytter og avancer mm. fra datterselskaber, hvor ejerkravet er opfyldt, og lade det samlede beløb indgå i begrænsningen af sine fradrag i den skattepligtige indkomst for udbetalinger til de forsikrede, for hensættelser og for realrenteafgift.

Når samtlige avancer mm. skal medregnes hos forsikringsmoderselskabet, vil der ikke være nogen fordel ved at lægge flest mulige aktiver ud i datterselskaber, der er skadesforsikringsselskaber, hvor fradragsbegrænsningen er begrænset i forhold til livsforsikringsselskaber. Disse aktiver vil alligevel indgå i moderselskabets opgørelse af skattefri avancer mv. med den del, der ikke er blevet anset for medgået efter stk. 8 og 9, det vil sige den del, der ikke er sket fradragsbegrænsning med. Bestemmelsen skal sikre en ensartet skattemæssig behandling, uanset hvor de pågældende aktiver er placeret. Med stk. 11, 4. pkt., modregnes skattefri indkomster fra datterselskabet i moderselskabet, når der allerede er sket fradragsbegrænsning med indkomsterne i forsikringsdatterselskabet, jf. nærmere nedenfor. Herved sikres der mod dobbeltbeskatning.

På linje med øvrige regler på det selskabsskatteretlige område gælder bestemmelsen i stk. 11, 1. pkt., uanset om forsikringsmoderselskabets ejerskab er direkte eller indirekte. Forsikringsmoderselskabet skal efter bestemmelsen opfylde ejerkravet i hele indkomståret. Reglerne skal således kun gælde, hvor moderselskabet har en betydelig indflydelse i selskabet, fordi det ejer mindst 1/4 af aktiekapitalen, og hvor der samtidig er en vis stabilitet med hensyn til ejerskabet.

Efter stk. 11, 2. pkt., skal forsikringsmoderselskabets gennemsnitligt ejede andel i datterselskabets aktiekapital opgøres. Moderselskabet skal herefter kun medregne en så stor del af de skattefri og lempelsesberettigede udbytter og avancer fra datterselskabet, der svarer til den gennemsnitligt ejede andel. Moderselskabet skal således ikke have større begrænsning af sine fradrag for udbetalinger til de forsikrede og hensættelser mv. som følge af indkomsterne i datterselskabet, end hvad der svarer til moderselskabets faktiske direkte eller indirekte andel af de skattefri udbytter og avancer m.m. i datterselskabet.

	blandt andre indgår udbytte skattepligtige indkomst, og som dækkes ofte i form af udbytter og værdistigninger på aktierne, ikke også indgår i moderselskabets opgørelse af skattefri indkomster. Uden bestemmelsen ville disse indkomster tillige komme til at indgå i fradragsbegrænsningen i moderselskabet. Forsikringsmoderselskaber og den af datterselskaberne ejede andel anses dermed i relation til opgørelsen for ét samlet selskab, og moderselskabets opgørelse renses således for "interne" udbytter og avancer mv. Efter stk. 11, 4. pkt., skal skattefri udbytter mv. fra direkte eller indirekte ejede forsikringsdatterselskaber ikke indgå i moderselskabets samlede opgørelse i det omfang, de er anset for medgået til udbetalinger mv. i datterselskabet og således faktisk har begrænset datterselskabets fradrag i indkomsten. Efter denne regel kan moderselskabet undlade at medregne visse indkomster fra datterselskabet, men kun når de skattefri indkomster mv. rent faktisk har bevirket fradragsbegrænsning. Med en henvisning til stk. 11, 2. pkt., markeres det, at der også her regnes med en forholdsmæssig andel af det beløb, der faktisk har medført fradragsbegrænsning i forsikringsdatterselskabet, nemlig en andel, der svarer til moderselskabets gennemsnitligt ejede andel af datterselskabet. Hvis datterselskabet f.eks. er et skadesforsikringsselskab, vil det på grund af reglerne i stk. 9 typisk kun være en del af disse skattefri udbytter og avancer mv. eller slet ingen, der har medført fradragsbegrænsning. Dermed indgår en større del eller hele den skattefri indkomst i moderselskabets samlede opgørelse. I et datterselskab, der er et livsforsikringsselskab, vil der på grund af prioriteringsreglen i stk. 8 typisk være foretaget fradragsbegrænsning for en større del eller hele den skattefri indkomst. Dette tages der højde for med reglen, således at det kun er en resterende (mindre) del af de skattefri indkomster eller slet ingen, der medregnes hos moderselskabet. Når det samlede beløb er opgjort og fratrukket eventuelle indkomster fra forsikringsdatterselskabet, der allerede er sket fradragsbegrænsning for i datterselskabet, foretager forsikringsmoderselskabet fradragsbegrænsningen med dette opgjorte beløb. Bestemmelsen i stk. 11, 4. pkt., tilsigter i samspil med stk. 11, 1. pkt., at der ikke er incitament til at lægge aktiver ud i datterselskaber, der er skadesforsikringsselskaber, for at nedbringe den samlede fradragsbegrænsning.
Fremførsel af skattefri indtægtet efter SEL § 13, stk. 12	Hvis der ved opgørelsen af de skattefri og lempelsesberettigede udbytter og avancer efter reglerne i § 13, stk. 8, 10 og 11 , opstår en negativ sum, skal denne fragå ved den tilsvarende opgørelse i det næste indkomstår, jf. SEL § 13, stk. 12, 1. pkt. Dette kan f.eks. være tilfældet som følge af, at årets skattefrie udbytter og avancer er blevet reguleret, jf. § 13, stk. 11, 3. pkt., med skattepligtig fortjeneste ved salg af aktier eller fast ejendom. Overførsel af den negative sum til næstfølgende indkomstår giver forsikringsselskabet den fordel, at et sådant negativt beløb vil fragå ved opgørelsen af de pågældende udbytter og avancer i det efterfølgende år og således reducere fradragsbegrænsningen for dette år. Hvis summen af de tilsvarende udbytter og avancer for dette år inklusive det fremførte beløb også bliver negativ, fremføres det således fremkomne negative beløb tilsvarende til det derpå følgende år. Hvis summen af skattefrie og lempelsesberettigede udbytter og avancer, opgjort efter reglerne i § 13, stk. 8, 10 og 11, overstiger summen af udbetalinger, hensættelser og realrenteafgift opgjort før reduktion, skal dette positive overskydende beløb, ifølge reglen i § 13, stk. 12, 2. pkt., tillægges opgørelsen af de skattefri og lempelsesberettigede udbytter og avancer i efterfølgende år. I dette tilfælde er fradragsbegrænsningen således større end det foretagne fradrag, hvorfor det overskydende beløb indgår i det næste indkomstårs opgørelse af fradragsbegrænsningen. Ved denne bestemmelse øges reduktionen af fradragene for det efterfølgende år. Hvis summen af de tilsvarende udbytter og avancer for dette år inklusive det fremførte beløb fortsat overstiger fradragene opgjort før reduktion, fremføres det således fremkomne overskydende beløb tilsvarende til det derpå følgende år.
Lagerprincippet - SEL § 13, stk. 13	Efter SEL § 13, stk. 13, skal skattefrie aktie- og ejendomsavancer, som indgår ved beregningen af fradragsbegrænsningen for hensættelser og udbetalinger til de forsikrede og fradraget for realrenteafgift, opgøres efter lagerprincippet som forskellen mellem værdien ved indkomstårets udløb og værdien ved indkomstårets begyndelse. Endvidere skal aktie- og ejendomsavancer, der medgår til hensættelser og udbetalinger til de forsikrede og til realrenteafgift, ligeledes ved den nævnte beregning opgøres efter lagerprincippet. Ifølge § 3, stk. 2, i lov nr. 420 af 26. juni 1998 (ændringsloven) skal aktier og fast ejendom, som ejes ved begyndelsen af indkomståret 1998, indgå med handelsværdien på dette tidspunkt ved opgørelsen af aktie- og ejendomsavancer. Ved bestemmelsen i § 13, stk. 13, opnås der konsistens mellem på den ene side opgørelsen af de aktie- og ejendomsavancer, som medgår til hensættelser og udbetalinger til de forsikrede og til realrenteafgift, og på den anden side de skattefri aktie- og ejendomsavancer, som indgår ved begrænsningen af de dertil svarende fradrag. Skattefri og lempelsesberettigede udbytter, som indgår ved begrænsningen af fradragene for hensættelser og udbetalinger til de forsikrede og fradraget for realrenteafgift, skal opgøres efter gældende skatteregler i § 13, stk. 1, nr. 2, og stk. 3. Tilsvarende regler gælder ved opgørelsen af udbytter, som medgår til udbetalinger til de forsikrede, til hensættelser efter § 13, stk. 2, 1. pkt., og til realrenteafgift. Hvis aktier eller fast ejendom købes henholdsvis sælges i løbet af et indkomstår, skal anskaffelsessummen og afståelsessummen træde i stedet for værdien ved indkomstårets begyndelse henholdsvis værdien ved indkomstårets udløb.
Ubenyttede underskud fra før indkomståret 1998	Ubenyttede underskud, der før indkomståret 1998 er opstået i forsikringsselskaber omfattet af den tidligere gældende bestemmelse i SEL § 13, stk. 2, kan ikke fradrages i overskud hos selskaber, der er sambeskattet med det pågældende selskab, jf. § 3, stk. 4, i ændringsloven (lov nr. 420 af 26. juni 1998). Denne bestemmelse ændrer ikke i øvrigt på et forsikringsselskabs adgang til at fradrage tidligere års ubenyttede underskud i egen skattepligtig indkomst, selv om underskuddet er opstået før indkomståret 1998.

S. C.1.3.2.4 Udenlandske forsikringsselskaber

Udenlandske forsikringsselskaber, der driver virksomhed her i landet (begrænset skattepligtige), skal ifølge SEL § 12, stk. 1, opgøre den skattepligtige indkomst på den måde, at først opgøres - efter danske regler - selskabets samlede globale indkomst. Den her i landet skattepligtige indkomst udgør da så stor en del af globalindkomsten, som svarer til forholdet mellem bruttopræmieindtægten her i landet og selskabets samlede globale bruttopræmieindtægt.

Skatteministeren kan i særlige tilfælde efter indstilling fra Ligningsrådet tillade, at indtægten opgøres på anden måde. Der er således givet tilladelse til, at visse særlige indtægter, som ikke vedrører forsikringsvirksomheden, f.eks. overskud ved driften af selskabets faste ejendom her i landet, er trukket ud af globalindkomsten og betragtet som alene dansk indkomst.

Tilladelse kommer kun på tale, såfremt et selskab kan påpege, at der foreligger helt specielle konkrete forhold for den danske filial, se TfS 1984, 209.

Om et andet tilfælde, se TfS 1984, 204.

S. C.1.3.3 Selskaber skattepligtige efter KGL § 2

	KGL § 2 fastlægger hvilke selskaber, der er skattepligtige efter kursgevinstloven, samt hvilke regler i loven, der gælder for selskaber. Kredsen af skattepligtige selskaber mv. afgrænses af reglerne om skattepligt i SEL og FBL, uanset om der er tale om fuld eller begrænset skattepligt. Andelsforeninger, der opgør deres indkomst efter de særlige regler i SEL §§ 14-16A omfattes dog ikke, idet andelsforeninger ikke er særskilt skattepligtige af gevinster og tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter ud over det, der følger af en forøgelse eller formindskelse af deres formue. Om skattepligtsbestemmelsen, se nærmere afsnit S.C.1.2.2.2 .
Hovedregel: Realisationsprincippet	Ifølge KGL § 25, stk. 1, medregnes som udgangspunkt gevinst eller tab på fordringer og gæld i det indkomstår, hvori gevinsten eller tabet realiseres (*»realisationsprincippet«*). Sker indfrielsen gennem afdrag opgøres gevinst eller tab i henhold til KGL § 26, stk. 4, 2. punktum. Se herom afsnit A.D.2.15 .
Undtagelse: Lagerprincippet	Uden ansøgning kan den skattepligtige ifølge KGL § 25, stk. 2, ved opgørelsen af gevinst og tab på børsnoterede obligationer samt gevinst og tab på ikke-børsnoterede fordringer og gæld, som følger af valutakursændringer, vælge at anvende lagerprincippet, jf. § 33, stk. 1, i stedet for realisationsprincippet. Såfremt det er valgt at anvende lagerprincippet i disse tilfælde følger det dog samtidig af KGL § 25, stk. 3, at realisationsprincippet fortsat kan anvendes vedrørende gevinst og tab for så vidt angår fordringer omfattet af § 4, samt gæld omfattet af § 7, stk. 1, § 7, stk. 2, § 19, stk. 2, og § 19, stk. 3. For visse realkreditinstitutter mm. gælder der særlige regler om anvendelse af lagerprincippet i KGL § 25, stk. 4. For andre tilfælde end de ovennævnte kan der efter ansøgning opnås tilladelse til at fravige realisationsprincippet og i stedet anvende lagerprincippet. Ifølge KGL § 25, stk. 5 sammenholdt med sagsudlægningsbek. § 6, stk. 1, nr. 4 , er Told- og Skattestyrelsen således bemyndiget til at tillade, at der i stedet for realisationsprincippet anvendes et lagerprincip ved opgørelse af gevinst eller tab på fordringer i såvel dansk mønt som udenlandsk valuta. Tilladelse til anvendelse af lagerprincippet kan gives, når det anses rimeligt begrundet i hensynet til en hensigtsmæssig tilrettelæggelse af regnskabsføringen og skatteopgørelsen, hvorimod andragender, der hovedsagelig må anses begrundet i ønsket om at udskyde eller fremskynde beskatningstidspunktet, ikke kan imødekommes. Om beskatningstidspunkt og opgørelse af gevinst/tab, se afsnit A.D.2.13 og A.D.2.17 .
Ultimokurser	De selskaber, der kan anvende lagerprincippet, skal ved indkomstopgørelsen medregne aktier og obligationer til den noterede kurs på statusdagen. Dette gælder også, når obligationskursen på statusdagen er over pari, Skat 1989. 11.874. Obligationer, der er udtrukket til indfrielse den 2. jan. i det følgende år, skal medtages til pari.Unoterede aktier, unoterede obligationer, pantebreve og fordringer skal medregnes med værdien i handel og vandel.

S. C.1.3.4 Ejendomsselskaber

Ved ejendomsselskaber forstås selskaber, hvis formål hovedsagelig er at eje og administrere en eller flere faste ejendomme og hvis indtægt fortrinsvis består af afkastet af disse ejendomme.

Ofte vil selskabernes formål også omfatte handel med ejendomme, hvorved en ved salg opnået avance må medregnes i selskabets almindelige indkomst ud fra et næringssynspunkt.

Ved afgørelsen af, om en avance ved ejendomssalg kan anses omfattet af selskabets næring, lægges der vægt på selskabets formål.

Såfremt formålet omfatter handel med ejendomme, skal der præsteres ganske særlige beviser for, at en avance ikke skal anses for almindelig indkomst.

Et sådant tilfælde forelå ved ØLD af 10. dec. 1953. Her havde en skotøjshandler købt et ejendomsselskab med henblik på at kunne flytte sin forretning hen i selskabets ejendom, hvis han blev tvunget til at fraflytte de lejede lokaler, hvor forretningen hidtil havde haft til huse. Da de lejede lokaler blev udbudt til salg, købte han imidlertid dem og lod ejendomsselskabet sælge sin ejendom og likvidere. Ejendomsselskabets formål var at erhverve, administrere, udnytte og eventuelt afhænde ejendommen, men uanset dette formål statuerede landsretten, at avancen ikke skulle medregnes til selskabets skattepligtige indkomst. Dette støttedes på, at som formålsparagraffen var formuleret, havde selskabet ikke haft til direkte formål at omsætte ejendommen, hvilket også bestyrkedes af oplysningerne om baggrunden for selskabets stiftelse. Endvidere lagdes der vægt på, at skotøjshandleren ikke tidligere havde købt og solgt ejendomme eller ejendomsselskaber i spekulationshensigt. Endelig var det utvivlsomt, at aktierne i ejendomsselskabet var købt for at skaffe forretningslokaler, og at ejendommen var solgt for at skaffe midler til købet af de lejede lokaler. Lignende afgørelser findes i LSR. 1950.45 og 1972.124, hvori der er lagt vægt på selskabets faktiske virksomhed, anvendelsen af den omhandlede ejendom og den lange besiddelsestid.

Afsmitning	Udover selskabets vedtægtsmæssige formål og faktiske virksomhed lægges der ved bedømmelsen også vægt på aktionærernes forhold.

giver baggrund herfor.

Fra praksis kan nævnes følgende afgørelser:

UfR 1942.95 H. Et selskab blev ved salg af en ejendom, der tidligere havde været anvendt til udlejning, anset for skattepligtig i medfør af SL § 5 a under hensyn til selskabets erhvervsmæssige formål samt hovedaktionærenes erhvervsvirksomheder vedr. fast ejendom.

UfR 1948.634 ØLD. Et ejendomsselskab blev anset for skattepligtig af avance ved salg af en udlejningsejendom under hensyn til, at byggeriet i sin tid var nybyggeri, og at selskabet oprindeligt var et erhvervsselskab stiftet af bygningshåndværkere. Selskabet var efter stiftelsen overtaget af 2 advokater.

UfR 1972.520 H. Avancen ved salg af ejerlejligheder blev ikke anset for indvundet ved selskabets næring, under hensyn til der ikke tidligere var foretaget ejendomssalg, og da moderselskabet uanset formålsbestemmelsen ikke havde handlet med fast ejendom.

HD. af 30. okt. 1985. Kursavancer på pantebreve, der var erhvervet af et ejendomsselskab, blev anset for indkomstskattepligtige for dels et holdingselskab og dels en skatteyder, der havde den bestemmende indflydelse i ejendomsselskabet, idet erhvervelsen af pantebrevene fandtes at have en så nær tilknytning til selskabets næringsvirksomhed.

ØLD af 23. marts 1987, (Skat 1987.5.332). Aktionær blev anset for skattepligtig af kursgevinster på sælgerpantebreve erhvervet fra et selskab, der var indkomstskattepligtig af kursavancer, og hvor aktionæren havde bestemmende indflydelse, idet erhvervelsen fandtes at have nær tilknytning til selskabets virksomhed.

TfS 1992,38. Et selskab blev anset for skattepligtig af avance, idet salg af fast ejendom til en aktionær blev anset som foretaget som led i næring.

LSR 1950,164. Et selskab blev anset for skattepligtig af avance ved salg af fast ejendom under hensyn til, at selskabet var stiftet af bygningshåndværkere, samt da den nuværende ejer tidligere havde foretaget ejendomssalg.

LSR 1953,42. Et selskab blev anset for berettiget til at fradrage tab ved salg af en ejendom under hensyn til, at stifterne var bygningshåndværkere og salg af ejendomme ikke var omfattet af formålsbestemmelsen.

LSR 1970,132. Uanset selskabets formål blev det anset for skattepligtig under hensyn til aktionærkredsens sammensætning, og da der tidligere var påbegyndt næringsvirksomhed.

Også anden form for indsigt i byggebranchen end den rent håndværksmæssige kan være afgørende for beskatningen.

Den ved afsmitning fra aktionærerne opståede næringsformodning kan bortfalde, såfremt de oprindelige aktionærer (bygningshåndværkere mv.) afhænder aktierne til personer, der erhverver aktierne i anlægsøjemed og godtgør dette ved at beholde aktierne i en længere periode.

En ændring af et selskabs vedtægter, hvorved handelsformålet bortfalder, anerkendes normalt ikke for så vidt angår de ejendomme, der er erhvervet forud for vedtægtsændringen, jf. LSR. 1972.124, og vedtægtsændringen vil i almindelighed kun kunne anerkendes i forbindelse med ændring af aktionærkredsen. Om afsmitning i øvrigt se E.J.3.1.4 .

S. C.1.3.5 Realkreditinstitutter

For realkreditinstitutter har Ligningsrådet den 19. maj 1992 vedtaget nedennævnte anvisning om opgørelse af hensættelser til imødegåelse af tab på panter mv., se Told Skat Nyt 1992.13.386 (TfS 1992,344).

Det er en betingelse for at kunne overgå til anvisningens opgørelsesprincipper, at Ligningsrådet ansøges herom.

Der stilles ingen formkrav til ansøgningen, der skal indsendes til Told- og Skattestyrelsen.

Ansøgning vil fremover skulle indsendes senest samtidig med indgivelse af selvangivelse for det pågældende indkomstår.

Anvisningen har følgende ordlyd:

Til brug for den skattemæssige opgørelse af tab på panter og udlån mv. kan realkreditinstitutter efter tilladelse fra Ligningsrådet vælge at anvende reglerne i denne anvisning.

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal de skattemæssige hensættelser til imødegåelse af tab på panter og udlån mv. som udgangspunkt opgøres i overensstemmelse med de tilsvarende regnskabsmæssige hensættelser.

Udgangspunktet om ensartede regnskabsmæssige og skattemæssige hensættelser kan fraviges, såfremt de regnskabsmæssige hensættelser overstiger de krav, som følger af Finanstilsynets retningslinier.

Udgangspunktet kan ligeledes fraviges i de tilfælde, hvor Finanstilsynet har krævet ekstraordinære store hensættelser ud fra en likvidationsbetragtning.

Kontrol med hensættelserne foretages af Told- og Skattestyrelsen eller af told- og skatteregionerne, Direktoratet for Københavns Skattevæsen og Frederiksberg Skattedirektorat. Størrelsen af de foretagne hensættelser og konstaterede tab skal fremgå af et bilag vedlagt selvangivelsen.

Anvisningen har virkning for realkreditinstitutter omfattet af realkreditloven samt lånefonde som nævnt i SEL § 1, stk. 1, nr. 5 b.

Er tilladelse til at anvende anvisningens opgørelsesmetode givet, kan den herved godkendte opgørelsesmetode kun ændres efter fornyet tilladelse fra Ligningsrådet.

Anvisningen har virkning fra og med skatteåret 1991/92 (indkomståret 1990).

Ved lov nr. 911 af 16. dec. 1998 (Hensættelser i penge- og realkreditinstitutter m.fl.) er praksis med visse justeringer lovfæstet i KGL § 25, stk. 6, hvorefter realkreditinstitutter m.fl. kan lægge regnskabsmæssige henlæggelser til grund ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Ændringsloven forudsætter en samtidig ophævelse af Ligningsrådets anvisning for realkreditinstitutter. Skatteministeren er bemyndiget til at fastsætte tidspunktet for lovens ikrafttræden, hvilket endnu ikke er sket.

S. C.2 Sparekasser

S. C.2.1 Rentefradrag

Sparekassers renteudgifter vedrørende den indbetalte garantikapital kan fratrækkes ved indkomstopgørelsen, da garantikapitalen anses som en sparekassen påhvilende gæld, jf. skd.cirk. nr. 136 af 7/11 1988, punkt 50.

S. C.3 Brugsforeninger

Brugsforeninger, som er skattepligtige i henhold til SEL § 1, stk. 1, nr. 3 a, skal principielt opgøre deres skattepligtige indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler om indkomstopgørelse for selskaber mv.

Vedrørende overgangsregler m.v. for den subjektive skattepligt, se nærmere S.A.1.4.2.

S. C.3.1 Dividende

Brugsforeninger kan foretage et særligt fradrag, idet de, jf. SEL § 9, stk. 2, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrage dividende, efterbetaling eller bonus, der ydes medlemmerne for det pågældende regnskabsår. Foreningen kan også fradrage den del af overskuddet, som henlægges til medlemmernes driftsfonds, driftslån mv. under forudsætning af, at det klart af foreningens vedtægter fremgår, at medlemmerne indtager en kreditors stilling med hensyn til tilgodehavendet, jf. skd.cirk. nr. 136 af 7. nov. 1988, pkt. 58, stk. 3.

Det er dog en betingelse for fradraget, at beslutningen om udbetalingen er vedtaget af de dertil kompetente foreningsorganer senest 6 måneder efter det pågældende regnskabsårs begyndelse, og meddelelse om denne beslutning må være givet medlemmerne på den måde, som foreningen normalt anvender for beslutninger fra foreningen, f.eks. ved opslag i butikken, underretning i medlemsblad el.lign. Fristen på de 6 måneder forstås bogstaveligt. Selv om foreningens regnskabsperiode, f.eks. på grund af regnskabsomlægning, afviger fra en normal 12-måneders periode, skal beslutningen være truffet senest 6 måneder fra regnskabsårets begyndelse. Fradraget kan ikke overstige den ydede dividende, som denne fastsættes af generalforsamlingen efter regnskabsårets udløb. Hvis generalforsamlingen således ikke mener at kunne yde dividende, der er så stor, som besluttet inden for de første 6 måneder af regnskabsåret, kan der kun fradrages et beløb svarende til generalforsamlingens vedtagelse. Hvis omvendt generalforsamlingen fastsætter en dividende, som overstiger den tidligere beslutning, kan der ikke gives fradrag for det overskydende beløb, hverken for det pågældende indkomstår eller for senere indkomstår.

For at dividende kan anses for ydet for det pågældende regnskabsår, skal den være fastsat på grundlag af medlemmernes omsætning med foreningen i regnskabsåret. Men dividenden behøver ikke at kunne rummes i det pågældende års overskud. Beløb, der er henlagt i tidligere år til foreningens reserver, f.eks. som overførselskonto, kan anvendes til supplering af overskuddet, uden at dette begrænser foreningens fradragsret.

S. C.3.2 Rabat

Dividendefradraget berører ikke foreningens ret til fradrag for rabatydelser, jf. SEL § 9, stk. 3. Efter førnævnte cirkulære, pkt. 58, næstsidste stk. forstås der ved rabat i denne forbindelse en prisreduktion, hvis størrelse er endeligt fastsat og køberen bekendt ved hvert enkelt køb.

S. C.3.3 Andre udgifter

Ved lsr. 1982.125 er der taget stilling til en brugsforenings fradrag for udgifter til afholdelse af en medlemsfest. Retten fandt, at udgiften til festen, hvori kun en lille del af foreningens samlede medlemskreds deltog, var afholdt til fremme af salget til medlemmerne og af medlemstilgangen, hvorfor der var tale om en fradragsberettiget reklameudgift og ikke om en udlodning til foreningens medlemmer.

S. C.3.4 Virksomhed i udlandet

I lighed med hvad der gælder for aktieselskaber, har disse foreninger ret til skattenedsættelse, såfremt de godtgør, at en vis del af deres skattepligtige indkomst hidrører fra virksomhed i udlandet. Det bemærkes, at udlandslempelsen aftrappes fra og med indkomståret 1994, jf. lov nr. 486 af 30. juni 1993, jf. SEL § 17, stk. 2, og bortfalder helt fra indkomståret 2000.

S. C.4 Investeringsforeninger

Akkumulerende	Investeringsforeninger, som omfattes af SEL § 1, stk. 1, nr. 5a, dvs. akkumulerende investeringsforeninger, er undergivet fuld skattepligt, jf. S.A. 1.6 . Disse foreninger skal opgøre deres indkomst efter samme regler, som gælder for aktieselskaber. Akkumulerende investeringsforeninger er skattepligtige af den fulde indkomst efter SEL § 1, stk. 1, nr. 5a, og omfattet af kursgevinstlovens generelle skattepligt, jf. KGL § 2 E. En akkumulerende investeringsforenings overgang til status som udloddende investeringsforening blev anset som omfattet af SEL § 5 c, jf. TfS 1993,89 (H).
Udloddende	Udloddende investeringsforeninger, som er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, skal opgøre deres indkomst efter særlige regler.

sanktionsfrist for et indkomstår foretager en udlodning, der mindst skal udgøre det efter stk. 2 opgjorte beløb (minimumsudlodningen), og som følge deres vedtægter er forpligtet til at foretage en sådan udlodning.

Når en udloddende investeringsforening, der ikke har været skattepligtig, overgår til at blive akkumulerende og dermed skattepligtig efter SEL § 1, stk. 1, nr. 5a, opgøres avance og tab på værdipapirer, som er erhvervet forud for overgangsåret, med udgangspunkt i en anskaffelsesværdi svarende til kursværdien primo overgangsåret for så vidt angår obligationer og pantebreve, medens anskaffelsessummen for aktier udgør den faktiske anskaffelsessum. Se Skat 1987.3.227.

S. C.4.1 Overgangsreglerne Virkning for senere skatteår

SEL §§ 35 F-35 H indeholder regler om fastsættelse af afskrivningsgrundlag og om opgørelse af fortjeneste eller tab ved afhændelse af fast ejendom og værdipapirer, i det omfang aktiverne er erhvervet før investeringsforeningens overgang til beskatning. Disse regler har i et vist omfang betydning for indkomstopgørelserne også for indkomstårene efter overgangsåret, jf. skd.cirk. nr. 136 af 7. nov. 1988, pkt. 51, jf. 84.

For så vidt angår fast ejendom og driftsmidler henvises til bestemmelserne, idet bemærkes, at overgangsbestemmelser i SEL § 35 G om investeringsforeningers avanceopgørelse vedrørende afståelse af fast ejendom har fået et nyt indhold, jf. lov nr. 427 af 25. juni 1993 om ændret beskatning af fast ejendomme m.v., § 5.

S. C.4.2 Udbytte

For investeringsforeninger, der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 5a, finder reglerne om skattefrihed for datterselskabsudbytter ikke anvendelse, hvad enten de hidrører fra udenlandske selskaber eller fra danske selskaber, jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 2.

Udbyttet fra visse danske og udenlandske selskaber mv. medregnes ved indkomstgørelsen med 66% af udbyttebeløbet efter bestemmelsen i SEL § 13, stk. 3.

S. C.5 Andelsbeskatning (beskatning på grundlag af særlig beregnet indkomst)

S. C.5.1 Fællesregler

I SEL § 1, stk. 1, nr. 3, er der fastsat en fælles skattepligtsbestemmelse for alle selskaber og foreninger, hvis skattepligtige indkomst ikke opgøres på grundlag af en indkomstopgørelse men som en procentdel af formuen (andelsbeskatning).

I SEL § 1, stk. 1, nr. 3, er det fastsat som betingelser for at være omfattet af andelsbeskatningen, at der er tale om andelsselskaber med mindst 10 medlemmer, samt at omsætningen med ikke-medlemmer maksimalt må udgøre 25%.

I tilknytning til disse to betingelser er der i SEL § 1, stk. 2 og 3, fastsat nærmere regler. I stk. 3 er der således givet nærmere retningslinjer for, hvornår 25%-grænsen må anses for overskredet væsentligt eller længerevarende, således at andelsforeningen ikke længere kan anses for omfattet af § 1, stk. 1, nr. 3, og dermed af andelsbeskatningen. Se nærmere S.A.1.4.1 . Samme opdeling, som foretages ved opgørelsen af 25% -grænsen, skal efter stk. 2 foretages ved opgørelsen af andelsforeningens skattepligtige indkomst. Se nærmere nedenfor.

Opgørelsesreglerne for den skattepligtige indkomst for de tre typer andelsselskaber findes i SEL §§ 14-16 A jf. § 8, stk. 2: Indkøbsforeninger (§ 15), produktions- og salgsforeninger (§ 16) samt blandede foreninger (§ 16 A). Reglerne i SEL § 14, stk. 2 til stk. 8 anvendes ved formueopgørelsen, som lægges til grund for indkomstopgørelsen af andelsforeninger.

Ved opgørelsen af formuen bortses der fra den del af indkomstårets overskud, der som dividende eller efterbetaling udloddes for det pågældende indkomstår.

Endvidere ses der bort fra andele i andre andelsforeninger omfattet af § 1, stk. 1, nr. 3. TfS 1998, 545 omhandler opgørelse af formuen før bestemmelsen i § 14, stk. 2, sidste punktum blev indsat. Værdiansættelsen af andele i et andelsselskab skulle foretages med udgangspunkt i det beløb, som andelshaveren havde kunne få udbetalt ved selskabets likvidation. Der skulle ikke foretages kursnedskrivning på kapitalandelene. Derimod skulle der tages hensyn til vedtægtsmæssige begrænsninger vedrørende fordelingen af overskudsandel ved en eventuel opløsning af selskabet.

De beløb, der således kan holdes uden for medlemsforeningens formueopgørelse, er ikke alene beløb, der er tegnet eller indbetalt som ansvarlig kapital, men også reserver, der er henlagt af foreningens overskud, som ansvarlig for foreningens forpligtelser.

Den omtalte regel medfører, at beløb af den nævnte art kun indgår i formuen ét sted, nemlig i den forening, hvor de er posteret som egenkapital.

Andre indestående skal behandles efter de sædvanlige regler for formueopgørelse. Således skal varetilgodehavender og lign. medregnes som aktiv i kreditorforeningen og kan fradrages af debitorforeningen.

Det samme gælder indestående på driftsfonds- eller driftslånskonti og lign., når medlemsforeningen i henhold til vedtægterne i den forening, hvori kontiene er oprettet, er kreditor for indestående. Indskud på andelskonto el. lign. i andre foreninger, end de her omtalte, skal ligeledes medregnes til formuen hos medlemsforeningen.

Af en indkøbsforenings vedtægter fremgik, at de akkumulerede overskud skulle opføres som gæld i foreningens regnskab på særskilt konto for hvert medlem. Indeståendet på disse konti kunne ikke medregnes til foreningens formue og derfor heller ikke indgå ved beregningen af foreningens indkomst, se Skat 1989.5.397 (TfS 1989,308).

I en kendelse fra LSR er det afgjort, at en kooperativ forening, der havde modtaget tilskud fra Den Europæiske Udviklings- og Garantifond for Landbruget, ikke kunne fradrage nogen del heraf ved formueopgørelsen, da LL dagældende § 27 B, stk. 1 (fra 1. jan. 1999: AL § 44) ikke finder anvendelse for kooperative foreninger, og der heller ikke i skattelovgivningens almindelige regler om formueopgørelse er hjemmel for fradraget, se LSR 1981.93.

Andelsforeninger efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3 er ikke omfattet af reglerne i KGL, jf. denne lovs § 2.

Et andelsselskab skulle medregne aktiebeholdningen i et helejet datterselskab til den skattemæssige værdi af egenkapitalen ved opgørelsen af den skattepligtige formue. Skatteankenævnet havde fundet, at værdien af aktierne i datterselskabet skulle medregnes med den skattemæssige værdi af datterselskabets egenkapital ved opgørelsen af den skattepligtige formue for det klagende andelsselskab. Det klagende selskabs revisor havde nedlagt påstand om, at værdien af aktierne i datterselskabet skulle optages ved formueopgørelsen til skattekursen. Idet udgangspunktet måtte være, at det klagende selskabs aktier i datterselskabet skulle medtages ved formueopgørelsen med handelsværdien, og under hensyn til, at det klagende selskab ejede hele aktiekapitalen i datterselskabet, fandt LSR, at denne værdi passende kunne sættes til den skattemæssige værdi af datterselskabets egenkapital, TfS 1999,498.

Efter den særlige opgørelse af den skattepligtige indkomst for andelsselskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3, beskattes indkomsten med 14,3 pct., jf. SEL § 19, stk. 1. Ved lov nr. 1026 af 23. dec. 1998 om international beskatning af udbytter og aktieavancer m.v. er SEL § 19, stk. 1 ændret med virkning fra 1. jan. 1999, således at indkomst omfattet af SEL § 32 beskattes som almindelig selskabsindkomst efter SEL § 17, stk. 1. Indkomst omfattet af § 32 hidrører fra et udenlandsk selskab eller forening m.v. (datterselskab), som andelsselskabet kontrollerer eller har væsentlig indflydelse på, og hvis virksomhed i væsentlig grad er af finansiel karakter, og hvis afkast beskattes væsentligt lavere end efter danske regler. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for andelsselskabet, medregnes ikke den del af andelsforeningens formue, som består af aktier i selskaber omfattet af § 32, jf. § 19, stk. 1, 2. pkt.

S. C.5.2 Indkøbsforeninger

Indkøbsforeninger, jf. SEL § 15, stk. 1, er andelsforeninger, der driver virksomhed således, at foreningen har til formål at indkøbe, fremskaffe eller fremstille varer eller at levere tjenesteydelser til medlemmernes forbrug. På grundlag af den opgjorte formue, skal indkomsten beregnes på følgende måde:

S. C.5.2.1 Procentindkomsten

Indkomsten opgøres som 4% af en så stor del af formuen, som svarer til forholdet mellem andelsforeningens omsætning med medlemmer og den samlede omsætning, og 6% af den resterende del af formuen.

Omsætning med medlemmer udgør andelsforeningens salg til medlemmer til anvendelse ved udøvelsen af medlemmets bedrift eller ved udøvelsen af medlemsforeningers medlemmers bedrift. Omsætning med medlemmer udgør endvidere salg til medlemmer af færdigvarer og hjælpestoffer til anvendelse i produktionen.

Omsætning med andelsforeninger, der udelukkende driver virksomhed som indkøbsforeninger, eller med indkøbsforeningsfunktionen i andelsforeninger som nævnt nedenfor i § 16 A om blandede foreninger, og som ikke er medlemmer, skal hverken medregnes ved opgørelsen af andelsforeningens omsætning med henholdsvis medlemmer og ikke-medlemmer eller ved opgørelsen af den samlede omsætning.

S. C.5.3 Produktions- og salgsforeninger

Produktions- og salgsforeninger jf. SEL § 16, stk. 1, er andelsforeninger, der driver virksomhed med det formål at bearbejde, forædle eller sælge medlemmernes produkter eller tjenesteydelser. På grundlag af den opgjorte formue jf. S.C.5.1 , skal indkomsten beregnes på følgende måde efter § 16, stk. 2-4:

S. C.5.3.1 Procentindkomsten

Indkomsten opgøres som 4% af en så stor del af formuen, som svarer til forholdet mellem andelsforeningens omsætning med medlemmer og den samlede omsætning, og 6% af den resterende del af formuen. Overstiger omsætningen med ikke-medlemmer ikke 3% af den samlede omsætning, ansættes indkomsten dog til 4% af formuen.

Omsætning med medlemmer udgør andelsforeningens opkøb af råvarer eller produkter hos medlemmer, som er produceret af medlemmer eller af medlemsforeningers medlemmer, samt opkøb af færdigvarer og hjælpestoffer hos ikke-medlemmer til anvendelse i produktionen.

Omsætning med andelsforeninger, der udelukkende driver virksomhed som produktions- og salgsforeninger, eller med produktions- og salgsforeningsfunktionen i andelsforeninger som nævnt nedenfor i SEL § 16 A, stk. 1, og som ikke er medlemmer, skal hverken medregnes ved opgørelsen af andelsforeningens omsætning med henholdsvis medlemmer og ikke-medlemmer eller ved opgørelsen af den samlede omsætning.

S. C.5.4 Blandede foreninger

I SEL § 16 A er der fastsat særlige regler for opgørelsen af den skattepligtige indkomst i blandede andelsselskaber, der både fungerer som indkøbsforeninger og som produktions- og salgsforeninger. Bestemmelsen er indsat, da det ikke er muligt for disse andelsselskaber at foretage en samlet opgørelse af henholdsvis omsætningen med medlemmer og omsætningen med ikke-medlemmer, idet der ikke i en samlet opgørelse tages højde for den del af omsætningen, der er omsætning med medlemmer både i indkøbsforeningsfunktionen og i produktions- og salgsforeningsfunktionen.

Efter stk. 1 skal således andelsforeninger, der både driver virksomhed som indkøbsforening efter § 15, og produktions- og salgsforening, jf. § 16, foretage en opdeling af virksomheden i henholdsvis en indkøbsforeningsfunktion og en produktions- og salgsforeningsfunktion. Fordelingen af omsætningen skal foretages særskilt for de to funktioner efter reglerne ifølge § 15, stk. 3, og § 16, stk. 3.

Som nævnt skal omsætningsfordelingen på samme måde som for de rene foreninger også anvendes ved afgørelsen af, om 25%-grænsen for omsætning med ikke-medlemmer må anses for overskredet. Afgørelsen af, om omsætning med ikke-medlemmer overskrider 25% foretages dog på grundlag af et vægtet gennemsnit af de to opgørelser. Det er en betingelse, at 25%-grænsen ikke væsentligt eller længerevarende (over en 3-årig periode) overskrides i den funktion, der har den største omsætning med såvel medlemmer som ikke-medlemmer.

Efter SEL § 16 A, stk. 2, skal indkøbsforeningsfunktionens omsætning med andelsforeninger, der udelukkende driver virksomhed som indkøbsforening eller med indkøbsforeningsfunktion i andelsforeninger som nævnt i stk. 1, som ikke er medlemmer, hverken medregnes ved opgørelsen af indkøbsforeningsfunktionens omsætning med henholdsvis medlemmer og ikke-medlemmer eller ved opgørelsen af den samlede omsætning. Produktions- og salgsforeningsfunktionens omsætning med andelsforeninger, der udelukkende driver virksomhed som produktions- og salgsforening, eller med produktions- og salgsforeningsfunktionen i andelsforeninger som nævnt i stk. 1, som ikke er medlemmer, skal hverken medregnes ved opgørelsen af produktions- og salgsforeningsfunktionens omsætning med henholdsvis medlemmer og ikke-medlemmer eller ved opgørelsen af den samlede omsætning.

særskilt på grundlag af de to formueopgørelser efter reglerne i § 19, stk. 2, og § 16, stk. 2. Indkomstopgørelsen kan dog altid foretages på grundlag af den samlede formue og et vægtet gennemsnit af de to opgørelser efter stk. 1, 1. og 2. pkt.

Den beregnede skattepligtige indkomst beskattes med 14,3 pct., jf. SEL § 19, stk. 1.

Følgende eksempler viser opgørelse af vægtet gennemsnit af omsætning med ikke-medlemmer i en blandet forening.

Eksempel A

Salg i indkøbsforeningen	50 mio kr.	100 mio kr.	115 mio kr.
Opkøb i produktions- og salgsforeningen	75 mio kr.	20 mio kr.	5 mio kr.
Beregningsgrundlag	125 mio kr.	120 mio kr.	120 mio kr.
Omsætning med ikke-medlemmer i indkøbsforeningen	7 mio kr.	40 mio kr.	15 mio kr.
i pct.	14,0 pct.	40,0 pct.	13,0 pct.
Omsætning med ikke-medlemmer i prod.- og salgsforeningen	5 mio kr.	1 mio kr.	2 mio kr.
i pct.	6,7 pct.	5,0 pct.	40,0 pct.
Vægtet gennemsnit			
Omsætning med ikke-medlemmer i pct. af beregningsgrundlaget 25 pct.	9,6 pct.	34,2 pct.	14,2 pct.
Omsætning med ikke-medlemmer i funktion med største omsætning 25 pct.	6,7 pct.	40 pct.	13,0 pct.
Andelsbeskatning	JA	NEJ	JA

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal der også foretages en opdeling af formuen i henholdsvis en formue med relation til indkøbsfunktionen og en formue med relation til produktions- og salgsforeningsfunktionen.

Såfremt andelsforeningen er i stand til at foretage en opdeling af formuen under hensyntagen til de aktiver og passiver, der faktisk anvendes ved hver funktion, skal denne opdeling anvendes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. bestemmelsen i § 16 A, stk. 3, 1. pkt.

Såfremt dette ikke er muligt eller ønskeligt, kan indkomstopgørelsen dog altid foretages på grundlag af et vægtet gennemsnit af de to opgørelser vedrørende omsætningsfordelingen.

Eksempel B

Salg i indkøbsforeningen	50 mio kr.
Opkøb i produktions- og salgsforeningen	75 mio kr.
Beregningsgrundlag	125 mio kr.
Omsætning med ikke-medlemmer i indkøbsforeningen	10 mio kr.
Omsætning med ikke-medlemmer i produktions- og salgsforeningen	5 mio kr.
Omsætning med ikke-medlemmer i alt	15 mio kr.
Omsætning med ikke-medlemmer i procent af beregningsgrundlaget	12 pct.

S. C.6 Skattepligtig indkomst begrænset til visse indtægtsarter

S. C.6.1 Foreninger mv. hjemmehørende her i landet

Foreninger, stiftelser og korporationer mv., der er skattepligtige i henhold til SEL § 1, stk. 1, nr. 6, er subjektivt fuldt skattepligtige, men skattepligten indtræder kun, hvis foreningen mv. objektivt set har indtægter ved erhvervsmæssig virksomhed, samt fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed. Foreningen er pligtig til at selvangive sin skattepligtige indkomst, uanset om den erhvervsmæssige virksomhed giver underskud, og selv om dette forhold må antages at være af længere varighed.

Om disse foreninger mv. se også skd.cirk. af 7. nov. 1988, pkt. 52-54.

Når en hidtil skattefri forening påbegynder erhvervsmæssig virksomhed, skal den som anført under S.B.1.2 selvangive sin indkomst første gang for det indkomstår, som følger umiddelbart efter udløbet af den regnskabsperiode, hvori den erhvervsmæssige virksomhed er påbegyndt.

Har foreningen ejet fast ejendom og driftsmidler forud for påbegyndelsen af den erhvervsmæssige virksomhed, og overgår disse aktiver til anvendelse i denne virksomhed, kan der foretages afskrivninger herpå efter skattelovgivningens almindelige regler. Driftsmidler, der efter reglerne i AL medregnes i saldoværdien, indgår i denne i overgangsåret med deres handelsværdi, jf. princippet i AL § 4. Dette gælder også for de af AL § 6, stk. 1, omfattede driftsmidler (med levealder under 3 år eller med en anskaffelsessum på

9.200

kr. eller derunder), som er anskaffet af foreningen før skattepligtens indtræden, og som overgår til anvendelse i den erhvervsmæssige virksomhed. Foreningen kan således ikke vælge at fradrage handelsværdien i overgangsåret.

S. C.6.1.1 Erhvervsmæssig virksomhed (afgrænsning af begrebet)

Ved bedømmelsen af, om der foreligger erhvervsmæssig virksomhed, er det uden betydning, om virksomheden er tilrettelagt sådan, at der med denne tilsigtes et overskud, jf. skd. 19.7. Skattepligten er alene knyttet til arten af den virksomhed, der udøves, se t&s nyt 1991.19.1074 (TfS 1991,395).

Spekulationsavancer kan ikke anses for erhvervsmæssig virksomhed og er derfor ikke skattepligtige for de her omhandlede foreninger.

Indkomst, der hidrører fra leverance til medlemmer, anses dog ikke for indvundet ved erhvervsmæssig virksomhed, jf. SEL § 1, stk. 5. Se skd. 50.179 hvor dette også gjaldt leverancer til medlemmer af en indkøbsforening, der organisatorisk opfyldte betingelserne for skattepligt efter den hidtil gældende SEL § 1, stk. 1, nr. 3a, men hvis skattepligt var omfattet af den ligeledes hidtil gældende SEL § 1, stk. 1, nr. 6, fordi medlemskredsen alene bestod af koncernforbundne selskaber. Da foreningen kun leverede til disse medlemmer, havde den således ikke erhvervsmæssig indkomst.

Det er kun indkomst ved leverance til medlemmerne, der holdes uden for foreningens erhvervsmæssige virksomhed, derimod er indtægter, som foreningen indtjener ved salg til ikke-medlemmer af produkter, som foreningens medlemmer sælger til foreningen, omfattet af skattepligten, se også Skat 1990.9.704 (TfS 1990,403) omtalt under S.A.1.4.1 .

Det er desuden kun leverancer til foreningens egne medlemmer, der ikke betragtes som erhvervsmæssig virksomhed. Hvis foreningen derfor har indtægt ved leverancer til medlemsforeningers medlemmer, er denne indtægt indkomstskattepligtig for foreningen.

Efter SEL § 1, stk. 4, betragtes indtægt ved næringsvirksomhed eller anden forretningsvirksomhed samt overskudsandel fra en erhvervsvirksomhed, der ikke drives af foreningen selv, som erhvervsmæssig indtægt for foreningen.

Begrebet erhvervsmæssig omfatter principielt driften af alle virksomheder, der kan indbringe en fortjeneste, se således UfR 1971.78, hvor en forening blev anset for skattepligtig af afgifter, den modtog for at repræsentere ikke-medlemmer. I LSR 1967.95 blev en forening anset for skattepligtig af indtægt fra ikke-medlemmers annoncer i medlemsbladet, se S.C.6.1.7 . Endvidere er en forening anset skattepligtig efter et næringssynspunkt af fortjeneste ved salg af nogle parcelhuse, som foreningen selv opførte med videresalg for øje, se RR 1965, SM 44 (SKD).

En vognmandsforening indgik transportkontrakter med kunderne, hvorefter foreningen skaffede vognmænd til de enkelte opgaver. Vognmændene udskrev derefter regning til foreningen, ligesom betaling for opgaverne indgik direkte til denne, der herefter fordelte de enkelte beløb efter de enkelte vognmænds regninger med fradrag af 6% til dækning af foreningens omkostninger.

Vestre Landsret statuerede ved dom af 31. maj 1989, at indtægter fra fordelingsordningen var omfattet af SEL § 1, stk. 4 (nu stk. 5), da formidling af kørselsopgaver til medlemmer måtte anses som en ydelse til medlemmerne og derfor ikke skattepligtige, se Skat 1989.8.585 (TfS 1989,392).

I kendelse offentliggjort i Skat 1990.6.470 (TfS 1990,284) fastslog LSR, at en selvejende institution, der drev socialpædagogisk virksomhed for børn og unge henvist af det offentlige, var omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6. Vederlaget fra det offentlige blev anset for opnået ved erhvervsmæssig virksomhed.

I t&s nyt 1991.19.1074, anså Højesteret en selvejende institution, der drev virksomhed bl.a. med udlejning af skibe, for erhvervsmæssig, og indtægten ved virksomheden var derfor omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6.

En fond, der bl.a. ejede en række anpartsselskaber, hvis formål var at være komplementar i kommanditselskaber, og som også ejede et administrationsselskab, der stod for det daglige arbejde i fonden og dens selskaber, blev anset for skattepligtig af gaver, ydet af kommanditister i nævnte kommanditselskaber, idet fondens medvirken ved gennemførelse af investeringsprojekter i disse selskaber blev anset for erhvervsmæssig virksomhed, se Told Skat Nyt 1993.10.440 HRD.

Indtægter ved ande- og bingospil ved arrangementer for medlemmer af den arrangerende forening og medlemmernes nærmeste pårørende betragtes ikke som indvundet ved erhvervsmæssig virksomhed og er

Hvis en forening mod betaling påtager sig en opgave, som skal udføres af dens medlemmer, f.eks. omdeling af telefonbøger, er foreningen skattepligtig af indtægterne, hvis det er den, som har indgået aftalen og modtager betalingen. Medlemmerne skal derimod ikke beskattes, medmindre de modtager vederlag fra foreningen for deres arbejde.

En gensidig forsikringsforening, som var omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, ansås ikke for skattepligtig af indtægter hidrørende fra tegning af gensidige forsikringer, hvorimod provisionsindtægter og overskudsandele fra samarbejdet med et forsikringsselskab, som havde dækningsrisikoen, ansås for indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed. Disse provisionsindtægter mv. ansås ikke som vederlag for foreningens arbejde for medlemmerne, se skd. 71.679.

Salg af varer fra 2 andelsselskaber til et af disse selskaber stiftet aktieselskab, som skulle være medlem af begge andelsselskaber var omfattet af andelsselskabernes erhvervsmæssige virksomhed. Køb af varer fra aktieselskabet faldt ikke ind under lempelsesreglen, jf. Skat 1989.6.467. (TfS 1989.357).

En sammenslutning af rejsedeltagere ansås for en forening og ikke som en selvejende institution. Rejseforeningens overskud ved arrangementet af medlemmernes fællesrejser ansås for indtægt hidrørende fra omsætning fra medlemmerne og derfor skattefri i medfør af SEL § 1, stk. 4 (nu stk. 6), se Skat 1985.8.219 (LSR).

FDM's provisionsindtægter ved formidling af salg af bl.a. selskabsrejser fra et rejsebureau til foreningens medlemmer ansås som indvundet ved leverance til medlemmerne. Det blev lagt til grund, at FDM udover salgsbestræbelser havde ydet medlemmerne en særlig aktiv vejledning og service. Det kunne ikke tillægges betydning, at provisionen ikke var betalt af medlemmerne, jf. ØLD af 14.10.1985, se Skat 1985.11.307.

Højesteret bestemte, TfS 1997,100 (HRD), at en foderstofforening ikke kunne beskattes efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6, og at foreningen heller ikke kunne påberåbe sig et forventningsprincip som grundlag for en fortsættelse af den hidtidige beskatning. Højesteret bemærkede, at SEL må forstås således, at det er en betingelse for den særlige - lempelige - beskatning som indkøbsforening fremfor beskatning som brugsforening, at varesortimentet kun omfatter varer, for hvilke der gælder en formodning om, at foreningens medlemmer udelukkende benytter dem til udøvelse af deres bedrift. Se tillige S.A.1.4.1 . En forening, der måtte anses for almennyttig og ikke foretog udlodninger til uvedkommende formål, blev ikke anset skattepligtig af foreningens erhvervsmæssige indtægter, der måtte anses medgået til opfyldelse af formålet. TfS 1998,220 (LSR). Vederlag for køb/salg af forsikringsporteføljer i forbindelse med ophør af et coassurancesamarbejde mellem to forsikringsselskaber var ikke skattepligtig i medfør af SL § 4, men skulle skattemæssigt behandles efter SL § 5. Endvidere fandt LSR, at indtægter ved tegning af forsikringer for andre forsikringsselskaber (fremmedprovision) måtte anses som indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed, jf. SEL dagældende § 17, stk. 5. En del af selskabets faste omkostninger kunne derfor fradrages ved opgørelse af denne indkomst. TfS 1997,438.

S. C.6.1.2 Overskudsandele

Hvis en forening mv. har fået tillagt en andel i overskuddet af en erhvervsvirksomhed, som foreningen ikke selv driver, er dette overskud omfattet af skattepligten.

Det er uden betydning, på hvilken baggrund foreningen har fået tillagt overskudsandelen, men det er derimod afgørende for beskatningen, at andelen beregnes på grundlag af virksomhedens nettooverskud. En indtægtsandel, der beregnes på grundlag af omsætning, arbejdsløn, formue el. lign. medfører ikke skattepligt. Endvidere er det en forudsætning, at den virksomhed, der yder overskudsandelen, selv er indkomstskattepligtig af overskuddet, jf. LSR 1978.202.

Ifølge SEL § 1, stk. 4, sidste punktum, gælder skattepligten ikke hjælpe- og understøttelsesfonds for de i en virksomhed ansatte eller deres pårørende, selv om fonden har andel i virksomhedens nettooverskud.

S. C.6.1.3 Fast ejendom

Foreninger mv. er desuden skattepligtige, når de har indtægt ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom. Udlejning af lokaler til foreningsmedlemmer er ikke omfattet af skattepligten, idet denne udlejning betragtes som leverance til medlemmer, se SEL § 1, stk. 5.

Såfremt der i ejendommen findes lokaler, som foreninger anvender til eget ikke-erhvervsmæssig brug (mødelokaler, administrationslokaler) eller til hele eller delvise friboliger, er den hertil svarende lejeværdi heller ikke omfattet af skattepligten.

En ejerforening ansås ikke for skattepligtig af lejeværdien af en ejerlejlighed, som foreningen ejede, og som blev benyttet til viceværtslejlighed, da viceværtslejligheden skulle tjene ejendommens administration.

S. C.6.1.4 Aktieudbytte

Udbytte af aktier og anparter mv. skal kun medregnes til foreningens skattepligtige indkomst, hvis foreningen besidder de pågældende værdipapirer i næringsøjemed.

Ved besiddelse af aktier mv. uden for næringsvirksomhed hører udbyttet ikke til foreningens erhvervsmæssige indtægt. Endvidere er det i

bek. nr. 734 af 10. okt. 1998 om opkrævning af indkomstskat for personer m.v., § 38, nr. 3, jf. § 42,

bestemt, at de udbyttegivende selskaber ikke skal indeholde udbytteskat af sådant udbytte, når foreningen kan forevise et udbyttefrikort. Dette udstedes af ligningsmyndigheden på foreningens hjemsted.

S. C.6.1.5 Renteindtægter

Heller ikke renteindtægt af obligationer, pantebreve og lign. værdipapirer henregnes til erhvervsmæssig indtægt. Dog skal obligationsrenter medregnes til den skattepligtige indkomst, når de har direkte tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed, jf. LSR 1971.109.

Renter af bankindestående er normalt heller ikke skattepligtigt for foreningen, men i det omfang disse indestående eller rentebærende aktiver i øvrigt bruges som driftskapital i en erhvervsvirksomhed, skal også sådanne renter medregnes ved indkomstopgørelsen, jf. ØLD af 15. april 1969 (skd. 10.165).

LSR 1983.153 omhandlede spørgsmålet, om et selskab med begrænset ansvar, der var skattepligtigt i henhold til SEL § 1, stk. 1, nr. 6, var indkomstskattepligtigt af renteindtægter fra sparekassekonto og renter af pante- og gældsbrev, der var dets eneste indtægter. Selskabets formål var bl.a. at finansiere erhvervsvirksomheder og beboelsesejendomme i lokalsamfund. Eventuelt overskud skulle anvendes til fremme af selskabets formål og eventuelt til almennyttige eller velgørende formål. Retten fandt ikke, at selskabet var skattepligtigt af de omhandlede renteindtægter.

En forening, hvis formål var at hjælpe og bistå vurderingsmænd ansat i en kreditforening samt at formidle vurderingsarbejde til medlemmerne, fik hos kreditforeningen et rentefrit lån på 1,5 mio. kr. Beløbet blev anvendt dels til dækning af diverse omkostninger i forbindelse med stiftelsen, dels indsat i bank og anbragt i værdipapirer. Da de oppebårne renter og udbytter således ikke hidrørte fra erhvervsmæssigt drevet virksomhed, ansås disse ikke for skattepligtige for foreningen, se LSR 1985.42.

En forenings indestående på indskudskonto for investeringsfond har ikke en så nær tilknytning til erhvervet, at renter af indestående hører til erhvervsindtægten jf. TfS 1996,532 (HRD). Renter af indskud i Grundejernes Investeringsfond skal ligeledes ikke medregnes til en forenings indkomst, da bindingsbeløbet tilhører indskyderen og derfor ikke kan henføres til ejendommens driftskapital, jf. LSR 1972.8.

LSR 1982.76 omhandlede en forening, hvis medlemmer var ansat i en større offentlig virksomhed, og som havde til formål at varetage medlemmernes interesser over for et bestemt forsikringsselskab. Medlemmerne tegnede deres forsikringer i dette selskab gennem foreningen, og efter aftale med selskabet udførte foreningen forskellige administrative opgaver for dette. Selskabet godtgjorde foreningen derfor enten med et fast beløb pr. forsikring eller i form af provision. Retten fandt, at foreningen drev erhvervsmæssig virksomhed, og at dens indestående på anfordringskonto og postgiro måtte anses for driftskapital, således at renterne heraf var skattepligtige.

S. C.6.1.6 Ikke-erhvervsmæssige indtægter

Skattefrie, ikke-erhvervsmæssige indtægter består hovedsagelig af beløb, som tilflyder en forening mv., uden at denne skal udfolde nogen væsentlig aktivitet for at oppebære den. Som typiske indtægter af denne art kan nævnes kontingenter, gaver og tilskud. Et sponsortilskud til en idrætsforening blev ikke anset for skattepligtig indkomst for foreningen, da beløbet ikke tilgik en erhvervsmæssig virksomhed. Betingelsen om kommunikation og rådgivning, som fulgte sponsortilskuddet, måtte blot betragtes som et forhold, der reducerede værdien af den gave, der blev ydet. For tilskuddenes vedkommende er det uden betydning, om de ydes af offentlige eller private midler, se i øvrigt skd. 65.156.

TfS 1994,432 (BF). En medarbejderforening, der var underafdeling af en fagforening, overvejede at stifte en forening (F) med det formål at uddele ophavsretsmidler til efteruddannelsesprojekter. Ophavsretsmidlerne skulle komme fra to kilder, dels fra arbejdsgiveren dels fra fagforeningens ophavsretsfond.

Ligningsrådet, der havde anset F for omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6 og ikke af FBL § 1, stk. 1, nr. 2, fandt, at F's indtægter var skattefri, ikke-erhvervsmæssige indtægter.

Rådet havde lagt til grund, at medarbejderforeningens enkelte medlemmer i medfør af ophavsretsloven og fotografiloven havde visse ophavsrettigheder. Herudover fandt Rådet, at medarbejderne kollektivt og uden vederlag havde overdraget disse rettigheder til medarbejderforeningen/ fagforeningen, der havde videreoverdraget rettighederne til F. Erhvervelsen og udnyttelsen af denne immaterielle ret for F fandtes ikke at være af en sådan art, at den kunne karakteriseres som erhvervsmæssig virksomhed, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 6. De omtalte indtægter tilflød F, uden at F skulle udfolde nogen væsentlig aktivitet for at oppebære dem. Se også om samme afgørelse S.C.6.1.9 .

S. C.6.1.7 Fradragsberettigede udgifter

Efter bestemmelsen i SEL § 9, stk. 1, kan foreninger mv. ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kun fratrække de udgifter, som vedrører de indtægtskilder, der skal medregnes i den skattepligtige indkomst. Desuden skal udgifterne være fradragsberettigede efter skattelovgivningens almindelige regler.

I LSR 1977.6 er det afgjort, at udgifter til byggelånsrenter og ejendomsskatter i byggeperioden kunne fradrages, selv om der ikke i de pågældende indkomstår var oppebåret lejeindtægter, idet ejendommen skulle anvendes erhvervsmæssigt.

Driftsudgifter, der opfylder betingelserne for fradrag efter de almindelige skatteregler, og som alene vedrører erhvervsindtægten, kan umiddelbart indgå i indkomstopgørelsen. Omvendt skal udgiftsposter holdes uden for opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis de enten ikke er fradragsberettigede i almindelighed, eller hvis de ikke har tilknytning til erhvervet. Således LSR 1967.7, hvor en forening, der havde påtaget sig en løbende forpligtelse, ikke kunne fratrække ydelsen i indkomstopgørelsen, selv om den opfyldte betingelserne for fradrag efter LL § 14, stk. 2 (nu § 12, stk. 2), da forpligtelsen ikke vedrørte den skattepligtige indkomstkilde. Der er ej heller fradragsret for gaver i henhold til LL § 8 A.

I de fleste foreninger med både skattepligtige og skattefrie bruttoindtægter vil der være udgiftsposter, som ikke entydigt kan henføres til erhvervsindtægten og heller ikke entydigt er erhvervsindtægten uvedkommende. Til brug ved indkomstopgørelsen må der ske en opdeling af sådanne udgiftsposter således, at den del, som vedrører erhvervsindtægten, udskilles til fradrag ved indkomstopgørelsen. Opdelingen må foretages efter et skøn, som for den enkelte forening medfører et rimeligt resultat. Der kan ikke opstilles generelle regler for skønnet, men for visse kategorier af erhvervsvirksomhed har der i praksis udviklet sig retningslinier for skønnet.

I foreninger, som foretager indkøb af varer til levering både til medlemmer og ikke-medlemmer, vil den del af fællesomkostningerne, der vedrører leverancer til ikke-medlemmer, som oftest kunne udregnes efter forholdet mellem bruttoindtægten for disse leverancer og den samlede bruttoindtægt ved leverancer til medlemmer og ikke-medlemmer.

En ikke offentliggjort LSR-kendelse af 21. dec. 1982 vedrørte en forening, der ved opgørelsen af sit erhvervsmæssige overskud havde fratrukket sine fællesomkostninger fuldt ud, idet disse omkostninger af foreningen blev betragtet som alene tjenende omsætningen med ikke-medlemmer, medens de omkostninger, som var afhængige af aktiviteten, var fradraget forholdsmæssigt efter omsætningens fordeling på medlemmer og ikke-medlemmer. Retten udtalte, at fællesomkostninger ligeledes måtte fordeles, og at opdelingen af den fradragsberettigede omkostningsandel måtte ansættes skønsmæssigt, således at den del af fællesomkostningerne, der vedrørte leverancer til ikke- medlemmer, blev udregnet efter forholdet mellem bruttoindtægten for disse leverancer og den samlede bruttoindtægt ved leverancer til medlemmer og ikke-medlemmer.

Det er dog en forudsætning for denne metode, at medlemmer betaler samme pris for samme varer som ikke-medlemmer.

Ved drift af fast ejendom med udlejning af lejligheder såvel til medlemmer som til ikke-medlemmer, vil udgifter til prioritetsrenter, ejendomsskatter, forsikring og udvendig vedligeholdelse mv. kunne fordeles på grundlag af de oppebårne lejeindtægter, således at den del af udgifterne, som svarer til forholdet mellem lejeindtægter fra ikke-medlemmer og de samlede lejeindtægter, anses for udgifter, der vedrører den erhvervsmæssige aktivitet i foreningen og er dermed fradragsberettigede. Det er også her en forudsætning for fordeling af udgifter på grundlag af lejeindtægter, at disse udredes med samme beløb af medlemmer og ikke-medlemmer for ensartede lejligheder. Ofte er denne forudsætning ikke til stede i andelsboligforeninger, hvor boligbidrag fra medlemmerne afviger væsentligt i størrelse fra huslejer, som udredes af ikke-medlemmer for tilsvarende lejligheder. Det er derfor nødvendigt, hvis man vil benytte indtægterne som fordelingsgrundlag, at reducere eller forøge boligbidragene fra medlemmerne til beløb, som kunne være

I LSR 1967.94 og 95, hvor foreninger blev anset for skattepligtige af annonceindtægter i medlemsbladet fra ikke-medlemmer, blev det fastslået, at det ikke var muligt at udskille visse af de med bladets fremstilling forbundne udgifter som særligt vedrørende disse annonceindtægter, og samtlige udgifter ved bladets drift kunne derfor fratrækkes ved opgørelsen af overskuddet fra bladet, men der kunne dog ikke derved fremkomme en skattepligtig indkomst lavere end 0.

I TfS 1994,432 (BF) blev en forenings udgifter til indkøb af teknisk udstyr for opfyldelse af dens vedtægtsmæssige formål om at stille teknisk udstyr til rådighed for medlemmerne til brug for deres faglige ajourføring, ikke anset for fradragsberettiget af Ligningsrådet, da udgifterne ikke var knyttet til indkomsterhvervelsen. Se også S.C.6.1.9 .

S. C.6.1.8 Salg af formuegoder

Hvis et formuegode har haft tilknytning til den indkomstskattepligtige virksomhed, medregnes den skattemæssige fortjeneste eller tab ved indkomstopgørelsen efter skattelovgivningens almindelige regler, uanset om bruttoindtægten ved virksomheden har været beskeden, eller driften skattemæssigt har givet underskud i hele besiddelsestiden.

Såfremt formuegodet har haft tilknytning til såvel den skattepligtige som til den skattefrie virksomhed, skal hele den skattemæssige avance eller hele det skattemæssige tab påvirke indkomsten. Et selskab, der ejedes af en række landmænd og mejerier, havde gennem en årrække drevet virksomhed med produktion og salg af emballage til fødevarer. Omsætningen var i stigende grad faldet på ikke-medlemmer (til 79%), og det herved indvundne overskud var beskattet i medfør af SEL § 1, stk. 1. nr. 6, jf. § 1, stk. 5. LSR fandt, at der i forbindelse med et påtænkt salg af selskabets aktiviteter til et 100% ejet selskab kunne ske beskatning af genvundne afskrivninger i et omfang, der maksimalt svarede til summen af afskrivninger, som gennem årene var bragt til fradrag ved indkomstopgørelserne. Beregningen skulle dog foretages ud fra et gennemsnit af den procentvise omsætning med ikke-medlemmer fra skatteåret 1979/80 og fremefter, indtil overdragelsen skete.

Hvis formuegodet er en samlet enhed, f.eks. en fast ejendom, og det kan godtgøres, at kun en nærmere bestemt fysisk del har haft tilknytning til erhvervsvirksomheden, er det dog kun den på denne del faldende fortjeneste, der kommer til beskatning. Således vil f.eks. en andelsboligforening kun blive beskattet af fortjeneste ved lejlighedernes salg som ejerlejligheder, for så vidt angår lejligheder, der har været udlejet til ikke-andelshavere. Fortjeneste ved salg af andelslejligheder, der kun har været udlejet til andelshavere, omfattes ikke af beskatningen, selv om salget sker til ikke-andelshavere.

S. C.6.1.9 Særlige fradrag for udlodninger eller henlæggelse til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål

Foruden driftsomkostninger kan foreninger mv. foretage fradrag for udlodninger til fyldestgørelse af vedtægtsmæssige formål, der kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttige, jf. SEL § 3, stk. 2. Tilsvarende fradragsret ydes for beløb, der henlægges til sikring af eller til senere anvendelse til sådanne formål, jf. SEL § 3, stk. 3.

Udlodninger

Fradrag efter SEL § 3, stk. 2 og 3 vil i almindelighed forudsætte, at der i vedtægterne er eller optages en bestemmelse om, hvorledes der skal forholdes med foreningens mv. midler i tilfælde af dens opløsning, idet det må være sikret, at midlerne i så fald går til formål, der kan godkendes som almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt. I TfS 1997,188 (BF) fandt LR, at visse af formålene i en lystfiskerforenings påtænkte vedtægtsændring måtte anses for almennyttige, således at udlodninger og/eller henlæggelser til disse gøremål kunne fratrækkes i henhold til SEL § 3, stk. 2 og 3.

Hvor foreningen mv. ved siden af erhvervsmæssig indkomst har andre ikke-erhvervsmæssige indkomstkilder, anses disse ikke-erhvervsmæssige indkomster for udloddet først. Foreninger mv. vil derfor kun kunne foretage fradrag for regnskabsårets udlodninger til kvalificerede formål i det omfang, udlodningerne overstiger regnskabsårets ikke-erhvervsmæssige indkomster.

I TfS 1994,432 (BF) havde Ligningsrådet anset en forening, der overvejedes stiftet af en medarbejderforening under en fagforening, for omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6. Rådet havde også anset vedtægtsmæssige uddelinger til medlemmernes studierejser til udlandet for at vedrøre den ikke-erhvervsmæssige indtægt, hvorfor de nævnte udgifter ikke ville være fradragsberettigede ved opgørelsen af eventuel erhvervsmæssig indtægt, jf. SEL § 9, stk. 1.

Ligningsrådet fandt allerede af den grund, at den personkreds, der kunne komme i betragtning ved tildeling af studierejselegater fra foreningen, var for snæver til at kunne begrunde, at uddelingen kunne anses som led i at realisere et almennyttigt formål, hvorfor sådanne uddelinger ikke kunne fradrages efter SEL § 3, stk. 2 og 3.

Ligningsrådet havde i den forbindelse henset til, at kun fastansatte på en enkelt arbejdsplads var berettiget til at søge. Endvidere var henset til, at uddeling af midler til studieophold m.m. måtte formodes at have ret snævert fagspecifikt indhold med karakter af efteruddannelse eller ajourføring. Afgørelsen er også omtalt i S.C.6.1.6 .

Henlæggelser

Foreninger mv. kan foretage fradrag for henlæggelser til sikring af eller til senere anvendelse til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, jf. SEL § 3, stk. 3.

Om almennyttebegrebet og kravene til vedtægterne, se S.H.21.3 og S.H.21.4 samt S.H.22.1 .

Formålet med fradragsretten for hensættelser er at give foreninger mv. mulighed for uden beskatning at opspare med henblik på senere at realisere et almennyttigt eller almenvelgørende projekt.

Anvendes beløbene til andre end de almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, skal beløbene med tillæg på 25 pct. medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori de anvendes. Er foreningens øvrige indkomst negativ for disse år, beskattes beløbene med tillæg med den for det pågældende skatteår gældende skatteprocent.

Der gælder ingen individualiseringskrav til de beløb, der henlægges, for de foreninger mv., der er fritaget for selvangivelsespligt, som nævnt under S.A.3.2 .

Selvangivelsespligtige foreninger mv. skal derimod foretage en individualisering af hensættelserne.

Se nærmere skd.cirk. af 7. nov. 1988, pkt. 55 og 56.

S. C.6.2 Udenlandske selskaber og foreninger

Når udenlandske selskaber og foreninger, jf. S.A.2 , er skattepligtige her til landet, er den objektive skattepligt begrænset til de indtægter, der begrunder skattepligten, jf. SEL § 2, stk. 2, jf. stk. 1. I denne indkomst kan der kun fratrækkes udgifter i det omfang, de vedrører de skattepligtige indtægter, jf. SEL § 9, stk. 1.

Ved indtræden af begrænset skattepligt efter SEL § 2 finder SEL § 4 A om indgangsværdier anvendelse, hvis selskabet ikke umiddelbart forinden har været fuldt skattepligtigt, jf. stk. 5.

For indkomstopgørelse gælder i vidt omfang samme regler, som er anført ovenfor under S.C.6.1 om her i landet hjemmehørende foreninger mv., for så vidt angår deres indtægt ved skattepligtig virksomhed.

Når udenlandske selskaber og foreninger skal medregne alle indtægter af deres skattepligtige aktiviteter her i landet, vil de regnskabsmæssige udgifter herved normalt have en sådan tilknytning til indtægtserhvervelsen, at der ikke er behov for en opdeling af udgifterne i en skattepligtig og skattefri del i samme omfang som nævnt ovenfor vedrørende danske foreninger.

Indtægterne for her i landet skattepligtige udenlandske selskaber og foreninger kan ofte være vanskelige at udskille fra selskabernes globale virksomhed, og selskaberne kan være interesserede i at tilpasse indtægterne efter beskatningsforholdene i de berørte lande.

Ved lov nr. 432 af 26. juni 1998 er der i LL § 2 gennemført en generel regel om, at interesseforbundne parter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for deres transaktioner, der svarer til de priser og vilkår, som uafhængige parter ville fastsætte for tilsvarende transaktioner (armslængde princippet). Samtidig blev den tidligere gældende bestemmelse om armslængde princippet i SEL § 12, stk. 1 og 2, ophævet. Denne bestemmelse vedrørte udenlandske selskaber og foreninger, der er skattepligtige her i landet. Der henvises til S.I.1.3 .

Fradrag for renter og kurstab for en herværende filial af et amerikansk selskab blev ikke indrømmet vedrørende et internt lån fra hovedkontoret. Et lån fra moderselskabet blev anset for at vedrøre filialens drift, selv om en del af låneprovenuet var anvendt til udlodning til moderselskabet, idet selskabets eneste virksomhed var den danske filials aktivitet, og investeringerne i filialen langt oversteg det optagne lån. HD af 18. dec. 1992, TOLD SKAT Nyt 1993.4.143 (TfS 1993,7).

En bankfilial kunne ikke fradrage renter og kurstab af indskudskapital, stillet til rådighed af selskabet, samt indskudskapital i form af lån fra en søsterfilial, idet de ikke vedrørte egentlige bankforretninger, og således ikke var omfattet af særreglen for finansforetagender i kommentar til modeloverenskomstens artikel 7, pkt. 19. TOLD SKAT Nyt 1993.12.584. (LSR) (TfS 1993,288). Kendelsen var indbragt for domstolene for så vidt angår spørgsmålet om indskudskapital, lånt af søsterfilialen. Sagen er hævet efter ØL's tilkendegivelse af, at retten tiltræder Landsskatterettens afgørelse i det omfang den er indbragt for domstolene. TfS 1996,715.

Virksomhed bestående i at modtage lån på engrosbasis og videreudlåne disse ansås for omfattet af begrebet finansforetagende, og en dansk filial ville derfor principielt kunne fratrække renteudgifter til hovedkontoret vedrørende virksomheden med videreudlån. TfS 1994,552 (BF).

Ved opgørelsen af den begrænset skattepligtige indkomst for en borerig, hvor der var udført arbejde offshore i en skattepligtsperiode 14/9-17/11 1992 fandt Landsskatteretten, efter at der ved sagens behandling ved retten var blevet forelagt oplysninger om riggens aktiviteter i 1992, at det måtte anses for tilstrækkeligt godtgjort, at omkostninger, som var afholdt i perioden 29/8-21/11 1992, måtte anses for afholdt med henblik på at opnå fortjeneste i kontraktsperioden, og at udgifterne derfor måtte anses for at have haft en nødvendig og funktionel sammenhæng med indkomsten fra det faste driftssted.

Ved opgørelsen af den begrænset skattepligtige indkomst ved udførelse af seismisk efterforskning til søs havde et selskab fratrukket faste udgifter for ledighedsperioder udenfor den danske skattepligtsperiode. Ved ansættelsen var der godkendt fradrag for omkostninger for en periode fra ca. 14 dage før til ca. 14 dage efter kontraktsperioden, men nægtet fradrag for ledighedsperioder herudover. Landsskatteretten fandt, at den andel af indkomstårets samlede faste udgifter, som kunne fragå i den danske begrænset skattepligtige indkomst, skulle beregnes på grundlag af et skøn over det antal dage, der i løbet af indkomståret var medgået til udførelsen af indtægtsgivende kontrakter på dansk område. Landsskatteretten fandt ikke, at selskabet havde gjort gældende, at en større andel af ledighedsperioderne havde direkte tilknytning til den danske kontrakt, og stadfæstede ansættelsen. TfS 1999,128.

Til brug ved indkomstopgørelsen for udenlandske forsikringsselskabers forsikringsvirksomhed her i landet er der i SEL § 12, givet specielle regler. Se herom S.C.1.3.2.2 .

S. C.6.2.1 Flere indtægtsarter samtidig

Et udenlandsk selskab mv., der er skattepligtigt for så vidt angår flere af de i bestemmelserne i SEL § 2, stk. 1, litra a, b og f, nævnte indtægtskilder, skal foretage en samlet opgørelse af disse indtægter. Er indkomsten fra den ene af indtægtskilderne negativ, skal den bringes til fradrag i en positiv indkomst fra andre kilder. Den kan således ikke valgfrit overføres som underskud til efterfølgende indkomstår efter LL § 15.

S. C.6.2.2 Udbytte fra danske selskaber

Udenlandske selskaber og foreninger er i henhold til SEL § 2, stk. 1, litra c, jf. § 3, stk. 6, skattepligtige her i landet, i det omfang de oppebærer

udbytte omfattet af LL § 16 A, stk. 1, eller afståelsessummer omfattet af LL § 16 B. Skattepligten omfatter ikke udbytte, som oppebæres af et selskab m.v. (moderselskabet), der ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab (datterselskabet) i en sammenhængende periode på mindst et år, inden for hvilken periode udbytteudlodningstidspunktet skal ligge. Det er en betingelse, at datterselskabet er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 2 i direktiv 90/435/EØF. Bestemmelsen om skattefritagelse for udbytter, der udloddes fra danske datterselskaber til udenlandske moderselskaber, har virkning fra og med indkomstår, der påbegyndes den 1. jan. 1999 og senere, jf. lov nr. 1026 af 23. december 1998.

Der er ikke med den nævnte lovændring sket ændringer i beskatningen af udbytter, der udloddes danske selskaber til minoritetsaktionærer i udlandet. Ved udlodning af sådant udbytte skal der fortsat indeholdes udbytteskat, jf. KSL § 65.

Der henvises til cirkulære om international beskatning af udbytter og aktieavanver m.v., skd. cirk. nr. 135 af 2. sept. 1999, pkt. 2.

Skattepligten for ovenstående indkomstkilder er endeligt opfyldt ved den af det danske selskab indeholdte udbytteskat på 25 pct. jf. KSL § 65 eller ved erlæggelse af den skat, som skal betales i medfør af KSL § 65A stk. 1 på 25 pct. Udbyttet mv. skal således ikke tillægges andre indtægter, hvoraf selskabet måtte være skattepligtig, ligesom eventuel negativ indkomst fra andre indkomstkilder, der måtte begrunde en begrænset skattepligt for det pågældende selskab, ikke kan bringes til fradrag i aktieudbyttet mv. Der henvises til skd.cirk. nr. 136 af 7. nov. 1988, pkt. 67.

Om tilbagesøgning af udbytteskat i henhold til en DBO, se D.D.2 , art. 10 og D.E .

S. C.6.2.3 Arbejdsudleje

stk. 1, litra e, jf. KSL § 65 B svare en skat på 30 pct. af den omhandlede bruttoindtægt.

Bestemmelsen omfatter vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi til personer, der for selskabets regning stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet.

Skattepligten er endeligt opfyldt ved skattens indeholdelse.

S. C.6.2.4 Konsulenthonorar

Udenlandske selskaber og foreninger mv., som oppebærer indkomst som rådgiver, konsulent eller anden medhjælp for virksomhed her i landet, er skattepligtige til Danmark jf. SEL § 2 stk. 1, litra f.

Skattepligten er dog betinget af, at en person der er eller har været skattepligtig til landet i medfør af KSL § 1 nr. 1 har direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller kapitalen i det udenlandske selskab mv., og at personen inden for de seneste 5 år forud for ophøret af den fulde skattepligt har haft direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller kapitalen i den virksomhed her i landet, der udreder vederlaget. Der henvises til skd.cirk. nr. 136 af 7. nov. 1988, pkt. 20. Se også S.A.2.8 .

S. C.6.2.5 Royalty

Udenlandske selskaber og foreninger mv. er skattepligtige her i landet i medfør af SEL § 2 stk. 1, litra g, når de oppebærer royalty hidrørende fra kilder her i landet jf. KSL § 65C, stk. 1. Royalty er defineret i bestemmelsens stk. 4.

Royaltyindtægten omfattet af bestemmelsen beskattes med en bruttoskat på 30 pct., som opkræves ved indeholdelse. Der henvises til skd.cirk. nr. 136 af 7. nov. 1988, pkt. 21. Se også S.A.2.9 .

Skattepligten er endeligt opfyldt ved skattens indeholdelse.

S. C.7 Genbeskatning af underskud

LL § 33 D indeholder regler om genbeskatning af tidligere foretagne fradrag for underskud i den skattepligtige danske indkomst vedrørende udenlandske faste driftssteder. Anvendelse af henlæggelser til investeringsfonds til forlods afskrivning på et aktiv anses også i denne forbindelse som underskud.

Reglerne i LL § 33 D finder kun anvendelse, hvis selskabet har valgt lempelse efter exemptionsmetoden af dansk beskatning i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det land, hvor det faste driftssted er beliggende, jf. LL § 33 D, stk. 1, 1. og sidste pkt.

De særlige regler om genbeskatning af underskud i et sambeskattet udenlandske selskab findes i LL § 33 E, se herom S.D.5.

LL § 33 D som affattet ved lov nr. 487 af 12. juni 1996 finder anvendelse på underskud for indkomstår, der påbegyndes efter den 6. dec. 1995, jf. lovens § 12, stk. 12. De tidligere regler finder fortsat anvendelse på underskud fra indkomstår, der er påbegyndt inden den 6. december 1995.

Fast driftssted i exemptionsland	Efter LL § 33 D, stk. 1 behandles overskud eller underskud i et fast driftssted i en fremmed stat efter reglerne i § 33 D, stk. 2-4, hvis Danmarks DBO med den pågældende stat medfører, at Danmark skal lempe dobbeltbeskatning af overskud i det faste driftssted efter exemptionsmetoden. Med fast driftssted i en fremmed stat sidestilles fast ejendom i en fremmed stat. Såfremt en person eller et selskab mv. har flere faste driftssteder i samme stat, anses de i denne henseende som et fast driftssted. Ved exemptionsmetoden forstås, at Danmark skal nedsætte den danske skat med den del deraf, som efter forholdet mellem overskuddet i det faste driftssted og den samlede beskattede indkomst falder på førstnævnte del af indkomsten uanset størrelsen af den skat, der er betalt til den fremmede stat.
Genbeskatning af underskud ved senere overskud samt ved ophør m.v.	Har en person eller et selskab mv. ved opgørelsen af skattepligtig indkomst foretaget fradrag for underskud i et fast driftssted i en fremmed stat, skal der i efterfølgende indkomstår, hvor der er overskud heraf, eller hvor det faste driftssted eller en del heraf afhændes eller ophører, ske genbeskatning af et beløb, svarende til de tidligere fradragne underskud. I efterfølgende indkomstår skal der ved opgørelsen af skattepligtig indkomst medregnes et beløb svarende til det fradragne underskud indtil der er sket beskatning af et beløb svarende til det fradragne underskud.
Maksimum	Der skal dog højst medregnes et beløb svarende til overskud eller fortjeneste i det faste driftssted, som medregnes ved indkomstopgørelsen eller skatteberegningen for samme indkomstår, jf. LL § 33 D, stk. 2.Der er således ikke sikkerhed for, at hele det fratrukne underskud genbeskattes.
Begrænsning af fradrag for underskud	Har en person eller et selskab mv. underskud i et fast driftssted i en fremmed stat, kan dette underskud kun fradrages ved opgørelsen af skattepligtig indkomst i det omfang, underskuddet overstiger overskud eller fortjeneste i det faste driftssted for tidligere indkomst, som ikke er indgået ved beregningen efter § 33 D, stk. 2 eller stk. 3.
Undtagelser	Reglerne om genbeskatning af tidligere fradragne underskud og om begrænsning af fradrag for underskud gælder dog ikke i det omfang, overskuddet eller fortjenesten for efterfølgende henholdsvis tidligere indkomstår modsvares af personens eller selskabets negative indkomst ved anden virksomhed i samme indkomstår. Hvis et overskud har medført beskatning i henhold til LL § 33 E, stk. 9,4. pkt., finder LL § 33 D, stk. 2 og 3 heller ikke anvendelse.
Koncerninternt salg	Afhændes et fast driftssted eller en del heraf beliggende i fremmed stat, Færøerne eller Grønland til et koncernforbundet selskab mv., jf.KGL § 4, stk. 2, eller flyttes ledelsens sæde, jf. SEL § 5, stk. 7, skal fratrukket underskud, der ikke modsvares af senere års overskud fuldt ud medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Dette gælder, uanset hvilken lempelsesmetode der anvendes. LL § 33 D, stk. 1, 2.-4. pkt., finder tilsvarende anvendelse.
Undtagelse	Stk. 5 finder ikke anvendelse, hvis det faste driftssted, jf. stk. 1, 2. og 3. pkt., overdrages til et selskab omfattet af sambeskatning med det overdragende selskab, jf. SEL § 31, hvis underskud fra det faste driftssted efter udenlandske regler overføres til det erhvervende selskab. I så fald foretages genbeskatning af fratrukne underskud, der ikke modsvares af senere års overskud, efter bestemmelserne i LL § 33 E hos det erhvervende selskab. Tilsvarende finder stk. 5 ikke anvendelse, hvis selskabet, efter at ledelsens sæde er flyttet, jf. SEL § 5, stk. 7, omfattes af sambeskatning efter SEL § 31.
Kontrol inden for 5 år	Eventuelt underskud, der ikke er genbeskattet, medregnes ved opgørelsen af den tidligere ejers skattepligtige indkomst, hvis det faste driftssted er solgt til et selskab, som den tidligere ejer alene eller sammen med koncernforbundne selskaber mv. inden 5 år efter salget opnår kontrol over, jf. KGL § 4, stk. 2. Tilsvarende gælder, hvis en fast ejendom inden 5 år efter salget generhverves af den tidligere ejer eller et hermed koncernforbundet selskab, jf. KGL § 4, stk. 2.
Fusion	LL § 33 D, stk. 2 finder ikke anvendelse på afhændelser og ved ophør, når et selskab fusionerer efter reglerne i fusionsskatteloven, hvis underskud for det faste driftssted efter udenlandske regler overføres til det modtagende selskab og det modtagende selskabs overskud beskattes her i landet efter lovgivningens almindelige regler. I så fald foretages genbeskatning af underskud og fradragsbegrænsning efter LL § 33 D, stk. 2 og 3 hos det modtagende selskab. Der henvises til den mere detaljerede gennemgang af bestemmelserne i LL § 33 D i pkt. 5.5. i cirk.nr. 82 af 29. maj 1997 om international beskatning.

S. C.7.1 Underskudsfremførsel begrænset ved koncernintern erhvervelse af fast driftssted

	Adgangen til at anvende underskud fra fast driftssted eller fast ejendom beliggende i udlandet erhvervet inden for koncernen er fra og med den 6. dec. 1995 begrænset således, at sådanne underskud alene kan fremføres til modregning i overskud fra samme faste driftssted eller faste ejendom, jf. LL § 5 H. Efter denne bestemmelse kan underskud fra et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, erhvervet af skattepligtige omfattet af SEL § 1 eller FBL § 1 fra et koncernforbundet selskab mv., jf. KGL § 4, stk. 2, alene fremføres efter LL § 15 til modregning i senere overskud fra samme faste driftssted eller faste ejendom.
Undtagelse	LL 5 H, stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis overskud i selskabet mv., hvorfra det faste driftssted eller den faste ejendom blev erhvervet, på overdragelsestidspunktet beskattes her i landet efter skattelovgivningens almindelige regler, og selskabet ikke selv har erhvervet det faste driftssted eller den faste ejendom fra et koncernforbundet selskab mv., jf. KGL § 4, stk. 2.

S. D Koncernforhold

S. D.1 Fusion

	Fusion foreligger, når et selskab m.v. overdrager sin formue som helhed til et andet selskab m.v., eller sammensmeltes med dette. Se S.D.1.3. Det er således uden betydning, om det modtagende selskab eksisterede før fusionen eller er dannet i forbindelse med denne.
Skattepligtig fusion	Overdragelse af en del af eller samtlige et selskabs aktiver og passiver til et andet selskab medfører i almindelighed beskatning i det overdragende selskab efter de for det enkelte aktiv eller passiv gældende regler. Ophør af et selskab medfører ligeledes i almindelighed beskatning af selskabsdeltagerne af fortjeneste eller tab på deres aktier eller anparter i selskabet efter de herom gældende regler. Hvis en fusion således gennemføres uden anvendelse af bestemmelserne i lov om fusion, spaltning og tilførsel af aktiver m.v. (FUL) likvidationsbeskattes det indskydende selskab efter SEL § 5, jf. S.B. 2. Aktionærerne i det indskydende selskab skal opgøre fortjeneste eller tab ved udlodning af likvidationsprovenu efter reglerne i ABL eller LL. Et indskydende selskabs eventuelle negative indkomst kan ikke efter fusionen overføres til fradrag i det modtagende selskabs indkomst. Derimod kan det modtagende selskabs underskud for de foregående 5 år fradrages på sædvanlig vis, jf. LL § 15. Hvis en skattepligtig fusion finder sted mellem 2 sambeskattede selskaber, kan underskud, der er opstået og ikke anvendt under sambeskatningen, anvendes i det modtagende selskab, se S.D.4.2. Efter de selskabsretlige regler kan en skattepligtig fusion gennemføres med tilbagevirkende kraft. Dette godkendes nu også skattemæssigt, jf. umiddelbart nedenfor. Med lov nr. 285 af 12. maj 1999 er der i SEL indsat en ny bestemmelse som § 8 A. Bestemmelsen har virkning for fusioner, der endeligt vedtages den 1. juli 1999 eller senere. I § 8 A, stk. 1, er det fastsat, at fusion har skattemæssig virkning fra det tidspunkt, hvor fusionen er endeligt vedtaget i alle de deltagende selskaber m.v. Dette er i overensstemmelse med det grundlæggende princip i skatteretten om, at de skatteretlige konsekvenser i forbindelse med overdragelse af et aktiv eller en virksomhed indtræder på det tidspunkt, hvor den endelige aftale herom indgås. Dette princip er fraveget i FUL, hvorefter fusioner, der gennemføres i overensstemmelse med lovens regler (skattefri fusioner), kan gennemføres med tilbagevirkende kraft. Når der selskabsretligt fusioneres, uden at FUL regler anvendes, foreligger der en skattepligtig fusion. Skattepligtig fusion betragtes skatteretligt som et almindeligt skattepligtigt køb og salg af aktiver og passiver. Med bestemmelsen i SEL § 8 A, stk. 2, er der givet mulighed for under nogle nærmere angivne betingelser at fravige det almindelige princip, som fastsat i stk. 1, og tillægge skattepligtige fusioner

Skattepligtig fusion med tilbagevirkende kraft

SEL § 8 A omfatter fusioner, der gennemføres i overensstemmelse med de for aktieselskaber gældende regler. Reglerne i aktieselskabslovens kapitel 15 om fusion finder ifølge en række andre love i nærmere bestemte tilfælde tilsvarende anvendelse på de af disse love omfattede retssubjekter. Det gælder eksempelvis anpartsselskaber, fonde og investeringsforeninger, der dermed i de pågældende tilfælde også vil kunne anvende den i § 8 A, stk. 2, givne mulighed for at gennemføre en fusion med tilbagevirkende kraft, hvis de tillige er omfattet af SEL.

Selskaberne m.v. kan beslutte, at fusionen for disse skal tillægges skattemæssig virkning fra datoen for den i forbindelse med fusionen udarbejdede åbningsbalance for det modtagende selskab, såfremt denne dato er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår.

Efter § 8 A, stk. 2, er det en betingelse for at tillægge fusionen virkning fra skæringsdatoen, at de deltagende selskaber m.v. senest 6 måneder herefter indsender genpart til den skatteansættende myndighed af de dokumenter, der i selskabslovgivningen er foreskrevet udarbejdet i forbindelse med fusionen, f.eks. fusionsplanen, revideret fælles regnskabsopstilling, åbningsbalance, skriftlig redegørelse for fusionsplanen m.v. Der skal endvidere indsendes dokumentation for, at fusionen er endeligt vedtaget i de deltagende selskaber. Der kan altså højst blive tale om 6 måneders tilbagevirkende kraft. Kravet om indsendelse af dokumenter til den skatteansættende myndighed gælder kun for fusioner, der gennemføres med tilbagevirkende kraft.

Hvad indebærer tilbagevirkende kraft

Den tilbagevirkende kraft indebærer, at den opgørelse over hvilke aktiver og passiver, der overdrages i forbindelse med fusionen og dermed skal medtages i åbningsbalancen for det modtagende selskab, afspejler aktivsammensætningen på en skæringsdato, der kan ligge op til 6 måneder forud for vedtagelsen af fusionen.

Tillægges fusionen skattemæssig virkning fra skæringsdatoen, lægges værdien af det indskydende selskab pr. denne dato, som afspejlet i vederlaget for aktierne eller anparterne i det indskydende selskab, til grund ved opgørelsen af det indskydende selskabs afståelsessum samt det modtagende selskabs anskaffelsessum for de overdragne aktiver og passiver. Det modtagende selskab medregner ved indkomstopgørelsen de indtægter og udgifter, som måtte anses for at vedrøre selskabet, såfremt fusionen af selskaberne rent faktisk var sket på skæringsdatoen til værdierne pr. denne dato. Adgangen til i relation til opgørelsen og værdiansættelsen af de overdragne aktiver og passiver og til indkomstopgørelsen at anse overdragelsen for sket pr. skæringsdatoen er indholdet af begrebet skattemæssig tilbagevirkende kraft i den betydning, det benyttes ved fusion, stiftelse og virksomhedsomdannelse. Begrebet kan i overensstemmelse med TfS 1997, 16, (LSR) ikke tillægges et videre indhold.

Den tilbagevirkende kraft indebærer således ikke, at de almindelige regler for fastlæggelsen af det skattemæssige erhvervelses- eller afståelsestidspunkt fraviges. I denne relation vil tidspunktet for vedtagelsen af fusionen være afgørende. Erhverver det modtagende selskab en post aktier fra det indskydende selskab, og ønsker selskabet at sælge denne skattefrit, må det således vente i 3 år fra vedtagelsestidspunktet, jf. ABL § 4.

Den tilbagevirkende kraft ændrer heller ikke på hvilke skatteregler, der skal anvendes på en given disposition. Træder der eksempelvis nye regler i kraft med virkning for overdragelser, der foretages efter en given dato mellem skæringsdatoen og tidspunktet for vedtagelsen af fusionen, vil det være det faktiske overdragelsestidspunkt, der er afgørende for hvilket regelsæt, der skal finde anvendelse. Avance og tab, der konstateres ved den overdragelse fra det indskydende til det modtagende selskab, som fusionen indebærer, skal således opgøres efter de regler, der gælder på tidspunktet for vedtagelsen af fusionen. Avancer og tab, som konstateres vedrørende overdragelser, selskaberne hver især har foretaget i perioden fra skæringsdatoen til vedtagelsen, skal ligeledes opgøres efter de regler, der gjaldt på tidspunktet for de pågældende overdragelser. En skærpet avancebeskatning kan således ikke undgås ved at tillægge fusionen tilbagevirkende kraft.

Det er som nævnt værdierne pr. skæringsdatoen, der lægges til grund. Da der er tale om en skattepligtig overdragelse, skal hvert enkelt aktiv ved avanceopgørelsen i det indskydende selskab - der som følge af fusionen i skatteretlig forstand anses for opløst, jf. SEL § 5 - anses for afstået for en del af det samlede faktiske vederlag, forstået som værdien af det til aktionærerne i det indskydende selskab ydede vederlag. Vederlaget, som i forhold til aktionærerne behandles som likvidationsprovenu, kan såvel være aktier/anparter i det modtagende selskab som kontanter.

Det faktisk ydede vederlag for de enkelte aktiver vil ligeledes udgøre det modtagende selskabs anskaffelsessummer for aktiverne, hvorpå der eventuelt kan afskrives m.v. Relaterer de løbende indtægter og udgifter, som via den tilbagevirkende kraft ønskes medtaget i det modtagende selskabs indkomstopgørelse, sig til de overtagne aktiver og passiver, skal der være kongruens mellem indtægten/udgiften og anskaffelsessummen, hvilket i § 8 A, stk. 2, er formuleret på den måde, at det modtagende selskab ved indkomstopgørelsen medregner de indtægter og udgifter, som måtte anses for at vedrøre selskabet, såfremt fusionen af selskaberne rent faktisk var sket på skæringsdatoen til værdierne pr. denne dato. Overtages en fordring på nominelt 100.000 kr., svarende til det indskydende selskabs anskaffelsessum, for 40.000 kr., kan det modtagende selskab i tilfælde af, at fordringen ikke indfries, maksimalt fradrage 40.000 kr., uanset at det indskydende selskab, der i dette eksempel forudsættes at anvende realisationsprincippet, ved konstatering af tabet i perioden mellem skæringsdatoen for fusionen og vedtagelsen af denne havde kunnet fradrage et tab på 100.000 kr. Overdrages fordringen som nævnt for 40.000 kr., vil det indskydende selskab i forbindelse hermed have konstateret et tab på 60.000 kr., som så eventuelt indgår i opgørelsen af den skattepligtige indkomst for dette selskabs sidste indkomstår.

Aktionærerne i det indskydende selskab anses for at have afstået deres aktier i dette på tidspunktet for vedtagelsen af fusionen. Erhvervelse af aktier i det modtagende selskab anses ligeledes for at være sket på tidspunktet for vedtagelsen af fusionen. Det i forbindelse med fusionen ydede vederlag kan som nævnt være såvel aktier/anparter i det modtagende selskab som kontanter. Da aktiverne og passiverne i det indskydende selskab anses for overdraget til værdierne pr. skæringsdatoen, betyder dette, at afståelsessummen for aktierne i det indskydende selskab og anskaffelsessummen for aktierne i det modtagende selskab ligeledes afspejler værdierne på dette tidspunkt, idet der for så vidt angår anskaffelsessummen skal tages højde for, at en del af vederlaget eventuelt ydes kontant.

Når et selskab ophører som led i en skattepligtig fusion, ligestilles dette skatteretligt med en likvidation, og de almindelige regler herom finder anvendelse. Ifølge SEL § 5, stk. 3, skal der inden 1 måned efter opløsningen indsendes en anmeldelse til den skatteansættende myndighed med opgørelse af indkomsten for det afsluttende indkomstår. I den situation, hvor en fusion gennemføres med tilbagevirkende kraft, løber fristen fra vedtagelsen af fusionen. De almindelige regler i SEL om betaling af skat ved likvidation finder anvendelse på indbetalinger vedrørende det indskydende selskabs afsluttende indkomstår.

Indbetalinger af ordinære acontoskatterater og frivillige indbetalinger, som det indskydende selskab har foretaget vedrørende perioden efter skæringsdatoen, vil indgå ved opgørelsen af det modtagende selskabs indkomstskat for det pågældende indkomstår. Dette er en konsekvens af de selskabsretlige regler om universalsuccession ved fusion, der betyder, at det indskydende selskabs rettigheder og forpligtelser som helhed anses for overgået til det modtagende selskab.

S. D.1.1 Fusionsskatteloven (FUL)

FUL indeholder regler, hvorefter visse selskaber og foreninger, der ikke er forbundet i moder/datterselskabsforhold kan fusionere skattefrit (vandret fusion). Loven giver også mulighed for skattefri fusion mellem moder- og datterselskaber (lodret fusion) jf. S.D.1.3.

FUL er senest udsendt som lovbekendtgørelse nr. 954 af 5. nov. 1996. Loven er ændret ved lov nr. 1212 af 27. dec. 1996, lov nr. 975 af 17. dec. 1997,

lov nr. 166 af 24. marts 1999, lov nr. 252 af 28. april 1999, lov nr. 874 af 3. dec. 1999 og lov nr. 958 af 20. dec 1999.

Ved lov nr. 166 af 24. marts 1999 blev kompetencen til at træffe afgørelse i fusions-, tilførsels- og spaltningssager flyttet fra Ligningsrådet til skatteministeren. Investeringsforeningernes adgang til at fusionere og spalte blev objektiveret. Der blev indført pligt til i forbindelse med spaltning og tilførsel af aktiver at indsende opgørelse over de modtagne aktiers anskaffelsessum. Derudover blev der indført klageadgang til LSR for afgørelser truffet i medfør af FUL §§ 15, 15 a og 15 c. Endelig blev fristen for indsendelse af de endelige dokumenter fastsat til 1 måned efter den dag, hvor fusionen er vedtaget i alle de fusionerende selskaber.

Med vedtagelsen af L 22 - lov nr. 874 af 3. dec. 1999 er adgangen til at fremføre kildeartsbegrænsede tab bortfaldet. Med vedtagelsen af lov nr. 958 af 20. dec. 1999 er der indført ændringer i reglerne om tilførsel af aktiver. Ændringerne er gennemført i FUL § 15 d, se S.D.3.6.3.

Der er i cirkulære nr. 35 af 16. mar. 1995 givet en redegørelse for den skattemæssige behandling af udvalgte forhold i forbindelse med overdragelse af pengeinstitutvirksomhed.

S. D.1.2 Skattefri fusion

FUL giver visse selskaber mulighed for at vælge at blive beskattet efter lovens regler, når de foretager overdragelser, der falder ind under lovens definition af fusion, dvs at vælge at foretage en såkaldt *»skattefri«* fusion.

FUL hviler på et successionsprincip. Det vil sige, at der ikke sker beskatning i det indskydende selskab af den ved fusionen konstaterede fortjeneste eller tab på de aktiver og passiver, der overføres til det modtagende selskab. Beskatningen udskydes indtil det modtagende selskab afstår de overtagne aktiver og passiver. Til gengæld anses de overtagne aktiver og passiver ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse, som om de var anskaffet på de tidspunkter, hvor de er erhvervet af det indskydende selskab, og for de anskaffelsessummer, hvortil de er erhvervet af det indskydende selskab, ligesom eventuelle skattemæssige afskrivninger m.v., som det indskydende selskab har foretaget anses for foretaget af det modtagende selskab. (Succession på selskabssiden). Reglerne om succession på selskabssiden gælder dog kun for aktiver og passiver, der ved fusionen forbliver under dansk beskatningsret.

Der sker heller ikke beskatning af selskabsdeltagerne i det indskydende selskab, i det omfang deres aktier eller anparter i det indskydende selskab ombyttes med aktier eller anparter i det modtagende selskab. Beskatningen udskydes indtil aktierne eller anparterne i det modtagende selskab afstås. Til gengæld behandles ved fusion aktierne eller anparterne i det modtagende selskab, som om de var erhvervet på samme tidspunkt og for samme anskaffelsessum som aktierne eller anparterne i det indskydende selskab.

Loven finder anvendelse ved fusion af danske aktieselskaber, anpartsselskaber og selskaber som omhandlet i SEL § 1, stk. 1, nr. 2, (kapitel 1, §§ 1-11).

Loven finder også anvendelse ved fusion af danske kooperative virksomheder m.v. og ved omdannelse af danske kooperative virksomheder m.v. til aktieselskaber (kapitel 2, §§ 12-14 h).

Loven finder ligeledes anvendelse ved fusion mellem visse danske selskaber og visse udenlandske selskaber og mellem visse udenlandske selskaber indbyrdes (kapitel 3, § 15).

	Aktieselskaber (§ 1,1, nr. 1)	Andre selskaber (§1,1 nr.2)	Andelsforeninger (§1,1, nr 3)	Brugsforeninger og foreninger(§ 1,1, nr. 3a + 4)	Sparekasser, andelskasser og sammenslutningen af andelskasser	Gensidige Forsikringsforening	Investeringsforeninger	Realkreditinstitioner
Aktieselskaber (§ 1,1, nr.1)	Aktieselskab	Akrieselskab eller andet selskab	Aktieselskab	Brugsforening og forening (§ 1,1, nr.3a og 4 X	Sparekasser mv * X el. aktieselskab	Gensidige forsikringsforeninger X el. aktieselskab		Aktieselskab
Andre selskaber (1, stk 1, nr.2)	Aktieselskab eller andet selskab	Andet selskab (§ 1,1, nr .)2		Brugsforening og forening (§ 1,1, nr. 3a + 4) X	Sparekasser mv. X	Gensidig forsikringsforening X		
Andelsforeninger (1,1, nr.3)	Aktieselskab		Andelsforening	Brugsforening og forening (§ 1,1, nr. 3a + 4)				
Brugsforeninger og foreninger (§ 1,1, nr.3 a + 4)	Brugsforening og forening (§1,1, nr 3a + 4) X Aktieselskab	; ; ;Brugsforening og forening (§1,1, nr. 3a + 4) ; ; ; &nbs p;	; ; ; Brugsforening og forening (§1,1, nr. 3a + 4) ; ; ; &nbs p;	; ; ; Brugsforening og forening (§1,1, nr. 3a + 4) ; ; ; &nbs p;				

andelskasser og sammenslutninger af andelskasser	eller X aktieselskab	X	
Gensidig forsikringsforening	Gensidig forsikringsforening X el. aktieselskab	Gensidig forsikringsforening	Gensidig forsikringsforening
Investeringsforening			Investeringsforeninger
Realkreditinstitioner	Aktieselskab		

Hvor det indskydende skattesubjekt skal være et helejet datterselskab af det modtagende skattesubjekt er dette angivet med et X.

NB. Fusioner udenfor SEL´s rammer omfattes ikke af skemaet.

* Se dog FUL § 14, stk. 1, nr 2.

Blandt de skattesubjekter (sammenslutninger), der er omfattet af loven, begrænses kombinationsmulighederne for skattefri fusion, således som det fremgår af den skematiske oversigt. Skemaet omhandler alene fusioner og omdannelser mellem selskaber mv., der er skattepligtige i henhold til SEL. Fusioner mellem fx et udenlandsk og et dansk selskab er således ikke nævnt i skemaet, se herom S.D.1.12.

De sammenslutninger, som kan fusionere skattefrit, er i skemaet ordnet, dels lodret dels vandret, således at det af rubrikken i skæringspunktet fremgår, om fusion er mulig og i bekræftende fald, hvor den modtagende sammenslutning hører hjemme indenfor gruppen af mulige skattesubjekter. Hvor der ikke er hjemmel til fusion efter lovens bestemmelser, står rubrikken blank.

En fusion anses at finde sted på det tidspunkt, hvor den er endelig vedtaget i samtlige fusionerende sammenslutninger.

Ved fusion af aktieselskaber eller selskaber som nævnt i SEL § 1, stk. 1, nr. 2, har selskaberne adgang til beskatning efter reglerne i FUL kapitel 1, jf. FUL § 1, stk. 1.

Begrebet *»fusion«* er defineret i FUL § 1, stk. 3, se S.D.1.3.

Med aktieselskaber sidestilles anpartsselskaber. Bestemmelsen omfatter alene registrerede aktie- og anpartsselskaber, der er hjemmehørende her i landet. Registrerede aktie- og anpartsselskaber, der er hjemmehørende i udlandet, er omfattet af bestemmelserne i § 15. Der henvises til afsnit S.D.1.12.

SEL § 1, stk. 1, nr. 2, omhandler andre her i landet hjemmehørende selskaber (end registrerede aktie- eller anpartsselskaber), i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes i selskabet indskudte kapital. I medfør af SEL § 1, stk. 6, anses selskaber omfattet af stk. 1, nr. 2, for hjemmehørende her i landet, hvis ledelsen har sæde her i landet. Det gælder, uanset hvor selskabet eventuelt er indregistreret. Der gælder dog en undtagelse for så vidt angår selskaber, som er fuldt skattepligtige i et andet land, hvis dette lands dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark bestemmer, at Danmark skal lempe dobbeltbeskatning af indkomst fra et fast driftssted i det pågældende land efter eksemptionsmetoden eller ved at give matching credit. Om bestemmelsen i SEL § 1, stk. 6, henvises til S.A.1.

Der kræves som hovedregel ikke tilladelse til at anvende FUL regler ved fusion mellem danske selskaber. I tilfælde, hvor der kan være risiko for, at overdragelser mellem selskaber og deres selskabsdeltagere i forbindelse med en senere gennemført fusion kunne medføre utilsigtede skattemæssige virkninger, kræves der dog tilladelse. Tilladelse er nødvendig i følgende tilfælde:

Når et moderselskab fusionerer med sit datterselskab og moderselskabet ikke i et tidsrum af 3 år forud for fusionsdatoen har besiddet den for fusionen fornødne majoritet, jf. § 3, S.D.1.5.1.

Når et af de i fusionen deltagende selskaber inden for et tidsrum af 3 år forud for fusionsdatoen uden for normal samhandel har overtaget aktiver såsom fast ejendom, driftsmidler, varelager, goodwill, værdipapirer og rettigheder m.v. fra dets selskabsdeltagere eller fra et selskab, der beherskes af en eller flere af selskabsdeltagerne i de fusionerende selskaber, jf. § 4, stk. 1, S.D.1.5.2.

For at imødegå, at fusion mellem danske selskaber anvendes som led i selskabstømninger kræves der endvidere tilladelse:

Såfremt et af de i fusionen deltagende selskaber er stiftet inden for et tidsrum af ét år forud for vedtagelsen af fusionen, eller såfremt mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller mere end 50 pct. af den samlede stemmeværdi i et af de fusionerende selskaber har skiftet ejer inden for et tidsrum af ét år forud for vedtagelsen af fusionen, jf. § 4, stk. 2, S.D.1.5.3. Der kan i alle tre tilfælde fastsættes særlige betingelser for tilladelsen. Hvis de fusionerende selskaber vælger at anvende reglerne i FUL kapitel 1, skal beskatningen af selskabsdeltagerne ske efter reglerne i §§ 9 og 11, jf. § 1, stk. 2., S.D.1.10.

S. D.1.3 Definition af en fusion

Fusion foreligger, når et selskab overdrager sin formue som helhed til et andet selskab eller sammensmeltes med dette, jf. FUL § 1, stk. 3.

Bestemmelsen omfatter såvel fusion mellem uafhængige selskaber, dvs selskaber med hver sin kreds af deltagere (vandret fusion) som fusion mellem moder- og datterselskaber, hvad enten det er moderselskabet, der er det modtagende selskab (lodret fusion), eller det er datterselskabet, der er det modtagende selskab (omvendt lodret fusion). Bestemmelsen omfatter også blandede tilfælde, hvor det modtagende selskab har en større eller mindre aktiepost i det indskydende selskab. Bestemmelsen blev ikke ændret i forbindelse med gennemførelsen af fusionsdirektivet, idet reglerne i fusionsdirektivets artikel 2, litra a, der omtales nedenfor i S.D.1.4. , ikke indebærer nogen ændring af den hidtil gældende forståelse af begrebet fusion.

S. D.1.4 Betingelser for skattefri fusion

Ifølge FUL § 2, stk. 1, er det en betingelse for beskatning efter FUL regler, at selskabsdeltagerne i det indskydende selskab alene vederlægges med aktier eller anparter i det modtagende selskab og eventuelt en kontant udligningssum på højst 10 pct. af de modtagne værdipapirers pålydende værdi, eller, når der ikke eksisterer nogen pålydende værdi, deres bogførte værdi.

Bestemmelsen i § 1, stk. 3, jf. S.D.1.3. , og bestemmelsen i § 2, stk. 1, forstås i overensstemmelse med artikel 2, litra a, i fusionsdirektivet (direktiv 90/434/EØF), hvorefter der ved fusion forstås den transaktion, hvorved:

et eller flere selskaber som følge af og samtidig med deres opløsning uden likvidation overfører deres samlede aktiver og passiver til et andet eksisterende selskab ved, at de tildeler deres selskabsdeltagere aktier eller anparter i det andet selskab og eventuelt en kontant udligningssum på højst 10 pct. af disse værdipapirers pålydende værdi, eller, når der ikke eksisterer en pålydende værdi, deres bogførte værdi,

to eller flere selskaber som følge af og samtidig med deres opløsning uden likvidation overfører deres samlede aktiver og passiver til et selskab, som de opretter ved at tildele deres selskabsdeltagere aktier eller anparter i det nye selskab og eventuelt en kontant udligningssum på højst 10 pct. af disse værdipapirers pålydende værdi, eller, når der ikke eksisterer en pålydende værdi, deres bogførte værdi,

et selskab som følge af og samtidig med sin opløsning uden likvidation overfører sine samlede aktiver og passiver til et selskab, som sidder inde med samtlige aktier eller anparter i dets kapital.

Udstedelse af aktier	Af hensyn til den skattemæssige succession på deltagersiden, jf. FUL § 11, stk. 1, der omtales i S.D.1.10.3 ., skal der ske vederlæggelse med aktier eller anparter. Selskabsdeltagere i det indskydende selskab, som inden fusionen tillige er selskabsdeltagere i det modtagende selskab, kan således ikke vederlægges ved, at deres hidtidige aktier eller anparter i det modtagende selskab stiger i værdi. Se SKAT 1990.12.992 (LR) (TFS 1990,561). Selskabsdeltagerne i det indskydende selskab kan vederlægges med nyudstedte aktier eller anparter i det modtagende selskab. Selskabsdeltagerne i det indskydende selskab kan også vederlægges med egne aktier eller anparter i det modtagende selskab. Et selskabs afståelse af egne aktier eller anparter til dets hidtidige selskabsdeltagere i forhold til deres aktie-/anpartsbesiddelse sidestilles med nytegning. Afståelse af egne aktier eller anparter til andre end de hidtidige selskabsdeltagere i forhold til deres aktie/anpartsbesiddelse anses som afståelse, der beskattes efter ABL regler. I TfS 1996,513 (LR) er gengivet et tilfælde, hvor man ved en skattefri fusion fejlagtigt ikke havde berigtiget vederlaget til det indskydende selskabs aktionærer ved at udstede aktier i det modtagende selskab. Selskabet anmodede om tilladelse til at omgøre fusionen i skattemæssig henseende, således at der ved en fondsudvidelse skulle udstedes en aktie i det modtagende selskab. LR godkendte, at der kunne udstedes aktier via en overførsel af frie reserver. Rådet har ved vedtagelsen af fusionsdirektivet i et Rådsprotokollat til artikel 2 erklæret, at der *»ved et værdipapirs bogførte værdi«* skal forstås den værdi, som fremkommer ved at dividere beløbet for den i selskabet indbetalte kapital med antallet af udstedte værdipapirer. Bestemmelsen i FUL § 2, stk. 1 omfatter ikke aktier eller anparter i det indskydende selskab, der besiddes af det modtagende selskab. Besidder det modtagende selskab eksempelvis 60 % af aktierne/anparterne i det indskydende, skal således alene de resterende 40 % vederlægges med aktier/anparter i det modtagende selskab, der i værdi svarer til værdien af de 40 % med fradrag af de maksimalt 10 % af den pålydende værdi eller den bogførte værdi af de tildelte aktier eller anparter, der kan indløses kontant (10%-reglen). Kravet i § 2, stk. 1, er i eksemplet således opfyldt, hvis højst 10 % af den pålydende værdi eller den bogførte værdi af de tildelte aktier/anparter i det modtagende selskab vederlægges kontant. Bestemmelsen gælder ikke ved *»lodrette«* fusioner, hvor det indskydende selskab (datterselskabet) overdrager samtlige aktiver og passiver til det modtagende selskab (moderselskabet), som derefter annullerer det indskydende selskabs aktier/anparter, jf. FUL § 2, stk. 2. Det modtagende selskab kan ikke til gengæld for de annullerede datterselskabsaktier eller -anparter udstede nye aktier eller anparter, således som det er tilfældet, når de fusionerende selskaber er uafhængige selskaber med selvstændige deltagerkredse. § 2, stk. 1, er derfor efter sit indhold uanvendelig, i det omfang aktierne eller anparterne i det indskydende selskab besiddes af det modtagende selskab.
Kontant udligningssum	Europa-Kommissionen har på foranledning af Skatteministeriet, Departementet, udtalt, at der ikke i fusionsdirektivet er krav om, at den kontante udligningssum skal fordeles ligeligt mellem selskabsdeltagerne. For så vidt angår fusion betyder det, at der kan ske skævdeling af den kontante udligningssum, når blot den samlede sum ikke overstiger 10% af den pålydende værdi, eller når der ikke eksisterer en pålydende værdi, den bogførte værdi, af de aktier eller anparter, selskabsdeltagerne vederlægges med. Se TfS 1997,229 (Dept), der også omtaler den kontante udligningssum i relation til skattefri spaltning, se S.D.2.2. og aktieombytning, se S.G.17.
Ombytningsforhold	Selv om *»10 %-reglen«* tilsyneladende er overholdt, kan der være grund til kritik af ombytningsforholdet, idet værdien af det ene selskabs aktier kan være ansat for højt, således at der derigennem fremkommer en fordeling af det modtagende selskabs kapital, som ikke er begrundet i værdien af selskabernes aktier før fusionen. På den anden side kan aktiernes værdi i det indskydende selskab sættes for lavt, fx fordi egenkapitalen er ringe, men der kan stadig være værdier i selskabet, som påvirker aktiernes handelsværdi, og det må her påses af hensyn til successionsprincippet, at vederlæggelsen af det indskydende selskabs deltagerkreds svarer til handelsværdien.

S. D.1.5 Skattefrie fusioner, der kræver tilladelser

FUL §§ 3 og 4 omfatter tilfælde, hvor der som en undtagelse fra hovedreglen, kræves tilladelse til anvendelse af lovens regler ved fusion af danske selskaber.

Med lov nr. 166 af 24. marts 1999 er kompetencen til at træffe afgørelse efter FUL §§ 3, 4, stk. 1 og 2 flyttet fra LR til skatteministeren. Kompetencen til at træffe afgørelse efter de nævnte bestemmelser er udlagt til TSR, jf. sagsudlægningsbek. nr. 1070 af 17. dec. 1999, § 5 A, stk. 2. Finder vedkommende region, at anmodningen ikke kan imødekommes, eller at der skal stilles vilkår, skal sagen - med begrundet indstilling - indsendes til TSS til godkendelse.

fastsættelsen af den pågældende myndighed. De regler, der i øvrigt gælder for den modtagende myndigheds tilladelser og afgørelser af den omhandlede art, finder tilsvarende anvendelse på afgørelser truffet efter den 1. jan. 2000. For så vidt angår kompetenceforholdene forud for den 1. jan. 2000 henvises til L.V. 1998 S.D.1.5. og følgende afsnit.

S. D.1.5.1 Aktiebesiddelse 3-års reglen

Bestemmelsen i FUL § 3 vedrører det tilfælde, hvor et moderselskab fusionerer med sit datterselskab, og hvor moderselskabet ikke i et tidsrum af 3 år forud for fusionsdatoen har besiddet den for gennemførelsen af fusionen fornødne majoritet (d.v.s. mindst 2/3, jf. aktieselskabslovens § 134 e og anpartsselskabslovens § 65).

Ved et moderselskab forstås et selskab, der ejer så stor en del af andelene i et andet selskab, at det repræsenterer flertallet af stemmerne i datterselskabet, eller at selskabet i øvrigt på grund af aktiebesiddelse, anpartsbesiddelse eller aftale har en bestemmende indflydelse på det selskab, hvorfra overdragelserne sker.

Det er i den forbindelse uden betydning, om moderselskabet indenfor det fastsatte tidsrum på 3 år opnår den fornødne majoritet. Det bemærkes, at anvendelsen af FUL § 4, stk. 1, jf. nedenfor i modsætning hertil forudsætter, at det i bestemmelsen omhandlede person-/selskabssammenfald består på fusionstidspunktet. Hvis selskabet, der indenfor 3 års tidsrummet og uden for normal samhandel har overtaget aktiver fra sine selskabsdeltagere eller fra et selskab, der beherskes af en eller flere selskabsdeltagere i de fusionerende selskaber, på fusionstidspunktet ejes af en anden og af den på tidspunktet for aktivernes overdragelse uafhængig aktionærkreds, finder bestemmelsen ikke anvendelse.

Bestemmelsen giver de skatteansættende myndigheder mulighed for at kontrollere, om bl.a. beskatningsgrundlaget for de sælgende selskabsdeltagere er korrekt, og om fusionen medfører beskatningsmæssige fordele, der ikke har været tilsigtet.

Tilladelsen kan gøres betinget af særlige vilkår, der neutraliserer de ved fusionen opnåede skattemæssige fordele, som ikke er tilsigtet ved FUL. Det er i denne forbindelse især af betydning om aktierne eller anparterne i datterselskabet er købt af moderselskabet for handelsværdien.

S. D.1.5.2 Forudgående transaktioner mellem parterne

Ifølge § 4, stk. 1, kræves der tilladelse, når der inden for et tidsrum af 3 år forud for fusionsdatoen uden for normal samhandel er sket overdragelse af aktiver (fast ejendom, driftsmidler, varelager, goodwill, værdipapirer, rettigheder m.v.) fra selskabsdeltagere eller fra et selskab, der beherskes af en eller flere af selskabsdeltagerne, i de fusionerende selskaber, til et af de i fusionen deltagende selskaber.

Det er uden betydning, i hvilken form overdragelsen er sket, og på hvilken måde der er ydet vederlag fra selskabets side. Bestemmelsen finder kun anvendelse, hvis der er tale om særskilte formuetransaktioner, fx overdragelse af et varelager som helhed i modsætning til vareleverancer som led i normal samhandel mellem selskaberne.

Formålet med bestemmelsen er at forhindre utilsigtede skattemæssige fordele og misbrug af FUL regler. Tilladelsen kan gøres betinget af særlige vilkår, der neutraliserer sådanne følger.

TfS 1998,76 (LR) omhandler to søsterselskaber, der skulle fusioneres. Beslutningen om fusion var vedtaget mindre end et år efter, at mere end 50 pct. af kapitalen i selskaberne havde skiftet ejer. Endvidere var der mindre end 1 år før fusionens vedtagelse sket en overdragelse af aktiver selskaberne imellem, som ikke kunne henregnes til almindelig samhandel. Som følge af det tidsmæssige aspekt mellem overdragelsen og vedtagelsen af fusionen samt de reelle følger af overdragelsen gav LR tilladelse til fusionen efter FUL § 4, stk. 1 og 2, med vilkår om, at der i skattemæssig henseende skulle bortses fra den foretagne overdragelse.

S. D.1.5.3 Selskab stiftet eller aktiekapital/stemmer skiftet ejer indenfor 1 år forud for fusionsdatoen

Ifølge § 4, stk. 2, kræves der tilladelse, når et af de i fusionen deltagende selskaber er stiftet inden for et tidsrum af 1 år forud for vedtagelsen af fusionen eller såfremt mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller mere end 50 pct. af den samlede stemmeværdi i et af de fusionerende selskaber har skiftet ejer inden for et tidsrum af 1 år forud for vedtagelsen af fusionen.

Formålet med bestemmelsen er at imødegå, at fusion mellem danske selskaber anvendes som led i *»selskabstømninger«*. Som eksempel kan nævnes det forhold, at reglerne i afskrivningsloven om udskudt afskrivning på udlejningsaktiver omgås ved placering af genvundne afskrivninger m.v. i det modtagende selskabs andet regnskabsår, hvor der første gang kan afskrives på udlejningsaktiver erhvervet året inden.

TfS 1996,104 (LR) gengiver en sag, der primært omhandler spaltning, men hvor FUL § 4, stk.2 også blev anvendt. Der blev således givet tilladelse til skattefri fusion mellem et af de ved spaltningen opståede selskaber og et nystiftet selskab.

S. D.1.6 Fusionsdatoen

Ifølge § 5 er fusionsdatoen i skattemæssig henseende datoen for den åbningsstatus, der i medfør af § 134 b i lov om aktieselskaber og § 65 i lov om anpartsselskaber skal udarbejdes for det modtagende selskab. Det er en betingelse for at anvende FUL regler, at fusionsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår.

TfS 1998,218 (VLD) omhandler nogle fusioner, der anmeldtes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen henholdsvis 3½ og 1½ år efter bekendtgørelsen i Statstidende. Fusionerne kunne ikke selskabsretligt eller skatteretligt tillægges virkning så lang tid tilbage i tiden.

S. D.1.7 Formforskrifter

Ifølge § 6 skal det modtagende selskab følge visse formforskrifter. Reglerne skal sikre, at ligningsmyndighederne får fuldt tilstrækkelig information om de væsentlige omstændigheder i forbindelse med fusionen.

§ 6 , stk. 1, pålægger det modtagende selskab at indsende en genpart af de dokumenter, der i selskabslovgivningen eller den konkrete tilladelse skal udarbejdes i forbindelse med fusionen, til TSS.

TSS har udlagt behandlingen af dokumenter i sager om skattefri fusion til TSR. De nævnte dokumenter og oplysninger skal herefter indsendes til den region, under hvis område det modtagende selskab henhører.

Dokumenter

Ifølge § 134 a, § 134 b og § 134 c i lov om aktieselskaber og § 65 i lov om anpartsselskaber skal der udarbejdes følgende dokumenter:

fusionsplan,

skriftlig redegørelse i hvilken fusionsplanen forklares og begrundes. Redegørelsen skal omtale fastsættelsen af vederlaget for aktierne, herunder særlige vanskeligheder forbundet med fastsættelsen.

revideret fælles regnskabsopstilling, der udviser samtlige aktiver og passiver i hvert af selskaberne, de reguleringer, som overtagelsen antages at ville medføre samt udkast til en åbningsbalance for det fortsættende selskab (det modtagende selskab) efter overtagelsen

skriftlig udtalelse udarbejdet af en eller flere uvildige sagkyndige vurderingsmænd. Udtalelsen skal bl.a. indeholde erklæring om, hvorvidt vederlaget for aktierne i det ophørende selskab (det indskydende selskab) er rimeligt og sagligt begrundet. Der skal endvidere afgives erklæring om, hvorvidt kreditorerne i det enkelte selskab må antages at være tilstrækkeligt sikrede efter fusionen.

Ifølge § 6, stk. 2, fastsætter skatteministeren i tilfælde, hvor fusionen sker ved et moderselskabs overtagelse af et datterselskabs aktiver og gæld som helhed, nærmere regler for, hvilke oplysninger der skal meddeles om fusionen.

Ifølge § 6, stk. 3, er skatteministeren i øvrigt bemyndiget til efter indstilling fra LR at fastsætte regler om, hvilke yderligere oplysninger, der i tilfælde af fusion skal tilvejebringes af det modtagende selskab til brug for de lignende myndigheder.

Der er ikke fastsat regler i medfør af § 6, stk. 2 eller 3.

Det er en betingelse for anvendelse af FUL regler, at de nævnte dokumenter og oplysninger indsendes senest

1 måned efter den dag, hvor fusionen er vedtaget i alle de fusionerende selskaber, jf. FUL § 6, stk. 4. Fristen er ændret med vedtagelsen af lov nr. 166 af 24. marts 1999 og har virkning for fusioner, der foretages med fusionsdato den 1. jan. 2000 eller senere. Fristen for indsendelse af dokumenter var tidligere 6 måneder fra fusionsdatoen, se herom L.V.1998 S.D.1.7. Såfremt der skal søges om tilladelse til fusion, kan dokumenterne indsendes i udkast, men det er en forudsætning for tilladelsen, at de endelige dokumenter ikke på væsentlige punkter afviger fra de indsendte udkast.

Endvidere bør vedlægges regnskaber for de fusionerede selskaber for det senest forud for fusionsdatoen afsluttede regnskabsår, hvis regnskaberne ikke allerede er indsendt til den skatteansættende myndighed.

Ved fusion af banker, sparekasser, andelskasser og sammenslutninger af andelskasser efter kapitel 4 D i lov om banker og sparekasser m.v. skal de nævnte dokumenter indsendes senest 1 måned efter datoen for Økonomimisterens (Finanstilsynets) godkendelse af fusionen i henhold til § 48 i lov om banker og sparekasser, jf. § 6, stk 5.

Ifølge FUL § 6, stk. 6 kan der under ganske særlige omstændigheder ses bort fra fristerne i stk. 4 og 5. Kompetencen hertil lå tidligere hos LR, men er med lov nr. 166 af 24. marts 1999 overgået til skatteministeren. Loven træder i kraft den 1. jan. 2000. Ansøgning, der inden den 1. jan. 2000 er indgivet til LR, færdigbehandles af LR. Med den ændrede frist i § 6, stk. 4 må det antages, at der vil være et meget ringe behov for dispensation efter § 6, stk. 6. Det kan imidlertid ikke afvises, at der fortsat vil kunne forekomme ganske særlige omstændigheder, hvor det må anses for rimeligt at dispensere fra fristerne i stk. 4 eller 5. Kompetencen til at træffe afgørelse efter § 6, stk. 6 er med sagsudlægningsbek. nr. 1070 af 17. dec. 1999 udlagt til TSR for så vidt angår fusioner omfattet af FUL kapitler 1 og 2 med klageadgang til TSS. De regler, der i øvrigt gælder for den modtagende myndigheds tilladelser og afgørelser af den omhandlede art, finder tilsvarende anvendelse på afgørelser truffet efter den 1. jan. 2000.

Det om formforskrifterne anførte gælder også ved sparekassers, realkreditinstitutters og gensidige forsikringsforeningers omdannelse til aktieselskaber i medfør af lovens §§ 14 a, 14 b og 14 d.

Om de dokumenter kooperative virksomheder mv. skal indsende, se nedenfor S.D.1.11.1.

S. D.1.8 Beskatning af det indskydende selskab

Ved opgørelsen af det indskydende selskabs skattepligtige indkomst i tiden fra udløbet af sidste sædvanlige indkomstår og indtil fusionsdatoen ansættes indkomsten for hele denne periode uden hensyn til dens længde, jf. § 7, stk. 1. Ansættelsen finder sted uden hensyn til den opløsning af selskabet, der sker ved fusionen. Det vil sige, at der ikke sker ophørsbeskatning efter reglerne i SEL § 5 af fortjeneste og tab på de aktiver og passiver, der ved fusionen overføres fra det indskydende selskab til det modtagende selskab.

I det tilfælde, hvor det indskydende selskab har bagudforskudt indkomstår (det vil sige, at det sædvanlige indkomstår udløber i perioden fra 1. apr. til 30. dec. i det kalenderår, som det bagudforskudte indkomstår træder i stedet for), og fusionsdatoen ligger efter indkomstårets udløb, men inden den 31. dec. i kalenderåret, udgør det sidste indkomstår for det indskydende selskab hele perioden fra indkomstårets begyndelse og indtil fusionsdatoen.

Har det indskydende selskab været omfattet af acontoskatteordningen, jf. SEL § 29 A, indgår ordinære acontoskatter, der skal indbetales i perioden fra udløbet af sidste indkomstår og frem til fusionsdatoen, dermed ved skatteberegningen for det indskydende selskab. Indbetalinger af a contoskat foretaget af det indskydende selskab efter fusionsdatoen kan godskrives ved opgørelse for det pågældende år for det modtagende selskab.

Skatteansættelsen foretages af den skatteansættende myndighed, som selskabet indtil fusionen hørte under, uanset om selskabets selvstændige eksistens er bragt til ophør pr. den dato, hvor normal mandtalsoptagelse af registrerede selskaber finder sted. Var de fusionerende selskaber sambeskattede indtil fusionen, foretages ansættelsen af det indskydende selskab af den skatteansættende myndighed, som moderselskabet indtil fusionen hørte under.

Ifølge § 7, stk. 2, påhviler det det modtagende selskab at indgive selvangivelse for det indskydende selskabs sidste indkomstår.

Det modtagende selskab hæfter for eventuelle skattekrav og for ethvert bødeansvar, der efter skattelovgivningens almindelige regler vil kunne rettes mod det indskydende selskab. Dette gælder for såvel det indskydende selskabs sidste indkomstår som for tidligere indkomstår.

og 6. Dette gælder ligeledes for såvel det indskydende selskabs sidste indkomstår som for tidligere indkomstår.

S. D.1.9 Retsvirkningerne for selskaberne

FUL § 8, stk. 1.	Som nævnt i afsnit S.D.1.8. sker der ikke ved fusionen beskatning i det indskydende selskab af fortjeneste og tab på de aktiver og passiver, der ved fusionen overføres fra det indskydende selskab til det modtagende selskab. Beskatningen udskydes indtil det modtagende selskab afstår de overtagne aktiver og passiver. Aktiverne og passiverne behandles ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst, som om de var anskaffet af dette på det tidspunkt, hvor de er erhvervet af det indskydende selskab, og for de anskaffelsessummer, hvortil de er erhvervet af dette selskab, jf. § 8, stk. 1. Eventuelle skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger, som det indskydende selskab har foretaget, anses for foretaget af det modtagende selskab. En eventuel negativ saldo overføres fra det indskydende selskab til det modtagende selskab. Det vil sige, at det modtagende selskab succederer i det indskydende selskabs pligt til udligne den negative saldo eller medregne denne ved indkomstopgørelsen. ØL har fastslået, at successionsprincippet i VOL ikke er til hinder for, at der i forbindelse med omdannelsen kan ske en forhøjelse af afskrivningsgrundlag og anskaffelsessummer med de transaktionsomkostninger, der er afholdt i forbindelse med den ved omdannelsen foretagne overdragelse. Se TOLD SKAT Nyt 1992.20.604 (TFS 1992,155 ØL). Dommens resultat finder også anvendelse på fusionsområdet. Er der blandt de aktiver, det modtagende selskab overtager ved fusionen, en fordring på det modtagende selskab, anses det modtagende selskabs gæld til det indskydende selskab for indfriet ved fusionen. Indfrielsen anses for sket til gældens kursværdi på fusionstidspunktet. Er der blandt de passiver, det modtagende selskab overtager ved fusionen, en gæld til det modtagende selskab, anses det modtagende selskabs fordring mod det indskydende selskab for indfriet ved fusionen. Indfrielsen anses for sket til fordringens kursværdi på fusionstidspunktet. Det modtagende selskabs fortjeneste eller tab ved indfrielsen af gælden til det indskydende selskab henholdsvis indfrielsen af fordringen mod det indskydende selskab (konfusion) beskattes efter reglerne i KGL § 21.
FUL § 8, stk.2	Ifølge § 8, stk. 2, er det forhold, at et aktiv eller et passiv ved fusionen er overgået fra det indskydende til det modtagende selskab, uden betydning for afgørelsen af, om aktivet eller passivet må anses for erhvervet i spekulationshensigt eller som led i næring. Det vil sige, at har det indskydende selskab erhvervet et aktiv eller et passiv i spekulationshensigt eller som led i næring, anses aktivet eller passivet også ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse for erhvervet i spekulationshensigt henholdsvis som led i næring. Det forhold, at et aktiv eller et passiv ved fusionen er overgået fra det indskydende selskab til det modtagende selskab, er ikke til hinder for, at aktivet eller passivet ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst anses for erhvervet i spekulationshensigt eller som led i næring.
FUL § 8, stk. 3	Har det indskydende selskab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnet urealiseret fortjeneste og tab på værdipapirer, behandles værdipapirerne ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst, som om fortjeneste og tab var medregnet ved indkomstopgørelsen hos dette selskab, jf. § 8, stk. 3.
FUL § 8, stk. 4	Ved opgørelsen af et tab som omhandlet i ABL § 6, stk. 6, skal udbytte, der er modtaget af det indskydende selskab, anses som modtaget af det modtagende selskab, jf. § 8, stk. 4. For selskaber m.v. kan tab ved afståelse af aktier eller anparter kun fradrages i det omfang, tabet overstiger udbytter af de pågældende aktier eller anparter, som selskabet m.v. har været fritaget for at medregne ved indkomstopgørelsen efter SEL § 13, stk. 1, nr. 2 og 3, og § 13, stk. 3, samt FBL § 10. Tab ved afståelse af aktier eller anparter, hvor selskabet m.v. har været fritaget for at medregne en del af udbytterne ved indkomstopgørelsen efter SEL § 13, stk. 4 eller 5, eller FBL § 10, stk. 3 eller 4, kan kun fradrages med det beløb, hvormed tabet overstiger udbytterne, som ikke er blevet medregnet ved indkomstopgørelsen, jf. ABL § 6, stk. 6. Ved opgørelsen af tab som omhandlet i ABL § 6, stk. 6, anses udbytte, der er modtaget af det indskydende selskab, for modtaget af det modtagende selskab, jf. FUL § 8, stk. 4. Et selskab, der drev næring med investering og finansiering, blev næringsbeskattet af kursgevinsten, der opstod ved konfusion af kreditor og debitor, da selskabet (kreditor) fusionerede med et koncernforbundent selskab (debitor). Selskabet var ikke omfattet af reglerne om succession i FUL § 8, da denne bestemmelse vedrører overtagne aktiver fra det indskydende selskab. Skat 1990.6.466 (LSR), (TfS 1990,274).
FUL § 8, stk. 5	Ifølge FUL § 8, stk. 5, ændres den skattemæssige behandling af de aktiver og passiver, som det modtagende selskab ikke har erhvervet fra et indskydende selskab, ikke som følge af fusionen, såfremt de aktiver og passiver, der kan påvises at være erhvervet ved fusionen, såvel i det modtagende selskabs regnskab som i dets skatteopgørelse fremgår som særskilte poster. I modsat fald afgør ligningsmyndighederne, hvorvidt de for det indskydende eller de for det modtagende selskab gældende regler skal bringes i anvendelse på de pågældende grupper af aktiver og passiver.
FUL § 8, stk. 6 Underskud	Ifølge FUL § 8, stk. 6, kan underskud fra tidligere år i de fusionerende selskaber uanset bestemmelsen i LL § 15 ikke bringes til fradrag ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse. Dette gælder såvel underskud i det indskydende selskab som underskud i det modtagende selskab. Det indskydende selskab kan ikke fremføre eget underskud længere end til selskabets sidste ansættelse. LR har i TfS 1998,588 (BF) tiltrådt, at FUL § 8, stk. 6 ikke er til hinder for at fremføre aktietab efter en fusion. Afgørelsen vedrører 2 investeringsforeninger, der ønskede at fusionere, men er også anvendelig for selskaber m.v. Fremførbare tab i de indskydende og modtagende foreninger kunne fremføres i den modtagende forening efter fusionen. LR fandt, at der måtte lægges afgørende vægt på formuleringen af FUL § 8, stk. 6, der udelukkende begrænser underskudsfremførsel af underskud omfattet af LL § 15. Bestemmelsen omtaler ikke fremførbare tab efter ABL. Der kunne herefter efter LR's opfattelse sluttes modsætningsvis fra bestemmelsen, således at underskud, der kan fremføres efter ABL's regler herom, bevares og kan udnyttes af den modtagende afdeling. Samme princip må antages at gælde for tab omfattet af EBL.
Sambeskattede selskaber	FUL § 8, stk. 6 gælder dog ikke, når et moderselskab fusionerer med et datterselskab, som det har været sambeskattet med indtil fusionsdatoen og i de seneste 5 indkomstår forud herfor. For så vidt angår underskud efter kulbrinteskattelovens kapitel 2 og 3 er fristen 15 år. Det kan dog tillades, at underskud fra et felt, jf. kulbrinteskattelovens § 18, stk. 1, fra tidligere år i et af selskaberne kan bringes til fradrag ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse for feltet. Kompetencen til at give tilladelsen er med lov nr. 166 af 24. marts 1999 overgået fra LR til skatteministeren. Loven træder i kraft 1. jan. 2000. Det er tanken, at kompetencen skal udlægges ved sagsudlægningsbekendtgørelse. Det indskydende selskab og de selskaber, der indtil fusionen var sambeskattet med dette, betragtes i relation til FUL § 8, stk. 6, som en samlet enhed. Ligeledes betragtes det modtagende selskab og de selskaber, der indtil fusionen var sambeskattet med dette, som en samlet enhed. Dette indebærer, at uudnyttet underskud i selskaber, der indtil fusionen var sambeskattet med det indskydende selskab henholdsvis det modtagende selskab, som udgangspunkt ikke kan fradrages ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter fusionen. Ved fusion mellem to moderselskaber, der hver for sig har været sambeskattet med deres respektive datterselskaber, kan det modtagende moderselskab ikke succedere i det indskydende moderselskabs sambeskatning. For datterselskaber af det indskydende selskab skal der derfor eventuelt etableres en ny sambeskatning med det modtagende selskab. Underskud i det indskydende selskabs datterselskaber fra tiden forud for fusionen kan som udgangspunkt kun udnyttes af selskaberne selv og eventuelt disse selskaber imellem. Sambeskatningen mellem det modtagende selskab og dette selskabs datterselskaber kan principielt fortsætte uændret efter fusionen. Underskud i det modtagende selskabs datterselskaber fra tiden forud for fusionen kan som udgangspunkt kun udnyttes af selskaberne selv og eventuelt disse selskaber imellem. Ved fusion af søsterselskaber, der er sambeskattet med deres fælles moderselskab, kan underskud i det indskydende selskab ikke fradrages ved det modtagende søsterselskabs indkomstopgørelse efter fusionen, men underskuddet kan som følge af sambeskatningsreglerne fradrages i koncernens sambeskattede indkomst. Underskud i det modtagende søsterselskab kan heller ikke fradrages ved dette selskabs indkomstopgørelse efter fusionen, men underskuddet kan, ligeledes som følge af sambeskatningsreglerne, fradrages i koncernens sambeskattede indkomst, skd. 57.152. Se tillige TOLD SKAT Nyt 1993.23.1077. En sambeskattet koncern (A) ønskede at fusionere to datterselskaber (B og C). Da fusionen skete indenfor en allerede etableret sambeskatningsenhed, fandtes den hidtidige sambeskatning mellem det modtagende selskab C og dette selskabs datterselskaber at fortsætte efter fusionen. Sidstnævnte datterselskabers uudnyttede underskud fra før fusionen kunne ikke fratrækkes i det modtagende selskabs (C's) indkomst efter fusionen. Datterselskabernes uudnyttede underskud fra før fusionen kunne dog efter fusionen fremføres i selskabernes egen fremtidige indkomst og disse selskaber imellem. De fusionerede selskabers (B og C's) underskud fra før fusionen kunne ikke efter fusionen fradrages ved det modtagende selskabs (C's) indkomstopgørelse, men kunne anvendes under sambeskatningen, i det omfang sambeskatningsreglerne tillod det. Se endvidere TfS 1995,117 (LR) hvor en koncern bestående af aktieselskaberne A, B, C og D påtænkte at gennemføre en fusion. Selskaberne A, B og C var før fusionen sambeskattede. LR fandt, at fusion mellem selskaberne henholdsvis 1) A og B og 2) C og D, hvor A og C er modtagende selskaber, ville medføre at uudnyttet underskud fra før fusionen fra selskaberne A, B og C, der ifølge FUL § 8, stk. 6 måtte betragtes som en enhed, ikke ville kunne udnyttes i det modtagende selskab C's indkomst efter fusionen. I et tilfælde, hvor to banker fusionerede, og den modtagende bank overtog et underskudsselskab fra den indskydende bank, fandt LSR, at FUL § 8, stk. 6, 1. pkt., udelukkede, at det overtagne selskabs underskud kunne fratrækkes af den modtagende bank. Underskuddet måtte sidestilles med underskud i den indskydende bank. Derimod fandtes underskuddet ikke at være omfattet af begrænsningsreglen i LL § 15, stk. 3 (senere stk. 5, jf. lovbek. nr. 735 af 5. nov. 1991), idet aktierne i underskudsselskabet ifølge FUL § 8 måtte anses for anskaffet af den modtagende bank på tidspunktet for den indskydende banks erhvervelse af disse, t&s nyt 1991.11.602, (TfS 1991,269). Se endvidere TfS 1995,117. Et lignende tilfælde blev behandlet i TOLD SKAT Nyt 1993.12.603 (BF), (TfS 1993,323).
FUL § 8, stk. 7	Efter FUL § 8, stk. 7, kan et underskud i et af de fusionerende selskaber, der hidrører fra perioden mellem fusionsdatoen og den dato, hvor fusionen er vedtaget i alle de fusionerende selskaber, ikke nedbringe den skattepligtige indkomst i følgende omfang: Underskuddet kan ikke nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end det modtagende selskabs positive nettokapitalindtægter med tillæg af indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe. Underskuddet kan ikke nedbringe den skattepligtige indkomst, såfremt det eller de pågældende selskaber på tidspunktet for vedtagelsen af fusionen i det væsentlige er uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet eller ved erhvervsmæssig aktivitet i et eller flere datterselskaber, hvor selskabet ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen Underskuddet skal opgøres før skattemæssige af- og nedskrivninger. I eksempelvis det tilfælde, hvor der i en skattefri fusion indgår et tomt selskab, der ikke har et skattemæssigt underskud, og et selskab, der har et skattemæssigt underskud, men til gengæld ikke er tomt på det tidspunkt, hvor fusionen vedtages, skal der ikke ske begrænsning af dette underskud efter reglen i pkt. b ovenfor. I dette tilfælde skal underskuddet kun begrænses efter pkt. a. Det er kun underskud i det eller de selskaber, der er tomme på det tidspunkt, hvor fusionen vedtages i selskabet, der skal begrænses efter reglen i pkt. b. Om afgrænsningen af tomme selskaber, se cirkulære nr. 233 af 19. dec. 1996,om afgrænsning af tomme selskaber og underskudsbegrænsning ved skattefri fusion m.v. pkt. 4.1. Det modtagende selskab skal foretage en opgørelse af den skattepligtige indkomst i de fusionerende selskaber for tiden fra fusionsdatoen og indtil det tidspunkt, hvor fusionen er vedtaget i alle de fusionerende selskaber. Det modtagende selskab skal foretage en opgørelse af indtægter og udgifter for såvel det eller de indskydende selskaber som det modtagende selskab selv. Den periode, for hvilken opgørelsen skal foretages, er perioden fra fusionsdatoen og frem til det tidspunkt, hvor fusionen endelig vedtages. Det modtagende selskab skal først opgøre sin skattepligtige indkomst for hele indkomståret efter de almindelige regler og dernæst foretage en opgørelse for dels det eller de indskydende selskaber, dels det modtagende selskab selv. Et underskud - opgjort før skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger - i et af de fusionerende selskaber, herunder det modtagende selskab selv kan ikke modregnes i den skattepligtige indkomst for det modtagende selskab. De nævnte underskudsbegrænsningsregler skal ikke finde anvendelse i følgende tilfælde:

	perioden fra fusionsdatoen og til den dag, hvor fusionen er vedtaget i det fusionerende selskaber. Hvis de selskaber med et skattemæssigt underskud, der indgår i fusionen, ikke er koncernforbundne, skal underskuddet derimod ikke kunne modregnes hos det modtagende selskab efter ovennævnte regler.
Koncernforbundne selskaber	Ved koncernforbundne selskaber forstås selskaber, hvor samme aktionærkreds direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab eller direkte eller indirekte råder over mere 50 pct. af stemmerne i hvert selskab, jf. i øvrigt afgrænsningen i KGL § 4. Et moderselskab og et datterselskab, hvoraf moderselskabet ejer mere end 50 pct. eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne anses for at være koncernforbundne. For det andet finder reglen i FUL § 8, stk. 7, 1. pkt., om, at underskud ikke kan nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end de positive nettokapitalindtægter i det modtagende selskab, ikke anvendelse for underskud i selskaber som nævnt i LL § 15, stk. 12 (visse finansieringsvirksomheder).
Eksempel	Et moderselskab M ejer 80 pct. af aktiekapitalen i selskab A og 30 pct. i selskab B. selskaberne vedtager den 1. maj at foretage en skattefri fusion med M som det modtagende selskab med virkning fra den 1. januar i samme kalenderår. Både A og B har et skattemæssigt underskud før skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger for perioden 1. januar - 1. maj. Selskab A er tomt den 1. maj. I dette tilfælde skal der ikke ske begrænsning af underskuddet ved indkomstopgørelsen for M, idet M og A er koncernforbundne i den relevante periode, og idet det forudsættes, at M ikke har nettokapitalindtægter eller indtægter fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe. Hvis B - ligesom A - er tomt den 1. maj, kan underskuddet i B ikke modregnes hos M. I dette tilfælde skal der fortsat ske begrænsning af underskuddet i A ved indkomstopgørelsen for M.
FUL § 8, stk. 8	Med lov nr. 874 af 3. dec. 1999 er der i FUL indsat et nyt stk. 8. om kildeartsbegrænsede tab. Foreligger der ved fusionen i et af selskaberne uudnyttede fradragsberettigede tab fra tidligere indkomstår, kan dette tab uanset reglerne i ABL § 2, stk. 2, KGL § 31, stk. 3 og EBL § 6, stk. 5 ikke fremføres til fradrag i det modtagende selskab. Bestemmelsen har virkning for fusioner, der vedtages den 7. okt. eller senere.
Andre bestemmelser	Reglerne i LL § 15 om underskudsbegrænsning finder anvendelse på overdragelse af kapitalandele i forbindelse med fusion. Aktier m.v., som det modtagende selskab ved fusion overtager fra det indskydende selskab, anses for erhvervet af det modtagende selskab på det tidspunkt, hvor det indskydende selskab erhvervede aktierne m.v., og for de anskaffelsessummer, hvortil de er erhvervet af dette selskab, jf. FUL § 8, stk. 1. LL § 33 D indeholder regler om genbeskatning af underskud i et fast driftssted i en fremmed stat. Overdragelse af et udenlandsk fast driftssted som led i en overdragelse med skattemæssig succession og således at det faste driftssted vedbliver at være et fast driftssted af et dansk selskab (fx som led i en fusion) anses ikke som afhændelse af det faste driftssted i LL § 33 D's forstand. Det modtagende selskab succederer i forpligtelsen til at lade sig genbeskatte efter reglerne i LL § 33 D. Såfremt et eller flere af de fusionerende selskaber m.v. er omfattet af acontoskatteordningen, jf. SEL § 29 A, skal det modtagende selskab være omfattet af acontoskatteordningen, jf. SEL § 30 A, stk. 6. Selskaber m.v., der er omfattet af § 30 A, stk. 6, kan for de to første indkomstår, hvor § 29 A finder anvendelse, anvende indslusningsordningen og indbetale acontoskat senest den 20. marts og den 20. nov. i indkomståret, jf. § 30 A, stk. 8.

S. D.1.10 Retsvirkninger for selskabsdeltagerne

Vælger selskaberne at anvende FUL regler, skal selskabsdeltagerne beskattes efter reglerne i §§ 9 og 11, jf. § 1, stk. 2.

For selskabsdeltagerne betyder anvendelsen af FUL regler, at der ikke udløses beskatning ved fusionen, i det omfang aktier eller anparter i det indskydende selskab vederlægges med aktier eller anparter i det modtagende selskab.

S. D.1.10.1 Vederlæggelse med andet end aktier/anparter

Aktier eller anparter i det indskydende selskab anses for afhændet af selskabsdeltageren til tredjemand, i det omfang aktierne eller anparterne vederlægges med andet end aktier eller anparter i det modtagende selskab. D.v.s. i det omfang aktierne eller anparterne vederlægges med kontant udligningssum. Afhændelsen anses for sket til kursen på fusionsdatoen, jf. § 9, stk. 1. Såfremt den faktiske indløsningskurs overstiger børskursen på fusionsdatoen, anses afhændelsen for sket til den faktiske indløsningskurs. Se Skat 1988.8.471 (LSR) (TfS 1988,469).

Fortjeneste eller tab i forbindelse med indløsningen af aktierne eller anparterne i det indskydende selskab behandles efter reglerne i ABL, jf. FUL § 9, stk. 2.

Har selskabsdeltageren flere aktier eller anparter i det indskydende selskab end dem, der anses for indløst, og er de erhvervet på forskellige tidspunkter, anses de tidligst erhvervede aktier eller anparter for indløst. Samtidigt erhvervede aktier, som ikke er forbundet med ensartede rettigheder, eller hvoraf nogle er anskaffet som led i selskabsdeltagerens næringsvej, anses for indløst efter forholdet mellem aktiernes eller anparternes kursværdi på fusionsdatoen.

S. D.1.10.2 Annullerede aktier FUL § 10

Ved fusion af moder- og datterselskab træder datterselskabets aktiver og passiver som helhed i stedet for moderselskabets beholdning af aktier eller anparter i datterselskabet. Da datterselskabet i forbindelse med fusionen ophører med at eksistere, må moderselskabet annullere andelene i det indskydende selskab uden at der til gengæld er grundlag for at udstede nye aktier eller anparter i det modtagende selskab.

Ifølge § 10, stk. 1, lades fortjeneste og tab på aktier eller anparter i det indskydende selskab, der annulleres af det modtagende selskab ved fusionen, ude af betragtning ved ansættelsen af selskabets skattepligtige indkomst.

Såfremt det modtagende selskab ved overtagelse af aktiver og passiver fra det eller de indskydende selskaber erhverver egne aktier eller anparter, lades fortjeneste og tab ved annullering af disse aktier eller anparter ude af betragtning ved ansættelsen af selskabets skattepligtige indkomst, jf. § 10, stk. 2.

S. D.1.10.3 Modtagne aktier/anparter FUL § 11

§ 11 indeholder regler om, hvorledes der skal forholdes med aktier eller anparter i det modtagende selskab, som selskabsdeltagere i det indskydende selskab i forbindelse med en fusion modtager som vederlag for aktier eller anparter i det indskydende selskab.

Ved senere afhændelse af aktierne eller anparterne i det modtagende selskab behandles disse ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst, som om de var erhvervet på samme tidspunkt og for samme anskaffelsessum som de ombyttede aktier eller anparter i det indskydende selskab. Hvis de ombyttede aktier eller anparter i det indskydende selskab var anskaffet som led i selskabsdeltagerens næringsvej, anses de modtagne aktier eller anparter i det modtagende selskab for anskaffet som led i selskabsdeltagerens næringsvej. Ligeledes anses modtagne aktier eller anparter i det modtagende selskab for omfattet af ABL §§ 2 b eller 2 c, såfremt de ombyttede aktier eller anparter i det indskydende selskab ville være omfattet af disse bestemmelser.

Omfattes aktier i et indskydende selskab af ABL § 2 a, anses aktier i det modtagende selskab, som aktionæren modtager som vederlag for aktierne i det indskydende selskab, for omfattet af ABL § 2 a i de for selskabsdeltageren følgende tre indkomstår regnet fra fusionsdatoen. Tre-års-grænsen gælder ikke, hvis aktierne i det modtagende selskab omfattes af ABL § 2 a efter en selvstændig bedømmelse.

Aktier som i forbindelse med skattefri fusion modtages ved ombytning af idèaktier omfattet af ABL § 2 e, omfattes ligeledes af § 2 e.

Hvis de ombyttede aktier eller anparter i det indskydende selskab er anskaffet på forskellige tidspunkter, eller nogle er erhvervet som led i selskabsdeltagerens næringsvej, anses de af den enkelte erhvervelse omfattede aktier eller anparter for ombyttet med en tilsvarende andel af de modtagne aktier eller anparter i det modtagende selskab. Andelen beregnes efter de ombyttede aktiers eller anparters kursværdi på fusionsdatoen. Er de modtagne aktier eller anparter forbundet med forskellige rettigheder, foretages beregningen særskilt for hver art af de modtagne aktier eller anparter.

Sker der i forbindelse med fusionen ombytning af unoterede aktier med børsnoterede aktier, anses aktierne for overgået til en status som børsnoterede. Ombytningen sidestilles således med en børsintroduktion af de ombyttede aktier. Ligeledes vil aktier kunne anses for overgået til status som unoterede, hvis børsnoterede aktier ombyttes med unoterede aktier.

S. D.1.10.4 Eksempler til belysning af FUL §§ 9 og 11

En selskabsdeltager (en skattepligtig person) har ved en skattefri fusion af to aktieselskaber (det indskydende selskab, S1, og det modtagende selskab, S2,) følgende aktier i det indskydende selskab: A-aktier i S1 til pålydende 50.000 kr. (Kursværdi på fusionsdatoen er 100.000 kr.). Aktierne er anskaffet således:

I.

a) Pålydende 1.000 kr., erhvervet i næring i 1992 til parikurs	1.000 kr.
b) Pålydende 29.000 kr., erhvervet i næring i 1993 til parikurs	29.000 kr.
c) Pålydende 20.000 kr., erhvervet udenfor næring i 1994 til kurs 150	30.000 kr.
B-aktier i S1 til pålydende 100.000 kr. (Kursværdi på fusionsdatoen er 100.000 kr.). Aktierne er anskaffet således:	
d) Pålydende 50.000 kr., erhvervet i næring i 1993 til parikurs	50.000 kr.
e) Pålydende 50.000 kr., erhvervet uden for næring i 1994 til parikurs	50.000 kr.
Anskaffelsessum for aktier erhvervet i næring udgør	80.000 kr.
Anskaffelsessum for aktier erhvervet uden for næring udgør	80.000 kr.

I forbindelse med den skattefri fusion af selskaberne modtager selskabsdeltageren:

-10.000 kr. kontant. (D.v.s. under 10 pct. af den pålydende værdi af de modtagne aktier).

-A-aktier i S2 til pålydende 95.000 kr.

-B-aktier i S2 til pålydende 47.500 kr.

II.

Beskatning ved fusionen, jf. FUL § 9.

1) Den kontante indløsning.

2.000 kr. (pålydende 1.000 kr. til kurs 200). Herudover anses en aktiepost med en kursværdi på 8.000 kr. for indløst. Aktieposterne b og d, der er erhvervet samtidig, anses dermed delvis for indløst.

Reglen i § 9, stk. 3, 2. pkt., indebærer, at den forholdsmæssige fordeling af de indløste aktier mellem aktieposterne b og d foretages på grundlag af kursværdierne på indløsningstidspunktet.Kursværdien af aktiepost b er 58.000 kr.,kursværdien af aktiepost d er 50.000 kr.,og den samlede kursværdi af aktieposterne b og d er dermed 108.000 kr.

Dette fører til, at aktiepost b anses for indløst for så vidt angår en kursværdi på

8.000 kr. x 58.999 kr.	= 4.296 kr.
108.000 kr.	

Aktiepost d anses for indløst for så vidt angår en kursværdi på

8.000 kr. x 50.000 kr.	= 3.704 kr.
108.000 kr.	

2) Fortjenestens beregning. (Alle indløste aktier er næringsaktier).

Samlet anskaffelsessum for aktierne i det indskydende selskab erhvervet i næring, jf. I	80.000 kr.
Kursværdi for indløste aktier	10.000 kr.
Kursværdi for samtlige aktier i det indskydende selskab erhvervet i næring, jf. I 1	110.000 kr.

Af anskaffelsessummen, 80.000 kr., henføres som anskaffelsessum for de indløste aktier:

80.000 kr. x 10.000 kr.	=7.273 kr.
110.000 kr.	

Fortjenesten udgør herefter

Afståelsessummen (kursværdien) for de indløste aktier	10.000 kr.
Anskaffelsessummen for de indløste aktier	7.273 kr.
Fortjeneste	2.727 kr.

Fortjenesten medregnes til den personlige indkomst, jf. § 9, stk. 2, aktieavancebeskatningslovens § 3, og personskattelovens § 3.

3) Anskaffelsessummen for de resterende aktier i det indskydende selskab (de ombyttede aktier) udgør:

Samlet anskaffelsessum for aktierne i det indskydende selskab erhvervet i næring	80.000 kr.
Henført som anskaffelsessum for de indløste aktier	7.273 kr.
Resterende anskaffelsessum for aktier erhvervet i næring	72.727 kr.
Anskaffelsessum for aktier erhvervet uden for næring	80.000 kr.

III. ; ; ; &nbs p;

Ombytningen, jf. FUL § 11.

1) Efter den ovenfor under II foretagne kontante indløsning består de ombyttede aktier af:

-(Post a - helt medgået ved indløsning)	
-Post b - erhvervet i næring i 1993 - kursværdi 58.000 kr. - 4.296 kr.	53.704 kr.
-Post c - erhvervet uden for næring i 1994 - kursværdi	40.000 kr.
-Post d - erhvervet i næring i 1993 - kursværdi 50.000 kr. - 3.704 kr	46.296 kr.
-Post e - erhvervet udenfor næring i 1994 - kursværdi	50.000 kr
-Samlet kursværdi	190.000 kr.

2) Ombyttede aktier til en kursværdi på 53.704 kr. + 46.296 kr. = 100.000 kr. er således erhvervet i næring i 1993, medens ombyttede aktier til en kursværdi på 40.000 kr. + 50.000 kr. = 90.000 kr. er erhvervet udenfor næring i 1994.

3) I henhold til § 11, stk. 1, og stk. 2, 1. og 2. pkt., skal

100.000 kr.	= 10 / 19
100.000 kr + 90.000 kr	

af de modtagne aktier anses for erhvervet i næring i 1993, og

90.000 kr.	= 9/ 19
100.000 kr + 90.000 kr.	

af de modtagne aktier skal anses for erhvervet udenfor næring i 1994.

4) Da der udleveres A-aktier pålydende 95.000 kr. og B-aktier pålydende 47.500 kr. i S2, gælder følgende:

Efter § 11, stk. 2, 3. pkt., er 10/19 af henholdsvis A- og B-aktierne i S2 at anse for erhvervet i næring i 1993.

Dette svarer til en pålydende værdi af A-aktierne på 95.000 kr. x 10/19 = 50.000 kr. og en pålydende værdi af B-aktierne på 47.500 kr. x 10/19 = 25.000 kr.. 9/19 af henholdsvis A- og B-aktierne i S2 er at anse for erhvervet udenfor næring i 1994.

Dette svarer til en pålydende værdi af A-aktierne på 95.000 kr. x 9/19 = 45.000 kr. og en pålydende værdi af B-aktierne på 47.500 kr. x 9/19 = 22.500 kr.

Anskaffelsessummen for næringsaktierne er 72.727 kr. og anskaffelsessummen for aktierne erhvervet udenfor næring er 80.000 kr., jf. afsnit II,3.

S. D.1.11 Fusion af kooperative virksomheder m.v.

S. D.1.11.1 Fusion af andelsforeninger og brugsforeninger m.v.

FUL § 12

Reglerne for skattefri fusion af andelsforeninger og brugsforeninger m.v. findes i FUL § 12. Ifølge § 12, stk. 1, finder reglerne i kapitel 1 bortset fra § 6 tilsvarende anvendelse:

Ved fusion af andelsforeninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3, dvs fusion af andelsbeskattede andelsforeninger.

Ved fusion af brugsforeninger og foreninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3 a og 4, dvs fusion af brugsforeninger, brugsforeningers medlemsforeninger og selskabsbeskattede andelsforeninger.

Når en af de i nr. 1 nævnte andelsbeskattede andelsforeninger fusionerer med en brugsforening eller en forening som nævnt i nr. 2. Det er en forudsætning, at den modtagende forening er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3 a eller 4, dvs er en brugsforening, en brugsforenings medlemsforening eller en selskabsbeskattet andelsforening.

Når en af de i nr. 2 nævnte brugsforeninger eller foreninger fusionerer med et datterselskab, der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2, og den modtagende brugsforening eller forening besidder samtlige aktier eller anparter i det indskydende selskab.

Andelsselskaber kan i henhold til lov om erhvervsdrivende virksomheder kun opløses ved likvidation. En likvidation af et andelsselskab kan selskabsretligt gennemføres ved, at det indskydende

likvideres, er fremgangsmåden i overensstemmelse med definitionen af en fusion, og FUL regler kan derfor anvendes. Baggrunden for, at anvendelsen af FUL tillades her til trods for likvidationen, er, at andelsselskaber historisk set har opnået en indarbejdet ret til at fusionere på den omtalte måde. Hertil kommer, at fusionen her gennemføres ved, at vederlaget, som består i aktier i det modtagende selskab samt en evt. kontant udligningssum, gives til selskabsdeltagerne i det indskydende selskab - og ikke til det indskydende selskab.

Opgørelse af opsamlet formue

Ifølge § 12, stk. 2, skal der ved fusion som nævnt i stk. 1, nr. 3, d.v.s. ved fusion mellem andelsbeskattede andelsforeninger og brugsforeninger, brugsforeningers medlemsforeninger eller selskabsbeskattede andelsforeninger, ske en opgørelse af den formue, der er opsamlet i den andelsbeskattede andelsforening under beskatningen i medfør af SEL § 1, stk. 1, nr. 3, eller en tilsvarende beskatning efter tidligere gældende regler.

Beløbet opgøres som handelsværdien af andelsforeningens aktiver og passiver på fusionstidspunktet fratrukket en eventuel indbetalt andelskapital.

Såfremt andelsforeningen tidligere har været beskattet efter andre regler i SEL, skal beløb opsamlet under denne beskatning friholdes. I disse tilfælde opgøres beløbet som differencen mellem handelsværdien af andelsforeningens aktiver og passiver på fusionstidspunktet og handelsværdien ved indtræden af beskatning efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3, eller en tilsvarende beskatning. Fra handelsværdierne fratrækkes en eventuel indbetalt andelskapital.

Til formuen skal medregnes andelshavernes indestående på andelshaverkonti, der må anses for at udgøre en del af foreningens egenkapital.

Det er ikke muligt, at modregne efterfølgende underskud i aktieselskabet i det beløb, der skal overgangsbeskattes.

Beskatning af det opgjorte beløb

Ifølge § 12, stk. 3, sker beskatningen af det opgjorte beløb på det tidspunkt, hvor den modtagende forening foretager udlodninger til andelshaverne.

Der kan dels være tale om løbende udlodninger eller efterbetalinger, dels likvidationsudlodninger. Endvidere kan der være tale om beløb, som betales i forbindelse med foreningens køb af egne andelsbeviser. Udlodninger m.v., der foretages efter fusionen, anses i første række for at hidrøre fra det under andelsbeskatningen opsamlede beløb, jf. dog nedenfor om § 12, stk. 7.

Beskatningen sker ved at udlodningen pålægges en særlig beskatning i foreningen. Beskatningen sker med 50 pct., jf. SEL § 19, stk. 2.

Da udlodninger m.v. er beskattet i foreningen, er de skattefri for modtagerne, jf. LL § 16 A, stk. 4, og § 16 B, stk. 4, og ABL § 1, stk. 3. Udlodningerne m.v. er skattefri for enhver modtager, uanset om denne var andelshaver i den indskydende andelsbeskattede forening.

Det opgjorte beløb skal angives ved selvangivelsen for den indskydende forenings sidste indkomstår, jf. § 12, stk. 2, sidste pkt., ligesom den modtagende forening løbende skal angive, hvor meget af beløbet, der endnu ikke er beskattet, jf. § 12, stk. 4. Beløbet skal også angives selv om foreningen på ny overgår til andelsbeskatning, idet beskatningen kan genindtræde, jf. § 12, stk. 5.

Såfremt den modtagende forening senere på ny overgår til andelsbeskatning, jf. SEL § 5 A, uden at det opgjorte beløb er kommet til fuld beskatning, ophører beskatningen.

Beskatningen af den resterende del af beløbet indtræder dog på ny, såfremt den modtagende forening atter overgår til selskabsbeskatning. Dette gælder, hvad enten der er tale om overgang som nævnt i SEL § 5 B, stk. 1, fusion som nævnt i FUL § 12, stk. 1, nr. 3, eller omdannelse til aktieselskab som nævnt i FUL § 14e, jf. § 12, stk. 5.

Bestyrelsen for foreninger, der beskattes efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3, skal samtidig med indgivelsen af selvangivelsen oplyse de ændringer, der i regnskabsåret er sket i foreningens virksomhed eller i dens vedtægtsbestemmelser om formål, overskudsdeling eller opløsning, ligesom bestyrelsen skal oplyse, såfremt foreningens omsætning med ikke-medlemmer udgør mere end 25 pct. af den samlede omsætning, jf. § 12, stk. 6.

FUL § 12, stk. 7, indeholder en undtagelse fra bestemmelsen i § 12, stk. 3.

Herefter skal reglerne om overgangsbeskatning i foreningen i medfør af § 12, stk. 3, 2.-4. pkt., ikke finde anvendelse, i det omfang en selskabsbeskattet andelsforening omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 4, foretager udlodninger som nævnt i LL § 16 A og udlodningerne ikke overstiger foreningens skattepligtige indkomst efter skat i det forudgående indkomstår.

Disse udlodninger beskattes hos modtageren efter de almindelige regler for beskatning af udlodninger som nævnt i LL § 16 A fra foreninger, der er skattepligtige i medfør af SEL § 1, stk. 1, nr. 4. Det vil for fysiske personer sige som aktieindkomst, og for selskaber efter reglerne i SEL § 13, stk. 4.

Overstiger udlodningerne den skattepligtige indkomst efter skat i det forudgående indkomstår, indtræder overgangsbeskatningen for den overskydende del. Der indtræder ligeledes overgangsbeskatning, hvis der foretages andre udlodninger end udlodninger som nævnt i LL § 16 A. Fx. vil hensættelser til andelshaverkonti m.v., der har karakter af egenkapital, til senere udlodning skulle undergives overgangsbeskatning ved udlodning.

Ifølge § 12, stk. 8, skal bestyrelsen for en forening, der beskattes efter SEL § 1, stk. 1, nr. 4, samtidig med indgivelsen af selvangivelsen oplyse, i hvilket omfang foretagne udlodninger er omfattet af overgangsbeskatningen efter § 12, stk. 3, eller undtagelsesbestemmelsen i § 12, stk. 7.

Affattelsen af § 12, der blev gennemført ved lov nr. 374 af 18. maj 1994, indebærer, at der ikke længere er mulighed for skattefri fusion mellem en andelsbeskattet andelsforening og foreningens datterselskaber. Sådanne fusioner kan nu kun gennemføres som skattepligtige fusioner.

Der blev imidlertid samtidig indsat en bestemmelse i ABL som § 13 e. Herefter skal der ved fusion mellem en andelsforening omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3, d.v.s. en andelsbeskattet andelsforening og helejede datterselskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1, 2 eller 4, ikke ske beskatning af fortjeneste på aktier ejet af datterselskaber, der konstateres ved fusionen.

Den modtagende andelsforening succederer i det indskydende datterselskabs anskaffelsestidspunkt for aktierne. Såfremt den modtagende andelsforening ikke beholder aktierne indtil det tidspunkt, hvor det indskydende selskab ellers kunne have afstået aktierne skattefrit (3-års reglen), skal den ved fusionen konstaterede fortjeneste beskattes hos andelsforeningen i afståelsesåret. Tab kan fradrages i samme eller efterfølgende indkomstårs fortjeneste på sådanne aktier. Tab herudover kan ikke fradrages. Fortjeneste eller tab opgøres efter de almindelige regler i ABL.

Såfremt den modtagende andelsforening på afståelsestidspunktet er undergivet andelsbeskatning, vil der kun være tale om en beskatning af foreningen på 14,3 pct. mod beskatningen af aktieselskaber på 32 pct. Derfor skal de opgjorte tab og fortjenester ganges med 2,3, hvis andelsforeningen på afståelsestidspunktet er undergivet andelsbeskatning (14,3 pct. x 2,3 = 32,89 pct.).

Formforskrifter FUL § 13

FUL § 13 indeholder ligesom § 6 formforskrifter, der er en betingelse for skattefri fusion. Efter § 13, stk. 1, skal den modtagende forening indsende de dokumenter, der er udarbejdet i forbindelse med fusionen:

udskrift af generalforsamlingsprotokollen udvisende vedtagelsen om fusion,

revideret regnskabsopstilling udvisende samtlige overdragne aktiver og passiver med angivelse af de reguleringer, overdragelsen måtte medføre, samt

opgørelse over eventuelle udbetalinger til andelshaverne i de indskydende foreninger af deres indestående på andelskonto, driftsfondskonto m.v.

Skatteministeren er i øvrigt bemyndiget til efter indstilling fra LR at fastsætte regler om, hvilke yderligere oplysninger, der i forbindelse med fusionen skal tilvejebringes af den modtagende forening til brug for de lignende myndigheder, jf. § 13, stk. 2.

Der er ikke fastsat regler om yderligere oplysninger.

De nævnte dokumenter og oplysninger skal indsendes

til de statslige told- og skattemyndigheder senest 1 måned efter den dag, hvor fusionen er vedtaget i alle de fusionerende foreninger eller selskaber. Fristen er ændret med lov nr. 166 af 24. marts 1999, og har virkning for fusioner med fusionsdato den 1. jan. 2000 eller senere.

TSS har udlagt behandlingen af sager om skattefri fusion til TSR. De nævnte dokumenter og oplysninger skal herefter indsendes til den region, under hvis område det modtagende selskab henhører, jf. S.D.1.7.

Der kan under ganske særlige omstændigheder ses bort fra fristen, jf. § 13, stk. 4.

Kompetencen hertil er med lov nr. 166 af 24. marts 1999 overgået fra LR til skatteministeren. Ansøgning, der inden den 1. jan. 2000 er indgivet til LR, færdigbehandles af LR. Kompetencen til at træffe afgørelse efter § 13, stk. 4 er med sagsudlægningsbek. nr. 1070 af 17. dec. 1999, § 5 A, stk. 2 udlagt til TSR, hvortil dokumenterne m.v. skal indgives - med klageadgang til TSS. De regler, der i øvrigt gælder for den modtagende myndigheds tilladelser og afgørelser af den omhandlede art, finder tilsvarende anvendelse på afgørelser truffet efter den 1. jan. 2000.

S. D.1.11.2 Fusion af sparekasser, sammenslutning af andelskasser, gensidige forsikringsforeninger og investeringsforeninger

FUL § 14, stk. 1

Bestemmelsen i FUL kapitel 1 finder tilsvarende anvendelse:

Ved fusion af sparekasser som omhandlet i SEL § 1, stk. 1, nr. 2a.

Når en af de i nr. 1 nævnte sparekasser fusionerer med et aktieselskab omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1, der har tilladelse til at drive pengeinstitutvirksomhed, og den modtagende sparekasse besidder samtlige aktier i det indskydende selskab.

Ved fusion af andelskasser og sammenslutninger af andelskasser efter kapitel 4 D i lov om banker og sparekasser m.v. som omhandlet i SEL § 1, stk. 1, nr. 2 a.

Ved fusion af de i henhold til SEL § 1, stk. 1, nr. 5 beskattede gensidige forsikringsforeninger.

Ved fusion af de i henhold til SEL § 1, stk. 1, nr. 6 beskattede gensidige forsikringsforeninger.

Ved fusion af de i henhold til SEL § 1, stk. 1, nr. 5 a beskattede investeringsforeninger.

Ved fusion af de i henhold til SEL § 1, stk. 1, nr. 6 beskattede udloddende investeringsforeninger.

Bestemmelsen er ændret med lov nr. 166 af 24. marts 1999. Adgangen til at foretage fusion for gensidige forsikringsforeninger, der beskattes efter SEL § 1, stk. 1 nr. 5 eller nr. 6 var tidligere samlet i § 14, stk. 1, nr. 4. Der er nu foretaget en opdeling af den gældende bestemmelse i § 14, stk. 1, nr. 4, således at nr. 4 nu kun omhandler fusion mellem gensidige forsikringsforeninger, der beskattes efter SEL § 1, stk. 1, nr. 5. FUL § 14, stk. 1, nr. 5 omhandler således fusion mellem gensidige forsikringsforeninger, der beskattes efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6. Delingen tydeliggør, at der ikke kan foretages skattefri fusion mellem gensidige forsikringsforeninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 5 og gensidige forsikringsforeninger, der beskattes efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6.

Med de nye bestemmelser i FUL § 14, stk. 1, nr. 6 og 7 er adgangen til at fusionere certifikatudstedende investeringsforeninger objektiveret. Bestemmelserne har virkning for fusioner med fusionsdato den 1. jan. 2000 eller senere. Forud for lovændringen skulle LR's tilladelse til fusion indhentes. Der henvises herom til tidligere udgaver af L.V.

Der kan ikke foretages skattefri fusion mellem akkumulerende investeringsforeninger og udloddende investeringsforeninger.

Ved fusion af de under 1 - 3 nævnte sparekasser, andelskasser m.v. er indsendelsesfristen for dokumenter til den i S.D.1.7. nævnte skattemyndighed senest 1 måned efter Økonomiministeriets godkendelse af fusionen, jf. FUL § 6, stk. 5. For de under pkt. 4 - 7 nævnte foreninger er indsendelsesfristen 1 måned efter vedtagelsen af fusionen i alle de fusionerende foreninger. Skattemyndighederne kan under ganske særlige omstændigheder se bort fra fristerne.

S. D.1.11.3 Sparekassers omdannelse til aktieselskaber

FUL § 14a

Lov om banker og sparekasser m.v. indeholder i kapitel 12 b de materielle regler for sparekassers omdannelse til aktieselskaber.

Omdannelsen kan ske ved, at sparekassen opløses uden likvidation ved overdragelse af sparekassens aktiver og gæld som helhed til et af sparekassen ejet eller oprettet aktieselskab, der har tilladelse til at drive pengeinstitut.

aktieselskabet oprettes en danskf sparekasseserve, svarende til værdien af de indskudte aktiver med fradrag af sparekassens gæld.

Aktieselskabslovens regler om fusion finder med de nødvendige ændringer anvendelse på fusionen mellem aktieselskabet som det modtagende selskab og sparekassen som det indskydende selskab.

Garanterne i sparekassen skal tilbydes efter eget valg enten en ombytning til markedskurs af deres garantbeviser til aktier i aktieselskabet eller kontant indløsning.

Ved sparekassers omdannelse til aktieselskaber efter kapitel 12 b i lov om banker og sparekasser m.v., finder bestemmelserne i FUL § 5 om fusionsdatoen, formforskrifterne i § 6, stk. 1 og 3-6, bestemmelserne i § 7 om det indskydende selskabs indkomstopgørelse og det modtagende selskabs hæftelse for det indskydende selskabs skatter, bestemmelserne i § 8 om succession på selskabssiden og bestemmelsen i § 10, stk. 2, om annullation af egne aktier tilsvarende anvendelse, jf. § 14 a, stk. 1.

Efter lov om banker og sparekasser m.v. kan flere forskellige sparekasser fusionere med samme sparekasseaktieselskab. Efter FUL almindelige regler er der ikke adgang til at overføre underskud fra den indskydende sparekasse til det modtagende selskab, jf. § 8, stk. 6. Efter denne bestemmelse kan underskud fra tiden før fusionen ikke fradrages ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse, medmindre selskaberne har været sambeskattet indtil fusionsdatoen og i de seneste 5 indkomstår forud herfor. Denne begrænsning gælder også for sparekasseaktieselskaber.

Såfremt sparekassen fusionerer med et af den selv oprettet aktieselskab, hvori den ejer alle aktierne kan det modtagende sparekasseaktieselskab dog fremføre sparekassens eventuelle underskud fra tidligere år, jf. § 14 a, stk. 2.

Med lov nr. 874 af 3. dec. 1999 er der indført en bestemmelse i § 14 a, stk. 2, hvorefter også tab fra tidligere indkomstår - under samme betingelse og uanset FUL § 8, stk. 8 - kan fremføres til fradrag i det modtagende selskab. Bestemmelsen har virkning for fusioner, der vedtages den 7. oktober 1999 eller senere.

Underskuddet kan ikke længere fremføres af den erhvervsdrivende fond, der ejer aktierne i sparekasseaktieselskabet.

I forbindelse med lovgivningen om sparekassers omdannelse til aktieselskaber blev der ikke fastsat særlige materielle regler om holdingdannelse, svarende til de regler der er gældende ved realkreditinstitutters omdannelse til aktieselskaber, jf. S.D.1.11.4. Der blev derfor heller ikke fastsat særlige skatteregler herom. LR har dog i TfS 1990, 165 (BF) godkendt, at en sparekasse i forbindelse med en omdannelse til aktieselskab ikke overdrog aktierne direkte til fonden, men derimod til et holdingaktieselskab, der som vederlag herfor forpligtede sig til at udstede aktier til fonden. Ved en sådan omdannelse vil et eventuelt underskud også kunne fremføres af sparekasseaktieselskabet (datterselskabet).

Underskuddet vil alene kunne fremføres af sparekasseaktieselskabet og ikke af holdingselskabet eller den erhvervsdrivende fond.

De aktier i det modtagende sparekasseaktieselskab, som den erhvervsdrivende fond modtager som vederlag for sparekassens egenkapital, anses for anskaffet på det tidspunkt, hvor fusionen er vedtaget i alle de fusionerende selskaber. Som anskaffelsessum anvendes værdien af de indskudte aktiver efter fradrag af sparekassens gæld, jf. § 14 a, stk. 3.

De aktier, som garanterne modtager ved ombytning af deres garantbeviser, anses for anskaffet ved ombytningen for garantbevisets indløsningsværdi, jf. § 14 a, stk. 4.

S. D.1.11.4 Realkreditinstitutters omdannelse til aktieselskaber

FUL § 14b

Realkreditlovens kapitel 12 indeholder de materielle regler for omdannelse af realkreditinstitutter til aktieselskaber.

Realkreditinstitutter kan enten være organiseret som fond eller som forening. Omdannelsen kan ske ved, at instituttets (fondens eller foreningens) aktiver og gæld som helhed overdrages til et af instituttet ejet eller oprettet aktieselskab, mod at instituttet modtager aktier i det modtagende aktieselskab, svarende til værdien af de overdragne aktiver efter fradrag af instituttets gæld.

Er realkreditinstituttet organiseret som forening kan omdannelsen endvidere ske ved, at foreningen opretter en fond, hvis eneste funktion er at opretholde og videreføre realkreditaktieselskabet og hertil knyttede virksomheder, hvorefter foreningen opløses uden likvidation.

Ved realkreditinstitutters omdannelse til aktieselskaber efter kapitel 12 i realkreditloven finder bestemmelserne i FUL § 5 om fusionsdatoen, formforskrifterne i § 6, stk. 1, 3, 4 og 6, bestemmelserne i § 7 om det indskydende selskabs indkomstopgørelse og det modtagende selskabs hæftelse for det indskydende selskabs skatter, bestemmelserne i § 8 om succession på selskabssiden og bestemmelsen i § 10, stk. 2, om annullation af egne aktier tilsvarende anvendelse, jf. § 14 b, stk. 1.

Efter FUL almindelige regler er der ikke adgang til at overføre underskud fra det indskydende realkreditinstitut til det modtagende aktieselskab, jf. FUL § 8, stk. 6. Efter denne bestemmelse kan underskud fra tiden før fusionen ikke fradrages ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse, medmindre selskaberne har været sambeskattet indtil fusionsdatoen og i de seneste 5 indkomstår forud herfor. Denne begrænsning gælder også for realkreditaktieselskaber.

Såfremt realkreditinstituttet ved omdannelsen benytter et af instituttet selv oprettet aktieselskab, der ikke tidligere har drevet erhvervsmæssig virksomhed, og hvori instituttet ejer alle aktier, kan det nyoprettede realkreditaktieselskab dog fremføre instituttets eventuelle underskud fra tidligere år, jf. § 14 b, stk. 2.

Med lov nr. 874 af 3. dec. 1999 er der indført en bestemmelse i § 14 b, stk. 2, hvorefter også tab fra tidligere indkomstår - under samme betingelse og uanset FUL § 8, stk. 8 - kan fremføres til fradrag i det modtagende selskab. Bestemmelsen har virkning for fusioner, der vedtages den 7. oktober 1999 eller senere.

Underskuddet vil alene kunne fremføres af realkreditaktieselskabet og ikke længere af den erhvervsdrivende fond eller forening, der ejer aktierne i realkreditaktieselskabet.

De aktier i det modtagende selskab, som fonden eller foreningen modtager som vederlag for realkreditinstituttets egenkapital, anses for anskaffet på det tidspunkt, hvor omdannelsen er vedtaget i alle de involverede selskaber m.v. Som anskaffelsessum anvendes værdien af de indskudte aktiver efter fradrag af realkreditinstituttets gæld. jf. § 14 b, stk. 3.

Realkreditlovens § 68, stk. 2, forudsætter, at realkreditinstitutterne i forbindelse med omdannelsen til aktieselskaber kan etablere en holdingkonstruktion. Holdingkonstruktionen dannes ved en samtidig videreoverdragelse af aktiver og gæld fra det aktieselskab, der ved omdannelsen i henhold til realkreditlovens § 68, stk. 1, har modtaget aktiverne og gældsposterne fra instituttet. Videreoverdragelsen sker til et 100 pct. ejet datterselskab.

De foran omtalte regler i § 14 b, stk. 1-3, finder også anvendelse på overdragelse af aktiver og gæld til et aktieselskab, som omfattes af realkreditlovens § 68, stk. 2, såfremt overdragelsen alene sker mod vederlag i aktier i dette selskab, jf. § 14 b, stk. 4.

Underskud, jf. § 14 b, stk. 2, vil alene kunne fremføres af realkreditaktieselskabet (datterselskabet) og ikke af holdingselskabet eller den erhvervsdrivende fond eller forening.

S. D.1.11.5 Fusion af fonde og foreninger

Se S.H.20.

S. D.1.11.6 Gensidige forsikringsforeningers omdannelse til aktieselskab

FUL § 14 d

FUL § 14 d indeholder reglerne for gensidige forsikringsforeningers omdannelse til aktieselskaber.

Der er ikke fastsat materielle regler, der regulerer, hvorledes en omdannelse af en gensidig forsikringsforening skal ske. Finanstilsynet har i forbindelse med gennemførelsen af FUL § 14 d givet udtryk for den opfattelse, at en omdannelse skal opfylde visse betingelser. Blandt andet skal aktiverne i den gensidige forening overdrages til et aktieselskab, mens foreningen ændres til en fond eller en andelsforening, som ejes af forsikringstagerne, eller en tilsvarende ordning. Fondens eller andelsforeningens formål skal være enten direkte eller gennem et holdingselskab at eje forsikringsaktieselskabet.

Det er i overensstemmelse hermed i FUL § 14 d, stk. 2, fastsat, at det er en betingelse for anvendelse af reglerne i kapitel 1, at foreningens aktiver og gæld som helhed overdrages til et af foreningen ejet eller oprettet aktieselskab, og at foreningen modtager aktier i aktieselskabet svarende til værdien af de overdragne aktiver efter fradrag af foreningens gæld.

Bestemmelserne i § 5 om fusionsdatoen, formforskrifterne i § 6, stk. 1, 3, 4 og 6, bestemmelserne i § 7 om det indskydende selskabs indkomstopgørelse og det modtagende selskabs hæftelse for det indskydende selskabs skatter, bestemmelserne i § 8 om succession på selskabssiden og bestemmelsen i § 10, stk. 2, om annullation af egne aktier finder tilsvarende anvendelse ved gensidige forsikringsforeningers omdannelse til aktieselskaber, jf. § 14 d, stk. 3.

Underskudsfremførsel

Efter FUL almindelige regler er der ikke adgang til at overføre underskud fra den indskydende forening til det modtagende aktieselskab, jf. FUL § 8, stk. 6. Efter denne bestemmelse kan underskud fra tiden før fusionen ikke fradrages ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse, medmindre selskaberne har været sambeskattet indtil fusionsdatoen og i de seneste 5 indkomstår forud herfor. Denne begrænsning gælder også ved gensidige forsikringsforeningers omdannelse til aktieselskaber.

Såfremt den gensidige forsikringsforening ved omdannelsen benytter et af foreningen selv oprettet aktieselskab, hvori foreningen ejer alle aktier, kan aktieselskabet dog fremføre foreningens eventuelle underskud fra tidligere år, jf. § 14 d, stk. 4.

Med lov nr. 874 af 3. dec. 1999 er der indført en bestemmelse i § 14 d, stk. 4, hvorefter også tab fra tidligere indkomstår - under samme betingelse og uanset FUL § 8, stk. 8 - kan fremføres til fradrag i det modtagende selskab. Bestemmelsen har virkning for fusioner, der vedtages den 7. oktober 1999 eller senere.

Underskuddet vil alene kunne fremføres af aktieselskabet og ikke længere af den gensidige forsikringsforening, der ejer aktierne i aktieselskabet.

De aktier i det modtagende selskab, som den gensidige forsikringsforening modtager ved omdannelsen, anses for anskaffet på tidspunktet, hvor omdannelsen er vedtaget i alle de involverede selskaber m.v. Som anskaffelsessum anvendes værdien af de indskudte aktiver efter fradrag af foreningens gæld, jf. § 14 d, stk. 5.

Den gensidige forsikringsforening kan i forbindelse med omdannelsen til aktieselskab etablere en holdingkonstruktion. Ifølge § 14 d, stk. 6, finder reglerne i § 14 d, stk. 3-5, tilsvarende anvendelse, hvis aktiver og gæld i forbindelse med omdannelsen som helhed videreoverdrages fra det aktieselskab, der i første omgang får overdraget forsikringsvirksomheden, til et 100 pct. ejet datterselskab, og overdragelsen alene sker mod vederlag i aktier i datterselskabet.

Underskud, jf. § 14 d, stk. 4, vil alene kunne fremføres af forsikringsaktieselskabet (datterselskabet) og ikke af holdingselskabet eller den gensidige forsikringsforening.

De forsikringsretlige regler vil i nogle tilfælde medføre, at de gensidige forsikringsforeninger er opdelt i to forsikringsforeninger - nemlig en gensidig livsforsikringsforening og en gensidig skadesforsikringsforening. Såfremt der i en sådan situation ønskes dannet en holdingkonstruktion med det nye livsforsikringsaktieselskab som datterselskab af skadesforsikringsaktieselskabet, indebærer dette en overdragelse af aktierne i livsforsikringsselskabet. For de livsforsikringsselskaber, der har et skattemæssigt underskud, vil denne overdragelse af aktierne og dermed ændringen i aktionærkredsen medføre, at adgangen til fremførsel af underskuddet begrænses i medfør af LL § 15, stk. 7 og 8. For at forhindre dette bestemmer FUL § 14 d, stk. 7, at reglerne i LL § 15, stk. 7 og 8, ikke finder anvendelse, når underskuddet videreføres efter stk. 4 eller 6, og ændringen i aktionærkredsen sker i forbindelse med omdannelsen ved overdragelsen af aktierne fra en gensidig livsforsikringsforening til et skadesforsikringsaktieselskab inden for samme koncern.

S. D.1.11.7 Omdannelse af andelsforeninger og brugsforeninger m.v. til aktieselskab

FUL § 14e

De selskabsretlige regler for omdannelse af andelsforeninger til aktieselskaber findes i § 135 i lov om aktieselskaber. Der findes ikke selskabsretlige regler for omdannelse af andelsselskaber til anpartsselskaber. Ved omdannelse af andelsselskaber til aktieselskaber gælder reglerne om fusion i §§ 134-134 i med de nødvendige tilpasninger.

FUL § 14 e indeholder reglerne for omdannelse af andelsforeninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3, det vil sige andelsbeskattede andelsforeninger, til aktieselskaber i medfør af § 135 i aktieselskabsloven.

Ifølge § 14 e finder reglerne i §§ 9 og 11 tilsvarende anvendelse. Det vil sige, at der sker beskatning af andelshaverne i den indskydende andelsforening i forbindelse med omdannelsen, i det omfang deres andelsbeviser i andelsforeningen vederlægges med andet end aktier i det modtagende aktieselskab, d.v.s. i det omfang andelsbeviserne vederlægges med kontant indløsningssum. Der sker derimod ikke beskatning af andelshaverne i forbindelse med omdannelsen i det omfang andelsbeviserne i den indskydende andelsforening ombyttes med aktier i det modtagende selskab. Det vil endvidere sige, at aktierne i det nye selskab behandles som om de var erhvervet på samme tidspunkt og for samme anskaffelsessum som de ombyttede andele.

Ifølge § 11, stk. 1, anses aktier i det modtagende selskab for omfattet af bestemmelsen i ABL § 2 b, såfremt de ombyttede andele ville være omfattet af denne bestemmelse. Da overgangsbeskatningen, jf.

Ifølge § 14 e finder reglerne i § 12, stk. 2-4, om overgangsbeskatning tilsvarende anvendelse ved omdannelse af et andelsbeskattet andelsselskab til aktieselskab. Derimod finder reglerne i § 12, stk. 5-8, ikke anvendelse.

Endvidere finder formforskrifterne i § 13 tilsvarende anvendelse, S.D.1.11.

S. D.1.11.8 Omdannelse af brugsforeninger m.v.

FUL § 14 f

De selskabsretlige regler for omdannelse af andelsselskaber til aktieselskaber findes i § 135 i aktieselskabsloven, der er omtalt i FUL § 14 f indeholder reglerne for omdannelse af selskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2, brugsforeninger og brugsforeningers medlemsforeninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3 a, og andelsforeninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 4, det vil sige selskabsbeskattede andelsforeninger, til aktieselskaber i medfør af § 135 i aktieselskabsloven.

Omdannelsen sker, ligesom for de andelsbeskattede andelsforeninger ved, at selskabet eller foreningen overdrager sine samlede aktiver og passiver til et aktieselskab, hvorefter selskabet eller foreningen opløses uden likvidation. Andelshaverne får ombyttet deres andelsbeviser med aktier i det nye selskab.

Ifølge § 14 f, stk. 1, finder kapitel 1 bortset fra formforskrifterne i § 6 tilsvarende anvendelse ved omdannelsen af de ovenfor nævnte selskaber og foreninger, der indtil omdannelsen har været undergivet almindelig aktieselskabsbeskatning.

I stedet for § 6 finder formforskrifterne i § 13 tilsvarende anvendelse. Der henvises til S.D.1.11.1.

Efter FUL almindelige regler er der ikke adgang til at overføre underskud fra det indskydende selskab/den indskydende forening til det modtagende aktieselskab, jf. FUL § 8, stk. 6. Efter denne bestemmelse kan underskud fra tiden før fusionen ikke fradrages ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse, medmindre selskaberne har været sambeskattet indtil fusionsdatoen og i de seneste 5 indkomstår forud herfor. Denne begrænsning gælder også ved omdannelsen af de her omhandlede selskaber og foreninger til aktieselskab.

Såfremt selskabet eller foreningen ved omdannelsen benytter et af selskabet eller foreningen selv oprettet aktieselskab, der ikke tidligere har drevet erhvervsmæssig virksomhed, og hvori selskabet eller foreningen ejer alle aktier, kan aktieselskabet dog fremføre selskabets eller foreningens eventuelle underskud fra tidligere år, jf. § 14 f, stk. 2.

Med lov nr. 874 af 3. dec. 1999 er der indført en bestemmelse i § 14 f, stk. 2, hvorefter også tab fra tidligere indkomstår - under samme betingelse og uanset FUL § 8, stk. 8 - kan fremføres til fradrag i det modtagende selskab. Bestemmelsen har virkning for fusioner, der vedtages den 7. oktober 1999 eller senere.

S. D.1.11.9 Omdannelse af andelskasser og sammenslutninger heraf til aktieselskab

FUL § 14 g

FUL § 14 g indeholder reglerne for omdannelse til aktieselskab af andelskasser og sammenslutninger af andelskasser omfattet af SEL § 2, stk. 1, nr. 2 a, i henhold til kapitel 12 c i lov om banker og sparekasser.

Omdannelsen sker ved, at andelskassen eller sammenslutningen fusionerer med et af andelskassen eller sammenslutningen ejet eller oprettet aktieselskab efter aktieselskabslovens regler om fusion. Andelshaverne i andelskasserne, der omdannes, har ikke andel i andelskassens reserver ved andelskassens ophør. For at sikre, at kapitalen fortsat anvendes til pengeinstitutformål, oprettes der i forbindelse med andelskassens fusion med aktieselskabet en erhvervsdrivende fond eller forening, der får overdraget aktier i aktieselskabet svarende til andelskassens reserver. Andelskapitalen ombyttes til aktiekapital eller indløses.

Ifølge § 14 g, stk. 1, finder bestemmelserne i § 5 om fusionsdatoen, formforskrifterne i § 6, stk. 1 og 3-6, bestemmelserne i § 7 om det indskydende selskabs indkomstopgørelse og det modtagende selskabs hæftelse for det indskydende selskabs skatter, bestemmelserne i § 8 om succession på selskabssiden og bestemmelserne i § 9, § 10, stk. 2, og § 11 om retsvirkningerne for selskabsdeltagerne tilsvarende anvendelse ved omdannelse af andelskasser og sammenslutninger heraf til aktieselskaber.

Efter reglerne i bank- og sparekasseloven kan flere forskellige andelskasser fusionere med samme aktieselskab.

Efter FUL almindelige regler er der ikke adgang til at overføre underskud fra den indskydende andelskasse eller sammenslutning til det modtagende aktieselskab, jf. FUL § 8, stk. 6. Efter denne bestemmelse kan underskud fra tiden før fusionen ikke fradrages ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse, medmindre selskaberne har været sambeskattet indtil fusionsdatoen og i de seneste 5 indkomstår forud herfor. Denne begrænsning gælder også ved omdannelsen af andelskasser og sammenslutninger heraf til aktieselskab.

Såfremt andelskassen eller sammenslutningen ved omdannelsen benytter et af andelskassen eller sammenslutningen ejet eller oprettet aktieselskab, der ikke tidligere har drevet erhvervsmæssig virksomhed, og hvori andelskassen eller sammenslutningen på tidspunktet for overdragelsen ejer alle aktier, kan aktieselskabet dog fremføre andelskassens eller sammenslutningens eventuelle underskud fra tidligere år, jf. § 14 g, stk. 2.

Med lov nr. 874 af 3. dec. 1999 er der indført en bestemmelse i § 14 g, stk. 2, hvorefter også tab fra tidligere indkomstår - under samme betingelse og uanset FUL § 8, stk. 8 - kan fremføres til fradrag i det modtagende selskab. Bestemmelsen har virkning for fusioner, der vedtages den 7. okt. 1999 eller senere.

I andelskassens vedtægter er bestemt, hvad der skal ske med reserverne i tilfælde af likvidation. Det kan være bestemt, at reserverne ved likvidation udbetales direkte til medlemmerne.

I de tilfælde, hvor medlemmerne ved likvidation ville have fået udbetalt andelskassens reserver, indebærer en vederlagsfri overdragelse af aktier, svarende til værdien af reserverne, en gave fra andelskassens medlemmer til den erhvervsdrivende fond eller forening, der er oprettet i henhold til § 52 k i lov om banker og sparekasser m.v. For at undgå, at en sådan afståelse bliver skattepligtig for medlemmerne i medfør af ABL, er der i § 14 g, stk. 3, indsat en bestemmelse, der fritager medlemmerne for beskatning af fortjeneste på andele i andelskassen, der modsvarer værdien af reserverne, der overdrages til den erhvervsdrivende fond eller forening.

De aktier i det modtagende selskab, som den erhvervsdrivende fond eller forening modtager i medfør af § 52 k i lov om banker og sparekasser m.v., anses for anskaffet på det tidspunkt, hvor omdannelsen er vedtaget i den sidste af de involverede andelskasser m.v. Som anskaffelsessum anvendes værdien af de indskudte aktiver med fradrag af andelskassens gæld samt den samlede indløsningsværdi af andelsbeviserne i andelskassen. Som indløsningsværdi anvendes det beløb, som andelshaverne vil få udbetalt, såfremt de i forbindelse med omdannelsen vælger at få andelsbeviserne indløst kontant, jf. § 14 g, stk. 4.

S. D.1.11.10 Omdannelse af Københavns Fondsbørs m.fl.

FUL § 14 h

FUL § 14 h indeholder regler om omdannelse af Københavns Fondsbørs, Værdipapircentralen og Garantifonden for Danske Optioner og Futures, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 c, til aktieselskaber.

Bestemmelsen er ændret med vedtagelsen den 17. dec. 1999 af L 85. Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende. Ændringen beskrives ikke nærmere i denne udgave af L.V.

Ifølge stk. 1 finder FUL § 5, § 6, stk. 1, 3, 4 og 6, § 7, § 8 og § 10, stk. 2 tilsvarende anvendelse. Såfremt overdragelsen sker til flere aktieselskaber, kan et modtagende selskab dog alene overtage den del af den indskydende fonds skattemæssige afskrivninger, nedskrivninger og henlæggelser, der vedrører de overtagne aktiver. FUL § 15 b, stk. 3 finder tilsvarende anvendelse.

Underskud fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 6, bringes til fradrag i det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter LL § 15, hvis fondens aktiver og gæld som helhed overdrages til et af fonden ejet eller oprettet aktieselskab, hvori fonden på tidspunktet for overdragelsen ejer hele aktiekapitalen. Det er en betingelse, at aktieselskabet ikke tidligere har drevet erhvervsmæssig virksomhed.

Med lov nr. 874 af 3. dec. 1999 er der indført en bestemmelse i § 14 h, stk. 2, hvorefter også tab fra tidligere indkomstår - under samme betingelse og uanset FUL § 8, stk. 8 - kan fremføres til fradrag i det modtagende selskab. Bestemmelsen har virkning for fusioner, der vedtages den 7. okt. 1999 eller senere.

En bunden fondsreserve som nævnt i § 101, stk. 1 og 2 i lov om værdipapirhandel m.v., der tilføres et modtagende selskab, medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det modtagende selskab.

Aktier i det modtagende selskab, som den erhvervsdrivende fond modtager i henhold til § 98, stk. 1 - 3, eller § 104 i lov om værdipapirhandel m.v., anses for anskaffet på det tidspunkt, hvor omdannelsen er vedtaget i alle de involverede selskaber og fonde m.v. Som anskaffelsessum anvendes den skattemæssige værdi af de indskudte aktiver og passiver. Den skattemæssige værdi af de indskudte aktiver opgøres efter reglerne i § 4, stk. 2 og 4 i VOL.

S. D.1.11.11 Andre fusioner

Ved fusioner udenfor selskabslovgivningen skal indsendes de dokumenter, der i det konkrete tilfælde er foreskrevet udarbejdet. (FUL § 6, stk. 1).

Det gælder i øvrigt indenfor hele lovens område, at skatteministeren i medfør af § 6, stk. 3 har bemyndiget TSS til efter indstilling fra LR at fastsætte regler om, hvilke oplysninger udover de nævnte fusionsdokumenter, der eventuelt skal tilvejebringes af den modtagende sammenslutning mv. til brug for de lignende myndigheder.

S. D.1.12 Udenlandske fusioner

Nærværende afsnit indeholder omtale af fusionsdirektivet, der også omhandler spaltning og tilførsel af aktiver tillige med aktieombytning. I nærværende afsnit omtales derfor også - i et vist omfang - spaltning og tilførsel af aktiver. Aktieombytning omtales i S.G.17.

FUL § 15 indeholder reglerne om fusion mellem et selskab, der er hjemmehørende her i landet, og et selskab, der er hjemmehørende i udlandet, og fusion mellem selskaber, der alle er hjemmehørende i udlandet.

S. D.1.12.1 EU-direktiv 90/434/EØF

Ifølge FUL § 15, stk. 1, har selskaberne adgang til at anvende reglerne i § 15, stk. 2-4. Det er en betingelse, at der er opnået tilladelse hertil, og der kan fastsættes særlige vilkår for tilladelsen.

Kompetencen til at give tilladelse efter § 15 er ved lov nr. 166 af 24. marts 1999 overgået fra LR til skatteministeriet. Loven træder i kraft den 1. jan. 2000. Ansøgninger, der inden den 1. jan. 2000 er indgivet til LR, færdigbehandles af LR. Kompetencen til at træffe afgørelse efter § 15, stk. 1 og stk. 6 er med sagsudlægningsbek. nr. 1070 af 17. dec. 1999, § 6, stk. 6 udlagt til TSS. De regler, der i øvrigt gælder for den modtagende myndigheds tilladelser og afgørelser af den omhandlede art, finder tilsvarende anvendelse på afgørelser truffet efter den 1. jan. 2000.

Der er derudover i FUL § 15 , stk. 1, 4. og 5. pkt. indsat bestemmelse om, at LSR kan påkende afgørelser efter FUL § 15 stk. 1, 2. og 3. pkt. Reglerne i SSL kap. 3 og 3 A finder tilsvarende anvendelse ved klage til LSR.

Alle ansøgninger om tilladelser, der ikke er færdigbehandlet af LR inden den 1. jan. 2000, skal som nævnt færdigbehandles af LR, og evt. afslag kan indbringes for LSR.

Der må først tages stilling til, om den transaktion, ansøgeren ønsker at foretage, er en fusion som defineret i § 1, stk. 3, henholdsvis en spaltning som defineret i § 15 a, stk. 2, eller en tilførsel af aktiver som defineret i § 15 c, stk. 2. Hvis transaktionen ikke falder ind under definitionen på fusion, henholdsvis spaltning eller tilførsel af aktiver, kan der ikke gives tilladelse til anvendelse af bestemmelserne i § 15, stk. 2-4, henholdsvis § 15 b, stk. 1 og 2, eller § 15 d.

I TfS 1998,797 (LR) nægtedes tilladelse til, at en grænseoverskridende fusion, som indebar en selskabsretlig likvidation af et svensk selskab, kunne foretages skattefrit. Likvidationen medførte, at der ikke var tale om en fusionslignende situation.

TfS 1998,449 (LR) omhandler et tilfælde, hvor en aktionær ansøgte om tilladelse til succession på aktionærsiden, jf. FUL § 15, stk. 6, i forbindelse med en fusion mellem 2 udenlandske selskaber. LR gav afslag på ansøgningen, da man ikke på baggrund af det modtagne materiale kunne vurdere, om der var tale om en skattefri fusion i FUL forstand. Afgørelsen er bindende for alle danske aktionærer i de pågældende selskaber.

skatteundgåelse

fusionsdirektivets artikel 11, stk. 1, litra a. Efter denne bestemmelse kan en medlemsstat afslå helt eller delvis at anvende bestemmelserne i direktivets artikel 4-10 (om skattemæssig succession) eller inddrage adgangen til at anvende dem, såfremt en fusion, en spaltning eller en tilførsel af aktiver som hovedformål eller som et af hovedformålene har skatteunddragelse eller skatteundgåelse. (Den officielle danske oversættelse af artikel 11, stk. 1, hvor der står *»skattesvig eller skatteunddragelse«* er misvisende, jf. svaret på spørgsmål 30 og 31 i Skatteudvalgets henvendelse af 10. dec. 1991 (L 20 - bilag 27)). Det anføres i fusionsdirektivets artikel 11, stk. 1, at såfremt en fusion, en spaltning eller en tilførsel af aktiver ikke foretages ud fra forsvarlige økonomiske betragtninger, såsom omstrukturering eller rationalisering af aktiviteterne i de selskaber, der deltager i transaktionen, kan dette skabe formodning om, at hovedformålet eller et af hovedformålene med transaktionen er skatteunddragelse eller skatteundgåelse.

Rådet og Kommissionen har ved vedtagelsen af direktivet i et Rådsprotokollat til artikel 11, stk. 1, erklæret, at en medlemsstat kan gøre brug af muligheden i denne artikel, hvis fx en spaltning medfører, at det spaltede selskab opdeles mellem dets aktionærer, eller hvis en tilførsel efterfølges af et hurtigt salg af de værdipapirer, der er udstedt til gengæld for tilførslen. Med henblik herpå kan medlemsstaten gøre anvendelsen af bestemmelserne i artiklerne 4 og 9 om fusion, spaltning og tilførsel af aktiver afhængig af en forhåndsgodkendelse.

Tilladelse til anvendelse af reglerne i henholdsvis § 15, stk. 2-4, § 15 b, stk. 1 og 2, og § 15 d kan nægtes, hvis en fusion, en spaltning eller en tilførsel af aktiver må antages at have skatteunddragelse eller skatteundgåelse som sit hovedformål eller som et af hovedformålene.

Vilkår

Der kan fastsættes særlige vilkår for fusionen, spaltningen eller tilførslen af aktiver med henblik på at imødegå skatteunddragelse eller skatteundgåelse.

Det må bero på en konkret vurdering under hensyn til den til enhver tid gældende skattelovgivning, om en fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver må antages at have skatteunddragelse eller skatteundgåelse som sit hovedformål eller som et af hovedformålene. Det må i givet fald bero på en konkret vurdering, om ansøgningen må afvises, eller om det er tilstrækkeligt at fastsætte særlige vilkår, og hvilke vilkår, der må anses for nødvendige og tilstrækkelige. Vilkårene kan tilsigte at imødegå omgåelse af anden skattelovgivning end FUL. Vilkårene kan også tilsigte at imødegå omgåelse af reglerne i FUL.

Som eksempel kan nævnes vilkår om, at selskabsdeltagerne i det indskydende selskab henholdsvis det indskydende selskab ikke må afstå de aktier i det modtagende selskab, som de modtager i forbindelse med en fusion eller spaltning henholdsvis tilførsel af aktiver, inden for et vist tidsrum, fx inden for 3 år.

Et sådant vilkår kan fx tænkes stillet for at imødegå omgåelse af reglerne om størrelsen af den kontante udligningssum eller for at imødegå, at selskabsdeltagerne i forbindelse med en spaltning opdeler selskabet imellem sig. Er spaltningen alene begrundet i ønske om opdeling af selskabet mellem selskabsdeltagerne, vil der ikke kunne gives tilladelse til spaltning. Har spaltningen - ud over ønsket om opdeling af selskabet mellem selskabsdeltagerne - tillige et for selskabet erhvervsmæssigt formål, kan tilladelsen gøres betinget af vilkår, der på én gang tilgodeser det erhvervsmæssige i transaktionen og udelukker utilsigtede muligheder. At opstille vilkår er således muligheden for at regulere en transaktion, så den kommer til at opfylde lovens krav og formål. Ønske om generationsskifte o.l. anses fx ikke i sig selv som et for selskabet erhvervsmæssigt formål med en spaltning.

Ejertidsvilkår kan også tænkes stillet fx ved tilførsel af aktiver fra et udenlandsk selskab, hvor det indskydende selskab ikke er skattepligtig her i landet af fortjeneste ved afståelse af de modtagne aktier.

Der kan efter en konkret vurdering dispenseres fra et stillet vilkår eksempelvis fra et vilkår om, at selskabsdeltagerne i det indskydende selskab henholdsvis det indskydende selskab ikke må afstå de aktier i det modtagende selskab, som de modtager i forbindelse med en fusion eller en spaltning henholdsvis en tilførsel af aktiver, inden for et vist tidsrum. Dette kan tænkes at ske i forbindelse med videreoverdragelse af aktierne med succession fx efter reglerne i ABL § 11 eller ved tilførsel af aktiver eller ved ombytning af aktierne i forbindelse med fusion, spaltning eller aktieombytning. Dette kan efter omstændighederne også tænkes at ske i forbindelse med en skattepligtig overdragelse af aktierne til tredjemand.

Selv om der er givet tilladelse til en fusion, en spaltning eller en tilførsel af aktiver, uden at der er fastsat særlige vilkår, vil ligningsmyndighederne kunne afslå at anvende reglerne i henholdsvis § 15, stk. 2-4, § 15 b, stk. 1 og 2, og § 15 d, såfremt det efterfølgende viser sig, at forudsætningerne for tilladelsen er faldet bort.

S. D.1.12.2 Ophør af udenlandsk selskab ved fusion

FUL § 15, stk.2

Reglerne i FUL § 15, stk. 2, finder anvendelse, når et udenlandsk aktie- eller anpartsselskab eller et selskab, der er omfattet af begrebet *»selskab i en medlemsstat«* i fusionsdirektivets artikel 3, ophører ved fusion med et dansk selskab. Ved *»et dansk selskab«* forstås ifølge forarbejderne et dansk aktie- eller anpartsselskab. Udenlandske selskaber, der i kraft af, at ledelsens sæde er placeret i Danmark, er fuldt skattepligtige her i landet i medfør af SEL § 1, stk. 6, sidestilles med danske aktie- eller anpartsselskaber, når de opfylder betingelserne for at være *»et selskab i en medlemsstat«*, jf. nedenfor.

Begrebet *»selskab i en medlemsstat«* er i fusionsdirektivets artikel 3 defineret som ethvert selskab,

der antager en af de former, der er nævnt i et bilag til direktivet

som ifølge skattelovgivningen i en medlemsstat anses for at være en hjemmehørende i denne stat i skatteretlig forstand og som i henhold til overenskomst om dobbeltbeskatning med tredjeland ikke anses for at være hjemmehørende uden for Fællesskabet,

som desuden uden valgmulighed og uden fritagelse er omfattet af en af de former for skat, der er nævnt i direktivets artiel 3, litra c, eller enhver anden form for skat, der træder i stedet for en af de nævnte former for skat.

Listen over de selskaber, der er omhandlet i artikel 3, litra a, medtager for Danmarks vedkommende alene selskaber, der i dansk ret benævnes *»aktieselskab«* og *»anpartsselskab«*. Det vil sige, at for Danmarks vedkommende vil aktieselskaber og anpartsselskaber, der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 1, kunne opfylde betingelserne for at være *»et selskab i en medlemsstat«*.

Ifølge FUL § 15, stk. 2, finder kapitel 1 tilsvarende anvendelse, når et udenlandsk selskab ophører ved fusion med et dansk selskab.

Reglerne i § 8, stk. 1-4 om den skattemæssige behandling af de aktiver og passiver, der ved fusionen er i behold i det indskydende selskab, finder dog ikke anvendelse på alle det udenlandske indskydende selskabs aktiver og passiver m.v. Reglerne i § 8, stk. 5, om den skattemæssige behandling af aktiver og passiver, som det modtagende selskab ikke har erhvervet fra det indskydende selskab, og reglerne i § 8, stk. 6, om underskudsfremførsel finder derimod fuldt ud tilsvarende anvendelse.

Reglerne i § 8, stk. 1-4 finder alene anvendelse på aktiver og passiver m.v., der ved fusionen bliver knyttet til et dansk selskab.

Reglerne finder ikke anvendelse på eventuelle aktiver og passiver, der ved fusionen går ud af den danske beskatningsret. Fortjeneste og tab på sådanne aktiver og passiver skal medregnes ved indkomstopgørelsen for det indskydende selskabs sidste indkomstår, jf. reglerne i SEL § 7.

Reglerne i § 8, stk. 1-4 kan kun finde anvendelse på aktiver og passiver, for hvilke der eksisterer en dansk skattemæssig værdi, hvori der kan succederes. Det vil sige aktiver og passiver, der allerede er undergivet dansk beskatning. Reglerne kan derfor finde anvendelse i den situation, hvor det indskydende udenlandske selskab har aktiver og passiver m.v., der er knyttet til et fast driftssted her i landet, som ved fusionen bliver overtaget af det modtagende danske selskab og knyttet til dette selskabs afdelinger her i landet. Reglerne kan også finde anvendelse i den situation, hvor det udenlandske indskydende selskab var et datterselskab af det modtagende danske selskab, og det udenlandske indskydende selskab ved sidste skatteansættelse forud for fusionen var sambeskattet med det modtagende danske selskab, jf. SEL § 31. For så vidt angår begrebet *»fast driftssted«* henvises til S.A.2.2.

I TfS 1998, 797 gav LR ikke tilladelse til, at en grænseoverskridende fusion, som indebar en selskabsretlig likvidation af et svensk selskab, kunne foretages skattefrit. Likvidationen medførte, at der ikke var tale om en fusionslignende situation.

For så vidt angår det indskydende udenlandske selskabs aktiver og passiver i udlandet, det være sig i hovedkontoret eller i et fast driftssted i en anden stat, gælder, at der ved beskatningen i den stat, hvor hovedkontoret eller det faste driftssted er beliggende, kan ske succession efter disse landes skatteregler. Der er ikke i fusionsdirektivet taget stilling til grundlaget for beregning af afskrivninger, fortjeneste eller tab ved beskatningen af sådanne aktiver og passiver i det modtagende selskabs medlemsstat.

I § 15, stk. 2, bestemmes, at i de tilfælde, hvor det indskydende udenlandske selskab ved sidste skatteansættelse forud for fusionen ikke var sambeskattet med det modtagende danske selskab, skal det indskydende udenlandske selskabs aktiver og passiver, der ved fusionen bliver knyttet til det modtagende danske selskabs faste driftssted i udlandet, ved opgørelsen af det modtagende danske selskabs skattepligtige indkomst her i landet anses for anskaffet til handelsværdien på fusionsdatoen. Det faste driftssted i udlandet kan være et, der opstår ved fusionen, men det kan også være et udenlandsk fast driftssted, som det modtagende danske selskab har i forvejen.

Herved beskatter Danmark ikke fortjeneste vedrørende tiden inden fusionen.

Aktiverne og passiverne i det udenlandske faste driftssted skal ved opgørelsen af det modtagende danske selskabs skattepligtige indkomst anses for anskaffet på de tidspunkter, hvor de er erhvervet af det indskydende selskab. Aktiverne og passiverne i det udenlandske faste driftssted skal ligeledes anses for erhvervet i spekulationshensigt eller som led i næring, såfremt de må anses for erhvervet af det indskydende udenlandske selskab i spekulationshensigt eller som led i næring. Det vil sige, at successionsreglerne, i det omfang det er muligt, skal finde tilsvarende anvendelse på disse aktiver og passiver.

For at sikre, at der ikke ved afståelse af aktiverne og passiverne i det udenlandske faste driftssted gives dobbeltbeskatningslempelse for den udenlandske skat af fortjenesten inden fusionen, som ikke beskattes her i landet, er der i LL som § 33, stk. 3, indsat regler, der begrænser dobbeltbeskatningslempelsen til den del af den udenlandske skat, der vedrører fortjenesten efter fusionen.

LL § 33 E indeholder regler om genbeskatning af underskud, når et udenlandsk datterselskab udtræder af sambeskatningen med dets danske moderselskab. Der skal ikke ske genbeskatning, når et moderselskab fusionerer efter reglerne i FUL med et datterselskab, hvormed det har været sambeskattet indtil fusionsdatoen og i de seneste 5 indkomstår forud herfor eller for så vidt angår underskud efter kulbrinteskattelovens kapitel 2 og 3, når selskaberne har været sambeskattet indtil fusionsdatoen og i de seneste 15 år forud herfor. Det vil sige i de tilfælde, hvor der ved fusionen kan ske fradrag af underskud fra tidligere år i det modtagende selskabs indkomst i medfør af FUL § 8, stk. 6.

S. D.1.12.3 Fusion af udenlandske selskaber med fast driftssted i Danmark.

FUL § 15, stk.3

Reglerne i FUL § 15, stk. 3, finder anvendelse, når et udenlandsk selskab ophører ved fusion med et udenlandsk selskab og såvel det indskydende selskab som det modtagende selskab er omfattet af begrebet *»selskab i en medlemsstat«* i fusionsdirektivets artikel 3. For så vidt angår begrebet *»selskab i en medlemsstat«* i fusionsdirektivets artikel 3 henvises til S.D.1.12.2.

Ifølge § 15, stk. 3, finder kapitel 1 tilsvarende anvendelse ved fusion mellem udenlandske selskaber.

Reglerne i § 8, stk. 1-4 om den skattemæssige behandling af de aktiver og passiver, der ved fusionen er i behold i det indskydende selskab, finder dog ikke anvendelse på alle det indskydende selskabs aktiver og passiver m.v. Reglerne i § 8, stk. 5, om den skattemæssige behandling af aktiver og passiver, som det modtagende selskab ikke har erhvervet fra det indskydende selskab, og reglerne i § 8, stk. 6, om underskudsfremførsel finder derimod fuldt ud tilsvarende anvendelse.

Reglerne i § 8, stk. 1-4 finder alene anvendelse på de af det indskydende udenlandske selskabs aktiver og passiver m.v., der ved fusionen bliver knyttet til det udenlandske modtagende selskabs faste driftssted eller faste ejendom her i landet. Det vil sige i det tilfælde, hvor det udenlandske indskydende selskab har aktiver m.v., der er knyttet til et fast driftssted her i landet, som ved fusionen bliver overtaget af det udenlandske modtagende selskab og knyttet til dette selskabs faste driftssted her i landet. Det faste driftssted kan være et, der opstår ved fusionen, men det kan også være et fast driftssted, som det modtagende udenlandske selskab havde i forvejen. Det vil endvidere sige i det tilfælde, hvor det indskydende udenlandske selskab har en fast ejendom her i landet, som ved fusionen bliver overdraget til det udenlandske modtagende selskab, uanset at ejendommen ikke bliver knyttet til et fast driftssted her i landet. For så vidt angår begrebet *»fast driftssted«* henvises til S.A.2.2.

Reglerne i § 8, stk. 1-4 finder ikke anvendelse på eventuelle aktiver og passiver, der ved fusionen går ud af den danske beskatningsret. Fortjeneste og tab på sådanne aktiver og passiver skal medregnes ved indkomstopgørelsen for det indskydende selskabs sidste indkomstår, jf. reglerne i SEL § 7.

S. D.1.12.4 Ophør af dansk selskab ved fusion

FUL § 15, stk. 4

Reglerne i FUL § 15, stk. 4, finder anvendelse, når et dansk selskab ophører ved fusion med et udenlandsk selskab og såvel det indskydende danske selskab som det modtagende udenlandske selskab er omfattet af begrebet *»selskab i en medlemsstat«* i fusionsdirektivets artikel 3. Om begrebet *»selskab i en medlemsstat«* i fusionsdirektivets artikel 3 og begrebet *»dansk selskab«* henvises til S.D.1.12.2.

Ifølge § 15, stk. 4, finder kapitel 1 tilsvarende anvendelse, når et dansk selskab ophører ved fusion med et udenlandsk selskab.

og passiver m.v. Reglerne i § 8, stk. 3, om det skattemæssige behandling af aktiver og passiver, som det modtagende selskab ikke har erhvervet fra det indskydende selskab, og reglerne i § 8, stk. 6, om underskudsfremførsel finder derimod fuldt ud tilsvarende anvendelse.

Reglerne i § 8, stk. 1-4, finder alene anvendelse på de af det indskydende danske selskabs aktiver og passiver m.v., der ved fusionen bliver knyttet til det modtagende udenlandske selskabs faste driftssted eller faste ejendom her i landet. Det faste driftssted kan være et, der opstår ved fusionen, men det kan også være et fast driftssted, som det modtagende udenlandske selskab havde i forvejen.

Reglerne i § 8, stk. 1-4 finder ikke anvendelse på aktiver og passiver, der ved fusionen går ud af den danske beskatningsret. Det vil fx sige anlægsaktier (typisk datterselskabsaktier), der ikke bliver knyttet til det udenlandske modtagende selskabs faste driftssted her i landet, men til hovedkontoret i udlandet. Det vil også sige aktiver i det indskydende danske selskabs faste driftssteder i udlandet. Fortjeneste og tab på sådanne aktiver og passiver skal medregnes ved indkomstopgørelsen for det indskydende selskabs sidste indkomstår, jf. reglerne i SEL § 5.

Fusionsdirektivets artikel 10, stk. 1, bestemmer, at når der i forbindelse med fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver blandt de tilførte aktiver er et fast driftssted, der tilhører det indskydende selskab, og som er beliggende i en anden medlemsstat end dette, så skal denne anden medlemsstat fraskrive sig enhver ret til at beskatte dette faste driftssted. Den stat hvori det faste driftssted er beliggende, og den stat, hvori det modtagende selskab er hjemmehørende, skal anvende direktivets bestemmelser på denne tilførsel af aktiver, som om det indskydende selskab var hjemmehørende i den førstnævnte stat.

Artikel 10 , stk. 2, bestemmer, at uanset bestemmelsen i stk. 1 har den medlemsstat, hvor det indskydende selskab er hjemmehørende, når den anvender globalindkomstprincippet, ret til at beskatte overskud eller kapitalvinding, der opstår i det faste driftssted ved fusionen, spaltningen eller tilførslen af aktiver. Det er en forudsætning, at den tillader fradrag af den skat, som i mangel af direktivets bestemmelser ville have været pålagt dette overskud eller denne kapitalvinding i den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende, og for samme beløb, som den ville have gjort, hvis denne skat faktisk var opgjort og indbetalt.

I overensstemmelse hermed er det i LL § 33, stk. 4, bestemt, at den danske beskatning af fortjeneste og tab i det indskydende danske selskabs faste driftssted i en anden EUmedlemsstat skal nedsættes efter de gældende regler i stk. 1 og 2 om fradrag for betalt skat eller efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende. Nedsættelsen skal ske med den skat, som denne medlemsstat kunne have pålignet overskud eller kapitalvinding i det faste driftssted ved overdragelsen, såfremt fusionen, spaltningen eller tilførslen ikke var omfattet af fusionsdirektivet.

Det påhviler det modtagende selskab at indhente oplysninger fra den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende, om størrelsen af den skat, som denne stat ville have opkrævet, såfremt fusionen, spaltningen eller tilførslen ikke havde været omfattet af fusionsdirektivet.

S. D.1.12.5 Andre tilfælde

Ful § 15, stk. 5

Reglerne i FUL § 15, stk. 5, finder anvendelse, når et dansk selskab i andre tilfælde end de, der er omfattet af § 15, stk. 4, ophører ved fusion med et udenlandsk selskab.

Ifølge § 15, stk. 5, finder reglerne i §§ 9 og 11 tilsvarende anvendelse ved beskatning af selskabsdeltagerne i det indskydende selskab. Det vil sige, at der sker beskatning af selskabsdeltagerne i det indskydende danske selskab i forbindelse med fusionen, i det omfang aktierne eller anparterne i det indskydende selskab vederlægges med andet end aktier eller anparter i det modtagende udenlandske selskab. Der sker derimod ikke beskatning af selskabsdeltagerne i forbindelse med fusionen i det omfang aktierne eller anparterne i det indskydende selskab ombyttes med aktier eller anparter i det modtagende selskab. Det vil endvidere sige, at aktierne eller anparterne i det modtagende selskab ved et senere salg behandles som om de var erhvervet på samme tidspunkt og for samme anskaffelsessum som de ombyttede aktier eller anparter.

Det indskydende danske selskab skal i disse tilfælde ophørsbeskattes efter reglerne i SEL § 5.

S. D.1.12.6 Fusion af udenlandske selskaber

FUL § 15, stk. 6

FUL § 15, stk. 6, finder anvendelse ved fusion af selskaber og foreninger, der alle er hjemmehørende i udlandet, hvis de fusionerende selskaber ikke beskattes efter reglerne i § 15, stk. 3. Det vil sige i de tilfælde, hvor det indskydende selskab ikke har aktiver m.v., der er knyttet til et fast driftssted her i landet, eller fast ejendom her i landet.

Ifølge § 15, stk. 6, kan der indhentes tilladelse til, at bestemmelserne i §§ 9 og 11 finder tilsvarende anvendelse ved beskatning af selskabsdeltagerne i det indskydende selskab. Om kompetencen hertil, se S.D.1.12.1.

S. D.2 Spaltning

De selskabsretlige regler for spaltning af aktieselskaber findes i § 136 i lov om aktieselskaber. Der er ikke indført tilsvarende selskabsretlige regler for spaltning af anpartsselskaber. Ifølge § 136 kan et modtagende selskab dog godt være et anpartsselskab. Ved spaltning af aktieselskaber gælder fusionsreglerne i aktieselskabslovens §§ 134 - 134 i med de nødvendige tilpasninger.

I tilfælde, hvor de særlige regler om spaltning i FUL ikke anvendes ved deling af selskaber gælder der normalt ikke særlige regler for beskatningen. Udlodning eller salg fra det oprindelige selskab til det/de nystiftede selskaber vil udløse de almindelige skattemæssige konsekvenser, som følge af salg af hele eller dele af virksomheden.

Det er uden betydning, om det oprindelige selskab likvideres i forbindelse med, at aktiver og passiver overdrages til nystiftede selskaber, eller om kun en del af det oprindelige selskabs aktiver overdrages til det nystiftede selskab.

Et anpartsselskab kan i modsætning til et aktieselskab ikke spaltes selskabsretligt. Der må derfor forinden spaltning gennemføres ske omdannelse til et aktieselskab.

Om spaltning af investeringsforeninger se S.D.2.4.

Vedrørende de tilfælde, hvor visse selskaber tilfører den samlede eller en eller flere grene af sin virksomhed til et andet selskab, jf. lovens §§ 15 c og 15 d, henvises til S.D.3 .

S. D.2.1 Skattefri spaltning

FUL §§ 15 a og 15 b indeholder reglerne om skattefri spaltning af et dansk eller et udenlandsk selskab.

Ifølge § 15 a, stk. 1, har selskaber adgang til at anvende reglerne i § 15 b, stk. 1 og 2, når såvel det indskydende som det modtagende selskab er omfattet af begrebet *»selskab i en medlemsstat«* i artikel 3 i fusionsdirektivet. Om begrebet *»selskab i en medlemsstat«* i fusionsdirektivets artikel 3 og begrebet *»dansk selskab«* henvises til afsnit S.D.1.12.2.

Det er en betingelse for anvendelsen af reglerne i FUL §§ 15 a og 15 b, at der er opnået tilladelse hertil. Der kan fastsættes særlige vilkår for tilladelsen.

Kompetencen til at give tilladelse til spaltning er med lov nr. 166 af 24. marts 1999 overgået fra LR til skatteministeren. Loven træder i kraft den 1. jan. 2000. Ansøgninger, der inden den 1. jan. 2000 er indgivet til LR, færdigbehandles af LR. Kompetencen til at træffe afgørelse efter § 15 a, stk. 1 og § 15 b, stk. 6 er med sagsudlægningsbek. nr. 1070 af 17. dec. 1999, § 6, stk. 1 og 6 udlagt til TSS. De regler, der i øvrigt gælder for den modtagende myndigheds tilladelser og afgørelser af den omhandlede art, finder tilsvarende anvendelse på afgørelser truffet efter den 1. jan. 2000. Om kompetenceforholdene forud for den 1. jan. 2000 se L.V. 1998 S.D.2.1.

Der er derudover i FUL § 15 a, stk. 1, 4. og 5. pkt. indsat bestemmelse om, at LSR kan påkende afgørelser efter FUL § 15 a stk. 1, 2. og 3. pkt. Reglerne i SSL kap. 3 og 3 A finder tilsvarende anvendelse ved klage til LSR.

Alle ansøgninger om tilladelser, der ikke er færdigbehandlet af LR inden den 1. januar 2000, skal som nævnt færdigbehandles af LR, og afslag kan påklages til LSR.

S. D.2.2 FUL spaltningsbegreb

FUL § 15 a, stk. 2, indeholder definitionen af spaltning i FUL forstand. Definitionen er ikke sammenfaldende med definitionen i fusionsdirektivet, men går videre end denne.

Ifølge § 15 a, stk. 2, forstås ved spaltning den transaktion, hvorved et selskab overfører en del af eller samtlige sine aktiver og passiver til et eller flere eksisterende eller nye selskaber ved i henhold til en pro rata-regel at tildele sine selskabsdeltagere aktier eller anparter i det eller de modtagende selskaber og eventuelt en kontant udligningssum på højst 10 pct. af disse værdipapirers pålydende værdi eller, når der ikke eksisterer en pålydende værdi, deres bogførte værdi.

Definitionen indebærer, at der kan gennemføres en spaltning, uden at det indskydende selskab nødvendigvis skal ophøre i forbindelse hermed. I de situationer, hvor det indskydende selskab ikke ophører ved spaltningen, betyder dette samtidig, at der kan gennemføres en spaltning med bare et modtagende selskab.

Pro rata-reglen indebærer, at samtlige selskabsdeltagere i det indskydende selskab udover en eventuel kontant udligningssum skal vederlægges med aktier eller anparter i det eller de modtagende selskaber i forhold til deres aktiebesiddelse i det indskydende selskab. Selskabsdeltagerne skal således efter spaltningen have den samme procentuelle andel af selskabskapitalen i hvert af selskaberne som den, de havde i det indskydende selskab.

S. D.2.3 Vederlæggelse med aktier/anparter

Af hensyn til den skattemæssige succession på deltagersiden, jf. § 15 b, stk. 4, der omtales nedenfor under S.D.2.10. , skal der ske vederlæggelse med aktier eller anparter. Selskabsdeltagerne i det indskydende selskab, som inden spaltningen tillige er selskabsdeltagere i det eller de modtagende selskaber, kan således ikke vederlægges ved, at deres hidtidige aktier eller anparter i det eller de modtagende selskaber stiger i værdi.

Selskabsdeltagerne i det indskydende selskab kan vederlægges med nyudstedte aktier eller anparter i det eller de modtagende selskaber.

Selskabsdeltagerne i det indskydende selskab kan også vederlægges med egne aktier eller anparter i det eller de modtagende selskaber. Et selskabs afståelse af egne aktier eller anparter til dets hidtidige selskabsdeltagere i forhold til deres aktiebesiddelse i det indskydende selskab sidestilles med nytegning. Afståelse af egne aktier eller anparter til andre end de hidtidige selskabsdeltagere i forhold til deres aktiebesiddelse i det indskydende selskab anses som en afståelse, der beskattes efter ABL regler.

Rådet har ved vedtagelsen af fusionsdirektivet i et rådsprotokollat til artikel 2 erklæret, at der *»ved et værdipapirs bogførte værdi«* skal forstås den værdi, som fremkommer ved at dividere beløbet for den i selskabet indbetalte kapital med antallet af udstedte værdipapirer.

Kontant udligningssum

Den kontante udligningssum på 10 % skal fordeles ligeligt på selskabsdeltagerne. Den under S.D.1.4 . beskrevne mulighed for ved fusion at foretage en skævdeling af den kontante udligningssum, jf. TfS 1997.227, gælder ikke ved spaltning. Dette beror på kravet om, at der ved spaltning i henhold til en pro rata-regel skal tildeles selskabsdeltagerne aktier eller anparter i det eller de modtagende selskaber og eventuelt en kontant udligningssum på højst 10 %. Pro rata-reglen anses således som uforenelig med en skævdeling af den kontante udligningssum.

Hvis det indskydende selskab ikke ophører i forbindelse med spaltningen, skal de aktiver og passiver, der overføres til det modtagende selskab eller til hvert af de modtagende selskaber udgøre en gren af en virksomhed, jf. § 15 c, stk. 2. Se S.D.3.2.

S. D.2.4 Spaltning af investeringsforeninger

Med lov nr. 166 af 24. marts 1999 er adgangen til at spalte investeringsforeninger objektiveret. Loven træder i kraft den 1. jan. 2000. FUL § 15 a, stk. 4 indeholder nu bestemmelse om, at bestemmelserne i kap. 3 finder anvendelse:

Ved spaltning af de i henhold til SEL § 1, stk. 1, nr. 5 a, beskattede investeringsforeninger, dog under forudsætning af, at den eller de modtagende investeringsforeninger beskattes i henhold til SEL § 1, stk. 1, nr. 5 a.

Ved spaltning af de i henhold til SEL § 1, stk. 1, nr. 6 beskattede udloddende investeringsforeninger, dog under forudsætning af, at den eller de modtagende investeringsforeninger beskattes i henhold til SEL § 1, stk.

Der kan ikke foretages skattefri spaltning fra en akkumulerende investeringsforening til en udloddende investeringsforening eller fra en udloddende investeringsforening til en akkumulerende investeringsforening.

Ifølge lov om investeringsforeninger og specialforeninger § 58, stk. 1, er en beslutning om fusion af to eller flere foreninger eller to eller flere afdelinger af samme forening samt beslutning om spaltning af en forening eller en afdeling heraf ikke gyldig, før Finanstilsynet har givet tilladelse til fusionen eller spaltningen. I § 58, stk. 2, anføres det, at aktieselskabslovens regler om fusion og spaltning med de fornødne tillempelser finder anvendelse på investeringsforeninger og afdelinger heraf.

Det fremgår af bemærkningerne til § 58, at spaltning af investeringsforeninger og specialforeninger typisk vil foregå ved, at foreningens enkelte afdelinger bliver selvstændige investeringsforeninger eller overgår til en anden forening. En forening, der ikke er opdelt i afdelinger, eller en enkelt afdeling, kan dog også spaltes.

En spaltning, hvorved en forening, der ikke er opdelt i afdelinger, eller den enkelte afdeling opdeles, vil indebære, at der skal ske afståelsesbeskatning, medmindre adgangen til at gennemføre en skattefri spaltning efter FUL § 15 a, stk. 4 anvendes.

For investeringsforeninger, der er opdelt i afdelinger med hver deres særskilte formue, bedømmes skattepligten for hver afdeling for sig, og en udskillelse af disse afdelinger uden omfordeling af medlemmerne vil ikke have skattemæssige konsekvenser for foreningen eller medlemmerne. Der kan i øvrigt ikke siges at foreligge en spaltning i FUL forstand.

Ved spaltning forstås i henhold til FUL § 15 a, stk. 2, den transaktion, hvorved et selskab overfører en del af eller samtlige sine aktiver og passiver til et eller flere eksisterende eller nye selskaber ved i henhold til en pro rata-regel at tildele sine selskabsdeltagere aktier eller anparter i det eller de modtagende selskaber og eventuelt en kontant udligningssum på højst 10 pct. af disse værdipapirers pålydende værdi eller, når der ikke eksisterer en pålydende værdi, deres bogførte værdi.

For en investeringsforening vil det sige, at den overfører sine aktiver og passiver til eksempelvis to nye foreninger, og at medlemmerne tildeles beviser i begge disse afdelinger samt eventuelt en kontant udligningssum på højst 10 pct. af investeringsbevisernes værdi. Fordelingen af beviser og den kontante udligningssum skal ske i henhold til en pro rata-regel, således at det indbyrdes forhold mellem medlemmerne i afdelingerne svarer til det oprindelige forhold.

Spaltning efter FUL regler giver således ikke adgang til at omgruppere medlemmerne. Det er nødvendigt, at medlemmerne tildeles beviser i begge afdelinger efter en pro rata-regel, for at man kan tale om succession for deres vedkommende

FUL spaltningsregler skal ikke bruges ved udskillelse af selvstændigt skattepligtige afdelinger fra en investeringsforening uden omfordeling af medlemmerne. Denne udskillelse, som i relation til lov om investeringsforeninger og specialforeninger betegnes som en spaltning, har som nævnt ikke skattemæssige konsekvenser og gennemføres uden anvendelse af FUL regler. Se TfS 1998,491 (LR).

Spaltningsreglerne kan ikke anvendes til at gennemføre interesseopdelinger af selskaber med skattemæssig succession.

Der er således i forbindelse med tilladelser til spaltning af aktieselskaber i visse situationer fastsat vilkår om, at de i forbindelse med spaltningen modtagne aktier eller anparter ikke inden for en periode på 3 år må afhændes således, at der sker en forrykkelse af det indbyrdes ejerforhold, eller således, at det medfører, at kontantvederlæggelsen overstiger 10 pct. af den pålydende værdi af de modtagne aktier eller anparter, se S.D.2.6.2. Til grund herfor ligger bl.a. en erklæring fra Rådet og Kommissionen i et rådsprotokollat til fusionsdirektivets artikel 11, stk. 1, om, at en medlemsstat kan fravige fusionsdirektivet, hvis for eksempel en spaltning medfører, at det spaltede selskab opdeles mellem dets aktionærer, samt FUL § 2, hvoraf det fremgår, at den kontante udligningssum højst må være på 10 pct. af de modtagne værdipapirers pålydende værdi.

For så vidt angår investeringsforeninger gør der sig det særlige forhold gældende, at medlemmerne til hver en tid kan kræve sig indløst. Denne indløsningsret fremgår af § 1 i lov om investeringsforeninger og specialforeninger og er implementeret i henhold til investeringsforeningsdirektivet.

På baggrund heraf, og da omstændighederne omkring spaltning af en investeringsforening, som typisk har mange medlemmer, ikke kan sammenlignes med en situation, hvor nogle få aktionærer vil opdele et selskab mellem sig, vil der ikke være grundlag for i samme omfang at opstille vilkår om, at der ikke inden for en vis periode efter spaltningen må ske kontant indløsning af medlemmerne.

En spaltning kan efter FUL § 15 a, stk. 2, gennemføres, uden at det indskydende selskab ophører. I så fald skal de aktiver og passiver, der overføres til det modtagende selskab eller til hvert af de modtagende selskaber, ifølge § 15 a, stk. 3, udgøre en gren af en virksomhed, jf. reglen vedrørende tilførsel af aktiver i FUL § 15 c, stk. 2. Det er imidlertid vanskeligt at forestille sig, at der i de enkelte afdelinger af en investeringsforening kan findes organisationsmæssige grenopdelinger, således at en spaltning kan gennemføres, uden at den indskydende afdeling ophører. Afgørelsen heraf må dog bero på de konkrete omstændigheder, som vil blive vurderet i anledning af en eventuel ansøgning om tilladelse til at anvende FUL regler om spaltning.

Skal en investeringsforening kunne opnå tilladelse til, at FUL regler bringes i anvendelse ved spaltning af foreningen, er det en forudsætning, at den skattemæssige status opretholdes i forbindelse med spaltningen, dvs. at de modtagende foreninger har samme skattemæssige status som den ophørende.

S. D.2.5 Ansøgningsprocedure

Ved ansøgningen om spaltning bør medfølge udkast til regnskabsopstilling og åbningsbalance pr. spaltningsdatoen. I regnskabsopstillingen skal i skemaform angives

1) det indskydende selskabs balance før spaltningen
2) det eller de modtagende selskabers evt. egne balancer (ved spaltning til eksisterende selskaber),
3) overtagne aktiver og passiver,
4) evt. reguleringer
5) åbningsbalance for det eller de modtagende selskaber og
6) evt. balance for det indskydende selskab efter spaltningen.

Dette materiale bør som minimum være til stede, før sagsbehandlingen kan påbegyndes. Det er desuden hensigtsmæssigt at regnskabsopstillingen ledsages af noter. Endelig er det for spaltning, hvor det indskydende selskab ikke ophører, relevant at oplyse, om det indskydende selskab, andre koncernselskaber, hovedaktionærer eller tredjemand i øvrigt har stillet kaution, pant eller andre former for sikkerhedsstillelser for det modtagende selskab. TSS vil naturligvis efter behov udbede sig øvrige oplysninger, hvis det viser sig nødvendigt i de konkrete sager.

En tilladelse vil blive betinget af indsendelse af de endelige dokumenter vedrørende spaltningen, jf. FUL § 15 b, stk. 1, jf. § 6. Der kræves bl.a., at åbningsbalancen for det eller de modtagende selskaber indsendes. Det vil ligeledes være hensigtsmæssigt og i visse tilfælde påkrævet, at det indskydende selskabs balance efter spaltningen indsendes. Sidstnævnte er kun aktuelt for spaltninger, hvor det indskydende selskab ikke ophører. Der henvises i øvrigt til S.D.1.7.

S. D.2.6 Praksis

Beskrivelsen af praksis er opdelt i 3 grupper. S.D. 2.6.1. omtaler afgørelser, hvor tilladelse er givet uden fastsættelse af vilkår. Tilladelser, hvor der er givet vilkår, omtales i S.D.2.6.2. I S.D.2.6.3. omtales afgørelser, hvor der er givet afslag på spaltning.

For spaltninger, hvor det indskydende selskab ikke ophører, skal de udspaltede aktiver på samme måde som ved tilførsel af aktiver udgøre en gren af en virksomhed, jf. FUL § 15 a, stk. 3. Den praksis, der er beskrevet i S.D.3.5.1., S.D.3.5.2. og S.D.3.5.3. kan derfor i et vist omfang også bruges ved spaltninger.

S. D.2.6.1 Spaltning uden fastsættelse af vilkår

TfS 1994,816 (LR) vedrører et selskab M A/S, der ønskedes spaltet ved, at de finansielle anlægsaktiver/værdipapirer skulle overføres til 4 nystiftede selskaber. Selskaberne A, B og C skulle modtage andele på ca 1.681.000 kr. hver. Omsætningsaktiverne (tilgodehavender og likvide beholdninger i alt 4.302.994 kr.) skulle fordeles på selskaberne A, B og C med hver 500.000 kr. og resten 2.802.984 kr. til selskab D, der endvidere skulle modtage samtlige anlægsaktiver (udlejningsejendomme) på 2.653.568 kr. Omsætningsaktiverne, der skulle overføres til de 3 nystiftede selskaber, omfattede del af tilgodehavende (nu likvid beholdning). Af selskabet M A/S's gæld på 2.234.843 kr. skulle der overføres 40.000 kr. kortfristet gæld til hvert af selskaberne A, B og C, mens resten skulle overføres til D, herunder samtlige selskabsskatter samt udskudte skatter. Selskabets revisor oplyste, at den udskudte skat på i alt 183.000 kr. vedrørte de til selskab D overførte ejendomme og driftsmidler med henholdsvis 73.000 kr. og 110.000 kr., at der ikke var knyttet udskudt skat til selskaberne A, B og C, idet børskursen på de overførte obligationer var mindre end værdipapirernes anskaffelsessum og at der ikke var praksis for at balanceføre negativ udskudt skat. Spaltningen var bl.a. begrundet med, at den nuværende hovedaktionær, som var 75 år og som ejede nom. 256.000 kr. af aktiekapitalen i M A/S, ønskede en opdeling i flere selskaber, for derved via testamentariske dispositioner at kunne fordele selskaberne mellem sine arvinger. LR gav tilladelsen.

I TfS 1995,664 (LR) gav LR tilladelse til spaltning uden særlige vilkår i forbindelse med en eneaktionærs forestående pensionering. Et selskab ønskedes spaltet i to nye selskaber, hvorefter det ene selskab umiddelbart efter ønskedes overdraget til eneaktionærens søn under anvendelse af reglerne om skattemæssig succession ved familieoverdragelse.

Et norsk børsnoteret selskab A, hvis aktivitetsområder var udnyttelse af vandfaldsrettigheder samt medicinalvirksomhed, blev opdelt i 2 adskilte aktivitetsområder med virkning fra den 1. Jan. 1996. Udnyttelse af vandfaldsrettighederne forblev i det børsnoterede selskab A, medens medicinalvirksomheden udskiltes til et ligeledes børsnoteret selskab stiftet til formålet. LR gav tilladelse til, at aktionærerne i selskab A kunne anvende successionsreglerne i FUL § 15 b, stk. 4, 2. - 14. pkt., således at samtlige aktionærer blev omfattet af LR's afgørelse og skulle selvangive i overensstemmelse hermed. Der kunne ikke gives aktionærerne valgmulighed mellem anvendelse af beskatningsreglerne i de nævnte bestemmelser og andre beskatningsregler. TfS 1996,763.

LR gav tilladelse til, at et selskab A A/S, som var et helejet selskab af A Holding A/S, kunne spaltes, således at A A/S opløstes efter overdragelse af selskabets 2 hovedaktiviteter til 2 nystiftede selskaber A1 A/S og A2 A/S med henblik på frasalg af A2 A/S. Ved spaltningen blev et skattepligtigt frasalg af en aktivitet konverteret til et skattefrit salg af aktier. LR fandt i modsætning til kommunen ikke, at der var grundlag for at nægte en skattefri spaltning, TfS 1998,160 (LR).

I TfS 1998,491 (LR), der omhandlede overførsel af en investeringsforeningsafdeling til en specialafdeling, var der ikke tale om en skatteretlig spaltning. LR's tilladelse var derfor ufornøden.

S. D.2.6.2 Spaltning med vilkår

I sagen Told Skat Nyt 1993.21.1002 (LR) (TfS 1993,516) gav LR tilladelse med vilkår, idet anpartshaverne, udover at blive vederlagt med anparter i de modtagende selskaber i samme forhold, som de besad anparter i det indskydende selskab ikke inden for et tidsrum af 3 år fra spaltningsdatoen måtte afhænde de modtagne anparter på en måde, som medførte en forrykkelse af det indbyrdes ejerforhold. I samme tidsrum måtte anpartshaverne heller ikke afhænde de modtagne anparter på en måde, så mere end 10% af pålydende værdi af de modtagne anparter blev vederlagt med andet end anparter. I samme afgørelse udtalte LR sig om anvendelsen af den bogførte værdi ved beregningen af kontant udligningssum efter FUL § 15, stk. 2.

Se endvidere TfS 1995,71 (LR) og TfS 1996,104 (LR) hvor LR satte vilkår for tilladelsen. Begge afgørelser vedrører fastsættelse af ejertidsvilkår.

Et selskab, A ApS, var stiftet i forbindelse med en skattefri aktieombytning. Ved tilladelsen hertil var der stillet vilkår om, at A ApS skulle bevare sin ejerandel i datterselskabet B A/S i 3 år regnet fra tidspunktet for aktieombytningen. Inden udløbet af 3-års-perioden modtog LR anmodning om tilladelse til skattefri spaltning med ophør af A ApS. For selskabsretligt at muliggøre en spaltning var det meningen, at A ApS inden spaltningen skulle omdannes til et A/S. Da spaltningen var i strid med aktieombytningsvilkåret, var det i anmodningen forudsat, at de selskaber, der opstod ved spaltningen, som konsekvens af spaltningsreglerne kunne indtræde i aktieombytningsvilkåret. LR fandt ikke hjemmel i spaltningsreglerne til en sådan succession. Aktieombytningsvilkåret måtte derfor lempes ved en selvstændig revurdering i henhold til reglerne herom. Da reglerne om aktieombytning gav mulighed for en sådan lempelse, kunne der gives tilladelse til skattefri spaltning med fastsættelse af særlige vilkår, hvis begrundelse var uafhængig af aktieombytningsvilkåret, TfS 1997,669 (LR).

Et aktieselskab A A/S ønskedes spaltet uden ophør af det indskydende selskab. I det indskydende selskab var der to biler, hvoraf den ene anvendtes erhvervsmæssigt i den virksomhed, der ønskedes udspaltet. LR gav tilladelse til spaltningen, men fastsatte vilkår om, at den erhvervsmæssigt anvendte bil ligeledes skulle spaltes til det modtagende selskab, TfS 1998,13 (LR).

To brødre fik LR's tilladelse til at indskyde deres aktieposter i et nystiftet holdingselskab (aktieombytning). Der blev stillet vilkår om 3 års ejerskab for holdingselskabet. I umiddelbar forlængelse af aktieombytningen ønskedes det nystiftede holdingselskab spaltet, således at det indskydende selskab ophørte. Der blev givet tilladelse hertil. De 2 modtagende selskaber skulle i den forbindelse overtage aktieombytningsvilkåret om bevarelse af det relative ejerskab i datterselskabet i 3 år. Det var et vilkår for spaltningen, at de 2 brødre ikke i 3 år efter spaltningen afhændede deres aktier i de modtagende selskaber på en måde, der medført forrykkelse af det indbyrdes ejerforhold. Brødrene måtte derudover i 3 år fra spaltningen ikke afhænde aktierne i de modtagende selskaber på en måde, der medførte, at mere end 10 pct. af pålydende værdi af de modtagne aktier blev vederlagt med andet end aktier. Spaltningsvilkårene medførte, at brødrene ikke i 3-års-perioden kunne overdrage aktier efter ABL § 11 på en måde, der medførte, at brødrene kunne komme til

På linie hermed er TfS 1999,203 (LR).

TfS 1998,415 (LR) omhandlede en situation, hvor LR på et tidligere tidspunkt havde givet tilladelse til en spaltning af et selskab. Der var i den forbindelse givet de 3 aktionærer vilkår om ikke i en 3-års periode fra spaltningen at afhænde de modtagne aktier på en måde, som medførte en forrykkelse af det indbyrdes ejerforhold. der ønskedes efter spaltningen gennemført en aktieombytning af aktierne og anparterne i de udspaltede selskaber. LR afslog at give tilladelse til aktieombytning, idet spaltningsvilkåret om 3 års ejertid ikke kunne opretholdes indirekte gennem et holdingselskab.

S. D.2.6.3 Afslag på anmodning om spaltning

I TfS 1995,664 (LR) fandt LR, at en anmodning om spaltning af et ApS til to nyetablerede selskaber ikke kunne imødekommes, idet det spaltede selskab overførte samtlige aktiver og passiver til det ene af de nye selskaber B ApS, hvorimod det andet nye selskab C ApS alene i forbindelse med spaltningen ville modtage en fordring på selskab B. Det var ikke hensigten, at selskab C ApS skulle modtage nogen likvider fra det spaltede selskab. Fordringen ville blive tilvejebragt ved en regnskabsmæssig postering. Betingelsen i FUL § 15 a, stk. 2, om at en spaltning skal omfatte to eller flere selskaber, var således ikke opfyldt. Afgørelsen ligger forud for ændringen af spaltningsbegrebet. Den vedrører en spaltningssituation, hvor det indskydende selskab ophører uden likvidation. Opmærksomheden henledes i øvrigt i denne forbindelse på, at spaltning af et ApS ikke lader sig gøre selskabsretligt.

I et tilfælde, hvor et datterselskab ønskede at foretage spaltning uden ophør til sit moderselskab, blev ansøgningen afslået. Der blev henset til, at reglerne om spaltning ikke kunne finde anvendelse, da det spaltende selskab ikke kunne anses at opfylde lovkravet i FUL § 15 a, hvorefter det spaltende selskab skal vederlægges selskabsdeltagerne med aktier, TfS 1998,302 (LR).

I TfS 1998,415 (LR) havde LR på et tidligere tidspunkt givet tilladelse til spaltning af et selskab. Der var i den forbindelse givet de 3 aktionærer vilkår om ikke i en 3-års periode fra spaltningen at afhænde modtagne anparter på en måde, som medførte en forrykkelse af det indbyrdes ejerforhold. Der ønskedes efter spaltningen gennemført en aktieombytning af aktierne og anparterne i de udspaltede selskaber. LR afslog at give tilladelse til aktieombytningen, idet spaltningsvilkåret om 3 års ejertid ikke kunne opretholdes indirekte gennem et holdingselskab.

Et udenlandsk selskab X AB foretog strukturændringer, der indebar, at aktionærerne i selskabet blev tildelt aktier i et tidligere datterselskab, Y AB. 2 danske aktionærer anmodede LR om tilladelse til, at strukturændringen blev betragtet som en spaltning, hvor aktionærerne kunne opnå succession, jf. FUL § 15 b, stk. 5, sådan at en del af den oprindelige anskaffelsessum for aktierne i X AB blev overført til de nyligt modtagne aktier i Y AB. Der var i den forbindelse henvist til, at slutresultatet af strukturændringen svarede til, hvad tilfældet ville være ved en skattefri spaltning efter FUL regler. LR imødekom ikke ansøgningen, idet erhvervelsen af aktierne i Y AB ikke kunne anses som modtaget som led i en spaltning. Tildelingen af datterselskabsaktierne måtte derimod betragtes som udlodning af udbytte, jf. LL § 16 A. TfS 1999,257 (LR).

S. D.2.7 Spaltning af udenlandsk selskab

FUL § 15 b, stk. 1

§ 15 b , stk. 1, omhandler den situation, hvor et udenlandsk selskab spaltes. Bestemmelsen får betydning, når det udenlandske selskab før spaltningen er begrænset skattepligtig i Danmark, som følge af, at det enten besidder et fast driftssted eller fast ejendom i Danmark.

Efter § 15 b, stk. 1, finder bestemmelserne i § 5 om fusionsdatoen tilsvarende anvendelse. Det vil sige, at datoen for den i forbindelse med spaltningen udarbejdede åbningsstatus for det eller de modtagende selskaber i skattemæssige henseende anses for spaltningsdatoen. Det er en betingelse for anvendelse af FUL regler, at spaltningsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for det eller de modtagende selskabers regnskabsår.

Formforskrifterne i § 6, stk. 1, 3, 4, og 6, finder ligeledes tilsvarende anvendelse.

Ophører det indskydende selskab ved spaltningen, finder § 7, stk. 1, tilsvarende anvendelse. § 7, stk. 1, omhandler det indskydende selskabs indkomstopgørelse og omtales nærmere nedenfor i S.D.2.8.

Ophører det indskydende selskab ikke ved spaltningen, indgår fortjeneste eller tab på de af det indskydende selskabs aktiver og passiver, der som led i spaltningen overføres til et eller flere modtagende selskaber, ikke i det indskydende selskabs skattepligtige indkomst, når aktiverne og passiverne også efter spaltningen er knyttet til et her hjemmehørende modtagende selskab eller et i udlandet hjemmehørende modtagende selskabs faste driftssted eller faste ejendom her i landet.

Anvendelse af FUL § 8

Bestemmelserne i § 8 om den skattemæssige behandling af de aktiver og passiver, der ved fusionen er i behold i det indskydende selskab, finder tilsvarende anvendelse ved spaltning af et udenlandsk selskab. Det indebærer, at aktiver og passiver, der ved spaltningen overføres fra det indskydende selskab til et modtagende selskab, ved opgørelsen af det pågældende modtagende selskabs skattepligtige indkomst behandles som om, de var anskaffet af dette selskab på de tidspunkter, hvor de er erhvervet af det indskydende selskab, og for de anskaffelsessummer, hvortil de er erhvervet af dette selskab.

Reglerne i § 8, stk. 1- 4, finder dog ikke anvendelse på alle aktiver og passiver tilhørende det udenlandske spaltende selskab, jf. nedenfor.

Bestemmelsen i § 8, stk. 5, om den skattemæssige behandling af aktiver og passiver, som det eller de modtagende selskaber ikke har erhvervet fra det indskydende selskab, finder derimod fuldt ud anvendelse.

Reglen i § 8, stk. 6, om underskudsfremførsel finder ligeledes fuldt ud anvendelse. Hovedreglen i § 8, stk. 6, er, at foreligger der ved fusion i et af selskaberne underskud fra tidligere år, kan dette underskud, uanset bestemmelsen i LL § 15, ikke fradrages i det modtagende selskabs indkomstopgørelse. Der gøres alene en undtagelse herfra, når et moderselskab fusionerer med et datterselskab, som det har været sambeskattet med indtil fusionsdatoen og i de seneste 5 indkomstår forud herfor (på kulbrinteskattelovens område 15 indkomstår forud herfor).

Foreligger der ved spaltning underskud fra tidligere år i det indskydende selskab eller i et modtagende selskab, kan disse underskud således ikke fradrages ved det eller de modtagende selskabers indkomstopgørelse. Underskud i et indskydende selskab, der ikke ophører ved spaltningen, kan fradrages i det indskydende selskabs indkomstopgørelse efter reglerne i LL § 15.

Reglen i § 8, stk. 7, om begrænsning af underskud opstået mellem fusionsdatoen og vedtagelsen af fusionen finder tilsvarende anvendelse ved spaltning.

Reglerne i § 8, stk. 1 - 4, finder alene anvendelse på de af det indskydende udenlandske selskabs aktiver og passiver m.v., for hvilke der eksisterer en dansk skattemæssig værdi, hvori der kan succederes, og som ved spaltningen bliver knyttet til et dansk modtagende selskab eller til et udenlandsk modtagende selskabs faste driftssted eller faste ejendom i Danmark. Det vil være tilfældet, hvor det udenlandske indskydende selskab har aktiver og passiver m.v., der er knyttet til et fast driftssted her i landet, som ved spaltningen bliver overtaget af et dansk selskab og knyttet til dette selskabs afdelinger her i landet. Endvidere vil det være tilfældet, hvor det udenlandske indskydende selskab har aktiver og passiver m.v., der er knyttet til et fast driftssted her i landet, som ved spaltningen bliver overtaget af et andet udenlandsk selskab og knyttet til dette selskabs faste driftssted her i landet, samt i den situation, hvor det indskydende udenlandske selskab har fast ejendom her i landet, der ved spaltningen bliver overtaget af det modtagende danske eller udenlandske selskab. For så vidt angår begrebet *»fast driftssted«* henvises til S.A.2.2 .

Reglerne finder ikke anvendelse på eventuelle aktiver og passiver, der ved spaltningen går ud af den danske beskatningsret. Ophører det udenlandske selskab ved spaltningen, eller ophører det med at drive virksomhed her i landet, skal fortjeneste og tab på sådanne aktiver og passiver medregnes ved indkomstopgørelsen for det indskydende selskabs sidste indkomstår, jf. reglerne i SEL § 7. Ophører det udenlandske selskab ikke i forbindelse med spaltningen, og har det stadig aktiviteter i Danmark, foretages beskatning efter SEL § 2, stk. 1, litra a) eller b).

Ophører det indskydende selskab ved spaltningen, finder reglerne i § 10 tilsvarende anvendelse. Ophører det indskydende selskab ikke, finder kun § 10, stk. 2, anvendelse. Når selskaber ophører ved spaltningen, betyder dette, at aktier i det indskydende selskab, der annulleres af det modtagende selskab ved spaltningen, lades ude af betragtning ved ansættelsen af selskabets skattepligtige indkomst såvel i henseende til fortjeneste som tab, jf. § 10, stk. 1. FUL § 10, stk. 2, bestemmer, at såfremt det modtagende selskab ved spaltningen erhverver egne aktier eller anparter, lades fortjeneste eller tab ved annullering af disse ude af betragtning ved ansættelsen af selskabets skattepligtige indkomst.

Ved spaltning af et selskab skal der ske en fordeling af selskabets skattemæssige afskrivninger, henlæggelser m.v.

Ifølge § 15 b, stk. 1, kan et modtagende selskab alene overtage den del af det indskydende selskabs skattemæssige afskrivninger, nedskrivninger og henlæggelser, der vedrører de overtagne aktiver.

Ved spaltning af et forsikringsselskab skal sikkerhedsfondshenlæggelser, som omhandlet i SEL § 13 C, stk. 1, som udgangspunkt fordeles efter forholdet mellem de overførte forsikringer og den samlede forsikringsbestand på spaltningstidspunktet. Denne fordeling af sikkerhedsfondshenlæggelserne kan imidlertid give anledning til en skæv fordeling i de tilfælde, hvor forholdet mellem forsikringsbestanden på spaltningstidspunktet og forsikringsbestanden pr. 31. dec. 1994 ikke er den samme som forholdet mellem sikkerhedsfondshenlæggelserne på spaltningstidspunktet og sikkerhedsfondshenlæggelserne pr. 31. dec. 1994.

Skatteministeren kan derfor fastsætte en anden fordeling. Kompetencen til at fastsætte en anden fordeling vil blive udlagt ved sagsudlægningsbekendtgørelse.

Andre bestemmelser

Medmindre det udenlandske indskydende selskab ved sidste skatteansættelse forud for spaltningen var sambeskattet med det modtagende danske selskab, jf. SEL § 31, anses de af det indskydende udenlandske selskabs aktiver og passiver, der som følge af spaltningen knyttes til det modtagende danske selskabs faste driftssted i udlandet, ved opgørelsen af det modtagende danske selskabs skattepligtige indkomst her i landet for anskaffet til handelsværdien på spaltningsdatoen. Reglen svarer til bestemmelsen i § 15, stk. 2.

LL § 33, stk. 3, finder anvendelse ved spaltning.

Såfremt et eller flere af de af spaltningen omfattede selskaber er omfattet af acontoskatteordningen, jf. SEL § 29 A, skal det eller de modtagende selskaber være omfattet af acontoskatteordningen, jf. SEL § 30 A, stk. 6. Er ikke det indskydende selskab, men kun et eller flere af de modtagende selskaber, omfattet af acontoskatteordningen, gælder kravet kun for det eller disse selskaber. Eventuelle andre modtagende selskaber skal således ikke være omfattet af ordningen. Selskaber, der er omfattet § 30 A, stk. 6, kan for de to første indkomstår, hvor § 29 A finder anvendelse, anvende indslusningsordningen og indbetale acontoskat senest den 20. marts og den 20. nov. i indkomståret, jf. § 30 A, stk. 8.

S. D.2.8 Spaltning af dansk selskab

FUL § 15b, stk. 2

FUL § 15 b, stk. 2, omhandler den situation, hvor et dansk selskab spaltes. Bestemmelsen omfatter således både rent nationale spaltninger samt grænseoverskridende spaltninger med et dansk selskab som indskydende selskab.

Ifølge § 15 b, stk. 2, finder bestemmelserne i § 5 om fusionsdatoen og formforskrifterne i § 6, stk. 1, 3, 4 og 6, tilsvarende anvendelse ved spaltning af et dansk selskab.

Ophører det indskydende selskab ved spaltningen, finder § 7, stk. 1, tilsvarende anvendelse. Ophører det indskydende selskab ikke ved spaltningen, indgår fortjeneste eller tab på de af det indskydende selskabs aktiver og passiver, der som led i spaltningen overføres til et eller flere modtagende selskaber, ikke i det indskydende selskabs skattepligtige indkomst, når aktiverne og passiverne efter spaltningen er knyttet til et her hjemmehørende modtagende selskab eller et i udlandet hjemmehørende modtagende selskabs faste driftssted eller faste ejendom her i landet.

Anvendelse af FUL § 8

Bestemmelserne i § 8 om den skattemæssige behandling af de aktiver og passiver, der ved fusionen er i behold i det indskydende selskab, finder tilsvarende anvendelse ved spaltning af et dansk selskab. Det indebærer, at aktiver og passiver, der ved spaltningen overføres fra det indskydende selskab til et modtagende selskab, ved opgørelsen af det pågældende modtagende selskabs skattepligtige indkomst behandles som om, de var anskaffet af dette selskab på de tidspunkter, hvor de er erhvervet af det indskydende selskab, og for de anskaffelsessummer, hvortil de er erhvervet af dette selskab.

Reglerne i § 8, stk. 1 - 4, finder dog ikke anvendelse på alle aktiver og passiver tilhørende det spaltende selskab, jf. nedenfor.

Bestemmelsen i § 8, stk. 5, om den skattemæssige behandling af aktiver og passiver, som det eller de modtagende selskaber ikke har erhvervet fra det indskydende selskab, finder derimod fuldt ud anvendelse.

Reglen i § 8, stk. 6, om underskudsfremførsel finder ligeledes fuldt ud anvendelse. Hovedreglen i § 8, stk. 6, er, at foreligger der ved fusion i et af selskaberne underskud fra tidligere år, kan dette underskud ikke fradrages i det modtagende selskabs indkomstopgørelse. Der gøres alene en undtagelse herfra, når et moderselskab fusionerer med et datterselskab, som det har været sambeskattet med indtil fusionsdatoen og i de seneste 5 indkomstår forud herfor (på kulbrinteskattelovens område 15 indkomstår forud herfor).

Foreligger der således ved spaltning underskud fra tidligere år i det indskydende selskab eller i et modtagende selskab, kan disse underskud ikke fradrages ved det eller de modtagende selskabers indkomstopgørelse. Underskud i et indskydende selskab, der ikke ophører ved spaltningen, kan fradrages i det indskydende selskabs indkomstopgørelse efter reglerne i LL § 15.

Reglen i § 8, stk. 7, om begrænsning af underskud opstået mellem fusionsdatoen og vedtagelsen af fusionen finder tilsvarende anvendelse ved spaltning.

modtagende selskabs faste driftssted eller faste ejendom i Danmark. Det faste driftssted kan være et, der opstår ved spaltningen, men det kan også være et, som det udenlandske modtagende selskab havde i forvejen. For så vidt angår begrebet *»fast driftssted«* henvises til S.A.2.2.

Reglerne finder ikke anvendelse på eventuelle aktiver og passiver, der ved spaltningen går ud af den danske beskatningsret. Det gælder for eksempel aktiver og passiver i det indskydende danske selskabs udenlandske faste driftssteder, der ved spaltningen bliver knyttet til et modtagende udenlandsk selskab. Ved ophør af det indskydende danske selskab kan reglerne for eksempel heller ikke anvendes på anlægsaktier (typisk datterselskabsaktier), der ikke bliver knyttet til et udenlandsk modtagende selskabs faste driftssted her i landet, men til hovedkontoret i udlandet. Ophører det danske selskab ved spaltningen, skal fortjeneste og tab på sådanne aktiver og passiver medregnes ved indkomstopgørelsen for det indskydende selskabs sidste indkomstår, jf. reglerne i SEL § 5. Ophører det danske selskab ikke i forbindelse med spaltningen, vil beskatningen af aktiver og passiver, der går ud af dansk beskatningsret, blive foretaget efter de almindelige regler om afståelse m.v. af skatterelevante aktiver og passiver.

Sikkerhedsfondshenlæggelser som omhandlet i SEL § 13 C, stk. 1 fordeles som udgangspunkt efter forholdet mellem de overførte forsikringer og den samlede forsikringsbestand på spaltningstidspunktet. Skatteministeren kan fastsætte en anden fordeling. Det er tanken at udlægge kompetencen til at fastsætte en anden fordeling ved sagsudlægningsbekendtgørelse.

Reglen i LL § 33, stk. 4, om lempelse for beregnet skat, finder også anvendelse ved beskatning af fortjeneste og tab på aktiver og passiver i det indskydende danske selskabs udenlandske faste driftssteder, der ved spaltningen bliver knyttet til et udenlandsk modtagende selskab.

Ved spaltning af et selskab skal der ske en fordeling af selskabets skattemæssige afskrivninger, henlæggelser m.v. Reglerne herom i § 15 b, stk. 2, svarer til reglerne i § 15 b, stk. 1, der er omtalt ovenfor under afsnit S.D.2.7.

Ophører det indskydende selskab ved spaltningen, finder reglerne i fusionsskattelovens § 7, stk. 1, tilsvarende anvendelse. Ved opgørelsen af det indskydende selskabs skattepligtige indkomst i tiden fra udløbet af sidste sædvanlige indkomstår og indtil spaltningsdatoen ansættes indkomsten således for hele denne periode uden hensyn til dens længde, jf. § 7, stk. 1. Ansættelsen finder, bortset fra de tilfælde, hvor aktiver og passiver ved spaltningen går ud af den danske beskatningsret, sted uden hensyn til, at selskabet ophører ved spaltningen. Det indebærer, at der ikke sker ophørsbeskatning efter reglerne i SEL § 5 af fortjeneste og tab på de aktiver og passiver, der ved spaltningen overføres fra det indskydende til det modtagende selskab.

I det tilfælde, hvor det indskydende selskab har bagudforskudt indkomstår (det vil sige, at det sædvanlige indkomstår udløber i perioden fra 1. apr. til 30. dec. i det kalenderår, som det bagudforskudte indkomstår træder i stedet for), og spaltningsdatoen ligger inden den 31. dec. i kalenderåret, udgør det sidste indkomstår for det indskydende selskab hele perioden fra indkomstårets begyndelse og indtil spaltningsdatoen.

Andre bestemmelser

Har det indskydende selskab været omfattet af acontoskatteordningen, jf. SEL § 29 A, indgår ordinære acontoskatter, der skal indbetales i perioden fra udløbet af sidste indkomstår og frem til spaltningsdatoen, dermed ved skatteberegningen for det indskydende selskab.

Når det indskydende selskab ophører i forbindelse med en spaltning, foretages skatteansættelsen af den skatteansættende myndighed, som det indskydende selskab indtil spaltningen hørte under, uanset om selskabets selvstændige eksistens er bragt til ophør pr. den dato, hvor normal mandtalsoptagelse af registrerede selskaber finder sted. Var det indskydende selskab indtil spaltningen undergivet sambeskatning, foretages ansættelsen af det indskydende selskab af den skatteansættende myndighed, som moderselskabet indtil spaltningen hørte under.

S. D.2.9 Indgivelse af selvangivelse, hæftelse m.v.

FUL § 15b, stk. 3.

Reglerne i FUL § 7, stk. 2, finder ikke anvendelse ved spaltning. I stedet indeholder § 15 b, stk. 3, regler om indgivelse af selvangivelse, hæftelse for skattekrav m.v.

Ophører det indskydende selskab i forbindelse med spaltningen, påhviler det de modtagende selskaber at indgive selvangivelse for det indskydende selskab for tiden fra sidste sædvanlige indkomstår og indtil spaltningsdatoen. Ophører det indskydende selskab ikke i forbindelse med spaltningen, påhviler forpligtelsen til at indgive selvangivelse stadig det indskydende selskab.

Det eller de modtagende selskaber hæfter solidarisk for eventuelle skattekrav og for ethvert bødeansvar, der efter skattelovgivningens bestemmelser vil kunne rettes mod det indskydende selskab. Dette gælder det indskydende selskabs tidligere indkomstår samt det indkomstår, hvori spaltningen foretages.

Ophører det indskydende selskab, indtræder de modtagende selskaber i de krav efter SEL, som det indskydende selskab måtte have mod skattemyndighederne vedrørende 1,5 pct.'s tillæg, 6 pct.'s godtgørelse og overskydende skat jf. SEL § 29 B, stk. 5 og 6. Dette gælder ligeledes for såvel det indskydende selskabs sidste indkomstår som for tidligere indkomstår. Ophører det indskydende selskab ikke ved spaltningen, indtræder det eller de modtagende selskaber ikke i de nævnte krav.

S. D.2.10 Selskabsdeltagernes skattemæssige stilling

§ 15 b , stk. 4, fastlægger den skattemæssige stilling for deltagerne i et selskab, der spaltes efter reglerne i § 15 b, stk. 1 eller 2. I det følgende behandles først stillingen for aktionærer i et indskydende selskab, der ophører i forbindelse med spaltningen. Dernæst omtales de regler, der gælder for et selskab, som ikke ophører ved spaltningen.

Der er nu med lov nr. 166 af 24. marts 1999 indsat en ny bestemmelse i FUL § 15 b, stk. 5. Efter denne bestemmelse skal selskabsdeltagerne i det indskydende selskab i forbindelse med indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvori spaltning sker, indsende en opgørelse af anskaffelsessummen for aktierne i det eller de modtagende selskaber, opgjort efter FUL § 15, stk. 4. Den skatteansættende myndighed foretager en ansættelse af anskaffelsessummen.

S. D.2.10.1 Når det indskydende selskab ophører ved spaltningen

I det omfang aktionærerne i et indskydende selskab, der ophører ved spaltningen, vederlægges med andet end aktier eller anparter i de modtagende selskaber, dvs. aktionærerne modtager en kontant udligningssum, anses den pågældende del af aktierne i det indskydende selskab ifølge § 15 b, stk. 4, 2. pkt., for afhændet til tredjemand til kursen på spaltningsdatoen. Bestemmelsen svarer til den ved fusion gældende bestemmelse i § 9, stk. 1, og de ved fusion gældende bestemmelser i § 9, stk. 2 og 3, finder tilsvarende anvendelse.

Aktier i det indskydende selskab, der ikke anses for afhændet, anses for ombyttet med aktier eller anparter i de modtagende selskaber efter forholdet mellem kursværdien af aktierne eller anparterne i hvert enkelt af de modtagende selskaber og den samlede kursværdi af aktierne eller anparterne i de modtagende selskaber på spaltningsdatoen. Er der flere kategorier af aktier i det indskydende selskab, der ikke anses for afhændet, anses en forholdsmæssig del af hver kategori af aktier for ombyttet med aktier eller anparter i hvert enkelt af de modtagende selskaber. De ved fusion gældende regler i § 11 finder tilsvarende anvendelse på aktierne eller anparterne i hvert af de modtagende selskaber.

I:

Eksempel til belysning af reglerne

En selskabsdeltager (en skattepligtig person) har ved en spaltning følgende aktier i det indskydende selskab, der ophører ved spaltningen: A-aktier i S1 til pålydende 50.000 kr. (Kursværdi på spaltningsdatoen er 100.000 kr.). Aktierne er anskaffet således:

a) Pålydende 1.000 kr ., erhvervet i næring i 1992 til parikurs	1.000 kr.
b) Pålydende 29.000 kr., erhvervet i næring i 1993 til parikurs	29.000 kr.
c) Pålydende 20.000 kr., erhvervet uden for næring i 1994 til kurs 150	30.000 kr.

B-aktier i S1 til pålydende 100.000 kr. (Kursværdi på spaltningsdatoen er 100.000 kr.). Aktierne er anskaffet således:

d) Pålydende 50.000 kr., erhvervet i næring i 1993 til parikurs	50.000 kr.
e) Pålydende 50.000 kr., erhvervet uden for næring i 1994 til parikurs	80.000 kr.
Anskaffelsessum for aktier erhvervet uden for næring udgør	80.000 kr.

I forbindelse med spaltningen af selskabet modtager selskabsdeltageren:

-10.000 kr. kontant.(D.v.s. under 10 pct. af den pålydende værdi af de modtagne aktier).

-A-aktier i S2 til pålydende 50.000 kr. Kursværdien er 95.000 kr.

-B-aktier i S2 til pålydende 25.000 kr. Kursværdien er 47.500 kr.

-Aktier i S3 til pålydende 40.000 kr. Kursværdien er 47.500 kr.

II:

Beskatning ved spaltningen, jf. lovens § 15 b, stk. 4, 2. og 3. pkt., og § 9, stk. 2 og 3.

1) Den kontante indløsning.

Ifølge § 15 b, stk. 4, 2. pkt., behandles aktier i det indskydende selskab til kursværdi 10.000 kr. som afstået til tredjemand (*»indløst«*). Reglen i § 9, stk. 3, l. pkt., fører til, at aktiepost a anses fuldt ud for indløst til en kursværdi på 2.000 kr. (pålydende 1.000 kr. til kurs 200). Herudover anses en aktiepost med en kursværdi på 8.000 kr. for indløst. Aktieposterne b og d, der er erhvervet samtidig, anses dermed delvist for indløst.

Reglen i § 9, stk. 3, 2. pkt., indebærer, at den forholdsmæssige fordeling af de indløste aktier mellem aktieposterne b og d foretages på grundlag af kursværdierne på indløsningstidspunktet. Kursværdien af aktiepost b er 58.000 kr., kursværdien af aktiepost d er 50.000 kr., og den samlede kursværdi af aktieposterne b og d er dermed 108.000 kr.

Dette fører til, at aktiepost b anses for indløst for så vidt angår en kursværdi på

8.000 kr. x 50.000 kr. = 4.296 kr.

108.000 kr.

Aktiepost d anses for indløst for så vidt angår en kursværdi på

8.000 kr x 50.000 kr. = 3.704 kr.

108.000 kr.

Samlet anskaffelsessum for aktierne i det indskydende selskab erhvervet i næring, jf.I,	80.000 kr.
Kursværdi for indløste aktier	10.000 kr.
Kursværdi for samtlige aktier i det indskydende selskab erhvervet i næring, jf. I,	110.000 kr.

Af anskaffelsessummen, 80.000 kr., henføres som anskaffelsessum for de indløste aktier:

80.000 kr. x 10.000 kr. = 7.273 kr.

110.000 kr.

Fortjenesten udgør herefter:

Afståelsessummen (kursværdien) for de indløste aktier	10.000 kr.
Anskaffelsessummen for de indløste aktier	7.273 kr.
Fortjeneste	2.727 kr.

Fortjenesten medregnes til den personlige indkomst, jf. § 9, stk. 2, ABL § 3, og PSL § 3.

3) Anskaffelsessummen for de resterende aktier i det indskydende selskab (de ombyttede aktier) udgør:

Samlet anskaffelsessum for aktierne i det indskydende selskab erhvervet i næring	80.000 kr.
Henført som anskaffelsessum for de indløste aktier	7.273 kr.
Resterende anskaffelsessum for aktier erhvervet i næring	72.727 kr.
Anskaffelsessum for aktier erhvervet uden for næring	80.000 kr.

III

Ombytningen, jf. lovens § 15 b, stk. 4, 5. og 6. pkt., og § 11.

Kursværdien af de modtagne aktier er

A aktier i S2	95.000 kr.
B aktier i S2	47.500 kr.
Samlet i S2	142.500 kr
Aktier i S3	47.500 kr
Samlet for alle modtagne aktier	190.000 kr

Efter lovens § 15 b, stk. 4, 5. pkt., anses 1 142.500 kr.

= 3/4

190.000 kr.

af de ombyttede aktier i S1 anses for ombyttet med aktier i S2.

47.500 kr. = 1/4

190.000 kr

af de ombyttede aktier i S1 anses for ombyttet med aktier i S3

2) Efter den ovenfor under II foretagne kontante indløsning består de ombyttede aktier af:

(Post a - helt medgået ved indløsning)

Post b erhvervet i næring i 1993 kursværdi 58.000 kr.- 4.296 kr	53.704 kr.
Post c erhvervet udenfor næring i 1994 - kursværdi	40.000 kr.
Post d erhvervet i næring i 1993 kursværdi 50.000 kr.- 3.704.kr	46.296 kr.
Post e erhvervet udenfor næring i 1994 kursværdi	50.000 kr.
Samlet kursværdi	190.000 kr.

3) Ombyttede aktier til en kursværdi på 53.704 kr. + 46.296 kr. = 100.000 kr. er således erhvervet i næring i 1993, medens ombyttede aktier til en kursværdi på 40.000 kr. + 50.000 kr. = 90.000 kr. er erhvervet uden for næring i 1994.

4) Efter lovens § 15 b, stk. 4, 5. pkt., gælder følgende for aktierne i S2:

Af aktierne i S1 erhvervet i næring i 1993 anses aktier med en kursværdi på 100.000 kr. x 3/4 = 75.000 kr. for ombyttet med aktier i S2. Anskaffelsessummen for disse aktier er 72.727 kr. x 3/4 = 54.545 kr.

Af aktierne i S1 erhvervet uden for næring i 1994 anses aktier med en kursværdi på 90.000 kr. x 3/4 = 67.500 kr. for ombyttet med aktier i S2. Anskaffelsessummen for disse aktier er 80.000 kr. x 3/4 = 60.000 kr.

5) I henhold til § 11, stk. 1, og stk. 2, 1. og 2. pkt., skal

75.000 kr. = 10 / 19

75.000 kr. + 67.500 kr.

af de modtagne aktier i S2 anses for erhvervet i næring i 1993, og

67.500 kr. = 9 / 19

75.000 kr. + 67.500 kr.

af de modtagne aktier i S2 anses for erhvervet uden for næring i 1994.

6) Efter § 11, stk. 2, 3. pkt., er 10/19 af henholdsvis A- og B-aktierne i S2 at anse for erhvervet i næring i 1993. Dette svarer til en pålydende værdi af A-aktierne på 50.000 kr. x 10/19 = 26.316 kr. og en pålydende værdi af B-aktierne på 25.000 kr. x 10/19 = 13.158 kr. 9/19 af henholdsvis A- og B-aktierne i S2 er at anse for erhvervet udenfor næring i 1994. Dette svarer til en pålydende værdi af A-aktierne på 50.000 kr. x 9/19 = 23.684 kr. og af B-aktierne på 25.000 kr. x 9/19 = 11.842 kr.

7) Efter lovens § 15 b, stk. 4, 5. pkt., gælder følgende for aktierne i S3:

Af aktierne i S1 erhvervet i næring i 1993 anses aktier med en kursværdi på 100.000 kr. x 1/4 = 25.000 kr. for ombyttet med aktier i S3. Anskaffelsessummen for disse aktier er 72.727 kr. x l/4 = 18.182 kr. Af aktierne i S1 erhvervet udenfor næring i 1994 anses aktier med en kursværdi på 90.000 kr. x 1/4 = 22.500 kr. for ombyttet med aktier i S3. Anskaffelsessummen for disse aktier er 80.000 kr. x 1/4 = 20.000 kr.

8) I henhold § 11, stk. 1, og stk. 2, l. og 2. pkt., skal

25.000 kr. + 22.500 kr.

af de modtagne aktier i S3 anses for erhvervet i næring i 1993, og

22.500 kr = 9/19

25.000 kr + 22.500 kr

22.500 kr. = 9/19

25.000 kr. + 22.500 kr. af de modtagne aktier i S3 anses for erhvervet udenfor næring i 1994.

9) 10/19 af aktierne i S3 er dermed at anse for erhvervet i næring i 1993. Dette svarer til en pålydende værdi på 40.000 kr. x 10/19 = 21.053 kr. 9/19 af aktierne i S3 er at anse for erhvervet udenfor næring i 1994. Dette svarer til en pålydende værdi på 40.000 kr. x 9/19 = 18.947 kr.

S. D.2.10.2 Når det indskydende selskab ikke ophører ved spaltningen

Ophører det indskydende selskab ikke ved spaltningen, anses en kontant udligningssum som udbytte for aktionærerne i det indskydende selskab, jf. § 15 b, stk. 4, 4. pkt.

Endvidere gælder ifølge § 15 b, stk. 4, 7. pkt., at aktionærerne i et indskydende selskab, der ikke ophører ved en spaltning, anses for at have erhvervet aktierne eller anparterne i det eller de modtagende selskaber på samme tidspunkt som aktierne i det indskydende selskab. Er aktierne i det indskydende selskab anskaffet på forskellige tidspunkter, foretages en forholdsmæssig fordeling for aktierne eller anparterne i det eller de modtagende selskaber. De forholdsmæssige andele beregnes efter kursværdien af aktierne i det indskydende selskab på spaltningsdatoen, jf. § 15 b, stk. 4, 12. og 13. pkt.

Ved beregning af den anskaffelsessum, deltagerne i det indskydende selskab skal anvende for aktierne eller anparterne i det eller de modtagende selskaber, fordeles anskaffelsessummen for aktierne i det indskydende selskab før spaltningen på de aktier, selskabsdeltagerne i det indskydende selskab efterfølgende sidder inde med i det indskydende selskab, samt de aktier eller anparter, selskabsdeltagerne har modtaget i det eller de modtagende selskaber. Fordelingen foretages efter forholdet mellem kursværdien af aktierne i det indskydende selskab og aktierne eller anparterne i hvert enkelt af de modtagende selskaber og den samlede kursværdi af aktierne i det indskydende selskab og aktierne eller anparterne i det eller de modtagende selskaber på spaltningsdatoen, jf. § 15 b, stk. 4, 8. pkt.

Eksempel til belysning af reglerne

Et selskab, der spaltes, uden at det ophører, overfører to af dets virksomhedsgrene til to modtagende selskaber. På spaltningsdatoen er kursen på aktierne i det indskydende selskab samt på aktierne i de to modtagende selskaber på henholdsvis:

Indskydende selskab:	300
Modtagende selskab 1:	250
Modtagende selskab 2:	400

To aktionærer i det indskydende selskab har erhvervet følgende nominelle aktieposter i det indskydende selskab til den angivne anskaffelsessum:

Aktionær A:	
Nominel værdi	20.000 kr.
Anskaffelsessum	30.000 kr.
Aktionær B:	
Nominel værdi	10.000 kr.
Anskaffelsessum	40.000 kr.

Aktionærerne A og B vederlægges fuldt ud med følgende nominelle aktieposter i de to modtagende selskaber:

Aktionær A:	
Modtagende selskab I	2.000 kr.
Modtagende selskab II	1.500 kr.
Aktionær B:	
Modtagende selskab I	1.000 kr.
Modtagende selskab II	750 kr.

A og B's anskaffelsessummer for aktierne i de tre selskaber, kan herefter opgøres til følgende:

-A: På spaltningsdatoen er kursværdien af de tre aktieposter:

Det indskydende selskab	60.000 kr.
Det modtagende selskab I	5.000 kr.
Det modtagende selskab II	6000 kr
	.
Den samlede kursværdi	71.000 kr.

Anskaffelsessummer for A's aktieposter i de tre selskaber:

Det indskydende selskab	30.000 kr. x 60.000 kr. 71.000 kr.	25.352 kr.
Det modtagende selskab I:	30.000 kr. x 5.000 kr. 71.000 kr.	2.113 kr.
Det modtagende selskab II:	30.000 kr. x 6.000 kr. 71.000 kr.	2.535 kr.

-B: På spaltningsdatoen er kursværdien af de tre aktieposter:

Det indskydende selskab	30.000 kr.
Det modtagende selskab I	2.500 kr.
Det modtagende selskab II	3.000 kr.
	.
Den samlede kursværdi	35.500 kr.

Anskaffelsessummer for B's aktieposter i de tre selskaber:

	35.500 kr.	
Det modtagende selskab I	40.000 kr. x 2.500 kr.	2.817 kr.
	35.500 kr.	
Det modtagende selskab II	40.000 kr. x 3.000 kr.	3.380 kr.
	35.500 kr.	

Såfremt aktierne i det indskydende selskab er anskaffet som led i aktionærens næringsvej, anses aktierne i det eller de modtagende selskaber også som næringsaktier. Er aktierne i det indskydende selskab omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 2 b, § 2 c eller § 2 e, vil aktierne i det eller de modtagende selskaber tilsvarende blive anset for omfattet af disse bestemmelser, jf. § 15 b, stk. 4, 9. og 11. pkt.

Er aktierne i det indskydende selskab omfattet af ABL § 2 a, gælder ifølge § 15 b, stk. 4, 10. pkt., det særlige, at aktier i det eller de modtagende selskaber, kun anses for § 2 a - aktier i de for selskabsdeltageren følgende tre indkomstår regnet fra spaltningsdatoen, når aktierne i det eller de modtagende selskaber ikke efter en selvstændig bedømmelse omfattes af § 2 a. Om aktierne i det indskydende selskab efter spaltningen omfattes af § 2 a afgøres ved en sædvanlig bedømmelse efter kriterierne i ABL § 2 a.

Har aktierne i det indskydende selskab forskellig skattemæssig status, for eksempel således at nogle tilhører aktionærens anlægsbeholdning, mens andre er en del af omsætningsformuen, foretages en forholdsmæssig fordeling for aktierne i det eller de modtagende selskaber, jf. § 15 b, stk. 4, 12. pkt. Hvis eksempelvis en aktionærs beholdning i et indskydende selskab for halvdelens vedkommende tilhører anlægsformuen, mens den anden halvdel tilhører omsætningsformuen, vil aktierne i det eller de modtagende selskaber også for halvdelens vedkommende blive anset for næringsaktier, og den resterende halvdel som anlægsaktier.

Har aktierne i det indskydende selskab ikke samme kursværdi, og har de tillige forskellig skattemæssig status for aktionæren i det indskydende selskab, foretages den ovennævnte fordeling ifølge § 15 b, stk. 4, 13. pkt., efter kursværdien af aktierne i det indskydende selskab på spaltningsdatoen.

Såfremt aktierne i det eller de modtagende selskaber er forbundet med forskellige rettigheder, foretages beregningen af aktiernes anskaffelsessum særskilt for hver art af de modtagne aktier på grundlag af aktiernes kursværdi på spaltningsdatoen, jf. § 15 b, stk. 4, 14. pkt.

S. D.2.11 Spaltning af udenlandsk selskab - succession på aktionærsiden

FUL § 15 b, stk. 6, vedrører den situation, hvor et udenlandsk selskab spaltes, og selskaberne, der deltager i spaltningen, ikke omfattes af § 15 b, stk. 1. Reglen finder således anvendelse, når et udenlandsk selskab spaltes, og det ikke har aktiver og passiver tilknyttet et fast driftssted eller en fast ejendom i Danmark. I dette tilfælde vil det alene være relevant at sikre skattemæssig succession for danske aktionærer i det indskydende udenlandske selskab.

§ 15 b , stk. 6 bestemmer, at der kan gives tilladelse til anvendelse af bestemmelserne i § 15 b, stk. 4, 2.-14. pkt. ved spaltning af et udenlandsk selskab. Bestemmelsen finder anvendelse uanset, om det udenlandske selskab, der spaltes, er hjemmehørende indenfor EU eller ej.

Kompetencen til at give tilladelse efter FUL § 15 b, stk. 6 er med lov nr. 166 af 24. marts 1999 overgået fra LR til skatteministeren. Ansøgning, der inden den 1. jan. 2000 er indgivet til LR færdigbehandles af LR. De regler, der i øvrigt gælder for den modtagende myndigheds tilladeler og afgørelser af den omhandlede art, finder tilsvarende anvendelse på afgørelser truffet efter den 1. jan. 2000. Det er tanken ved sagsudlægningsbek. at udlægge kompetencen til TSR eller TSS.

Et norsk børsnoteret selskab A, hvis aktivitetsområder var udnyttelse af vandfaldsrettigheder samt medicinalvirksomhed, blev efter en generalforsamlingsbeslutning i maj 1996 opdelt i 2 adskilte aktivitetsområder med virkning fra den 1. jan. 1996. Udnyttelse af vandfaldsrettighederne forblev i det børsnoterede selskab A, medens medicinalvirksomheden udskiltes til et ligeledes børsnoteret selskab, stiftet til formålet. LR gav tilladelse til, at aktionærerne i selskab A kunne anvende successionsreglerne i FUL § 15 b, stk. 4, 2. - 14. pkt., således at samtlige aktionærer blev omfattet af LRS afgørelse og skulle selvangive i overensstemmelse hermed. Der kunne ikke gives aktionærerne valgmulighed mellem anvendelse af beskatningsreglerne i de nævnte bestemmelser og andre beskatningsregler. TfS 1996,763 (LR).

Et udenlandsk selskab X AB foretog strukturændringer, der indebar, at aktionærerne i selskabet blev tildelt aktier i et tidligere datterselskab, Y AB. 2 danske aktionærer anmodede LR om tilladelse til, at strukturændringen blev betragtet som en spaltning, hvor aktionærerne kunne opnå succession, jf. FUL § 15 b, stk. 5, sådan at en del af den oprindelige anskaffelsessum for aktierne i X AB blev overført til de nyligt modtagne aktier i Y AB. Der var i den forbindelse henvist til, at slutresultatet af strukturændringen svarede til, hvad tilfældet ville være ved en skattefri spaltning efter FUL regler. LR imødekom ikke ansøgningen, idet erhvervelsen af aktierne i Y AB ikke kunne anses som modtaget som led i en spaltning. Tildelingen af datterselskabsaktierne måtte derimod betragtes som udlodning af udbytte, jf. LL § 16 A,TfS 1999, 257 (LR).

S. D.3 Tilførsel af aktiver

FUL §§ 15 c og 15 d indeholder reglerne om skattefri tilførsel af aktiver. Ifølge § 15 c, stk. 1, har selskaberne ved tilførsel af aktiver adgang til beskatning efter reglerne i § 15 d, når såvel det indskydende selskab som det modtagende selskab er omfattet af begrebet *»selskab i en medlemsstat«* i fusionsdirektivets artikel 3. Om begrebet *»selskab i en medlemsstat«* i fusionsdirektivets artikel 3 og begrebet *»dansk selskab«* henvises til S.D.1.12.1.

Det er en betingelse for anvendelsen, at der er opnået tilladelse hertil, og der kan fastsættes særlige vilkår for tilladelsen. Der henvises til afsnit S.D.3.5 .

Kompetencen til at give tilladelse til tilførsel af aktiver er med lov nr. 166 af 24. marts 1999 overgået fra LR til skatteministeriet. Loven træder i kraft den 1. jan. 2000. Ansøgninger, der inden den 1. jan. 2000 er indgivet til LR, færdigbehandles af LR. Kompetencen til at træffe afgørelse efter § 15 c, stk. 1 er med sagsudlægningsbek. nr. 1070 af 17. dec. 1999, § 6, stk. 6 udlagt til TSS. De regler, der i øvrigt gælder for den modtagende myndigheds tilladelser og afgørelser af den omhandlede art, finder tilsvarende anvendelse på afgørelser truffet efter den 1. jan. 2000. Om kompetenceforholdene forud for den 1. jan. 2000 se L.V. 1998 S.D.3.

Der er derudover i FUL § 15 c, stk. 1, 4. og 5. pkt. indsat bestemmelse om, at LSR kan påkende afgørelser efter FUL § 15 stk. 1, 2. og 3. pkt. Reglerne i SSL kap. 3 og 3 A finder tilsvarende anvendelse ved klage til LSR.

Alle ansøgninger om tilladelser, der ikke er færdigbehandlet af LR inden den 1. jan. 2000, skal som nævnt færdigbehandles af LR, og evt. afslag kan indbringes for LSR.

S. D.3.1 Definition af tilførsel af aktiver

FUL § 15 c, stk. 2, indeholder definitionen på tilførsel af aktiver. Definitionen svarer til definitionen af tilførsel af aktiver i fusionsdirektivets artikel 2, litra c og i.

Ved tilførsel af aktiver forstås den transaktion, hvorved et selskab uden at være opløst tilfører den samlede eller en eller flere grene af sin virksomhed til et andet selskab mod at få tildelt aktier eller anparter i det modtagende selskabs kapital. Ved en gren af en virksomhed forstås alle aktiver og passiver i en afdeling af et selskab, som ud fra et organisationsmæssigt synspunkt udgør en selvstændig bedrift, d.v.s. en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler.

S. D.3.2 Gren af en virksomhed

Det må bero på en konkret vurdering, hvorvidt en virksomhed må anses for at have flere grene. Hvis en virksomhed må anses for at have flere grene, må det ligeledes bero på en konkret vurdering, hvorvidt nærmere angivne aktiver og passiver må anses for at høre til den ene eller den anden gren af virksomheden.

Det må også bero på en konkret vurdering, om det, der overdrages, opfylder betingelserne for at være en virksomhed eller en gren af en virksomhed. En filial af en virksomhed eller en tværgående afdeling i en virksomhed vil alt efter omstændighederne kunne opfylde betingelserne for at være en gren af en virksomhed.

En tilførsel af aktiver skal omfatte samtlige aktiver og passiver i den virksomhed eller samtlige aktiver og passiver i den gren af virksomheden, der tilføres.

Reglerne om tilførsel af aktiver kan derfor som hovedregel ikke anvendes ved overdragelse af enkelte aktiver og/eller passiver. Reglerne om tilførsel af aktiver tillades dog anvendt ved tilførsel af en udlejningsejendom med tilhørende gæld, såfremt ejendommen i øvrigt opfylder betingelserne for at være en gren af en virksomhed. Reglerne om tilførsel af aktiver kan derfor som hovedregel heller ikke anvendes, såfremt der ved overdragelse af en virksomhed eller en gren af en virksomhed efterlades enkelte af virksomhedens eller virksomhedsgrenens aktiver og/eller passiver i det indskydende selskab. Det kan imidlertid forekomme, at det indskydende selskab ud over hovedaktiviteten har en biaktivitet, der ikke (direkte) har noget med hovedaktiviteten at gøre. Et selskab kan fx ud over aktiver og passiver, knyttet til den virksomhed, selskabet driver, have en fast ejendom, en sejlbåd eller lignende, der benyttes af hovedaktionæren/direktøren. I så fald vil selskabet kunne udskille aktiverne og passiverne, knyttet til virksomheden, og lade den faste ejendom, sejlbåden etc. tilbage i det indskydende selskab. Et selskab kan også have beløb placeret i finansielle aktiver og likvider, der ikke er nødvendige for at virksomheden kan fungere ved hjælp af egne midler, jf. nedenfor. I så fald vil selskabet kunne udskille aktiverne og passiverne, knyttet til virksomheden, og lade finansielle aktiver blive tilbage i det indskydende selskab.

En tilførsel af aktiver skal som nævnt omfatte samtlige aktiver og passiver i den virksomhed eller den virksomhedsgren, der tilføres. Tilførsel af en (gren af en) virksomhed, hvortil der er knyttet goodwill eller andre immaterielle aktiver, skal derfor også omfatte de til (grenen af) virksomheden knyttede immaterielle aktiver.

Departementets praksisstramning

I TfS 1996,899 har Departementet genovervejet betydningen af en gren af en virksomhed efter reglerne i FUL § 15, litra a, stk. 3, og § 15, litra c, stk. 2, med henblik på, at organisationsmæssige synspunkter og vurdering af, om transaktionen sigter mod at spare skatter mv., inddrages i fortolkningen.

Efter FUL kapitel 4 samt kapitel 5 er der, hvis LRS tilladelse opnås, adgang til med succession at foretage henholdsvis delvis spaltning og tilførsel af aktiver. I de tilfælde, hvor det ikke er den samlede virksomhed i det indskydende selskab, der overføres eller tilføres, kræves det efter loven, at der er tale om en eller flere grene af selskabets virksomhed.

Efter § 15, litra c, stk. 2,2. pkt. i FUL forstås ved en gren af virksomhed alle aktiver og passiver i en afdeling af et selskab, som ud fra et organisationsmæssigt synspunkt udgør en selvstændig bedrift, dvs. en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler.

Departementet opfatter lovens ordlyd således, at der skal være tale om en materielt identificerbar enhed i selskabet, og at vurderingen heraf baserer sig på forholdene, inden den påtænkte opdeling gennemføres. Ved denne vurdering kan der efter Departementets opfattelse herefter ikke som det overvejende væsentlige lægges vægt på spørgsmålet om evnen til at fungere ved hjælp af egne midler.

Der skal i højere grad anlægges en organisationsmæssig synsvinkel. Dette indebærer, at der skal tages stilling til, om den gruppe aktiver og passiver, der ønskes tilført, tilsammen udgør en selvstændig bedrift eller en samlet enhed. I den forbindelse kan en række vejledende kriterier inddrages, uden at opfyldelsen af enkeltkriterier dog i sig selv vil være udslagsgivende for den samlede bedømmelse:

Gruppen af aktiver og passiver skal udgøre et eller flere afgrænsede forretningsområder i forhold til den samlede virksomhed. Denne afgrænsning mellem forretningsområder kan eksempelvis være begrundet i, at der er tale om forskellige emneområder eller om forskellige geografiske områder og lign. Således vil en division eller en afdeling, der arbejder på tværs af flere divisioner, som udgangspunkt kunne anses som en virksomhedsgren. Der kan dog ikke ubetinget stilles krav om, at der er tale om en decideret afdeling eller filial af virksomheden eksempelvis med egen bogholderifunktion.

Den påtænkte transaktion skal foretages ud fra forsvarlige økonomiske eller forretningsmæssige betragtninger, uden at hovedformålet eller et af hovedformålene er skatteundgåelse eller skatteunddragelse. Som eksempel på forsvarlige forretningsmæssige betragtninger kan nævnes omstrukturering, rationalisering, risikoafvejning, generationsskifteplaner mv. Derimod vil selskaber fra virkningstidspunktet ikke længere kunne påregne at opnå tilladelse til at udskille en del af de finansielle aktiver og passiver ud fra kriterier, der giver grundlag for at antage, at formålet alene eller i alt væsentligt er at spare skatter, realrenteafgift mm.

S. D.3.2.1 Fast ejendom

gælder ikke alene for egentlige udlejningsejendomme, der almindeligvis i sig selv udgør en gren af en virksomhed, men også for ejendomme, der har været anvendt af virksomheden selv til brug for den aktivitet, som ejendommen nu ønskes adskilt fra. Spørgsmålet må dog bero på en konkret vurdering, herunder om den faste ejendom i visse tilfælde ikke kan adskilles fra virksomhedsgrenen i forbindelse med tilførsel af aktiver. I TfS 1997,661 er gengivet en afgørelse, hvor det indskydende selskabs ejendomme skulle forblive i det indskydende selskab. Dette gjaldt såvel de ejendomme, der var udlejet til tredjemand, som den ejendom, der benyttedes af selskabet selv. Tilladelse blev givet.

S. D.3.2.2 Aktiebesiddelse

Aktiebesiddelse anses ikke for selvstændig virksomhed. Overdragelse af aktierne eller anparterne i et datterselskab kan ikke anses som overdragelse af en virksomhed eller en gren af en virksomhed.

Anlægsaktier eller -anparter (typisk datterselskabsaktier) anses dog for at udgøre en del af (en gren af) en virksomhed, når overdragelsen sker i forbindelse med overdragelsen af virksomheden eller virksomhedsgrenen, og overdragelsen af aktierne eller anparterne skønnes at være organisatorisk begrundet.

S. D.3.2.3 Ideelle andele

En ideel andel af en virksomhed (fx en andel i et interessentskab) anses heller ikke for selvstændig virksomhed. Skatteministeriet er derfor af den opfattelse, at overdragelse af en ideel andel af en virksomhed ikke kan anses som overdragelse af en gren af en virksomhed.

Man anser dog i tilfælde, hvor et selskab overdrager sin virksomhed til et andet selskab, og denne virksomhed bl.a. omfatter deltagelse i et interessentskab, interessentskabsandelen for at udgøre en del af virksomheden, når overdragelsen af interessentskabsandelen sker i forbindelse med overdragelsen af virksomheden, og overdragelsen af interessentskabsandelen anses for organisatorisk begrundet.

Det vil også kunne accepteres, at et interessentskab bliver omdannet til aktieselskab fx ved at de selskaber, der er interessenter i interessentskabet, hver tilfører deres andel i interessentskabet til et nystiftet aktieselskab.

S. D.3.2.4 "Fungere ved hjælp af egne midler"

Det indgår i definitionen af en gren af en virksomhed, at den afdeling af selskabet, der skilles ud, skal kunne fungere ved hjælp af egne midler. Det er Skatteministeriets opfattelse, at det også må indgå i definitionen af en virksomhed, at den kan fungere ved hjælp af egne midler. Det må bero på en konkret vurdering, i hvilket omfang, et selskabs finansielle aktiver og likvider må anses som en del af virksomhedens/ virksomhedsgrenens aktiver, men Skatteministeriet er af den opfattelse, at en fordeling af finansielle aktiver og/eller likvider på en sådan måde, at den virksomhed, der opstår ved tilførslen, ikke kan fungere ved hjælp af egne midler herunder egne lånemuligheder hos uafhængige långivere, ikke falder ind under definitionen af en virksomhed eller en gren af en virksomhed. Et selskab, der kun kan fungere ved hjælp af lån fra moderselskabet eller hovedaktionæren på andre vilkår end ved lån hos uafhængige långivere eller ved hjælp af lån med sikkerhed i form af kaution, pant, indestående eller lignende fra moderselskabet eller hovedaktionæren eller tredjemand i øvrigt, falder ikke ind under definitionen af en virksomhed eller en gren af en virksomhed. Om praksis på området henvises til S.D.3.5.

S. D.3.3 Vederlæggelse

Af hensyn til den skattemæssige succession på deltagersiden, jf. FUL § 15 d, stk. 4, skal der ske vederlæggelse med aktier eller anparter. Et indskydende selskab, som inden fusionen tillige er selskabsdeltager i det modtagende selskab, kan således ikke vederlægges ved, at dets hidtidige aktier eller anparter i det modtagende selskab stiger i værdi.

Det indskydende selskab kan vederlægges med nyudstedte aktier eller anparter i det modtagende selskab. Det indskydende selskab kan også vederlægges med egne aktier eller anparter i det modtagende selskab. Et selskabs afståelse af egne aktier eller anparter til dets hidtidige selskabsdeltagere i forhold til deres aktie-/anpartsbesiddelse sidestilles med nytegning. Afståelse af egne aktier eller anparter til andre end de hidtidige selskabsdeltagere i forhold til deres aktie/ anpartsbesiddelse anses som afståelse, der beskattes efter ABL regler.

Vederlæggelsen skal ske fuldt ud med aktier eller anparter. Der er ikke som ved fusion, S.D.1.4 ., og spaltning, S.D.2.2 ., mulighed for at erlægge indtil 10% af vederlaget kontant. LR stillede således i TfS 1997,661 (LR) vilkår om, at en mellemregning mellem det indskydende selskab og det modtagende selskab opstået i forbindelse med tilførslen skulle udgå. I TfS 1997,705 (LR) ønskedes det indskydende selskab vederlagt med B-aktiekapital med særlige vilkår. Da gældende praksis vedrørende afståelsesbeskatning ved vedtægtsændringer herved blev omgået, blev tilladelse nægtet. Afgørelsen er nærmere refereret under S.D.3.5.3.

I TfS 1999,737 (TSS) er omtalt et tilfælde, hvor 2 selskaber ønskede at tilføre aktiver til samme modtagende selskab, og hvor vederlag ikke blev ydet i forhold til de indskudte værdier. I stedet skulle det ene indskydende selskab have fortrinsret til udbytte. Ordningen kunne ikke accepteres, men blev anset som værende i strid med vederlagskravet.

S. D.3.4 Ansøgningsprocedure

Ved ansøgningen om tilførsel af aktiver bør medfølge udkast til regnskabsopstilling og åbningsbalance pr. tilførselsdatoen. I regnskabsopstillingen skal i skemaform angives 1) det indskydende selskabs balance før tilførslen, 2) det modtagende selskabs evt. egen balance (ved tilførsel til eksisterende selskaber), 3) overtagne aktiver og passiver, 4) evt. reguleringer 5) åbningsbalance for det modtagende selskab og 6) balancen for det indskydende selskab efter tilførslen. Dette materiale bør som minimum være til stede, før sagsbehandlingen kan påbegyndes. Det er desuden hensigtsmæssigt at regnskabsopstillingen ledsages af noter. Endelig er det relevant at oplyse, om det indskydende selskab, andre koncernselskaber, hovedaktionærer eller tredjemand i øvrigt har stillet kaution, pant eller andre former for sikkerhedsstillelser for det modtagende selskab. Told- og Skattestyrelsen vil naturligvis efter behov udbede sig øvrige oplysninger, hvis det viser sig nødvendigt i de konkrete sager.

Tilladelsen til tilførslen vil blive betinget af indsendelse af de endelige dokumenter vedrørende tilførslen, jf. FUL § 15 d, stk. 2, jf. § 6. Der kræves bl.a. indsendelse af åbningsbalancen for det eller de modtagende selskaber. Det vil endvidere være hensigtsmæssigt og i visse tilfælde påkrævet, at det indskydende selskabs balance efter tilførslen ligeledes indsendes.

Der henvises i øvrigt til omtalen af fusionsdirektivets artikel 11, stk. 1a, jf. S.D.1.12.1.

S. D.3.5 Praksis

I dette afsnit omtales praksis vedrørende tilførsel af aktiver. Afsnittet er opdelt i 3 grupper. S.D.3.5.1 omtaler de afgørelser, hvor der er givet tilladelser uden fastsættelse af vilkår. S.D.3.5.2 . omtaler afgørelser, hvor der er givet tilladelser med vilkår. S.D.3.5.3 . omhandler tilfælde, hvor der er givet afslag.

S. D.3.5.1 Tilladelser uden vilkår

I et tilfælde, hvor et selskab overdrog sine aktiviteter til et andet allerede bestående selskab i koncernen gav LR tilladelse efter FUL § 15 c uden fastsættelse af særlige vilkår, TOLD SKAT Nyt 1993.4.157 (LR), (TfS 1993,104).

Om tilladelse uden vilkår se TOLD SKAT Nyt 1993.12.601 (LR), (TfS 1993,308), hvor et selskabs samlede erhvervsaktivitet blev tilført et nystiftet selskab, således at alene egenkapitalen blev tilbage i det indskydende selskab.

I TOLD SKAT Nyt 1993.12.603 (LR) (TfS 1993,323) er refereret en sag om tilladelse til tilførsel af aktiver til et skuffeselskab.

I et tilfælde, hvor et selskab havde regnskabsperiode fra 1/9 til 31/8 blev der givet tilladelse til tilførsel af aktiver til et nystiftet datterselskab pr. 1/4 1993. Datterselskabets første regnskabsår var 1/4 1993 til 31/8 1994. TOLD SKAT Nyt 1993.21.1004 (LR), (TfS 1993,517).

I TfS 1995,286 (LR) gav LR tilladelse til tilførsel af aktiver i forbindelse med et selskabs overdragelse af rettigheder, varelager, likvider og tilgodehavender til et datterselskab.

I TfS 1996,668 (LR) blev der givet tilladelse til tilførsel af aktiver, idet betingelsen om, at det modtagende selskab skal kunne fungere ved hjælp af egne midler var opfyldt.

LR gav tilladelse til tilførsel af aktiver i et tilfælde, hvor ejendommene skulle forblive i det indskydende selskab. Dette gjaldt såvel de ejendomme, der var udlejet til tredjemand, som den ejendom, der benyttedes af selskabet selv, herunder af den overførte gren af virksomheden. Afgørelsen, TfS 1997,661, er ligeledes omtalt under S.D. 3.5.2 , idet der i relation til et andet forhold i sagen blev stillet vilkår.

Et selskab M A/S ønskede at tilføre to virksomhedsgrene til to eksisterende datterselskaber D 1 A/S og D 2 A/S. Det ene datterselskab D 2 A/S havde en gæld til et andet koncernselskab. I forbindelse med tilførslen overtog M A/S tilgodehavendet mod D 2 A/S. Ved LR's behandling af sagen var gælden helt nedbragt. Lånemuligheden hos moderselskabet skulle fungere som en løbende kassekredit. Kassekreditforholdet blev ført på markedsvilkår. LR gav tilladelse til tilførslen, TfS 1997,941 (LR).

I TfS 1999,737 (TSS) blev der meddelt tilladelse til skattefri tilførsel af aktiver, idet en oprindelig ansøgning, hvorefter det ene af de 2 indskydende selskaber i henhold til vedtægterne i det modtagende selskab blev tildelt fortrinsret til udbytte, blev ændret, således at de indskydende selskaber alene blev vederlagt med aktier i det modtagende selskab.

I TfS 1999,785 (LR) anmodede selskab I om tilladelse til skattefri tilførsel af aktiver. Ved tilførslen skulle hele den eksisterende driftsaktivitet i I overføres til det i forvejen helejede datterselskab D1. En fast ejendom skulle forblive i selskab I, og efter tilførslen skulle D1 leje lokaler til driften af aktiviteten. D1 havde forinden transaktionen en negativ egenkapital, men ved de tilførte nettoaktiver, blev denne rekonstrueret. Da de aktier, som I modtager som vederlag ved tilførslen, værdiansættes efter de samme principper som i VOL, indebar rekonstruktionen, at en afståelse af aktierne lige efter tilførslen ville realisere tab. LR fandt, at FUL objektive betingelser for at anse det udskilte for en selvstændig gren af virksomheden var opfyldt, og eftersom det samtidig var oplyst, at de modtagne aktier ved tilførslen ikke påtænktes afstået, fandtes der ikke grundlag for at stille vilkår for tilladelsen.

S. D.3.5.2 Tilladelser med vilkår

I sagen TOLD SKAT Nyt 1993.3.110 (LR) (TfS 1993,57) gav LR tilladelse men fastsatte vilkår, idet de ved tilførslen modtagne aktier skulle sælges tilbage til det udstedende selskab i nær tilknytning til tilførslen. Ifølge vilkåret skulle det indskydende selskab i 3 år regnet fra stiftelsen opretholde det nystiftede selskab som helejet datterselskab.

LR gav tilladelse til overdragelse af en interessentskabsandel, idet det modtagende selskab i tilknytning til tilførslen erhvervede den resterende andel af interessentskabet. Det indskydende selskab ville ikke være skattepligtig til Danmark ved salg af de modtagne aktier, og tilladelsen blev betinget af, at det modtagende selskab blev opretholdt som et 100% ejet datterselskab i mindst 3 år, TOLD SKAT Nyt 1993.9.432 (LR), (TfS 1993,239).

Et selskab, der fremover skulle være moderselskab for 3 nystiftede datterselskaber, fik tilladelse til at tilføre sine aktiviteter til selskaberne. LR satte som vilkår, at tilførslen af den aktivitet, hvortil der var knyttet goodwill, skulle omfatte samtlige og udelukkende de til denne gren af virksomheden hørende aktiver og passiver, herunder goodwill. TOLD SKAT 1993.11.537 (LR) (TfS 1993,279).

I TfS 1995,152 (LR) gav LR tilladelse til tilførsel af aktiver på vilkår af, at der blev tilført yderligere aktiver eller foretaget regulering over passiverne, således, at det kunne godtgøres, at der på tidspunktet for tilførslen var dækning i egenkapitalen for hele den udskudte skat.

I TfS 1995,69 (LR) gav LR tilladelse til, at en dansk filial af et udenlandsk selskab foretog tilførsel af aktiver. Tilførslen skete i forbindelse med overførsel af driften i den danske filial til et nystiftet datterselskab. Der blev stillet vilkår om 3 års ejerskab af aktierne i det modtagende danske selskab.

LR gav et selskab tilladelse til skattefri tilførsel af aktiver i forbindelse med en række omstruktureringer inden for koncernen. Tilladelsen blev givet på vilkår af, at moderselskabets kautioner overfor de nye datterselskaber blev ophævet. Det skulle således samtidig med indsendelse af de endelige dokumenter vedlægges erklæringer om, at moderselskabets kautionsforpligtelser overfor datterselskaberne var ophævet, TfS 1996,669.

TfS 1996,821 omhandler et tilfælde, hvor et selskab drev virksomhed med 2 aktiviteter, der var særskilt registreret i selskabets bogholderi. Selskabet ønskede ved apportindskud at udskille de 2 aktiviteter i 2 datterselskaber, således at selskabet alene skulle være et holdingselskab med administrative funktioner. I forbindelse med opdelingen ønskede selskabet, at en del af selskabets debitormasse skulle forblive i holdingselskabet, mens resten skulle overføres til et datterselskab. LR fandt, at opdelingen af debitorer ikke kunne anses som en selvstændig forretningsdel, og at varedebitorer som helhed udgør en integreret del af virksomheden. LR stillede det vilkår, at samtlige debitorer skulle overføres til datterselskabet.

klarere opdeling af konkurrencegrundlaget. Tilladelse blev givet på vilkår om, at aktierne i datterselskabet C A/S, der var et hvilende selskab, ikke blev omfattet af tilbuddet. I TfS 1999,681 (LR) tillagde LR vilkår om, at en mellemregning mellem det indskydende selskab og det modtagende selskab udgik i forbindelse med tilførslen. Mellemregningen var i strid med vederlæggelseskravet I FUL § 15 c, stk. 2.

Et selskab A A/S drev virksomhed med produktion og salg af spilleautomater. A A/S ønskede at udskille drifts- og salgsaktiviteterne til et nystiftet selskab B A/S, hvorefter A A/S skulle fungere som et holding- og finansieringsselskab. I forbindelse med overdragelsen af drifts- og salgsaktiviteterne skulle A A/S's debitorer og driftsmidler forblive i holding- og finansieringsselskabet, medens resten skulle overføres til B A/S. LR fandt, at driftsmidlerne og debitorerne udgjorde en integreret del af virksomheden, hvorefter disse skulle følge virksomhedsgrenen. TfS 1998,119.

I TfS 1998,679 (LR) havde et selskab anmodet om tilladelse til at tilføre en gren af sin virksomhed til et nystiftet selskab i henhold til FUL regler. Aktiviteten i den pågældende gren var finansiel leasing. I forbindelse med tilførslen blev der foretaget en modregning i tilgodehavender vedrørende finansiel leasing med henblik på at etablere en hensættelse til imødegåelse af tab på leasingkontrakterne. Hensættelsen skulle ved tilførslen forblive i det indskydende selskab. Til gengæld fik det modtagende selskab regresret mod det indskydende selskab for eventuelle tab på leasingkontrakterne. LR gav tilladelse til tilførsel af aktiver med vilkår om, at hensættelsen tillige overførtes til det modtagende selskab, og at der ikke etableredes en regresret mod det indskydende selskab, for så vidt angik de leasingkontrakter, der var indgået på tilførselstidspunktet.

LR gav tilladelse til, at 3 selskabers ideelle ejerandele i et KS skattefrit kunne tilføres et nystiftet selskab, jf. FUL § 15 c, idet samtlige andele i KS blev overdraget til et nyt selskab. Tilladelsen blev gjort betinget af, at 2 passivposter, i form af skyldig udlodning og mellemregning til de indskydende selskaber, udgik af åbningsbalancen for det modtagende selskab, idet vederlag udelukkende måtte ske i form af aktier. TfS 1998, 825 (LR).

Der blev i TfS 1999,297 (LR) givet tilladelse til, at et selskab A skattefrit kunne tilføre hele sin driftsaktivitet til et nystiftet selskab B. Tilladelsen blev givet under forudsætning af, at et låneprovenu stort 541.000 kr. med tilhørende gældsforpligtelse - som skulle optages af det tilførende selskab umiddelbart inden tilførslen - enten samlet skulle forblive i det indskydende selskab eller samlet skulle overføres til det modtagende selskab, idet betingelserne i FUL § 15 c ellers ikke kunne anses for opfyldt.

S. D.3.5.3 Afslag på ansøgning om tilførsel af aktiver

I TfS 1996,101 (LR) blev en ansøgning om tilførsel af aktiver ikke imødekommet. Det fremgik af den fælles åbningsbalance, at det modtagende selskab havde en egenkapital på 500.000 kr. og en bankgæld på 8.384.000 kr.. Revisor oplyste på forespørgsel, at moderselskabet ville etablere en mellemregningskonto med datterselskabet I form af udlån til det nye datterselskab. Der ville endvidere blive givet tilbagetrædelsesret overfor banken. LR fandt, at der ikke var tale om en selvstændig gren af en virksomhed, som kunne fungere ved hjælp af egne midler.

I et andet tilfælde, TfS 1996,167 (LR), vurderedes det, at det pågældende datterselskab ikke kunne fungere ved hjælp af egne midler. Datterselskabet var tyndt kapitaliseret. Likviditetsbehovet skulle finansieres ved lån fra moderselskabet. Der blev derfor givet afslag på ansøgning om tilførsel af aktiver.

A A/S ønskede som led i et generationsskifte at udskille driftsaktiviteten til B A/S. B A/S var inden tilførslen stiftet med en aktiekapital på 1 mio. kr. som A-kapital. A A/S, hvis aktiekapital kun bestod af én aktieklasse, skulle i forbindelse med tilførslen vederlægges med B-aktier i B A/S. Særegen for B-aktierne var foruden reduceret stemmeværdi på 1/10, at B-aktierne ved kapitalnedsættelser, indløsning, likvidation m.v. højst kunne indbringe en værdi på pari - med tillæg af indekseringstillæg på 6% udbytte årligt. LR fandt, at man ved den pågældende tilførsel af aktiver omgik gældende praksis angående afståelsesbeskatning ved vedtægtsændringer, idet den påtænkte disposition i B A/S ikke ville kunne gennemføres i form af vedtægtsændringer i A A/S, uden at der forelå afståelsesbeskatning. Ansøgningen kunne som følge heraf ikke imødekommes, TfS 1997,705 (LR).

LR meddelte afslag på en ansøgning om tilførsel af aktiver. LR henså til, at selskabet anmodede om tilladelse til at foretage tilførsel af aktiver pr. den 1. jul 1997, hvilken dato ikke var sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår. Det er skæringsdatoen for det modtagende selskabs årsregnskab, der henvises til i FUL § 5 - ikke skæringsdatoen for skatteregnskabet. Betingelsen i FUL § 5 var således ikke opfyldt, og der var derfor ikke hjemmel til at imødekomme det ansøgte. TfS 1998,598 (LR).

I TfS 1998,599 (LR) blev der givet afslag på en ansøgning om tilførsel af aktiver, da vederlaget hovedsageligt skete med andet end aktier i det modtagende selskab. Der var i åbningsbalancen en mellemregning, som fandtes i strid med vederlagskravet i FUL § 15 c, stk. 2.

S. D.3.6 FUL § 15 d

Ifølge FUL § 15 d, stk. 1, skal fortjeneste og tab på de af det indskydende selskabs aktiver og passiver, der ved tilførslen bliver knyttet til et dansk selskab eller et udenlandsk selskabs faste driftsted eller faste ejendom her i landet, ikke medregnes ved opgørelsen af det indskydende selskabs skattepligtige indkomst.

S. D.3.6.1 Tilførsel af aktiver fra et dansk selskab

FUL § 15d, stk. 2, omhandler tilførsel af aktiver fra et dansk selskab til et dansk selskab eller et udenlandsk selskab.

Ifølge § 15 d, stk. 2, finder bestemmelserne i § 5 om fusionsdatoen tilsvarende anvendelse. Det vil sige, at datoen for den i forbindelse med tilførslen udarbejdede åbningsstatus for det modtagende selskab i skattemæssig henseende anses for tilførselsdatoen. Det er en betingelse for anvendelse af FUL regler, at tilførselsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår.

Formforskrifterne i § 6, stk. 1, 3, 4 og 6, finder ligeledes tilsvarende anvendelse. Det vil sige, at det modtagende selskab skal indsende genpart af de dokumenter, der efter de selskabsretlige regler skal udarbejdes i forbindelse med tilførslen til Told- og Skattestyrelsen. Der kan under ganske særlige omstændigheder ses bort fra fristen. Der henvises til S.D.1.7.

Anvendelse af FUL § 8

Bestemmelserne i § 8 om den skattemæssige behandling af de aktiver og passiver, der ved fusionen er i behold i det indskydende selskab, finder tilsvarende anvendelse ved tilførsel af aktiver fra et dansk selskab. Det vil sige, at aktiver og passiver, der ved tilførsel af aktiver overføres fra det indskydende selskab til det modtagende selskab, ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst behandles, som om de var anskaffet af dette selskab på de tidspunkter, hvor de er erhvervet af det indskydende selskab, og for de anskaffelsessummer, hvortil de er erhvervet af dette selskab.

I TfS 1998,823 (LSR) er truffet afgørelse om, at et selskab var berettiget til at fradrage udgifter til personaleforpligtelser, som selskabet havde overtaget fra det indskydende selskab i forbindelse med tilførsel af aktiver fra dette selskab efter FUL regler om skattefri tilførsel af aktiver.

Reglerne i § 8, stk. 1-4 finder dog ikke anvendelse på alle det indskydende selskabs aktiver og passiver m.v., jf. nedenfor.

Reglerne i § 8, stk. 5, om den skattemæssige behandling af aktiver og passiver, som det modtagende selskab ikke har erhvervet fra det indskydende selskab finder derimod fuldt ud anvendelse.

Ligeledes finder reglerne i § 8, stk. 6, fuldt ud anvendelse. Hovedreglen i § 8, stk. 6, er, at foreligger der ved fusion i et af selskaberne underskud fra tidligere år, kan dette underskud ikke fradrages ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse. Der gøres alene en undtagelse herfra når et moderselskab fusionerer med et datterselskab, som det har været sambeskattet med indtil fusionsdatoen og i de seneste 5 indkomstår (i nogle tilfælde 15 indkomstår) forud herfor.

Foreligger der ved tilførsel af aktiver enten i det indskydende selskab eller i det modtagende selskab underskud fra tidligere år, kan disse underskud ikke fradrages ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse. Underskud fra tidligere år i det indskydende selskab kan derimod fremføres i det indskydende selskab efter reglerne i LL § 15.

Reglerne i § 8, stk. 1-4 finder alene anvendelse på de af det indskydende danske selskabs aktiver og passiver m.v., der ved tilførslen bliver knyttet til et dansk selskab eller til et udenlandsk selskabs faste driftssted eller faste ejendom her i landet. Det faste driftssted kan være et, der opstår ved tilførslen, men det kan også være et, som det udenlandske modtagende selskab havde i forvejen. For så vidt angår begrebet *»fast driftssted«* henvises til S.A.2.2.

Reglerne i § 8, stk. 1-4 finder ikke anvendelse på aktiver og passiver, der ved tilførslen går ud af den danske beskatningsret. Det vil fx sige anlægsaktier (typisk datterselskabsaktier), der ikke bliver knyttet til det udenlandske modtagende selskabs faste driftssted her i landet, men til hovedkontoret i udlandet. Det vil også sige aktiver og passiver i det indskydende danske selskabs faste driftssteder i udlandet, der ved tilførslen bliver knyttet til det modtagende udenlandske selskab. Fortjeneste og tab på sådanne aktiver og passiver skal medregnes ved det indskydende selskabs indkomstopgørelse, jf. § 15 d, stk. 1.

Reglen i LL § 33, stk. 4, om lempelse for beregnet skat finder også anvendelse ved beskatning af fortjeneste og tab på aktiver og passiver i det indskydende selskabs danske faste driftssteder, der ved tilførslen bliver knyttet til et udenlandsk modtagende selskab.

Ved tilførsel af aktiver skal der ske en fordeling af det indskydende selskabs skattemæssige afskrivninger og henlæggelser m.v.

Det modtagende selskab kan alene overtage den del af det indskydende selskabs skattemæssige afskrivninger, nedskrivninger og henlæggelser, der vedrører den eller de tilførte virksomhedsgrene.

Ved tilførsel af en eller flere grene af en forsikringsvirksomhed, skal sikkerhedsfondshenlæggelser som nævnt i SEL § 13 C, stk. 1, som udgangspunkt fordeles efter forholdet mellem de overførte forsikringer og den samlede forsikringsbestand på tilførselstidspunktet. Denne fordeling af sikkerhedsfondshenlæggelserne kan imidlertid give anledning til en skæv fordeling i de tilfælde, hvor forholdet mellem forsikringsbestanden på tilførselstidspunktet og forsikringsbestanden pr. 31. dec. 1994 ikke er den samme som forholdet mellem sikkerhedsfondshenlæggelserne på tilførselstidspunktet og sikkerhedsfondshenlæggelserne pr. 31. dec. 1994. LR kan derfor fastsætte en anden fordeling.

Ubenyttede investeringsfondshenlæggelser og de dertil knyttede indskud i pengeinstitutter kan efter selskabernes valg overføres helt eller delvis til det modtagende selskab. Selskaberne kan også vælge at lade henlæggelserne blive i det indskydende selskab. Overføres kun en del af henlæggelserne, anses de først foretagne henlæggelser for overført til det eller de modtagende selskaber.

Såfremt det indskydende selskab og/ eller det pågældende modtagende selskab er omfattet af acontoskatteordningen, jf. SEL § 29 A, skal det pågældende modtagende selskab være omfattet af acontoskatteordningen, jf. SEL § 30 A, stk. 6. Selskaber, der er omfattet af § 30 A, stk. 6, kan for de to første indkomstår, hvor § 29 A finder anvendelse, anvende indslusningsordningen og indbetale acontoskat senest den 20. mar. og den 20. nov. i indkomståret, jf. § 30 A, stk. 8.

S. D.3.6.2 Tilførsel af aktiver fra et udenlandsk selskab

FUL § 15d, stk. 3.

FUL § 15 d, stk. 3, omhandler tilførsel af aktiver fra et udenlandsk selskab til et dansk selskab eller et udenlandsk selskab.

Ifølge § 15 d, stk. 3, finder § 5 om fusionsdatoen og formforskrifterne i § 6, stk. 1, 3, 4 og 6, tilsvarende anvendelse ved tilførsel af aktiver fra et udenlandsk selskab.

Bestemmelserne i § 8 om den skattemæssige behandling af de aktiver og passiver, der ved fusionen er i behold i det indskydende selskab, finder tilsvarende anvendelse ved tilførsel af aktiver fra et udenlandsk selskab.

Reglerne i § 8, stk. 1-4 finder dog ikke anvendelse på alle det indskydende selskabs aktiver og passiver m.v., jf. nedenfor. Reglerne i § 8, stk. 5, om den skattemæssige behandling af aktiver og passiver, som det modtagende selskab ikke har erhvervet fra det indskydende selskab finder derimod fuldt ud anvendelse. Ligeledes finder reglerne i § 8, stk. 6, fuldt ud anvendelse

Reglerne i § 8, stk. 1-4 finder alene anvendelse på de af det indskydende udenlandske selskabs aktiver og passiver m.v., der ved tilførslen bliver knyttet til et modtagende dansk selskab eller et modtagende udenlandsk selskabs faste driftssted eller faste ejendom her i landet. Det vil sige i det tilfælde, hvor det udenlandske indskydende selskab har aktiver og passiver m.v., der er knyttet til et fast driftssted her i landet, som ved tilførslen bliver overtaget af et dansk selskab og knyttet til dette selskab afdelinger her i landet. Det vil endvidere sige det tilfælde, hvor det udenlandske indskydende selskab har aktiver og passiver m.v., der er knyttet til et fast driftssted her i landet, som ved tilførslen bliver overtaget af et andet udenlandsk selskab og knyttet til dette selskabs faste driftssted her i landet. Det vil også sige det tilfælde, hvor det indskydende udenlandske selskab har en fast ejendom her i landet, der ved tilførslen bliver overtaget af det modtagende danske eller udenlandske selskab.

Reglerne finder ikke anvendelse på eventuelle aktiver og passiver, der ved tilførslen går ud af den danske beskatningsret. Fortjeneste og tab på sådanne aktiver og passiver skal medregnes ved indkomstopgørelsen for det indskydende selskab, jf. § 15 d, stk. 1.

Der skal ligesom ved tilførsel af aktiver fra et dansk selskab ske en fordeling af det indskydende selskabs skattemæssige afskrivninger og henlæggelser m.v.

Medmindre det indskydende udenlandske selskab ved sidste skatteansættelse forud for tilførslen var sambeskattet med det modtagende danske selskab, jf. SEL § 31, så anses de af det indskydende udenlandske selskabs aktiver og passiver, der som følge af tilførslen er knyttet til det modtagende danske selskabs faste driftssted i udlandet, ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst her i landet for anskaffet til handelsværdien på tilførselstidspunktet. Bestemmelsen svarer til bestemmelsen i FUL § 15, stk. 2.

For så vidt angår anvendelsen af acontoskatteordningen henvises til S.D.3.6.1.

S. D.3.6.3 Anskaffelsessum for de modtagne aktier/anparter

De aktier eller anparter i det modtagende selskab, som det indskydende selskab modtager som vederlag for tilførslen, anses for erhvervet for et beløb, der svarer til den skattemæssige værdi af de tilførte aktiver og passiver på tilførselsdatoen, jf. FUL § 15 d, stk. 4.

Bestemmelsen er ændret med vedtagelsen af lov nr. 958 af 20. dec. 1999, og der er med loven yderligere indsat et nyt stk. 6 i § 15 d, jf. nedenfor. Ændringen i § 15 d, stk. 4 går ud på, at der nu ikke længere henvises til VOL § 4, stk. 4, og ændringen har virkning for tilførsler, der finder sted den 1. jan. 2000 eller senere, eller hvor tilførselsdatoen er den 1. jan. 2000 eller senere.

Den skattemæssige værdi af de tilførte aktiver og passiver opgøres efter reglerne i VOL § 4, stk. 2. Det vil sige til det kontante beløb, som ville være opnået ved sædvanligt salg af virksomheden eller virksomhedsgrenen (handelsværdien) med fradrag af den skattepligtige fortjeneste, der ville være konstateret ved et sådant salg. Om opgørelsen af den skattemæssige værdi på en række aktiver henvises til E.H.2.4 .

Den nye bestemmelse i § 15 d, stk. 6 omhandler tilfælde, hvor der er negativ anskaffelsessum. Udgør den skattemæssige anskaffelsessum for aktierne eller anparterne efter stk. 4 et negativt beløb, medregnes det negative beløb ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste eller tab ved afståelse af disse. Afstås aktierne eller anparterne til det selskab, der har udstedt disse, jf. LL § 16 B, og finder ABL regler om opgørelse af fortjenester og tab ikke anvendelse, medregnes en evt. afståelsessum samt en til den afståede del af aktie- eller anpartskapitalen svarende del af det negative beløb i det indskydende selskabs skattepligtige indkomst. Nedsættes aktie- eller anpartskapitalen, jf. LL § 16 A, og finder ABL regler om opgørelse af fortjeneste og tab ikke anvendelse, medregnes en evt. udlodning samt en til nedsættelsen af aktie- eller anpartskapitalen svarende del af det negative beløb på samme måde i det indskydende selskabs skattepligtige indkomst. Bestemmelsen har virkning for afståelser og kapitalnedsættelser, der finder sted den 1. jan. eller senere

De særlige regler i VOL for anskaffelsestidspunktet og anskaffelsessummen for aktier i et skuffeselskab, hvortil en virksomhed overdrages, finder ikke anvendelse ved tilførsel af aktiver.

Med lov nr. 166 af 24. marts 1999 er der i FUL § 15 d, stk. 5 indsat en ny bestemmelse. I forbindelse med indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvori tilførslen sker, indsender det indskydende selskab en opgørelse af anskaffelsessummen for aktierne i det modtagende selskab opgjort efter FUL § 15 d, stk. 4. Den skatteansættende myndighed foretager en ansættelse af anskaffelsessummen. Bestemmelsen har virkning for tilførsler, der gennemføres med tilførselsdato den 1. jan. 2000 eller senere

.

S. D.4 Sambeskatning

S. D.4.1 Hjemlen - SEL § 31

Ifølge SEL § 31 kan det tillades, at to eller flere selskaber sambeskattes. De nærmere vilkår for sambeskatningen fastsættes af Ligningsrådet, se TSS-cirkulære

1998-40

, gældende for indkomståret

1999.

S. D.4.2 Hvilke selskaber kan sambeskattes, SEL § 31, stk. 4.

Sambeskatning kan tillades mellem:

Aktieselskaber/anpartsselskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1.

Selskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2.

Sparekasser, andelskasser eller sammenslutninger af andelskasser efter kapitel 4 D i lov om banker og sparekasser omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2a.

Post Danmark

DSB

Brugsforeninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3a.

Foreninger som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 4.

Gensidige forsikringsforeninger samt andre selskaber, foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 5.

Institutter m.v. som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 5 b.

Endvidere kan sambeskatning tillades:

-med udenlandske datterselskaber, hvis selskabsformen kan sidestilles med de ovennævnte,

-mellem de ovenfor nævnte typer af selskaber indbyrdes,

-uanset at de af sambeskatningen omfattede selskaber ikke naturligt falder ind under en koncerns område,

-uanset at sambeskatningen ikke omfatter alle koncernens selskaber og

-uanset at et selskab er under likvidation.

Koncerninterne fordringer, SEL § 31, stk. 1	Tilladelse til sambeskatning med et datterselskab kan ikke meddeles, hvis moderselskabets tab på fordringer mod datterselskabet er fradraget - eller vil kunne fradrages - efter KGL § 4, stk. 5, af moderselskabet eller et andet selskab, som er koncernforbundet med moderselskabet, jf. KGL § 4, stk. 2. Denne regel fremgår af SEL § 31, stk. 1. Ophører sambeskatning i medfør af bestemmelsen, finder LL § 33 E, stk. 1 ikke anvendelse for så vidt angår genbeskatning af underskud, der er fradraget ved indkomstopgørelsen for indkomstårene 1992 og 1993.
Koncernintern aktieerhvervelse	I følge SEL § 31, stk. 1, 6. pkt., kan der ikke meddeles tilladelse til sambeskatning med datterselskaber, der er eller har været hjemmehørende i udlandet, hvis mere end 50 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet er erhvervet fra et eller flere koncernforbundne selskaber m.v., medmindre moderselskabet direkte eller indirekte har ejet mere end 50 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet i hele perioden, hvor moderselskabet har været koncernforbundet med datterselskabet. Bestemmelsen har til formål at forhindre, at koncerner, der køber danske selskaber, indskyder allerede erhvervede underskudsgivende udenlandske selskaber i en dansk sambeskatning med henblik på at fjerne et skattepligtigt overskud i det danske selskab. Ved afgørelsen af om et selskab anses for at være koncernforbundet anvendes bestemmelsen i KGL § 4, stk. 2. Efter denne bestemmelse anses selskaber og foreninger m.v. som værende koncernforbundne, hvis samme aktionærkreds direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af aktiekapitalen i hvert selskab eller direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab. SEL § 31, stk. 1, 6. pkt. vedrører datterselskaber, der er eller har været hjemmehørende i udlandet. Dette forhindrer, at bestemmelsen omgås ved at lade datterselskabets ledelse flytte sit sæde til Danmark, således at datterselskabet i skattemæssig henseende bliver dansk. Hovedreglen er, at sambeskatning ikke kan opnås, hvis mere end 50 pct. af aktierne i datterselskabet er erhvervet fra koncernforbundne selskaber. Det er i den forbindelse uden betydning om det er moderselskabet selv eller andre med dette sambeskattede selskaber, der erhverver aktierne i datterselskabet, der ønskes omfattet af sambeskatningen. Der er gjort en undtagelse hertil i tilfælde, hvor moderselskabet direkte eller indirekte har ejet mere end 50 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet i hele perioden, hvor koncernforbindelsen har bestået. Denne undtagelse giver mulighed for at foretage de fleste omstruktureringer indenfor den del af en koncern, hvor det danske selskab er moderselskab, uden at adgangen til sambeskatning med udenlandske datterselskaber mistes. Undtagelsen giver imidlertid ikke adgang til sambeskatning mellem et udenlandsk datterselskab og dets danske moderselskab, såfremt det danske moderselskab har erhvervet datterselskabet fra sit eget moderselskab. Denne begrænsning i adgangen til sambeskatning gælder for ansøgninger om sambeskatning, hvor ikke alle aktier i datterselskabet var erhvervet før den 6. december 1995 , se herom LV 1998, S.D.4.2.
Sambeskatning bortfalder	Hvis et sambeskattet selskab tages under konkurs, bortfalder tilladelse til sambeskatning med de andre selskaber fra og med det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges, jf. KKSL § 4, stk. 3. Dette gælder uanset om selskabet mv. er skattepligtigt af konkursindkomsten eller ej. De selskaber, der indgik i sambeskatningen, i indkomståret forud for konkursdekretets afsigelse, hæfter solidarisk for skatten af konkursindkomsten, jf. KKSL § 4, stk. 4. Dette gælder også selv om et af de sambeskattede selskaber er afstået på tidspunktet for konkursdekretes afsigelse. I TfS 1994, 542 har Skatteministeriet tilkendegivet, at udtrykket indkomståret i KKSL § 4, stk. 3 for selskaber omfatter samme perioder som ansættelserne efter SEL.
De vigtigste virkninger af sambeskatning	Sambeskattede selskaber er selvstændige skattesubjekter. Sambeskatningsindkomsten opgøres som summen af de enkelte selskabers indkomst - som udgangspunkt - opgjort efter de almindelige regler. Skatten af de sambeskattede selskabers samlede indkomst (sambeskatningsindkomsten) opkræves hos moderselskabet, jf. SEL § 31, stk. 3. Dette gælder også restskat, tillæg og renter. Tilsvarende tilkommer overskydende skat moderselskabet. De sambeskattede selskaber hæfter solidarisk for skatter m.v. af indtægter, der vedrører sambeskatningsperioden. Sambeskatning er således ikke udtryk for en koncernbeskatning, som overfører skattepligten til koncernens moderselskab på grundlag af en koncernopgørelse. Sambeskatning indebærer imidlertid den fordel for selskaberne, at underskud i ét selskab kan modregnes i overskud i et andet selskab, således at underskud kan udnyttes hurtigere, ligesom der kan blive tale om udnyttelse af underskud, som under særbeskatning ville være gået tabt. En anden følge af sambeskatning er, at sambeskatning med udenlandske datterselskaber under visse betingelser vil medføre lempelse for virksomhed i udlandet efter aftrapningsbestemmelserne i lov nr. 486 af 30. juni 1993 (ophævelse af udlandslempelse). For indkomståret 1999

af den beregnede fulde lempelse. Ved lempelse for dobbeltbeskatning af indkomst indtjent af et udenlandsk sambeskattet datterselskab anvendes tvungen credit, jf. LL § 33, stk. 6.

Inddragelse af et udenlandsk datterselskab under sambeskatning medfører i øvrigt, at indkomsten i det udenlandske selskab, som under særbeskatning ville være de danske ligningsmyndigheder uvedkommende, indgår i sambeskatningsindkomsten opgjort efter danske regler.

Det er det udenlandske selskabs samlede indkomst - positiv eller negativ - som lægges til grund ved beregningen af sambeskatningsindkomsten og ved beregningen af lempelser, uanset at moderselskabet ikke ejer hele aktiekapitalen i det udenlandske selskab.

Har det udenlandske selskab senere opnået carry back i henhold til udenlandske skatteregler, påvirker dette ikke indkomstopgørelserne opgjort efter danske regler, men der skal foretages omberegning af den tidligere skatte- og lempelsesberegning, Skat 1988.12.792 (TfS 1988, 650).

S. D.4.3 Betingelser og vilkår for sambeskatning

Ud over de ovenfor anførte virkninger, medfører sambeskatning visse mindre afvigelser fra de almindelige regler om selskabers indkomstopgørelse mv.

De gældende betingelser og vilkår for sambeskatning fremgår i det væsentligste af SEL § 31, sammenholdt med den af LR fastsatte anvisning om sambeskatning af selskaber.

S. D.4.4 Betingelser for sambeskatning

Når skattelovgivningens bestemmelser om sambeskatning er opfyldte, og når de af LR fastsatte betingelser og vilkår er opfyldte, er selskaber berettiget til sambeskatning. De gældende betingelser og vilkår er følgende:

S. D.4.5 Betingelse 1. Samme regnskabsår m.v.

Selskaberne skal have samme regnskabsår.

Dette betyder som udgangspunkt, at selskabernes regnskabsår skal have såvel samme begyndelsestidspunkt som sluttidspunkt. Undtagelse herfra gælder dog i følgende tilfælde:

Stiftelse af moderselskab ved indskud af datterselskabsaktierne. Hvor der er tale om et nystiftet moderselskab, vil sambeskatning kunne tillades straks fra moderselskabets stiftelse - uanset at selskabernes regnskabsår ikke begynder samtidigt - hvis blot moderselskabet stiftes ved indskud af datterselskabsaktierne (apportindskud), og moderselskabet tillige har ejet aktierne i datterselskabet i hele datterselskabets indkomstår, og selskabernes regnskabsår tillige slutter samtidigt.

Eksempler:

A. Et moderselskab, som stiftes den 1. dec. 1998 ved indskud af datterselskabsaktierne, og som for indkomståret 1999 beskattes af indkomsten i perioden 1. dec. 1998-31. dec. 1999, kan således eksempelvis tillades sambeskattet med et datterselskab, som for samme indkomstår beskattes af indkomsten i perioden 1. jan. 1999 - 31. dec. 1999.

B. Derimod vil eksempelvis et moderselskab, som stiftes den 1. marts 1999 ved indskud af datterselskabsaktierne, og som for indkomståret 1999 beskattes af indkomsten i perioden 1. marts 1999 - 31. dec. 1999, ikke kunne tillades sambeskattet med et datterselskab, som for samme indkomstår beskattes af indkomsten i perioden 1. jan. 1999 - 31. dec. 1999.

2. Undtagelser udover stiftelse ved apportindskud.

Sambeskatning tillades, uanset at selskabernes regnskabsår ikke begynder samtidigt, hvis blot de slutter samtidigt, og moderselskabet tillige har ejet aktierne i datterselskabet i såvel hele moderselskabets indkomstår som i hele datterselskabets indkomstår.

Eksempler:

A. Et moderselskab, som i indkomståret 1999 beskattes af indkomsten i perioden 1. jan. 1999 - 31. dec. 1999, kan sambeskattes med et datterselskab, der i samme indkomstår beskattes af indkomsten i perioden 1. april 1999 - 31. dec. 1999, hvis moderselskabet har ejet aktierne i datterselskabet i hele kalenderåret 1999.

B. Et moderselskab, som i indkomståret 1999 beskattes af indkomsten i perioden 1. jan. 1999 - 31. dec. 1999, kan sambeskattes med et datterselskab, der i samme indkomstår beskattes af indkomsten i perioden 1. juli 1998 - 31. dec. 1999, hvis moderselskabet har ejet aktierne i datterselskabet i hele perioden 1. juli 1998 - 31. dec. 1999.

3. Ejer moderselskabet aktierne fra datterselskabets stiftelse, tillades sambeskatning, hvis blot selskabernes regnskabsår slutter samtidigt.

4. Erhverver moderselskabet aktierne i et selskab, som har været uden aktivitet fra dets stiftelse, når bortses fra forrentning af indskudskapitalen - et såkaldt skuffeselskab - tillades sambeskatning, hvis blot selskabernes regnskabsår slutter samtidigt.

5. Ejer moderselskabet aktierne indtil datterselskabets likvidation, tillades sambeskatning, hvis blot selskabernes regnskabsår begynder samtidigt.

I tilfælde af, at moderselskabet likvideres, uden at datterselskabet samtidigt likvideres, ophører sambeskatningen fra udgangen af det sidste indkomstår forud for moderselskabets likvidation, idet betingelsen om samme regnskabsår ikke vil være opfyldt for det år, hvori moderselskabet likvideres.

Ved datterselskabs likvidation, se S.D.4.20., vilkår 2.11. Kravet om, at selskaberne skal have samme regnskabsår, betyder endvidere i praksis, at samme regnskabsperiode skal lægges til grund for beskatningen i samme indkomstår.

S. D.4.6 Betingelse 1.2. Aktiebesiddelse

Samtlige aktier eller anparter i datterselskaberne skal ejes af det danske moderselskab eller af et eller flere af de datterselskaber, der inddrages under sambeskatningen, eller af disse selskaber i forening, jf. SEL § 31, stk. 1. I TfS 1993.416 (HRD) fandt HR, at der ikke kunne ske sambeskatning, idet moderselskabet ikke havde ejet datterselskabsaktierne i hele indkomståret. Betingelsen er dog modificeret i relation til udenlandske datterselskaber, jf. senere i afsnittet.

Den rene form for sambeskatning forekommer, hvor et moderselskab sambeskattes med dets 100 pct. ejede datterselskab. Sambeskatning vil dog eksempelvis også kunne tillades i nedennævnte tilfælde:

A. Hvor selskab A ejer hele aktiekapitalen i selskab B, medens A og B tilsammen ejer hele aktiekapitalen i selskabet C, kan alle tre selskaber sambeskattes.

B. Hvor selskab A ejer hele aktiekapitalen i selskab B, der igen ejer hele aktiekapitalen i selskab C, medens A og C tilsammen ejer hele aktiekapitalen i selskab D, kan alle fire selskaber sambeskattes.

C. Hvor et dansk moderselskab og et udenlandsk datterselskab i forening ejer hele aktiekapitalen i et tredje dansk eller udenlandsk selskab, vil sambeskatning også kunne tillades.

Et selskabs besiddelse af egne aktier eller anparter er - ligesom crossholding - ikke til hinder for sambeskatning.

Et moderselskab og to datterselskaber var sambeskattede. Den eksisterende sambeskatning ønskedes opretholdt, efter at alle 3 selskaber var solgt til et nyt holdingselskab, således at de 3 selskaber blev søsterselskaber. Det var kun den eksisterende sambeskatning mellem de 3 selskaber, der ønskedes opretholdt. Holdingselskabet, som blev moderselskab for de 3 selskaber, ønskedes derimod ikke inddraget under sambeskatningen. Ligningsrådet fandt ikke, at den hidtil bestående sambeskatning mellem de 3 selskaber kunne opretholdes, idet selskaberne nu var blevet søsterselskaber. Se TfS 1994, 58. Afgørelsen viser, at det ikke er tilstrækkeligt til at få eller opretholde sambeskatning, at selskaberne er ejet af samme selskab, når dette selskab (moderselskabet) ikke ønskes medinddraget under sambeskatningen.

Er ét eller flere af datterselskaberne hjemmehørende i udlandet, kan tilladelse meddeles, såfremt de danske selskaber (i praksis dog evt. sammen med udenlandske datterselskaber), der inddrages under sambeskatningen, enten selv eller sammen med Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene eller Investeringsfonden for Øst-landene, ejer hele den del af de udenlandske datterselskabers aktiekapital, som efter lovgivningen i det pågældende land kan ejes af selskaber her i landet.

Ejes en del af aktierne i et udenlandsk datterselskab i øvrigt af fremmede - uanset at dette ikke kræves efter det pågældende lands lovgivning - gives tilladelse til sambeskatning ikke. Sambeskatning er således nægtet i tilfælde, hvor meget små aktieposter tilhørte fremmede, selv om koncernen reelt havde kontrol over de resterende aktier.

De mindre aktieposter kan dog ejes af fremmede f.eks. på grund af et formelt ejerskab etableret af hensyn til udenlandsk lovgivning. I sådanne tilfælde kan aktierne reelt anses at tilhøre moderselskabet, således at sambeskatningsbetingelsen er opfyldt, se TfS 1997, 225 og kommentaren i TfS 1997, 231. Spørgsmålet om, hvorvidt moderselskabet reelt må anses at eje alle aktierne beror på en konkret vurdering.

Sambeskatning kan tillades, selv om et datterselskab udsteder medarbejderaktier omfattet af LL § 7A. Det er dog en betingelse for at opnå sambeskatning, at de udstedte medarbejderaktier ved afståelse eller ved medarbejderens død tilbagesælges til selskabet, der er forpligtet til at erhverve disse, jf. SEL § 31, stk. 2. Der er ingen begrænsning i, hvor stor en andel af aktiekapitalen medarbejderaktierne må udgøre.

En hidtidig sambeskatning mellem et moderselskab og dets datterselskaber kunne opretholdes - uanset, at ledende medarbejdere i datterselskaberne erhvervede konvertible obligationer eller aktie-warrants i det datterselskab, hvor de var ansat - indtil og med det indkomstår, der lå forud for det tidspunkt, hvor retten til at erhverve aktier rent faktisk blev udnyttet Told Skat Nyt 1992.4.129. (BF) (TfS 1992, 100).

Ejet i hele moderselskabets indkomstår

Ejerforholdet skal have bestået i hele moderselskabets indkomstår. Undtagelse herfra gælder dog i følgende tilfælde:

A. Moderselskabet ejer aktierne fra datterselskabets stiftelse.

B. Moderselskabet erhverver aktierne i et selskab, som har været uden aktivitet fra dets stiftelse, når bortses fra forrentning af indskudskapitalen - et såkaldt skuffeselskab.

C. Moderselskabet ejer aktierne indtil datterselskabets likvidation.

Betingelsen om, at moderselskabet skal have ejet aktierne i datterselskabet i hele moderselskabets indkomstår, er anset for opfyldt i et tilfælde, hvor selskaberne havde samme regnskabsår, og moderselskabet erhvervede aktierne i datterselskabet på regnskabsårets første dag. Frasalg af datterselskabsaktier på den sidste dag i regnskabsåret er heller ikke til hinder for, at sambeskatning gennemføres for det pågældende regnskabsår. Se TfS 1994, 538.

I Told Skat Nyt 1991.21.1192 (ØLD) (TfS 1991, 436) blev sambeskatning mellem et moderselskab og et datterselskab nægtet, idet det ikke fandtes godtgjort, at aftale om moderselskabets erhvervelse af aktierne i datterselskabet fra den fælles aktionærkreds var indgået ved indkomstårets begyndelse. Landsretten bemærkede bl.a., at der som følge af interessefællesskabet måtte stilles strenge krav om dokumentation for aftalen. Se også TfS 1993, 416 (HRD).

I T&S Nyt 1993.6.271 (TfS 1993, 167) afslog LR sambeskatning, idet et selskab først midt i indkomståret - efter en tvangsindløsningsprocedure - rådede over de sidste 2 pct. af aktiekapitalen i et koncernselskab.

Et moderselskab S A/S ejede en række datterselskaber, bl.a. D A/S, der havde været ejet i mere end 3 år. I forbindelse med en koncernomstrukturering blev gennemført en aktieombytning. Efter denne omstrukturering ville datterselskabet D A/S fremover blive moderselskab for det tidligere moderselskab S A/S. Uanset hvornår i løbet af indkomståret aktieombytningen blev foretaget, kunne den eksisterende sambeskatning mellem de 2 selskaber opretholdes, TfS 1994, 369 (BF), se også TfS 1995, 388 (BF), bl. a. om sambeskatning i forbindelse med koncernomstruktureringer.

4.5

under betingelse 1.

S. D.4.7 Betingelse 1.3. Fornyet sambeskatning

Fornyet sambeskatning, efter at selskaberne selv har foranlediget en tidligere sambeskatning ophævet, tillades normalt ikke.

Ansøgning om tilladelse til fornyet sambeskatning forelægges Ligningsrådet. Da der ikke er nogen administrativ klageinstans for sådanne afgørelser, kan afslag på ansøgning om fornyet sambeskatning alene indbringes for domstolene.

Hvis afbrydelse af sambeskatningen er sket ved et koncerninternt salg, kan der normalt ikke forventes tilladelse til fornyet sambeskatning, jf. TfS 1998, 335 samt TfS 1998, 342

Derimod har Ligningsrådet givet tilladelse til fornyet sambeskatning, hvor såvel afbrydelsen som genetableringen af sambeskatningen efter en konkret vurdering er anset for at være forretningsmæssigt begrundet. Som eksempel herpå kan nævnes TfS 1998, 340, hvor et eksternt salg af koncernmoderskabet midt i regnskabsåret blev anset for forretningsmæssigt begrundet. Tilsvarende vedrørende medarbejderes midlertidige køb af aktier, jf. TfS 1998, 336 og TfS 1998, 339. Se endvidere TfS 1998, 338, hvor der blev givet tilladelse til fornyet sambeskatning, da ejerbetingelsen havde været afbrudt på grund af rekonstruktion af insolvente selskaber.

S. D.4.8 Betingelse 1.4. Ansøgning om sambeskatning. Dispensation

Ansøgning om sambeskatning fra et givet indkomstår og selvangivelserne for det pågældende indkomstår skal indgives senest inden udløbet af fristen for rettidig selvangivelse. Ansøgningen sendes til den myndighed som foretager skatteansættelse af moderselskabet. Denne myndighed foretager tillige skatteansættelsen for de af sambeskatningen omfattede selskaber. Er der rettidigt givet henstand med indgivelse af selvangivelsen, gælder udsættelsen tillige ansøgning om sambeskatning.

Henstand med indsendelse af ansøgning om sambeskatning og dispensation ved fristoverskridelse af ansøgning om sambeskatning følger de samme regler som henstand med indsendelse af selvangivelse og eftergivelse af skattetillæg ved fristoverskridelse af indsendelse af selvangivelse. Den skatteansættende myndighed er bemyndiget til at træffe afgørelse om dispensation ved fristoverskridelse.

Afslag på anmodning om tilladelse til sambeskatning kan påklages til Ligningsrådet. Klagen stiles til Ligningsrådet og indsendes til den told- og skatteregion, hvorunder moderselskabet henhører.

LR har nægtet tilladelse til sambeskatning i et tilfælde, hvor der var givet henstand med indgivelse af selvangivelserne til den 31. juli 1991. Selvangivelserne og anmodningen om sambeskatning blev først modtaget den 9. aug. 1991, jf. TfS 1992, 473. I TfS 1993, 416 (HRD) fandt HR ikke anledning til at tilsidesætte skattemyndighedernes afslag på sambeskatning. Ansøgningen om sambeskatning var indgivet mere end 4 måneder for sent.

En tidlig ansøgning om sambeskatning er ikke i sig selv tilstrækkelig, men skal følges op af en rettidig selvangivelse, jf. TfS 1998, 284.

Sambeskatning kan tillades, blot de formelle betingelser er opfyldt, se SKAT 1989.4.318 (TfS 1989, 262).

Dispensation fra fristen i vilkår 1.4. indrømmes imidlertid kun, når der foreligger særlige forhold. Dispensation kan således ikke forventes, hvor fristoverskridelse skyldes uhensigtsmæssig arbejdstilrettelæggelse. Ekspeditionsforsinkelser på grund af ferie eller sygdom anses som udgangspunkt for uhensigtsmæssig arbejdstilrettelæggelse, jf. TfS 1998, 282.

I TfS 1998, 283 tiltrådte LR den kommunale skatteforvaltnings afgørelse om ikke at godkende anmodning om sambeskatning for et holdingselskab og 13 øvrige selskaber i koncernen, idet selvangivelserne blev indleveret for sent og ikke var behørige. LR kunne dog ikke tiltræde den kommunale skatteforvaltnings afgørelse vedrørende ophævelse af sambeskatning mellem 2 øvrige selskaber i en anden koncern, idet disse selskaber ikke klart havde tilkendegivet, at den etablerede sambeskatning ønskedes ophævet.

Vedrørende acontoskat, se S.E.

4.

S. D.4.9 Vilkår 2. Indledning

Under sambeskatningen - og ved dennes ophør - er de sambeskattede selskaber undergivet de til enhver tid gældende vilkår. Allerede eksisterende sambeskatninger er således undergivet de vilkår, som senere måtte blive fastsat under sambeskatningen. De for tiden gældende vilkår er følgende:

Vilkår 2.1. Oplysning om aktiebesiddelse i datterselskabet	Der skal hvert år i regnskab eller særligt bilag til selvangivelsen afgives oplysning om moderselskabets aktiebesiddelse i datterselskabet. Oplysningspligten gælder såvel direkte som indirekte aktiebesiddelser. Ændringer af koncernopbygningen som følge af omfordeling af aktiebesiddelser vil som hovedregel ikke anfægte sambeskatningen. Sambeskatning er således tilladt opretholdt, selv om aktieoverdragelser inden for en regnskabsperiode bevirkede, at det tidligere moderselskab blev datterselskab, og datterselskabet blev moderselskab. Se som eksempel herpå TfS 1994, 369 og TfS 1995, 388.
Vilkår 2.2. Udbytter fra udenlandske datterselskaber	For udbytte fra et af sambeskatningen omfattet datterselskab, der er eller har været hjemmehørende i udlandet, gælder - såfremt udbyttet ikke er omfattet af skattefritagelsen i SEL § 13, stk. 1, nr. 2 , følgende: Udbyttet fradrages ved moderselskabets indkomstopgørelse i det omfang, udbyttet kan indeholdes i datterselskabets skattepligtige indkomst - opgjort efter danske regler - for det regnskabsår, for hvilket udbyttet er deklareret. For det første år under sambeskatningen indrømmes dog ikke udbyttefradrag. Kan udbyttefradrag herefter ikke foretages, indrømmes der moderselskabet lempelse vedrørende betalt udbytteskat efter bestemmelserne i SEL § 17, stk. 2, samt efter LL § 33. Efter LL § 33, stk. 6 om tvungen credit-lempelse under sambeskatning (som affattet ved lov nr. 312 af 17. maj 1995), finder reglerne i eventuelle dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke anvendelse. I tilfælde hvor et dansk selskab har et fast driftssted i en stat, som er omfattet af eksemptionslempelse i henhold til Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med denne stat, og et sambeskattet datterselskab i samme stat, som omfattes af creditlempelse, jf. LL § 33, stk. 6, er lempelsesmetoden ikke længere den samme, hvorfor lempelsesberegningen ikke længere sker samlet. I denne situation vil lempelsesberegningen for alle sambeskattede datterselskaber i samme stat og for alle faste driftssteder ske hver for sig. Også i creditlande deles lempelsesberegningen imidlertid op, således at den i et land sker samlet for alle faste driftssteder og samlet for alle sambeskattede datterselskaber, jf. pkt. 6.2 i skd cirk.183 af 11. dec. 1995 (International beskatning). Vilkår 2.2 anvendes ikke i det omfang, der efter bestemmelserne i SEL § 32, stk. 9 og 10 sammenholdt med stk. 11 er pligt til førelse af en fradragskonto.
Vilkår 2.3 Mindst 25%'s ejerskab af aktiekapitalen	Det er en betingelse for anvendelse af vilkår 2.2, at det enkelte selskab ejer mindst 25% af aktiekapitalen i datterselskabet.

S. D.4.10 Vilkår 2.4. Underskudsfordeling

Underskud fordeles under sambeskatning efter følgende retningslinjer:

Vilkår 2.4.1. Årets underskud	Er der underskud i et eller flere af de sambeskattede selskaber, fordeles disse underskud forholdsmæssigt på de selskaber, som har overskud for det pågældende år. Underskud, der ikke kan indeholdes i de øvrige selskabers overskud for dette år, fordeles forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber til fradrag i de sambeskattede selskabers samlede indkomst for de efterfølgende år.
Tidligere års underskud	Ubenyttede underskud fra tidligere år fradrages i medfør af LL § 15 fortrinsvis i overskud hos det selskab, der har haft underskuddet, idet ældre underskud i de øvrige sambeskattede selskaber dog fradrages forud for selskabets eget underskud for et senere år. Et herudover ubenyttet underskud fra tidligere år fremføres forholdsmæssigt til fradrag i de af sambeskatningen i øvrigt omfattede selskaber, som har overskud. Se TfS 1999, 675 (LSR). I T&S Nyt 1993.11.536 (BF) (TfS 1993, 294) fandt LR , at de oprindelige indgangsværdier fortsat kunne anvendes ved sambeskatningens indtræden i et tilfælde, hvor 2 hidtil uafhængige, men hver især sambeskattede koncernselskaber og et skuffeselskab der havde købt disse, blev sambeskattede. Ligningsrådet fandt endvidere, at eventuelle restunderskud i de to koncern selskaber alene ville kunne fratrækkes i overskud inden for de selskaber, der hver især var omfattet af de tidligere sambeskatninger. En koncern bestod af et moderselskab A og to datterselskaber B og C. Derudover havde datterselskabet C datterselskaber. Selskaberne B og C påtænktes fusioneret ved en skattefri fusion, således at C A/S blev det modtagende selskab. Ved fusionen forventedes der at være skattemæssigt underskud i C A/S samt i C A/S' datterselskaber. Hele koncernen var sambeskattet inden den påtænkte fusion. Da fusionen skete indenfor en allerede etableret sambeskatningsenhed, fandtes den hidtidige sambeskatning mellem C A/S og C A/S' datterselskaber at fortsætte efter fusionen. Dog kunne C A/S's datterselskabers uudnyttede underskud fra før fusionen ikke fratrækkes i C A/S's indkomst efter fusionen. Dette beroede på, at C A/S og de selskaber, C A/S var sambeskattet med, indtil fusionen, i den henseende skulle anses som en samlet enhed i relation til FUL § 8, stk. 6, 1. pkt. Derimod kunne C A/S's datterselskabers uudnyttede underskud fra før fusionen fremføres i selskabernes egen fremtidige indkomst og disse datterselskaber imellem. De fusionerende selskabers (B og C) underskud fra før fusionen kunne ikke efter fusionen fradrages ved C A/S's indkomstopgørelse, men kunne anvendes under sambeskatningen, i det omfang sambeskatningsreglerne tillader det. Se Told Skat 1993.23.1077 (BF) (TfS 1993, 563). Se endvidere TfS 1995, 117. Det indskydende selskab og de selskaber, der indtil fusionen var sambeskattet med dette, betragtes i relation til FUL § 8, stk. 6, som en samlet enhed. Ligeledes betragtes det modtagende selskab og de selskaber, der indtil fusionen var sambeskattet med dette, som en samlet enhed. Dette indebærer, at uudnyttet underskud i selskaber, der indtil fusionen var sambeskattet med det indskydende selskab henholdsvis det modtagende selskab, som udgangspunkt ikke kan fradrages ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter fusionen. Ved fusion mellem to moderselskaber, der hver for sig har været sambeskattet med deres respektive datterselskaber, kan det modtagende moderselskab ikke succedere i det indskydende moderselskabs sambeskatning. For datterselskaber af det indskydende selskab skal der derfor eventuelt etableres en ny sambeskatning med det modtagende selskab. Underskud i det indskydende selskabs datterselskaber fra tiden forud for fusionen kan som udgangspunkt kun udnyttes af selskaberne selv og eventuelt disse selskaber imellem. Sambeskatningen mellem det modtagende selskab og dette selskabs datterselskaber kan principielt fortsætte uændret efter fusionen. Underskud i det modtagende selskabs datterselskaber fra tiden forud for fusionen kan som udgangspunkt kun udnyttes af selskaberne selv og eventuelt disse selskaber imellem. Ved fusion af søsterselskaber, der er sambeskattet med deres fælles moderselskab, kan underskud i det indskydende selskab ikke fradrages ved det modtagende søsterselskabs indkomstopgørelse efter fusionen, men underskuddet kan som følge af sambeskatningsreglerne fradrages i koncernens sambeskattede indkomst. Underskud i det modtagende søsterselskab kan heller ikke fradrages ved dette selskabs indkomstopgørelse efter fusionen, men underskuddet kan, ligeledes som følge af sambeskatningsreglerne, fradrages i koncernens sambeskattede indkomst. Fristen i FUL § 8, stk. 6, var tidligere 2 år.
Underskud forud for sambeskatning	Ubenyttede underskud i et af selskaberne fra tiden inden sambeskatning kan kun fradrages i overskud hos det selskab, der har haft underskuddet, idet dog underskud fra de øvrige sambeskattede selskaber for det pågældende år fradrages først. Tilføjelsen i vilkår 2.4.1 er en præcisering af praksis, begrundet i, at der i praksis har været misforståelser omkring prioriteringen mellem ældre særunderskud og sambeskatningsunderskud.

Indenfor det aktuelle indkomstår, er der dog forrang for sambeskatningsopgørelsen, hvilket begrundes i SL § 4's princip om opgørelse af de samlede årsindtægter. Udenfor det aktuelle indkomstår anvendes princippet i LL § 15 (om forrang for ældre underskud) uden hensyntagen til, om der er tale om fremførte særunderskud eller fremførte sambeskatningsunderskud.

Underskud i udenlandske datterselskaber fra tiden før sambeskatningens indtræden kan ikke fradrages i overskud indtjent efter sambeskatningens indtræden.

Underskud under sambeskatningen fordeles efter foranstående retningslinjer, uanset hvilken metode der anvendes for fordeling af skatter, jf. nærmere nedenfor.

Akkord

I det indkomstår hvor et selskab opnår akkord, skal begrænsning af underskud efter reglerne i LL § 15, kun ske i selskabets egne underskud. Det resterende underskud kan derefter overføres til fradrag hos de andre sambeskattede selskaber, jf. vilkår 2.4.1.

Underskud, der i tidligere indkomstår er modregnet i andre sambeskattede selskabers indkomst, begrænses således ikke.

I modsætning til hvad der gælder for konkurs, medfører en akkord ikke, at sambeskatning ophører.

S. D.4.11. Ophævelse af vilkår 2.4.2

Vilkår 2.4.2 bortfalder med

virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. jan. 1999 eller senere, jf. TSS-cirk. 1998-40.

For så vidt angår anvendelsen af vilkår 2.4.2 for indkomstår forud for nævnte indkomstår, henvises til LV 1998, S.D.4.11.

; ; ; &nbs p; ; ;

; ; ; &nbs p; ; ;

S. D.4.12 Underskudsbegrænsning LL § 15

LL § 15 begrænser underskudsfremførsel for visse selskaber. Se nærmere herom S.C.1.2.2.12. For sambeskattede selskaber kan disse regler få betydning, hvis et ikke børsnoteret moderselskab skifter ejerkreds. Hvis et ejerskifte i moderselskabet i en sambeskattet koncern efter LL § 15, medfører, at underskud fra et tidligere indkomstår efter sambeskatningens påbegyndelse ikke kan nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets nettokapitalindtægter kan underskuddet heller ikke fradrages i de andre selskabers nettokapitalindtægter.

I så fald fremføres ubenyttede underskud fra tidligere år forholdsmæssigt til fradrag i den del af overskuddet i de af sambeskatningen i øvrigt omfattede selskaber, der overstiger nettokapitalindtægterne.

S. D.4.13 Vilkår 2.5. Fordeling af skatter m.v.

Under sambeskatning fordeles den på de sambeskattede selskaber hvilende selskabsskat efter en af nedennævnte 3 fordelingsmetoder.

Nettoskatten af sambeskatningsindkomsten fordeles forholdsmæssigt på de her i landet hjemmehørende selskaber, hvis indkomst er positiv (vilkår 2.5.1).

Nettoskatten af sambeskatningsindkomsten fordeles forholdsmæssigt på de her i landet hjemmehørende selskaber, hvis indkomst er positiv, men herudover skal de her i landet hjemmehørende selskaber, som har opnået en skattebesparelse som følge af overførsel af underskud fra andre af sambeskatningen omfattede selskaber, der er hjemmehørende her i landet, refundere disse andre selskaber et beløb svarende til den opnåede skattebesparelse. Beløbet beregnes ved at gange nettoskatteprocenten med et beløb svarende til det overførte underskud. Er sambeskatningsindkomsten 0 eller negativ, anvendes skatteprocenten

32.

Beløbet skal ikke medregnes ved underskudsselskabets indkomstopgørelse og kan ikke fradrages ved overskudsselskabets indkomstopgørelse (vilkår 2.5.2).

Nettoskatten af sambeskatningsindkomsten posteres i moderselskabet (vilkår 2.5.3).

Nettoskatten er skatten efter reduktion for lempelse efter SEL § 17, stk. 2 og LL § 33 eller efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Det er en forudsætning for anvendelse af den under vilkår 2.5.2. nævnte fordelingsmetode, at der gives oplysning om beløb, som overføres mellem selskaberne, enten i en note til selskabernes regnskaber eller i et særligt bilag hertil.

Den én gang valgte metode kan kun ændres efter tilladelse fra ligningsmyndigheden.

Såfremt selskaber - der anvender fordelingsmetoderne under vilkår 2.5.1. eller 2.5.2. - ved indgivelsen af selvangivelsen har foretaget fordelingen på grundlag af en beregnet nettoskat, som senere viser sig at afvige fra den faktiske pålignede nettoskat, foretages regnskabsmæssige korrektioner i det følgende års regnskab. Tillæg og godtgørelser som omhandlet i SEL §§ 29 B, stk. 4 - 6 og 30 A, stk. 1 fordeles under sambeskatning på samme måde som skatten fordeles i overensstemmelse med en af de i vilkår 2.5 anviste 3 metoder. Se TfS 1994, 537. Afgørelsen vedrører kun tillæg og godtgørelser i relation til selve skatten. De selskaber, der anvender vilkår 2.5.2. kan derfor ikke regulere refusionsbeløbene med samme procentmæssige beløb, som selskabsskatten efter ovennævnte bestemmelser reguleres med . Beregningseksempler vedrørende den under vilkår 2.5.2. anførte fordelings metode:

; ; ; &nbs p; ; ;

En sambeskattet koncern består af et moderselskab MS, et dansk datterselskab DS 1 og et udenlandsk datterselskab DS 2.

	MS	DS 1	DS 2
Årets indkomst	400	100	100
Underskud (overført/brugt)	200	100	100
	---	---	---
Indkomst til beskatning	200	0	0
Skat heraf (32 pct.)	64	0	0
Tilskud (betalt/modtaget)	32(b)	32(m)	0

Eksempel 2:

En sambeskattet koncern består af et moderselskab MS, et dansk datterselskab DS 1 og et udenlandsk datterselskab DS 2.

	MS	DS 1	DS 2
Årets indkomst	300	40	100
Underskud (overført/brugt)	140	40	100

Indkomst til beskatning	160	0	0
Skat heraf (32 pct.)	0	0	0
Tilskud (betalt/modtaget)	13(m)	13(b)	0

; ; ; &nbs p; ; ; ; &n bsp; ; ; ;

Eksempel 3:

En sambeskattet koncern består af et moderselskab MS, et dansk datterselskab DS 1 og et udenlandsk datterselskab DS 2. MS har et ubrugt underskud fra det foregående år på 160.

	MS	DS 1	DS 2
Årets indkomst	200	600	400
Underskud (overført/brugt)	100	300	400
	---	---	---
Indkomst herefter	100	300	0
Overført underskud fra tidligere år (overført/brugt)	160	0	0
	---	---	---
Indkomst herefter	60	300	0
Fordeling af resterende under skud (overført/brugt)	30	30	0
	---	---	---
Indkomst til beskatning	0	240	0
Skat heraf (32 pct.)	0	77	0
Tilskud (betalt/modtaget)	19(m)	19(b)	

Eksempel 4:

En sambeskattet koncern består af et moderselskab MS, et dansk datterselskab DS 1 og et udenlandsk datterselskab DS 2.

	MS	DS 1	DS 2
Årets indkomst	400	100	100
Underskud (overført/brugt)	80	100	20
	---	---	---
Indkomst til beskatning	320	0	80
Skat efter diverse lempelser (27,75 pct.)	111	0	0
Tilskud (betalt/modtaget 27,75)	22(b)	22(m)	0

At DS 1 kun modtager et tilskud på 22 og ikke på 27,75 skyldes, at DS 1 ikke får refunderet den skattebesparelse (27,75 pct. af 20), som det udenlandske datterselskab DS 2 har opnået, som følge af overførsel af underskud fra DS 1.

Godskrivning af skattebesparelsesbeløb - udover hvad der godkendes i forbindelse med anvendelse af den under vilkår 2.5.2. nævnte fordelingsmetode - vil som hidtil blive anset som et indkomstskattepligtigt tilskud fra det overskudsgivende til det underskudsgivende selskab, medmindre overførslen kan anses som skattefrit udbytte efter SEL § 13, stk. 1, nr. 2 og stk. 3.

Særvilkår for udenlandske datterselskaber

Sambeskattede udenlandske datterselskaber behandles som udgangspunkt efter samme regler, som gælder for danske datterselskaber. Dog gælder forskellige regler i relation til fremførsel af underskud fra før sambeskatningen og skattefordelingsmetoderne, jf. nærmere foran. Herudover gælder for udenlandske datterselskaber de nedenfor under vilkår 2.6-2.9 anførte særvilkår,

samt

SEL § 31, stk. 5-9 om indgangsværdier m.v. i forbindelse med, at udenlandske selskaber inddrages under dansk sambeskatning, se nærmere nedenfor under gennemgangen af vilkår 2.9. ; ; ; &nbs p; ; ; ;

S. D.4.14 Ophævelse af dobbeltfradrag (Dobbelt Dip). LL § 5 G

LL § 5 G indebærer, at der ved den danske indkomstopgørelse ikke kan opnås fradrag for udgifter, som efter udenlandske regler kan fradrages, enten i indkomst oppebåret af skatteyderen selv, eller af selskaber, der er koncernforbundne med skatteyderen, hvis - i begge tilfælde - denne indkomst ikke indgår i den danske skatteberegning.

Bestemmelsens kerneområde er tilfælde, hvor kun en del af en koncerns udenlandske datterselskaber er omfattet af en dansk sambeskatning samtidig med at flere af de udenlandske selskaber i samme land indgår i en udenlandsk lokal sambeskatning. Bestemmelsen skal modvirke fradrag to gange for den samme udgift (i Danmark og i udlandet), mens den modsvarende indtægt kun beskattes i udlandet. 1. pkt. omfatter tilfælde, hvor der ikke foreligger en sådan udenlandsk lokal sambeskatning, men hvor der er udenlandske skatteregler om bl.a. skattegodtgørelse, som har en lignende effekt.

Fradragsbegrænsningen omfatter alle typer udgifter, herunder renteudgifter, andre finansielle udgifter, afskrivninger og driftsomkostninger i øvrigt.

Bestemmelsens anvendelsesområde

Bestemmelsen omfatter fuldt skattepligtige personer og selskaber m.v., skattepligtige fonde m.v. efter FBL § 1, samt selskaber m.v. omfattet af SEL § 31 (frivillig sambeskatning) og § 32 (tvungen sambeskatning).

Lokal sambeskatning (konsolidering) - 2. pkt.

Dette pkt. omfatter den situation, hvor kun nogle af en koncerns udenlandske datterselskaber er omfattet af en dansk sambeskatning, mens flere af de udenlandske selskaber i det samme land er undergivet en lokal sambeskatning.

Dette kan illustreres med følgende eksempel:

Hvis H f.eks. optager et lån, og låneprovenuet indskydes som aktiekapital i D, kan renteudgifterne på lånet fradrages ved den danske indkomstop gørelse, hvorimod afkastet af den lånte kapital tilfalder D, som ikke er inddraget under dansk sambeskatning. Den udenlandske sambeskatning har den effekt, at renteudgiften i H også kan modregnes i D's indkomst. Samlet set ville renteudgifterne derfor uden bestemmelsen kunne fratrækkes både ved den danske og den udenlandske indkomstopgørelse, mens afkastet af den lånte kapital alene ville blive beskattet i udlandet.

Om D anses for at være et koncernforbundet selskab afgøres efter KGL § 4, stk. 2. Efter denne bestemmelse anses selskaber for at være koncernforbundne, hvis samme aktionærkreds direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen i hvert selskab eller direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab. Tilsvarende anses en fond og selskaber, hvori fonden direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen i hvert selskab eller direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne for at være koncernforbundne. De *»udgifter«*, der kan nægtes fradrag for er udgifter, der vedrører indkomst, som ikke indgår i den danske skatteberegning. Det indebærer, at H's renteudgifter skal reduceres med H's skattepligtige indtægter, der via den danske sambeskatning indgår i den danske skatteberegning. Det er med andre ord H's nettounderskud opgjort efter danske regler, der ikke kan fradrages. Forestiller man sig således, at renteudgifterne på det lån som H har optaget er 100, og har H i øvrigt indtægter på 50, er fradragsbegrænsningen således 50 (100-50). Efter bestemmelsens ordlyd er det en betingelse, at renteudgiften i H efter udenlandske regler *»kan overføres«* til D. Det indebærer, at bestemmelsen finder anvendelse, hvis der i underskudsåret er en mulighed for at underskuddet kan overføres fra H til D. Det er ikke en betingelse, at underskuddet rent faktisk kan udnyttes hos D i det indkomstår, hvor underskuddet opstår, f.eks. fordi D selv er underskudsgivende. Såfremt H og D rent faktisk ikke i underskudsåret efter de udenlandske regler er sambeskattede finder fradragsbegrænsningsreglen ikke anvendelse, da underskuddet i så fald ikke kan overføres fra H til D. Det forhold, at H og D efter udenlandske regler kunne have valgt sambeskatning er uden betydning. Hvis der helt undtagelsesvist efter udenlandske regler er adgang til med tilbagevirkende kraft at vælge at etablere en lokal sambeskatning må selvangivelsen dog genoptages.

regler med lignende virkning - 1. pkt.

ovenfor.

Som et eksempel kan nævnes det tyske skattegodtgørelsessystem. Selskabsskatten opkræves hos de enkelte selskaber. D skal således betale selskabsskat, selvom H har underskud. Når D udlodder årets overskud til H, godtgøres H imidlertid med et beløb svarende til det beløb, som D har betalt i skat. Udbyttet fra D til H samt skattegodtgørelsen er skattepligtigt efter tyske regler, men indgår ikke i den danske skatteberegning, da både udbytte og skattegodtgørelse er skattefrit efter SEL § 13, stk.

1, nr. 2.

Det bemærkes, at Tyskland også har et *»almindeligt«* sambeskatningsregelsæt, der indebærer skattemæssig konsolidering mellem H og D. Adgangen hertil forudsætter dog altid, at der er indgået en aftale for en periode på mindst 5 år herom med de tyske skattemyndigheder. Reglerne indebærer, at hele D's overskud ved beregningen af skatten automatisk overføres til H. Derved undgås det likviditetstab, der opstår ved at skattegodtgørelsen til H først udbetales ca. 1 år efter at D har betalt selskabsskatten. Såfremt der er indgået en sådan aftale er hjemlen til fradragsbegrænsning 2. pkt. og ikke 1. pkt.

I Sverige er der regler om fradragsberettiget koncernbidrag. Den del af D's indkomst, som i form af koncernbidrag overføres til H er således skattefri for D. Koncernbidraget er i princippet skattepligtigt for H, men kommer ikke til beskatning p.g.a. H's underskud. I en kendelse offentlig gjort i TfS 1995, 43 har LSR imidlertid fastslået, at et svensk koncernbidrag fra D til H ikke har status som skattefrit udbytte efter

(den dagældende)

SEL § 13, stk. 3, 1. pkt. finder derfor ikke anvendelse i tilfælde, hvor H er et svensk selskab.

Betingelsen om at indkomsten *»ikke indgår ved beregning af dansk skat«* betyder, at fradragsbegrænsningen ikke finder anvendelse, hvis den pågældende indkomst indgår i den danske skattepligtige indkomst. Tilsvarende gælder i tilfælde, hvor en indkomst indgår i den danske skatteberegning, selvom den ikke indgår i den skattepligtige indkomst. Fradrag for udgifter i indkomst, som efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er omfattet af exemptionslempelse efter gammel metode, omfattes ikke af bestemmelsen, da *»eksemptionsindkomsten«* indgår ved den danske skatteberegning.

På samme måde som det i 2. pkt er uden betydning om det underskud, der *»kan overføres«* fra H til D rent faktisk udnyttes af sidstnævnte følger det af udtrykket *»kan fradrages«*, at det i 1. pkt. er uden betydning, om der rent faktisk udloddes udbytte fra D til H med skattefri skattegodtgørelse til følge. Dette betyder i praksis, at hvor der i et land, herunder Tyskland er særlige regler, som medfører sambeskatningslignende resultater, kun kan opnås fradrag for udgifter i et lokalt holdingselskab, såfremt samtlige datterselskaber i dette land inddrages i den danske sambeskatning.

Bestemmelsens 1. pkt. omfatter ikke den situation, hvor et dansk moderselskab (M) har et udenlandsk datterselskab (D), og hvor D efter at have været underskudsgivende i et eller flere år ophører med at være sambeskattet.

Dette gælder også selvom underskuddet i D fra sambeskatningsperioden efter udenland ske regler kan fremføres til brug for senere år efter sambeskatningsophøret, hvor D bliver overskudsgivende og derved oppebærer indkomst, som selvsagt ikke indgår ved den danske skatteberegning. Dette forhold reguleres i stedet af LL § 33 E om genbeskatning af underskud ved sambeskatningsophør.

Tilsvarende er der ingen fradragsbegrænsning i relation til Sverige, selvom den danske sambeskatning mellem M og H er ophørt på tidspunktet for ydelsen af koncernbidraget.

Bestemmelses 1. pkt. omfatter heller ikke den situation, hvor D oppebærer indkomster, der efter udenlandske regler er skattepligtige for D, men som efter danske regler helt eller delvist er skattefrie og derfor ikke indgår ved den danske skatteberegning, når der ikke er tale om særlige udenlandske regler, der kan give en sambeskatningslignende effekt. Dette kan være tilfældet, hvis udlandet beskatter f.eks. skattefrie datterselskabsudbytter efter SEL § 13, stk.

1, nr. 2

, (eller efter en indgået dobbeltbeskatningsoveren skomst), udbytter omfattet af SEL § 13, stk.

3

(66 pct.'s reglen), eller aktieavancer, der er skattefrie efter ABL § 4, stk. 6, (eller efter en indgået dobbeltbeskatningsaftale).

Se også pkt. 5.2 i cirk. nr. 82 af 29. maj 1997 om international beskatning.

S. D.4.15 Vilkår 2.6. Regnskabsmateriale m.v.

Det påhviler et dansk moderselskab, der ønsker et udenlandsk datterselskab inddraget under sambeskatning, at drage omsorg for, at bogføringen mv. vedrørende det udenlandske selskab tilrettelægges således, at resultatopgørelse og balance kan danne grundlag for ligningen af moderselskabet, og at regnskabsmateriale mv. vedrørende det udenlandske selskab opbevares i overensstemmelse med de her i landet gældende bestemmelser.

Såfremt det udenlandske regnskab ikke er udarbejdet på en sådan måde, at det kan danne grundlag for ligningen, påhviler det moderselskabet, at der vedlægges selvangivelsen et særligt bilag, hvorpå resultatopgørelsen i det udenlandske årsregnskab omformes til at udvise et resultat opgjort efter dansk lovgivning.

Det regnskab, der vedlægges selvangivelsen, skal være affattet på dansk, norsk, svensk, engelsk, tysk eller fransk.

Skatte

myndigheden er berettiget til at kræve et regnskab oversat til dansk.

På begæring skal regnskabsmateriale, dokumenter mv., som har betydning for ligningen, indsendes til dansk skattemyndighed, ligesom der på begæring skal meddeles oplysninger i øvrigt, som har betydning for ligningen.

Såfremt foranstående vilkår ikke opfyldes, kan tilladelse til sambeskatning med det pågældende udenlandske datterselskab inddrages af bevillingsmyndigheden som hovedregel med virkning for det følgende indkomstår.

Har ligningsmyndigheden eksempelvis i 1999 anmodet om materiale vedrørende indkomstperioden 1. jan. 1998 - 31. dec. 1998, er hovedreglen således, at sambeskatningen først skal kunne inddrages med virkning fra den 1. jan. 1999. Kun i særlige grelle tilfælde vil sambeskatningen kunne inddrages allerede med virkning for det pågældende indkomstår, hvilket i det i eksemplet anførte tilfælde vil sige fra den 1. jan. 1998.

Inddragelse af sambeskatning med det pågældende udenlandske selskab skal kun finde sted, hvor skønsmæssig forhøjelse, nægtelse af fradrag mv. ikke findes at være tilstrækkeligt.

S. D.4.16 Vilkår 2.7. Omregning fra udenlandsk mønt

Regnskaber, der er aflagt i fremmed valuta,

omregnes på statustidspunktet til kursen på dette tidspunkt eller til en gennemsnitskurs. Det én gang anvendte omregningsprincip skal anvendes også for følgende regnskabsår. Derimod stilles ikke krav om, at omregningen skal ske efter samme principper i alle de af sambeskatningen omfattede udenlandske datterselskaber, se R.R. 1984.237 SM. Det er den skattepligtige indkomst for det udenlandske selskab - opgjort efter danske regler - der omregnes til danske kroner. Afskrivninger og nedskrivninger mv. foretages således i det pågældende lands

valuta.

Ansøgning om ændring af omregningsprincip

Ansøgning om tilladelse til ændring af princip fra gennemsnitskurs til anvendelse af kursen på statustidspunktet afgøres af den skatteansættende myndighed. Der kan bl.a. gives tilladelse til at anvende et nyt omregningsprincip, når dette er nødvendigt for at undgå, at koncernen tvinges til at udarbejde tre forskellige skatteregnskaber for visse udenlandske sambeskattede datterselskaber af hensyn til LL § 5 I.

Efter LL § 5 I skal det - på grundlag af en sammenligning af beregningsgrundlaget for den skattepligtige indkomst efter danske regler i et sambeskattet udenlandsk datterselskab og beregningsgrundlaget for den udenlandske skat (i samme selskab) omregnet til danske kroner ved udløbet af samme indkomstår (dvs. statusdagens kurs) - vurderes, om der ved den udenlandske indkomstopgørelse er pligt til at foretage visse skattemæssige fradrag.

Vilkår 2.7 giver adgang til at vælge mellem omregning til statusdagens kurs eller til en gennemsnitskurs. Det er det udenlandske regnskab opgjort efter danske skatteregler, der skal omregnes til danske kroner.

Hvis koncernen anvender en gennemsnitskurs ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten - bør koncernen aflevere regnskabet for det udenlandske datterselskab i yderligere to udgaver, nemlig omregnet efter statusdagens kurs, men opgjort henholdsvis efter udenlandske regler (hvilket fremgår direkte af LL § 5 I), og efter danske regler (hvilket er nødvendigt til brug for sammenligningen).

Disse yderligere regnskaber kan begæres indsendt under henvisning til 4. afsnit i vilkår 2.6.

Valgfriheden i vilkår 2.7 er opretholdt, men samtidig er der åbnet mulighed for at selskaberne kan ændre princip og overgå fra gennemsnitskurs til ultimokurs for at selskaberne kan undgå at udarbejde tre skatteregnskaber.

Vilkår 2.8 - Forskudsafskrivninger

Reglerne i AL

kap. 4 om forskudsafskrivning kan ikke anvendes på maskiner mv. og skibe, når leveringsaftale eller kontrakt om bygning af skibe er indgået af et udenlandsk datterselskab.

Reglerne i lovbekendtgørelse nr. 932 af 24. okt. 1996 (den dagældende AL),

afsnit IV A om forskudsafskrivning kan ikke anvendes på maskiner mv. og bygninger, når leveringsaftale er truffet af et udenlandsk datterselskab, ligesom reglerne i

lovbekendtgørelse nr. 932 af 24. okt. 1996,

§ 14 ikke kan anvendes på kontrakt om bygning af skibe, som et udenlandsk datterselskab har indgået.

S. D.4.17 Tvungne afskrivninger m.v.

Ifølge LL § 5 I skal afskrivninger eller udgifter, som efter skatteyderens valg efter de almindelige regler kan vælges fradraget i det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår, fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fra et fast driftssted eller et udenlandsk sambeskattet datterselskab, i det omfang den skattepligtige indkomst overstiger beregningsgrundlaget for den udenlandske skat i det land, hvor det faste driftssted er beliggende eller datterselskabet er hjemmehørende, omregnet til danske kroner ved udløbet af samme indkomstår.

Formålet med reglen er at forhindre, at begrænsningen i creditlempelsen omgås ved at gemme afskrivninger til senere indkomstår, således at den udenlandske indkomst i forhold til den danske skatteberegning bliver gjort kunstig høj. Reglen kunne medføre tab af credit i situationer, hvor den udenlandske skat som følge af andre regler end afskrivningsreglerne er fremrykket i forhold til den danske skat af samme indkomst. Derfor skal man ikke foretage en sammenligning af afskrivninger, men en sammenligning af beregningsgrundlaget for den udenlandske skat og den danske skattepligtige indkomst.

I det omfang den danske skattepligtige indkomst er større end beregningsgrundlaget for den udenlandske skat foretages fradrag, hvis det efter de almindelige regler er muligt. De fradrag, der skal

Skatteyderen kan - hvis fradragsmuligheden overstiger de bundne fradrag - frit vælge, hvilke aktiver der afskrives på, eller hvilke frit periodiserbare udgifter, der ønskes fradraget.

Se pkt. 5.3 i cirk. nr. 82 af 29. maj 1997 om international beskatning.

Indgangsværdier

Ved etablering af sambeskatning med et udenlandsk datterselskab skal der efter SEL § 31, stk. 5-6 fastsættes indgangsværdier for aktiver og passiver, som det udenlandske datterselskab har erhvervet før sambeskatningens indtræden. Indgangsværdierne omregnes til kontantværdier for så vidt angår de aktiver, hvor der efter dansk lovgivning er krav herom. Skattemyndigheden er berettiget til at kræve indgangsværdien og handelsværdien dokumenteret.

Det udenlandske datterselskabs aktiver skal således være erhvervet af dette, for at afskrivning kan foretages. Det vil sige, at der ikke kan foretages skattemæssige afskrivninger på det udenlandske datterselskabs oparbejdede goodwill eller oparbejdede rettigheder. Disse aktiver er netop ikke erhvervet af datterselskabet, men oparbejdet af datterselskabet selv.

I T&S Nyt 1993.11.536 (BF) (TfS 1993, 294) fandt LR, at de oprindelige indgangsværdier fortsat kunne anvendes ved sambeskatningens indtræden i et tilfælde, hvor 2 hidtil uafhængige men hver især sambeskattede koncernselskaber og et skuffeselskab der havde købt disse, blev sambeskattede. LR fandt endvidere, at eventuelle restunderskud i de to koncernselskaber alene ville kunne fratrækkes i overskud inden for de selskaber, der var omfattet af hver af de tidligere sambeskatninger.

S. D.4.18 Vilkår 2.9. Indgangsværdier m.v. SEL § 31, stk. 5-9

Ved etablering af sambeskatning med et udenlandsk datterselskab fastsættes indgangsværdierne efter skattelovgivningens regler herom.

Efter SEL § 31, stk. 5-6, skal der således ved etablering af sambeskatning med et udenlandsk datterselskab fastsættes indgangsværdier for aktiver og passiver, som det udenlandske datterselskab har erhvervet før sambeskatningens indtræden. Indgangsværdierne omregnes til kontantværdier for så vidt angår de aktiver, hvor der efter dansk lovgivning er krav herom. Skattemyndigheden er berettiget til at kræve indgangsværdien og handelsværdien dokumenteret. Det udenlandske datterselskabs aktiver skal således være erhvervet af dette, for at afskrivning kan foretages. Det vil sige, at der ikke kan foretages skattemæssige afskrivninger på det udenlandske datterselskabs oparbejdede goodwill eller oparbejdede rettigheder. Disse aktiver er netop ikke erhvervet af datterselskabet, men oparbejdet af datterselskabet selv. I T&S Nyt 1993.11.536 (BF) (TfS 1993, 294) fandt LR, at de oprindelige indgangsværdier fortsat kunne anvendes ved sambeskatningens indtræden i et tilfælde, hvor 2 hidtil uafhængige, men hver især sambeskattede koncernselskaber, og et skuffeselskab, der havde købt disse, blev sambeskattede. LR fandt endvidere, at eventuelle restunderskud i de to koncernselskaber alene ville kunne fratrækkes i overskud inden for de selskaber, der var omfattet af hver af de tidligere sambeskatninger.

Der skal ligeledes ske værdiansættelse af aktiver og passiver i

forbindelse med skattepligtens indtræden, . Bestemmelserne om indgangsværdier for selskaber findes i SEL § 4 A, for udenlandske selskaber, der inddrages under sambeskatning i SEL § 31, stk. 5-9, og for personer i KSL § 9.

I det følgende vil terminologien *»tilflytningstidspunktet«* i forhold til et udenlandsk selskabs indtræden under sambeskatning, jf. SEL § 31, betyde begyndelsen af det første indkomstår under sambeskatning.

Efter SEL § 4 A, stk. 5, og KSL § 9, stk. 5, finder bestemmelserne om indgangsværdier også anvendelse ved indtræden af begrænset skattepligt efter SEL § 2 og KSL § 2, hvis ikke skatteyderen umiddelbart forinden har været fuldt skattepligtig.

Det er alene aktiver og passiver, der ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, f.eks. via et fast driftssted her i landet, eller fordi selskabet i forvejen er omfattet af dansk sambeskatning, der skal værdiansættes.

Bestemmelserne om indgangsværdier finder også anvendelse på tilfælde, hvor dobbeltdomicilbestemmelsen i en dobbeltbeskatningsoverenskomst tidligere har medført, at Danmark ikke har kunnet beskatte de pågældende som fuldt skattepligtige, og hvor forholdene ændrer sig således, at dobbeltdomicilbestemmelsen medfører, at Danmark tillægges beskatningsretten som domicilstat.

Hvis lempelsesmetoden i en dobbeltbeskatningsoverenskomst ændres fra eksemption eller matching-credit til credit, medfører dette, at selskaber, der hidtil var omfattet af SEL § 1, stk. 6, 3. pkt. og derfor ikke var fuldt skattepligtige i Danmark, ikke længere er omfattet af denne bestemmelse. Dvs. at ændring af en dobbeltbeskatningsoverenskomst kan medføre, at nogle selskaber bliver fuldt skattepligtige efter interne danske regler. Bestemmelsen i SEL § 4 A finder også anvendelse i disse tilfælde.

SEL § 4 A om fastsættelse af indgangsværdier i forbindelse med flytning af ledelsens sæde til Danmark, finder tilsvarende anvendelse på fonde og andre selvejende institutioner, jf. FBL § 2, stk. 5.

Hovedreglen

Som hovedregel anses aktiver og passiver for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt, jf. SEL §§ 4 A, stk. 1, og 31, stk. 5, og KSL § 9, stk. 1. Dette medfører, at ejertiden forud for tilflytningstidspunktet medregnes f.eks. i 3-års-perioden i aktieavancebeskatningslovens § 2 og i bestemmelsen om ejertidsnedslag i ABL § 6.

Aktiver og passiver anses skattemæssigt for anskaffet til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, ligeledes jf. SEL §§ 4 A, stk. 1, og 31, stk. 5, og KSL § 9, stk. 1. Det vil sige, at ved opgørelsen af fortjeneste og tab, anvendes denne værdi i stedet for den faktiske anskaffelsessum.

Afskrivningsberettigede aktiver

For afskrivningsberettigede aktiver er der særlige regler for fastsættelse af indgangsværdier.

Afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til den faktiske anskaffelsessum, og de anses for afskrevet maksimalt efter danske regler indtil tilflytningstidspunktet. Ved beregningen af afskrivningerne indtil tilflytningstidspunktet anvendes de danske afskrivningsregler på dette tidspunkt. Herved stilles skatteyderen, der tilflytter eller inddrages under sambeskatning, i afskrivningsmæssig henseende, som om den fulde skattepligt har bestået i hele det pågældende afskrivningsberettigede aktivs ejertid.

Den fiktivt afskrevne værdi danner herefter grundlag for afskrivningerne efter skattepligtens indtræden. For aktiver, der efter afskrivningsloven skal indgå på en afskrivningssaldo, er det den fiktivt afskrevne værdi, der skal indgå i den afskrivningsberettigede saldoværdi. For aktiver, der afskrives særskilt, danner den faktiske anskaffelsessum grundlag for beregningen af de enkelte års afskrivninger. Ved en eventuel senere avanceberegning tages udgangspunkt i den oprindelige anskaffelsessum.

Afgørende for om aktiver anses for afskrivningsberettigede, er de danske afskrivningsregler på tilflytningstidspunktet. Som afskrivningsberettigede aktiver anses aktiver, der er afskrivningsberettigede efter AL, SL eller LL's afskrivningsregler. Indtil indkomståret 1996 omfattes også aktiver, der er afskrivningsberettigede efter lov om særlig indkomstskat. Selvom et aktiv er afskrevet til nul, og der derfor ikke kan foretages yderligere afskrivninger, anses det fortsat for at være et afskrivningeberettiget aktiv. Aktiver, der er nedskrivningsberettigede efter varelagerloven, anses ikke for at være afskrivningsberettigede.

I beregningen af afskrivninger forud for tilflytningstidspunktet indgår alle afskrivninger, der kan foretages efter aktivets levering eller erhvervelse. Det er således både løbende afskrivninger og straksafskrivninger, der indgår i beregningen, hvorimod forskudsafskrivninger ikke indgår. Udgifter til mindre bygningsforbedringer m.v., der kan rummes i reglen om (straks-)fradrag efter AL §

18,

stk. 2, anses således for afskrevne, og indgår derfor ikke i afskrivningsgrundlaget.

Hvis handelsværdien på tilflytningstidspunktet er mindre end den faktiske anskaffelsessum afskrevet maksimalt efter danske regler, jf. ovenfor, anses aktivet i stedet for anskaffet til handelsværdien på dette tidspunkt. Denne værdi anvendes både som afskrivningsgrundlag og som grundlag for en eventuel senere avanceberegning. Denne bestemmelse har navnlig betydning i forhold til aktiver, hvor værdiforringelsen sker hurtigere end afskrivningstakten, hvilket f.eks. gælder for aktiver omfattet af AL §

5, stk. 4,

i det første år af ejertiden.

Afhændelse af afskrivningsberettigede aktiver

Efter danske regler kan der alene afskrives på goodwill, der er erhvervet mod vederlag. Goodwill, der er oparbejdet af en virksomhed, er således ikke et afskrivningsberettiget aktiv. Egen oparbejdet goodwill værdiansættes således efter hovedreglen, dvs. at den værdiansættes til handelsværdien på tilflytningstidspunktet. Denne værdiansættelse anvendes ved en eventuel senere avanceopgørelse. Beskatningen af genvundne afskrivninger har til formål at *»efterregulere«* afskrivningerne, således at de kommer til at svare til det faktiske værditab. Det gennemførte regelsæt betød imidlertid, at i visse tilfælde ville en afhændelse af et afskrivningsberettiget aktiv, der var værdiansat efter de gennemførte regler, medføre, at alle afskrivninger blev genbeskattet ved et salg, uanset der rent faktisk var sket en værdiforringelse i skattepligtsperioden.

Ved afhændelse af et afskrivningsberettiget aktiv, der ved skattepligtens indtræden blev anset for afskrevet maksimalt efter danske regler indtil dette tidspunkt, beskattes genvundne afskrivninger kun i det omfang, de overstiger det faktiske værditab i skattepligtsperioden.

De genvundne afskrivninger opgøres til den del af de i skattepligtsperioden foretagne afskrivninger på det pågældende aktiv, der overstiger det faktiske værditab i samme periode. Det faktiske værditab er forskellen mellem afståelsessummen og handelsværdien på tidspunktet for skattepligtens indtræden.

Opgørelsen og maksimeringen af de genvundne afskrivninger illustreres ved følgende eksempel:

Eksempel - fast ejendom:

Fuld skattepligt indtræder den 1. april 1997. Ejendommen sælges den 1. april 1999.

Anskaffelsessum for ejendommen:	10.000.000
heraf bygning:	8.000.000
Handelsværdi for ejendom den 1. april 1997	8.000.000
Heraf grundværdi	2.000.000
Handelsværdi for bygning	6.000.000
Nedskreven værdi for bygning den 1. april 1997	5.000.000
Nedskreven værdi ved salg (2 gange 6 pct.)	4.040.000
Afståelsessum	5.800.000
Genvundne afskrivninger (afskrivninger i skattepligtsperioden)	960.000
Værditab (6.000.000-5.800.000) ;	200.000
Genvundne afskrivninger til beskatning (960.000-200.000)	760.000

dansk beskatning. Der skal med andre ord ikke beskatning af den andel af aktivet, der er opnået efter skattepligtens indtrædelse.

For aktiver, der afskrives efter saldometoden, skal der foretages en regulering af afståelsessummen med henblik på at opnå et tilsvarende resultat. Afståelsessummen ansættes til den skattemæssigt nedskrevne værdi på afståelsestidspunktet med tillæg af den del af de i skattepligtsperioden foretagne afskrivninger, der overstiger det pågældende aktivs faktiske værditab i skattepligtsperioden, og af den avance, der vedrører skattepligtsperioden.

Eksempel - driftsmiddel, afskrevet efter saldometoden

Et driftsmiddel, der efter danske regler afskrives efter saldometoden, anskaffes af et udenlandsk selskab i år 0 for 1.000.000. Fra indkomståret 5, der følger kalenderåret, inddrages det udenlandske selskab under dansk sambeskatning. I år 10 afhændes aktivet til 800.000.

Anskaffelsessum	1.000.000
Beregnede afskrivninger: 5 gange 30 pct. af saldoværdien	831.930
Afskrivningsgrundlag den 1. januar år 5	168.070
Handelsværdi ved inddragelse under dansk sambeskatning	900.000
Afskrivninger i perioden år 5 til år 9, 5 ; gange 30 pct. af saldoværdien (168.070)	139.822
Ikke afskrevet værdi på salgstidspunktet	28.248
Faktisk afståelsessum	800.000
Afståelsessummen ansættes til den ikke afskrevne værdi på salgstidspunktet, 28.248 med tillæg af afskrivninger efter inddragelsen af aktivet under dansk beskatning, minus det faktiske værditab, 139.822-100.000, 39.822, eller i alt	68.070

Denne korrigerede afståelsessum fragår driftsmiddelsaldoen. Da salgssummen er lavere end handelsværdien på tidspunktet for inddragelsen af aktivet under dansk beskatning, kommer ingen fortjeneste til beskatning.

Eksempel - fast ejendom

En fast ejendom i udlandet, der er omfattet af AL § 18, stk. 1, litra a), erhverves af et udenlandsk selskab i år 0 for 1.200.000. Der er ikke foretaget forbedringsarbejder, og der ses bort fra muligheden for værdiansættelse til handelsværdien 19. maj 1993, jf. EBL § 4, stk. 3. Fra indkomstår 5, der følger kalenderåret, inddrages selskabet under sambeskatning efter SEL § 31. Handelsværdien pr. 1. januar år 5 er 2.200.000. Ejendommen afstås i år 10 for 4.200.000.

Genvundne afskrivninger:

Anskaffelsessum	1.200.000
Heraf grundværdi	200.000
Anskaffelsessum - bygning	1.000.000
Beregnede afskrivninger før indtrædelsen af den fulde skattepligt:	
5 gange 6 pct. af 1.000.000	300.000
Nedskrevet værdi den 1. januar år 5	700.000
Handelsværdi ved inddragelse under dansk beskatning ;	2.200.000
Heraf grundværdi	200.000
Handelsværdi for bygning	2.000.000
Afskrivninger i perioden år 5 til år 9, 5 gange 6 pct. af 1.000.00	300.000
Ikke afskrevet værdi på salgstidspunktet	400.000
Faktisk afståelsessum	4.200.000
Heraf grundværdi	200.000
Afståelsessum for bygning	4.000.000

Skattepligtige genvundne afskrivninger udgør 300.000, da aktivet ikke er forringet i værdi i perioden år 5 til år 9.

Fortjenesten er som udgangspunkt skattepligtig, idet afståelsessummen overstiger handelsværdien ved inddragelsen under dansk beskatning.

Det forhold, at aktiver som hovedregel anses for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt medfører imidlertid dels, at anskaffelsessummen skal forhøjes i henhold til reglerne i EBL § 5, dels at den opgjorte fortjeneste skal nedsættes i henhold til reglerne i EBL § 6, stk. 2.

Fortjenesten opgøres herefter således:

Afståelsessum	4.200.000
Anskaffelsessum	1.200.000
Tillæg i henhold til EBL § 5, 10 år à 10.000	100.000
	1.300.000
Da fortjenesten i henhold til stk. 3, højst kan medregnes med et beløb, svarende til forskellen mellem salgssummen og handelsværdien på tidspunktet for inddragelse under dansk beskatning, forhøjes anskaffelsessummen med	1.00.000
	2.300.000
Reguleret fortjeneste	1.900.000
Ejertidsnedslag i henhold til EBL § 6, stk. 2: 30 pct. af 1.900.000	570.000
Skattepligtig fortjeneste	1.330.000

Særlige tilfælde

I situationer, hvor der andre steder i skattelovgivningen findes bestemmelser, der regulerer særlige situationer, finder særreglerne anvendelse i stedet for de ovenfor beskrevne bestemmelser om indgangsværdier.

I tilfælde, hvor en fraflyttende skatteyder, der tidligere er blevet pålignet en fraflytterskat i henhold til ABL § 13 a, flytter tilbage til Danmark, værdiansættes den pågældende aktiebesiddelse efter bestemmelsen i ABL § 13 a, stk. 8, i stedet for efter KSL § 9, hvilket vil sige, at den oprindelige anskaffelsessum og det oprindelige anskaffelsestidspunkt lægges til grund ved en eventuel senere aktieavancebeskatning.

Efter KGL's regler foretages en fraflytningsbeskatning af kursgevinster. Efter den tidligere KGL § 8 B skulle aktiver, der tidligere havde været omfattet af fraflytningsbeskatningen, hvis skattepligten senere genindtrådte, værdiansættes til den værdi, der havde dannet grundlag for fraflytningsbeskatningen (handelsværdien på fraflytningstidspunktet). Denne særlige bestemmelse om indgangsværdier medførte, at kursgevinster (og -tab), der relaterede sig til perioden, hvor den pågældende ikke havde været skattepligtig til Danmark, blev taget til beskatning ved en senere afhændelse.

Denne særlige regel om indgangsværdier ved skattepligtens genindtræden i den tidligere KGL § 8 B, stk. 2, 2. pkt., blev imidlertid ophævet ved lov nr. 487 af 12. juni 1996. De almindelige regler om indgangsværdier finder herefter anvendelse, således at de omfattede aktiver værdiansættes til handelsværdien på tilflytningstidspunktet.

Udgifter afholdt før tilflytningstidspunktet

Udgifter, der er afholdt før tilflytningstidspunktet, kan ikke fradrages i den skattepligtige indkomst, jf. SEL § 4A, stk. 4, § 31, stk. 8 og KSL § 9, stk. 4.

Dette medfører en begrænsning i adgangen til frit at periodisere de udgifter, der efter danske regler normalt frit kan periodiseres, som f.eks. forskningsudgifter, jf. LL § 8 B, eller udgifter til markedsundersøgelser, jf. LL § 8 I.

Bestemmelsen medfører, at det ikke er muligt at fremføre underskud fra perioder, der ligger forud for tilflytningstidspunktet.

Hvis der forud for tilflytningstidspunktet har bestået en begrænset skattepligt, f.eks. på grund af et fast driftssted kan underskud fra dette stadig fremføres. Tilsvarende gælder udgifter, der

S. D.4.19 Vilkår 2.10. Meddelelse om ophør af sambeskatning

Ønskes sambeskatningen bragt til ophør, må selskaberne give meddelelse herom til skattemyndigheden senest inden udløbet af fristen for rettidig selvangivelse for det indkomstår, i hvilket særbeskatning ønskes påbegyndt.

Dispensation	Dispensation ved fristoverskridelse for ophør af sambeskatning følger de samme regler som henstand og dispensation ved fristoverskridelse med indsendelse af selvangivelse, jf. betingelse 1.4, se S.D.4.8 . Den skatteansættende myndighed er bemyndiget til at træffe afgørelse om dispensation ved fristoverskridelse. Vilkåret vedrører den vilkårlige afbrydelse af sambeskatningen, derimod ikke de tilfælde, hvor den ophører som følge af, at betingelserne ikke længere er opfyldt.

S. D.4.20 Vilkår 2.11. Ophør ved datterselskabets likvidation

Ophører sambeskatningen ved datterselskabets likvidation, foretages der ikke afsluttende ansættelse af datterselskabet, og datterselskabets eventuelle underskud i den afsluttende regnskabsperiode samt eventuelle uudnyttede underskud fra tidligere år under sambeskatningen kan således bringes til fradrag efter de almindelige regler, herunder fremføres i medfør af LL § 15.

Ophør af andre årsager	Ved ophør af sambeskatning af andre årsager end ved likvidation kan fremførsel af underskud efter LL § 15 ikke ske i det omfang underskuddene har været brugt til fradrag ved opgørelsen af de sambeskattede selskabers sambeskattede indkomst. Såfremt et eller flere af de sambeskattede selskaber har haft underskud i det sidste sambeskatningsår, kan dette underskud således ikke overføres til det efterfølgende særbeskatningsår i det omfang, hvori det ved opgørelsen af de sambeskattede selskabers samlede indkomst er modregnet i overskud fra andre af selskaberne. Hvor flere af de sambeskattede selskaber har haft underskud, anses modregningen i overskud for at være sket i forhold til de pågældende selskabers underskudsbeløb. Med hensyn til overførsel til første særbeskatningsår af underskud fra tidligere sambeskatningsår forholdes på tilsvarende måde, dog at overførsel heller ikke kan ske for så vidt angår underskud, som er bragt til fradrag ved opgørelsen af de sambeskattede selskabers skattepligtige indkomst for tidligere sambeskatningsår.

S. D.4.21 Indkomstopgørelsen i de enkelte selskaber i øvrigt

Ovenfor er gennemgået de vilkår, som gælder under sambeskatningen, herunder vilkår i relation til indkomstopgørelsen i de enkelte selskaber. Disse vilkår indebærer visse mindre afvigelser fra de almindelige regler, men som foran anført opgøres de enkelte selskabers indkomst som udgangspunkt efter de almindelige regler.

Indtægtsposter og fradragsposter	Indtægtsposter og fradragsposter skal placeres i de selskaber, de vedrører. Er der tale om indtægter eller udgifter i forbindelse med mellemværender mellem de sambeskattede selskaber, gælder samme principper som for koncerner, der ikke er sambeskattede.
Samhandel	Ved handel mellem sambeskattede selskaber skal der beregnes normal avance mv., og praksis om maskeret udbytte og udlodning, jf. herom S.I., finder tilsvarende anvendelse i disse tilfælde.
Aktieavancer og aktietab	Ved et moderselskabs afståelse af aktier i et sambeskattet datterselskab behandles fortjeneste og tab efter de almindelige aktieavancebeskatningsregler. Der vil således kunne opstå fradragsberettiget tab ved afståelse af aktier i et datterselskab, hvis underskud løbende har været fratrukket i sambeskatningsindkomsten. Ifølge de gældende aktieavancebeskatningsregler er adgangen til tabsfradrag ved afståelse af aktier dog undergivet visse begrænsninger, jf. nærmere S.G. Såfremt et af sambeskatningen omfattet selskab konstaterer tab ved salg af aktier, kan dette tab ikke modregnes i gevinst ved salg af aktier, som er konstateret af et andet af sambeskatningen omfattet selskab. De almindeligt gældende regler om tabsfradrag forudsætter således, at både aktieavancen og tabet er konstateret af samme selskab. Sambeskatningen ændrer ikke ved dette princip.

S. D.4.22 Tvungen sambeskatning. SEL § 32

SEL § 32

medfører, at

der gennemføres tvungen sambeskatning med et udenlandsk selskab mv., hvis det er beliggende i et lavskatteland, og det hovedsagelig driver finansiel virksomhed. Den tvungne sambeskatning gennemføres ved, at den del af datterselskabets finansielle indkomst, der svarer til det danske moderselskabs ejerandel, medregnes ved moderselskabets indkomstopgørelse.

SEL § 32 har virkning fra indkomståret 1995. Er indkomståret påbegyndt før den 2. november 1994 har ændringen dog først virkning fra indkomståret 1996, jf. § 11, stk. 2 i ændringsloven. Efter § 11, stk. 14 bestemmes, at for selskaber, som den 2. november 1994 opfyldte betingelserne i SEL § 32 har bestemmelsen først virkning fra indkomståret 1998. Er indkomståret påbegyndt før den 2. november 1994 har ændringen dog først virkning fra indkomståret 1999.

Ved lov nr. 1026 af 23. december 1998 (International udbyttebeskatning) er der med virkning fra og med indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 1999 eller senere sket en udvidelse af anvendelsesområdet for reglerne om tvungen sambeskatning.

For det første er andelsbeskattede foreninger nu også omfattet af SEL § 32, jf. bestemmelsens stk. 1. Det er således ikke længere kun visse selskaber og foreninger m.v., der omfattes af bestemmelsen om tvungen sambeskatning, men alle subjekter omfattet af SEL § 1.

For det andet finder reglerne om tvungen sambeskatning nu anvendelse på selskaber eller foreninger m.v., som direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktierne, eller som direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i et udenlandsk finansielt selskab, jf. SEL § 32, stk. 1. Tidligere var grænsen en ejerandel på mere end 50 pct. eller en stemmevægt af tilsvarende størrelse. Efter FBL § 12 gælder reglerne også for fonde.

For det tredje er definitionen af, hvornår et udenlandsk selskab driver finansiel virksomhed i en grad, der medfører tvungen sambeskatning ændret. I medfør af SEL § 32, stk. 2, anses et udenlandsk selskab for i væsentlig grad at drive finansiel virksomhed, når mindst 33 1/3 pct. af selskabets indtægter stemmer fra finansiel virksomhed eller fra forsikringsvirksomhed, eller når handelsværdien af selskabets finansielle aktiver udgør mindst 33 1/3 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver. Tidligere var grænsen for finansiel virksomhed, der medførte krav om tvungen sambeskatning, fastsat således, at mindst 50 pct. af det udenlandske selskabs indtægter skulle hidrøre fra finansiel virksomhed eller mindst 50 pct. af selskabets aktiver var af finansiel karakter.

Der henvises endvidere til kapitel 7 i cirk. nr. 82 af 29. maj 1997 om international beskatning samt til pkt. 7 i cirk. nr. 135 af 2. sept. 1999 om international beskatning af udbytter og aktieavancer m.v.

S. D.5 Genbeskatning af underskud. LL § 33 E

Indledning	De første regler om genbeskatning af underskud i udenlandske sambeskattede selskaber blev indsat som LL § 33 E ved lov nr. 219 af 3. april 1992. Reglerne er ændret ved lov nr. 312 af 17. maj 1995 og ved lov nr. 487 af 12. juni 1996.
1992-loven	Bestemmelserne i 1992-loven gik i hovedtræk ud på følgende: Hvis et selskab ved indkomstopgørelsen har foretaget fradrag for underskud i et sambeskattet selskab i en fremmed stat, skal der i efterfølgende indkomstår, hvor der er overskud i det sambeskattede selskab, jf. stk. 2, eller hvor sambeskatningen ophører, jf. stk. 3, ske genbeskatning af et beløb, der svarer til det fratrukne underskud. Den løbende genbeskatning efter stk. 2, kan højst ske med et beløb, der svarer til det sambeskattede selskabs overskud i det enkelte indkomstår. Genbeskatning skal kun ske, hvis Danmark er forpligtet til at lempe dobbeltbeskatning efter exemptionsmetoden. Underskud, der ikke er genbeskattet efter ovenstående bestemmelse, genbeskattes i det år, hvori sambeskatningen ophører. Der kan dog højst ske genbeskatning med et beløb, der svarer til det overskud eller den fortjeneste, der for dette indkomstår skulle medregnes ved indkomstopgørelsen eller skatteberegningen, såfremt det sambeskattede selskab var blevet opløst ved likvidation og i forbindelse hermed skulle beskattes her i landet, jf. stk. 3. Et beløb, der herefter måtte restere på genbeskatningssaldoen, blev ikke genbeskattet.
1995-loven	Ændringerne, der blev gennemført ved 1995-loven, bestod i det væsentlige i, at der kun skulle ske genbeskatning, når et udenlandsk selskab trådte ud af sambeskatningen. Hvis det udenlandske selskab over hele sambeskatningsperioden havde haft et nettounderskud, der var fratrukket i andre selskabers skattepligtige indkomst, blev et beløb, svarende til det fratrukne nettounderskud, genbeskattet, dvs blev medregnet ved opgørelsen af moderselskabets skattepligtige indkomst. Der kunne dog højst medregnes et beløb svarende til det overskud og den fortjeneste, der for dette indkomstår skulle medregnes ved opgørelsen af det sambeskattede selskabs skattepligtige indkomst eller ved skatteberegningen, såfremt det sambeskattede selskab var blevet opløst ved likvidation og i forbindelse hermed skulle beskattes her i landet. Endvidere blev indført en efterfølgende genbeskatning i det omfang, nettounderskuddet ikke fuldt ud var genbeskattet i forbindelse med sambeskatningsophøret. Denne efterfølgende genbeskatning indebar en udvidelse af det beløb, der kunne genbeskattes.
1996-loven	Ved 1996-loven blev reglerne pany ændret og omfanget af genbeskatningen blev yderligere udvidet. Hovedindholdet i den gældende bestemmelse er følgende.

S. D.5.1 Genbeskatning af underskud ved udtrædelsen af sambeskatning

LL § 33 E, stk.1, 1 pkt. er sålydende:

Hvis et udenlandsk selskab, som udtræder af sambeskatning efter SEL § 31, i sambeskatningsperioden har haft underskud, som er fradraget i andre selskabers skattepligtige indkomst, og som ikke modsvares af senere års overskud, forhøjes moderselskabets skattepligtige indkomst med et tilsvarende beløb i det indkomstår, hvor selskabet udtræder af sambeskatningen.

Et dansk moderselskab (M1) var sambeskattet med et dansk datterselskab, der selv var moderselskab (M2) i en sambeskattet underkoncern. LR blev forespurgt, om sambeskatningen i underkoncernen kunne fortsætte, såfremt underkoncernen blev solgt af M1 til en ekstern køber, og om dette salg kunne finde sted uden genbeskatning af underskud i udenlandske selskaber. Der blev ligeledes forespurgt, om sambeskatningen kunne fortsætte - og uden genbeskatning af underskud i et udenlandsk datterselskab - såfremt underkoncernen blev omstruktureret, således at de aktive selskaber blev samlet i en underunderkoncern med et dansk selskab (M3) som moderselskab, der ligeledes var sambeskattet med M1 og M2, og såfremt M3 herefter blev solgt M2 til en ekstern køber. LR svarede, at sambeskatningen under enten M2 eller M3 ville kunne fortsætte efter salg af enten M2 eller M3. De nævnte salg ville udløse genbeskatning i M1, såfremt betingelserne herfor var opfyldte. TfS 1998.333.

Det bemærkes for det første, at bestemmelsen kun omhandler ophør af sambeskatning. Der findes således ikke længere regler om en løbende genbeskatning, medens sambeskatningen består. Denne ændring, der allerede blev foretaget ved lovændringen i 1995, skyldes, at der i 1995 som LL § 33, stk. 6 er indsat en bestemmelse, hvorefter skat, der er betalt af udenlandske sambeskattede selskaber, alene kan fradrages i sambeskatningsindkomsten efter reglen i LL § 33, stk. 1 (almindelig credit).

Metodebestemmelsen i eventuelle dobbeltbeskatningsoverenskomster anvendes altså ikke. Dette var imidlertid tilfældet efter tidligere praksis, jf. stk. 2 i bestemmelsen fra 1992. Såfremt creditmetoden anvendes, er der ikke behov for regler om løbende genbeskatning. Dette skyldes, at underskud efter udenlandske regler-som efter de danske-, almindeligvis kan fremføres til modregning i senere års overskud. Dette medfører, at den udenlandske skat bliver mindre, og hermed bliver den danske creditforpligtelse også mindre. Endvidere bemærkes, at det alene er senere års overskud, der reducerer det beløb, der kan genbeskattes. Dette er en ændring af de tidligere regler (fra 1995), hvor man så på, om der over hele sambeskatningsperioden havde været et nettounderskud.

Denne opgørelsesmåde blev ændret ved 1996-loven, idet overskud nu ikke i alle tilfælde reducerer genbeskatningssaldoen.

Overskud, der falder forud for underskud, reducerer således ikke genbeskatningssaldoen. Baggrunden herfor er, at sådant overskud ikke, eller kun i begrænset omfang, udløser dansk skat. Der ses herefter bort fra

er således kun overskud, der falder i år efter underskud, der reelt udløser en dansk beskatning.

Eksempel:

Et sambeskattet udenlandsk datterselskab har i en årrække haft følgende resultater, idet underskuddene fuldt ud er fratrukket i andre sambeskattede selskabers indkomst:

År 1:+500, år 2:-200, år 3:-100, år 4:+100

Herefter udtræder det udenlandske datterselskab af sambeskatningen. Genbeskatningssaldoen opgøres til 200, idet underskuddene i årene 2 og 3 alene reduceres med overskuddet på 100 i år 4.

Hvis flere selskaber i samme land indgår i sambeskatningen, bestemmes det i LL § 33 E, stk. 1, 2. pkt., at selskabernes indkomst skal opgøres samlet. Hvis den samlede opgørelse udviser et overskud, fordeles dette forholdsmæssigt på de selskaber, der bidrager med et overskud. Hvis derimod den samlede opgørelse udviser et underskud, fordeles dette forholdsmæssigt på de underskudsgivende selskaber.

Eksempel:

I et indkomstår har tre sambeskattede udenlandske datterselskaber i samme land følgende resultater:

Selskab Y: 1000, selskab Z: -2000 og selskab Q: 2500.

Det samlede resultat udgør: 1000-2000+2500= 1500, der fordeles forholdsmæssigt på de overskudsgivende selskaber. Fordelingen bliver følgende:

Selskab Y:(1000/(1000+2500))X 1500 = 429

Selskab Z: ; ; 0

Selskab Q:(2500/(1000+2500))X1500 = 1071

S. D.5.2 Koncerninternt salg af virksomheden (helt eller delvist)

Ifølge LL § 33 E, stk. 2, 1. pkt. finder stk. 1 også anvendelse, hvis et udenlandsk sambeskattet selskab helt eller delvist afhænder virksomheden til et koncernforbundet selskab.

Selskaber og foreninger m.v. anses som værende koncernforbundne, hvis samme aktionærkreds, direkte eller indirekte, råder over mere end 50 pct. af aktiekapitalen i hvert selskab eller, direkte eller indirekte, råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab.

Det vil bero på en konkret vurdering, om der foreligger hel eller delvis afhændelse af virksomhed. Afståelse af enkeltstående aktiver vil normalt ikke falde ind under bestemmelsen, hvorimod afståelse af f. eks. en hel produktionsenhed vil være omfattet. Baggrunden for bestemmelsen er at sikre, at genbeskatning sker, hvis et sambeskattet datterselskab afhænder den overskudsgivende del af virksomheden til et andet selskab i koncernen, der ikke indgår i sambeskatningen.

Eksempel:

Et udenlandsk sambeskattet datterselskab udfører dels produktionsvirksomhed, dels service- og reparationsvirksomhed. Det er alene produktionsvirksomheden, der er overskudsgivende. Hvis datterselskabet frasælger produktionsvirksomheden til et koncernforbundet selskab, vil forholdet klart være omfattet af stk. 2 med fuld genbeskatning til følge.

I tilfælde af, at datterselskabet fungerer som holdingselskab, er datterselskabets virksomhed aktiebesiddelse. I sådanne tilfælde er anlægsposten et anlægsaktiv. En hel eller delvis afståelse af en sådan aktiepost anses for at være en hel eller delvis afståelse af virksomhed.

TfS 1999,931(BF). A A/S er sambeskattet med et helejet tysk datterselskab, D AG. D AG ejer hele aktiekapitalen i tre datterselskaber i tredjelande. D AG havde i 1998 et underskud, der blev medregnet ved opgørelsen af de sambeskattede selskabers skattepligtige indkomst. A A/S spurgte, om der vil ske gebeskatning af underskuddet, hvis A A/S erhverver hele aktiekapitalen i de tre datterselskaber. LR svarede, at aktiekøbet ikke ville udløse genbeskatning af underskuddet. LR tillagde det herved afgørende vægt, at underskuddet i D AG var et egentligt driftsunderskud, der ikke havde forbindelse med erhvervelsen eller besiddelsen af aktierne i de tre datterselskaber. LR henså endvidere til, at aktiebesiddelsen kun udgjorde en relativ beskeden del af D AG's samlede aktiviteter.

Iflg. LL 33 E, stk.2, 2. pkt. skal der ikke ske genbeskatning, hvis samtlige aktiver overdrages til et sambeskattet datterselskab og underskuddet i det overdragende selskab efter udenlandske regler overføres til det erhvervende selskab. Hvis disse betingelser er opfyldt vil genbeskatningssaldoen i det overdragende selskab blive overført til det erhvervende selskab.

S. D.5.3 Ophør af kontrol i forbindelse med aktiesalg

Hvis sambeskatningen ophører som følge af salg af aktier, således at moderselskabet sammen med koncernforbundne selskaber ikke længere kontrollerer det udtrædende selskab, genbeskattes højst et beløb, svarende til den fortjeneste, som datterselskabet ville have opnået ved salg til handelsværdi af dets aktiver, med tillæg af et beløb, svarende til skattefri udbytter og aktieavancer hidrørende fra det udenlandske selskab i de seneste fem år af sambeskatningsperioden. Tilsvarende gælder, hvis sambeskatningen ophører som følge af datterselskabets konkurs eller likvidation, uden at virksomheden helt eller delvist overføres til koncernforbundne selskaber, jf. LL §33 E, stk. 3.Et selskab anses for kontrolleret, såfremt man direkte eller indirekte er i besiddelse af mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmeretterne.

Den begrænsede genbeskatning i forbindelse med sambeskatningsophøret er, som det fremgår af stk. 3, kun aktuel, hvis moderselskabet sammen med koncernforbundne selskaber ikke længere kontrollerer der udtrædende selskab.

Ifølge bestemmelsen forhøjes genbeskatningsbeløbet ved sambeskatningsophøret med skattefri udbytter og aktieavancer, oppebåret i de seneste fem år af sambeskatningsperioden. Det er alene skattefri udbytter og aktieavancer, der danner grundlag for forhøjelse. Dette er tilfældet med udbytte, der er omfattet af SEL § 13, stk. 1, nr. 2, og aktieavancer, der er fritaget for bekatning efter ABL. Hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst forpligter Danmark til at lempe beskatningen af udbytter og aktieavancer efter exemptionsmetoden, danner disse udbytter og aktieavancer også grundlag for forhøjelse.

Fem-års reglen er indsat for at sikre, at genbeskatningen ikke udhules ved, at datterselskabet i videst muligt omfang tømmes for midler, således at den fiktive likvidationsbeskatning ved sambeskatningsophøret ikke udløser nogen genbeskatning af betydning.

Som det fremgår sker der i disse situationer ikke fuld genbeskatning i forbindelse med selve sambeskatningsophøret, men der er som stk. 4 indsat en regel om, at der i senere år skal foretages en efterfølgende genbeskatning.

S. D.5.4 Efterfølgende genbeskatning efter ophør af kontrol

Ifølge LL § 33 E, stk. 4 anses således underskud, der ikke er genbeskattet efter stk. 3, som genbeskattet, efterhånden som udbytter eller aktieavancer fra det udenlandske selskab medregnes ved opgørelsen af moderselskabets eller andre hermed koncernforbundne selskabers skattepligtige indkomst. Hvis moderselskabet m.v. ikke skal beskattes af udbytter eller aktieavancer fra det udenlandske selskab, sker genbeskatning ved, at et beløb, svarende til disse udbytter og aktieavancer, medregnes ved opgørelsen af moderselskabets skattepligtige indkomst. Tilsvarende gælder, hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst nedsætter dansk beskatning af udbytter eller avancer efter exemptionsmetoden.

Stk. 4 finder naturligvis kun anvendelse i de tilfælde, hvor moderselskabet (og hermed koncernforbundne selskaber) ikke har afhændet samtlige aktier i datterselskabet. Hvis samtlige aktier er afhændet til et ikke koncernforbundet selskab, kan genbeskatning kun ske efter stk. 3.

Eksempel på virkningerne af den samtidige anvendelse af LL § 33 E stk. 3 og 4.

Et moderselskab (M) og dets udenlandske helejede datterselskab (D) stiftes 1. januar 1995. M sælger 60 pct. af aktierne i D i indkomståret 1998. Selskaberne var indtil afhændelsen af aktierne sambeskattede. Det sidste år under sambeskatning er således indkomståret 1997.

Oversigt over underskud i D, udloddet udbytte fra D og aktieavancer i perioden 1995 - 1999:

	Underskud (D)	Udbytte (M)	Avance
1995	0	0	0
1996	-200	-	-
1997	-180	100	-
1998	-	40	100
1999	-	40	-

Alle underskud i D har kunnet anvendes til modregning i sambeskatningsindkomsten. M har modtaget alle udbytter skattefrit, jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 2. Fortjenesten i 1998 vedrører salget af aktieandelen på 60 pct. Aktieandelen er skattefri efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven.

Ved ophør af virksomhed og salg til handelsværdi af aktiver, der var i behold hos D ved udløbet af 1997 kunne M have opnået en fortjeneste på i alt 100.

Genbeskatning af underskud efter LL § 33 E, stk. 3:

I forbindelse med ophør af sambeskatningen genbeskattes i 1998 200, svarende til den fortjeneste M kunne have opnået, med tillæg af M's udbytte for 1997.

Herefter resterer fortsat 180 til genbeskatning.

Da genbeskatningssaldoen ikke fuldt ud kunne beskattes i forbindelse med ophøret af sambeskatningen, jf. LL § 33 E, stk.3, skal der herefter ske beskatning i takt med at der udloddes udbytte til moderselskabet og realiseres aktieavancer.

M modtager i 1998 dels et skattefrit udbytte på 40 og opnår en skattefri aktieavance på 100. I 1998 medregnes således 140 ved opgørelsen af M's skattepligtige indkomst.

I 1999 modtager M ligeledes et skattefrit udbytte på 40, hvorfor der i 1999 medregnes 40 ved opgørelsen af M's skattepligtige indkomst. Der er herefter sket fuld beskatning af genbeskatningssaldoen på i alt 380.

S. D.5.5 Genvunden kontrol inden for 5 år

Som LL § 33 E, stk. 5 er indsat en bestemmelse, hvorefter underskud, der ikke er genbeskattet efter stykkerne 3 og 4, medregnes ved opgørelsen af moderselskabets skattepligtige indkomst, hvis moderselskabet alene eller sammen med koncernforbundne selskaber m.v. inden 5 år efter ophøret af sambeskatningen genvinder kontrol med det af sambeskatningen udtrådte selskab.

S. D.5.6 Fraflytning

Hvis moderselskabet ophører med at være skattepligtigt efter SEL § 1, eller hvis det i henhold til bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver anset for hjemmehørende i en fremmed stat, medregnes

Moderselskabet ophører med at være skattepligtig efter SEL § 1 hvis det likvideres eller hvis selskabets ledelse flyttes til udlandet (uden at selskabet er indregistreret i Danmark). Hvis der er tale om et dansk indregistreret selskab, der flytter ledelsens sæde til udlandet, og som bliver anset for hjemmehørende i det pågældende udland efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten med dette land, vil der tilsvarende udløses en genbeskatning. Genbeskatningen omfatter genbeskatningssaldi vedr. selskaber, der frem til fraflytningen var omfattet af sambeskatningen og restgenbeskatningssaldi vedrørende selskaber, der tidligere er udtrådt af sambeskatningen.

Hvis moderselskabet imidlertid ikke længere (direkte eller indirekte) ejer aktier i det selskab, som restgenbeskatningssaldoen vedrører, anses denne dog for bortfaldet.

S. D.5.7 Fusion

LL § 33 E, stk. 7 og stk. 8 omhandler fusion.

Ifølge LL § 33 E, stk. 7 skal der ikke ske genbeskatning, når et moderselskab fusionerer (uden at være det modtagende selskab), forudsat at det modtagende selskab er hjemmehørende her i landet og det udenlandske datterselskab efter fusionen er omfattet af sambeskatning efter SEL § 31.

I stedet overføres genbeskatningssaldoen på det udenlandske datterselskab til det modtagende selskab, der således efter fusionen er moderselskab i relation til LL § 33E.

Eksempel:

Et moderselskab (M), der er hjemmehørende i Danmark, har i en anden stat (A) et sambeskattet datterselskab (D). M fusionerer med et andet selskab (C), der er hjemmehørende i Danmark. C er det modtagende selskab og selskabet i stat A er fremdeles omfattet af sambeskatning efter SEL § 31.

Der skal ikke i dette tilfælde ske genbeskatning, men genbeskatningssaldoen overføres til det modtagende selskab.

Efter LL § 33 E, stk. 8 skal der ikke ske genbeskatning, hvis to datterselskaber fusionerer og underskud fra det ophørende selskab efter udenlandske regler kan overføres til det modtagende selskab. I stedet overføres moderselskabets genbeskatningssaldo på det ophørende selskab til det modtagende selskab.

Eksempel:

Et dansk moderselskab (M) er sambeskattet med to datterselskaber (D1 og D2) i en fremmed stat. D1 og D2 fusionerer med D2 som det modtagende selskab. D1´s underskud kan overføres til D2 efter de regler, der gælder i den pågældende fremmede stat. Der skal i dette tilfælde ikke ske genbeskatning, men genbeskatningssaldoen i D1 overføres til D2.

S. D.5.8 Genbeskatning efter indtræden af dansk skattepligt

I LL § 33 E, stk. 9 er indsat en bestemmelse, der vedrører den situation, hvor udenlandske datterselskaber er blevet danske som følge af, at ledelsens sæde er flyttet til Danmark, jf. SEL § 1, stk. 6. Da LL § 33 E ikke finder anvendelse på danske selskaber, har det, for at hindre omgåelse, været nødvendigt at bestemme, at genbeskatningsreglerne i stykkerne 1-8 også finder anvendelse på sambeskattede danske datterselskaber, der har været hjemmehørende i udlandet.

Der henvises til pkt. 6.5 i cirk. nr 82 af 29. maj 1997 om international beskatning og især til pkt. 6.5.4., der indeholder regler om ikrafttræden og overgangsregler.

S. E Skatteberegning

S. E.1 Almindelige regler

S. E.1.1 Skatteprocenter

Indkomstskatten for selskaber, foreninger og fonde, der omfattes af SEL § 1, stk. 1, eller § 2 eller FBL § 1, udgør i almindelighed 32 pct. af den skattepligtige indkomst.

Dog udgør indkomstskatten for andelsforeninger, hvis indkomst opgøres som en procent af foreningens formue, 14,3 pct.

For indkomst, der er omfattet af SEL § 32 udgør skatten 32 pct., men det er samtidig bestemt, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, der skal beskattes med 14,3 pct., ikke skal medregnes den del af andelsforeningens formue, som består af aktier i selskaber, der er omfattet af SEL § 32, jf. SEL § 19.

Skattepligtig formuetilvækst som nævnt i SEL § 5 B, stk. 4, beskattes med 50 pct.

Indkomstskatten er proportional. Det skattepligtige beløb nedrundes inden beregningen til det nærmeste med 100 kr. delelige beløb, jf. SEL § 22.

Af udbytter og afståelsessummer, der er skattepligtige efter SEL § 2, stk.1, litra c, herunder udbytter mv., der tilgår et fast driftssted her i landet, svares en endelig skat på 25 pct. af hele udbyttet eller afståelsessummen.

Skattepligten omfatter ikke udbytte, som oppebæres af et selskab m.v. (moderselskabet), der ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab (datterselskabet) i en sammenhængende periode på mindst et år, inden for hvilken periode udbytteudlodningstidspunktet skal ligge. Det er en betingelse, at datterselskabet er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 2 i direktiv 90/435/EØF.

Denne skat indeholdes efter KSL § 65 eller betales i henhold til KSL § 65 A, stk. 1. Royaltyindtægter, der er omfattet af SEL § 2, stk. 1, litra g, beskattes med en endelig skat på 30 pct.

For aktieselskaber og lignende selskaber, sparekasser, gensidige forsikringsforeninger, realkreditinstitutter samt fonde m.v. er udbytte fra danske og udenlandske datterselskaber skattefri, medmindre udbyttet vedrører aktier, som nævnt i ABL § 2a, jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 2 og FBL § 10, stk. 1.

S. E.1.2 Skattetillæg

Efter bestemmelsen i SKL § 5 skal der i tilfælde af manglende overholdelse af selvangivelsesfristen betales et skattetillæg på 200 kr. for hver dag fristen overskrides, dog højst på 5.000 kr., jf. herom skm. cirk. af 22. okt. 1996.

Hvor særlige omstændigheder taler derfor, kan de skatteansættende myndigheder helt eller delvis fritage for skattetillægget. Der er klageadgang til den lokale told- og skatteregion, når en kommunal skattemyndighed har truffet afgørelse i 1. instans. Såfremt afgørelsen er truffet af en told- og skatteregion i 1. instans, skal påklage ske til TSS. Der henvises til §§ 11 og 12 i skm.bek. nr. 565 af 2. juli 1999 (sagsudlægningsbek.).

Skattetillægget anses ikke for en del af indkomstskatten og medtages ikke i efterfølgende lempelsesberegninger, der har relation til ophævelse af dobbeltbeskatning, jf. § 1, nr. 15 i lov nr. 180 af 23. nov. 1995.

S. E.2 Skattenedsættelser

De ovenfor under S.E.1. omtalte indkomstskatter kan nedsættes, hvis der foreligger et eller flere af følgende forhold:

1. Indtægt ved virksomhed i udlandet (udlandslempelse), jf. SEL § 17, stk. 2, i lovbek. nr. 873 af 23. okt. 1992 og note 2 i lovbek. nr. 922 af 21. okt. 1996.
2. Skatter betalt i udlandet (DBO og/eller LL § 33).
3.

Bevillingsmæssig eftergivelse af en del af den skat, der falder på indkomsten af udbytter fra selskaber, hvis aktier er omfattet af ABL § 2 a, jf. SEL § 17, stk. 2.

Om rækkefølgen for beregningen, se S.E.3.

S. E.2.1 Udlandslempelse

Denne lempelse indrømmes i henhold til den dagældende SEL § 17, stk. 2, kun aktieselskaber, anpartsselskaber og andre selskaber (SEL § 1, stk. 1, nr. 1 og 2), sparekasser (SEL § 1, stk. 1, nr. 2 a), brugsforeninger (SEL § 1, stk. 1, nr. 3 a), selskabsbeskattede andelsforeninger (SEL § 1, stk. 1, nr. 4), jf. note 15 i lovbek. nr. 769 af 19. sept. 1995, gensidige forsikringsforeninger og realkreditinstitutter (SEL § 1, stk. 1, nr. 5 og 5b) samt fonde og visse foreninger (FBL § 1).

Udlandslempelsen er ophævet ved lov nr. 486 af 30. juni 1993. Loven har virkning fra indkomståret 1994. Lempelsen aftrappes over en årrække med fuldstændig bortfald fra og med år 2000.

Lempelsen forudsætter, at selskabet kan godtgøre, at en vis del af den skattepligtige indkomst hidrører fra virksomhed i udlandet. Bevisbyrden herfor påhviler altså selskabet. Oplysningen om den udenlandske indkomst indsendes samtidig med selvangivelsen, eventuelt ved en påtegning på denne, jf. endvidere SD's rev.medd. 1985-1 af 25. juli 1985 om dokumentation for virksomheden i udlandet.

S. E.2.1.1 Virksomhed i udlandet

	Skattelovgivningen har siden 1903 haft lovbestemmelser, der har åbnet mulighed for, at selskaber kan opnå skattenedsættelse for virksomhed i udlandet.
Udland	Udland omfatter alle områder uden for dansk land- og søterritorium. Færøerne og Grønland henregnes ifølge lovbestemmelsen ikke til udland i denne forbindelse. Den lempelsesberettigede indtægt skal i sin helhed hidrøre fra virksomhed i udlandet (ØLD 18. marts 1969, U.f.R. 1971.187).
Virksomhed	En generel rettesnor for, om betingelserne for nedsættelse i relation til begrebet virksomhed i udlandet er opfyldt, kan udledes af reglerne i SEL § 2, stk. 1, litra a og b om udenlandske selskabers skattepligt ved virksomhed udøvet her i landet. Hvis et udenlandsk selskab ville være skattepligtig her i landet af en vis virksomhed, vil en tilsvarende virksomhed udøvet af et dansk selskab i udlandet i almindelighed falde ind under lempelsesbestemmelsen. Det er uden betydning, om der i udlandet er betalt skat af den pågældende virksomhed. Der indrømmes lempelse uden hensyn til en eventuel udenlandsk beskatning, dog findes der indtægter, f.eks. rente-, udbytte- og licensindtægter, der beskattes i udlandet, men som ikke berettiger til lempelsen. Som hovedregel kan det derfor fastslås, at selskaber er berettiget til lempelse for virksomhed i udlandet, såfremt denne udøves fra et fast driftssted i udlandet - f.eks. filial, butik, fabrik med en ledelse udstyret med en vis selvstændighed. Det gælder også for virksomhed, som kontinuerligt udføres af en kvalificeret agent, dvs. en agent, der har fuldmagt til at indgå aftaler på selskabets vegne vedrørende dettes forretningsområde, og som handler på selskabets og ikke på egne vegne. Det er i den forbindelse uden betydning, at agenten forhandler andre varer end selskabets, og i sådanne tilfælde evt. optræder som uafhængig agent for andre hvervgivere. Told Skat Nyt 1992.8.237 (LSR) (TfS 1992,215). Der blev derimod lagt vægt på, at agenten havde fuldmagt til at indgå bindende aftaler for selskabet, at agenten havde en kontinuerlig arbejdsforpligtelse, at agenten aflønnedes med provision af udført salg, at agenten selv tilrettelagde sit arbejde, og at driftsherrerisikoen skulle bæres af selskabet. (BF) Told Skat Nyt 1993.5.219 (TfS 1993,102) og 1993.18.837 (TfS 1993,454). Se endvidere TfS 1997,713. Leje- og forpagtningsindtægter af fast ejendom og landbrugs- og skovdrift i udlandet berettiger til udlandslempelse. Et selskab, der drev virksomhed med udlejning af arbejdskraft inden

Lempelse for virksomhed i udlandet vil almindeligvis også kunne opnås i følgende tilfælde:

indtægt i udenlandske sambeskattede selskaber,

skibs- og luftfart mellem udenlandske havne,

medejerskab i et interessentskab, kommanditselskab, rederi eller et lignende foretagende i udlandet,

entreprenørarbejder i udlandet af en vis varighed og fast karakter, se f.eks. LOSR 1938.74,

eksportvognmandskørsel mellem udenlandske destinationer, jf. LSR 1979.90. Selskaber, der dokumenterer, at deres kørsel mellem udenlandske destinationer er baseret på de såkaldte EU-tilladelser eller CEMT-tilladelser, kan uden videre anses for at opfylde betingelserne for at drive virksomhed i udlandet.

bjærgningsvirksomhed, som udføres udenfor dansk søterritorium.

I følgende tilfælde blev selskabet anset for berettiget til udlandslempelse selv om, der ikke forelå fast driftssted:

Skat 1986.12.337. (HRD).

Skat 1987.5.346.

Indtægter, der ikke berettiger til nedsættelse

Visse indtægter fra udlandet, som tilflyder danske selskaber, berettiger ikke til nedsættelse for virksomhed i udlandet, jf. nedenfor.

Dette gælder indtægt ved almindelig eksportvirksomhed samt renteindtægter, (bortset fra renter af nødvendig driftskapital), udbytter (LSR 1941.78), licenser (LOSR 1933.25), patenter, provisioner og honorarer.

Et selskab, som var sambeskattet med et udenlandsk datterselskab, hvis eneste indtægt var renter og udbytter, blev således ikke anset for berettiget til nedsættelsen, R.R. 1981.216 SM og SO 1981.132.

En dansk banks udenlandske filials virksomhed ved långivning til såvel udenlandske som danske kunder anses dog som virksomhed i udlandet og er omfattet af SEL § 17, stk. 2. Ved beregningen af lempelsen, skal der ikke ske nedsættelse af filialens samlede nettoindtægt, selvom der i nettoindtægten indgår indtægter som kan henføres til udlånsforretninger med filialens danske kunder. skd. 72.81. Afgørelsen havde baggrund i bl.a. de dagældende danske valutabestemmelser, jf. Skatteministerens svar på spørgsmål fra Folketingets Skatteudvalg, TfS 1991.42.925.

Landsskatteretten har statueret - LSR 1978.92 - at avance ved salg af et skib, som alene havde været benyttet i en udlandsvirksomhed, ikke giver ret til skattenedsættelse for virksomhed i udlandet, da lovbestemmelsens begreber *»virksomhed«* og *»nettoindtægt«* alene kan forbindes med opgørelse af løbende driftsindtægt med fradrag af driftsomkostninger.

Endvidere vil der ikke kunne gives nedsættelse for indtægter fra virksomhed ved:

andel i overskud fra en udenlandsk virksomhed, hvortil det danske selskab ikke har et ejerforhold,

udsendte repræsentanter med henblik på tilvejebringelse af salgskontrakter,

montører, der udsendes for at arbejde med igangsætning eller reparation af leverede maskiner og anlæg.

Charterindtægter

Et selskab, hvis eneste indkomstgrundlag var udlejning af luftfartøjer til udenlandske virksomheder, der selv afholdt samtlige driftsudgifter, er ikke anset for berettiget til nedsættelsen. Det samme gælder rederier, som har bortchartret skibe på bare-boatcharter. Derimod berettiger charterindtægter fra time-chartrede skibe til nedsættelsen, i det omfang skibene transporterer personer eller gods mellem udenlandske havne.

Investeringstilskud

Et investeringstilskud, som et selskab modtog fra den tyske stat i forbindelse med opførelse af en fabriksbygning, berettigede ikke til nedsættelsen, idet tilskuddet ikke blev anset for at vedrøre opgørelsen af nettoindtægten fra udlandet, men for at have relation til selskabets anlægssfære. TOLD* SKAT Nyt 1992.12.347 (LSR) (TfS 1992,320).

Eksempler, hvor der ikke er anset at foreligge virksomhed i udlandet

Som eksempler fra praksis, hvor der ikke er anset at foreligge virksomhed i udlandet, kan nævnes:

I LOSR 1938.71 blev fradrag for virksomhed i udlandet ikke anerkendt for et aktieselskab, der drev virksomhed i udlandet gennem en provisionslønnet generalagent, der optog ordrer på selskabets ordresedler og indsendte disse til selskabet her i landet, som effektuerede ordrerne direkte til kunderne og bar ansvaret for eventuelle mangler ved det leverede.

I LSR 1943.10 blev et forsikringsaktieselskab, der bl.a. drev genforsikringsvirksomhed i Frankrig, ikke anset berettiget til fradrag for virksomhed i udlandet, da selskabets repræsentant i Frankrig ikke havde kompetence til at afslutte og underskrive genforsikringskontrakterne.

I LSR 1952.101 blev et handelsaktieselskab, hvis virksomhed udelukkende bestod i salg til udlandet, ikke anset berettiget til fradrag for virksomhed i udlandet. Selskabets faste i London bosiddende agent var kun ved ordreoptagelse bemyndiget til at tegne selskabet, mens den bestemmende myndighed lå hos selskabets herværende ledelse.

I LSR 1968.90 fandtes udlejningsvirksomhed i udlandet ikke at berettige til fradrag for virksomhed i udlandet, idet den endelige bestemmende myndighed havde ligget hos den her i landet værende ledelse.

I LSR 1972.7 ansås et aktieselskab, der havde agenter i Norge, Sverige og Tyskland, ikke berettiget til fradrag for virksomhed i udlandet. Agenten i Tyskland havde til stadighed et selskabet tilhørende lager af usolgte varer. Agenterne kunne i alle tilfælde forhandle sig frem til priser, og selskabet var bundet af de af agenterne indgåede aftaler, selvom disse skulle vise sig tabgivende. Langt den overvejende del af levering og fakturering skete imidlertid direkte fra selskabets domicil i Danmark, ligesom betalingen fra kunderne for langt den overvejende dels vedkommende skete direkte til selskabets domicil i Danmark.

I LSR 1973.2 fandtes et selskabs udlejning af boreudstyr, hvilket var dets eneste grundlag for indtægtserhvervelse, ikke at indebære, at indtægten kunne danne grundlag for skattenedsættelse for virksomhed i udlandet. Selskabet blev stiftet af det amerikanske moderselskab, der ejede det meste af aktiekapitalen. Selskabet udlejede sit olieboringsudstyr til det amerikanske moderselskab for en fast månedlig leje, og selve driften skulle foregå for moderselskabets regning og risiko. Boreudstyret havde udelukkende været i brug uden for dansk territorialfarvand.

I LSR 1984.101 var det oplyst, at et selskab drev virksomhed med udlejning af dampanlæg, og at en betydelig del af selskabets indtægt hidrørte fra Norge, hvor nogle af selskabets dampanlæg havde været i arbejde, hovedsageligt på olieboreplatforme. Arbejdet havde bl.a. bestået i, at man med dampanlæggene havde renset rørledninger og tanke for olie og gasser mv.

LSR fandt, at selskabet efter det oplyste kun i meget begrænset omfang selv havde udøvet faktisk virksomhed i Norge, og da kun ved medarbejdere, der ikke havde indgået aftaler på selskabets vegne. LSR fandt endvidere, at et norsk selskab, der efter det oplyste handlede i eget navn, fandtes at have en sådan selvstændig stilling i forhold til det danske selskab, at den af det norske selskab drevne virksomhed med udleje af dampanlæg i Norge måtte anses for virksomhed, udøvet af det norske og ikke af det danske selskab. Dettes virksomhed med udleje af dampanlæggene til det norske selskab måtte herefter anses for udlejningsvirksomhed, udøvet fra Danmark således, at der ikke var grundlag for udlandslempelse.

I LSR 1974.4 fandt retten ikke grundlag for at anse et aktieselskabs aktivitet i forbindelse med produktion i Frankrig af en bestemt slags ost som en af selskabet dreven virksomhed og fandt derfor ikke grundlag for nedsættelse for virksomhed i udlandet.

Et selskab, der drev befragtning, blev ikke anset for berettiget til lempelse efter SEL § 17, stk. 2, idet der alene var tale om genbefragtning, mens det var et andet rederi, der stod for transporten, Skat 1988.7.406 (TfS 1988,409).

Et selskab ydede rådgivning i forbindelse med etablering af et holdingselskab i Holland for en svensk koncern. Arbejdet blev hovedsageligt udført i England for amerikanske og svenske investorer med kontorer i England. Selskabet havde lokale til rådighed i England og dokumenterne blev opbevaret der. Aktiviteten i England blev af LSR ikke anset for virksomhed i udlandet, idet det ikke havde været nødvendigt at henlægge arbejdet til England, ligesom der ikke i England var etableret nogen fysisk tilknytning til arbejdsfunktionen (TfS 1998,89).

S. E.2.1.2 Nedsættelsens størrelse

Lempelsen udgør for indkomståret 1999 1/7 af halvdelen af den skat, som forholdsmæssigt kan henføres til den del af indkomsten, der hidrører fra virksomhed i udlandet. Lempelsen beregnes som hovedregel efter følgende brøk:

$$\frac{1 \text{ x udlandsindtægt x skat (32 pct.)}}{7 \text{ x } 2 \text{ x skattepligtig indkomst}}$$

Hvis indtægten fra virksomhed i udlandet overstiger den skattepligtige indkomst, kan denne indtægt ikke tages i betragtning i nævnte brøk med et større beløb end den skattepligtige indkomst. Lempelsen kan således højst andrage 1/7 af halvdelen af det beregnede skattebeløb.

Nettoindtægt

Den lempelsesberettigende udlandsindtægt er alene nettoindtægten fra virksomhed i udlandet opgjort efter danske skatteregler. Der er dog tillagt LR bemyndigelse til at tillade udlandsindtægten opgjort på anden måde, når det er forbundet med betydelige vanskeligheder at opgøre virksomhedens nettoindtægt.

Rederier

For rederier anses skibsfart mellem udenlandske havne for indkomst, som hidrører fra virksomhed i udlandet. Den udenlandske nettoindtægt ved skibsfart tillades opgjort som en andel af den samlede nettoindtægt ved skibsfart, beregnet som den indsejlede bruttofragt fra udlandet i forhold til den samlede bruttofragt.

Udlandslempelsen beregnes af erhvervsmæssig virksomhed, der drives i udlandet, og hertil henregnes ikke selskabets finansielle indtægter og udgifter generelt, men alene de renteindtægter og renteudgifter, som vedrører den udenlandske aktivitet, med mindre der er tale om banker og lignende virksomheder.

Det beror således på en lang række vurderinger af den konkrete finansiering og finansieringsbehov, om den finansielle indtægt henhører til den inden- eller udenlandske aktivitet. LR har derfor fastlagt følgende beregningsprincipper for rederiaktieselskaber.

Nettofinansieringen opgøres på følgende måde:

Til nettofinansieringen medregnes :

Skattepligtige renteindtægter.

Fradragsberettigede renteudgifter, herunder beløb, der henføres til LL § 8, stk. 3, uanset formål eller eventuel sikkerhedsstillelse.

Skattepligtige avancer og tab vedrørende fordringer og gæld på finansområdet (obligationsavancer mv.).

Skattepligtige valutakursavancer og fradragsberettigede valutakurstab vedrørende låneforhold (balancemæssig agio).

Skattepligtige avancer og tab vedrørende terminskontrakter mv. på finansområdet (valuta mv.).

Dette gælder dog ikke, hvis beløbene ifølge punkterne 1-3 samlet udviser en nettoindtægt, idet denne skal henføres til indenlandsk virksomhed. I dette tilfælde fordeles kun punkterne 4-5 på de enkelte aktiviteter.

Fordelingsgrundlaget:

Fordelingsgrundlaget vil være de ikke rentebærende aktiver og passiver, som kan henføres til aktiviteterne. De rentebærende aktiver og passiver fordeles ikke. Det samme gælder kasse, bank, giro og øvrige likvider, uanset om de er rentebærende eller ikke, da de vedrører aktiviteterne generelt. Da også hensættelserne til skat og udbytte er af generel karakter, holdes de ligeledes uden for fordelingsgrundlaget.

De ikke rentebærende aktiver og passiver henføres til aktiviteterne med de værdier, hvormed de indgår i balancen (regnskabsmæssige værdier), idet disse værdier dels på grund af regnskabslovgivningen og dels på grund af skattereglernes fleksibilitet med hensyn til afskrivninger må antages at give bedre udtryk for finansieringsbehovet end de skattemæssige værdier.

Den skattepligtige indkomst fordeles først på aktiviteterne, og dernæst kan hver aktivitets resultat fordeles på indland og udland efter det kriterium, der er relevant for hver aktivitet (fragtindtægt etc.).

Skematisk vil fordelingen se således ud:

Fordeling på

Aktivitet	Resultat	Indland	Udland
Skibsfart	x	x	x
Drillingvirksomhed	x	x	x
Filialvirksomhed	x	x	x
Anden virksomhed	x	x	x
Danske udlejningsejendomme	x	x	
Aktier mv.	x	x	
Skattepligtig indkomst	x	x	x

Det pointeres, at følgende poster ikke medregnes til nettofinansieringen.

Aktieudbytter, idet disse anses for en delaktivitet, der ikke berettiger til udlandslempelse.

Avancer og tab vedrørende aktier mv..

Valutakursavancer og -tab vedrørende bankindskud og agenter (driftsmæssig agio), der som hidtil medregnes til driftsresultatet.

Tab på debitorer (kredittab), der som hidtil medregnes til driftsresultatet.

Avancer og tab vedrørende terminskontrakter mv. uden for finansområdet (køb af bunkers etc.).

Renter og agio ifølge selvstændigt filialregnskab, når den udenlandske filial har selvstændig cash-flow, hvorfor beløbene direkte kan henføres til filialen og dermed udland.

Told Skat Nyt 1992.8.251 (TfS 1992,233).

Eksportvognmænds lempelsesberettigede udlandsindkomst er kørsel mellem udenlandske destinationer. Ifølge LR afgørelser skal denne indkomst opgøres konkret i videst muligt omfang. Anden virksomhed end transportvirksomhed opgøres særskilt.

I en konkret sag tillod LR, at lempelsesberettigede indkomst blev opgjort således:

Samlet omsætning for vogntog, der kører tredjelandskørsel		500.000 kr.
Direkte omkostninger for samme vogntog:		
a. lønninger	- 200.000 kr.	
b. dieselolie	- 30.000 kr.	
c. andet	- 40.000 kr.	- 270.000 kr.
Dækningsbidrag		230.000 kr.

Omsætning ved tredjelandskørsel x dækningsbidrag, jf. ovenfor

=

Omsætning for vogntog, der kører tredjelandskørsel

x

Indirekte eksportomkostninger x omsætning ved trejdelandskørsel - x

=

Eksportomsætning ;

Indirekte omkostninger vedrørerende transportvirksomhed x omsætning ved tredjelandskørsel - x

Samlet omsætning

Lempelsesberettiget indkomst x

Ved opgørelsen af nettoindtægten skal denne belastes med de udgifter, som direkte kan henføres til virksomheden i udlandet samt med den andel af de af det danske selskab faktisk afholdte generalomkostninger, der kan henføres til den pågældende udlandsvirksomhed. I mangel af regnskabsmæssig dokumentation ansættes denne andel efter et skøn. I LSR 1965.93 og 94 fandtes generalomkostningerne for forsikringsselskaber i mangel af egentlig dokumentation passende at kunne ansættes som 1/2 pct. af præmieindtægten fra udenlandsk genforsikringsvirksomhed og 1 pct. af præmieindtægten fra direkte forsikringstegning.

Er der tale om indtægter fra flere lande, opgøres nettoindtægten under ét, LSR 1965.92, dvs., at der ikke kan gives lempelse, når de negative indtægter er lig med eller overstiger de positive.

Det er uden betydning for lempelsen, om der er betalt skat af indtægten i udlandet. Men er der betalt skat af indtægten i udlandet, opgøres nettoindtægten uden fradrag af skattebeløbet. Ved skatteberegningen gives der nedsættelse både for virksomhed i udlandet og efter DBO'en med det pågældende land eller efter bestemmelsen i LL § 33, idet man først beregner nedsættelsen for virksomhed i udlandet, og skatten efter denne nedsættelse indgår derefter i beregningen af nedsættelsen efter overenskomsten/LL § 33 (eksempel 1 nedenfor under S.E.3).

Fremførsel af underskud

	Dansk indkomst	Udenlandsk indkomst	Underskud modregnet efter LL § 15	Samlet indkomst
År 1	- 100.000 kr.	- 300.000 kr.	0 kr.	- 400.000 kr.
År 2	400.000 kr.	200.000 kr.	400.000 kr.	200.000 kr.
År 3	400.000 kr.	100.000 kr.	0 kr.	500.000 kr.

Indkomsten i udlandet vedrører samme kilde i år 1, 2 og 3.

Underskuddet fra år 1 skal primært modregnes i dansk indkomst, således at der for år 2 kan beregnes udlandslempelse for hele den udenlandske indkomst (200.000). Da den negative skattepligtige indkomst fra år 1 kan rummes i den skattepligtige indkomst for år 2, påvirkes indkomsten og skatteberegningen for år 3 ikke af den negative indkomst i år 1. Om genbeskatning af underskud jf. LL § 33 D og E, se SD 5. og SC 7.

indkomst	
Skat	Det i tælleren anførte skattebeløb er skatten uden tillæg i henhold til SKL §5, se herved ovenfor under S.E.1.2. Den skat, der fremkommer efter fradraget med den beregnede lempelse for virksomhed i udlandet, hviler på såvel den udenlandske som den danske indkomst, hvilket er ensbetydende med en nedsættelse af den effektive skatteprocent. Den effektive skatteprocent kan dog ikke blive lavere end 32 - 1/7 af 16, dvs. lidt under 30 pct.

S. E.2.2 Nedsættelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomster og LL § 33

Disse nedsættelser kan forekomme for samtlige de i SEL § 1 og FBL § 1 nævnte selskaber, foreninger og fonde mv. Færøerne og Grønland betragtes som udland i denne forbindelse.

Reglerne praktiseres ved ligningen og skal af ligningsmyndighederne bringes til anvendelse uden ansøgning, såfremt det af selvangivelsen eller bilag fremgår, at den selvangivne indkomst indeholder indtægter fra udlandet. Dokumentation for den heraf i udlandet betalte skat må være vedlagt, når denne skat kan danne overgrænsen for nedsættelsen (creditreglen).

Om samspil mellem dansk og udenlandsk skattesystem, jf. D.D.1.2.

S. E.2.2.1 Dobbeltbeskatningsoverenskomster

Bestemmelserne i overenskomsterne skal modvirke den dobbeltbeskatning, der opstår, når den samme indtægt kan beskattes både i Danmark og i et andet land efter reglerne i landenes nationale lovgivning. Anvendelse af overenskomsternes bestemmelser kan derimod ikke bevirke en højere beskatning end den, der ville være fremkommet efter den danske skattelovgivning alene. Således skal en udenlandsk indtægt, der opgjort efter danske skatteregler medfører et underskud, fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, også hvor indtægten hidrører fra et land, hvormed Danmark har en exemptionsoverenskomst. Overenskomsterne er således uden virkning, når dobbeltbeskatning ikke foreligger.

Underskud fra et fast driftssted eller en fast ejendom i et exemptionsland kan i henhold til LL § 33 D, stk. 3, ikke modregnes i den danske indkomstopgørelse i det omfang, underskuddet modsvares af et overskud eller en fortjeneste i det faste driftssted/den faste ejendom fra tidligere indkomstår. Hvis et beløb svarende til det tidligere overskud helt eller delvist er medregnet ved indkomstopgørelsen i Danmark i forbindelse med en genbeskatning efter LL § 33 D, stk. 2, reducerer dette overskud ikke adgangen til at medregne senere underskud i den danske indkomstopgørelse. Med lov nr. 487 af 12. juni 1996 er LL § 33 D ændret med henblik på at sikre fuld genbeskatning ved afhændelse til koncernforbundne selskaber eller fraflytning. Den ændrede bestemmelse har virkning for underskud for indkomstår, der påbegyndes efter den 6. dec. 1995. Om genbeskatning af underskud, se nærmere foran pkt. S.C.7.

Ved overenskomsterne er der truffet aftale mellem Danmark og vedkommende udenlandske stat om, hvilket land der skal have ret til at oppebære skatten af den i kildelandet fremkomne indtægt.

I nærværende afsnit omtales reglerne, når Danmark i henhold til en DBO har givet helt eller delvis afkald på beskatningen.

Afkaldet medfører en reduktion af den skat, som ville være blevet opkrævet, såfremt alene de danske skatteregler skulle følges. Metoden for skattenedsættelse afhænger af det princip, som den pågældende overenskomst bygger på. Der kan være tale om dels exemptionsprincippet og dels creditprincippet. Om indholdet af disse principper og deres indflydelse på indkomstopgørelsen henvises til D.C. 3, samt nedenfor pkt. 2.2.2.1 og 2.2.2.2.

S. E.2.2.2 Nedsættelsens størrelse

Størrelsen af den danske skat, der kan henføres til den fra udlandet medregnede indkomst, udregnes efter følgende brøk, uanset om exemptions- eller creditprincippet skal anvendes:

udlandsindkomst x skat

skattepligtig indkomst

Udlandsindkomsten opgøres efter nettoprincippet, jf. LL § 33 F. Om fortolkningsspørgsmål henvises til svar til Folketingets Skatteudvalg, Told Skat Nyt 1993.21.913.

Endvidere henvises til D.C.3.3.

Omfatter udlandsindkomsten udbytte, skal en evt. skattegodtgørelse af dette udbytte medregnes.

Hvis aktieudbytte modtaget fra udlandet er skattefrit efter SEL § 13,

stk. 1, nr. 2

, er lempelse efter en DBO udelukket.

Hvis der fra samme fremmede stat er flere sambeskattede selskaber, hvoraf nogle giver overskud og andre underskud, skal lempelsen beregnes på grundlag af selskabernes samlede nettoindkomst.

Ved beregningen af lempelsen sker afrunding opad til nærmeste hele kronebeløb uanset ørebeløbets størrelse.

Skattepligtig indkomst	For selskabers vedkommende forudsættes det i skd.cirk. af 7. nov. 1988 til SEL pkt. 70, at udenlandske indtægter skal medregnes i den skattepligtige indkomst, uanset om de er oppebåret i et land, hvormed Danmark har indgået en overenskomst, der bygger på exemptionsprincippet efter gammel metode. Det er desuden nødvendigt, at den udenlandske indtægt medregnes i den skattepligtige indkomst, hvis indtægten er af en sådan art, at den berettiger til nedsættelse for virksomhed i udlandet , se ovenfor under S.E.2.1. Ved beregningen af lempelsen skal anvendes selskabets samlede indkomst (og ikke kun summen af samtlige positive komponenter), uanset om der i den samlede indkomst indgår negative komponenter, LSR 1976.99.
Skat	Det i brøkens tæller anførte skattebeløb er skatten reduceret med eventuel nedsættelse for virksomhed i udlandet uden forhøjelse med eventuelt tillæg i henhold til SKL § 5.

S. E.2.2.2.1 Exemptionsmetoden

Såfremt den udenlandske indtægt hidrører fra et land, hvor den indgåede overenskomst hviler på exemptionsprincippet, skal skatten nedsættes med den efter ovennævnte brøk udregnede skatteandel. Dette gælder uanset, at den i kildelandet pålignede skat er mindre end den danske skatteandel, eller om kildelandet på grund af bestemmelser i sin nationale lovgivning undlader beskatning (eksempel 1 nedenfor under S.E.3).

Såfremt der foreligger indtægter fra flere kilder i en fremmed stat, vil lempelsen være at beregne på grundlag af nettoindtægten fra denne stat, dvs. efter fradrag af eventuelle negative driftsresultater eller negative kapitalindtægter.

Det må her bemærkes, at varelagerlovens § 3 indeholder begrænsninger i adgangen til at foretage nedskrivning på udenlandske varelagre, når nedskrivningen medfører underskud i den udenlandske indkomst. Der henvises til E.B.2.6.1.6.

S. E.2.2.2.2 Creditmetoden

Når den med kildelandet indgåede overenskomst hviler på creditprincippet, skal den efter ovennævnte brøk udregnede danske skat af udlandsindtægten sammenholdes med den i vedkommende land pålignede skat af samme indtægt. Nedsættelsen af den danske skat udgør det mindste af de sammenholdte skattebeløb (eksempel 2 nedenfor under S.E.3).

I overenskomster efter creditprincippet kan der være truffet aftale om grænser for størrelsen af det skattebeløb, som kildelandet må opkræve af indtægter fra visse kilder, som f.eks. af aktieudbytter. Skattenedsættelsen her i landet kan i sådanne tilfælde ikke overstige det beløb, som udlandet har ubetinget krav på at beholde, jf. bestemmelsen i LL § 33, stk. 2.

Den eventuelt herudover i udlandet betalte skat må den skattepligtige selv kræve tilbagebetalt af vedkommende lands skattemyndighed.

Vedrørende lempelse for skat betalt af en i udlandet beliggende filial til tredjeland henvises til D.C.1.

Normalt må den skattepligtige fremlægge dokumentation i form af skattebilletter el.lign. for størrelsen af den i udlandet betalte skat. Hvis den betalte skat til udlandet ændres, f.eks. pga. regler om carry back, skal der ske en omberegning af lempelsen.

Matching credit	Nogle lande, f.eks. udviklingslande, som har en særlig interesse i udenlandske kapitalinvesteringer, har bestemmelser i deres interne lovgivning, hvorefter skatten i udenlandsk ejede virksomheder helt eller delvis kan bortfalde. Overenskomsten kan i sådanne tilfælde ofte indeholde en bestemmelse om, at creditlempelsen skal beregnes med hensyntagen til den skat, som den udenlandske stat ville kunne have opkrævet, hvis de pågældende lempelsesregler ikke havde eksisteret. Det er dog en forudsætning, at der foreligger attestation fra det pågældende land for den der opgjorte indkomst og den skat, der kunne have været opkrævet.
Flere lande med credit	Selv om et selskab har indtægter fra kilder i flere fremmede stater med creditoverenskomst, skal nedsættelsesbeløbet beregnes for indtægter for hvert land for sig af hensyn til sammenligningen med den udenlandske skat (eksempel 3 nedenfor under S.E.3). Endvidere skal nedsættelsen beregnes enkeltvis for forskellige indkomstarter, f.eks. erhvervsindtægter og udbytteindtægter, hvis skatten af disse i udlandet opkræves med forskellige procenter. Vedrørende lempelse for skat betalt af en i udlandet beliggende filial til tredjeland henvises til D.C.1.

S. E.2.2.3 LL § 33

Denne bestemmelse indeholder regler om skattenedsættelse efter creditprincippet, når en indtægt, der kommer til beskatning her i landet, også beskattes i udlandet, jf. D.C.1.

I tilfælde, hvor Danmark har indgået overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning med en udenlandsk stat, og overenskomsten bygger på creditprincippet, kan skattenedsættelsen ikke overstige det skattebeløb, som den udenlandske stat har ubetinget krav på at beholde, jf. bestemmelsens stk. 2.

Bestemmelsen har for selskaber og foreninger betydning for indtægter, der hidrører fra lande, hvormed Danmark ikke har indgået overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning. Desuden har reglen betydning i tilfælde, hvor overenskomsten ikke omfatter alle de udenlandske skatter, som kan sidestilles med danske indkomstskatter.

Lempelsesbrøken er den samme som omtalt under DBO, og det om brøkens enkelte komponenter nævnte gælder også i relation til LL § 33.

Ved gennemførelsen af fusionsdirektivet og moder/datterselskabsdirektivet er der indsat regler om lempelsen i forbindelse med fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver, jf. LL § 33, stk. 3 og 4. I forbindelse med fraflytningsbeskatning er der indsat regler om lempelse for hypotetisk udenlandsk skat, jf. LL § 33, stk. 5. Fuldt skattepligtige selskaber og fonde m.v. kan fra og med 1996 ved indkomstopgørelsen vælge at bortse fra underskud ved virksomhed her i landet eller i en fremmed stat. Der kan også bortses fra underskud, der er overført fra tidligere indkomstår. Der kan ses bort fra så stor en del af de samlede underskud, at den skattepligtige indkomst svarer til de samlede positive indkomster fra fremmede stater, der er omfattet af lempelse efter LL § 33 eller en creditoverenskomst, jf. LL § 33 H. Udlandslempelse kan kun beregnes på grundlag af den skattepligtige indkomst, som opgjort efter de almindelige regler, dvs. nedsat med underskuddet, jf. overgangsbestemmelsen i § 12, stk. 14 i lov nr. 487 af 12. juni 1996.

S. E.2.2.4 Kooperative virksomheder

deres formue. I princippet er der tale om en indkomstopgørelse og en indkomstskat, men den særlige måde, der anvendes ved opgørelsen, bevirker, at DBO'erne og LL § 33 ikke direkte kommer til anvendelse.

Ifølge afgørelse fra Skattedepartementet skal kooperative foreninger dog have skattenedsættelse for skatter betalt i udlandet efter principperne i LL § 33. Da denne regel forudsætter, at der har fundet beskatning sted her i landet, vil nedsættelsen i praksis være begrænset til tilfælde, hvor der i udlandet er opkrævet skat af formueafkastet, hvilket hyppigst vil sige nedsættelse ved betaling af kuponskat (udbytteskat) af aktieudbytter i udlandet.

LL § 33 er en creditregel, og til sammenholdelse med den i udlandet opkrævede skat skal man derfor udregne størrelsen af den her i landet beregnede skatteandel, som har relation til udlandsindtægten. Denne skatteandel udgør den skat, der kan henføres til den i formueopgørelsen medregnede kapitalværdi af de aktier mv., som har afkastet det i udlandet beskattede udbytte.

Som eksempel kan anføres:

En produktions- og salgsforening har en samlet formue på 20.000.000 kr., hvori er medregnet udbyttegivende udenlandske aktier med en kursværdi på 2.000.000 kr. Foreningen har udelukkende omsætning med medlemmer.

Skatteandelen af de udenlandske aktier beregnes således:

Indkomsten beregnet på grundlag af formuen (4 pct. af 20.000.000 kr., da udelukkende omsætning med medlemmer)	800.000 kr.
Skat (14,3 pct. af 800.000 kr.)	114.400 kr.
Skatteandelen af de udenlandske aktier:	11.440 kr.
2.000.000 x 114.400=	
20.000.000	

De nævnte 11.440 kr. sammenholdes med den udbytteskat, som kildelandet er berettiget til at beholde, og det mindste af de 2 beløb udgør skattenedsættelsen.

S. E.2.3 Bevillingsmæssig eftergivelse af skat, der opkræves af udbytte fra udlandet, SEL § 17, stk. 2

Udbytte af aktier, der er omfattet af ABL § 2a, og som ikke er omfattet af SEL § 13, medregnes til den skattepligtige indkomst. Det udbyttemodtagende selskab kan imidlertid efter ansøgning få eftergivet en del af skatten, såfremt betingelserne i SEL § 17, stk. 2, er opfyldt. Se om denne bestemmelse S.C.1.2.4.4.3.

S. E.2.4 Datterselskabslempelse

Bestemmelsen om datterselskabslempelse i SEL § 17, stk. 2, blev ved lov nr. 1026 af 23. dec. 1998 ophævet med virkning fra og med indkomstår, der begynder d. 1. jan. 1999 eller senere. Om denne bestemmelse henvises til LV 1998, S.E.2.3.

S. E.3 Skatteberegningseksempler

Rækkefølge ved beregningen	Skatteberegningen foretages i nedennævnte rækkefølge: Beregning af indkomstskat. Udlandslempelsen beregnes på grundlag af skatten efter pkt. 1. Skattebeløbet, der fremkommer efter nedsættelse med udlandslempelsen, danner udgangspunkt for samtlige efterfølgende beregninger. Eventuelt tillæg i henhold til SKL § 5 indgår ikke i de efterfølgende lempelsesberegninger. Lempelser i henhold til DBO - både efter exemptions- og creditprincippet - eller LL § 33. ; ;

S. E.3 Skatteberegningseksempel 1. Udlandslempelse -exemptionslempelse

Dansk indkomst	40.000 kr.
Udenlandsk exemptionsindkomst, der berettiger til	
udlandslempelse (udenlandsk skat 12.000 kr.)	60.000 kr.
Skattepligtig indkomst	100.000 kr.
Skat	32.000 kr.
1 x 60.000 x 32.000 =	
-Udlandslempelse: ; 7 x 2 x 100.000	1.457 kr.
Skat efter udlandslempelse	30.543 kr.
60.000 x 30.543=	
-Exemptionslempelse: ; ; 100.000	18.326 kr .
Skat at betale	12.217 kr.

; ; ; &nbs p; ; ;

S. E.3 Skatteberegningseksempel 2.Creditlempelse

Dansk indkomst	30.000 kr.
Udenlandsk exemptionsindkomst, der berettiger til udlandslempelse	60.000 kr.
Udenlandsk creditindkomst (udenlandsk skat 1.500 kr.)	10.000 kr.
Skattepligtig indkomst	100.000 kr.
Skat	32.000 kr.
- udlandslempelse, jf. eksempel 1	1.457kr.
Skat efter udlandslempelse	30.543 kr.
- exemptionslempelse, jf. eksempel 1	18.326 kr.
Skat efter exemptionslempelse, jf. eksempel 1	12.217 kr.

	10.000x30.543 kr.	
- Creditlempelse	100.000	3.054 kr.

Skat at betale	10.717 kr.

S. E.3 Skatteberegningseksempel 3. Flere lande med credit

Dansk indkomst		80.000 kr.
Creditindkomst fra land A (udenlandsk skat 12.000 kr.)		20.000 kr.
Creditindkomst fra land B (udenlandsk skat 2.000 kr.)		10.000 kr.
Skattepligtig indkomst		110.000 kr.
Skat		35.200 kr.
	20.000x35.200	
-Creditlempelse A:	110.000	6.400 kr.
(da dette beløb er lavere end uden-		
landsk skat 12.000 kr.)		
	10.000x35.200	
-Creditlempelse B:	110.000 =	3.200 kr.
dog højst udenlandsk skat		2.000 kr.
Skat at betale		26.800 kr.

S. E.4. Acontoskatteordningen for selskaber og fonde

S. E.4.1 Acontoskatteordningen

Acontoskat er den indkomstskat, som aktie- og anpartsselskaber, indkøbsforeninger m.v. og fonde - dvs. skattepligtssubjekter omfattet af SEL og FBL - betaler i løbet af indkomståret.

Acontoskatteordningen blev indført ved lov nr. 291 af 29/4 1992 samtidigt med, at indkomstskattesatsen for selskaber og fonde blev nedsat. Ordningen er lovreguleret i SEL §§ 29 A - 30 C. I det følgende vil begrebet "selskaber m.v." også omfatte fonde i henhold til FBL.

S. E.4.2 Selskaber m.v. omfattet af ordningen

Alle selskaber m.v., hvis første indkomstår er begyndt den 29. januar 1992 eller senere, omfattes automatisk af acontoskatteordningen, SEL § 30 A, stk. 1.

Ordningen er som udgangspunkt valgfri for selskaber m.v., hvis første indkomstår er påbegyndt før 29. januar 1992, SEL § 30 A, stk. 2. Imidlertid er der en række undtagelser herfra. I følgende situationer vil et selskab blive omfattet af acontoskatteordningen, selvom det er etableret før 29. januar 1992:

Hvis et anpartsselskab har en indbetalt anpartskapital på mindre end 200.000 kr. den 1. januar 1997 eller senere, SEL § 30 A, stk. 1.

Hvis et selskab m.v. har haft en ansat skattepligtig indkomst på 10 mio. kr. eller mere, SEL § 30 A, stk. 1.

Selskabet m.v. vil blive omfattet af acontoskatteordningen fra og med det indkomstår, der følger to år efter den ansatte indkomst har oversteget 10 mio. kr. (dvs. det år, hvor acontomandtallet dannes for et givet indkomstår). Acontomandtallet for indkomståret 1998 dannes primo februar 1998 på grundlag af indkomstansættelsen for 1996. Reglen har virkning for indkomståret 1998 og efterfølgende indkomstår.

Hvis et sådant selskab m.v. efterfølgende får nedsat ansættelsen til et beløb, der er mindre end 10 mio. kr., vil selskabet m.v. ved henvendelse til den lokale TSR kunne få den udsendte opkrævning af acontoskat annulleret.

Hvis et selskab m.v. får forhøjet sin skattepligtige indkomst til 10 mio. kr. eller derover.

Selskabet m.v. bliver omfattet af acontoskatteordningen første gang TSS efterfølgende beregner ordinær acontoskat.

Hvis et selskab m.v. iht. SEL § 29 A, stk. 6 har valgt at betale acontoskat, SEL § 30 A, stk. 2.

Hvis et selskab m.v. overgår fra begrænset til fuld skattepligt, SEL § 30 A, stk. 4.

Hvis et selskab m.v. overgår fra beskatning som andelsforening til almindelig selskabsbeskatning eller omvendt (når det ikke allerede var omfattet af ordningen), SEL § 30 A, stk. 5.

Såfremt et eller flere selskaber m.v., der er omfattet af en skattefri fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver, er omfattet af pligten til at betale acontoskat, vil de modtagende selskaber m.v. også blive omfattet af acontoskatteordningen i SEL § 29 A.

Hvis et selskab m.v. lader sig sambeskatte med et selskab m.v., der er omfattet af acontoskatteordningen, SEL § 30 A, stk. 7, bliver samtlige de selskaber m.v., der indgår i sambeskatningen, også omfattet af ordningen.

Hvis et selskab m.v. er i fortsat væsentlig restance, og hvor det i medfør af SEL § 30, stk. 6, pålægges selskabet m.v. at betale acontoskat, efter at selskabet m.v. ikke har efterkommet pålæg om betaling af skat samtidig med indsendelsen af selvangivelsen.

Selskabet m.v. er som udgangspunkt bundet til at anvende acontoskatteordningen fremover, når det én gang er omfattet af ordningen.

S. E.4.3 Frivillig tilslutning

Selskaber m.v., der ikke er omfattet af acontoskatteordningen (selskaber m.v. stiftet før 29. januar 1992), kan tilslutte sig acontoskatteordningen på to måder:

Selskaber m.v. kan foretage frivillige indbetalinger af acontoskat i løbet af et indkomstår. Herved anses de for at have tilmeldt sig acontoskatteordningen. For det efterfølgende indkomstår og fremefter vil selskabet mv. modtage opkrævning på ordinære acontoskatterater.

TSS sørger for, at de frivillige indbetalinger +/- godtgørelse 1,5 pct. bliver godskrevet selskabet m.v. ved årsopgørelsen for året, hvori de frivillige indbetalinger er foretaget. Dette er gældende første gang for indkomståret 1997, SEL § 30 A, stk. 2.

Selskabet m.v. kan tilmelde sig skriftligt hos TSR inden starten af det kalenderår, som indkomståret repræsenterer, og selskabet m.v. vil for året efter tilmeldingsåret og efterfølgende år modtage opkrævning på ordinære acontoskatterater, SEL § 30 A, stk. 2.

S. E.4.4 Beregning af acontoskatten

Det er Told Skat, der har ansvaret for beregningen og opkrævningen af selskabsskat og fondsskat, ligesom det er Told Skat, der beregner/fastsætter og opkræver de ordinære acontoskatterater.

Acontoskatten beregnes på grundlag af selskabets m.v. indkomstskat efter eventuelle lempelser, men inden restskattetillæg på 11¾ pct. Den ordinære acontoskat beregnes som 50 pct. af gennemsnittet af de seneste 3 års indkomstskat. Den beregnede ordinære acontoskat nedrundes til nærmeste beløb deleligt med 1.000 kr. og opkræves i to lige store rater. Udgør den ordinære acontoskat mindre end 2.000 kr., opkræves den dog ikke, SEL § 29 A, stk. 2.

Der kan ikke beregnes ordinær acontoskat for et selskab m.v., før der er foretaget en skatteansættelse for mindst ét indkomstår. Nystiftede selskaber m.v. kan derfor kun betale acontoskat efter reglerne om frivillig indbetaling. Det gælder også for udtrædelsesåret for selskaber m.v., der udtræder af sambeskatning, SEL § 29 A, stk. 3.

Indtil selskabet m.v. er skatteansat for 3 indkomstår, beregnes den ordinære acontoskat på grundlag af den eller de skatteansættelser, der foreligger, SEL § 29 A, stk. 4.

Eksempel

:

Et selskab er stiftet den 1. marts 1997 og er dermed automatisk omfattet af acontoskatteordningen. Det betyder at :

For indkomstår

1997	kan selskabet foretage frivillig indbetaling
1998	kan selskabet foretage frivillig indbetaling

2000 TSS beregner indkomstskat på grundlag af indkomstskatten for 1997 og 1998.

2001 TSS beregner ordinær acontoskat på grundlag af de sidste 3 års indkomstskat (1997, 1998 og 1999).

Selskaber m.v., der inddrages under acontoskatteordningen som følge af, at de skal beskattes efter andre bestemmelser i SEL end hidtil, "indsluses" i ordningen, som om de var nystiftede, selv om der faktisk er foretaget skatteansættelser af selskabet m.v. tidligere. Det gælder f.eks. datterselskaber, der udtræder af sambeskatning, hvor moderselskabet har været under acontoskatteordningen, og som ikke bliver omfattet af en ny sambeskatning. Det samme gælder, når selskaber m.v. inddrages under acontoskatteordningen som følge af fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver i henhold til FUL.

S. E.4.5 Acontoskattens betaling

Alle selskaber m.v., der er registreret hos Told Skat som omfattet af acontoskatteordningen, og som skal betale ordinær acontoskat, får tilsendt årets to fastsatte rater i løbet af februar måned i indkomståret, således at selskabet m.v. kan nå at gøre indsigelse hos TSR mod fastsættelsen af raterne, inden 1. rate forfalder til betaling.

S. E.4.5.3 Frivillige indbetalinger

Ud over betaling af de ordinære acontoskatterater kan selskabet m.v. foretage frivillig indbetaling af acontoskat. Størrelsen af de frivillige indbetalinger beror på selskabets m.v. eget skøn over, hvor stor en skat årets indkomst vil udløse, og hvor stor en restskat efter fradrag af ordinære acontoskatterater selskabet m.v. derfor kan forvente. Der er ikke nogen maksimumsgrænse for de frivillige indbetalinger, SEL § 29 A, stk. 6.

Såvel selskaber m.v., der betaler ordinære rater som selskaber m.v., der ikke har fået opkrævning på ordinære rater, kan foretage frivillige indbetalinger.

Der ydes selskabet m.v. et tillæg på 1,5 pct. for indbetalinger foretaget senest 20. marts, mens selskabet m.v. skal betale et tillæg på 1,5 pct. for frivillige indbetalinger foretaget senest 20. november. Efter 20. november kan der ikke foretages frivillige indbetalinger for året. Eventuelle indbetalinger efter denne dato tilbagebetales automatisk, når der ikke er restance med ordinære acontoskatterater. Tillægsberegningerne fremgår af skatteberegningen på årsopgørelsen, SEL § 29 B, stk. 6. I det indkomstår, hvor et selskab m.v. opløses, gælder i et vist omfang andre regler.

S. E.4.5.1 Betalingsfrist

Acontoskatten deles i to lige store rater, der forfalder til betaling henholdsvis den 1. marts og 1. november i indkomståret med sidste rettidige betalingsfrist den 20. i samme måned, SEL § 29 A, stk. 5. Uanset om selskabet m.v. har et andet indkomstår end kalenderåret, følger betalingen af acontoskatterne kalenderåret, SEL § 29 A, stk.1.

S. E.4.5.2 Morarente

Hvis acontoskatten ikke betales rettidigt, pålægges en rente på 0,6 pct. for renter, der påløber fra og med 1/11 1998 og fremefter for hver påbegyndt måned regnet fra forfaldsdagen, SEL § 29 A, stk. 5.

S. E.4.6 Nedsættelse af den ordinære acontoskat

Hvis selskabet m.v. har begrundet formodning om, at indkomstforholdene i indkomståret vil afvige væsentligt fra, hvad der er lagt til grund for den ordinære acontoskat, kan selskabet m.v. anmode om, at den ordinære acontoskat nedsættes under hensyn til selskabets m.v. oplysninger om forventede indkomstforhold - SEL § 29 C.

S. E.4.6.1 Anmodning

Anmodning om nedsættelse skal indsendes til den lokale TSR inden 3 uger efter, at selskabet m.v. har modtaget opkrævningen af den ordinære acontoskat, hvilket sædvanligvis sker ultimo februar. Der kan anmodes om nedsættelse af 2. rate efter forfaldstidspunktet for 1. rate; men dette skal ske inden den 15. oktober.

S. E.4.6.2 Dokumentation

Der kan ikke indrømmes nedsættelse af den ordinære acontoskat til et mindre beløb end det, det er sandsynligt, at selskabet m.v. skal betale i indkomstskat for det pågældende indkomstår. Det betyder, at det er selskabet m.v., der skal dokumentere sandsynligheden for en lavere forventet indkomst. Det vil som udgangspunkt være tilstrækkeligt at henvise til de senest foreliggende regnskabsoplysninger, herunder oplysninger om underskud fra tidligere år.

S. E.4.6.3 Efterfølgende frivillig indbetaling

Har et selskab m.v. fået nedsat en ordinær acontoskatterate, vil en eventuel efterfølgende frivillig indbetaling - dog senest 20. november - uden videre blive anvendt til dækning af det beløb, der svarer til nedsættelsen af den ordinære 1. rate og/eller 2. rate. Det betyder, at den del af den frivillige indbetaling, der svarer til den oprindeligt fastsatte ordinære rate, ikke vil være omfattet af tillægget på +/- 1,5 pct.

Hjemlen til denne praksis fremgår ikke direkte af SEL § 29 C, men baseres på den omstændighed, at forudsætningen for nedsættelsen af de ordinære acontorater er en forventet forringelse af indkomstforholdene i forhold til beregningsgrundlaget for de ordinære rater. Hvis det er muligt for selskabet m.v. efter nedsættelsen at foretage en frivillig indbetaling, der svarer til eller eventuelt er større end den oprindeligt fastsatte ordinære rate, er forudsætningerne for nedsættelsen bristede. Derfor vil kun den del af den frivillige indbetaling, der måtte overstige den oprindeligt fastsatte ordinære rate, beregningsmæssigt blive behandlet som en frivillig indbetaling og være omfattet af tillægget på +/- 1,5 pct.

S. E.4.6.4 Klagemulighed

TSR´s afgørelse om nedsættelse af ordinær acontoskat kan inden 3 måneder påklages til TSS.

S. E.4.7 Tilbagebetaling af acontoskat før tiden

Såfremt selskabet m.v. er af den opfattelse, at den indbetalte acontoskat vil overstige årets indkomstskat, kan det overskydende beløb under særlige omstændigheder tilbagebetales, før skatteansættelsen er foretaget. Dette gælder såvel selskaber m.v., der er i fortsat drift, SEL § 29 D, som selskaber, der er under opløsning m.v., SEL § 29 E, stk.2.

S. E.4.7.1 Anmodning om tilbagebetaling

Anmodning om tilbagebetaling skal ske over for den lokale TSR inden fristen for indgivelse af selvangivelse. Hvis et selskab m.v. med bagudforskudt regnskabsår overser fristen, kan det betyde, at selskabet m.v. i en periode på op til 13 mdr. ikke kan få den for meget betalte skat tilbage, da tilbagebetaling først kan ske efter forfaldstidspunktet 1. november i det følgende kalenderår. Der kan ikke dispenseres herfra.

S. E.4.7.2 Betingelse for tilbagebetaling før tid

Der skal være tale om særlige omstændigheder, der gør det til en væsentlig ulempe for selskabet m.v. at vente på årsopgørelsen og udbetaling af den overskydende skat. Selskabet m.v. må derfor sandsynliggøre og dokumentere:

at den indbetalte acontoskat vil overstige årets indkomstskat og

at det vil være til ulempe for selskabet m.v at afvente det normale udbetalingstidspunkt.

Dette kan ske i form at fremlæggelse af regnskabsoplysninger - et skattemæssigt regnskab - kontrakter / forpligtelser m.v.

S. E.4.7.3 Frivillige indbetalinger

Hvis der er foretaget frivillig indbetaling af acontoskat, anses denne for tilbagebetalt inden nogen del af den ordinære acontoskat. Ved årsopgørelsen nedsættes indkomstårets ordinære acontoskat med det udbetalte beløb i det omfang, dette overstiger eventuelle frivillige indbetalinger.

S. E.4.7.4 Ingen procentgodtgørelse

Den procentgodtgørelse på 6 pct., der normalt ydes i forbindelse med tilbagebetaling af overskydende skat, ydes ikke i forbindelse med tilbagebetaling før det normale tilbagebetalingstidspunkt.

S. E.4.7.5 Morarente

Tilladelse til tilbagebetaling af acontoskat før det normale udbetalingstidspunkt for overskydende skat (november i kalenderåret efter indkomståret) medfører ikke, at eventuel morarente af for sent indbetalt ordinær acontoskat falder bort.

S. E.4.7.6 Klage

TSR´s afgørelse kan inden 3 måneder påklages til TSS.

S. E.4.8 Beregningen af den samlede indkomstskat for året

Årsopgørelsen til selskaber m.v. udsendes sædvanligvis i løbet af oktober måned i kalenderåret efter indkomståret.

For selskaber m.v. udgør indkomstskatten 32 pct. af den skattepligtige indkomst, SEL § 17. Den skattepligtige indkomst, nedrundes til nærmeste beløb deleligt med 100, SEL § 22.

De ordinære acontoskatterater indgår i skatteberegningen, uanset om de er betalt, SEL § 29 B, stk. 4 (restskat) og stk. 5 (overskydende skat).

Det beløb, hvormed indkomstskatten overstiger summen af ordinære acontoskatter med tillæg af frivillige indbetalinger reguleret med tillægget på +/- 1,5 pct., benævnes restskat. Restskatten opkræves med restskattetillæg på 11¾ pct., SEL § 29 B, stk. 4. Morarenter ved for sen indbetalt acontoskat opkræves samtidigt med restskatten, SEL § 30, stk. 1.

Udbytteskat vedtaget og godkendt på generalforsamling i perioden 1/1 - 31/10 i kalenderåret efter indkomståret godskrives ikke selskaber m.v. som acontoskat, men bliver først modregnet ved den endelige skatteberegning og dermed ved dannelsen af årsopgørelsen i november. Udbytteskat vedtaget og godkendt på generalforsamling efter 31/10 bliver som udgangspunkt udbetalt. Imidlertid tillades det, at selskabet m.v. modregner udbytteskatten i restskat, der skal indbetales senest 20. november i året.

Restskat og restskattetillæg forfalder til betaling den 1. november i kalenderåret efter indkomståret.

Skyldes restskatten m.v. en efterfølgende forhøjelse af skatteansættelsen, forfalder det beløb, der skal betales, dog til betaling den 1. i den måned, der følger efter meddelelsen om forhøjelsen. Se S.E.4.10.

S. E.4.8.2 Overskydende skat

Det beløb, hvormed indkomstskatten er mindre end summen af ordinære acontoskatter med tillæg af frivillige indbetalinger af acontoskat reguleret med +/- tillæg 1,5 pct., benævnes overskydende skat, SEL § 29 B, stk. 5. Den overskydende skat tilbagebetales som udgangspunkt med tillæg af en procentgodtgørelse, der udgør 6 pct. af beløbet. Der sker modregning af eventuel skyldig acontoskat m.v. inden udbetaling.

Procentgodtgørelsen er dog, hvis den overskydende skat overstiger 25.000 kr., begrænset til at udgøre 6 pct. af den højeste skat

i det aktuelle indkomstår, eller

i et af de to seneste indkomstår forud for det aktuelle indkomstår.

Det betyder, at hvis et selskab m.v. i sit første indkomstår frivilligt indbetaler eksempelvis 50.000 kr. i acontoskat, får det ingen procentgodtgørelse, hvis det viser sig, at indkomstårets indkomst ikke udløser nogen indkomstskat.

S. E.4.8.3 Tillæg og godtgørelse

Restskattetillægget på 11¾ pct og godtgørelser på hhv. 6 pct. af overskydende skat og +/- 1,5 pct. af frivillige indbetalinger indgår ikke i den skattepligtige indkomst, SEL § 29 B, stk. 8.

S. E.4.8.4 Tilbagebetalingstidspunkt

Overskydende skat og eventuel procentgodtgørelse tilbagebetales fra den 1. november i kalenderåret efter indkomståret.

Hvis tilbagebetaling sker senere end den 20. november, forrentes beløbet med 0,6 pct. pr. påbegyndt måned.

Hvis der er tale om overskydende skat som følge af en nedsættelse af skatteansættelsen, skal tilbagebetaling ske senest den 20. i den måned, der følger efter meddelelsen om nedsættelsen. Se S.E.4.10.

S. E.4.8.4.1 Overskydende skat

Årets acontoskat

Ordinær acontoskatterate vedrørende marts	365.250
Frivillig indbetaling vedrørende marts	980.000
Tillæg på 1,5 pct. af den frivillige indbetaling for marts	14.700
Ordinær acontoskatterate vedrørende november	365.250
Frivillig indbetaling vedrørende november	25.000
Fradrag på 1,5 pct. af den frivillige indbetaling for november	(375)
Acontoskat i alt	1.749.825
Udbytteskat	45.000

Skattepligtig indkomst	2.950.000
Indkomstskat 32 pct. i alt	944.000
Acontoskat, jf. ovenfor	(1.749.825)
Overskydende skat	805.825
Godtgørelse 6 pct. af 805.825*	48.349
Overskydende skat	854.174
Udbytteskat til udbetaling	45.000
Til udbetaling	899.174

* årets indkomstskat er større end indkomstskatten for de foregående år

S. E.4.8.4.2 Restskat

Årets acontoskat

Ordinær acontoskatterate vedrørende marts	365.250
Frivillig indbetaling vedrørende marts	980.000
Tillæg på 1,5 pct. af den frivillige indbetaling for marts	14.700
Ordinær acontoskatterate vedrørende november	365.250
Frivillig indbetaling vedrørende november	25.000
Fradrag på 1,5 pct. af den frivillige indbetaling for november	(375)
Acontoskat i alt	1.749.825
Udbytteskat	45.000

Skattepligtig indkomst	5.700.000
Indkomstskat 32 pct. i alt	1.824.000
Acontoskat, jf. ovenfor	(1.749.825)
Restskat	74.175
Restskattetilæg 11,75 pct.	8.715
Restskat inkl.tillæg	82.890
Udbytteskat til modregning	45.000

S. E.4.9 Særligt om opløsning og ophør af skattepligt

I forbindelse med opløsning og ophør af skattepligt gælder de nedenfor anførte specielle regler: Skattepligten fortsætter indtil tidspunktet for opløsningen, SEL § 5, stk. 1.

Likvidator eller selskabets ledelse skal indsende en anmeldelse, der skal indeholde en opgørelse af indkomsten for det afsluttende indkomstår. Anmeldelsesfristen er som udgangspunkt 1 måned fra opløsningen m.v., SEL § 5, stk 3, 1. punktum.

For anpartsselskaber, der opløses efter anpartsselskabslovens § 59 regnes 1-månedsfristen dog fra ophøret af den erhvervsmæssige aktivitet, SEL § 5, stk. 3, 2. punktum.

Hvis fristen for anmeldelse af opløsningen m.v. udløber inden udløbet af selvangivelsesfristen for det nærmest forudgående indkomstår, afkortes den sidstnævnte frist til udløbet af fristen for anmeldelsen, SEL § 5, stk.3, 3. punktum.

Såfremt der gives tilladelse til at afvige fra tidsfristen for indgivelse af anmeldelsen af opløsningen m.v., SEL § 5, stk.3, 4. punktum, medfører dette ikke, at fristen for indbetaling uden restskattetillæg forlænges tilsvarende.

For selskaber m.v. med kalenderårsregnskab og fremadforskudt regnskabsår (dvs. slut i perioden 1/1 - 31/3) kan ovennævnte anmeldelsesregler illustreres således:

Eksempel 1: Forkortet indkomstår:

Et selskab har kalenderåret som indkomstår.

Selskabet skal sædvanligvis indgive selvangivelse senest 30. juni i det efterfølgende kalenderår.

Selskabet opløses 30. marts 1998.

Der skal indgives selvangivelse for indkomståret 1997 (ordinær periode) og indkomstopgørelse for den forkortede periode i1998 inden 1 måned efter opløsningsdatoen, SEL § 5, stk. 3, 3. punktum, jf. stk.1.

Årsopgørelsen vil sædvanligvis blive udsendt ca. 1. juni 1998.

Restskatten for 1997 og 1998 forfalder til betaling den 1. juli 1998 med sidste rettidige betalingsdato den 20. i samme måned.

Virkningen heraf for selskaber m.v. med forlænget indkomstår - bagudforskudt regnskabsår - kan illustreres således:

Eksempel 2: Forlænget indkomstår - selskaber med bagudforskudt regnskabsår:

Et selskab har regnskabsperiode 1/5 1997 - 30/4 1998.

Selskabet skulle sædvanligvis indlevere selvangivelse senest 6 mdr. efter regnskabsårets afslutning dvs. 31/10 1998.

Selskabet opløses 31/7 1998.

Der skal indleveres en selvangivelse, der omfatter perioden 1/5 1997 - 31/7 1998 senest én måned efter opløsningsdatoen dvs. 31/8 1998, SEL § 5, stk.2.

Årsopgørelsen udsendes sædvanligvis primo september 1998.

Restskatten forfalder til betaling 1. oktober 1998 med senest rettidige betalingsdato den 20. i samme måned.

S. E.4.9.1 Restskat

Det er muligt at betale indkomstskatten for det afsluttende indkomstår uden restskattetillægget på 11¾ pct., hvis betalingen sker inden udløbet af fristen for indsendelse af anmeldelse af opløsningen m.v., SEL § 30, stk. 3. Denne mulighed har også selskaber m.v., der ikke har været omfattet af acontoskatteordningen, SEL § 30 A, stk.3. Sker betaling efter denne frist, opkræves der restskattetillæg.

Restskatten m.v. for det afsluttende indkomstår forfalder altid til betaling den 1. i måneden efter meddelelsen om ansættelsen. Samtidigt forfalder restskatten m.v. for det nærmest forudgående indkomstår, medmindre det sædvanlige forfaldstidspunkt er indtrådt forinden, SEL § 30, stk. 3.

S. E.4.9.2 Overskydende skat

Tilbagebetaling af overskydende skat kan ske tidligere end normalt afhængig af, hvornår skatteansættelsen kan meddeles, SEL § 29 B, stk. 5, 7. pkt.

Der er i sådanne tilfælde ikke knyttet procentgodtgørelse på 6 pct. til overskydende skat for det afsluttende indkomstår, SEL § 29 B, stk. 5, 8. pkt.

For selskaber m.v. med kalenderårsregnskab og fremadforskudt regnskabsår betyder det, at hvis selskabet m.v. opløses efter regnskabsårets afslutning, vil der ikke være knyttet procentgodtgørelse til den afsluttende periode, mens der vil blive ydet procentgodtgørelse på 6 pct., hvis der er overskydende skat for det senest afsluttede hele indkomstår.

For selskaber m.v. med bagudforskudt indkomstår betyder det, at der i tilfælde af overskydende skat for hele den forlængede periode ikke ydes procentgodtgørelse 6 pct.

S. E.4.9.3 Acontoskattens virkning på beregning af årets indkomstskat

Indbetalinger af acontoskat indgår på en særlig måde ved beregningen af den samlede indkomsskat m.v., afhængig af det afsluttende indkomstårs udstrækning.

Som udgangspunkt vil al acontoskat, der indbetales i det indkomstår, hvori opløsningen eller overgangen til skattefri virksomhed sker, blive godskrevet selskabet m.v. uden hensyn til, om betalingen er sket ifølge opkrævning eller som frivillig indbetaling. Det betyder, at en frivillig indbetaling i denne situation som udgangspunkt ikke behandles som sådan og derfor ikke reguleres med +/- 1,5 pct, (2 pct. i 1997 og 1998) SEL § 29 E, stk.1.

Et selskab m.v., der opløses m.v., kan foretage indbetalinger af acontoskat indtil 1 måned efter opløsningsdatoen.

Eksempel for selskab med kalenderårsregnskab

Selskabet opløses 30/4 1999

Der ydes procenttillæg på +/- 2 pct. af frivillige indbetalinger foretaget i 1998

Der ydes ingen procenttillæg på frivillig indbetaling foretaget i marts 1999 eller andre indbetalinger indtil 31/5 1999.

Der sker dog en procentregulering af de frivillige indbetalinger, såfremt selskabet m.v. opløses eller overgår til skattefri virksomhed efter det normale indkomstårs udløb, men inden udløbet af det tilsvarende kalenderår (selskab m.v. med bagudforskudt regnskabsår). I disse tilfælde sker der en tvungen forlængelse af det seneste indkomstår, så det løber indtil overgangen.

Eksempel for selskab med bagudforskudt regnskabsår

Selskabet har regnskabsår 1/5 - 30/4. Regnskabsåret 1/5 1998 - 30/4 1999 svarer til indkomståret 1999.

Der foretages frivillig indbetaling den 20. marts 1999.

Selskabet opløses 30/6 1999.

Indkomståret 1999 strækker sig over perioden 1/5 1998 - 30/6 1999 (14 mdr.).

Da der er tale om ét afsluttet indkomstår, anses de almindelige frivillige indbetalinger i indkomståret for omfattet af procenttillægget, dvs. at der ydes tillæg på 1,5 pct. af den frivillige indbetaling foretaget i marts 1999. Indbetalinger foretaget i perioden fra opløsningsdatoen og 1 måned frem er ikke omfattet af tillægget.

S. E.4.10 Forrentning ved ansættelsesændringer

Med virkning for indkomståret 1998 og fremefter forrentes skatten af forhøjelser og nedsættelser med samme procentsats (0,6 pct. pr. påbegyndt måned) og efter samme princip - nemlig tilbage fra hovedforfald 1. november og indtil betaling finder sted, således at der er symmetri i forrentningen af restskat og overskydende skat. Satsen er den samme som for morarenter ved for sen betaling.

Forhøjelser	Skatten af forhøjelser forrentes i henhold til SEL § 30, stk. 2, med 0.6 pct. pr. påbegyndt måned fra den 1. november i kalenderåret efter indkomståret, eller ved forskudt indkomstår fra den 1. november i kalenderåret efter det kalenderår, det forskudte indkomstår træder i stedet for, og indtil betalingsdagen, dog ikke længere end indtil udgangen af den måned hvor beløbet forfalder. Renten kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Skatten af forhøjelsen forfalder til betaling den 1. i måneden, der følger efter meddelelsen om forhøjelsen med seneste rettidige betalingsdato den 20. i samme måned. På den nye årsopgørelse vedrørende skatteberegningen for forhøjelsen, vil der kun være medtaget renter indtil sidste rettidige betalingsdato for årsopgørelsen. Det betyder, at hvis selskabet m.v. indbetaler før sidste rettidige betalingsdato, idet selskabet alene skal betale renter til det faktiske betalingstidspunkt, vil selskabet få godtgjort 1 - 2 måneders rente afhængigt af, hvor tidligt indbetalingen er foretaget. Det vil derfor være mest fordelagtigt for selskabet m.v. at betale inden forfaldstidspunktet.
Nedsættelser	Overskydende skat i forbindelse med nedsættelser forrentes i henhold til SEL § 30, stk. 5, ligeledes med 0,6 pct. fra den 1. november i kalenderåret efter indkomståret eller efter det kalenderår, det forskudte indkomstår træder i stedet for og indtil udbetaling finder sted. Renten er ikke skattepligtig.
Ophør	Ændring af en fremrykket ansættelse i forbindelse med skattepligtsophør/likvidationer forrentes ikke i positiv eller negativ retning, hvis forfaldstidspunktet for restskatten / den overskydende skat ligger før det normale hovedforfaldstidspunkt, dvs. før 1. november i kalenderåret efter indkomståret m.v. Passeres dette tidspunkt, vil der ske normal forrentning, jf. ovenfor. Eksempel: **1.** Selskabet har kalenderårsregnskab og likvideres pr. 31. marts 1999. **2.** Selvangivelse for indkomståret 1998 og for den afsluttende periode (1. januar - 31. marts 1999) indsendes 30. april 1999. **3.** Overskydende skat for indkomståret 1998 udgør kr. 100.000. Restskat for den afsluttende periode udgør kr. 10.000. Overskydende skat for indkomståret1998 efter modregning af restskat 1999, kr. 90.000, udbetales i maj 1999, uden rente.

Var den overskydende skat 1998 blevet udbetalt i december 1999, skulle der beregnes en rente på 0,6 pct. fra den 1. november 1999 til udbetaling, af kr. 100.000 til fordel for selskabet.

S. E.4.11 Acontoskat og sambeskatning

Sambeskatning bevilges først, når indkomståret er forbi. Det indebærer, at Told Skat først kan tage hensyn dertil ved acontoskatteberegningen, når sambeskatningen har fundet sted i mindst én skatteansættelse af moderselskabet.

I mellemtiden, det vil sige i op til to indkomstår, skal hvert af selskaberne m.v. betale ordinær acontoskat, hvis de er omfattet af acontoskatteordningen. De kan på sædvanlig vis foretage frivillige yderligere indbetalinger.

Ved opgørelsen af de sambeskattede selskabers m.v. indkomstskat, restskat eller overskydende skat indgår acontoskattebeløb, som hvert af selskaberne m.v. har indbetalt, med samme beløb, hvormed de ville være indgået ved selskabets årsopgørelse, såfremt der ikke var etableret sambeskatning.

Betalingen af eventuel restskat og restskattetillæg for sambeskattede selskaber m.v. påhviler moderselskabet, ligesom eventuel overskydende skat tilkommer dette selskab m.v., SEL § 29 B, stk. 2. Procentgodtgørelsen er maksimeret til 6 pct. af moderselskabets m.v. højeste indkomstskat i det aktuelle indkomstår eller i et af de to senest forudgående indkomstår. Sambeskattede datterselskabers m.v. indkomstskat før sambeskatningen tages ikke i betragtning.

S. E.4.11.1 Udtræden af sambeskatning

Der beregnes ikke ordinær acontoskat for et datterselskab m.v., som er indgået i en sambeskatning for et af de to nærmest forudgående indkomstår. Derfor finder overgangsordningen (indslusningsordningen) for nystiftede selskabers indbetaling af acontoskat anvendelse, SEL § 29 A, stk. 3.

Når et selskab m.v., der er udtrådt af en sambeskatning, har overskydende skat i året efter udtræden, kan der ved anvendelsen af maksimeringsreglen i forbindelsen med beregningen af 6-pct´s-godtgørelsen ikke tages hensyn til den skat, som selskabet m.v. måtte have bidraget til under sambeskatningen.

Skatten for de to foregående år efter udtræden af sambeskatning vil derfor være nul ved anvendelsen af maksimeringsreglen i det første år efter udtræden af sambeskatning. Dette gælder uanset det fordelingsprincip, der måtte være valgt for de sambeskattede selskaber m.v. - og altså uanset, om der regnskabsmæssigt er sket en fordeling af sambeskatningsskatten på de af sambeskatningen omfattede selskaber m.v.

S. E.4.12 Acontoskatteordningen ved fusion, spaltning og tilførsel af aktiver

S. E.4.12.1 Skattepligtig fusion

Ved en skattepligtig fusion, hvor det indskydende selskab m.v. er omfattet af acontoskatteordningen, behandles det indskydende selskab m.v. efter reglerne om likvidation. Det betyder, at der for det indskydende selskab m.v. for den afsluttende periode - dvs. perioden fra indkomstårets begyndelse og indtil datoen for den sidst afholdte generalforsamling, hvor beslutning om fusion blev truffet - skal foretages en skatteberegning som beskrevet ovenfor vedrørende selskaber under opløsning og ophør.

S. E.4.12.2 Skattefri fusion

Ved en skattefri fusion efter FUL succederer det modtagende selskab i det indskydende selskabs forhold, jf. nærmere FUL § 8.

Ved en skattefri fusion vil eventuel acontoskat, som det eller de indskydende selskaber m.v. har betalt efter fusionsdatoen, men inden fristen for anmeldelse af fusionen (senest 6 måneder efter fusionsdatoen) som udgangspunkt indgå ved opgørelsen af det modtagende selskabs indkomstskat, restskat eller overskydende skat. Foretages indbetalinger af acontoskat for det indskydende selskab m.v. efter fusionsdatoen og anmeldelsen, vil de normalt blive betalt tilbage til det modtagende selskab m.v.

Hvis det modtagende selskab m.v. ikke var omfattet af acontoskatteordningen før fusionen, eller hvis der endnu ikke forelå nogen skatteansættelse af selskabet m.v., kan det indskydende selskabs eventuelle indbetalinger i perioden inden anmeldelsesfristen blive godskrevet ved det modtagende selskabs årsopgørelse, idet dog indbetalinger af ordinær acontoskat vil blive omkonteret til frivillige indbetalinger og reguleret med +/- 1,5 pct. Det samme gælder, såfremt fusionen gennemføres sådan, at alle de deltagende selskaber m.v. ophører og indskydes i et nyt selskab m.v.

S. E.4.12.3 Hæftelse

Det modtagende selskab m.v. hæfter under alle omstændigheder for et indskydende selskabs m.v. indkomstskat og indtræder i det indskydende selskabs m.v. krav på tilbagebetaling af overskydende skat og procentgodtgørelse. Det gælder for såvel skattefri fusion (succession) som skattepligtig fusion (sikring).

S. E.4.12.4 Spaltning og tilførsel af aktiver efter FUL

Gennemføres en spaltning således, at det indskydende selskab m.v. ophører, vil TSR efter anmodning foretage en fordeling af eventuel acontoskat, som det indskydende selskab m.v. har betalt efter datoen for spaltningen, imellem de modtagende selskaber.

Ophører det indskydende selskab m.v. ikke ved spaltningen, kan der derimod ikke ske nogen fordeling af acontoskatten, efter at den er betalt. Selskabet m.v. henvises til eventuelt at søge om nedsættelse af den ordinære acontoskat.

Overfører et selskab m.v. uden at gennemføre en fusion eller en fuld spaltning en eller flere grene af sin virksomhed til et eller flere modtagende selskaber m.v. efter reglerne i FUL, kan det også medføre, at det modtagende selskab m.v. inddrages under acontoskatteordningen. Der skal tages stilling hertil i forbindelse med behandlingen af selskabets ansøgning om tilladelse til at anvende reglerne i FUL.

S. F Beskatningen af udbytte mv. fra aktieselskaber, anpartsselskaber og andelsselskaber

S. F.1 Udbyttebegrebet

LL er senest optrykt ved lovbek. nr.

754 af 28. sept. 1999.

Seneste cirk. til LL er nr. 72 af 17. april 1996, og reglerne om udbytte er omtalt i kap. 9.

Ifølge LL § 16 A, stk. 1, medregnes udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst, jf. dog stk. 4. Til udbytte henregnes alt, hvad der af selskabet udloddes til aktionærer, anparts- eller andelshavere, med undtagelse af friaktier og friandele samt udlodning af likvidationsprovenu foretaget i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses.

LL § 16 A, stk. 4, indeholder nogle undtagelser, idet udlodninger af beløb, som er skattepligtige for foreninger og selskaber efter SEL § 5 B, stk. 4, og FUL § 12, stk. 3, er skattefri for modtageren. Om SEL § 5 B, stk. 4, henvises til S.B.3.2. Om FUL § 12, stk. 3, se S.D.1.11.1.

Endvidere indeholder LL § 16 A, stk. 5 - 7 og § 16 C, nogle særregler for udlodninger fra certifikatudstedende udloddende investeringsforeninger. Se S.A.1.6. og S.F.3.2.

Ifølge LL § 16 A, stk. 1, betragtes enhver udlodning fra selskabet som udbytte, uanset under hvilken betegnelse og uanset i hvilken form udlodningen finder sted. Se således

TfS 1999, 185 (VLD) (appelleret), TfS 1999, 202 (VLD) (appelleret) og TfS 1998, 593 (ØLD) (appelleret).

I TfS 1999, 257 (BF) foretog et udenlandsk selskab strukturændringer, der indebar, at aktionærerne i selskabet blev tildelt aktier i et tidligere datterselskab. To danske aktionærer anmodede LR om tilladelse til, at strukturændringen blev betragtet som en spaltning, hvor aktionærerne kunne opnå succession, jf. FUL § 15 b, stk. 5, sådan at en del af den oprindelige anskaffelsessum for aktierne i moderselskabet blev overført til de nyligt modtagne aktier i datterselskabet. Der var i den forbindelse henvist til, at slutresultatet af strukturændringen svarede til, hvad tilfældet ville være ved en skattefri spaltning efter fusionsskattelovens regler. LR imødekom ikke ansøgningen, idet erhvervelsen af aktierne i datterselskabet ikke kunne anses som modtaget som led i en spaltning. Tildelingen af datterselskabsaktierne måtte derimod betragtes som udlodning af udbytte, jf. LL § 16 A.

Til indkomsten skal medregnes udbytte såvel fra danske som fra udenlandske selskaber. Ved indkomstopgørelsen skal aktionæren medregne det fulde deklarerede udbytte, altså også den eventuelt tilbageholdte udbytteskat. Se S.F.1.2 og S.F.1.3 .

Likvidationsudlodning	Likvidationsudlodninger, som foretages forud for det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, skal beskattes som udbytte, jf. LL § 16 A, stk. 1, medmindre det i henhold til LL § 16 A, stk. 3, tillades, at fortjeneste eller tab ved udlodningen skattemæssigt behandles efter aktieavancebeskatningsreglerne. I TfS 1999, 115 (LSR) havde en hovedanpartshaver foretaget private hævninger på mellemregningskontoen med selskabet. Han fandtes ikke på noget tidspunkt at have haft mulighed for tilbagebetaling heraf. Selskabet kom i betalingsstandsning 2/5 1995, og i oktober 1995 blev klagerens gæld bortakkorderet. Selskabet blev tvangsopløst i 1996. LSR fandt, at gældseftergivelsen måtte anses for udlodning af likvidationsprovenu i kalenderåret forud for selskabets endelige opløsning og dermed som aktieindkomst jf. LL § 16 A, jf. PSL § 4 a, stk. 1, nr. 1. (Kendelsen er indbragt for domstolene.) Se desuden TfS 1997, 641 (LSR) omtalt i S.F.2.2.5.2 hvor hævninger i selskabet blev beskattet som løn. I TfS 1999, 322 (BF) blev et andelsselskab, der drev virksomhed med elforsyning overtaget af et selskab. Salgssummen blev dels tilbagebetalt til forbrugerne som overdækning af elprismæssige reguleringer, dels udbetalt til andelshaverne som acontoudlodninger og afsluttende udlodninger ved selskabets ophør. LR tilkendegav, at tilbagebetalinger af overdækning af elprismæssige reguleringer måtte anses for skattepligtige for modtagerne, jf. SL § 4, litra e og PSL § 3, stk. 1. Det tillagdes især vægt, at der ikke var identitet mellem de personer der modtog udbetalingerne og de personer, der havde betalt for meget. Likvidationsudlodningerne ansås for omfattet af ABL § 1, stk. 3 for så vidt angik udlodninger i ophørsåret og af LL § 16 A for så vidt angik udlodninger foretaget forud herfor. Om den skattemæssige behandling af likvidationsudlodninger - herunder tidspunktet for et selskabs endelige opløsning i relation til aktionærerne, se S.G.19.1 .
Udlodning ved nedsættelse af aktiekapitalen	Udlodninger til aktionærer i forbindelse med nedskrivning af aktiekapital i selskaber, som ikke er i likvidation, beskattes som udbytte, jf. LL § 16 A, stk. 1, medmindre det i henhold til LL § 16 A, stk. 2, tillades, at fortjeneste eller tab ved udlodningen skattemæssigt behandles efter aktieavancebeskatningsreglerne, se S.G.18.1. Dette gælder dog ikke beløb omfattet af LL § 16 A, stk. 8. (Om indeholdelse af udbytteskat i tilfælde, hvor der er opnået dispensation efter LL § 16 A, stk. 2, se TSS-meddelelse af aug. 1992 i TfS 1992, s. 1013.)
Fondsaktier (friaktier)	Den i LL § 16 A hjemlede skattefrihed for værdien af fondsaktier gælder kun de fondsaktier, som erhverves på grundlag af aktionærens beholdning af aktier i det pågældende selskab på tildelingstidspunktet. Indkomstbeskatning vil kunne forekomme ud fra et gavesynspunkt, hvis en aktionær som følge af afkald fra medaktionærer modtager fondsaktier udover det, der tilkommer ham i kraft af hans aktiebesiddelse, se UfR. 1958. 1164 H.

fondsaktier i øvrigt se S.G.2.1.2 og S.G.2.7.

Salg af aktier til det udstedende selskab

Ved afståelse af aktier mv. til det selskab, der har udstedt aktierne, beskattes afståelsessummen efter LL § 16 B, stk. 1, som almindelig indkomst, dvs. som udbytte. Dette gælder dog ikke ved afståelse af medarbejderaktier, når medarbejderaktionæren ikke er hovedaktionær, jf. ABL § 11, stk. 2-4, og når aktierne efter SEL § 31, stk. 2, kun kan tilbagesælges til selskabet.

Efter LL § 16 B, stk. 2, er der mulighed for dispensation ved salg af aktier til det udstedende selskab. Fortjeneste eller tab ved afståelsen behandles i så fald efter aktieavancebeskatningsreglerne. (Om indeholdelse af udbytteskat i tilfælde, hvor der er opnået dispensation efter LL § 16 B, stk. 2, se TSS-meddelelse aug. 1992 i TfS 1992, s. 1013.)

Afståelsessummer efter LL § 16 B, stk. 1, beskattes ikke som almindelig indkomst, såfremt aktierne mv. afstås til et selskab i likvidation i det kalenderår, hvori selskabet endelig opløses, jf. LL § 16 B, stk. 3.

LL § 16 B, stk. 4, indeholder nogle undtagelser, idet beløb, som er skattepligtige for foreninger og selskaber efter SEL § 5 B, stk. 4, og FUL § 12, stk. 3, er skattefri for modtageren. Om SEL § 5 B, stk. 4, henvises til S.B.3.2. Om FUL § 12, stk. 3, se S.D.1.11.1.

Om den skattemæssige behandling ved salg af aktier til det udstedende selskab henvises i øvrigt til S.G.19.3.

S. F.1.1 Beskatningstidspunktet

Beskatning af aktieudbytte sker efter retserhvervelsesprincippet, dvs. at aktionæren skal medtage udbyttet ved indkomstopgørelsen, når der er erhvervet endelig ret til udbyttet. Aktieudbytte beskattes således på det tidspunkt, hvor udbyttet fastsættes (deklareres) ved selskabets generalforsamling. At udbyttet først kan kræves udbetalt det følgende år er uden betydning for beskatningstidspunktet, jf. også LSR. 1962.98. Acontoudbytte, som forekommer i enkelte selskaber, beskattes i udbetalingsåret.

S. F.1.2 Udbyttebeskatning - Personer

Aktieindkomst

For personer er den praktiske hovedregel, at udbytte beskattes som aktieindkomst, som afgrænses ved § 4 a, stk. 1, i PSL, der senest er optrykt ved lovbek. nr.

719 af 14. sept. 1999.

Seneste cirk. til PSL er nr. 129 af 4. juli 1994. Aktieindkomst omtales i cirkulærets kap 5. Ifølge PSL § 4 a, stk. 3, indgår aktieindkomst ikke i den skattepligtige indkomst. Bestemmelsen i PSL § 4 a er udtømmende.

Ifølge PSL § 4 a, stk. 1, omfatter aktieindkomst det samlede beløb af:

Aktieudbytte efter LL § 16 A

samt beløb omfattet af VOL § 4, stk. 4, 3. pkt.,

fra selskaber der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 1, 2, 4 eller 5 a, medmindre de har været hjemmehørende i udlandet, jf. nr. 5. Beløb omfattet af VOL § 4, stk. 4, 3. pkt., blev indføjet ved lov nr. 252 af 28. april 1999 og har virkning for afståelser og kapitalnedsættelser, der finder sted 1. juli 1999 eller senere, jf. § 4, stk 1, nr. 1, smh. m. § 5, stk. 3.

Afståelsessummer efter LL § 16 B

samt beløb omfattet af VOL § 4, stk. 4, 2. pkt.,

der modtages fra selskaber, der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 1, 2, 4 eller 5 a, medmindre de har været hjemmehørende i udlandet, jf. nr. 6.

Beløb omfattet af VOL § 4, stk. 4, 2. pkt., blev indføjet ved lov nr. 252 af 28. april 1999 og har virkning for afståelser og kapitalnedsættelser, der finder sted 1. juli 1999 eller senere, jf. § 4, stk 1, nr. 2, smh. m. § 5, stk. 3.

Udlodninger fra udloddende investeringsforeninger, jf. LL § 16 C, stk. 1. Dette gælder dog kun den del af udlodningerne, der opgøres som forskellen mellem på den ene side den skattepligtige del af udlodningerne og på den anden side den del af udlodningerne, som hidrører fra foreningens nettoindtægter omfattet af LL § 16 C, stk. 3, nr. 1-8, nedsat efter LL § 16 C, stk. 4, 1. pkt., stk. 5, nr. 1, og stk. 6, jf. stk. 4, 1. pkt. Den omhandlede del af udlodningerne kan dog ikke overstige den del af udlodningerne, som hidrører fra foreningens positive nettoindtægter i form af indtægter omfattet af LL § 16 C, stk. 3, nr. 9, nedsat med det efter LL § 16 C, stk. 5, nr. 2, opgjorte beløb og forhøjet eller nedsat med foreningens nettogevinster eller -tab ved afståelse af aktier omfattet af ABL § 4 i det indkomstår, de pågældende udlodninger vedrører. Nettogevinsterne eller -tabene ved afståelse af aktier omfattet af ABL § 4 opgøres under anvendelse af reglerne i ABL § 4, stk. 1, 3 og 4, samt § 6,

Fortjeneste og tab efter ABL §§ 2 e og 4,

Aktieudbytte efter LL § 16 A

samt beløb omfattet af VOL § 4, stk. 4, 3. pkt

., som modtages fra selskaber, der er eller har været hjemmehørende i udlandet, medmindre aktierne er omfattet af ABL § 2 a.

Beløb omfattet af VOL § 4, stk. 4, 3. pkt., blev indføjet ved lov nr. 252 af 28. april 1999 og har virkning for afståelser og kapitalnedsættelser, der finder sted 1. juli 1999 eller senere, jf. § 4, stk 1, nr. 1, smh. m. § 5, stk. 3.

Afståelsessummer efter LL § 16 B

samt beløb omfattet af VOL § 4, stk. 4, 2. pkt.,

som modtages fra selskaber, der er eller har været hjemmehørende i udlandet, medmindre aktierne er omfattet af ABL § 2 a.

Beløb omfattet af VOL § 4, stk. 4, 2. pkt., blev indføjet ved lov nr. 252 af 28. april 1999 og har virkning for afståelser og kapitalnedsættelser, der finder sted 1. juli 1999 eller senere, jf. § 4, stk 1, nr. 2, smh. m. § 5, stk. 3.

Aktieudbytte svarende til CFC-skattepligtig indkomst efter fradrag af den danske og udenlandske skat, der falder på CFC-indkomsten, for så vidt aktierne er omfattet af ABL § 2 a.

§ 4 a , stk. 1, nr. 1, medfører, at udbytter fra et tilflyttet selskab kun er omfattet af lav beskatning som aktieindkomst, når den til grund for udbyttet liggende selskabsindkomst er beskattet efter regler, der ikke afviger i væsentlig grad fra de danske skatteregler.§ 4 a, stk. 1, nr. 2, medfører, at afståelsessummer omfattet af LL § 16 B, hidhørende fra salg af aktier i danske selskaber, der har været hjemmehørende i udlandet, kun er aktieindkomst i de tilfælde, hvor det godtgøres, at selskabsindkomsten er beskattet efter regler, der ikke afviger i væsentlig grad fra de danske skatteregler. I tilfælde, hvor det ikke kan godtgøres, er afståelsessummen kapitalindkomst.

Reglerne for udenlandske udbytter, som modtages af personer, blev ændret med lov nr. 1026 af 23. dec. 1998. Reglerne er nærmere beskrevet i skm. cirk. nr. 135 af 2 sept. 1999. Reglerne har virkning fra og med indkomstår, der påbegyndes den 1. jan.1999 eller senere. Det er i denne forbindelse udbyttemodtagerens og ikke det udbytteudloddende selskabs indkomstår, der er relevant for reglernes anvendelse.

Efter de nye bestemmelser i PSL § 4 a, stk. 1, nr. 5 og 6, er aktieudbytter og afståelsessummer, som modtages af fysiske personer fra udenlandske selskaber, som hovedregel aktieindkomst for modtageren. Er aktierne omfattet af ABL § 2 a, er udbytterne eller afståelsessummerne dog kapitalindkomst for den pågældende, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 4 og 5. Disse regler gælder, uanset hvordan det udbytteudloddende selskab er blevet beskattet i udlandet.

Endvidere gælder efter PSL § 4 a, stk. 1, nr. 7, at udenlandske aktieudbytter svarende til CFC-skattepligtig indkomst efter fradrag af den danske og udenlandske skat på CFC-indkomsten, er aktieindkomst, for så vidt at aktierne er omfattet af ABL § 2 a.

Når et udenlandsk selskab udlodder udbytte på grundlag af ikke-finansiel indkomst eller på grundlag af almindeligt beskattet finansiel indkomst, er udbyttet således aktieindkomst for modtageren. Det samme gælder, når udbytte udloddes på grundlag af lavt beskattet finansiel indkomst, der samtidig er undergivet CFC-skattepligt i Danmark.

Udloddes udbytte af et udenlandsk selskab på grundlag af lavtbeskattet finansiel indkomst, der ikke er undergivet dansk CFC-skattepligt, er udbyttet kapitalindkomst for modtageren. Dette vil være tilfældet, hvis aktionæren ikke kontrollerer eller har væsentlig indflydelse på det udenlandske selskab, det vil sige ikke direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen i det udenlandske selskab eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne i selskabet, jf. LL § 16 H, stk. 1.

Personaktionærer kan fortsat skattefrit hjemtage udbytter til betaling af den danske CFC-skat, jf. LL § 16 H, stk. 3, og har adgang til lempelse for udenlandsk skat efter LL § 33 G i de tilfælde, hvor der i den danske skattepligtige indkomst indgår udbytte af aktier omfattet af ABL § 2 a. Bestemmelsen i LL § 33 G svarer indholdsmæssigt til bestemmelsen i SEL § 17, stk. 2, jf. punkt 3.4. ovenfor. For et eksempel på samspillet mellem udbyttebeskatning, CFC-beskatning og udenlandsk selskabsbeskatning se skm. cirk. nr. 82 af 29. maj 1997 om international beskatning, punkt 8.5.

Ifølge PSL § 4 a, stk. 2, omfatter stk. 1, nr. 1-6, ikke udbytter og fortjenester samt afståelsessummer efter LL § 16 B vedrørende aktier som nævnt i ABL § 2 a. Det præciseres hermed, at afståelsessummer efter LL § 16 B ved salg af aktier omfattet af ABL § 2 a ikke beskattes som aktieindkomst, men derimod som kapitalindkomst, jf. i øvrigt bemærkningerne til L 138 af 18. jan. 1995, til § 2, nr. 3.

Ifølge PSL § 4 a, stk. 2, 2. pkt. omfatter stk. 1 (aktieindkomsten) heller ikke fortjeneste og tab ved afståelse af medlemsbeviser m.v. i foreninger m.v., der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6, med undtagelse af fortjeneste eller tab som omhandlet i ABL § 4 ved afståelse 3 år eller mere efter erhvervelsen af omsættelige investeringsbeviser i investeringsforeninger.

Skat af aktieindkomst

Ifølge PSL § 8 a beregnes skat af aktieindkomst, der ikke overstiger et grundbeløb på 26.400 kr., som en endelig skat på 25%. Grundbeløbet reguleres efter PSL § 20 og udgør for

1999 36.000

kr. For ægtefæller, der er samlevende ved indkomstårets udløb, er bundgrænsen for

1999 72.000

kr. tilsammen.

Skat af aktieindkomst, der overstiger grundbeløbet, beregnes med 40%.

Indeholdt udbytteskat efter KSL § 65 af aktieindkomst, der ikke overstiger grundbeløbet, er endelig betaling af skatten, og udbytteskatten modregnes ikke i slutskatten efter KSL § 67. Dette betyder, at f.eks. skatteværdien af renteudgifter, ligningsmæssige fradrag eller personfradrag ikke kan modregnes i skatten. Såfremt selskabet ikke har indeholdt kildeskat, f.eks. i tilfælde med maskeret udbytte, opkræves skatten som restskat. Skat af aktieindkomst, der overstiger grundbeløbet, indgår i slutskatten, og den udbytteskat, der er indeholdt i denne del af udbyttet efter KSL § 65, modregnes i slutskatten efter KSL § 67.

Aktieindkomsten opgøres som et nettobeløb, hvor tab ved salg af unoterede aktier, der har været ejet i 3 år eller mere, modregnes i eventuelle udbytter, inden skatten beregnes. Såfremt den indeholdte udbytteskat på 25% af udbytterne overstiger 25% af den samlede aktieindkomst, modregnes det overskydende beløb i slutskatten. Om den skattemæssige behandling af tab ved salg af unoterede aktier henvises til S.G.3.2.3.2 , ved salg af børsnoterede aktier til S.G.3.2.2.

Såfremt den samlede aktieindkomst bliver negativ, hvilket kun kan lade sig gøre som følge af tab på unoterede aktier, kan den negative aktieindkomst modregnes i anden indkomst, med en skatteværdi svarende til skattesatsen for positiv aktieindkomst, jf. ABL § 4, stk. 4, se herom cirk. til ABL, pkt.3.2 og 3.2.3.2 og S.G.3.2.3.2.

Om beskatning af forbeholdt udbytte i forbindelse med aktiesalg henvises til S.G.2.4.3.

udbyttelindkomst, se Departementets afgørelse i FSTS SKAT nyt 1992.227.27 (TfS 1992, 950).

Kapitalindkomst	Følgende udbytter mv. beskattes som kapitalindkomst, jf. PSL § 4: PSL § 4, stk. 1, nr. 4: Skattepligtigt aktieudbytte omfattet af LL § 16 A, bortset fra aktieindkomst (PSL § 4 a, stk. 1, nr. 1, 3 og 5) og personlig indkomst (PSL § 4, stk.3, 4 og 5). PSL § 4, stk. 1, nr. 5: Skattepligtig fortjeneste, fradragsberettigede tab og skattepligtige afståelsessummer efter ABL §§ 2, 2a, 2c, 2d og 4 eller LL § 16 B bortset fra beløb omfattet af PSL § 4 a, stk. 1, nr. 2, 4, 6 og 7, jf. dog PSL § 4, stk. 3, 4 og 5. I kapitalindkomsten indgår således aktieudbytter fra udenlandske selskaber beliggende i lande, hvis selskabsskattesystem ikke er godkendt, og afståelsessummer omfattet af LL § 16 B fra udenlandske selskaber beliggende i lande, hvis selskabsskattesystem ikke er godkendt. Ifølge LL § 33 G, stk. 1, kan der efter ansøgning ske eftergivelse af en del af skatten i tilfælde, hvor der i den skattepligtige indkomst for en skattepligtig omfattet af KSL § 1 eller DBSL § 1, stk. 2, indgår udbytte efter LL § 16 A fra selskaber, der er eller har været hjemmehørende i udlandet, og udbyttet ikke er omfattet af PSL § 4 a, stk. 1, nr. 5. Det beløb, der kan eftergives, er maksimeret til det beløb, hvormed summen af -det beløb, som det udbyttegivende selskab (rent faktisk) har udredt i skat af den del af indkomsten, der ligger til grund for udbyttet, og -det beløb, som den skattepligtige (rent faktisk) har udredt i skat af den til udbyttet svarende del af indkomsten, overstiger summen af -de beløb, der skulle have været udredt i skat af henholdsvis det udbyttegivende selskab og den skattepligtige, såfremt det udbyttegivende selskab skulle have været beskattet her i landet af den til grund for udbyttet liggende indkomst. Såfremt der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den stat, hvor det udbyttegivende selskab er hjemmehørende, kan der, jf. § 33 G, stk. 2, ikke ved opgørelsen af det beløb, der kan eftergives, indregnes større skattebeløb end det, som den pågældende stat efter overenskomsten har et ubetinget krav på at oppebære.
Personlig indkomst	PSL § 4, stk. 1, nr. 5 a: Skattepligtig fortjeneste og fradragsberettiget tab ved udlodning af likvidationsprovenu og afståelse af andelsbeviser mv. efter ABL § 2 b. PSL § 4, stk. 3: For næringsaktier, jf. ABL § 3, sker der beskatning som personlig indkomst af fortjeneste ved afståelse, af udbytte samt af afståelsessummer ved afståelse til det udstedende selskab, jf. PSL § 4, stk. 1, modsætningsvis og § 4, stk. 5. PSL § 4, stk. 4: Uanset bestemmelserne i PSL § 4, stk. 1, nr. 4 og 5, medregnes udlodninger samt afståelsessummer efter LL § 16 B fra andelsforeninger omfattet af ABL § 2 b til den personlige indkomst. Dette gælder dog ikke, hvis udlodningen udgør en normal forrentning af en indbetalt andelskapital. Hvis udlodningen udgør normal forrentning, er den kapitalindkomst. PSL § 4, stk. 5: Uanset bestemmelserne i PSL § 4, stk 1, nr. 4 og 5, medregnes udlodninger samt afståelsessummer efter LL § 16 B vedrørende aktier, som omfattes af ABL § 3, til den personlige indkomst.

S. F.1.3 Udbyttebeskatning - Selskaber, fonde mv.

Reglerne om beskatning af udbytte for selskaber, fonde mv. er beskrevet ovenfor i afsnit S.C.1.2.4 (selskaber) og S.H.12 (fonde). Om udbytte fra datterselskaber, herunder udenlandske datterselskaber, henvises til S.C.1.2.4.4. Om udbytte fra aktie- og anpartsselskaber, der ikke er datterselskaber, henvises til S.C.1.2.4.5.

Ifølge KSL § 65, stk. 4 kan skatteministeren fastsætte regler om, at der ikke skal indeholdes udbytteskat i udbytter, der ikke skal medregnes ved opgørelsen af modtagerens skattepligtige indkomst. § 65 C, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse vedrørende indeholdelse af udbytteskat. Skatteministeren har fastsat nærmere regler herom i bek. nr. 734 af 10. okt. 1998 om opkrævning af indkomstskat for personer mv.

Ifølge KSL § 65, stk. 6 skal der ikke foretages indeholdelse i udbytte m.v., der er skattefrit for modtageren i henhold til LL § 16 A, stk. 4 og 8, eller § 16 B, stk. 4.

Efter SEL § 8 smh. m. § 13, stk. 3, skal udbytte af næringsaktier medregnes ved indkomstopgørelsen med det fulde udbytte. Tilsvarende gælder efter FBL § 3, stk. 1 smh. m. § 10, stk. 3.

S. F.2 Maskeret udbytte - Hvad er maskeret udbytte?

Et selskab og dets aktionærer kan, som selvstændige rets- og skattesubjekter, drive samhandel med hinanden eller i øvrigt indgå bindende aftaler med hinanden. De skattemæssige følger af sådanne dispositioner adskiller sig som udgangspunkt ikke fra konsekvenserne af tilsvarende aftaler mellem uafhængige parter.

Mellem et selskab og dets aktionærer og mellem koncernforbundne selskaber indgås undertiden aftaler med et indhold, der afviger så meget fra almindelige forretningsmæssige dispositioner, at de kun kan anses opnået i kraft af aktionærindflydelsen. Sådanne aftaler kan ikke tillægges skattemæssig virkning efter deres indhold.

Formålet med aftaler af denne art er i første række at undgå den dobbeltbeskatning hos selskab og aktionær, der fremkommer ved, at indkomsten først beskattes i selskabet og dernæst hos aktionæren, når selskabets indkomst udloddes som ikke fradragsberettiget udbytte.

De usædvanlige dispositioner kan fremtræde som uberettigede fradrag i selskabet, som udeholdte indtægter hos selskab eller aktionær, eller som enkeltstående transaktioner, der er baseret på aftaler, som ikke er forretningsmæssigt begrundet for selskabet.

Udbytte, der fremkommer ved korrektion af løn, tantieme eller andet løbende mellemværende, betegnes traditionelt som maskeret udbytte, medens beløb, der udbetales ifølge enkeltstående aftaler om unormalt vederlag, betegnes som maskeret udlodning. Udtrykkene maskeret udbytte og maskeret udlodning anvendes dog ofte i flæng.

Det er klart, at muligheden for at indgå aftaler til undgåelse af dobbeltbeskatning er størst, hvor en enkelt person eller en snævrere kreds med familiemæssig forbindelse ved aktiebesiddelse har en afgørende indflydelse i selskabet. Men maskeret udbytte og udlodning kan forekomme i alle tilfælde, hvor der blandt aktionærerne kan opnås enighed om at skaffe sig fordele på selskabets bekostning. De synspunkter, der anlægges for hovedaktionærer, kan således også anlægges for sådanne grupper.

Fikseret vederlag	Om den modsatte situation, hvor en hovedaktionær leverer ydelser til selskabet, og hvor vederlaget til hovedaktionæren fastsættes til et beløb, der ligger under, hvad uafhængige parter ville have oppebåret, henvises til afsnit S.I.1.3 og S.I.1.5 om fikseret vederlag.
Lovhjemmelen	Hjemmelen til at korrigere selskabets indkomst med maskeret udbytte er de almindelige regler om, hvad der er skattepligtig indkomst i henhold til SL §§ 4 og 5 sammenholdt med, hvad der ifølge SL § 6 kan fradrages som driftsomkostninger. Ved lov nr. 432 af 26. juni 1998 blev armslængde-princippet lovfæstet med ikrafttræden den 28. juni 1998. I henhold til LL § 2 skal interesseforbundne parter således ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår svarende til hvad uafhængige parter ville fastsætte for tilsvarende transaktioner. Se nærmere herom i afsnit S.I.1.3. Hjemmelen til at beskatte aktionærer af maskeret udbytte findes i LL § 16 A, stk. 1, der til udbytte henregner alt, hvad der af selskabet udloddes til aktionærerne, bortset fra friaktier (fondsaktier), samt likvidationsprovenu i opløsningsåret. Dette gælder, hvad enten udbyttet formelt er deklareret eller ikke.
Hvem skal forhøjes?	Maskeret udbytte kan medføre forhøjelse enten af selskabets indkomst eller af aktionærens indkomst eller af indkomsten hos både selskab og aktionær. Når aktionæren, for hvem udgiften er afholdt, er ansat i selskabet, kan udgiften undertiden anses som yderligere løn, hvis det samlede vederlag til aktionæren efter den eksisterende praksis om løn til aktionærer ikke er af en sådan størrelse, at aflønningen må anses for at indeholde et maskeret udbytte. Beskatning som lønaccessorium kan ikke accepteres, hvor hovedaktionæren på strafbar måde har undladt at medregne beløbene i sin skattepligtige indtægt. Har selskabet fratrukket udgifter, som rettelig må karakteriseres som udbytte, skal selskabets indkomst forhøjes. Om aktionærens indkomst samtidig skal forhøjes, afhænger normalt af, om beløbet i forvejen er beskattet hos aktionæren, eksempelvis som løn. Omvendt vil f.eks. en aktionærs fribolig i selskabets ejendom medføre beskatning af huslejens værdi hos aktionæren, medens selskabets indkomst ikke skal forhøjes, såfremt aktionæren er ansat i selskabet, og værdien af friboligen kan karakteriseres som et rimeligt lønaccessorium. Om fastsættelse af huslejens størrelse, se nærmere S.F.2.2.1. Indtægter til fordel for aktionæren, der ikke er medregnet ved selskabets indkomstopgørelse, medfører normalt forhøjelse både af selskabets og aktionærens indkomst. Hvis et selskab har baseret sin indkomstopgørelse på et regnskab, som er udarbejdet på grundlag af en bogføring, der ikke kan anses for betryggende eller fyldestgørende, kan en skønsmæssig forhøjelse af indkomsten komme på tale, hvis der foreligger en begrundet formodning om, at der har været yderligere indtægter i selskabet. Har selskabet forskudt regnskabsår i forhold til hovedaktionæren, må der ud fra opgørelser over hovedaktionærens privatforbrug skønnes over i hvilken periode, der uden om selskabets bogføring er tilflydt ham midler fra selskabet, idet en rent forholdsmæssig beregning ud fra selskabets indkomstperiode ikke umiddelbart kan anvendes. Spørgsmålet om en given forhøjelse skal placeres hos selskabet eller aktionæren eller hos begge, er i øvrigt omtalt i visse af de følgende enkeltafsnit.

S. F.2.1 Omkostninger

Som følge af reglerne om dobbeltbeskatning vil der være en vis interesse i at lade en udlodning til hovedaktionæren fremstå som en fradragsberettiget driftsomkostning for selskabet. Udgangspunktet er, at omkostninger skal fradrages ved indkomstopgørelsen for det skattesubjekt, de vedrører.

Ved bedømmelsen af, om de vederlag, som et selskab har ydet hovedaktionæren, indeholder maskeret udbytte, er det ikke blot den egentlige løn og tantieme, der skal indgå i vurderingen. Også lønaccessorier, såsom pensionsbidrag, fri bolig, fri bil, fri telefon, fri lystbåd mv., skal medregnes.

Mere usædvanlige ydelser kan undertiden anses for maskeret udbytte.

F. eks. kan en af et selskab afholdt udgift til betaling af en bøde, som selskabets direktør og hovedaktionær er pålagt for overtrædelse af momsloven, ikke anerkendes som driftstab eller løntillæg til direktøren, men må anses for en ikke fradragsberettiget udlodning. Om udgifter til bod og bøder, se iøvrigt E.B.5.5. Om udgifter til erstatning se resume af TfS 1998, 10 i afsnit S.F.2.3.6.

Det er en forudsætning for at anerkende en af selskabet afholdt udgift som et lønaccessorium, at hovedaktionæren har et berettiget krav på arbejdsvederlag. Således kunne et selskab, hvis eneste aktivitet bestod i

LSR har i de senere år fulgt den praksis at anse mere sædvanlige ydelser såsom lejeværdi, rejseudgifter, repræsentation og lign. som yderligere løn til hovedaktionæren, hvis hovedaktionæren udfører arbejde for selskabet og hvis forholdet mellem arbejdsindsats og aflønning i øvrigt levner plads hertil.

S. F.2.1.1 Løn og tantieme

Udgangspunktet er, at det mellem selskabet og hovedaktionæren, der samtidig er direktør i selskabet, aftalte vederlag må accepteres af myndighederne. Der kan således ikke statueres maskeret udbytte, blot fordi direktørens løn er meget høj. Der må bl.a. henses til, hvad andre virksomheders direktører, der ikke er aktionærer, oppebærer i løn i lignende stillinger.

Et forhold, som også spiller en betydelig rolle ved bedømmelsen af, om der foreligger maskeret udbytte, er, hvorvidt selskabets kapitalinteresser er blevet tilstrækkeligt tilgodeset, dvs. om det deklarerede udbytte og de henlæggelser, der er foretaget i selskabet, giver en rimelig forrentning af selskabets egenkapital.

Hvis egenkapitalens forrentning må bedømmes som rimelig, vil formodningen være imod, at der foreligger maskeret udbytte. Er udbyttet deklareret på selskabets generalforsamling i overensstemmelse med de selskabsretlige regler, kan udbyttet ikke henføres til beskatning som løn. Er der derimod ikke deklareret udbytte efter de selskabsretlige regler og kun foretaget minimale henlæggelser, vil der være større sandsynlighed for, at hovedaktionærens løn bør kritiseres. Overstiger det samlede beløb efter en konkret vurdering et beløb, som en ikke-aktionær kunne have opnået for en tilsvarende indsats i samme selskab, må det overskydende beløb efter omstændighederne kunne anses som udbytte.

Af UfR 1963.970 H kan formentlig udledes, at der kan statueres maskeret udbytte, når der ved udbetalingen af en så stor tantieme er blevet beslaglagt en væsentlig større del af virksomhedens overskud end normalt i et almindeligt aktieselskab

I UfR 1975.215.H (Kommenteret i UfR 1975.B.382) havde direktøren og hovedaktionæren i selskabet i regnskabsårene 1968 og 1969 ladet sig udbetale henholdsvis ca. 870.000 kr. og 1.150.000 kr. i løn fra selskabet, hvilke beløb efter skatterådets opfattelse indeholdt maskeret udbytte. Der var i hvert af årene deklareret 15% i udbytte. Selskabets egenkapital var ved udgangen af regnskabsåret 1969 3-4 mio. kr., og der var i de to år givet udbytte og foretaget henlæggelser (inklusive nedskrivning på varelageret) på i alt ca. 1 mio. kr. Egenkapitalen var således blevet forrentet med 25-30%. Højesteret fandt, at direktørens personlige indsats i særlig grad havde været afgørende for selskabets udvikling og indtjening i almindelighed og for den i de to år stedfundne meget kraftige stigning i varesalg og driftsoverskud. Kapitalinteresserne i selskabet fandtes både ved det deklarerede udbytte og ved de meget betydelige henlæggelser, der havde fundet sted, at være tilstrækkeligt tilgodeset. De udbetalte ledelsesvederlag fandtes derfor ikke at indeholde maskeret udbytte.

I en sag om maskeret udbytte i form af for høj løn til selskabets direktør, fulgte LSR en af selskabets advokat indhentet skønserklæring om lønnens størrelse og nedsatte selskabets ansættelse til det selvangivne. t&s nyt 1991.18.1022 (TfS 1991,412).

Den omstændighed, at ledelsesvederlaget i absolutte tal er meget stort, er således ikke i sig selv tilstrækkeligt grundlag for at statuere maskeret udbytte.

Sammenfattende kan siges, at udbetalingen til hovedaktionæren ikke må ske på bekostning af kapitalinteresserne i selskabet, og at hovedaktionæren ikke må lade sig udbetale større direktørvederlag end en fremmed, ikke-hovedaktionær kunne opnå for den samme indsats i det pågældende selskab.

Der kan i øvrigt henvises til følgende praksis:

UfR 1943.1109, LSR 1946.52, LSR 1947.146, SO 1973.199 (ØLD) og i skd. 26.223, LSR 1975.109, SO 1978.120, skd. 61.193, LSR 1984.100 samt Skat 1989.10.786 (VLD). (TfS 1989,488).

S. F.2.1.2 Løn til børn

Beløb, som et selskab udbetaler som løn til hovedaktionærens børn, skal stå i et rimeligt forhold til den præstation, som børnene under hensyn til deres alder mv. forventes at kunne yde i selskabets tjeneste. F.eks. vil fast månedsløn til hovedaktionærens børn, hvor lønnen ikke står i rimeligt forhold til den præstation, som børnene under hensyn til deres alder m.v. forventes at kunne yde i selskabets tjeneste, blive anset som udbytte til hovedaktionæren. Se LSR 1985.108 og TfS 1994.211 (VLD).

I LSR 1983.91 fandt LSR, at bestyrelseshonorar og løn udbetalt fra et anpartsselskab til hovedanpartshaverens børn oversteg, hvad der kunne anses for rimeligt i forhold til børnenes arbejdsindsats og ansvar. Det overskydende beløb blev anset som maskeret udbytte til hovedanpartshaveren. Se også S.F.2.5.

De beløb, der udbetales til børnene, anses som gaver fra hovedaktionæren. Se om gaveafgift i afsnit A.B.7.2.

S. F.2.1.3 Bestyrelseshonorar

De beløb, der kan fratrækkes som bestyrelseshonorar, skal stå i et rimeligt forhold til det med bestyrelseshvervet forbundne arbejde og ansvar.

Selv om bestyrelsesmedlemmerne på normal vis deltager i ledelsen af selskabet, må honoraret herfor holdes inden for de grænser, som er almindelige for udførelsen af et sådant hverv.

Der er intet til hinder for, at formanden for bestyrelsen i et selskab modtager et større honorar end de øvrige medlemmer, men det er det samlede vederlag, som den pågældende modtager fra selskabet, der er afgørende for, om maskeret udbytte kan statueres, jf. indledningen til afsnittet.

Fra praksis kan nævnes LSR 1960.98, LSR 1963.97, LSR 1967.5 og TOLD SKAT Nyt 1991.20.1158 (TfS 1991,477).

S. F.2.1.4 Pensionsordninger

Pensionsordninger til fordel for en i selskabet ansat hovedaktionær kan være etableret enten som afdækkede ordninger, dvs. at der i et forsikringsselskab, pengeinstitut, pensionskasse eller lignende er oprettet en pensionsordning, hvor selskabet indbetaler bidrag til pensionsordningen, eller som uafdækkede ordninger, hvorved forstås, at forsikringsrisikoen påhviler selskabet selv, uden at den er dækket ved en forsikringsaftale.

Afdækkede pensionsordninger

Efter PBL § 23 kan selskabet fradrage bidrag til pensionsordninger for hovedaktionæren efter lovens almindelige regler. Der gælder dog den begrænsning, at aktionærens samlede vederlag inklusive pensionsbidraget ikke må overstige, hvad der er en rimelig aflønning for den pågældendes indsats i selskabet.

I TfS 1994, 188 (BF) fandt Ligningsrådet, at et selskab, hvor en af hovedanpartshaverne tillige var direktør, kunne fradrage et éngangsindskud på dennes pensionsordning, idet lønnen over en årrække levnede plads til fradrag for selskabet for en løbende ydelse, der modsvarede det i ansøgningen omhandlede éngangsindskud.

Et aktieselskab A overdrog sin virksomhed til et aktieselskab B og udlånte samtidig sin hidtidige direktør og hovedaktionær. Direktøren, der som konsulenthonorar fra A oppebar, hvad han tidligere havde fået udbetalt som direktør, godt 1/2 mio. kr., valgte at få en del af vederlaget udbetalt i form af et èngangsindskud til livrenter, 160.000 kr. pr. år. Landsskatteretten fandt, at formen for og størrelsen af den samlede aflønning til direktøren måtte anses for fastsat i kraft af dennes dominerende stilling i selskabet, og at arrangementet med indskud til livrenter måtte betragtes som forsøg på at undgå beskatning af denne del af vederlaget. Indskuddet blev herefter anset som maskeret udlodning. (RR 1985 s. 261).

En direktør/hovedaktionær fik en mindre løn udbetalt, men samtidig et større beløb af selskabet indbetalt på en rateforsikring i pensionsøjemed. Da det samlede beløb ikke oversteg en rimelig aflønning, fandt Landsskatteretten, at forholdet var omfattet af PBL § 19, således at indbetalingen på rateforsikringen ikke skulle medregnes i direktørens skattepligtige indkomst, Skat 1989.8.606 (LSR) (TfS 1989,479).

En pensionsydelse, som et selskab ydede en direktør og aktionær i for-bindelse med sin fratræden på grund af sygdom, blev ikke anset for at have karakter af maskeret udbytte, bl.a. fordi direktøren og hans familie kun besad ca. 22 pct. af anpartskapitalen. Pensionsydelsen blev derfor anset for fradragsberettiget for selskabet, Skat 1988.12.780 (LSR) (TfS 1988,672).

Et anpartsselskab foretog kapitalindskud på henholdvis 275.000 kr. og 240.000 kr. på livrenter som led i en pensionsordning mellem selskabet og selskabets direktør og eneanpartshaver, samt dennes hustru, der også var ansat i selskabet. Selskabets kapitalinteresser fandtes at være tilgodeset ved betydelige henlæggelser. Under hensyn til oplysninger om ægtefællernes arbejdsindsats fandt LSR, at deres løn gennem årene havde været så beskeden, at skattemyndighederne ville have godkendt en løbende ydelse til en pensionsordning af en størrelse, der modsvarede de omhandlede engangsindbetalinger. Disse indbetalinger var herefter fradragsberettigede for selskabet og skulle ikke beskattes hos ægtefællerne TfS 1988.250 (LSR).

Er den tidligere ansatte arbejdstager ansat hos et dansk eller udenlandsk datterselskab, der betaler den pågældendes løn, vil moderselskabets fortsatte eller påbegyndte indbetaling til den pågældendes pensionsordning efter omstændighederne blive anset som et tilskud fra moderselskabet til datterselskabet, idet pensionsindbetalingen retteligt hører hjemme i datterselskabet. Moderselskabet har ikke fradrag for indbetalingen i den skattepligtige indkomst, idet PBL § 23 ikke omhandler denne situation.

Er ægtefællen enke efter den tidligere hovedaktionær, og har denne ikke sikret enken i tilfælde af dødsfald, vil selskabets indbetaling til en pensionsordning til sikring af ægtefællen, efter omstændighederne blive anset som udbetaling af maskeret udbytte til ægtefællen. Selskabet vil herefter ikke have fradrag for indbetalingen, idet hverken SL § 6 a eller PBL § 23 omfatter denne situation. Det må dog stilles som en forudsætning, at ægtefællen sammen med eventuelle efterladte børn har haft afgørende indflydelse på selskabets dispositioner.

Uafdækkede ordninger

Såfremt der er etableret en almindelig pensionsordning for selskabets personale, og hovedaktionærens ordning ikke er relativt bedre end andre funktionærers, må selskabets fradrag i forbindelse hermed anerkendes.

Påtager selskabet sig derimod forpligtelsen alene over for hovedaktionæren kort tid før dennes fratræden på grund af alder eller sygdom, og har han haft en afgørende indflydelse på ordningens udformning, må der foretages en konkret vurdering af spørgsmålet, om udbetalingen udgør en maskeret udlodning. Såfremt det ud fra en samlet konkret vurdering af sagens omstændigheder må antages, at den påtagne forpligtelse sammenholdt med hovedaktionærens løn under ét, jf. nedenfor, ikke kan antages at overstige, hvad der ville være godkendt som en indbetaling til en pensionsordning i et pensionsforsikringsselskab, og det videre må antages, at selskabets kapitalinteresser ved udbetalingen må anses for tilgodeset, kan der være grundlag for at godkende fradrag for beløbet som en driftsomkostning, jf. SL § 6 a, i selskabets indkomst, ligesom der under sådanne konkrete omstændigheder ikke vil være grundlag for at anse udbetalingen for maskeret udbytte. Med hovedaktionærens løn under ét menes det forhold, at hovedaktionærens løn gennem årene skønnes at have været så beskeden i forhold til hans arbejdsindsats, at hans samlede vederlag inkl. pensionsbidraget ikke overstiger, hvad der er en rimelig aflønning for den pågældende indsats i selskabet. Det er i denne forbindelse uden betydning, at aktionæren senere har afhændet sine aktier i selskabet, således at han på udbetalingstidspunktet ikke er aktionær, idet det afgørende er, om hovedaktionæren på tidspunktet for ordningens etablering har haft afgørende indflydelse på selskabets dispositioner. UfR 1975.881 Ø - Skd.35.64 (ØLD).

Selv om en uafdækket pensionsforpligtelse i formen fremtræder som en løbende ydelse, der efter den tidligere bestemmelse i LL § 14, stk. 2, (nu § 12), opfyldte betingelserne for fradragsret, har fradrag været nægtet, når forpligtelsen var indgået under omstændigheder som foran nævnt (fremrykket alder, beherskelse af selskabet).

Såfremt et selskab ved stiftelsen forpligtes til at yde en hovedaktionær og eventuelt dennes enke en pension ved fratræden, og denne forpligtelse optages i stiftelsesoverenskomsten og som et passiv i selskabets status, kan fradrag foretages, idet forpligtelsen må betragtes som en del af vederlaget for virksomhedens overdragelse til det nystiftede selskab.

Hvis en hovedaktionær sælger sine aktier, og selskabet i denne forbindelse som en del af overdragelsessummen pålægges en pensionsforpligtelse, må pensionsydelserne betragtes som en for selskabet ikke-fradragsberettiget udlodning til den nye hovedaktionær samtidig med, at kapitalværdien indgår som en del af vederlaget for aktierne.

Fra praksis kan nævnes:

HRD af 14. marts 1984 (Skd. 70.495): Ifølge aftale mellem et selskab og dets direktør og dennes familie, der beherskede selskabet, skulle selskabet bl.a. betale et årligt pristalsreguleret vederlag til direktøren og dennes ægtefælle.

Ved aftalens indgåelse var direktøren 79 år, og han fratrådte samtidig, eller kort efter, den daglige ledelse i selskabet. Ordningen var ikke led i en almindelig pensionsordning for selskabets personale. Retten fandt, at vederlaget i sin helhed måtte ligestilles med udbytte, for hvilket selskabet ikke er berettiget til fradrag efter SL § 6 eller LL dagældende § 14, stk. 2 (nu § 12).

at de tre enkelte udbetalte beløb fra betragtes som maskeret udbytte under hensyn til, at det var tillagt hende på et tidspunkt efter mandens død, da han ejede ca. 50% af selskabets aktiekapital, og idet selskabets pensionsforpligtelse over for hende måtte anses opfyldt ved en hende ved mandens foranstaltning tillagt livsforsikring, for hvilken selskabet havde betalt præmien. Derimod ansås ydelsen til den tidligere hustru, som ikke var aktionær i selskabet, for en underholdsydelse, der var fradragsberettiget i medfør af den dagældende LL § 14, stk. 2 (nu § 12).

LSR 1972.167: En pensionsydelse var ikke omtalt i stiftelsesoverenskomsten og ikke optaget som passiv i selskabets åbningsstatus, men indgik i en aktionæroverenskomst. Ydelsen blev ikke tilladt fradraget, da hverken modtageren eller hendes afdøde ægtefælle havde været ansat i selskabet.

LSR 1978.165: Uanset at en enkepension til hovedaktionæren ikke med sikkerhed kunne anses for en hende forud tillagt egentlig ret, blev fradrag tilladt, idet 2 andre direktørenker havde ret til pension og andre funktionærer havde tilsagn om pensionslignende ydelser.

LSR 1979.192: Fradrag indrømmet for pension til en enke efter stifteren af et aktieselskab, selv om forpligtelsen ikke fremgik af stiftelsesoverenskomsten. Der blev lagt vægt på, at pensionsforpligtelsen fremgik af en i tilslutning til stiftelsen oprettet engageringskontrakt med den da 48-årige stifter, samt at kapitalinteresserne i selskabet i den forløbne periode var tilstrækkeligt tilgodeset, hvortil kom, at alle selskabets ansatte, der ønskede det, havde opnået en livsforsikringsordning med præmien betalt af selskabet.

LSR 1981.13: Som led i en hovedaktionærs overdragelse af aktierne til deres nominelle værdi til to medarbejdere i selskabet, blev det bestemt, at selskabet skulle udrede et beløb, der betegnedes som en pensionsudbetaling, til den tidligere hovedaktionær på 51.000 kr. årligt i 7 år, hvorefter ydelsen nedsattes til en livsbetinget ydelse på 15.000 kr. årligt. Ved den berettigedes død før udløbet af 7-års perioden skulle selskabet udrede beløbet til den berettigedes arvinger i den resterende del af perioden. LSR fandt, at aktieerhververne som en del af købesummen for aktierne havde erlagt et beløb svarende til kapitalværdien af den løbende ydelse til den tidligere hovedaktionær, og da selskabet havde betalt beløbene, ansås betalingen for maskeret udlodning til aktiekøberne.

Skat 1985.6.168 (LSR): Selskabets direktør og hovedaktionær gennem en årrække var fratrådt som direktør i selskabet, og der blev i den forbindelse indgået aftale om, at han skulle have en årlig pension på 75.000 kr., svarende til knap 20% af lønnen. Det var oplyst, at tidligere funktionærer i selskabet, som på grund af alder havde forladt virksomheden, havde fået udbetalt pensionslignende ydelser, svarende til et sted mellem 13,3% og 16,8% af lønnen ved afgangen. På den baggrund fandt LSR ikke, at der var tilstrækkeligt grundlag for at nægte selskabet fradragsret for ydelser til den tidligere hovedaktionær.

S. F.2.1.5 Efterløn

Da en direktør, der samtidig er hovedaktionær i selskabet, ikke er omfattet af funktionærloven, har LSR statueret, at en eventuel løn, der udbetales til direktøren efter dennes fratræden, ikke kan fratrækkes af selskabet som lønudgift, men må betragtes som et skattepligtigt udbytte. Se ØLD af 22. dec. 1972, Skd. 24.115.

Se endvidere LSR 1963.98 og LSR 1977.106.

En direktør, der ejede 50 pct. af anpartskapitalen i et selskab, solgte denne andel til den anden direktør og anpartshaver og fratrådte samtidig sin stilling i selskabet. Ud over salgssummen for anparterne modtog han en erstatning for øjeblikkelig fratræden på 75.000 kr. Uanset at der ikke var oprettet ansættelseskontrakt, blev beløbet anset som et rimeligt vederlag for løn i opsigelsesperioden, hvorfor det var almindelig indkomstskattepligtigt, TfS 1985.311 (LSR).

S. F.2.1.6 Administration af værdipapirer og ejendomme

Hvor selskabets virksomhed væsentligst består i at oppebære afkast af værdipapirer, tillader praksis kun beskedne fradrag som arbejdsvederlag til aktionærerne.

Specielt for ejendomsaktieselskaber gælder, at størrelsen af aktionærers aflønning for arbejdet med administration, såsom fast gage, bestyrelseshonorar, tantieme, fribolig og lign. må bedømmes ud fra, at den gældende boligreguleringslov alene anerkender udgifter ved ejendomsadministration i det omfang, det er rimeligt under hensyn til ejendommens og det lejedes karakter. Ved bedømmelsen kan der henses til de omkostninger, der kan indgå i den omkostningsbestemte husleje.

Fra praksis kan henvises til LSR 1946.54, LSR 1951.169, LSR 1958.8 og UfR 1973.852 V.

S. F.2.1.7 Repræsentationsudgifter mv.

Maskeret udbytte kan også opstå derved, at hovedaktionæren lader selskabet afholde udgifter, som helt eller delvis må karakteriseres som hovedaktionærens private udgifter. Se f.eks. TfS 1998, 484 (HR) omtalt under S.F.2.5.

Udgifter til blandede sammenkomster af privat karakter i anledning af aktionærens fødselsdag, sølvbryllup og lignende mærkedage kan således normalt ikke fradrages i selskabet, selv om der blandt gæsterne skulle være et større eller mindre antal forretningsforbindelser og medarbejdere. Se herom E.B.3.7.6. Efter omstændighederne kan udgifter dog anses som et lønaccessorium med fradragsret for selskabet til følge.

TOLD SKAT Nyt 1993.5.176. (VLD) (TfS 1993, 21) Landsretten lagde til grund, at en reception i forbindelse med en hovedanpartshavers private mærkedag (40 års fødselsdag) var afholdt i form af et åbent hus arrangement, hvor hovedanpartshaveren gennem udsendelse af indbydelser og annoncering i de lokale aviser havde indbudt venner, kunder og forretningsforbindelser. Annoncens form udelukkede ikke, at andre end selskabets forretningsforbindelser ville møde op, og det lagdes til grund, at i hvert fald 8 personer uden tilknytning til selskabet havde deltaget. Receptionen havde derfor ikke haft en så klar og entydig karakter af repræsentation i selskabets interesse, at omkostningerne hertil ikke burde betragtes som et løntillæg for hovedanpartshaveren. Selskabets udgift skulle derfor medregnes ved opgørelsen af hovedanpartshaverens indkomst som løntillæg.

I LSR 1982.12 fandt retten det betænkeligt at anse den af et selskab afholdte udgift til et middagsselskab og reception i anledning af selskabets hovedaktionærs/direktørs 50-års fødselsdag for en udlodning fra selskabet. Retten kunne derimod tiltræde, at udgiften kunne anses for et tillæg af lønmæssig karakter til det til direktøren allerede udbetalte vederlag fra selskabet, og selskabet fik fradragsret.

I LSR 1982.108 blev en direktør anset skattepligtig af et beløb, der var udbetalt ham fra sit hovedaktionærselskab til delvis dækning af udgifterne ved en fest, han holdt i anledning af sit sølvbryllup. I festen havde deltaget 186 personer omfattende familiemedlemmer, forretningsforbindelser og samtlige ansatte i firmaet. Personalet med ledsagere udgjorde halvdelen af deltagerne, hvorfor selskabets bestyrelse ville dække halvdelen af udgifterne som personaleomkostninger. Tilskuddet fra selskabet blev anset som et tillæg af lønmæssig karakter og således fradragsberettiget for selskabet.

I Skat 1987.2.140 (LSR) (TfS 1987, 91) blev en arkitekt, der ejede 51 pct. af aktierne i et rådgivende ingeniørfirma, ikke anset for skattepligtig af udgifterne til en reception i anledning af sin 60 års fødselsdag. Der havde alene deltaget forretningsforbindelser, der var inviteret gennem annoncering i dagspressen. Ud over denne reception havde hovedaktionæren afholdt en privat fest, hvis udgifter han selv havde betalt. I TfS 1996, 161 (VLD) der vedrørte en åben reception i anledning af direktørens 60 års fødselsdag, blev udgifterne til reception og underholdning anset som fradragsberettiget for selskabet som reklame, og udgifterne blev således ikke anset som yderligere løn til direktøren.

Se i øvrigt TfS 1994, 42 og 56. Om repræsentationsudgifter i øvrigt se nærmere E.B.3.7.

S. F.2.1.8 Rejseudgifter

Hvor selskabet betaler for hovedaktionærens private rejser, eller hvor rejsen har haft et betydeligt turistmæssigt islæt, må udgiften hertil betragtes som udlodning af udbytte, med mindre udgiften kan betragtes som et rimeligt lønaccessorium. Se om rejseudgifter i øvrigt E.B.3.2.

Som et eksempel kan nævnes LSR 1980, 144, der vedrører et familieaktieselskab. Der blev afholdt rejseudgifter til bestyrelsesmøder i de udlande, hvor de 2 af bestyrelsesmedlemmerne var bosiddende. Disse udgifter blev ikke anset for fradragsberettigede, da de ikke kunne anses for at være afholdt udelukkende i det øjemed at erhverve, sikre eller vedligeholde selskabets indkomst.

I TOLD SKAT Nyt 1993.15.748 (LSR) (TfS 1993, 372) blev udgifter til en studietur til Bruxelles for en direktør og hovedanpartshaver inden for den grafiske industri og hans ægtefælle anset for yderligere løn til hovedanpartshaveren. Landsskatteretten lagde til grund, at rejsen efter det oplyste om formålet og rejseplanens indhold måtte karakteriseres som en studietur af generel karakter uden tilknytning til den løbende indkomsterhvervelse i selskabet og med et vist turistmæssigt islæt.

Ifølge LSR 1982, 105 kunne rejseudgifter, som et selskab afholdt til hovedaktionærens/direktørens hustrus og andre ansattes hustruers deltagelse i nogle forretningsrejser til Italien, ikke anses for driftsudgifter for selskabet. Udgifterne kunne derimod anses for tillæg af lønmæssig karakter, dels til hovedaktionæren, dels til de øvrige ansatte, og de pågældende udgifter var følgelig fradragsberettigede for selskabet. Det er en forudsætning, at der foreligger fornøden dokumentation for udgifterne.

I Skat 1989.8.581 (ØLD) (TfS 1989, 451) blev det bl.a. tiltrådt, at deltagelse i en udenlandsrejse for en hovedaktionær og dennes ægtefælle alene var sket for selskabet og i dettes interesse, således at udgifterne hertil ikke kunne anses for et løntillæg. Derimod fandt retten, at ægtefællernes rejse til Det Fjerne Østen havde haft et ikke uvæsentligt islæt af turistmæssig karakter, hvorfor rejseudgiften måtte anses som løntillæg fra selskabet.

I Skat 1989.9.656 (VLD) (TfS 1989, 464) blev værdien af en studierejse anset for løntillæg til direktøren, der var hovedaktionær, idet studieturen efter programmet og rejseplanens indhold sammenholdt med turens forløb måtte karakteriseres som en generel studietur med et vist - ikke ubetydeligt - turistmæssigt islæt.

Se også Skat 1990.8.601 (ØLD) (TfS 1990, 317) og E.B.3.2 og de der omtalte afgørelser.

S. F.2.1.9 Lejeudgifter

Hvor hovedaktionærens ejendom (eller lokaler heri) udlejes til selskabet, kan der ikke godkendes større fradrag for husleje, end hvad der kunne opnås ved udleje til fremmede, idet beløb herudover må karakteriseres som maskeret udbytte. Der må ved bedømmelsen tages hensyn til, om lejemålet omfatter lys, varme, rengøring, vedligeholdelse mv.

Har hovedaktionæren selv lejet en ejendom eller nogle lokaler og fremlejer en del heraf til selskabet for en større leje, end han selv betaler, anses merlejen for maskeret udbytte.

Tilsvarende regler gælder, såfremt hovedaktionæren ejer driftsmidler, automobiler mv., som udlejes til selskabet. Efter praksis, jf. LSR 1980.100, vil merlejen dog ofte kunne betragtes som yderligere løn til hovedaktionæren.

Forbedringsudgifter

Såfremt selskabet som lejer afholder udgifter til ombygning eller indretning af det lejede, og der derved er tilført den pågældende ejendom en varig forbedring, må værdien af forbedringen betragtes som en udlodning i skattemæssig henseende. Se hertil TfS 1994, 444 (VLD). Et selskab der havde lejet lokaler i kælderen i hovedaktionærens ejendom, afholdt i forbindelse med indflytningen udgifter til gulvreparation. Landsretten fandt, at der i den forbindelse ikke var tilført ejendommen en forbedring, eller at forbedringen i hvert fald var for beskeden til, at den kunne anses for maskeret udlodning til hovedaktionæren.

I TfS 1999, 778 (VLD) var skatteyderen ejer af halvdelen af anpartskapitalen i et selskab og samtidig ejer af en ideel halvpart i en ejendom, som var lejet ud til selskabet. Skattemyndighederne vurderede, at udgifter til en ombygning af ejendommen afholdt af selskabet tilførte ejendommen en værdiforøgelse, og beskattede skatteyderen af halvdelen heraf. VLD fandt ikke grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn, og ansættelsen fastholdtes.

I TfS 1999, 805 (VLD) havde selskabet afholdt ombygningsudgifter i hovedaktionærens ejendom, der var udlejet til et datterselskab. Efter lejekontrakten tilfaldt bygningsmæssige ændringer ejeren ved lejemålets ophør. Skattemyndighederne fandt, at der var tilført ejendommen varige forbedringer, og henførte en skønsmæssig andel af udgifterne til beskatning hos hovedaktionæren som maskeret udlodning. Landsretten tiltrådte, at der var sket en forøgelse af ejendommens værdi, som var skattepligtig for hovedaktionæren som maskeret udlodning. Landsretten fandt endvidere ikke grundlag for en tilsidesættelse af skattemyndighedernes skøn over størrelsen af udlodningen. Udlodningen ansås for sket i det år, hvor anskaffelserne var bogført og ikke først ved lejemålets ophør.

S. F.2.1.10 Aktionærrabatter

Rabatter, der ydes et selskabs aktionærer, og som er mere gunstige end dem, der ydes selskabets andre kunder, er udtryk for en udlodning til aktionærerne. Det er en betingelse, at rabatten er ydet som følge af aktionærforholdet.

UfR 1944.823 H: Et indkøbsselskab afgav en vis procentdel af sit overskud som rabat til aktionærerne i forhold til deres køb, men gav ikke en tilsvarende rabat til andre kunder. Højesteret statuerede maskeret udbytte, uanset at rabatten ikke som deklareret udbytte fordeltes i forhold til aktionærernes aktiebesiddelse.

LSR 1974.98: Et indkøbsselskab handlede kun med aktionærer og udbetalte til disse en overskudsbetinget bonus, beregnet på basis af de enkelte aktionærers omsætning med selskabet. Landsskatteretten fandt, at den omhandlede bonus måtte anses for et led i selskabets udbyttefordeling og ansås derfor ikke for fradragsberettiget for selskabet. I Skd.60.34 blev bonus - som en bank som led i overskudsdelingen ydede til aktionærer, der enten havde indlån på opsigelse eller havde lånt penge i banken - sidestillet med udbytte.

RR 1984. SM 143: En rabat, som et tæppefirma, der blev omdannet til A/S, tilbød personer, der tegnede en aktie på 1.000 kr. i selskabet, var ikke skattepligtigt udbytte for aktionærerne, fordi adgangen til at opnå rabat på op til 25 pct. ved køb af tæpper måtte antages at stå åben for en bredere kreds af personer uden for aktionærkredsen via medlemskab af diverse indkøbsforeninger mv.

TfS 1994,111 (BF). Om aktionærer i et selskab, der havde indgået aftaler med organisationer mv., om bytte af ferielejligheder. LR fandt, at da prisen for en ferielejlighed svarede til markedsværdien, ville aktionærer, der benyttede sig af bytteretten, ikke være skattepligtige af maskeret udlodning fra selskabet.

Timeshare med aktier

I TfS 1996, 796 (HR) ansås en aktionær at have betalt fuldt vederlag for en tidsubegrænset ret til at råde over en timeshareferielejlighed to uger om året. Aktionæren kunne derfor ikke udlodningsbeskattes efter bestemmelsen i LL § 16 A, stk. 1, eller beskattes i medfør af SL § 4.

Sagen drejede sig om Hotel Skagenklit A/S, der blev omdannet til timeshare-hotel pr. 1/1 1983. Aktiekapitalen på 7.200.000 kr. var fordelt på 1000 anparter à 7.200 kr. Hotellet var opdelt på 20 hotellejligheder. Skatteyderen havde købt 2 aktier med tilknyttet adgang til at benytte en bestemt lejlighed i én uge.

Skattemyndighederne havde fundet, at skatteyderen var skattepligtig efter LL § 16 A af den objektive udlejningsværdi for lejligheden efter fradrag af kontingent til administrator.

Højesteret gav skatteyderen medhold i, at han havde betalt fuldt vederlag for brugsretten til lejligheden, idet han havde betalt en merpris i forhold til aktiernes indre værdi, der dækkede værdien af brugsretten. Højesteret bemærkede følgende:

Det følger af aktionæroverenskomstens § 4 og § 5, at appellanten ved erhvervelsen af de to aktier i Hotel Skagenklit fik en tidsubegrænset ret til at råde over lejlighed nr. 61 i ugerne 22 og 23 mod betaling af et kontingent svarende til 2/50 af lejlighedens andel af ejendommens driftsudgifter. Der er således ikke alene tale om en forudbestillingsret, men om en brugsret, hvilket i øvrigt også fremgår af aktiebrevene. Det etablerede timesharearrangement indebærer, at selskabet ikke har adgang til udleje lejlighederne, og at dets drift er baseret på, at udgifterne vedrører ejendommen dækkes af aktionærernes kontingenter. Det forhold, at de til aktierne knyttede brugsrettigheder ikke er omtalt i selskabets vedtægter, kan ikke tillægges betydning i den forliggende situation, hvor aktionæroverenskomsten omfatter samtlige aktionærer.

Appellanten betalte 34.000 kr. for hver aktie, selv om den enkelte akties indre værdi i hvert fald ikke oversteg dens nominelle værdi på 7.200 kr. Det betydelige overskydende beløb må anses for vederlag for retten til at råde over lejligheden i den pågældende uge alene mod betaling af kontingent. Dette er da også lagt til grund af Nævnet vedrørende merværdiafgift ved vurderingen af spørgsmålet om de oprindelige aktionærers pligt til at betale moms. På det tidspunkt, da appellanten købte aktierne, var timesharearrangementet etableret af selskabets oprindelige aktionærer, og det forhold, at appellantens vederlag for brugsretten blev oppebåret af disse og ikke af aktieselskabet, kan ikke tillægges betydning i forhold til appellanten.

HR finder, at der under disse omstændigheder hverken i medfør af LL § 16 A, stk. 1, eller i medfør af SL § 4, litra b, er grundlag for at beskatte appellanten som påstået af Skatteministeriet. HR tager derfor appellantens påstand til følge.

Se i øvrigt om timeshare E.J.7.

S. F.2.1.11 Ydelser i aktionærens interesse

Hvis en hovedaktionær foranlediger, at selskabet foretager udbetalinger til formål, som udelukkende eller i det væsentlige tilgodeser hans personlige interesser, beskattes aktionæren af udbetalingerne. Selskabet kan ikke fradrage sådanne ydelser.

Gaver

Efter skm. cirk. nr. 72 af 17. april 1996 til LL, pkt. 20.1, er der alene fradragsret for gaver til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige foreninger, stiftelser, institutioner mv., jf. LL § 8 A, der er godkendt af skatteministeren. Gavebeløb skal sammenlagt udgøre mindst 500 kr. i løbet af et indkomstår til den enkelte forening. Ved opgørelse af den skattepligtige indkomst kan et selskab således fradrage det samlede gavebeløb, som overstiger 500 kr. Der kan højst fradrages 5.000 kr. om året. Det maksimale fradrag opnås således først, når de gaver, som tages i betragtning, udgør 5.500 kr. tilsammen.

Beløb, der ikke overstiger de 500 kr. årligt, eller som overstiger 5.500 kr., kan således beskattes som maskeret udlodning hos hovedaktionæren, når gaveydelsen må anses at tilgodese hovedaktionærens personlige interesser.

Reglerne om fradragsret for gaver medfører for selskaber, som i en periode ikke har udbetalt udbytte, at skattemyndighederne ikke kan statuere maskeret udlodning, hvis selskabet beslutter at give gaver til godkendte foreninger m.v.

Vedrørende forskningsgaver, der gives af selskabet i henhold til LL § 8 H, kan der som udgangspunkt ikke statueres maskeret udlodning hos hovedaktionæren, eftersom selskabet har fuld fradragsret for sådanne gaver. Der henvises i øvrigt til skm. cirk. nr. 72 af 17. april 1996, pkt. 20.2.

Løbende ydelser - LL § 12

Selskaber har alene fradragsret for løbende ydelser omfattet af LL § 12, hvis der er tale om årlige ydelser, der ikke overstiger 15% af yderens skattepligtige indkomst. Årlige ydelser, der ikke overstiger 15.000 kr., kan dog fradrages fuldt ud uanset de foranstående begrænsninger.

Beløb, der overstiger de nævnte beløbsgrænser, kan beskattes som maskeret udlodning hos hovedaktionæren, når den løbende ydelse må anses at tilgodese hovedaktionærens personlige interesser. Se endvidere

A. F.4.4 og

skm. cirk. nr. 72 af 17. april 1996, pkt. 19 vedrørende LL § 12 om løbende ydelser.

Med lov nr. 386 af 2. juni 1999 er området for fradrag for løbende ydelser begrænset til ensidigt påtagne forpligtelser samt gensidigt bebyrdende aftaler indgået før den 1. juli 1999. Gensidigt bebyrdende aftaler indgået den 1. juli 1999 eller senere behandles efter denne dato i henhold til reglerne i LL § 12 B. Se nærmere herom A.F.4.4.5.2.

I TfS 1995, 454 (HD) traf Højesteret afgørelse i en sag, hvorefter et anpartsselskab havde nedlagt påstand om fradrag for bidrag, der var ydet i henhold til et gavebrev, hvor selskabet forpligtede sig til i 10 år at betale Indre Mission 5% af selskabets skattepligtige indkomst. Hovedanpartshaveren, der tillige var ansat i selskabet, havde samtidigt forpligtet sig til at bidrage til Indre Mission med maksimumsbidraget for personer. Højesteret ændrede landsrettens dom. Højesteret bemærkede, at efter LL § 12, stk. 2, tilkommer der udtrykkeligt også selskaber fradragsret for løbende ydelser i henhold til en forpligtelse, som er påtaget overfor foreninger, stiftelser, institutioner, religiøse samfund m.v., der er godkendt efter LL § 12, stk. 3. At det er en hovedaktionærs eller hovedanpartshavers ideelle interesse for en af de omhandlede foreninger m.v., der har ført til, at et selskab har påtaget sig en løbende forpligtelse, kan ikke bevirke, at der med støtte i et almindeligt princip om maskeret udbytte gøres undtagelse fra fradragsrettten. Der er ikke i forarbejderne til lovændringen i 1986 tilstrækkelige holdepunkter for et andet resultat. Anpartsselskabet har følgelig ret til fradrag efter LL § 12, stk. 2, for løbende ydelser i henhold til forpligtelseskontrakter med de begrænsninger og på de betingelser, der følger af LL § 12.

Højesteret nåede til samme resultat som ovenfor nævnt i en parallel sag vedrørende hovedaktionæren personligt, jf. TfS 1995, 455. Skatteministeriet har endvidere kommenteret de to højesteretsdomme i TfS 1995, 649.

I øvrigt

Nedenstående afgørelser illustrerer en række situationer, hvor ydelser afholdt i aktionærens interesse blev betragtet som maskeret udlodning henholdsvis maskeret udbytte.

TfS 1997, 367 (VLD) Maskeret udbytte - børsintroduktion af aktier. Skatteyderen ejede kapitalen på 5 mio. kr. i et selskab, hvis aktiekapital i april 1991 blev søgt optaget til notering på Københavns Fondsbørs, ligesom det blev besluttet at udvide aktiekapitalen til 25 mio. kr. ved udstedelse af 20 mio. kr. fondsaktier til den hidtidige aktionær. Børsintroduktionen blev gennemført ved, at bestyrelsen traf beslutning om at udvide aktiekapitalen med yderligere 10 mio. kr. til kurs minimum 340 og uden fortrinsret for den hidtidige aktionær og med tegningsperiode 22/4-24/4 1991. De samlede udgifter ved børsintroduktionen udgjorde 3.515.453 kr., som blev modregnet i selskabets egenkapital som overkurs ved emission. Skatteyderen solgte i samme periode af sin aktiebeholdning 5,5 mio. kr. aktier til kurs 360 til private investorer. Den stedlige skattemyndighed beskattede som maskeret udbytte skatteyderen af en forholdsmæssig andel af udgifterne til børsintroduktionen. Landsretten bemærkede, at skatteyderens salg af aktier skete i nær tidsmæssig tilknytning til børsintroduktionen, og at salget var betinget af børsintroduktionen. Købsprisen svarede til den fastsatte kurs ved børsintroduktionen. Det var på denne baggrund med rette, at skatteyderen var anset skattepligtig af en forholdsmæssig andel af børsintroduktionsomkostningerne.

Told Skat Nyt 1993.19.855 (TfS 1993, 362 VLD). Et anpartsselskabs bådudlejning blev ikke anset for erhvervsmæssig virksomhed, hvorfor underskuddet blev anset for at være maskeret udlodning til hovedanpartshaveren. Se også t&s nyt 1991.14.769 (TfS 1991, 287 VLD) om underskud ved hundekennel og E.A.1.2 om hobbyvirksomhed.

TfS 1996, 180 LSR En hovedaktionær solgte alle anparterne i det af ham ejede selskab på vilkår, at afregning i forbindelse med salget skete efter nettoafregningsmetoden. Hovedaktionæren havde ladet sig vederlægge for salget af anparterne ved samme dag at overføre selskabets indestående og tilgodehavender til sin personlige konto på et tidspunkt, hvor hovedaktionæren fortsat havde bestemmende indflydelse i selskabet, og dermed var den eneste, der var legitimeret til at disponere over selskabets midler. Landsskatteretten fandt, at dispositionerne måtte anses som skattepligtige som udlodning i medfør af LL § 16 A. Se også TfS 1996, 778 LSR (Kendelsen er indbragt for domstolene) vedrørende samme problemstilling.

TfS 1995, 799 (VLD) En skatteyder trak en check på 376.200 DEM eller 1.431.461 kr. på sit selskab, hvori han var eneanpartshaver, og han indsatte checken på sin konto i Jyske Bank i Hamburg. Checken blev senere overført til selskabets bankkonto i Schweiz. Skatteforvaltningen forhøjede hans skattepligtige indkomst med beløbet, som blev anset som maskeret udlodning. Skatteankenævnet stadfæstede ansættelsen og henviste til, at en over skatteyderen afsagt straffedom havde taget tilstrækkelig klar stilling til indkomstansættelsen, herunder at der forelå maskeret udbytte/udlodning. Landsretten tiltrådte ligesom tidligere LSR, at beløbet var beskattet som maskeret udlodning for skatteyderen uanset, at kontoen i Schweiz var oprettet i selskabets navn og bl.a. henset til, at skatteyderen i selskabets kassekladde havde posteret beløbet som varekøb. Dommen i straffesagen (TfS 1991, 320 VLD) fandtes ikke at have taget stilling til unddragelsens betydning for afgørelsen af skattepligtig almindelig indkomst på en sådan måde, at skatteyderen var afskåret fra domstolsprøvelse af sine anbringender.

I LSR 1982.15 ansås en ingeniør for indkomstskattepligtig af en udlodning fra det af ham beherskede selskab, da dette betalte hans udgift for at bestå eksamen som kloakmester. Retten var af den opfattelse, at ingeniøren ved at bestå kloakmestereksamen havde opnået en status, der indebar en videreuddannelse.

SKAT 1987.10.697 (TfS 1991, 16 ØLD): Ved udtræden af et revisorinteressentskab og påbegyndelse af ny revisionsvirksomhed udtog interessenten en større klientmasse end svarende til hans andel af interessentskabet. Der kunne ikke opnås enighed om betalingen herfor, hvorfor spørgsmålet blev undergivet voldgift. Omkostningerne ved voldgiftssagen blev betalt af et af interessenten stiftet anpartsselskab, og det blev gjort gældende, at udgiften vedrørte dettes interesser. Retten fandt, at sagsomkostningsbeløbet var en af SL § 4 omfattet indtægt for interessenten, idet omkostningerne alene påhvilede interessenten, der også i særlig grad havde haft interesse i voldgiftsagen. Afgørelsen blev indbragt for HR og forligt den 22. nov. 1990. Anken blev hævet og interessenten anerkendte, at sagsomkostningsbeløbet skulle betales af ham personligt.

I RR 1985, 8, s. 193 (TfS 1985, 401 VLD) blev et selskabs tilskud til opførelse af en ridehal tilhørende en klub, som selskabets hovedaktionær var formand for, kun i begrænset omfang anerkendt som en fradragsberettiget reklameudgift for selskabet, mens det resterende beløb blev anset som maskeret udbytte for hovedaktionæren.

En eneanpartshaver og direktør blev anset skattepligtig som maskeret udbytte, af et tab som selskabet fik ved salg af en malerisamling til ham. Landsretten fandt, at der på grund af interessefællesskabet mellem parterne måtte stilles særlige krav til dokumentationen for at overdragelsen var sket på markedsvilkår, jf. TfS 1994, 530 (VLD).

Ved en børsintroduktion, der både omfattede nytegning af aktier og dele af de hidtidige aktionærers aktier, blev en del af de af selskabet afholdte udgifter til emissionsprovision, børsprospekt, annoncer og revision anset for udlodning til de hidtidige aktionærer, idet børsintroduktionen også var foretaget i disses interesse i forbindelse med ejerskifte, SKAT 1990.7.542 (TfS 1990, 385 LSR).

I TfS 1994, 641 (BF) blev hovedaktionæren efter en konkret vurdering udlodningsbeskattet ved selskabets aktietegning til overkurs i et ligeledes af hovedaktionæren domineret selskab. Se hertil TfS 1994, 631 BF hvor udlodningsbeskatning ikke gennemførtes. I TfS 1995, 803 LSR fandt flertallet af retsmedlemmerne i LSR i modsætning til LR, at der ikke i det konkrete tilfælde var hjemmel til at gennenføre beskatning af den urealiserede værdistigning hos de pågældende aktionærer. Kursstigningen på aktierne opstod som følge af en kapitaludvidelse, der alene blev tegnet af selskabets moderselskab.

TfS 1997, 831 ØLD (appelleret) Sagen drejede sig om, hvorvidt en skatteyder skulle beskattes af værdien af låneretten til rentefri lån, som et af ham ejet anpartsselskab havde oparbejdet, og som blev overført til ham. Landsretten fandt, at de overførte låneretter måtte anses som udlodning for skatteyderen og således indkomskattepligtige for denne i medfør af LL § 16 A.

selskab B, og A overdrog virksomheden til B. Endvidere stillede A skatteyderens arbejdskraft til rådighed for B, som betalte A for arbejdskraften. A havde endvidere 16 medlemmer af en kunstner samt yydede denne et lån på 20.000 kr. Landsretten lagde til grund, at skatteyderen havde den bestemmende indflydelse i A og B. Landsretten fandt, at den valgte konstruktion ikke var forbundet med en sådan realitet, at den kunne lægges til grund ved fastsættelsen af skatteyderens skattepligtige indkomst. De vederlag, som B betalte til A for skatteyderens arbejdskraft, var skattepligtige hos skatteyderen som vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold. Købet af malerierne og lånet til kunstneren kunne ikke anses som normale forretningsmæssige dispositioner for A, men skete i skatteyderens personlige interesse, og det godkendtes, at tilsvarende beløb var blevet ført til beskatning hos skatteyderen. Højesteret stadfæstede landsrettens dom.

I TfS 1999, 728 (HD) fastslog Højesteret, at der kunne ske udlodningsbeskatning, jf. LL § 16 A, stk. 1, hvor en gave ydet af selskabet ikke har tilknytning til selskabets erhvervsmæssige virksomhed, men alene er begrundet i selskabsejerens ideelle interesse. Højesteret bemærkede, at det selskab hvortil sponsorgaven var ydet, måtte anses som en erhvervsdrivende virksomhed, selv om selskabet i et vist omfang havde ydet økonomisk støtte og anden bistand til en lokal idrætsforening. Gaven kunne herefter ikke anses for ydet til almennyttige eller dermed ligestillede formål. Ydelsen havde endvidere ingen tilknytning til det givende selskabs erhvervsmæssige virksomhed, men var alene begrundet i eneanpartshaverens ideelle interesse i det modtagende selskabs virksomhed, hvor han var ulønnet direktør og bestyrelsesmedlem. På denne baggrund tiltrådtes Landsrettens dom, hvorefter gavebeløbet måtte anses som en skattepligtig udlodning, jf. LL § 16 A.

I TfS 1999, 109 (LSR) havde skattemyndighederne anset aktieafgift afholdt af det modtagende selskabet i forbindelse med en skattefri aktieombytning for maskeret udlodning, jf. LL § 16 A. Landsskatteretten fandt, henset til aftalefriheden med hensyn til fordelingen af aktieafgiften, at der ikke var påvist anden sædvane end efter den tidligere gældende børsstempellov, samt at parterne efter aktieafgiftslovens § 5, stk. 4 hæfter solidarisk for afgiftens betaling, at alene halvdelen af den betalte aktieafgift måtte anses for maskeret udlodning. (Kendelsen er indbragt for domstolene)

S. F.2.2 Manglende selskabsindtægter

Maskeret udbytte kan også fremtræde på den måde, at ydelser fra selskabet til aktionærerne vederlægges af disse med et for ringe beløb. I disse tilfælde skal både selskab og aktionærer beskattes. Selskabet skal dog ikke beskattes, såfremt et tilsvarende beløb kan fradrages som lønaccessorium.

S. F.2.2.1 Husleje

Har hovedaktionæren bolig i en ejendom, der tilhører selskabet, vil der foreligge maskeret udbytte, såfremt lejen er fastsat til et beløb, der er mindre end, hvad der kunne opnås ved udleje til fremmede.

Ved bedømmelsen af lejeværdien må der tages hensyn til, om det lejede omfatter lys, varme, rengøring, vedligeholdelse mv., idet lejebetalingen må rette sig efter, hvad lejemålet omfatter.

Huslejen

fastsættes normalt ud fra et skøn over den til enhver tid værende udlejningsværdi under hensyntagen til lejelovgivningens regler. I UfR. 1984.534 H blev det fastslået, at der skal tages udgangspunkt i den leje, der kunne have været aftalt i henhold til lejelovgivningens regler, uanset der oprindeligt var aftalt en mindre husleje, og uanset denne ikke løbende var forhøjet.

Ved værdiansættelsen må man være opmærksom på forhold, der kan tale for en reduktion af værdien, f.eks. at der er tale om en ejendom med et usædvanligt stort jordtilliggende eller med store repræsentationslokaler, der ikke indgår i det daglige boligforbrug, jf. VLD af 30. nov. 1981 (skd. 61.206).

TfS 1994, 494 (ØLD) vedrørte en hovedaktionær, der beboede en del af en ejendom der var ejet af det af ham beherskede selskab. Landsretten fandt, at det var selskabet, der ejede ejendommen, hvorfor

lejen

ikke kunne beregnes efter reglerne i LL § 15 I, men skulle fastsættes efter reglerne i SL § 4, litra b, efter et skøn over den objektive udlejningsværdi. TfS 1995, 473 (LSR) (Indbragt for domstolene). En hovedaktionær, der havde bopælspligt på det af selskabet erhvervede gods, skulle beskattes af den objektive udlejningsværdi samt af den objektive nytteværdi af varme, selv om opvarmningen delvis skete via halmfyr, hvor en ejer ikke ville være blevet beskattet af nogen varmeværdi.

I LSR 1982.104 fandt retten det sandsynliggjort, at et aktieselskab ved at stille bolig til rådighed for selskabets direktør til en fast årlig leje på 18.000 kr. havde ønsket at tildele ham en ydelse af lønmæssig karakter svarende til forskellen mellem den faste leje og en skønsmæssig

husleje

fastsat af skatterådet til 8% af

den til enhver tid værende

ejendomsvurdering. Retten fandt derimod ikke tilstrækkeligt grundlag for at anse de af selskabet afholdte udgifter til vedligeholdelse af den til huset hørende have samt til opvarmning, for at være ydelser af lønmæssig karakter, idet udgifternes størrelse måtte være påvirket af beboernes løbende dispositioner.

Andre bestemmelser kan dog være til hinder for, at der statueres maskeret udbytte. Således kunne lejen i et boligselskab ifølge en ikke offentliggjort landsskatteretskendelse ikke forhøjes til en skønnet *»markedsleje«*, da der var pålagt ejendommen en deklaration, hvorefter lejen kun kunne forhøjes med kommunalbestyrelsens godkendelse, hvilken ikke havde kunnet opnås.

Det vil ofte blive anført, at benyttelsen af helårs- eller sommerbolig tilhørende selskabet er et tillæg til det kontante vederlag fra selskabet. Dette synspunkt kan kun accepteres, hvis det samlede vederlag herefter er en rimelig betaling for hovedaktionærens indsats i selskabet.

Som eksempler på andre afgørelser kan nævnes:

LSR 1960.104: Boligaktieselskab. Differencen mellem aktionærers og ikke-aktionærers lejeudgift anset indkomstskattepligtig for aktionærerne.

LSR 1965.4: Aktionærfordel i form af billig leje af sommerhus beskattet.

LSR 1974.20: Tilsvarende afgørelse vedrørende ejendom, der anvendtes dels som bolig for selskabets hovedaktionær og dels af selskabet.

LSR 1967.92: Et boligaktieselskabs nedsættelse af aktionærernes husleje, respektive undladelse af at forhøje huslejen som følge af øgede ejendomsskatter blev anset for maskeret udbytte til aktionærerne.

LSR 1982.11: Et selskab blev anset som indkomstskattepligtigt af berettiget krav på merleje, der blev betragtet som maskeret udbytte fra selskabet.

TfS 1997,567 (LSR) Et selskab havde stillet et sommerhus til rådighed for hovedaktionæren. Landsskatteretten lagde ved afgørelsen til grund, at der ikke havde været nogen egentlig erhvervsmæssig begrundelse for selskabets erhvervelse af sommerhuset, idet sommerhuset ikke havde været udlejet eller benyttet af ansatte, og at den erhvervsmæssige benyttelse til repræsentative formål havde været begrænset. Retten fandt på dette grundlag, at klageren havde haft ubegrænsede muligheder for at benytte sommerhuset. Retten fandt herefter, at klageren ikke var berettiget til at opgøre værdien af sommerboligen i henhold til LL § 16, stk. 5. Værdien af den til rådighed stillede sommerbolig måtte fastsættes i overensstemmelse med hidtidig praksis, jf. SL § 4 b, idet værdien af benyttelsen måtte fastsættes ved et skøn over den objektive udlejningsværdi. Efter praksis kunne udlejningsværdien - i mangel af sikre holdepunkter for, hvad der ville kunne opnås ved udleje til fremmede - ansættes til 8 pct. af ejendomsvurderingen, jf. TfS 1984, 272 (HD). Idet der ved skatteankenævnets skønsmæssige ansættelse på 30.000 kr. var taget hensyn til den erhvervsmæssige anvendelse af sommerhuset, blev ansættelsen stadfæstet.

TOLD SKAT Nyt 1992.15.447 (LSR) (TfS 1992,387): Et hovedaktionærselskab købte en ferielejlighed i Spanien til brug for de ansatte. Da hovedaktionæren, der tillige var direktør i selskabet, kun kunne anvende lejligheden på lige fod med øvrige ansatte, blev han ikke indkomstbeskattet af rådighedsret over lejligheden, men alene af en skønsmæssig værdi af den faktiske anvendelse.

TfS 1997,655 (LSR) Der var ikke grundlag for beskatning af værdi af rådighed over virksomhedens sommerhus, der var et medarbejdersommerhus, der kunne bruges af direktøren på linie med de ansatte, da det måtte lægges til grund, at direktøren og hans familie konkret ikke havde benyttet sommerhuset i omhandlede år.

S. F.2.2.2 Aktie- og andelslejligheder

Indehavere af aktielejligheder og medlemmer af andelsboligforeninger, der bebor en af selskabets/foreningens lejligheder, er ikke - således som tilfældet er med ejerlejlighedsejere - ejere af lejligheden. Lejeværdien af boligen skal derfor ikke medregnes ved indkomstopgørelsen, ligesom udgifter vedrørende lejligheden ikke kan fratrækkes.

Hvis der betales en uforholdsmæssig lav leje, kan der derimod blive tale om beskatning efter de nedenfor angivne retningslinjer. Det er ikke her nogen forudsætning, at der er tale om en hovedaktionær.

Om afgrænsningen mellem andelslejligheder og boligkollektiver, se S.A.1.8.2.

Specielt om andelslejligheder SD-cirk. 1982-2

Det af andelshaverne betalte boligbidrag til foreningen sidestilles med betalt leje for en lejlighed i en udlejningsejendom.

Det godkendes ikke, at andelshavere udsteder gældsbreve til foreningen med det helt eller delvise formål at konvertere en ikke-fradragsberettiget boligudgift til en fradragsberettiget renteudgift, se HD af 9. feb. 1981 (skd. 57.192) og Skat 1989.4.298 (ØLD) (TfS 1989, 171).

LR har ved SD-cirk. 1982-2 af 8. feb. 1982 fastsat regler om andelsbolighaveres fradrag for rente af gæld til andelsboligforeninger og beskatning ved lav boligafgift.

Ligningsmyndighederne må herefter foretage en bedømmelse af, om der foreligger et reelt gældsforhold i alle tilfælde, hvor andelshaveren har udstedt gældsbrev til andelsboligforeningen.

Fører denne bedømmelse til, at gældsforholdet ikke anses for reelt, må rentefradrag nægtes, og gældsbrevet betragtes skattemæssigt som en nullitet, jf. f.eks. Skat 1986.6.400 (LSR) (TfS 1986, 323).

Som eksempel på en situation, hvor gældsforholdet blev anset for reelt, kan nævnes Højesterets dom af 4. nov. 1993 (TfS 1993, 541). HR fandt, at andelshaveren var berettiget til fradrag for renter, som han havde betalt på et gældsbrev til en andelsboligforening. Det omhandlede gældsbrev var udstedt af andelshaveren til andelsboligforeningen som led i en almindelig berigtigelse af købesummen for andelshaverens andelslejlighed, der sammen med 4 andre beboelseslejligheder var blevet nyindrettet i tidligere erhvervs-lokaler. Gældsbrevet indgik således ikke som led i en ordning omfattende alle medlemmer af andelsboligforeningen. Den samlede købesum, som omfattede værdien af andelen i foreningens formue og en del af udgifterne til indretning af lejligheden, måtte anses for fastsat efter sædvanlige principper for prisfastsættelse af andelslejligheder, der sælges efter foreningens stiftelse, jf. herved § 5 i lov om andelsboligforeninger og andre boligfællesskaber samt § 4, stk. 2, jf. § 15 i foreningens vedtægter (normalvedtægten). Der var herefter ikke grundlag for at fastslå, at det af andelshaveren udstedte gældsbrev ikke i skattemæssig henseende var udtryk for en reel skyld til foreningen, og HR indrømmede følgelig fradrag for renteudgiften. (Det bemærkes, at skatteyderen og de 4 andre nyoptagne andelshavere skulle betale den samme boligafgift pr. m2 som de hidtidige andelshavere.) Som det fremgår af de i cirkulæret anførte eksempler og retningslinjer, vil gældsbrevet ikke kunne anses for reelt, medmindre der foreligger særlige forhold.

I Skat 1986.9.568 (TfS 1986, 491) fandt LR, at andelsbolighavere kunne få fradrag for renteudgifter vedrørende individuelle medlemslån i en bank, idet man herved henså til, at der var tale om gældsforhold til en bank og ikke til andelsboligforeningen. Det var endvidere forudsat, at andelsboligforeningen ikke på nogen måde hæftede for de individuelle lån, at ejendommen ikke tjente som pant for lånene, at ydelserne på lånene ikke indgik i foreningens regnskab, samt at det ved opkrævningen hos medlemmerne specificeredes, hvad der var henholdsvis boligafgift og ydelser på lån.

Hvis gældsforholdet må anerkendes, kan rentefradrag ikke nægtes, men i disse tilfælde anvendes reglerne om skattepligtig boligfordel (beskatning ved lav boligafgift), jf. nærmere nedenfor. Denne beskatning indtræder også, hvor andelshaverens indskud ikke præsteres i form af et reelt gældsbrev til foreningen, men ved kontant indskud, herunder depositum og forudbetalt husleje. Det er dog i alle tilfælde en forudsætning, at en tilsvarende nedsættelse af boligafgiften kan påvises.

Den skattepligtige boligfordel opgøres som forskellen mellem *»normalleje«* og faktisk betalt boligafgift, idet der ved *»normalleje«* skal forstås den boligafgift, der opkræves af andelsboligforeninger, hvis ejendomme er finansieret ved normal låneoptagelse samt med et andelshaverindskud på ikke over 20 pct. af ejendommens anskaffelsespris og senere ejendomsinvesteringer med tillæg af yderligere 5 pct. af disse beløb til dækning af driftskapital mv. Indskud på op til 30.000 kr. kan dog altid accepteres uden beskatning af en boligfordel.

Boligfordelen vil normalt svare til bankudlånsrente af den finansiering, andelshaverne har ydet ud over normalindskuddet (25 pct. af anskaffelsessprisen, dog mindst 30.000 kr.). Ved indskud i form af reelt gældsbrev træder den aktuelle gældsbrevsrente i stedet for banklånsrenten.

Det følgende taleksempel viser opgørelsen for en af foreningen nyanskaffet ejendom, idet de anførte samlede beløb må fordeles ud på de enkelte andelshavere i forhold til deres andele.

Heraf kontant indskud	700.000 kr.
Reelle gældsbreve (til 12 pct. rente p.a.)	400.000kr.
Realkredit (til 13 pct. rente p.a.)	900.000 kr .
I alt	2.000.000 kr.
Skattepligtig boligfordel 200.000 kr. (faktisk kontant indskud: 700.000 kr. - normalindskud 500.000 kr.)	
Til bankrente, f.eks. 11 pct. p.a.	22.000 kr.
400.000kr. gældsbreve til 12 pct. rente p.a.	48.000 kr.
Boligfordel	70.000 kr.

Boligfordelen skal under alle omstændigheder reduceres med en eventuel rente, som andelshaverne får udbetalt af foreningen.

Den opsparing i andelsboligforeningen, der i årenes løb sker gennem afdrag på og indfrielse af ejendommens pantegæld såvel som gennem den almindelige værdistigning på ejendommen, anses ikke som indskud i cirkulærets forstand.

Cirkulæret omfatter også fritidshuse (sommerhuse).

Af skd. 54.206 fremgår, at den omkostningsbestemte leje ikke udgør et maksimum for den *»normalleje«*, som skal beregnes ifølge cirkulæret.

Specielt om aktie- og anparts lejligheder SD-cirk. 1983-47

Da boligaktieselskaber og boliganpartsselskaber er sidestillet med andels-boligforeninger med hensyn til fællesskabets stiftelse, procedure ved overdragelse af andel (aktie eller anpart), prisfastsættelse ved overdragelse af andel (aktie eller anpart) mv. har LR bestemt, at SD-cirk. 1982-2 om andelsbolighaveres fradrag for rente af gæld til andelsboligforeninger og beskatning ved lav boligafgift skal finde tilsvarende anvendelse på aktionærer og anpartshavere i boligaktieselskaber og boliganpartsselskaber. Der henvises i øvrigt til SD-cirk. 1983-47.

S. F.2.2.3 Bil, lystbåde, telefon og lign.

Stiller selskabet bil til rådighed for hovedaktionæren, beskattes værdien heraf. Er hovedaktionæren ansat i selskabet fastsættes værdien af benyttelsen efter de for medarbejdere gældende satser,

jf. LL § 16, stk. 4. Se hertil TfS 1999, 952 (ØLD). Se iøvrigt A.B.1.9.2.

I TfS 1994, 843 (HD) lagde Landsretten til grund, at en direktør og hovedaktionær havde benyttet selskabets personbiler til privat kørsel. Da der endvidere ikke var forelagt landsretten oplysninger, der gav grundlag for at antage, at den private kørsel i indkomståret 1986 var af et så helt ubetydeligt omfang, at der ikke var grundlag for at beskatte hovedanpartshaveren for privat kørsel, og da der ikke var grundlag for at tilsidesætte myndighedernes skøn, var hovedanpartshaveren indkomstskattepligtig af værdien af privat benyttelse af selskabets biler. Dommen blev stadfæstet af HR. Se endvidere TfS 1993, 522 (VLD) og TfS 1998, 444 (HD).

Stiller selskabet lystbåd eller lign. til rådighed for hovedaktionæren, er det værdien af den faktiske benyttelse, der skal beskattes. Om selskabets fradragsret, se indledningen i S.F.2.1.

Anderledes TfS 1998.155V

.

Er hovedaktionæren ansat i selskabet værdifastsættes hovedaktionærens benyttelse af lystbåd i henhold til LL § 16, stk. 6. Se nærmere herom i A.B.1.9.7.

Dækker selskabet hovedaktionærens samlede faktiske udgifter til abonnements- og samtaleudgifter, beskattes værdien heraf. Er hovedaktionæren ansat i selskabet kan værdien som hovedregel ansættes til 3.000 kr., forudsat hovedaktionærens private telefonforbrug ikke er ekstraordinært stort. Smh. m. Told- og Skattestyrelsens-cirk. 1997-35, pkt. b. Se i øvrigt A.B.1.9.4.

Se også TfS 1996, 871 (LSR) vedrørende et selskabs udgifter til travhestehold, hvor halvdelen af udgifterne blev anset som fradragsberettigede reklameudgifter mens den anden halvdel af udgifterne blev anset som yderligere løn til hovedaktionæren. Se endvidere TfS 1998, 155 (VLD).

I andre tilfælde af en hovedaktionærs helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af formuegenstande, som tilhører et selskab, må værdien af benyttelsesretten ansættes efter et skøn. Brugsværdien for hovedaktionæren af et selskabs malerier og antikviteter, som fx er anbragt på hans bopæl, kan normalt fastsættes efter regler for ansættelse af den årlige værdi af brugsnydelser af indbo og andet løsøre ved beregning af gave- og arveafgift, jf. § 3, nr. 5 i bek. nr. 699 af 16. okt. 1991, 6 pct. af genstandens værdi, LSR 1978.125.

S. F.2.2.4 Andre ydelser

Såfremt nogle af de i selskabet ansatte (og aflønnede) personer udfører arbejde for hovedaktionæren privat (havemand, chauffør, montør mv.), må værdien heraf betragtes som udbytte fra selskabet, jf. LSR 1982, 104. På samme måde må der ske beskatning når hovedaktionæren udtager varer fra sit selskab til privat anvendelse. Beskatning skal ske til udsalgsprisen, evt. reduceret med sædvanlig personalerabat.

Hvis de udtagne varer betales kontant, stilles der samme krav til dokumentationen som personligt erhvervsdrivende, se E.B.2.1.

Ofte vil sådanne ydelser dog kunne fradrages af selskabet som yderligere løn til hovedaktionæren.

TfS 1999, 877 (HD) vedrørte udøvelse af selskabets jagtret. Skattemyndighederne havde anset hovedaktionærerne for skattepligtige af værdien af jagtretten i selskabets plantage. Landsretten fandt det ikke sandsynliggjort, at de pågældende ikke havde udnyttet jagtretten, og fastholdt ansættelserne. HR lagde til grund, at aktionærerne havde rådighed over selskabet og dermed over jagtretten, og at de begge var aktive jægere. Der var derfor formodning for, at de havde udøvet jagtretten. Den ene skatteyder havde de pågældende år deltaget i flere selskabsjagter og flere gange skudt et større antal dyr. Landsrettens dom blev herefter stadfæstet for denne skatteyder. Den anden skatteyder havde imidlertid på grund at hustruens helbred opholdt sig meget hjemme, og var holdt op med at gå på jagt. HR fandt, at han havde afkræftet formodningen om, at han havde udnyttet jagtretten, og Skatteministeriet skulle derfor anerkende, at denne skatteyders indkomst blev nedsat med den ansatte værdi af jagtretten.

S. F.2.2.5 Aktionærlån

Efter 18. juni 1982 har det ikke været lovligt at stifte aktionær- og anpartshaverlån. Uanset om aktionærlån er ulovlige, skal reglerne om forrentning som gengivet nedenfor anvendes.

S. F.2.2.5.1 Rente/aktionærlån

Ved udlån af kontanter (pengelån) fra et selskab til dets hovedaktionær vil der ofte foreligge lånevilkår, som er så fordelagtige for hovedaktionæren, at de alene kan antages opnået i kraft af aktionærens dominerende indflydelse i selskabet. I sådanne tilfælde skal ligningsmyndighederne påse, at der i skattemæssig henseende pålægges lånet en anslået forrentning, som udgangspunkt svarende til Nationalbankens diskonto på gældsstiftelsestidspunktet plus 4%. Der henvises i øvrigt til S.I.1.3 om armslængdeprincippet.

Det bemærkes, at reglerne alene omfatter egentlige kontante lån, derimod ikke gæld opstået ved køb af aktiver fra selskabet eller i forretningsmæssig handel mellem selskab og hovedaktionær. Om sådanne forhold henvises til S.F.1.2.3.

Selvom det kontante udlån fra selskabet til aktionæren etableres ved udstedelse af et gældsbrev med aktionæren som debitor og selskabet som kreditor, kan der godt foreligge et ulovligt aktionærlån. Dette fremgår af en udtalelse fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der er omtalt i TfS 199, 866 (LR). Afgørelsen er kommenteret i TfS 1997, 943.

Aktionæren kan ikke beskattes af et beløb svarende til differencen mellem låneprovenuet og den kursværdi, som de aftalte lånevilkår betinger.

Det samme gælder, såfremt hovedaktionæren mod overgivelse af et ejerpantebrev opnår lån i selskabet til pari kurs. Hvis lånet eller pantebrevet derimod på et senere tidspunkt indfries til et beløb lavere end restgælden, må indfrielsesgevinsten anses som en skattepligtig udlodning fra selskabet.

Om de skatteretlige aspekter ved ulovlige aktionærlåns indfrielse se tillige artikel i TfS 1995, 531.

S. F.2.2.5.2 Beskatning

Det selskab, der har ydet lånet, indkomstbeskattes af differencen mellem den anslåede rente og selskabets faktiske renteindtægt. Indkomstbeskatning af en anslået rente i selskabet skal dog udelades, hvor hovedaktionæren udfører arbejde for selskabet, og det samlede vederlag til hovedaktionæren (inkl. den manglende forrentning af aktionærlånet) efter den eksisterende praksis om løn til hovedaktionærer ikke er af en sådan størrelse, at aflønningen må anses at indeholde et maskeret udbytte. Se f.eks. LSR 1984.5, hvor der ansås at foreligge en rimelig aflønning.

Efter PSL er løn personlig indkomst, medens renteudgifter er kapitalindkomst. I de tilfælde, hvor rentefordelen betragtes som tillæg til hovedaktionærens arbejdsvederlag i selskabet, skal hovedaktionæren derfor medregne rentefordelen som yderligere lønindtægt, og hovedaktionæren kan fratrække et tilsvarende beløb som yderligere renteudgift ved opgørelsen af kapitalindkomsten.

I de tilfælde, hvor manglende forrentning skal beskattes som maskeret udbytte, dvs. navnlig de tilfælde, hvor hovedaktionæren ikke udfører arbejde for selskabet, medregnes beløbet hos aktionæren i aktieindkomsten.

Lån, som opstår ved, at hovedaktionæren løbende hæver beløb i selskabet over mellemregningskontoen til betaling af private udgifter, må anerkendes i skattemæssig henseende, når aktionæren er solvent.

Hvis det derimod efter en bedømmelse af aktionærens økonomiske forhold må antages, at han ikke er i stand til at tilbagebetale lånet, må hævningerne i almindelighed beskattes som løn fra selskabet. I det omfang aktionæren ikke udfører et arbejde for selskabet, som svarer til hævningerne, betragtes disse dog som maskeret udbytte.

TfS 1997, 641 (LSR) En frisør, der drev virksomhed i personligt regi, var eneanpartshaver og direktør i et selskab, der blev erklæret konkurs i september 1993. Frisøren skulle beskattes af en del af hævninger på mellemregningskontoen med selskabet som løn. Retten fandt det godtgjort, at skatteyderen på tidspunktet for de løbende hævninger i 1993 havde været insolvent. Med henvisning til hævningernes karakter og til, at skatteyderen i perioden for de omhandlede hævninger havde bestridt hvervet som hovedanpartshaver og direktør i selskabet, fandtes han at måtte beskattes af de i 1993 foretagne hævninger som løn. Beløbet blev ansat til den forøgelse af mellemregningskontoen, som var sket i klageåret 1993. Den resterende del af gælden blev anset for gældsefterlevelse, som i det væsentligste under hensyntagen til skatteyderens økonomiske forhold måtte anses som likvidationsprovenu, jf. LL § 16 A, stk. 1. Beløbet skulle i medfør af ABL § 1, stk. 3, medregnes ved opgørelsen af skatteyderens avance/tab ved afståelsen af anparterne i

I TfS 1999, 115 (LSR), omtalt i S.F.1 blev en gældsefter givelse anset for udlodning af likvidationsprovenu i kalenderåret forud for selskabets opløsning, jf. LL § 16 A.

Den omstændighed, at aktionærens manglende tilbagebetalingsevne skattemæssigt bevirker, at beløbet indkomstbeskattes hos aktionæren, ændrer ikke låneforholdets karakter i selskabsretlig henseende. Se TfS 1995, 637 (ØLD) hvor aktionæren fandtes skyldig i overtrædelse af den dagældende anpartsselskabslovs § 131, stk. 1 og 2, jf. § 84, stk. 1, og blev idømt en bøde på 65.000 kr. Det forhold, at aktionæren som følge af sin manglende evne til at tilbagebetale det ulovlige anpartshaverlån blev personligt skattepligtig af beløbet, fandtes ikke at burde bevirke en nedsættelse af bødens størrelse.

I T&S Nyt 1991.12.644 (ØLD) (TfS 1991, 288) blev en udbetaling fra 2 selskaber i solvent likvidation til hovedaktionæren anset for forhåndsudlodning af forventet likvidationsprovenu og ikke som påstået af hovedaktionæren, et aktionærlån. Udbetalingen blev således beskattet hos hovedaktionæren.

Om et tilfælde vedrørende manglende forrentning af overskud, se Skat 1990.6.463 (LSR) (TfS 1990, 276). Et anpartsselskab, der var komplementar i et kommanditselskab, og hvis anpartshavere - der var nærtbeslægtede - var kommanditister i kommanditselskabet, havde ladet væsentlige overskud indestå i kommanditselskabet uden forrentning heraf. Anpartsselskabet blev anset for skattepligtig af beregnet rente af disse beløb, for så vidt angik den del af rentebeløbene, der vedrørte kommanditisternes andel af overskudsbeløbene, idet disse rentebeløb blev anset for maskeret udlodning til anpartshaverne.

S. F.2.3 Enkeltstående udlodninger

Maskeret udlodning foreligger, hvis selskabet sælger aktiver til hovedaktionæren til underpris, eller hvis selskabet køber aktiver fra hovedaktionæren til overpris.

Udgangspunktet for bedømmelsen er i begge tilfælde, hvad der ville have været en rimelig pris, såfremt det pågældende aktiv var blevet solgt til, henholdsvis købt af fremmede. Hovedaktionæren skal beskattes af den ved transaktionen opnåede økonomiske fordel.

For selskabet afhænger de skattemæssige konsekvenser af, hvilken virksomhed selskabet driver og arten af de overdragne aktiver.

S. F.2.3.1 Obligationer

Overdrager et selskab en obligationsbeholdning til hovedaktionæren for et beløb, der ligger under børskursen, er den skattemæssige konsekvens for hovedaktionæren, at han beskattes af differencen mellem overdragelsesprisen og børskursen som maskeret udlodning.

En hovedaktionær havde optaget et lån i selskabet til køb af obligationer fra selskabet. For lånet var udstedt et gældsbrev, som selskabet nedskrev til kurs 60. Udlodning antaget for differencen mellem obligationernes kursværdi og gældsbrevets (mindre) kursværdi, jf. Skat 1986.9.551 (LSR) (TfS 1986,479).

S. F.2.3.2 Fast ejendom

Ved overdragelse af fast ejendom mellem en hovedaktionær og det af ham beherskede selskab skal ejendommen overdrages til en pris, der svarer til, hvad en uafhængig tredjemand ville have betalt. Når det skal vurderes, om hovedaktionæren har modtaget en skattepligtig udlodning fra selskabet i forbindelse med overdragelsen, er det således afgørende, om ejendommen er overdraget til handelsværdien. Er dette ikke tilfældet - idet salgssummen er højere eller lavere end dette beløb - er der det fornødne grundlag for, at ligningsmyndigheden griber korrigerende ind og ansætter den skattemæssige overdragelsessum til handelsværdien. Det er handelsværdien på tidspunktet for aftalens indgåelse, hvilket typisk er købsaftalens underskrift, der skal fastsættes. Se også TfS 1996, 52 (ØLD).

TfS 1998, 484 (HD)

En hovedaktionær havde solgt en ejendom til selskabet for 2.400.000 kr., der efterfølgende af myndighederne blev kontantomregnet til 2.607.741 kr. En skønsmand skønnede den kontante handelsværdi til 2.320.000 kr. Landsretten lagde, ligesom LSR, til grund, at hovedaktionæren ved salget havde opnået en overpris på ca. 288.000 kr., og hovedaktionæren var skattepligtig af dette beløb som maskeret udlodning.

Af de af Landsretten anførte grunde stadfæstede HR Landsrettens dom.

Køber hovedaktionæren selskabets faste ejendom til underpris, beskattes hovedaktionæren af differencen mellem købesummen og ejendommens handelsværdi. Selskabet beskattes af en eventuel avance efter reglerne for afståelse af fast ejendom, idet afståelsessummen sættes til handelsværdien.

Sælger en aktionær en afskrivningsberettiget ejendom til selskabet til overpris, skal overprisen beskattes hos aktionæren som udlodning og handelsværdien danner udgangspunkt for beregningen af den indkomstskat, som aktionæren skal pålignes i anledning af salget. Selskabets indkomst skal ikke korrigeres, men dets anskaffelsessum og afskrivningsgrundlag skal reduceres til det beløb, som er ejendommens handelsværdi.

TfS 1999, 463 (HD).

Skatteyderens ægtefælle købte i 1988 en ejendom for 686.507 kr., og solgte i 1989 ejendommen til et aktieselskab, hvori skatteyderen var hovedaktionær, for 1.048.150 kr. Den offentlige ejendomvurdering udgjorde 670.000 kr. Skattemyndighederne ansa differencen mellem salgssummen og vurderingen, 378.000 kr., som maskeret udlodning og skattepligtig for skatteyderen.

HR bemærkede, at det påhvilede skatteyderen at godtgøre, at overdragelsessummen ikke oversteg den pris, hvortil ejendommen kunne sælges til tredjemand. Højesteret fandt herefter, at skattemyndighederne havde været berettigede til at ansætte handelsværdien som sket.

TfS 1995, 551 (LSR) En skatteyder solgte pr. 1/1 1988 for 384.200 kr. kontant sit sommerhus til et selskab, hvori hun var hovedanpartshaver. Huset var af skyldrådet pr. 1/1 1988 vurderet til 310.000 kr. kontant, og selskabet havde pr. 9/9 1991 overdraget huset til tredjemand for 339.405 kr. kontant. Told- og skatteregionen vurderede efterfølgende bl.a. på baggrund af salget til tredjemand den kontante handelspris til 340.000 kr. LSR fandt, at forskellen mellem overdragelsesprisen og den af regionen foretagne vurdering, 44.200 kr., udgjorde maskeret udlodning for klageren.

TOLD SKAT Nyt 1993.21.917 (VLD) (TfS 1993, 430). Ved overdragelse af en ejendom fra et interessentskab til det af interessenterne ejede andelsselskab blev forskellen mellem den aftalte overdragelsessum og den af skattemyndighederne skønnede handelsværdi anset for maskeret udlodning for interessenterne.

I TfS 1999, 778 (VLD) ejede skatteyderen halvdelen af anpartskapitalen i et selskab. Anpartshaveren ejede tillige en ideel halvpart af en ejendom, der solgtes til selskabet for 2 mio. kr. Ejendomsværdien var 880.000 kr. For LSR blev ejendommens kontantværdi ved syn og skøn ansat til 1.325.000 kr., hvorefter Landskatteretten ansa halvdelen af differencen op til salgssummen for maskeret udlodning til skatteyderen. Landsretten tiltrådte LSRs afgørelse.

I en lang række tilfælde kan man gå ud fra, at ejendommens handelsværdi ikke vil afvige væsentligt fra den senest foreliggende ejendomsvurdering. På grund af den usikkerhed, der er forbundet med værdiansættelsen, vil man i ligningspraksis normalt kunne lægge overdragelsesprisen til grund, hvis denne ligger inden for +/÷ 15 % af den seneste kontante ejendomsværdi med årsreguleringer. Ligningsmyndighederne er imidlertid ikke bundet af de omtalte 15 %, idet ejendomsværdien kun er et udgangspunkt for vurderingen af den aftalte pris. En række forhold kan medføre, at den seneste kontantejendomsværdi med årsregulering er uegnet som udgangspunkt for en beregning af ejendommens værdi i handel og vandel i en overdragelsessituation. Dette kan f.eks. være tilfældet, hvis den årsregulerede kontantværdi må antages at være fejlbehæftet, eller der af andre årsager er grund til at antage, at handelsværdien afviger herfra. Hvis et selskab f.eks. ombygger, renoverer eller moderniserer en selskabet tilhørende ejendom, således at ejendommen tilføres en væsentlig værdiforøgelse, vil et salg til hovedaktionæren til en pris svarende til seneste kontantejendomsværdi udløse beskatning som maskeret udlodning fra selskabet til hovedaktionæren og således medføre beskatning efter LL § 16 A af forskellen mellem ejendommens værdi efter ombygning mv. og kontantejendomsværdien.

Hvor kontantprisen ligger uden for +/÷ 15 % af den seneste kontantejendomsværdi med årsreguleringer, sker der ikke kun beskatning i det omfang, kontantprisen ligger uden for 15 % grænsen, men af hele forskelsbeløbet, se i øvrigt Skat 1987.9.656 (LSR) (TfS 1987, 440), og TfS 1996, 426 (ØLD).

I et tilfælde, hvor en ejendom blev overdraget den 1.jan. 1986, blev ejendomsvurderingen pr. samme dato lagt til grund ved afgørelsen af, om der var grundlag for at statuere maskeret udlodning, Skat 1988.7.393 (LSR) (TfS 1988, 425).

Specielle ejendomme

TfS 1994, 478 (BF), vedrørte et tilfælde, hvor et selskab erhvervede en grund og bebyggede den med en beboelsesejendom. Boligen skulle bebos af hovedaktionærerne. Efterfølgende ønskede hovedaktionærerne at købe ejendommen til handelsværdien. Handelsværdien lå under den værdi, som ejendommen var bogført til (kostprisen) i selskabet. LR fandt, at hovedaktionærerne var skattepligtige som maskeret udlodning af differencen mellem ejendommens handelsværdi og den bogførte værdi i selskabet. Der var herved henset til, at aktionærerne, som følge af deres bestemmende indflydelse i selskabet, kunne pålægge dette de af dem ønskede nødvendige dispositioner i relation til den omhandlede ejendom.

Se ligeledes TfS 1996, 512 (LSR), hvor en ejendom gennemgik en større ombygning, umiddelbart før den blev overdraget til hovedaktionæren. LSR fandt, at ejendommen under disse omstændigheder ikke kunne godkendes overdraget for en værdi, der var mindre end ejendomsværdien + kostprisen for ombygningen.

Ifølge TfS 1996, 473 (LSR) havde et selskab i 1985-86 ladet opføre et parcelhus til bolig for hovedaktionæren, hvis omkostninger beløb sig til 4,46 mio. kr. Hovedaktionæren kunne ifølge en bindende forhåndsbesked fra LR ikke købe ejendommen til den seneste offentlige ejendomsvurdering på 2,6 mio. kr. ÷ 15%. LR fastsatte i stedet for overdragelsessummen til 3,5 mio. kr. på baggrund af dels den tidsmæssige afstand mellem opførelsen og salget og dels at opførelsen af ejendommen var begrundet i hovedaktionærens ønsker og således var af en luksuspræget art. Sagen blev af hovedaktionæren påklaget til LSR, der udmeldte syn og skøn. Efter syns- og skønsrapporten blev handelsværdien fastsat til 2,7 mio. kr. og LSR gav herefter hovedaktionæren medhold i, at overdragelsessummen kunne opgøres efter de almindelige regler som angivet i LV - dvs. ejendomsvurderingen +/÷ 15% - eftersom denne ikke afveg væsentligt fra den af syns- og skønsrapportens fastslåede handelsværdi.

Vedrørende ejendomsoverdragelser mellem selskaber og hovedaktionærer, se tillige artikel i TfS 1995, 96.

S. F.2.3.3 Aktier

Køber aktionæren aktier af selskabet til en lavere pris end handelsværdien, beskattes aktionæren af forskellen mellem købsprisen og handelsværdien som udlodning, og aktionæren kan benytte handelsværdien som anskaffelsessum ved opgørelsen af den skattemæssige avance/tab ved videresalg af aktierne. Selskabet skal i givet fald medregne avance/tab ved aktiesalget opgjort i forhold til handelsværdien.

Ved indrømmelse af fortegningsret til konvertible obligationer med særlige gunstige bestemmelser om forrentning og indløsning kan der foreligge maskeret udlodning. I Skat 1989.3.238 (TfS 1989, 164) fandt Landsskatteretten, at de forpligtelser, et aktieselskab skulle påtage sig dels i forbindelse med et påtænkt arrangement med hensyn til tegning af konvertible obligationer til en fikseret lav kurs og dels med hensyn til forrentning og indløsning, måtte anses for ganske usædvanlige og uden forretningsmæssig begrundelse. Formålet med dispositionen ansås derfor at være at tilføre klageren midler, der hidrørte fra det af hende dominerede aktieselskab.

TOLD SKAT Nyt 1993. 23.1072 (LSR) (TfS 1993, 544). To aktionærer ønskede at købe et underskudsselskab og samtidig hermed at erhverve en fordring på selskabet til under kurs 15. Landsskatteretten fandt, at den omhandlede fordring efter det oplyste om selskabets økonomiske forhold var værdiløs. Aftalen om erhvervelsen af fordringen måtte således antages alene at være begrundet i muligheden for at trække midler ud af selskabet uden indkomstbeskatning. Under disse omstændigheder fandt retten, at aftalen ikke kunne lægges til grund for den skatteretlige vurdering. Retten fandt, at hele købesummen måtte anses som betaling for aktierne i selskabet, da det reelt alene var disse, der blev erhvervet. I det omfang, selskabet tilbagebetalte beløb på fordringen ud over anskaffelsessummen, forelå der udlodning af maskeret udbytte eller evt. udbetaling af yderligere løn.

TfS 1997, 198 (ØLD) Eneanpartshaver A solgte den 31/7 1985 50 pct. af kapitalen i sit selskab til selskabets direktør B for 1 kr. I 1986 købte B resten af kapitalen for 10.000 kr., ligesom han, der nu var eneanpartshaver, overtog en fordring på 2, 8 mio. kr., som A havde på selskabet. Den 31/1 1986 udstedte en bank efter ordre fra selskabet en garanti på 50.000 USD, og banken udbetalte den 31/10 1986 beløbet. Modværdien af de 50.000 USD eller 349.188 kr. blev debiteret selskabets konto i banken. Landsretten fandt det godtgjort, at der var en så nær forbindelse - både tidsmæssigt og i øvrigt - mellem aftalen om B's erhvervelse i 1986 af A's resterende anparter og hans fordring mod selskabet samt den garanti for en del af fordringen, som blev stillet af selskabet inden og indfriet efter aftalens indgåelse, at garantibeløbet måtte anses for en del af A's vederlag for overdragelsen af de resterende anparter og fordringen til B. Under disse omstændigheder måtte garantibeløbet på 50.000 USD eller 349.188 kr. anses for maskeret udlodning fra selskabet til B.

Sælger aktionæren aktier til selskabet til overpris, beskattes overprisen som almindelig indkomst hos aktionæren, idet den er at betragte som en udlodning fra selskabet, mens aktieavancen opgøres på grundlag af handelsværdien. Selskabet kan som anskaffelsessum kun benytte handelsværdien, ikke den faktisk erlagte købesum.

Om et tilfælde, hvor en betaling benævnt som provision til den tidligere hovedaktionær blev anset for en merpris for aktierne, blev merprisen beskattet som maskeret udlodning, se TfS 1995, 561 (ØLD) (appelleret).

handelsværdi. Spørgsmålet om en handelsværdi for aktierne ikke i øvrigt kan dannes, vil en kurs udregnet efter Ligningsrådets retningslinier for beregning af formueskattekursen kunne anvendes ved værdiansættelsen.

En kurs, der er opgjort i overensstemmelse med reglerne i ovennævnte cirkulære, pkt. 17, kan ligeledes danne grundlag for aktiernes værdiansættelse, når aktierne overdrages. En række forhold kan dog medføre, at kursen anses for uegnet som udtryk for aktiernes værdi i handel og vandel. Som eksempel kan nævnes en efter selskabets forhold usædvanlig ændring i selskabets udbyttepolitik eller skattemæssige af- og nedskrivninger. I sådanne tilfælde kan skattekursen ikke anses for at udgøre handelsværdien. Se S.G.3.4 vedrørende Ligningsrådets praksis for beregning af handelskursen pr. 19. maj 1993.

Som følge af lov nr. 1219 af 27. december 1996 (Ændringer som følge af afskaffelse af formueskatten m.v.) er Told- og Skattestyrelsen ophørt med at beregne formueskattekursen for unoterede aktie- og anpartsselskaber. Se TfS 1997, 599 hvor det fremgår, at den hidtil gældende praksis for værdiansættelse af unoterede aktier og anparter ved arv og gave i princippet fortsat kan finde anvendelse, uanset at kurslisten er afskaffet.

Til brug herfor har LR meddelt kapitaliseringsfaktorer, som fremgår af TfS 1999, 272.

Det betyder, at kursen beregnet efter de i LR fastsatte retningslinier fortsat i et vist omfang og som en midlertidig løsning kan anvendes.

Om selve kursberegningen henvises til LV 97 A.H.

smh. m. TfS 1999, 272.

I de situationer, hvor Ligningsrådets retningslinier for beregning af skattekursen kan danne grundlag for aktiernes værdiansættelse i en overdragelses-situation, indebærer dette normalt følgende:

Hvis der handles aktier i nov. 1998 for et selskab med kalenderårsregnskab, bruges til kursberegningen selskabets status 31. dec. 1997 og de kapitalisationsfaktorer, der bruges til skattekursberegningen 1. jan. 1998.

Foregår handelen i dec. 1998 for samme selskab, bruges status 31. dec. 1998 og faktorerne brugt til kursberegning 1. jan. 1998.

Handles i jan. 1999, skal der for et selskab med kalenderårsregnskab bruges status 31. dec. 1998 og faktorerne, der er brugt ved skattekursberegningen 1. jan. 1999.

Når LR's retningslinier for beregning af skattekursen kan danne grundlag for aktiernes værdiansættelse i en overdragelsessituation, forudsættes det, at berigtigelsen af købesummen sker kontant.

Om krydsende aktiesalg til søsterselskaber, Skat 1988.9.534 (LSR) (TfS 1988, 404), hvor der ikke blev statueret maskeret udbytte ved to skatteyderes salg af aktier i to søsterselskaber, i hvilke skatteyderne tilsammen ejede hele aktiekapitalen. Se også Skat 1990.7.539 (LSR) (TfS 1990, 341) og TfS 1988, 299.

Vedrørende salg af moderselskabsaktier til datterselskabet se TfS 1999, 558 (LSR). Sagen vedrørte en hovedaktionærs overdragelse af 10 pct. af aktiekapitalen til et datterselskab, hvorved datterselskabet ikke kom i besiddelse af 25 pct. af aktiekapitalen i moderselskabet. Blandt andet under hensyn til det oplyste om formålet med bestemmelsen i den dagældende LL § 16 B, stk. 2 og ØLD af 1/7 1988, fandt Landsskatteretten ikke i det foreliggende tilfælde grundlag for at statuere maskeret udlodning i medfør af LL § 16 A, stk. 1. Det omhandlede aktiesalg var herefter omfattet af aktieavancebeskatningsloven s bestemmelser.

Se endvidere RR 1968.SM.25.

S. F.2.3.4 Goodwill

Overdragelse af goodwill skal altid ske til handelsværdi. Er overdragelsen af goodwill sket til overpris, vil en hovedaktionær blive beskattet af en maskeret udlodning svarende til overprisen. Om beskatning ved overdragelse af goodwill i forbindelse med skattefri virksomhedsomdannelse se TfS 1995, 46 (LSR) omtalt nedenfor.

Tilsvarende gør sig gældende, når aktiviteten i et selskab overdrages til hovedaktionæren, og der beregnes for lidt goodwill. TfS 1994, 41 (VLD) vedrørte et tilfælde, hvor en revisionsvirksomhed, drevet i et A/S, blev overdraget til hovedaktionæren, uden at der i forbindelse med overdragelsen var beregnet nogen goodwill. Landsretten tiltrådte ansættelsen af den skattepligtige goodwill.

Hvor der ved en virksomhedsoverdragelse er interessesammenfald mellem parterne, f.eks. ved handel i hovedaktionærforhold, kan parterne have en særlig interesse i at fastsætte en goodwill-værdi, der afviger fra handelsværdien.

I henhold til LL § 2 skal interesseforbundne parter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår, som uafhængige parter ville fastsætte for tilsvarende transaktioner. Se om armslængdeprincippet S.I.1.3. ff.

Ligningsmyndighederne er således i disse tilfælde berettiget til at ændre værdiansættelsen af goodwill samt eventuelt ændre den aftalte fordeling af vederlaget på de enkelte aktiver der overdrages. Se E.I.4.1.2. om værdiansættelse af goodwill.

TfS 1995, 46 (LSR) Ved omdannelse af en personlig drevet virksomhed til et aktieselskab i medfør af VOL indgik værdien af goodwill - herunder antagelig overpris i forhold til markedsprisen - alene ved opgørelsen af aktiernes anskaffelsessum, og der skulle ikke ved evt. overpris ske beskatning af maskeret udlodning hos stifteren. I det konkrete tilfælde var goodwill værdiansat korrekt, og der var ikke grundlag for regulering.

Om hovedaktionærens salg af goodwill til underpris til et af ham behersket selskab, se S.F.5.

Om transaktioner i koncernforhold, se S.I.1.

Beskatning af goodwill

Fortjeneste og tab på goodwill og andre immaterielle aktiver er skattepligtig indkomst. Med virkning fra indkomståret 1999 er reglerne om beskatning af goodwill indeholdt i AL § 40, jf. Lov nr. 433 af 26. juni 1998. Se i øvrigt E.I.4.1.

Fra praksis om afgrænsning af goodwill kan nævnes:

TfS 1995, 829 (ØLD) En skatteyder havde sammen med en medinteressent omdannet den af dem hidtil personligt ejede arkitektvirksomhed til anpartsselskab. En række hævninger, som skatteyderen foretog på sin mellemregningskonto med anpartsselskabet, og som skatteyderen anså som udbetaling af vederlag for goodwill, blev af skattemyndighederne sidestillet med udbetaling af løn og beskattet som personlig indkomst, idet skattemyndighederne ikke kunne godkende værdiansættelsen af goodwill. Skattemyndighederne fastsatte skønsmæssigt værdien af goodwill til 250.000 kr. Den af skatteyderen fastsatte værdi af goodwill var baseret på Statsskattedirektoratets beregningsmodel i dagældende SD-cirk. 1988-17. Det fremgik af sagens oplysninger, at interessentskabet først i det sidste år inden omdannelsen fra interessentskab til anpartsselskab gav deltagerne et egentligt indkomstgrundlag, og at denne fremgang primært skyldtes en enkelt stor kunde. Landsretten var på denne baggrund enig med skattemyndighederne i, at der forelå sådanne særlige forhold, at der ikke havde været grundlag for at anvende cirkulærets beregningsregel baseret på indtjeningens udviklingstendens. Da det af skattemyndighederne udøvede skøn lå inden for, hvad udmeldte skønsmænd vurderede som rimeligt, fandt landsretten ikke grundlag for at tilsidesætte skønnet som værende urimeligt. Landsretten tiltrådte derfor, at beløb ud over 250.000 kr., som skatteyderen havde hævet over mellemregningskontoen i selskabet i årene 1988-1990, ikke kunne anses for vederlag for goodwill, men måtte anses for udbetalinger fra selskabet, som i medfør af SL § 4 skulle henregnes til skatteyderens skattepligtige indkomst.

TfS 1984, 522 (ØLD): Et A/S, som ved stiftelsen i 1957 overtog stifterens vognmandsvirksomhed, var ifølge stiftelsesoverenskomsten forpligtet til som vederlag for goodwill at yde stifteren en andel på 25 pct. af selskabets nærmere definerede årsoverskud. Med virkning for skatteårene fra og med 1978/79 var selskabet nægtet adgang til fradrag for den indtægtsmæssige årsydelse, idet den ved stiftelsen overdragne goodwill ansås for fuldt ud dækket ved de for tidligere skatteår indrømmede fradrag, hvorved der henvistes til UfR 1973.18 H. Landsretten udtalte, at fradrag i selskabets indkomstopgørelse for de årlige ydelser til stifteren kun kunne ske i det omfang, ydelserne var betaling for goodwill. Den omstændighed, at beregningsgrundlaget for størrelsen af den årlige ydelse var angivet i stiftelsesdokument og vedtægter, kunne ikke afskære skattemyndighederne fra at foretage en selvstændig vurdering af, hvornår den overdragne goodwill kunne anses for betalt med den virkning, at der ikke mere var tale om nogen modydelse. Landsretten fandt ikke grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes vurdering, hvorefter de indtil skatteåret 1978/79 betalte ydelser fuldt ud havde dækket værdien af den overdragne goodwill. Ydelserne til stifteren, der oprindelig var personlig indehaver af vognmandsforretningen og ved overgangen til selskabsdrift blev hovedaktionær, fandtes endvidere ikke at være omfattet af fradragsbestemmelsen i LL § 14, (nu § 12).

TOLD SKAT Nyt 1993.1.18 (VLD) (TfS 1992, 431) samt kommentar i TOLD SKAT Nyt 1992.23.769 (TfS 1992, 537). En landmand overdrog sin svine- og kvægproduktionsvirksomhed til et af ham ejet anpartsselskab. Da indtjeningen i det væsentlige skete ved salg af smågrise og svin til et slagteri, fandt landsretten, at der ikke var knyttet nogen goodwill til virksomheden, og vederlaget for goodwill var derfor med rette anset for maskeret udlodning.

TfS 1994, 43 (LSR). En vognmand, der bortforpagtede sin virksomhed til et af ham stiftet ApS, modtog ved forpagtningsforholdets ophør bl.a. et beløb for goodwill. LSR fandt ikke, at der ved forpagtningsforholdets ophør var afstået goodwill, idet denne efter praksis anses for tæt knyttet til driften af virksomheden. Vederlaget blev derfor anset for maskeret udlodning.

TfS 1997, 222 (HD). En skatteyder overdrog sin personligt ejede virksomhed med leasing af biler, mobiltelefoner, edb-anlæg, systemtester og en celettebænk til opretning af biler til et af ham ejet anpartsselskab, der drev automobilhandel. Overdragelsessummen omfattede bl.a. vederlag for goodwill, kr. 327.000, beregnet efter SD-cirk. dagældende 1988-17. Skattemyndighederne godkendte ikke fuldt ud den beregnede goodwill og anså kr. 130.800 heraf som overpris, der udgjorde maskeret udbytte for hovedanpartshaveren. Der var henset til, at 40% af omsætningen i de sidste 3 år i det personligt drevne firma vedrørte leasing af edb-anlægget, systemtesteren og celettebænken til det købende selskab, som var eneste leasingkunde til disse aktiver. HR bemærkede, at kundeforhold mellem parter, der ikke har modstridende interesser, også som udgangspunkt kan danne grundlag for skattemæssig ansættelse af goodwill, men kundeforholdet skal have haft en sådan karakter, at der er grundlag for at antage, at en uafhængig køber af virksomheden ville have tillagt det goodwillværdi. Leasingforholdet med anpartsselskabet fandtes at være af en sådan karakter, at det ikke kunne danne grundlag for skattemæssig beregning af goodwill. Den beregnede goodwillværdi blev herefter nedsat.

TOLD SKAT Nyt 1992.22.693 (TfS 1992,211) (ØLD). Landsretten lagde til grund, at virksomhed med afholdelse af Miss Danmark-konkurrencer udelukkende havde fundet sted i selskabsregi. Som følge heraf var goodwill knyttet til selskaberne, hvorfor hovedaktionæren ikke selvstændigt kunne disponere over goodwill som en ham tilhørende personlig rettighed. Vederlaget for goodwill, der var betalt til hovedaktionæren, var en maskeret udlodning.

TfS 1997, 921 (LSR) Nogle assurandører opsagde i 1990 deres stillinger som ansatte i en forsikringsvirksomhed og startede forsikringsmæglervirksomhed i kommanditselskabsform. Kommanditselskabet blev udadtil administreret af et af assurandørerne ejet aktieselskab. I 1991 blev virksomheden overdraget fra kommanditselskabet til aktieselskabet, der bl.a. betalte 8 mio. kr. for goodwill. Konstruktionen med kommanditselskabet som stille selskab anerkendtes ikke, idet virksomheden ansås for drevet af aktieselskabet fra starten, og goodwillvederlaget ansås for maskeret udlodning til hovedaktionærerne.

I Skat 1986.7.459 (ØLD) (TfS 1986, 376) tiltrådte landsretten, at en revisors overdragelse af enkelte klienter fra hans personlige revisionsvirksomhed til det af ham beherskede anpartsselskab, ikke kunne anses som overdragelse af goodwill fra revisionsvirksomheden, idet goodwill er så nøje forbundet med selve virksomheden, at der ikke med skattemæssig virkning kan foretages særskilt overdragelse af dele af virksomhedens goodwill. Det til revisor udbetalte beløb blev herefter anset for maskeret udlodning.

Skat 1986.3.217 (LSR) (TfS 1986, 164): I forbindelse med omdannelse af en hidtil personligt drevet virksomhed til et anpartsselskab blev værdien af goodwill ansat til 250.000 kr. De lignende myndigheder fastsatte goodwill-værdien til 165.000 kr. LSR tiltrådte, at værdien af den overdragne goodwill ikke kunne ansættes til en højere værdi end 165.000 kr. og fandt, at det beløb, hvormed overdragelsessummen oversteg den fastsatte værdi af goodwill, skulle betragtes som maskeret udlodning.

TfS 1998, 818 (ØLD) (appelleret). Skatteyderen havde i eget navn udviklet en elvandvarmer, men salg og produktion foregik gennem to anpartsselskaber, hvori han var eneanpartshaver. I 1988 solgte han virksomheden med alle aktiviteter til et udenforstående selskab, og købesummen blev anført som goodwill 600.000 kr. samt driftsinventar 100.000 kr. og varelager 100.000 kr. Skattemyndighederne fandt, at der var tale om maskeret udlodning 800.000 kr. med skattegodtgørelse 200.000 kr., som henførtes til skatteyderens kapitalindkomst. For Landsretten gjorde skatteyderen gældende, at der var tale om skatteyderens personlige rettigheder. Landsretten lagde til grund, at den overdragne goodwill hidrørte fra skatteyderens selskaber og måtte anses som udlodning til skatteyderen. Ansættelsen blev herefter fastholdt.

S. F.2.3.5 Gældsbrev

Såfremt et i forbindelse med stiftelse af et hovedaktionærselskab udstedt gældsbrev afdrages ekstraordinært, anses afdraget at indeholde maskeret udlodning. Størrelsen af udlodningen opgøres på grundlag af den kurs, som gældsbrevet har på tidspunktet for erlæggelsen af det ekstraordinære afdrag, jf. LSR 1980.186, der vedrørte et tilfælde, hvor et pantebrev ved stiftelsen var kursansat til 80. Efter 6 års forløb blev restgælden indfriet. På dette tidspunkt skønnedes pantebrevskursen at være 90. Kursgevinsten 10% af restgælden ÷ sædvanligt afdrag blev anset for at være udlodning.

I LSR 1982.16 fandt retten, at der ikke var sket en udlodning til hovedaktionæren, da dennes pantesikrede fordring på sit selskab, der ved hans formueansættelse var optaget til kurs 50, blev ændret til et uforrentet og usikret anfordringstilgodehavende, der blev optaget til nominel værdi. Ændringen var en følge af et af selskabets kreditorer gennemtvunget salg af selskabets ejendom. Da hovedaktionæren kun kunne beskattes af fordringens reelle værdistigning som følge af ændringen, fandt retten ikke, at der var tilgået hovedaktionæren nogen fordel.

TfS 1994, 529 (ØLD). En hovedaktionær, der sammen med sin ægtefælle ejede 2/3 af anpartskapitalen i et selskab, konverterede et udlån til selskabet til 2 løsørepantebreve. Ved konverteringen blev hovedstolen opskrevet således, at kursværdien på de nye lån svarede til hovedstolen på det oprindelige lån. Landsretten fandt, at hovedaktionæren var skattepligtig som maskeret udlodning af kursgevinster ved løbende afdrag

TfS 1998, 594 (ØLD)

(appelleret)

: Afdrag på gældsbreve, som skatteyderen modtog fra 2 selskaber, hvori han var kreditor og eneaktionær, måtte anses som maskeret udlodning, således at afdrag på gældsbrevene var skattepligtige som almindelig indkomst efter LL § 16 A. Skatteyderen købte i 1986 aktierne i de to selskaber, 150.000 kr., for 3 kr. samt gældsbreve på selskabet til pålydende ca. 6,2 mio. kr. Han betalte for aktier og gældsbreve 2,4 mio. kr. kontant, svarende til ca. kurs 38 for gældsbrevene. Skattemyndighederne vurderede senere kursen til 80. Landsretten lagde bl.a. vægt på, at skatteyderen havde købt aktier og gældsbreve som led i en samlet aftale. De betalte afdrag på gældsbrevene måtte under de foreliggende omstændigheder anses som maskeret udlodning, der var skattepligtig efter LL § 16 A.

TfS 1997, 289 (ØLD) Skatteyderen var hovedaktionær i et aktieselskab, og han havde før 21/10 1985 erhvervet fordringer i nogle datterselskaber. Fordringerne blev erhvervet af skatteyderen ad flere omgange og til en lav kurs, eller i alt for 543.162 kr. på baggrund af selskabernes daværende økonomiske forhold. I 1989 blev datterselskaberne købt af et andet selskab, og fordringerne blev i den forbindelse indfriet til pari og udbetalt til skatteyderen med 10.814.157 kr. Det blev under sagen gjort gældende, at kursgevinsten, 10.270.995 kr., var skattefri under hensyn til, at fordringerne var erhvervet før KGL's ikrafttræden og således ikke omfattet af reglerne om mindsterente. Landsretten fandt, ligesom tidligere LSR og skattemyndigheden, at kursgevinsten var skattepligtig som maskeret udlodning. Landsretten bemærkede, at skatteyderen havde erhvervet fordringer i nogle af ham dominerede selskaber og derefter lagt overskudsgivende virksomhed ind i selskaberne, hvorved fordringerne kunne indfries til pari. Dispositionerne havde ikke haft en sædvanligt forretningsmæssig begrundelse, men havde til formål at frembringe en kursgevinst, der søgtes unddraget beskatning. Der var ikke grundlag for at antage, at det skulle være udelukket at beskatte kursgevinster efter principperne om maskeret udlodning.

TfS 1999, 346 (HD) Sagen drejede sig om hvorvidt nogle beløb, som en eneaktionær modtog fra aktieselskabet A, var udlodning af aktieudbytte eller afdrag på hans fordringer på selskabet. Skatteyderen ejede i 1980 20% af selskabet. Senere overtog et schweizisk selskab alle aktierne. I 1987 købte skatteyderen alle aktierne, nom. 300.000 kr., for 1 kr. Samtidigt hermed solgte nogle udenlandske selskaber deres fordringer på aktieselskabet A til skatteyderen for i alt 100 USD. Selskab A havde pr. 31/1 1986 en negativ egenkapital på ca. 6,2 mio. kr. og det bogførte akkumulerede skattemæssige underskud til fremførsel var pr. samme dato opgjort til ca. 6,5 mio. kr. Skatteyderen lagde overskudsgivende aktiviteter ind i selskabet og for årene 1987 til 1991 modtog han afdrag på fordringerne for i alt ca. 2,4 mio. kr. Skattemyndighederne, herunder LSR fandt, at der var tale om maskeret udlodning af aktieudbytte, der var skattepligtigt i medfør af LL § 16 A. Skatteyderen gjorde gældende, at der var tale om afdrag på gæld, der var omfattet af KGL og dermed skattefri, da fordringerne var stiftet før den 2/10 1985. Landsretten bemærkede, at hvis en udbetaling fra et selskab i retlig henseende må anses for udbytte af aktier, er udbetalingen ikke omfattet af KGL. Endvidere bemærkede retten, at skatteyderen havde erhvervet aktierne og fordringerne på et tidspunkt hvor såvel aktierne som fordringerne var uden værdi for sælgerne. Erhvervelsen af aktierne og fordringerne var gensidigt betingede. Retten lagde herefter til grund, at de omtvistede beløb, der blev udbetalt af selskabet til sagsøgeren som afdrag, kun blev tilvejebragt og betalt, fordi skatteyderen var aktionær i selskabet. Under disse omstændigheder blev de udbetalte beløb anset for udbytte af aktier, hvorfor de skulle beskattes i medfør af LL § 16 A, stk. 1. HR stadfæstede Landsrettens dom.

I TfS 1999, 748 (LSR) ansås gevinsten ved et helejet datterselskabs indfrielse af gæld til moderselskabet for udlodningen. Udbyttet var hermed skattefrit, jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 2.

S. F.2.3.6 I øvrigt

Fra praksis i øvrigt kan nævnes:

LSR 1967.10: Hovedaktionærens køb af aktier til underpris fra det af ham beherskede aktieselskab anset for maskeret udlodning.

UfR 1969.412H: Bygningshåndværkerselskabs tab ved salg af selskabets ejendom til aktionærerne for 8.700.000 kr. blev ikke anerkendt. Ejendomsværdien var ansat til 8.870.000 kr. Ejendommens opførelsespris var 9.625.100 kr.

UfR 1975.596H: (Kommenteret i RR 1976.243). Hovedaktionærs indfrielse af sælgerpantebrev til selskab til kurs 60 anerkendt. Kursen svarede til pantebrevenes handelsværdi. Pantebrevene hidrørte fra hovedaktionærens køb af selskabets ejendom, hvilket køb ikke ansås sket til en værdi, der var lavere end ejendommens handelsværdi.

LSR 1978.103: Et selskab var stiftet ved overdragelse af stifternes personligt drevne virksomhed til bogført værdi, herunder pantebreve til pari værdi. Ved selskabets salg i samme år af pantebrevene til tredjemand opstod tab. Forskellen mellem pantebrevenes pariværdi og deres skønnede handelsværdi ved selskabets stiftelse anset for en udlodning, der ikke kunne fradrages af selskabet.

SR 1984.102: En direktør solgte pantebreve til C A/S til kurs 90. Skatterådet kunne ikke godkende højere kurs end 71.

Direktøren var ikke aktionær i C, men i B A/S, et familieaktieselskab i det væsentligste ejet af direktøren, hans moder og søster. B ejede hele kapitalen i C. LSR fandt efter det oplyste om sammenhængen af aktionærkredsen i C A/S, at købesummens fastsættelse var muliggjort af direktørens familiemæssige indflydelse i aktionærkredsen, og forskellen blev anset som engangsydelse af udlodningsmæssig karakter.

UfR 1978.660H, skd. 46.235: Hovedaktionærs salg af grunde til selskabet til for høj pris. Sagen hjemvist til fornyet skøn hos ligningsmyndighederne.

TfS 1994, 318 (ØLD). En direktør, der var hovedaktionær i et aktieselskab, der ejede anparterne i 3 anpartsselskaber, havde hjemtaget et udlandslån, der blev videreudlånt til de 4 selskaber. Vilkårene herfor gik ud på tilbagebetaling af de dobbelte lånebeløb og med en forrentning på 9%. Halvdelen af de betalte afdrag blev anset for maskeret udbytte, ligesom der blev beregnet skattegodtgørelse af en del af rentebeløbene. Det blev lagt til grund, at lånene var givet på usædvanlige vilkår, og at direktøren havde bestemmende indflydelse på alle 4 selskaber. Landsretten fandt endelig at det forhold, at udlodningen fra datterselskaberne havde passeret moderselskabet, ikke var til hinder for en beskatning efter LL § 16 A.

LSR 1979.169: Tilbagekøbsretten til en ejendom blev udnyttet af en enke, som var hovedaktionær i det selskab, som afstod ejendommen. Den økonomiske fordel ved udnyttelsen af tilbagekøbsretten blev anset for indkomstskattepligtig for enken, idet der bl.a. blev lagt vægt på, at tilbagekøbsretten var erhvervet på et tidspunkt, hvor enkens mand og hans søster dominerede selskabet.

TfS 1994, 131 (VLD) vedrørte et tilfælde, hvor et udenlandsk firma havde udbetalt provisioner til 2 danske anpartsselskaber. Anpartsselskaberne og disses anpartshavere var anpartshavere i et dansk selskab, der havde eneforhandlingen af maskiner, der blev fremstillet af det udenlandske firma. Provisionsindtægterne fra det udenlandske firma til selskabet, der havde eneforhandlingen, blev udbetalt på grundlag af omsætningen af landbrugsmaskiner. Imidlertid blev provisionsindtægterne fordelt forholdsmæssigt mellem aktionærerne i selskabet. Landsretten fandt, at provisionerne skulle beskattes i selskabet, der havde eneforhandlingen. Endvidere ansås udbetalingen af provisionerne til anpartsselskaberne for maskeret udlodning.

Om et tilfælde, hvor omdannelsen af en personligt drevet virksomhed til et anpartsselskab skete efter reglerne i VOL, se Skat 1990.7.537 (LSR) (TfS 1990, 329). LSR bemærkede, at en eventuel fravigelse i de i forbindelse med virksomhedsomdannelsen anvendte værdier på de overdragne aktiver (bil og inventar) i princippet alene påvirkede omsætningsværdien for de erhvervede anparter. Derudover bemærkede retten, at der i forbindelse med omdannelsen ikke var ydet skatteyderen et stiftertilgodehavende, som ville kunne påvirkes af en eventuel overpris på de overdragne aktiver. Der var herefter ikke grundlag for at statuere maskeret udlodning.

Om et tilfælde, hvor hovedaktionæren ved salg af tegningsretten til konvertible obligationer til tredjemand ansås at have modtaget en maskeret udlodning svarende til handelsværdien af tegningsretten, se Skat 1988.8.495. (TfS 1988, 441). Afgørelsen er stadfæstet, Skat 1989.3.238 (LSR) (TfS 1989, 164).

TfS 1995, 783 (HD) De 8 anpartshavere i et selskab afhændede i 1985 deres anparter i selskabet for 25,5 mio. kr. Salgssummen, der svarede til en gennemsnitlig kurs for anparterne på 25.500, blev fordelt således mellem anpartshaverne, at de to i sagen omhandlede anpartshavere hver modtog 7.377.886 kr. svarende til kurs 30.741, mens de øvrige anpartshavere forholdsmæssige vederlag svarede til kurs 20.662. Landsretten lagde til grund, at aftalen om salget af anparterne var indgået under ét som salg til en fastsat samlet købesum for samtlige aktier, der alle havde lige rettigheder i selskabet. Skævdelingen af vederlaget beroede derfor på anpartshavernes indbyrdes aftale. Mervederlaget ud over gennemsnitskursen var derfor skattepligtigt efter SL § 4. For Højesteret blev det yderligere anført, at skattekravet, der oprindeligt var gjort gældende som særlig indkomst, var forældet. Kravet fandtes ikke forældet, og Højesteret stadfæstede landsrettens dom.

TfS 1998, 10 LSR: En direktør og hovedanpartshaver i et selskab havde i spirituspåvirket tilstand totalskadet den bil, selskabet havde stillet til hans rådighed. Forsikringsselskabet udbetalte - på grund af grov uagtsomhed - ikke erstatning, og selskabet, der ikke havde krævet erstatning, kunne ikke få fradrag for tabet, der blev anset for maskeret udlodning til hovedanpartshaveren. Den maskerede udlodning blev opgjort til selskabets skattemæssige tab.

TfS 1998, 12 LSR: En skatteyder solgte alle anparterne i det af ham ejede selskab med afregning efter nettoafregningsmetoden. LSR fandt, at dispositionerne var skattepligtig udlodning.

TfS 1998, 103 (ØLD): Skatteyderen overdrog med virkning fra 1/5 1989 sine aktier i sit selskab, S, nominelt 300.000 kr. til et udenforstående selskab for 608.000 kr., dog med regulering af købesummen i forhold til det økonomiske resultat af selskabets drift pr. 30/4 1992. Endvidere forpligtede skatteyderen sig til at foranledige, at et finansieringsselskab, F, lod sit tilgodehavende i S indestå, dog at tilbagebetaling skulle ske senest 1/8 1992. Ifølge aftalen blev skatteyderen ansat af det købende selskab som teknisk direktør for en periode af mindst 3 år, og det købende selskab skulle leje bygninger af skatteyderen i en uopsigelig periode på 10 år. Ved en tillægsaftale i 1990 ændredes vederlaget for aktierne til 1 kr., og F´s tilgodehavende i S blev kvitteret. Det kvitterede tilgodehavende udgjorde 735.728 kr. Skattemyndighederne og Landsskatteretten fandt, at F´s opgivelse af sit tilgodehavende var skattepligtig for skatteyderen som maskeret udlodning. I sin tilkendegivelse bemærkede landsretten, at nedskrivningen af købesummen for aktierne til 1 kr. var en konsekvens af en fremrykket anvendelse af en reguleringsklausul. Landsretten bemærkede endvidere, at der ikke var påvist noget forretningsmæssigt motiv hos F til at opgive fordringen, som ikke skete i selskabets interesse, men i kraft af skatteyderens bestemmende indflydelse, og det måtte antages, at skatteyderen traf beslutningen herom efter en samlet vurdering af, hvad der tjente hans personlige og økonomiske interesser bedst. Landsretten tiltrådte herefter, at skatteyderen var anset skattepligtig af den kvitterede fordring som udlodning. På grundlag af landsrettens tilkendegivelse hævede sagsøgerne sagen. Sagen er kommenteret af Skatteministeriet i TfS 1998,106.

TfS 1998, 173 (LSR)

(appelleret)

: En hovedaktionær havde i 1989 optaget et lån i DEM i sit selskabs tyske datterselskab. I 1993 blev lånet omlagt til danske kroner, og lånevilkårene ændredes væsentligt. Forholdet ansås for indfrielse af det oprindelige lån og stiftelse af et nyt lån. På grundlag af hovedaktionærens økonomiske forhold sammenholdt med de nye vilkår ansattes fordringens værdi på stiftelsestidspunktet til kurs 25, og hovedaktionæren ansås for skattepligtig af en kursgevinst, der blev opgjort som forskellen mellem anskaffelsessummen for det tyske lån og indfrielsessummen, svarende til den nye fordrings kursværdi.

TfS 1998, 593 (ØLD)

(appelleret)

: De aktiver, som 2 skatteydere havde fået til disposition i forbindelse med salg af et selskab, 4.746.861 kr. eller hver 2.373.430 kr. skulle medregnes som udbytte og beskattes som almindelig indkomst efter LL § 16 A. De ejede hver halvdelen af anpartsselskabet og stiftede i 1990 et aktieselskab, hvortil anpartsselskabet overdrog driftsaktiviteterne. Ved en overdragelsesaftale i 1991 solgte skatteyderne deres anparter til et finansieringselskab for kontant 4.746.861 kr. På grundlag af de pengestrømsbevægelser, som fandt sted i forbindelse med handelen, fandt skatteankenævnet, at salget af anparterne var finansieret med selskabets egne midler i strid med den dagældende § 84, stk. 2, i anpartsselskabsloven, og midlerne var skattepligtige efter LL § 16 A. LSR fandt, at skatteyderne ved dispositionerne havde modtaget maskeret udlodning og stadfæstede skatteankenævnets ansættelse. Landsretten tiltrådte LSR's afgørelse.

Se endvidere TfS 1999, 185 (VLD) (appelleret) og TfS 1999, 202 (VLD) (appelleret).

Se et særligt tilfælde om bevisbyrde i TfS 1998, 642 (ØLD)

(appelleret).

I TfS 1999, 630 (VLD) var skatteyderen aktionær i et aktieselskab, som blev likvideret i 1989. Selskabet havde anfægtet de af skattemyndighederne for tidligere år foretagne skatteansættelser for selskabet, og ved likvidationen overdrog selskabet til skatteyderen retten til over for skattemyndighederne at gennemføre en skattesag vedrørende disse skatteansættelser. Skatteyderen fik retten til provenuet heraf mod at afholde alle udgifter ved sagens førelse. I 1992 afsagde Landsskatteretten kendelse, og nedsatte selskabets ansættelser for de pågældende år, hvilket medførte en udbetaling af overskydende skat med rentegodtgørelse på i alt 421.827 kr. Nærværende sag drejer sig om beskatningen af dette beløb hos skatteyderen. Skattemyndighederne fandt, at beløbet var skattepligtigt, og at advokatudgifterne ved sagen var fradragsberettigede. Landsretten bemærkede, at skatteyderen i 1989 fik ejendomsret til en fordring, som viste sig at have en værdi på 421.827 kr. Skatteyderen opnåede herved en kursgevinst, som var skattefri (dissens).

Se vedrørende selskabets indfrielse af hovedaktionærens kautionsforpligtelser TfS 1999, 294 (VLD) og TfS 1999, 320 (VLD) (appelleret).

I TfS 1999, 514 (VLD) havde skattemyndighederne foretaget en skønsmæssig forhøjelse af et selskabs indkomst. Landsretten bemærkede, at der ikke var foretaget effektive kasseafstemninger, og at selskabets regnskab ikke opfyldte kravene i Skatteministeriets bekendtgørelse om mindstekrav til årsregnskaber. Retten fandt herefter ikke grundlag for at tilsidesætte det af skattemyndighederne udøvede skøn, og fandt endvidere ikke grundlag for at anse forhøjelsen af indtægterne for yderligere løn til hovedanpartshaveren, idet den allerede hævede løn i selskabet sammenlagt med forhøjelsen af selskabets indkomst ikke kunne anses som sædvanligt vederlag for den pågældende stilling og arbejdsindsats.

S. F.2.4 Havnemølledommen

Et selskab, der drev mølleri og korntørreri, udlejede korntørreriet til et af aktionærerne oprettet interessentskab på det vilkår, at korntørreriets driftsudgifter fortsat blev afholdt af selskabet, mens interessentskabet betalte en omsætningsbestemt leje. Højesteret fastslog, at udlejningen efter lejekontraktens indhold ikke kunne antages at have haft en forretningsmæssig baggrund, bl.a. fordi der ikke bestod nogen driftsmæssig risiko for interessentskabet. Derimod fandtes selskabet ved den foretagne disposition at have tilvejebragt en ordning, hvorved aktionærerne årligt fik et særligt udbytte af deres aktier ud over det deklarerede i form af interessentskabets overskud. Interessentskabets overskud måtte derefter medregnes til selskabets indkomst.

S. F.2.5 Ydelser til hovedaktionærens børn mfl. samt fonde

Overdragelse af ejendomme eller andre aktiver fra et selskab til hovedak-tionærens børn eller andre ham nærtstående personer må ske til aktivets handelsværdi. Er overdragelsen sket til underpris, anses forskellen mellem handelsværdien og den faktiske overdragelsesværdi som maskeret udlodning til erhververen, såfremt denne ejer - evt. blot en mindre post - aktier i selskabet. Er erhververen ikke aktionær, må forskellen anses som en maskeret udlodning til hovedaktionæren, der derpå ved gave videretransporterer aktivet til handelsværdi til den pågældende.

Tilsvarende gælder, såfremt ovenfor nævnte personer og fonde løbende modtager ydelser fra selskabet, f.eks. i form af lav husleje eller lignende.

TfS 1998, 484 (HD): Et selskab indgik en sponsoraftale, hvorefter selskabet i en 5-årig periode skulle betale 20.000 kr. det første år og derefter 15.000 kr. årligt i de følgende år til selskabets hovedaktionærs 14-årige datters deltagelse i ridesport. Beløbene gik til uddannelse, transporter, stævnedeltagelse, udstyr m.m. Til gengæld skulle såvel rytter som hest bære selskabets navn. Landsretten bemærkede, at der ikke var en sådan forbindelse mellem sponsorstøtten og selskabet, at udgiften kunne anses som en fradragsberettiget udgift og fandt, ligesom Landsskatteretten, at støtten skulle tillægges hovedaktionærens indkomst som yderligere løn. Højesteret stadfæstede landsrettens dom.

I Skat 1990.8.591 (ØLD) (TfS 1990,367) fandt retten, at et byggeselskabs regnskab kunne tilsidesættes som grundlag for ligningen og selskabets indkomst forhøjes skønsmæssigt. Selskabets hovedanpartshavers indkomst kunne ligeledes forhøjes med maskeret udbytte og hovedaktionærens fraskilte ægtefælles indkomst med et gavebeløb. Byggeselskabet havde opført et parcelhus på en grund tilhørende hovedanpartshaverens fraskilte ægtefælle, der efter skilsmissen havde haft arbejde i selskabet. Selskabet havde haft et tab ved opførelsen af huset, som var fratrukket i selskabets indkomstopgørelse. Samtidig opnåede den fraskilte ægtefælle en formuefordel ved at erhverve huset til en pris, der var lavere end selskabets kostpris. Landsretten fandt det herefter ikke godtgjort, at byggeriet og aftalen herom hvilede på sædvanlige forretningsmæssige overvejelser.

I TfS 1999, 805 (VLD) havde skattemyndighederne som maskeret udlodning beskattet hovedaktionæren af et konsulenthonorar indtægtsført i et af selskabets datterselskaber. Det var oplyst at hovedaktionærens datter havde arbejdet for det pågældende selskab uden vederlag. Landsretten fandt imidlertid ikke efter det oplyste om datteren tilknytning til selskabet grundlag for at statuere maskeret udlodning, og sagen hjemvistes til fornyet behandling hos skattemyndighederne.

S. F.2.6 Omgørelser

Undertiden fremsætter selskab eller aktionær ønske om, at beskatning af maskeret udbytte eller udlodning undlades mod, at parterne ændrer de aftalte vederlag i overensstemmelse med skattemyndighedernes skøn eller lader den foretagne handel gå tilbage.

Med virkning for anmodninger om omgørelse eller klager indgivet efter 1. juli 1999 er adgangen til omgørelse reguleret i SSL § 37 C, som indsat ved lov nr. 381 af 2. juni 1999. Se hertil A.H.2.4.2. Endvidere er der med lov nr. 432 af 26. juni 1998 i LL § 2, stk. 4 skabt mulighed for, at den skattepligtige ved ændringer i skatteansættelsen i henhold til armslængdereglen i LL § 2, stk. 1 kan undgå følgeændringer - såkaldte sekundære justeringer - ved at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med armslængde priser og vilkår. LL § 2, stk. 4 har virkning for ændringer af den skattepligtige indkomst, der foretages efter den 28. juni 1998. Se hertil S.I.1.7. Reglerne om omgørelse, jf. SSL § 37 C, finder ikke anvendelse i det omfang, der i medfør af LL § 2, stk. 4 foretages prisudligning.

Som følge af ovennævnte bestemmelser er SD-cirkulære 1986-22 om omgørelse af hovedaktionærdispositioner ophævet ved TSS-cirkulære 1999-28 af 7. juli 1999. Der henvises til LV 1998, afsnit S.F.1.2.6, for så vidt angår hidtidig praksis.

S. F.3 Udbytte fra investeringsforeninger

Investeringsforeninger er foreninger, som anbringer medlemmernes midler i aktier, obligationer o.lign. Beskatningen af investeringsforeninger og deres medlemmer afhænger i første omgang af, om der er udstedt omsættelige beviser (certifikater) for medlemmernes indskud. Certifikater skal fremtræde som særskilte dokumenter med et bestemt pålydende, således at certifikatets ejer bliver lodtager i foreningens overskud og formue i forhold til certifikatets pålydende.

De certifikatudstedende investeringsforeninger er selvstændig skattepligtige efter SEL. De opdeles i udloddende og akkumulerende investeringsforeninger, og beskattes efter § 1, stk. 1, nr. 6, (udloddende), eller § 1, stk. 1, nr. 5a, (akkumulerende). Om skattepligten for selve investeringsforeningerne henvises til S.A.1.6.1 (udloddende) og S.A.1.6.2 (akkumulerende). Beskatningen af udbytte fra certifikatudstedende investeringsforeninger omtales nedenfor under S.F.3.2.

S. F.3.1 Kontoførende investeringsforeninger

Kontoførende investeringsforeninger anses ikke for selvstændige skattesub- jekter. Beskatning sker alene hos medlemmerne, der beskattes efter investeringsforeningsloven, jf. lovbek. nr. 645 af 27. aug. 1998. Der henvises til S.A.1.6.3 , hvor der redegøres for beskatningen af medlemmerne.

S. F.3.2 Certifikatudstedende investeringsforeninger

De ovenfor omtalte regler i investeringsforeningsloven, lovbek. nr. 645 af 27. aug. 1998 om beskatning af medlemmer af investeringsforeninger, finder ikke anvendelse på investeringsforeninger, der udsteder omsættelige beviser for medlemmernes indskud. Som nævnt i indledningen opdeles de certifikatudstedende investeringsforeninger i udloddende og akkumulerende inveningerinvesteringsforeninger. Denne opdeling har betydning for såvel investeringsforeningens subjektive skattepligt som for beskatningen af medlemmerne. Investeringsforeninger er typisk opdelt i adskilte afdelinger med hver sin formue. Når dette er tilfældet, behandles hver afdeling skattemæssigt som en selvstændig forening.

I LL § 16 C, stk. 1 er der foretaget en egentlig definition af udloddende investeringsforeninger i skattemæssig forstand. Ved udloddende investeringsforeninger forstås herefter investeringsforeninger, der udsteder omsættelige beviser for medlemmernes indskud, og som inden fristen for indgivelse af selvangivelse for et indkomstår foretager en udlodning, der mindst skal udgøre det i LL § 16 C, stk. 2-6, opgjorte beløb (minimumsudlodningen), og som ifølge deres vedtægter er forpligtet til at foretage en sådan udlodning.

Beskatning af certifikater	De udloddende investeringsforeninger kan opdeles i foreninger, der udelukkende investerer i aktier, og i øvrige udloddende investeringsforeninger. Udloddende investeringsforeninger, der alene investerer i aktier, defineres i ABL § 2 d, stk. 1, 2. pkt. som investeringsforeninger, der ifølge deres vedtægter er forpligtet til udelukkende at anbringe aktivmassen i foreningens administrationsbygning og i aktier m.v. som omhandlet i ABL, dog ikke aktier som omhandlet i ABL § 2 a og konvertible obligationer og retten til at tegne sådanne, og til højst at foretage anbringelser i kontanter samt anbringelser på sikret basis i aktiver som nævnt i KGL §§ 29-33 og kontanter i tilknytning hertil inden for en samlet ramme på 25 pct. af foreningens øvrige aktivmasse. (Skatteministeriet har fastsat nærmere regler om oplysningspligt og administration af 25%'s-reglen for aktiebaserede investeringsforeninger i bek. nr. 1034 af 5. dec. 1996). Ved anbringelse på sikret basis i aktiver som nævnt i KGL §§ 29-33 og kontanter i tilknytning hertil forstås anbringelser i de pågældende aktiver, der overholder reglerne i Finanstilsynets bekendtgørelse om investeringsforeningers adgang til at anbringe midler i finansielle instrumenter samt at indgå terminsforretninger. Anbringelse på anfordringskonto sidestilles med kontanter. Se nærmere ABL § 2 d, stk. 1. Fortjeneste eller tab på certifikater i aktiebaserede udloddende investeringsforeninger behandles på samme måde som fortjeneste eller tab på certifikater i akkumulerende investeringsforeninger, dvs. som ved afståelse af aktier i øvrigt. Der henvises til reglerne om aktieavancebeskatning i afsnit S.G.3 og S.G.4. Fortjeneste og tab på investeringsbeviser i rene aktiebaserede udloddende investeringsforeninger medregnes for skattepligtige personer ved opgørelsen af aktieindkomsten, jf. PSL § 4 a, stk. 2, 2. pkt., såfremt investeringsbeviset afstås efter en ejertid på 3 år eller mere. Ellers medregnes fortjenester og tab ved opgørelsen af kapitalindkomsten, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 5, og ABL § 2. Certifikater i øvrige udloddende investeringsforeninger behandles efter ABL § 2 d, stk. 1, 1. pkt., dvs. at fortjeneste ved afståelse medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. For skattepligtige personer medregnes beløbet ved opgørelsen af kapitalindkomsten, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 5.
Udbytte fra akkumulerende investe-ringsforeninger	Udbytte fra akkumulerende investeringsforeninger, der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 5 a, 1. pkt., beskattes hos fysiske personer som aktieindkomst, jf. PSL § 4 a, stk. 1, nr. 1, bortset fra udbytte fra aktier og investeringsbeviser omfattet af ABL §§ 2 a og 3. Det samme gælder afståelsessummer efter LL § 16 B, der modtages fra akkumulerende investeringsforeninger, jf. PSL § 4 a, stk. 1, nr. 2, bortset fra afståelsessummer vedrørende aktier som nævnt i ABL §§ 2 a og 3. Ifølge SEL § 13, stk. 3, skal selskaber ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne 66% af udbyttebeløbet fra akkumulerende investeringsforeninger (omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 5 a), når aktierne i det udbyttegivende selskab ikke er omfattet af ABL § 2 a eller 3. Se endvidere S.C.1.2.4.5 om selskabers skattepligt af udbytte fra investeringsforeninger iøvrigt.
Udbytte fra udloddende investerings-foreninger	Udbytte fra udloddende investeringsforeninger beskattes efter et transparensprincip. Et transparensprincip går ud på, at investor beskattes af afkastet ved investering i en investeringsforening på samme måde, som hvis afkastet var oppebåret ved direkte investering. I overensstemmelse hermed er den skattemæssige behandling af udlodninger fra udloddende investeringsforeninger afhængig af den værdipapirtype, som danner baggrund for udlodningen. Ved lov nr. 399 af 22. maj 1996 er reglerne om beskatning af udloddende investeringsforeninger ændret, idet der er sket en justering af transparensprincippet, ligesom § 16 C, der bl.a. indeholder en definition af en udloddende investeringsforening, er blevet indsat i LL. Det er således præciseret, at der skal foretages sammenligning med de skatteregler, der ville have været gældende, hvis en privatperson havde foretaget de tilsvarende investeringer, dvs. persontransparens. Præciseringerne berører både reglerne om, hvilke indtægter, avancer og tab, der skal udloddes, såvel som beskatningsregler vedrørende selve udlodningen. Udloddende investeringsforeninger er så vidt muligt forpligtet til at udlodde netop de indtægter og avancer, der ville være skattepligtige hos personer ved direkte investering, og således, at foreningerne så vidt muligt kan foretage fradrag i udlodningen for netop de tab, der ville være fradragsberettigede hos personer ved direkte investering. Selskaber m.v., der modtager udlodning fra udloddende investeringsforeninger, skal ikke beskattes af den del af udlodningen, der hidrører fra indtægter, der ville være skattefri, hvis selskabet selv havde foretaget investeringen. I det følgende gennemgås reglerne i LL § 16 C, der præciserer, hvilke indtægter, avancer og tab, der skal udloddes af en udloddende investeringsforening til medlemmerne. Udloddende investeringsforeninger, der overholder reglerne for udlodning, er subjektivt skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6. Såfremt en udloddende investeringsforening ikke udlodder de udlodningspligtige beløb, bliver foreningen subjektivt skattepligtig som akkumulerende investeringsforening efter SEL § 1, stk. 1, nr. 5 a. Efter gennemgangen omtales reglerne for beskatning hos medlemmerne af de modtagne udlodninger. Udloddende investeringsforeninger defineres, jf. LL § 16 C, stk. 1, som foreninger, der udsteder omsættelige beviser for medlemmernes indskud, og som inden fristen for indgivelse af selvangivelse for et indkomstår foretager en udlodning, der mindst skal udgøre det efter LL § 16 C, stk. 2-6 opgjorte beløb (minimumsudlodningen), og som ifølge deres vedtægter er forpligtet til at foretage en sådan udlodning. Af LL § 16 C, stk. 2, fremgår, at minimumsudlodningen udgør summen af indkomstårets indtægter og nettobeløb, som er opregnet i stk. 3, med fradrag af de tab og udgifter, der er omhandlet i stk. 4-6. Bestemmelsen i LL § 16 C, stk. 3, indeholder en opregning af de indtægter, der skal udloddes. I de tilfælde, hvor bestemmelsen også opregner tab, er der tale om tab, der kun kan modregnes i tilsvarende indtægter. Tab, der også kan fradrages i andre indtægter, er omfattet af stk. 4. De opregnede indtægter og nettobeløb er følgende: Renteindtægter fordeles over den periode, de vedrører. Udbytter og afståelsessummer ved salg af aktier m.v. til det udstedende selskab, som ved direkte investeringer foretaget af personer ville blive beskattet som kapitalindkomst. Aktieindkomstbeskattede udbytter og afståelsessummer ved salg til det udstedende selskab er også omfattet af minimumsudlodningen efter nr. 9. Den samlede virkning af nr. 2 og nr. 9 er dermed, at alle udbytter og afståelsessummer ved salg af aktier m.v. ved salg til det udstedende selskab indgår ved beregning af minimumsudlodningen.

Gevinster på sortstemplede fordringer i danske kr. Sortstemplede fordringer er fordringer, der ikke opfylder mindsterenten på udstedelsestidspunktet. Ved personers direkte investering er gevinster på sådanne fordringer skattepligtige, mens tab ikke er fradragsberettigede. Tabene kan derfor ikke fradrages ved opgørelsen af minimumsudlodningen.

Gevinster på finansielle kontrakter som omhandlet i KGL §§ 29-33 fratrukket tab på finansielle kontrakter efter reglerne i KGL § 31 og § 32.

Gevinster ved afståelse af aktier omfattet af ABL § 2 (aktier, som investeringsforeningen afstår efter en ejertid på under 3 år). I gevinsterne kan fradrages tab på tilsvarende aktier, og et overskydende tab kan overføres til fradrag i gevinster på tilsvarende aktier i de efterfølgende 5 indkomstår. Fortjeneste og tab opgøres efter gennemsnitsmetoden. Fortjenester på aktier ejet i 3 år eller mere er ikke omfattet af minimumsudlodningen, hvilket er en fravigelse i forhold til transparensprincippet, og det er en fravigelse i forhold til transparensprincippet, at det er investeringsforeningens ejertid, der er afgørende.

Gevinster ved afståelse af aktier omfattet af ABL § 2 a. ABL § 2 a omhandler aktier i udenlandske selskaber, der driver finansiel virksomhed, og som beskattes lempeligt i sammenligning med dansk beskatning. Bestemmelsen omfatter også aktier i danske selskaber, som i væsentlig grad ejer aktier i sådanne udenlandske selskaber. Tab på aktier omfattet af ABL § 2 a kan ikke fradrages.

Gevinster ved investeringsforeningens afståelse af investeringsbeviser i udloddende investerings- foreninger bortset fra rene aktieafdelinger. Tab på investeringsbeviser i udloddende afdelinger, som alene investerer i fremmedmøntede obligationer, kan fradrages generelt ved indkomstopgørelsen. Disse tab er dermed omfattet af stk. 4. Tab på investeringsbeviser i andre udloddende investeringsforeninger kan ikke fradrages. Investeringsbeviser i rene aktieafdelinger behandles efter de regler, der gælder for almindelige aktier. Gevinster ved afståelse af sådanne aktier er derfor kun omfattet af minimumsudlodnigen, hvis de er ejet i mindre end 3 år, jf. det ovenfor under nr. 6 anførte.

Udbytter af aktier, som ved en direkte investering ville blive beskattet som aktieindkomst. Der henvises til det ovenfor under nr. 2 anførte.

Fortjenester på blåstemplede fordringer i danske kr., dvs. fordringer som opfylder mindsterentekravet på udstedelsestidspunktet. Tab kan fradrages i det omfang, de kan rummes i årets gevinster på blåstemplede obligationer.

Grunden til, at gevinsterne på blåstemplede obligationer er omfattet af minimumsudlodningen på trods af, at de ville være skattefri for personer ved direkte investering, er, at såfremt gevinster på blåstemplede fordringer ikke omfattes af minimumsudlodningen, kan selskaber foretage en skattefri opsparing af sådanne gevinster i en udloddende investeringsforening.

LL § 16 C, stk. 4, indeholder reglerne for fradrag i minimumsudlodningen for så vidt angår tab, som ved en direkte investering kan fradrages generelt ved indkomstopgørelsen.

Beregningen går ud på, at man først tager det samlede nettobeløb efter stk. 3, nr. 1-8, dvs. de kapitalindkomstbeskattede elementer, som indgår i minimumsudlodningen. I det samlede nettobeløb efter stk. 3, nr. 1-8, fradrages årets tab på fremmedmøntede fordringer på investeringsbeviser i udloddende investeringsforeninger, som udelukkende investerer i fremmedmøntede fordringer.

Får man på denne måde et negativt beløb, kan dette beløb fradrages i udbytter omfattet af stk. 3, nr. 9, dvs. det aktieindkomstbeskattede element, der indgår i minimumsudlodningen.

Har man herefter stadig et negativt beløb, kan dette fradrages i årets nettogevinster på blåstemplede obligationer efter stk. 3, nr. 10, dvs. det skattefri element, der indgår i minimumsudlodningen.

Har man herefter stadig et negativt nettobeløb, går man videre til stk. 6. Har man derimod et positivt nettobeløb efter beregningen i stk. 4, går man videre til stk. 5

LL § 16 C, stk. 5 omhandler foreningens administrationsomkostninger. Disse kan alene fradrages i det omfang, de ikke overstiger et positivt nettobeløb beregnet efter stk. 3 og 4. Er nettobeløbet efter stk. 3 og 4 negativt, kan administrationsomkostningerne således ikke fradrages.

Er nettobeløbet efter stk. 3 og 4 positivt, men er administrationsomkostningerne større end eller lig med nettobeløbet efter stk. 3 og 4, vil minimumsudlodningen være 0 kr. De overskydende administrationsomkostninger kan ikke efter stk. 6 føres videre til senere indkomstår. Er nettobeløbet efter stk. 3 og 4 positivt, og er administrationsomkostningerne mindre end nettobeløbet efter stk. 3 og 4, fordeles fradraget for administrationsomkostningerne mellem den kapitalindkomstbeskattede del af nettobeløbet, den aktieindkomstbeskattede del og den skattefri del. Fordelingen sker på grundlag af størrelsen af de enkelte dele.

LL § 16 C, stk. 6, omhandler behandlingen af negative nettobeløb opgjort efter stk. 3 og 4. Disse beløb kan overføres til fradrag i de efterfølgende 5 indkomstår. I det omfang et overført negativt beløb kan indeholdes i et indkomstårs nettobeløb efter stk. 3-5, kan det ikke føres videre til senere indkomstår.

Beskatning hos medlemmerne af udlodninger

LL § 16 A, stk. 5-7, og PSL § 4, stk. 1, nr. 4, og § 4 a, stk. 1, nr. 3, indeholder reglerne for beskatning af udlodninger fra udloddende investeringsforeninger hos personer uden for næring. Reglerne sikrer en opdeling af udlodningerne i en skattefri del, en aktieindkomstbeskattet del og en kapitalindkomstbeskattet del. Opdelingen er foretaget efter transparensprincippet.

I LL § 16 A, stk. 5, afgrænses den kreds af skattepligtige, der er skattefri af den del af udlodningen fra udloddende investeringsforeninger, der hidrører fra foreningens nettogevinster på blåstemplede obligationer. Denne kreds udgøres af personer og dødsboer, der ikke udøver næring med køb og salg af fordringer eller driver næringsvirksomhed med finansiering, jf. KGL § 3.

I LL § 16 A, stk. 6 og 7, findes de nærmere regler for fastsættelse af den skattefri del af udlodningen. Bestemmelsen indeholder regler om beregning af maksimumsbeløb for den skattefri del af udlodningen, og den skattefri del udgør det mindste af de beløb, som beregnes efter henholdsvis stk. 6 og 7. Efter stk. 6 opgøres den skattefri del som udlodningen fratrukket den del af udlodningen, der hidrører fra de elementer i minimumsudlodningen, som består af indtægter, der hos personer ved en direkte investering ville blive beskattet som kapitalindkomst eller som aktieindkomst. De indtægter, som ved en direkte investering ville blive beskattet som aktie- eller kapitalindkomst, opgøres efter fradrag for tab, som kan fradrages generelt ved indkomstopgørelsen, administrationsomkostninger, som kan fradrages i de pågældende indtægter efter LL § 16 C, stk. 5, og overførte tab fra tidligere år.

Efter stk. 7 opgøres den skattefri del af udlodningen som den del af udlodningen, der hidrører fra årets nettogevinster på blåstemplede obligationer. I disse nettogevinster fradrages de administrationsomkostninger, som efter LL § 16 C, stk. 5, fradrages i nettogevinsterne på blåstemplede obligationer. Stk. 7 har alene betydning, hvis investeringsforeningen udlodder mere end minimumsudlodningen.

PSL § 4 a, stk. 1, nr. 3 indeholder reglerne for beregningen af den del af udlodningen, der beskattes som aktieindkomst. Reglen tager sit udgangspunkt i den del af den skattepligtige udlodning, der er tilbage efter beregning af den skattepligtige del af udlodningen efter LL § 16 A, stk. 5-7. I lighed med LL § 16 A, stk. 5-7, indeholder PSL § 4 a, stk. 1, nr. 3, to beregningsmetoder, hvor det er det mindste af de to beregnede beløb, der beskattes som aktieindkomst. Den første maksimeringsregel går ud på, at den aktieindkomstbeskattede del af udlodningen beregnes som den skattepligtige del af udlodningen fratrukket de kapitalindkomstbeskattede elementer, som indgår i minimumsudlodningen. De kapitalindkomstbeskattede elementer opgøres efter fradrag for tab, som kan fratrækkes generelt ved indkomstopgørelsen, administrationsomkostninger og tab, der er fremført fra tidligere år.

Den anden maksimeringsregel går ud på, at den aktieindkomstbeskattede del af udlodningen ikke kan overstige den del af udlodningerne, der hidrører fra aktieudbytter, som ved direkte investering ville blive beskattet som aktieindkomst, samt årets nettogevinster på aktier, som investeringsforeningen har ejet i tre år eller mere. Det er i denne forbindelse investeringsforeningens ejertid, der er afgørende. Aktieudbytterne opgøres efter fradrag for den del af administrationsomkostningerne, der efter LL § 16 C, stk. 5, henføres til udbytterne. Gevinster på aktier ejet i tre år eller mere er ikke omfattet af minimumsudlodningen. Disse gevinster udloddes derfor kun i de tilfælde, hvor investeringsforeningen vælger at udlodde mere end minimumsudlodningen.

Reglen i PSL § 4 a, stk. 1, nr. 3, gennemfører transparensprincippet for så vidt angår udbytter, som ville blive beskattet som aktieindkomst ved en direkte investering. Endvidere bevirker reglen, at i det omfang, der udloddes et beløb, der er større end minimumsudlodningen, anses det overskydende beløb for at hidrøre fra investeringsforeningens gevinster på aktier ejet i tre år eller mere. Disse beløb beskattes i overensstemmelse med transparensprincippet som aktieindkomst. Den del af udlodningen, der anses for at hidrøre fra salg af aktier ejet i tre år eller mere, kan dog ikke overstige investeringsforeningens nettogevinster i det pågældende indkomstår på sådanne aktier. Transparensprincippet fraviges på to punkter. For det første er det altid investeringsforeningens ejertid, der er afgørende, når det skal afgøres, om aktierne er ejet i tre år eller mere. For det andet finder 100.000 kr.'s reglen for børsnoterede aktier ikke anvendelse.

Den del af den skattepligtige udlodning, som ikke beskattes som aktieindkomst, beskattes som kapitalindkomst efter PSL § 4, stk. 1, nr. 4.

Beskatning hos selskaber, foreninger og fonde af udlodninger

Ved SEL § 13, stk. 4-7, og FBL § 10 gennemføres transparensprincippet for selskaber. De to regelsæt er identiske. I det følgende gennemgås reglerne i SEL § 13, stk. 4-7, men de samme regler gælder efter FBL § 10. Reglerne går ud på, at den del af udlodningen, der hidrører fra gevinster ved salg af aktier ejet i tre år eller mere, er skattefri, mens den del af udlodningen fra en udloddende investeringsforening, der hidrører fra aktieudbytter, beskattes som aktieudbytter, hvilket vil sige, at alene 66% af indtægten medregnes ved indkomstopgørelsen. Den resterende del af udlodningen medregnes fuldt ud ved indkomstopgørelsen.

SEL § 13, stk. 4-7, regulerer beregningen af den del af udlodningen fra udloddende investeringsforeninger, der er skattefri for selskaber og foreninger. Da gevinster på aktier ejet i tre år eller mere ville være skattefri hos selskaber og foreninger ved en direkte investering, er det den del af udlodningen, der hidrører fra sådanne avancer, der er skattefritaget.

I stk. 4 afgrænses den kreds af skattepligtige, der er skattefri af den del af udlodningen fra udloddende investeringsforeninger, der hidrører fra foreningens nettogevinster på aktier ejet i tre år eller mere. Denne kreds udgøres af selskaber og foreninger, der ikke udøver næring med køb og salg af aktier, jf. ABL § 3.

I stk. 5 og 6 findes de nærmere regler for fastsættelse af den skattefri del af udlodningen. Begge regler indeholder regler om beregning af maksimumsbeløb for den skattefri del af udlodningen, og den skattefri del udgør det mindste af de beløb, som beregnes efter henholdsvis stk. 5 og 6.

Efter stk. 5 opgøres den skattefri del som udlodningen fratrukket minimumsudlodningen. Denne opgørelsesmetode er begrundet i, at gevinster på aktier ejet i tre år eller mere ikke er omfattet af minimumsudlodningen. Det er således den del af udlodningen, der overstiger minimumsudlodningen, der kan hidrøre fra sådanne gevinster.

Efter stk. 6 opgøres den skattefri del af udlodningen som den del af udlodningen, der hidrører fra årets nettogevinster på aktier ejet i tre år eller mere. Det er investeringsforeningens ejertid, der er afgørende. Stk. 6 får alene betydning, hvis investeringsforeningen udlodder mere end minimumsudlodningen tillagt årets nettogevinster på aktier ejet i tre år eller mere.

Reglerne bevirker, at i det omfang, der udloddes et beløb, der er større end minimumsudlodningen, anses det overskydende beløb for at hidrøre fra gevinster på aktier ejet i tre år eller mere, og disse beløb er i overensstemmelse med transparensprincippet skattefri. Den del af udlodningen, der anses for at hidrøre fra gevinster ved salg af aktier ejet i tre år eller mere, kan dog ikke overstige investeringsforeningens nettogevinster i det pågældende indkomstår på sådanne aktier

Stk. 7 indeholder reglerne for beregning af den del af udlodningen, der alene medregnes med 66% ved indkomstopgørelsen for selskaber og foreninger. Reglen tager sit udgangspunkt i den del af skattepligtig udlodning, dvs. den del af udlodningen, der er tilbage efter beregning af den skattefri del af udlodningen efter stk. 4-6. I lighed med stk. 4-6 indeholder stk. 7 to beregningsmetoder, hvor det er det mindste af de to beløb, der medregnes med 66% ved indkomstopgørelsen.

Den første maksimeringsregel går ud på, at den udbyttebeskattede del af udlodningen beregnes som den skattepligtige del af udlodningen fratrukket de elementer i minimumsudlodningen, som ville blive beskattet fuldt ud ved en direkte investering. De fuldt ud beskattede elementer opgøres efter fradrag for tab, som kan fratrækkes generelt ved indkomstopgørelsen, administrationsomkostninger og tab, der er fremført fra tidligere år.

Den anden maksimeringsregel går ud på, at den del af udlodningen, der medregnes med 66% ved indkomstopgørelsen ikke kan overstige den del af udlodningerne, der hidrører fra aktieudbytter, som ved en direkte investering alene ville blive medregnet med 66% ved indkomstopgørelsen. Aktieudbytterne opgøres efter fradrag for den del af administrationsomkostningerne, der efter LL § 16 C, stk. 5, henføres til udbytterne.

Den del af den skattepligtige udlodning, der ikke medregnes med 66% ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, medregnes fuldt ud ved indkomstopgørelsen.

Om selskabers skattepligt af udbytte fra udlandet se SEL § 13, stk. 3. For så vidt angår udlodninger fra udenlandske udloddende investeringsforeninger se SEL § 13, stk. 4-7, jf. ovenstående. Se i øvrigt S.C.1.2.4.5 om selskabers skattepligt af udbytte fra investeringsforeninger.

S. F.4 Fikseret løn, rente, leje

Om fiksering og armslængdeprincippet generelt henvises til afsnit S.I.1.3 ff.

Vedrørende spørgsmålet om fiksering af løn indeholder lov nr. 432 af 26. juni 1998 (Lovfæstelse af armslængdeprincippet og værn mod tynd kapitalisering) ikke noget nyt i forhold til gældende ret. Den hidtidige praksis er lovfæstet.

løn	I disse tilfælde må man i almindelighed acceptere det af parterne aftalte vederlag. Skatteministeren har i TfS 1997, 80 redegjort for den administrative praksis om lønfiksering i hovedaktionærforhold. Det fremgår af Ministerens redegørelse, at der har været en helt klar administrativ praksis om, at der som absolut altovervejende hovedregel ikke blev foretaget lønfiksering. LSR har underkendt lønfikseringen i TfS 1996, 750 (LSR), hvor klageren, en direktør og tillige hovedaktionær ikke havde modtaget løn fra selskabet i 1990-91, ligesom han havde et uforrentet stiftertilgodehavende i selskabet. Klageren havde ikke modtaget løn fra selskabet i 1990 og havde kun modtaget løn fra selskabet i 2. halvår af 1991. De stedlige ligningsmyndigheder havde fundet, at klageren var skattepligtig af et fikseret lønvederlag på henholdsvis 240.000 kr. og 120.000 kr. for indkomstårene 1990 og 1991, jf. det tidligere TSS-cirk. 1992-14. Landsskatteretten traf afgørelse om, at der, henset til selskabets skattemæssige regnskaber samt til, at det i øvrigt måtte anses for forretningsmæssigt begrundet, at der i en virksomheds opstartsfase blev foretaget en konsolidering af virksomheden, ikke var grundlag for at statuere indkomstforvridning. Der var således ikke grundlag for fiksering af løn hos klageren efter SL § 4, jf. dagældende cirk. nr. 437 af 5. nov. 1975. Det er således en altovervejende hovedregel, at der ikke foretages lønfiksering. Fiksering af renter og leje kan afgøres af de lokale skattemyndigheder, hvorimod fiksering af vederlag skal forelægges told- og skatteregionen forinden kendelse afsiges. Det her omhandlede spørgsmål må ikke forveksles med spørgsmålet om hvem der er rette indkomstmodtager, se S.C.1.1.1.
Fikseret rente	Sager om fiksering af renter ved udlån fra hovedaktionær til selskabet er hyppigt forekommende. Om renter af lån fra selskab til hovedaktionær, se S.F.2.2.5.1. Hidtidig praksis fremgår af LV 97, afsnit S.F.1.4. Højesteret har imidlertid ved dom af 11. februar 1998 (TfS 1998, 199) statueret, at der ikke var hjemmel til at tilsidesætte en aftale om rentefrihed mellem appellanten og visse anpartsselskaber, som var ejet af dennes selskab. Der var tale om et samlet låneforhold på omkring 29 mio. kr. Højesteret bemærkede: Efter Statsskattelovens § 4, litra a, betragtes renter af udestående fordringer som skattepligtig indkomst. Hverken ved denne bestemmelse eller i skattelovgivningen i øvrigt er der taget stilling til, hvorvidt og i givet fald under hvilke omstændigheder aftaler om rentefrihed skattemæssigt kan tilsidesættes i en situation som den foreliggende. Ved Højesterets dom af 20. august 1996 (Ugeskrift for Retsvæsen 1996, side 1328) er det antaget - svarende til Ligningsrådets vejledende anvisning i dagældende Ligningsdirektoratets cirk. nr. 437 af 5. nov. 1975 - at aftaler mellem en hovedaktionær og det af ham beherskede selskab vedrørende forrentning af lån til selskabet i almindelighed må accepteres, men at sådanne aftaler kan tilsidesættes i særlige tilfælde. Beskatning hos långiveren af en fikseret renteindtægt må herefter forudsætte, at der med de foretagne dispositioner er tilsigtet en omgåelse af skattelovgivningen. Højesterets dom betyder, at TSS-cirk. 1995-24 om fiksering af renter m.v. i hovedaktionærforhold og det anførte i ligningsvejledningen 1997, S.D.4., hvorefter der skal ske rentefiksering af rentefrie eller lavtforrentede lån i koncernforhold, medmindre rentefriheden/den lave rente er forretningsmæssigt begrundet, ikke længere kan opretholdes. Det vil således efter dommen for tiden indtil lovændringen alene vil være muligt at beskatte långiver af en fikseret renteindtægt, når der med de foretagne dispositioner er tilsigtet en omgåelse af skattelovgivningen I henhold til TSS-cirk. nr. 33 af 8. december 1998 kan der ske genoptagelse af skatteansættelsen hvor der er gennemført ansættelsesændringer i overensstemmelse med den af skattemyndighederne førte praksis med fiksering af rente i forbindelse med rentefri- eller lavtforrentede udlån, eller hvor den skattepligtige har selvangivet i overensstemmelse med denne praksis (uden at der er sket betaling), medmindre der må anses at foreligge omgåelse. I de tilfælde hvor skattemyndighederne har lagt til grund, at den økonomiske fordel er at anse som udbytte, er der en formodning for, at der foreligger omgåelse, og ansøgninger om genoptagelse kan som udgangspunkt ikke imødekommes. Ansøgning om genoptagelse kan ske tre år forud fra første underkendende dom, som anses at være Højesterets dom af 20. august 1996 (TfS 1996, 642), dvs. fra og med indkomståret 1993. Ansøgninger om genoptagelse, som skattemyndigheden, undtagelsesvis, ikke agter at imødekomme, det vil sige, hvor der anses at foreligge omgåelse - skal forelægges for Told- og Skattestyrelsen. Ansøgning om genoptagelse af skatteansættelser skal indgives til skattemyndigheden inden udgangen af 1999, på hvilket tidspunkt cirkulæret bortfalder. Med TSS-cirk. 1998-33 er TSS-cirk. 1995-24 ophævet. Efter Højesterets ovenfor refererede dom i TfS 1998, 199 var der behov for en lovfæstelse af det almindeligt anerkendte princip om anvendelse af armslængde vilkår ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for transaktioner mellem interesseforbundne parter. Armslængdeprincippet blev indføjet i LL som § 2 med virkning fra den 28. juni 1998. Der henvises til beskrivelsen under S.I.1.3 ff. Ved lån mellem interesseforbundne parter skal der, såfremt den fastsatte rente ikke har svaret til den rente, som uafhængige parter ville have fastsat i en tilsvarende situation, ske korrektion af renten (rentekorrektion/rentefiksering). Rentekorrektion indebærer, at der fastsættes en rente svarende til markedsrenten, dvs. den rente, som to uafhængige parter ville have fastsat i et tilsvarende låneforhold. Rentekorrektionen vil variere alt efter, hvilken relation lånet er ydet i. Såfremt der foretages en rentekorrektion, er der som hovedregel sket beskatning hos långiver af den korrigerede renteindtægt, mens låntager får et tilsvarende fradrag ved indkomstopgørelsen. Som en afledet effekt af rentekorrektionen skal der foretages en skattemæssig vurdering af den økonomiske fordel, som rentefriheden eller den lave forrentning indebærer for låntager. Beskatningen af rentefordelen hos låntager afhænger af, hvordan rentefordelen skattemæssigt kvalificeres, idet der kan være tale om gave, tilskud, udbytte eller løn. Den skattemæssige kvalificering af rentefordelen får dermed en afledet betydning for, om långiver kan få fradrag for den ydede rentefordel ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Ved lån fra hovedaktionær til selskab foretages en skattemæssig korrektion i form af rentefiksering. Långiver beskattes af en fikseret rente - reduceret med en eventuelt aftalt lavere rentefod - mens låntager indrømmes et rentefradrag af samme størrelse som den rente, der beskattes hos långiveren. Som udgangspunkt anvendes diskontoen plus 4 pct. Ved lån fra en hovedaktionær til vedkommendes selskab betragtes en rentefordel, der ikke er forretningsmæssigt begrundet, som et skattepligtigt tilskud for det låntagende selskab. For det låntagende selskab er nettovirkningen derfor, at der ikke sker nogen ændring af den skattepligtige indkomst, idet det skattepligtige tilskud neutraliseres af det indrømmede rentefradrag. For hovedaktionæren (långiver) bliver nettovirkningen en beskatning af den fikserede renteindtægt (kapitalindkomst), idet der ikke er fradragsret for det ydede tilskud. Såfremt der mellem to interesseforbundne parter er etableret et rentefrit lån, der ikke ville have været etableret på tilsvarende vilkår, såfremt parterne havde været uafhængige, vil skattemyndighederne kunne fastsætte en rente svarende til markedsrenten. Långiver vil derefter blive beskattet af den pågældende renteindtægt, og låntager vil få et tilsvarende rentefradrag. Låntager har imidlertid tillige modtaget en rentefordel ved ikke at have skullet betale rente. Loven om lovfæstelse af armslængde-princippet trådte i kraft den 28. juni 1998. Er der eksempelvis tale om et rentefrit lån fra en hovedaktionær til dennes selskab og er lånet etableret før Højesterets dom af 11. februar 1998, men inden lovens ikrafttræden, vil der fra og med lovens ikrafttræden skulle anvendes en rente svarende til, hvad der kunne være opnået, såfremt lånet var etableret mellem uafhængige parter.
Fikseret leje	Tilsvarende skal der ved udleje fra en hovedaktionær til sit selskab fastsættes en markedsleje for det udlejede. En hovedaktionærs afkald på kontraktsbestemt leje for en begrænset periode som følge af selskabets svigtende indtjening medførte ikke bortfald af hans skattepligt, for så vidt angik nogen del af det fastsatte lejebeløb, jf. LSR 1985, 94.

S. F.5 Manglende personindtægter i øvrigt

Transaktioner mellem en hovedaktionær og det af ham beherskede selskab skal, hvad enten det drejer sig om løbende samhandel, enkeltstående overdragelser eller andre økonomiske dispositioner, ske efter armslængdeprincippet,

jf. LL § 2

, hvilket vil sige, at retshandler skal foretages på samme måde, som hvis kontrahering fandt sted med en uafhængig tredjemand.

I visse tilfælde kan det forekomme, at hovedaktionæren overdrager aktiver til underpris til et selskab, som han behersker. Hvis hovedaktionæren f.eks. overdrager sin virksomhed til et selskab, som han behersker, kan han have en interesse i at fastsætte f.eks. en goodwill-værdi, der er væsentligt lavere end handelsværdien. Ligningsmyndighederne er i sådanne tilfælde berettiget til at ændre værdiansættelsen af goodwill samt evt. ændre den aftalte fordeling af vederlaget på de enkelte aktiver, der overdrages. Dette kan medføre forhøjelser af hovedaktionærens skattepligtige indkomst.

I en stiftelsessituation, hvor hovedaktionæren vederlægges med aktier i det nystiftede selskab, er der ikke grundlag for også at forhøje selskabets indkomst, idet merværdien må anses for overkurs på aktierne og dermed skattefri efter SEL § 13, stk. 1, nr. 1. Berigtiges overdragelsen af virksomheden ikke med aktier, men f.eks. kontant, er der derimod grundlag for også at forhøje selskabets indkomst, idet selskabet i så fald har modtaget en gave/et tilskud fra hovedaktionæren svarende til forskellen mellem underprisen og handelsværdien.

Om samhandel i koncernforhold, se S.I.1.

S. G Beskatning ved afståelse af aktier, andelsbeviser og lign.

S. G.8. Udenlandske lavt beskattede investeringsselskaber - ABL § 2 a	Efter ABL § 2 a beskattes avance ved afståelse af aktier i udenlandske selskaber hvis deres virksomhed er eller har været af finansiel karakter. Ved vurderingen af om et selskabs aktivitet er af finansiel karakter indgår også aktiviteter i selskaber der er såvel direkte som indirekte ejet af detteselskab. Tab ved afståelse af § 2 a-aktier er hverken fradrags- eller modregningsberettiget. Bestemmelsen omfatter den skattemæssige behandling af avance på aktier for både fysiske personer og selskaber. ABL § 2 a er senest ændret ved lov nr. 1026 af 23. december 1998.

S. G.1 Området for aktieavancebeskatning

S. G.1.1.Indledende bemærkninger

Ved afståelse af aktier, anparter, andelsbeviser, konvertible obligationer, omsættelige investeringsforeningsbeviser o.l. værdipapirer behandles fortjeneste eller tab efter reglerne i lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af aktier mv. (aktieavancebeskatningsloven el. ABL).

ABL er seneste udsendt som lovbekendtgørelse nr. 643 af 5. august 1999.

Reglerne om fradrag for tab på aktier mv. er udtømmende angivet i ABL. Se Skat 1988.6.347 (LSR) (TfS 1988, 334).

Cirkulære nr. 137 af 19. juli 1994 om beskatning ved afståelse af aktier m.v. er indarbejdet i LV fra 1999.

Reglerne om aktieavancebeskatning i ABL omfatter aktier, anparter i anpartsselskaber, investeringsbeviser i akkumulerende og udloddende investeringsforeninger, andelsbeviser o.l. værdipapirer.

Reglerne finder tillige anvendelse på aktieretter, dvs. ret til fondsaktier, og på tegningsretter, der tildeles aktionærerne ved udvidelse af aktiekapitalen.

Reglerne omfatter endvidere warrants samt konvertible obligationer og tegningsretter vedrørende disse, men ikke andre obligationer. Terminskontrakter, købe- og salgsretter til aktier m.v. er som udgangspunkt omfattet af ABL, KGL § 30, stk. 1, nr. 5, se nærmere A.D.2.18.3.6.

Udlodninger fra selskaber til aktionærerne skal i almindelighed beskattes som udbytte, jf. LL § 16 A og afsn. S.F.1. Se dog S.G.19.

Reglerne i ABL gælder, uanset at der ikke udstedes egentlige aktiebreve eller andelsbeviser mv., lsr. 1968.6.

Reglerne gælder ikke blot for andele i egentlige erhvervsdrivende andelsselskaber, men også for andele i fx andelsboligforeninger (lsr. 1966.21 og 85) og andelshaveforeninger (lsr. 1971.114). Vedrørende evt. skattefritagelse efter den såkaldte parcelhusregel i EBL § 8, stk. 4, henvises til S.G.20.1.

For andele i andelshaverforeninger, hvor andelsforeningen ejer grunden samt diverse fællesanlæg, medens andelshaveren ejer huset opført på den havelod, som andelshaveren har brugsretten til, skal afståelsesvederlaget opdeles på huset og andelsbeviset, således at beskatningen sker efter reglerne for henholdsvis ejendomsafståelse og aktieafståelse.

Det er en forudsætning for reglernes anvendelse, at der er tale om andelsrettigheder i selvstændige skattesubjekter.

Reglerne omfatter således ikke andele i interessentskaber, andele i boligkollektiver som nævnt under S.A.1.8.2 og andele i kommanditselskaber. Deltagere i kontoførende investeringsforeninger beskattes heller ikke efter reglerne i ABL, men efter reglerne i investeringsforeningsloven, jf. lovbek. nr. 645 af 27. aug. 1998.

Aktier o.l. er anset at foreligge i lsr. 1974.8 (vognmands indskud ved tilslutning til en taxacentral) og i lsr. 1983.152 (forpagters salg af retten til at levere kartofler til en andelsfabrik).

Indskudsbeviser i Arbejderbevægelsens kooperative Finansieringsfond, kunne ikke anses som aktier, idet de alene kunne tilbagebetales med højst det indskudte beløb, lsr. 1985.171 (TfS 1988, 550).

S. G.2 Generelle begreber

S. G.2.1 Sondringer og definitioner

S. G.2.1.1. Sondringer

Der gælder forskellige regler for personer og selskaber. I det følgende behandles reglerne for personer og selskaber derfor særskilt. Se nærmere S.G.3 . for behandlingen af reglerne om beskatning af personer. Reglerne for beskatning af selskabers afståelse af aktier behandles i S.G.4 . For de almindelige aktiers vedkommende sondres der mellem, om aktierne ved afståelsen har været ejet i under eller over 3 år, og når der er tale om personer, sondres der endvidere mellem børsnoterede og unoterede aktier.

Beskatningsreglerne i ABL er forskellige, afhængig af om aktierne mv. er:

1. Andelsbeviser mv. omfattet af ABL § 2 b.

ABL § 2 b omfatter andelsbeviser eller andele i andelsforeninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3. Se nærmere S.G.10.

2. Næringsaktier omfattet af ABL § 3.

Aktier anses som næringsaktier, hvis aktionæren har som erhverv at handle med aktier og lign. værdipapirer, og de afståede aktier tillige er erhvervet med videresalg for øje, eller hvis aktierne er erhvervet som et led i aktionærens næringsvej.

Næringsaktier foreligger endvidere, hvor den skattepligtige har modtaget aktierne som vederlag for leverede varer eller tjenesteydelser.

Se nærmere S.G.8.

3. Aktier i finansielle selskaber i skattelylande omfattet af ABL § 2 a.

ABL § 2 a vedrører aktier udstedt af selskaber mv., der er eller har været hjemmehørende i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, herunder efter bestemmelserne i en DBO, når de i ABL § 2 a, stk. 1, nærmere angivne betingelser er opfyldt. Beskatning efter ABL § 2 a, skal ifølge stk. 2, også ske i de tilfælde, hvor der er indskudt et dansk holdingselskab mellem det danske og udenlandske selskab. Se nærmere S.G.9

4. Lånefinansierede aktier omfattet af ABL § 2 c.

ABL § 2 c vedrører aktier, der er erhvervet for lånte midler, når det pågældende selskab i det væsentligste må antages at indtjene overskud eller anden værditilvækst ved finansiering eller investering under sådanne omstændigheder, at selskabets overskud eller anden værditilvækst over en periode med stor sikkerhed kan opgøres på forhånd. Det bemærkes, at ABL § 2 c er tidsbegrænset ikke omfatter erhvervelser efter 31. dec. 1993. Se nærmere S.G.11

5. Investeringsbeviser i udloddende investeringsforeninger, jf. ABL § 2 d.

Udloddende investeringsforeninger er foreninger, der udsteder omsættelige beviser for medlemmernes indskud, og som inden fristen for indgivelse af selvangivelse for et indkomstår foretager en udlodning, der som minimum skal omfatte de i LL § 16 C, stk. 2 til 6 anførte beløb, og som ifølge vedtægterne er forpligtet til at foretage en sådan udlodning. Se nærmere S.G.12.

Investeringsbeviser i udloddende aktieafdelinger er ikke omfattet af § 2 d, men af de øvrige regler i ABL. Ved udloddende aktieafdelinger forstås udloddende investeringsforeninger, der udelukkende investerer i aktier omfattet af ABL, dog ikke aktier som omhandlet i ABL § 2 a og konvertible obligationer samt tegningsretter til konvertible obligationer. Der henvises til S.G.12

6. Idéaktier, jf. ABL § 2 e.

Fortjeneste og tab ved afståelse af aktier (idéaktier), som en person har modtaget som vederlag ved afhændel se af et forsknings- eller udviklingsarbejde, jf. LL § 27 E, stk. 1, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst uanset ejertidens længde. Bestemmelsen omfatter alle idéaktier, dog ikke aktier som nævnt i ABL § 2 a, og aktier, der er erhvervet som led i den skattepligtiges næringsvej, jf. ABL § 3. Se nærmere herom S.G.14

7. Almindelige aktier omfattet af ABL § 2 og § 4, stk. 1. Der er tale om aktier, investeringsbeviser mv., som ikke er omfattet af pkt. 1-6 foran.

Arten af aktier mv. bedømmes i ovennævnte rækkefølge.

S. G.2.1.2. Definitioner

	I det følgende defineres en række værdipapirer, der er omfattet af loven. Gennemgangen er dog ikke udtømmende.
Fondsaktier	Fondsaktier - ofte kaldet reservefonds- eller friaktier - er aktier, der uden vederlag tildeles et selskabs aktionærer i forhold til deres aktiebesiddelse i selskabet. Fondsaktier udstedes som regel i forbindelse med rekonstruktion, eller når der i et selskab er opsamlet meget betydelige reserver, idet der herved tilvejebringes et mere rimeligt forhold mellem aktiekapital og reserver. Dette sker ved at overføre en del af midlerne fra reservefondskonti til aktiekapitalkonto. Der tilgår ikke aktionærerne nogen økonomisk fordel herved, da de i forvejen gennem deres aktiebesiddelse ejer hele selskabets formue inkl. reserverne. Derfor vil hele aktiekapitalens kursværdi være den samme før og efter udvidelsen. Vedr. beskatning ved afståelse af fondsaktier, se nærmere S.G.2.7 .
Interimsbeviser / aktieretsbeviser / udbyttekuponer	Mod afstempling af de gamle aktier eller mod aflevering af en bestemt udbyttekupon får aktionærerne udstedt interimsbeviser (midlertidige aktiebeviser), der senere ombyttes med de nye aktier. Hvis en aktionærs beholdning af aktier ikke går op med udvidelsesforholdet, kan aktionæren i stedet få udleveret aktieretsbeviser, som kan sælges, eller som man kan købe for at kunne tegne et *»rundt«* beløb. Hvor udleveringen af fondsaktier sker mod aflevering af en bestemt udbyttekupon, kan denne ligeledes sælges eller evt. veksles. Kursen for aktieretten vil tendere imod at være lig forskellen mellem kursen før og efter udvidelsen.
Tegningsretter	Tegningsret er den ret, der gives et selskabs aktionærer til at tegne nye aktier i forbindelse med udvidelse af et selskabs aktiekapital. Ønsker aktionæren ikke selv at udnytte tegningsretten helt eller delvis, vil han få udleveret tegningsretsbeviser, der kan sælges som selvstændige værdipapirer. Sker nytegningen mod aflevering af en bestemt udbyttekupon, kan denne ligeledes sælges eller evt. veksles. Man kan supplere sin egen tegningsret ved køb for derved at få ret til tegning af et *»rundt«* beløb, ligesom ikke-aktionærer kan købe tegningsretter og nytegne i selskabet. Tegningsretter kaldes også warrants. Se om den skattemæssige behandling af tegningsretter S.G.2.7
Medarbejderaktier	Medarbejderaktier er aktier, der tilbydes et selskabs medarbejdere til favørkurs eller udloddes uden vederlag (maks. 8.000 kr. årligt). Se A.B.1.10 til 12
Håndværkeraktier	Håndværkeraktier er aktier håndværkere mfl., der har udført arbejde ved opførelse af en bygning for et aktieselskab, modtager som betaling for deres (rest-)tilgodehavende, se E.B.2.6.4. Håndværkeraktier behandles som næringsaktier se S.G.8 , især S.G.8.1.2 .
Konvertible obligationer	Ved en konvertibel obligation forstås et gældsbrev udstedt af et aktie- eller anpartsselskab, som giver långiveren (ejeren) en reel ret til at konvertere sin fordring på selskabet til aktier eller anparter i selskabet. Konverteringsretten haves gerne på et nærmere fastsat tidspunkt eller tidsrum. Hvis långiveren ikke har nogen reel ret til at konvertere sin fordring til aktier, behandles den som en fordring, der er omfattet af KGLs regler. Tegningsretten til konvertible obligationer handles på børsen på samme måde som tegningsret til aktier. Der sker særskilt notering af de konvertible obligationer. Kursen findes i børskurslisterne under *»Aktier«*. Om den skattemæssige behandling af konvertible obligationer, se nærmere S.G.13 .
No par value-aktier	De såkaldte no par value-aktier er karakteriseret ved, at én aktie svarer til en andel af den samlede aktiekapital i stedet for at have en pålydende værdi.

S. G.2.2 Kredsen af skattepligtige

Kredsen af skattepligtige, der er omfattet af ABL, er personer, dødsboer, selskaber og skattepligtige efter FBL, der ved erhvervelsen af fortjenesten eller konstateringen af tabet er skattepligtige her til landet (§ 1, stk. 4). Foreninger m.v., der ikke er omfattet af FBL, og som ikke besidder aktierne som led i en erhvervsmæssig virksomhed, falder uden for ABL. Endvidere er personer og selskaber m.v., der ikke er fuldt skattepligtige her til landet, ikke omfattet af loven, medmindre der er tale om aktier, som er knyttet til en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet, jfr. KSL § 2.

S. G.2.2.2. Ægtefæller

Hver ægtefælle skal medregne fortjeneste eller tab ved afståelse af den pågældendes aktier ved opgørelsen af indkomsten.

Overdragelse eller overførsel af aktier mv. mellem samlevende ægtefæller udløser i almindelighed ikke nogen avancebeskatning eller adgang til at fratrække et lidt tab, jf. KSL § 26 B. Dette gælder, selv om aktierne overdrages fra den ene ægtefælles særeje til den andens særeje, jf. LSR 1980.18.

Heller ikke overdragelse eller overførsel i forbindelse med skifte i anledning af separation eller skilsmisse betragtes som en afhændelse i lovens forstand, jf. lsr. 1961.104. Den ægtefælle, der får aktierne overdraget, indtræder i den anden ægtefælles stilling ved afgørelsen af, hvornår og for hvilken anskaffelsessum aktierne er erhvervet. Se i øvrigt TOLD SKAT Nyt 1991.13.719 (TfS 1991, 301) og TOLD SKAT Nyt 1992.21.675 (TfS 1992, 494), der begge er kommenteret i TOLD SKAT Nyt 1992.43.484 om ægtefællers aktionærstatus ved separation og skilsmisse.

Se dog TfS 1999, 722 (ØLD, appelleret). Ægtefælle, der i forbindelse med separation fik overdraget roeandele, indtrådte ikke i den anden ægtefælles anskaffelsessum, men blev anset for at have erhvervet roeandelene til den værdi, de var udlagt til ved skiftet. Landsretten lagde ved afgørelsen vægt på, at overdragelsen af roeandelene til tredjemand på tidspunktet for skiftet ikke ville have udløst beskatning.

Den ægtefælle, der modtager aktier i forbindelse med skifte i anledning af separation eller skilsmisse, indtræder endvidere i den anden ægtefælles eventuelle hovedaktionærstatus, jf. TfS 1999, 213 (HRD).

Der gælder dog særlige regler, når ægtefællen er bosiddende i udlandet. Der henvises i denne forbindelse til S.G.18

S. G.2.2.3. Børn

Bortgivelse af aktier til mindreårige børn har kun virkning for forældrenes opgørelse af tab eller avance ved aktieafhændelsen, hvis disse definitivt har fraskrevet sig rådigheden over aktierne. Ved bedømmelsen af, hvorvidt dette er tilfældet, kommer de almindelige civilretlige regler til anvendelse, herunder eventuel inddragelse af aktierne under et godkendt forvaltningsinstituts bestyrelse. Båndlæggelse er dog ikke nødvendig for at anse gaven for definitiv, hvis barnet har opnået en sådan alder, at det må antages at have forståelse af gavens indhold (gavehabilitet).

Ved bortgivelse eller salg til børn, fonds o.l. kan overdrageren have betinget overdragelsen således, at der ikke kan antages at være sket nogen overdragelse. At overdrageren har forbeholdt sig udbytteretten, herunder ret til fremtidige friaktier, udelukker dog ikke, at afhændelse i lovens forstand har fundet sted. Har den pågældende derimod forbeholdt sig stemmeretten samtidigt med, at der er pålagt modtageren indskrænkninger i hans ret til at disponere over aktierne, anses overdragelse i lovens forstand ikke at have fundet sted. Se Skat 1989.3.208 (ØLD) (TfS 1989,110).

Dispositionens karakter af bindende overdragelse ændres ikke ved, at det i gaveoverdragelsesdokumentet fastslås, at aktierne skal tilhøre den umyndige som dennes særeje, samt at den umyndige overlader stemmeretten til overdrageren - eventuelt indtil gavemodtageren fylder fx 30 år eller bliver myndig. Derimod vil man ikke godkende, at ejendomsretten kan anses for overgået, såfremt det i overdragelsesdokumentet fastslås, at børnene hverken retligt eller faktisk kan råde over de pågældende aktier.

Et mindreårigt barns salg af aktier, som det har modtaget som gave fra forældrene, medfører skattepligt af fortjeneste/tab hos barnet og ikke hos forældrene, idet sådan fortjeneste/tab ikke er omfattet af bestemmelsen i KSL § 5, stk. 2, jf. LSR 1975.107 og Skat 1988.10.607 (LSR) (TfS 1988, 568).

Vedr. gaveoverdragelse henvises til S.G.2.6.3.

S. G.2.2.4. Hovedaktionærbegrebet

Selv om hovedaktionærbegrebet ikke længere har betydning ved opgørelsen af avance og tab, har begrebet stadig betydning skattemæssigt, idet det bl.a. finder anvendelse i følgende tilfælde:

ved generationsskifte, jf. ABL § 11

ved fraflytning, jf. ABL § 13 a

ved nedslag i fortjeneste efter ABL § 7 a.

For den generelle gennemgang af reglerne i ABL § 11 og § 13 a henvises til hhv. S.G.16 og S.G.18 . Reglen i § 7 a er omtalt nærmere i afsn. S.G.3.3.1 .

En aktionær anses som hovedaktionær efter ABL § 11, stk. 2-4, hvis vedkommende enten selv eller samtidig sammen med de i ABL § 11, stk. 3 nævnte pårørende eller selskaber, fonde mv. på noget tidspunkt inden for de seneste 5 år har ejet mindst 25 pct. af aktiekapitalen eller rådet over mere end 50 pct. af stemmeværdien.

En aktionær anses også som hovedaktionær, hvis aktierne er erhvervet i forbindelse med omdannelsen af en personligt ejet virksomhed efter VOL, såfremt han på noget tidspunkt inden for de seneste 10 år har ejet aktier svarende til 25 pct. eller mere af aktiekapitalen ved omdannelsen eller rådet over mere end 50 pct. af stemmeværdien. Bestemmelsen har virkning for afståelse af aktier, når virksomhedsomdannelsen har fundet sted den 14. dec. 1992 eller senere, samt hvor virksomhedsomdannelsen har fundet sted før den 14. dec. 1992, når beslutning om tilførsel af kapital er truffet den 17. nov. 1992 eller senere.

I TOLD SKAT Nyt 1991.22.1299 (LR) (TfS 1991, 541) er gengivet en BF om et selskab, der foretog kapitaludvidelse i november måned 1986. Kapitaludvidelsen blev registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i marts 1987. Direktøren ejede forud for kapitaludvidelsen i november 1986 28 pct. af aktiekapitalen og 40,2 pct. af den samlede stemmeværdi. Efter udvidelsen ejede han 21 pct. af kapitalen og 32,2 pct. af stemmeværdien. LR anså tegningsfristens udløb i november måned 1986 for at være det korrekte udgangspunkt for beregning af tidspunktet for direktørens ændring af aktionærstatus. Afgørelsen er kommenteret i TOLD SKAT Nyt 1991.22.1300.

Aktie- og anpartsselskaber samt skattepligtige efter FBL er ikke omfattet af de regler, som gælder for hovedaktionærer.

Ved opgørelsen af aktiekapitalen og stemmeværdien i et selskab ved afgørelsen af, om der inden for de seneste 5 år er ejet mindst 25 pct. af aktiekapitalen eller rådet over mere end 50 pct. af stemmeværdien, bortses der fra selskabets beholdning af egne aktier. Ved afgørelsen af, om der er rådet over mere end 50 pct. af stemmeværdien, er det ikke afgørende, hvem der har ejet aktierne, hvortil stemmeretten er knyttet, men hvem der har rådet over stemmeretten.

Konvertible obligationer medregnes hverken til aktiekapitalen eller til aktiebeholdningen ved afgørelsen af, om aktionæren er hovedaktionær.

De pårørende, hvis aktiebeholdning medregnes, jf. ABL § 11, stk. 3, er aktionærens ægtefælle, forældre, bedsteforældre, børn og børnebørn samt disse personers ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med ægte slægtskabsforhold. Derimod er en samlever ikke omfattet af personkredsen i ABL § 11, stk. 3, jf. TfS 1995, 368 (LSR).

Har aktionæren ikke samtidig sammen med de pårørende ejet aktier eller rådet over stemmer, skal de pårørendes aktiebeholdning ikke medregnes, se Skat 1987.3.224 (sd) (TfS 1987, 137).

Ved afgørelsen af, om en ægtefælle isoleret betragtet har ejet aktier i et omfang, der gør vedkommende til hovedaktionær, tages kun hensyn til aktiebesiddelsen hos dennes pårørende, medens aktiebesiddelsen hos den anden ægtefælles pårørende er uden betydning.

Aktier, som en nuværende ægtefælle har afstået før ægteskabets indgåelse, eller som har tilhørt en tidligere ægtefælle under ægteskabet, medregnes ikke. En ægtefælle, der ved separation fik udlagt 22,5 pct. anparter i et ApS, der indtil separationen havde været fuldt ud ejet af den anden ægtefælle, succederede i sidstnævnte ægtefælles skattemæssige anskaffelsessum og tidspunkt samt hovedaktionærstatus. TOLD SKAT Nyt 1992.21.675 (TfS 1992, 494) (LR).

I TOLD SKAT Nyt 1991.13.719 (TfS 1991, 301) (LSR) havde en hustru i forbindelse med separation fået udlagt en aktiepost, som under ægteskabet havde tilhørt manden. Aktieposten udgjorde mindre end 25 pct. af aktiekapitalen, men manden var hovedaktionær, idet mandens far ejede den resterende aktiepost i selskabet. LSR henviste til cirkulære nr. 1 af 2. januar 1984, punkt 14, hvoraf fremgår, at hustruen overtager mandens hovedaktionærstilling, men at denne hovedaktionærstilling som følge af svigerfamiliens aktiebesiddelse ville ophøre straks ved separationen. Den tidligere hustru blev derfor ikke hovedaktionær.

Forskellen på de to foran refererede afgørelser er, at mandens hovedaktionærstatus i sagen TOLD SKAT Nyt 1992.21.675 (TfS 1992, 494) afhang af hans egen aktiebesiddelse, medens mandens hovedaktionærstatus i sagen TOLD SKAT Nyt 1991.13.719 (TfS 1991, 301) afhang af hans fars aktiebesiddelse. Når hustruerne i de to sager får overdraget aktieposter på under 25 pct., succederer de i mændenes hovedaktionærstatus. Ved separation eller skilsmisse er det kun den hovedaktionærstatus, der følger af den tidligere svigerfamilies aktiebesiddelser, der bortfalder. Den hovedaktionærstatus, der følger af den tidligere ægtefælles aktiebesiddelser, bortfalder derimod ikke.

I TOLD SKAT Nyt 1993.8.384 (TfS 1993, 212) (LR) fik H ved skilsmisse overdraget en aktiepost på 9 pct. fra M, der var hovedaktionær i selskabet S. H succederede i M's hovedaktionærstatus. LR fandt, at M's aktiepost skulle behandles som én aktiepost, uanset skilsmissen, og at H's hovedaktionærstatus ville vedvare indtil M og H havde nedbragt deres samlede aktiebesiddelse, således at de igennem 5 år tilsammen havde ejet mindre end 25 pct. eller rådet over mindre end 50 pct. af stemmeværdien.

TfS 1997, 769 (LSR). Skatteyder indtræder i ægtefællens hovedaktionærstatus ved skilsmisse. Fortjeneste ved salg af aktieposten var imidlertid ikke skattepligtig, idet salget skete mere end 5 år efter skilsmissen. H fik i forbindelse med skilsmisse udlagt en anpartspost på 24 pct. i et selskab, hvor M før skilsmissen havde ejet hele anpartskapitalen.

I TfS 1999, 213 (HR) fandt HR, at den hovedanpartshaverstilling, som fulgte af M's egen anpartsbesiddelse, og som H succederede i, ikke ophørte ved udlægget i forbindelse med skilsmisse.

HR henviste til, at det ikke ville stemme med ABLs særlige beskatning af hovedaktionærer, hvis en ægtefælle, der som led i delingen af fællesformuen får udlagt aktier fra en hovedaktionær til en kurs svarende til andelen af virksomhedens værdi, ikke indtræder i ægtefællens skattemæssige stilling som hovedaktionær.

De selskaber, fonde mv., hvis aktiebeholdning medregnes, jf. ABL § 11, stk. 3, er selskaber, fonde mv., hvorover den nævnte personkreds på grund af aktiebesiddelse, vedtægtsbestemmelse, aftale eller fælles ledelse har haft en bestemmende indflydelse. Se TfS 1997, 175 (HD) hvor HR bemærker, at skatteyder allerede gennem sine børns aktiebesiddelse havde adgang til at udøve en væsentlig indflydelse i det købende selskab. Se TfS 1998, 87 (VLD) appelleret, spørgsmål om skatteyder ved selskabets likvidation ejede mere end 25 pct. af aktiekapitalen.

Bestemmende indflydelse er anset at foreligge, hvor personkredsen rådede over 43,8 pct. af stemmeværdien i et børsnoteret selskab. Bestemmende indflydelse er ikke anset at foreligge, hvor der var tale om rådighed over 33 1/3 pct. af stemmeværdien i et ikke børsnoteret selskab, Skat 1987.1.62 (sd). (TfS 1987, 53). Tilsvarende er bestemmende indflydelse ikke anset for at foreligge, hvor aktiekapitalen og stemmeretten er ligeligt fordelt mellem 2 aktionærer, jf. TfS 1995, 666 (LSR).

Hvis aktionæren er hovedaktionær i ét selskab, og herudover er almindelig aktionær i et andet selskab, skal de regler, der gælder for hovedaktionærer, kun anvendes på hovedaktionæraktierne.

Om hovedaktionærstatus for et medlem af en indkøbsforening omfattet af den tidligere SEL § 1, stk. 1, nr. 3 a, i relation til beskatning af likvidationsprovenu, se Skat 1987.5.363 (sd) (TfS 1987, 295).

I henhold til SKL § 8 D, har bl.a. bestyrelser e.l. øverste ledelser for juridiske personer på skattemyndighedernes foranledning pligt til at fremkomme med oplysninger til brug for ligningen, herunder oplysninger om aktionærforhold.

S. G.2.3 Afståelse

Reglerne om aktieavancebeskatning i ABL finder som udgangspunkt anvendelse ved afståelse, jf. lovens § 1, stk. 2.

Ved afståelse tænkes først og fremmest på almindeligt frit salg.

De generelle principper for fastlæggelse af afståelsessum og -tidspunkt behandles under hhv. S.G.2.4 og S.G.2.5 .

I S.G.2.6. omtales en række afståelsessituationer nærmere med henblik på fastlæggelse af afståelsessum og -tidspunkt.

I visse tilfælde kan der opstå tvivl om, hvorvidt en transaktion eller ændring i selskabets forhold er at ligestille med afståelse.

S. G.2.3.1.1. Ombytning af aktier

Ombytning af aktier i samme selskab, men med forskellige rettigheder, sidestilles med salg, uanset aktierne har samme kursværdi.

Ombytning af ældre aktier med nye aktier i samme selskab, således at de ældre aktier og de nye aktier i realiteten er identiske, sidestilles ikke med salg. Dette kan f.eks. være tilfældet, hvis selskabet har skiftet navn eller ændret stykstørrelse for aktierne.

De nye aktier anses for erhvervet på samme tidspunkt og for samme anskaffelsessum som de ældre aktier.

TfS 1999, 172. Departementet har på forespørgsel udtalt, at et selskabs redominering fra DKK til Euro ikke er at anse som en afståelse af aktierne. Udbetaling af evt. difference behandles som udbytte jf. LL § 16 A.

Vedrørende skattefri aktieombytning efter ABL § 13, se S.G.17

S. G.2.3.1.2. Vedtægtsændringer

Foretages der vedtægtsændringer i et selskab, sidestilles dette efter praksis med overdragelse af aktier, når aktierne efter vedtægtsændringen vurderes at have en anden identitet.

Dette er dog kun tilfældet, når vedtægtsændringen medfører en formueforskydning mellem selskabets aktionærer. Formueforskydningen kan bestå i, at to aktieklasser bytter formuefordele, med det resultat, at ingen bliver beriget.

Det beror på en konkret bedømmelse af sagens omstændigheder, om ændringen er af en sådan karakter, at den må sidestilles med en afståelse. Ved denne vurdering vil der navnlig blive henset til indholdet af ændringerne, herunder om de rettigheder, der er knyttet til en aktiepost, gennem en vedtægtsændring får et væsentligt andet indhold, således at der reelt ikke længere er identitet mellem aktierne før og efter ændringen. I bedømmelsen vil desuden indgå aktionærkredsens sammensætning - herunder om selskabet er ejet af få aktionærer, der eventuelt har interessefællesskab, eller om selskabet er ejet af en bred kreds af investorer, således som det er tilfældet med en række børsnoterede selskaber - sammenholdt med bevæggrundene for vedtægtsændringerne, og hvad der skattemæssigt og økonomisk i øvrigt opnås herved.

Ændres de økonomiske rettigheder knyttet til en aktieklasse, f.eks. ved ophævelse af en ret til forlods at modtage udbytte, mens der formelt ikke foretages ændringer i andre aktieklasser, vil også aktier tilhørende andre aktieklasser kunne anses for afstået, idet ændringen medfører en forskydning af de økonomiske rettigheder, som også berører de aktier, som ikke umiddelbart er berørt af vedtægtsændringen.

I forbindelse med vedtægtsændringer kan der statueres afståelse, uanset om aktierne fysisk set ombyttes eller ej.

Ændring af stemmeret

Vedtægtsændringer, der alene angår aktiernes stemmeret - eksempelvis hvor der til en aktieklasse efter vedtægtsændring knyttes stemmeret, som i RR 1981 SM 187, eller hvor der foretages opdeling i aktieklasser med forskellig stemmeret eller forskydning i en eksisterende aktieklasseopdeling som i SKAT 1988.12.795 (TfS 1988, 705) - fører kun undtagelsesvis til, at der skattemæssigt anses at foreligge afståelse. Ligeledes i TOLD SKAT Nyt 1992.5.156 (TfS 1992, 130), hvor formålet med vedtægtsændringen var at begrænse A-aktiernes stemmeret til forholdet 10-1, i overensstemmelse med aktieselskabslovens § 67, stk. 1. Tilsvarende gælder, såfremt vedtægtsændringen medfører ophævelse af eksisterende aktieklasser med forskellige stemmerettigheder, med mindre der foreligger særlige forhold. Se i denne forbindelse TOLD SKAT Nyt 1992.13.384 (TfS 1992, 345).

Se TOLD SKAT Nyt 1993.12.589 (TfS 1993, 285). I et børsnoteret selskab, hvor A-aktierne havde forhøjet stemmeværdi og B-aktionærerne forlods havde ret til 8 pct. udbytte, hvorefter der blev udbetalt 8 pct. til A-aktionærerne, ville man ophæve aktieklasserne ved en vedtægtsændring kombineret med udstedelse af fondsaktier til de tidligere A-aktionærer. 3 af aktionærerne ejede hver mere end 10 pct. af aktiekapitalen, svarende til ca. 16,5 mio. kr. A-aktier og ca. 15 mio. kr. B-aktier. 12,5 mio. kr. A-aktier var fordelt mellem godt en halv snes efterkommere af selskabets stifter, og endelig var 5 mio. kr. A-aktier samt ca. 110 mio. kr. B-aktier fordelt over en bred kreds af aktionærer.

Det blev over for LSR oplyst, at den samtidige gennemførelse af vedtægtsændringen og udstedelse af friaktier var forretningsmæssigt betinget, idet A-aktionærerne skulle give afkald på vedtægtsmæssige rettigheder, der historisk havde betinget en høj kurs, hvilket skulle kompenseres, jf. at A-aktierne pr. 25. juni 1990 var noteret til kurs 1.100, og B-aktierne til kurs 246. Efter sammenlægningen forventedes værdien af A-aktierne at falde væsentligt.

LSR bemærkede, at den påtænkte disposition efter de foreliggende oplysninger ikke havde til formål at foretage en aktuel eller fremtidig indkomstforvridning mellem aktionærgrupperne.

LSR fandt ikke, at en vedtægtsændring, hvorefter forskellen mellem rettighederne for A-aktier og B-aktier blev ophævet, således at A-aktierne og B-aktierne fik samme stemmeværdi og samme udbytteret, kunne anses for afståelse af aktier omfattet af ABL § 1, stk. 2.

LSR fandt endvidere, at den påtænkte udstedelse af fondsaktier i overensstemmelse med vedtægternes bestemmelse herom, såvel før som efter den påtænkte vedtægtsændring, måtte anses som en udvidelse af såvel A- som B-kapitalen, således at en vedtagelse om, at alene A-aktionærerne skulle have ret til fondsaktier, måtte anses som en ikke-vedtægtsmæssig skævdeling, jf. herved princippet i Højesteret dom, refereret i TfS 1986, 462. Efter de foreliggende oplysninger om de aktuelle kurser på henholdsvis A- og B-aktier og de forventede kurser på aktierne efter den planlagte vedtægtsændring, sammenholdt med størrelsen af den påtænkte kapitaludvidelse, fandt retten imidlertid, at det måtte lægges til grund, at der for såvel A- og B-aktionærerne ved den foreslåede vedtagelse af kapitaludvidelse og fordeling af fondsaktier var tilsigtet en økonomisk udligning af konsekvenserne af den planlagte vedtægtsændring, således at der ikke var grundlag for at anse B-aktionærernes andele af fondsaktier for afstået i skattemæssig henseende med fortjeneste eller tab som følge, jf. ABL § 1, stk. 2. Der kunne med andre ord ikke gennemføres afståelsesbeskatning i den foreliggende situation.

Se endvidere TfS 1985, 170 (LSR) samt RR 1969, SM p. 45.

Andre ændringer

Vedtægtsændringer der medfører en ændret udbytteudlodning til forskellige aktionærklasser anses normalt at indebære en så væsentlig indholdsmæssig ændring, at disse tilfælde skattemæssigt vil blive sidestillet med afståelse, med mindre vedtægtsændringen efter en konkret bedømmelse må tillægges mindre betydning. Se TOLD SKAT Nyt 1992. 12.350 (TfS 1992, 310).

I SKAT 1989.2.155 (TfS 1989, 78) (LR) havde vedtægtsændringen udelukkende til formål at gennemføre et generationsskifte i selskabet mellem en fader og hans to sønner uden formel overdragelse af aktier.

I forbindelse med en vedtægtsændring var aktiekapitalen i faderens helejede selskab forhøjet fra nom. 100.000 kr. til nom. 500.000 kr. Samtidig blev kapitalen opdelt i A- og B-aktier med maksimal stemmeret til B-aktierne, ligesom det blev bestemt, at den fremtidige værditilvækst udelukkende skulle tilfalde B-aktierne, idet A-aktierne kun kunne indløses for en fast pris med tillæg af pristalsregulering. Kapitalforhøjelsen på nom. 400.000 kr. gennemførtes således, at faderen modtog nom. 200.000 kr. fondsaktier, fordelt ligeligt på A- og B-aktier, mens hans hidtidige beholdning på 100.000 kr. blev ændret til A-aktier. De to sønner tegnede hver nom. 100.000 kr. B-aktier til pari.

LR fandt, at der i dette tilfælde forelå afståelse af de af faderen, indtil vedtægtsændringen, tilhørende aktier i selskabet.

TfS 1994, 133. Et selskab A's aktiekapital var fordelt på nominelt 226.000 kr., som tilhørte klagerens moder, og 174.000 kr., som tilhørte klageren. Aktiekapitalen var ikke opdelt i forskellige aktieklasser, og ingen aktier havde særlige rettigheder. Den 23. juni 1987 solgte moderen sin aktiepost til selskabet B, som var 100 pct. ejet af klageren, og i den forbindelse blev vedtægterne ændret i A, hvorved aktiekapitalen blev fordelt på nominelt 174.000 kr. A-aktier og nominelt 226.000 kr. B-aktier. Der var ikke udloddet udbytte fra selskabet A før vedtægtsændringen, og derefter blev der alene udloddet udbytte til B-aktierne. Efter vedtægtsændringen fik A-aktierne forhøjet stemmeværdi, idet hver A-aktiebeløb på 500 kr. fik 10 stemmer, og hver B-aktiebeløb på 500 kr. fik 1 stemme, medens B-aktionærerne kunne tillægges forlods ret til udbytte. Ved kapitaludvidelse havde aktionærerne fortegningsret til nye aktier i egen aktieklasse, og ved selskabets opløsning havde B-aktierne ret til forlods dækning for deres pålydende med tillæg af manglende kumulativt udbytte for tidligere regnskabsår.

LSR fandt, at en vedtægtsændring med det ovenfor anførte indhold indebar en så væsentlig og afgørende ændring af de rettigheder, der var knyttet til samtlige aktier i selskabet, at samtlige de af aktionærerne hidtil ejede aktier skattemæssigt måtte anses for afstået, jf. ABL § 1, stk. 2. Der var henset til, at klageren ved aktieoverdragelsen til selskabet B fik bestemmende indflydelse i selskabet, samt at hensynet til konsolidering af koncernen ikke fandtes at kunne begrunde den stedfundne vedtægtsændring, hvorved den trufne disposition ikke fandtes forretningsmæssig begrundet, men alene fandtes foretaget i hovedaktionærens interesse. LSR bemærkede, at afståelseskursen skulle ansættes til handelskursen for aktierne.

TfS 1994, 773. I en BF fandt Ligningsrådet, at en vedtægtsændring, hvorefter forkøbsretten skulle ske til handelsværdi, ikke vil blive anset som afståelse.

TfS 1994, 832. LR fandt i en anden BF, at nogle påtænkte ændringer af vedtægterne for X A/S ikke medførte, at samtlige aktier i selskabet skulle anses for afstået, jf. ABL § 1, stk. 2.

TfS 1994, 696. Departementet fandt, at en investeringsforenings overgang fra akkumulerende til udloddende investeringsforening ikke udløste afståelsesbeskatning hos investeringsforeningens medlemmer, forudsat det indbyrdes forhold mellem medlemmerne ikke blev forrykket som følge af overgangen.

S. G.2.3.2. Salg og tilbagekøb

I en række tilfælde er der taget stilling til, om et aktiesalg med tilbagekøb efter salget kan sidestilles med et egentligt salg.

Finder salget og genkøbet sted samme dag, betragtes salget som ikke at have fundet sted. Er der gået flere dage mellem salget og tilbagekøbet, kræves der særlige grunde for at tilsidesætte salget. Det afgørende vil være, om der i den mellemliggende periode har været en reel mulighed for kurssvingninger. Der kan ved afgørelsen også lægges vægt på, om salget er sket ad normale kanaler (bank eller vekselerer) eller rent privat. Den omstændighed, at der er udfærdiget sædvanlig børsnota, er ikke i sig selv tilstrækkeligt grundlag for at godkende salget som et reelt salg. Se UfR 1965.802 Ø, lsr. 1966.82-83 og 1984.105 samt TOLD SKAT Nyt 1991.23.1364 og TfS 1992, 5.

I TfS 1999, 289 (HRD) fandt HR at et salg med efterfølgende tilbagekøb ikke kunne tilsidesættes. Et selskab overdrog i november en post børsnoterede aktier til en hovedaktionær til bør skursen. 2½ måned senere tilbagesolgte hovedaktionæren aktierne til selskabet til overkurs. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst havde selskabet fratrukket det tab på aktierne, der blev realiseret ved salget. HR bemærkede, at der i perioden fra salget til tilbagekøbet var reel mulighed for ændring i børskursen, som ikke ville være uden betydning for parterne, selv om disse var interesseforbundne. Der var herefter - uanset om salget og tilbagekøbet udelukkende eller fortrinsvis måtte være begrundet i skattemæssige overvejelser - ikke grundlag for at tilsidesætte salget.

Er der truffet aftale om salg af aktier, således at sælgeren har ret til på et senere tidspunkt at tilbagekøbe aktierne til en bestemt pris, må det vurderes, om der foreligger to adskilte aftaler, der skal behandles efter reglerne i henholdsvis ABL og KGL.

S. G.2.3.3. Aktieudlån

Ved aktieudlån (baisse-spekulation), hvor der forventes en kursnedgang på aktien, foregår transaktionen ofte ved, at en person låner en post aktier i banken e.l., afstår disse aktier og på et senere tidspunkt tilbagekøber tilsvarende aktier (dækker ind) til en lavere kurs til tilbagelevering til banken e.l.

I BF

TfS 1999, 408

fandt LR, vedrørende aktieudlån på standardvilkår, at aktieudlån skattemæssigt skal anses for udlån og ikke realisation for udlåneren. LR lagde i afgørelsen vægt på, at standardvilkårene alene vedrørte børsnoterede aktier, hvorved der var sikret en vis mængde og handelsaktivitet med de pågældende aktier. LR bemærkede, at hvis aftalen blev misligholdt med den konsekvens, at leveringen helt eller delvist måtte opgives, ville der for långiver være tale om hel eller delvis realisation af de lånte aktier på udlånstidspunktet. I det omfang långiver foretager dækningskøb, anses det ikke for realisation i forhold til långiver, idet erstatningsaktierne træder i stedet for de oprindelige aktier. Derimod anses låntager for at have erhvervet aktier.

Se endvidere TfS 1998, 357 (BF), udlån af aktier i forbindelse med anvendelse af en såkaldt greenshoe. LR fandt, at aktieudlånet ikke skattemæssigt indebar et aktiesalg.

S. G.2.3.4. Afståelse af køberet til aktier

aktierne anses for overdraget allerede på tidspunktet for køberettens overdragelse, og ikke først ved den senere udnyttelse. Se hertil TfS 1999, 214 (HR).

S. G.2.4. Faktiske anskaffelses- og afståelsessummer

Ved opgørelsen af fortjeneste eller tab anses aktierne for afstået på tidspunktet for overdragelsen for et beløb svarende til værdien på dette tidspunkt.

Den faktiske anskaffelsessum udgøres af det beløb, for hvilket den pågældende aktie er erhvervet med tillæg af omkostningerne ved erhvervelsen. I de tilfælde, hvor kursværdien på et givet tidspunkt, som ikke er et erhvervelses- eller afståelsestidspunkt, er relevant (f.eks. ved anvendelse af indgangsværdier i medfør af § 7 eller i medfør af overgangsregler, der giver adgang til anvendelse af indgangsværdier, og ved opgørelsen af kursværdien af den samlede beholdning af børsnoterede aktier), tillægges omkostningerne ved erhvervelsen ikke kursværdien af aktierne.

Tilsvarende kan omkostningerne i forbindelse med salget fradrages i den faktiske afståelsessum.

De omkostninger, som kan tillægges den faktiske anskaffelsessum henholdsvis fratrækkes den faktiske afståelsessum, er udgifter til aktieafgift og eventuel købs- eller salgsprovision samt eventuelle advokat- og revisorudgifter forbundet med købet eller salget.

Det bemærkes at aktieafgiftspligten er ophævet med virkning fra 1. oktober 1999.

Udgift til stiftelsesprovision af banklån ved aktiekøb kan derimod ikke henregnes til anskaffelsessummen, men vil evt. kunne fradrages i indkomsten efter LL § 8, stk. 3 eller SL § 6 a.

Vedr. fastsættelse af den faktiske anskaffelses- eller afståelsessum kan bl.a. henvises til følgende praksis:

TfS 1998, 252 (ØLD) hvor skatteyder havde påtaget sig en konkurrenceklausul. ØL hjemviste sagen til ligningsmyndigheden til nedsættelse af den almindelige skattepligtige indkomst og til forhøjelse af den særlige indkomst vedrørende hans andel af vederlaget for at påtage sig konkurrenceklausulen.

TfS 1994, 110. Ved overdragelse af K's aktier i D A/S til A AB blev K tilbudt et kontant beløb for aktierne på salgstidspunktet og dernæst et beløb udbetalt efter 2 år afhængig af virksomhedens resultat i denne periode. LR fandt, at det overskudsafhængige beløb skulle anses som betaling for aktierne og derfor beskattes efter ABL's regler på afståelsestidspunktet.

Se endvidere TfS 1998, 404 (BF), hvor købesummen for aktierne i et selskab skulle betales med et kontant beløb på salgstidspunktet og et årligt beløb i 2 år efter salgstidspunktet. LR fandt, at såvel det ved salget kontant erlagte beløb som de 2 efterreguleringer var omfattet af ABL.

I TfS 1998, 405 (BF), skulle købesummen for aktierne i et selskab betales med et kontant beløb på salgstidspunktet og et årligt beløb på 25 pct. af selskabets driftsresultat før skat i en periode af 5 år fra overtagelsen af selskabet. LR fandt, at det på salgstidspunktet erlagte beløb var omfattet af ABL. I aktieavancen skulle indgå den kapitaliserede værdi af de 5 årlige ydelser. De 5 årlige ydelser skulle derudover løbende beskattes som personlig indkomst. Resultatet ville være det samme, selv om de årlige ydelser i stedet blev betalt på én gang efter 5 år. Resultatet ville ligeledes være det samme, hvis de årlige ydelser udbetaltes i 3 eller 4 år.

Om godkendt fradrag i afståelsessummen for den kapitaliserede værdi af fremtidige pensionsforpligtelser, som sælgeren som led i salgsaftalen påtog sig over for nogle af selskabets funktionærer, se LSR 1976.76.

Om nægtet fradrag for en afløsningssum for et pensionstilsagn, som sælgerne ydede en direktør i selskabet, uden at pensionstilsagnet var omtalt i forbindelse med salget, se LSR 1976.174.

Betalingen for udenlandske aktier vil som oftest være erlagt i udenlandsk mønt. Ved opgørelse af anskaffelsessummen omregnes købesummen til danske kr. efter valutakursen på købstidspunktet, og afståelsessummen omregnes ligeledes til danske kr. efter valutakursen på afståelsestidspunktet, se LSR 1967.11 og Skat 1986.5.335 (LSR) (TfS 1986, 302). Avancebeskatningen vil således også omfatte svingningerne i valutakursen.

Vedrørende aktier omfattet af ABL § 2 a, se S.G.9

Vedr. anskaffelsessum mv. for konvertible obligationer henvises til S.G.13

S. G.2.4.1. Gælds- eller pantebreve

Såfremt overdragelsessummen ikke betales kontant, men helt eller delvis berigtiges ved udstedelse af gælds- eller pantebreve, skal der ved opgørelsen af afståelsessummen tages hensyn til, at sådanne gælds- og pantebreve sjældent er pari værd, således at der må godkendes et kursnedslag. Den nominelle overdragelsessum må dog være fastsat således, at et eventuelt kontantbeløb med tillæg af gælds- eller pantebrevenes handelsværdi udgør aktiernes kontant værdi.

S. G.2.4.2. Aftægtsydelse og lign.

Berigtiges en del eller hele afståelsessummen ved, at køberen påtager sig en aftægtsforpligtelse eller en anden løbende ydelse over for sælgeren, skal den kapitaliserede værdi af retten tages i betragtning ved opgørelse af afståelsessummen, hvis den løbende ydelse har en sådan karakter med hensyn til årlig ydelse og forpligtelsens varighed, at kapitalisering er mulig. Er dette ikke tilfældet, må værdien af den løbende ydelse fastsættes efter et skøn, således at afståelsessummen for aktierne svarer til deres handelsværdi.

Værdifastsættelsen vil som oftest bero på konkrete forhold i den enkelte afståelsessituation.

Om nægtet fradrag for aktietab, da kapitalværdien af pristalsregulerede, løbende ydelser ansås at modsvare aktiernes anskaffelsessum, se UfR 1979.64 (HRD). Se endvidere TfS 1998, 405 (BF).

Om beskatning af den kontante salgssum med tillæg af den kapitaliserede værdi af konsulentgage for år, hvor der ikke blev præsteret nogen arbejdsindsats, se HRD af 11. jan. 1982 (skd. 61.163).

Den omstændighed, at sælgeren er indkomstskattepligtig efter SL § 4 litra c af den løbende ydelse, giver ikke grundlag for at bortse fra ydelsens kapitalværdi ved beregning af aktiernes afståelsessum.

For aftaler indgået d. 1. juli 1999 eller senere finder reglen i LL § 12 B anvendelse. Ifølge denne bestemmelse skal parterne i forbindelse med indgåelsen af aftalen foretage en kapitalisering af den løbende ydelse. Denne kapitalisering er undergivet de skatteansættende myndigheders prøvelse. Parterne skal senest samtidig med udløbet af fristen for indgivelse af selvangivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvori aftalen indgås, indsende meddelelse om aftalen til de skatteansættende myndigheder. Meddelelsen skal bl.a. indeholde oplysninger om kapitaliseringen og om hvilke aktiver der vedlægges med den løbende ydelse. Der henvises endvidere til A.F.4.4.

S. G.2.4.3. Forbeholdt udbytte

Det forekommer, at aktier overdrages med forbehold af udbytteret, enten for overdrageren selv eller for tredjemand.

Om et sådant tilfælde, se LSR's kendelse refereret i TfS 1992, 588. Der var her tale om, at en tidligere hovedaktionær i forbindelse med et generationsskifte solgte sin resterende aktiepost til et andet selskab. Salget fandt sted i januar 1984. Ved salget betingede hovedaktionæren sig udbyttet for regnskabsåret 1983, som blev deklareret i aug. 1984. LSR fandt, at klageren med rette ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst havde medregnet såvel udbyttet som skattegodtgørelse heraf. Med hensyn til udbyttet måtte hovedaktionæren nemlig anses som udbyttemodtager, jf. SEL § 17 A, (nu ophævet).

TOLD SKAT Nyt 1992.22.723 (TfS 1992, 540), vedrørte et tilfælde, hvor en række aktionærer benyttede et købstilbud fra en storaktionær til at sælge deres aktieposter. Aktionærerne havde forbeholdt sig et års udbytte af aktierne. Udbyttet blev vedtaget af generalforsamlingen en uge efter aktiesalgene. TSS udtalte som sin opfattelse, at det udbetalte udbytte også skattemæssigt skulle behandles som udbytte for de aktionærer, der havde benyttet sig af købstilbudet. Styrelsen lagde herved vægt på den ovenfor refererede LSR-afgørelse.

Sker overdragelsen af aktier med forbehold af udbytteret for tredjemand, må afståelsessummen ansættes til aktiernes fulde kursværdi.

S. G.2.4.4. Eventuel tilsidesættelse af den aftalte overdragelseskurs

En salgspris kan normalt ikke tilsidesættes, men der kan forekomme tilfælde, hvor denne er åbenbart urimelig. Dette kan specielt forekomme ved salg mellem slægtninge, indbyrdes afhængige selskaber eller selskaber og disses hovedaktionærer. I disse tilfælde kan en åbenbart urimelig kurs fraviges, jfr. HRD af 6. april 1987 (Skat 1987.6.392) (TfS 1987, 203), LSR 1964.102 og 1967.10.

I HRD af 27. april 1983 (skd. 66.330) og ØLD af 29. juni 1984 (skd. 72.90) fandtes det ikke godtgjort, at salget var sket til en lavere kurs end handelsværdien. Se i øvrigt Skat 1987.6.444 (TfS 1987, 234), LSR-kurs ansat som skønnet af 2 af skifteretten udpegede vurderingsmænd; og Skat 1987.8.594 (TfS 1987, 395) LSR-kurs ansat som skønnet af brancheforeningens revisor.

TfS 1994, 773. I et anpartsselskab, som var ejet af M og hendes to børn BI og BII, var det vedtægtsmæssigt bestemt, at M's A-anparter - som BI og BII havde forkøbsret til - skulle afstås til kurs 100. Ligningsrådet fandt i en BF, at den vedtægtsbestemte kurs 100 ikke kunne accepteres skattemæssigt i det omfang, den afveg fra handelsværdien. M skulle derfor anvende handelsværdien på afståelsestidspunktet som afståelsessum for A-anparterne ved avanceopgørelsen.

Se endvidere TfS 1997, 786 (LSR), hvor en forkøbsret vedtægtsbestemt til kurs 100 ikke kunne accepteres skattemæssigt ved en faders overdragelse af aktier til to sønner i det omfang, den afveg fra handelskursen. En ændring af vedtægterne, hvorefter forkøbsretten skulle udnyttes til handelsværdien, ville ikke blive anset for afståelse.

I TfS 1999, 905 (LSR) var der ikke grundlag for at tilsidesætte en aftalt kurs for overdragelse af nytegnede aktier. Aktierne skulle overdrages til en yngre medarbejder. Aftalen ansås for indgået mellem ikke-interesseforbundne parter.

En afståelsessum for aktier, der fastlægges ved offentlig auktion over en minoritetspost, vil normalt være bindende, såfremt aktierne afhændes til en helt udenforstående og uafhængig tredjemand. Familiens advokat eller bankforbindelse kan eksempelvis ikke anses for uafhængig i denne forbindelse.

Ved en anpartshavers samtidige salg af anpartskapitalen på nom. 30.000 kr. i et selskab, der havde drevet underskudsgivende virksomhed, og en fordring på selskabet, ansås salgssummen på i alt 30.000 kr. for alene at vedrøre overdragelsen af anparterne, Skat 1988.12.784 (LSR) (TfS 1988, 687).

Om et tilfælde, hvor en del af vederlaget for salg af en aktiepost blev anset som godtgørelse for ikke-udbetalt løn til hovedaktionæren og derfor beskattet som almindelig indkomst, se lsr. 1974.7.

TfS 1995, 783 (HRD). 8 anpartshavere afhændede deres anparter, og skævdelte salgssummen. ØL fandt, at mervederlaget ud over gennemsnitskursen var skattepligtig efter SL § 4. Højesteret stadfæstede landsrettens afgørelse.

Vedrørende tilsidesættelse af den aftalte kurs på unoterede aktier henvises endvidere til S.F.1.2.3.3.

S. G.2.4.5. "Konstruerede" tab kan ikke fradrages

Der forekommer tilfælde, hvor man vel ikke anfægter den fastsatte overdragelseskurs direkte, men alligevel ikke anerkender, at der ved afståelsen er konstateret et fradragsberettiget tab.

Som eksempler fra praksis, hvor tabsfradrag ikke er anerkendt, kan henvises til

Lsr. 1971.111, hvor afståelsesvederlaget var fastsat under hensyn til, at sælgeren blev fritaget for en kautionsforpligtelse overfor selskabets kreditorer.

Lsr. 1974.103, hvor sælgeren havde tilbagekøbsret til samme kurs.

UfR. 1965.802 (ØLD), hvor det fastslås, at et aktietab, der udelukkende er fremkommet ved regnskabsmæssige konstruktioner af skattemæssige hensyn, ikke medfører fradragsret.

UfR. 1973.408 (ØLD) hvor et selskab i en koncern opkøbte aktier - delvis til kurser over børskursen - og kort tid derefter solgte aktierne til moderselskabet til børskursen og fratrak det herved konstaterede tab.

ØLD af 7. dec. 1984 (skd. 74.434), hvor tabet var en direkte og forudselig følge af det mellem hovedaktionæren og dennes svigersøn aftalte lån.

HD (Skat 1986.3.191) (TfS 1986, 125), hvor der ikke blev godkendt fradrag for tab ved salg af aktier i 1976 til et koncernforbundet selskab.

tvinge aktier og disposition efter deres karakter kunne føre til fradrag for tab ved salg af aktierne.

Se TfS1998, 86 (VLD), om fradrag på tab på anparter, og tidspunktet for fradrag, i et anpartsselskab, som var erklæret konkurs.

Som eksempel fra praksis, hvor tabsfradrag er anerkendt, kan nævnes: HD af 23. maj 1984 (skd. 71.745) hvor fritagelse for en kautionsforpligtelse efter omstændighederne ikke fandtes at indebære en skattepligtig værdi som vederlag for afståelse af aktier. Se også ToldSkat Nyt 1991.23.1364 (TfS 1992, 5), hvor LSR ikke fandt tilstrækkeligt grundlag for at tilsidesætte et salg i skattemæssig henseende.

Se om tab ved salg til interesseforbundne af børsnoterede aktier, TfS 1999, 289 (HR).

S. G.2.5 Fastlæggelse af anskaffelses- og afståelsessummer

Fastlæggelsen af afståelsestidspunktet kan være afgørende for, i hvilket indkomstår beskatningen foretages. Endvidere kan afståelsestidspunktet have betydning i forbindelse med ikrafttrædelsesregler for ny lovgivning. Erhvervelsestidspunktet kan have betydning for anvendelsen af overgangsregler i forbindelse med ny lovgivning. Slutteligt har afståelsestidspunktet i kombination med erhvervelsestidspunktet betydning for fastlæggelsen af ejertidens længde i de tilfælde, hvor ejertidens længde er afgørende for beskatningen af fortjenesten eller tabet.

Det, der er afgørende for fastlæggelsen af erhvervelses- og afståelsestidspunkterne, er, hvornår der foreligger endelig og bindende aftale om erhvervelsen, henholdsvis afståelsen.

Ejer en aktionær aktier med samme rettigheder, men erhvervet på forskellige tidspunkter, anses de først erhvervede aktier for de først afståede.

Ved afståelse af aktieretter eller tegningsretter gælder ligeledes, at de retter, som knytter sig til de ældste aktier, anses for først afstået.

Denne såkaldte først ind - først ud regel er obligatorisk. Se nærmere om reglen S.G.5.1

S. G.2.6. Forskellige afståelses- og erhvervelsessituationer

S. G.2.6.1 Salg

Ved afståelse tænkes først og fremmest på almindeligt frit salg. Afståelsessummen er salgssummen med tillæg af udgift til aktieafgift

(ophævet med virkning fra 1. okt. 1999)

og evt. købsprovision samt evt. forbundne advokat- og revisorudgifter.

Et salg anses for sket på aftaletidspunktet. Dette gælder, uanset om betalingen først sker senere, og uanset om parterne har aftalt, at overdragelsen juridisk og skattemæssigt først skal finde sted samtidig med betalingen, se lsr.1977.117. For aktier, der er handlet på børsen, vil det normalt være børsnotaens dato, der lægges til grund.

TfS 1993, 221. LR fandt, at en person, som var indrømmet en tidsbegrænset salgsret til en aktiepost til en på forhånd fastlagt kursberegningsregel, og som havde fået bankgaranti for salgssummens betaling, ikke havde afstået sin aktiepost ved salgsrettens indrømmelse, men først på det tidspunkt, hvor han påberåbte sig salgsretten. TOLD SKAT Nyt 1993.8.385.

TfS 1995, 118. Aktietildeling i forbindelse med et påtænkt indlånsarrangement i et pengeinstitut med en bindingsperiode på 3 år blev af LR anset for et salg på tidspunktet, hvor aktierne endeligt og ubetinget måtte anses for tildelt kunden. Se endvidere TfS 1996, 381 (LSR).

S. G.2.6.2. Erstatnings- og forsikringssummer

Erstatnings- og forsikringssummer sidestilles med salgssummer, ABL § 9, stk. 2. I LSR 1970,7 blev erstatning for annullering af en aftale om aktiesalg behandlet som et salg.

S. G.2.6.3. Gave eller arveforskud

Overdragelse og erhvervelse af aktier ved gave eller arveforskud betragtes som henholdsvis afståelse og anskaffelse, jf. ABL § 9, stk. 1.

Om gaveoverdragelser til børn se endvidere S.G.2.2.3 . Hvor erhververen indtræder i overdragerens skattemæssige stilling efter reglerne i ABL § 11, se S.G.16 .

Sker overdragelsen ved gave eller arveforskud, er det afgørende tidspunkt i almindelighed det tidspunkt, hvor modtageren underrettes om overdragelsen.

Såfremt en gaveoverdragelse af aktier ifølge gavebrevet er sket under forudsætning af, at TSR godkender den i gaveanmeldelsen anførte aktiekurs, anses gaven i skattemæssig henseende for ydet på det tidspunkt, hvor modtageren af gaven er underrettet om gaven, uanset om det pågældende vilkår først opfyldes på et senere tidspunkt. Gavedispositionen vil kunne annulleres med skattemæssig virkning fra gavetidspunktet, såfremt TSR fastsætter en højere værdi af aktierne, idet en afgørende forudsætning fra giverens side må anses for bristet. Det er dog en forudsætning, at gaven annulleres i umiddelbar forbindelse med den endelige afgørelse af aktiernes værdi til gaveafgiftsberegningen, skd.16.48.

For gavemodtagere, der skal svare gaveafgift ved vederlagsfri overdragelse af aktier, udgør anskaffelsessummen for aktierne den gaveafgiftspligtige værdi.

Hvis gaven skal medregnes til modtagerens skattepligtige almindelige indkomst, udgør anskaffelsessummen det indkomstskattepligtige beløb.

Er gaven hverken afgiftspligtig eller indkomstskattepligtig, er det aktiernes handelsværdi på gavetidsunktet, der udgør anskaffelsessummen.

Af skd.cirk. nr. 185 af 17. nov. 1982, pkt. 17 om værdiansættelse af unoterede aktier fremgår, at værdiansættelsen for unoterede aktier skal ske efter aktiernes handelsværdi.

Ofte vil der ikke kunne fremskaffes oplysninger om handelsværdien ud fra stedfundne omsætninger, eller omsætningerne har fundet sted under forhold, som bevirker, at den anvendte overdragelseskurs er uegnet som udtryk for handelsværdien. Som følge af lov nr. 1219 af 27. dec 1996 (Ændringer som følge af afskaffelse af formueskatten m.v.) er TSS ophørt med at beregne formueskattekursen for unoterede aktie- og anpartsselskaber. Se TfS 1997, 599 hvor det fremgår, at den hidtil gældende praksis for værdiansættelse af unoterede aktier og anparter ved arv og gave i princippet fortsat kan finde anvendelse, uanset at kurslisten er afskaffet. Det betyder, at kursen beregnet efter de af LR fastsatte retningslinier fortsat i et vist omfang og som en midlertidig løsning kan anvendes. Se

TfS 1999, 272 (LR)

om justering af kapitaliseringsfaktorer for unoterede aktier og anparter.

Det er kursen beregnet på grundlag af det årsregnskab, der er afsluttet nærmest forud for gaveoverdragelsestidspunktet, der bør lægges til grund. I særlige tilfælde må beregningen dog foretages på grundlag af regnskabet for regnskabsåret, der udløber efter overdragelsen, navnlig i tilfælde, hvor den afgiftspligtige begivenhed er indtruffet ganske kort tid forud for regnskabsårets udløb. Beregningen af kursen sker normalt med anvendelse af de beregningsregler, herunder beregningsfaktorerne, som var kendt ved overdragelsen.

Det vil sige, at ved overdragelse i regnskabsårets første 11 måneder tages der normalt udgangspunkt i det regnskabsår, der udløber forud for overdragelsen. Ved overdragelse i regnskabsårets sidste måned tages der ofte udgangspunkt i det regnskabsår, der udløber umiddelbart efter overdragelsen. I begge tilfælde anvendes de på overdragelsestidspunktet kendte faktorer. Om selve skattekursberegningen henvises til LV 97 A.H.

Højesteret har ved dom af 25. maj 1977 taget stilling til værdiansættelsen af en aktiepost i en boopgørelse. Retten lagde til grund, at der ved værdiansættelsen af aktier i familieaktieselskaber, hvor en normal handelsværdi i almindelighed ikke lader sig påvise, ikke alene kan lægges vægt på den kurs, hvortil der er handlet mellem slægtninge indbyrdes, men at også skattekursen som udtryk for aktiernes reelle værdi må indgå som vejledning (skd. 43.281). Se også HD af 6. apr. 1987 (Skat 1987.6.392) (TfS 1987, 203).

Det er ikke altid, at der alene kan lægges vægt på den aktiekurs, hvortil der er handlet. Fx kan aftalte afbetalingsvilkår i et gældsbrev danne grundlag for en gavebetragtning, se lsr. 1982.106.

Ved opgørelse af fortjenesten kan vedtægtsmæssigt fastsatte kurser ikke altid anvendes, se skd. 1.3 og 36.107 og ØLD af 31. jan. 1977 (skd. 44.46) samt TfS 1994, 773 (LR).

Som eksempel på ansættelse af handelsværdi på unoterede aktier kan henvises til TfS 1995, 120 (LR).

S. G.2.6.4. Pensionsordninger

Det sidestilles med afståelse, hvis der sker indskud af aktier og tegningsret til aktier i en rateopsparing i pensionsøjemed, i en opsparing i pensionsøjemed, i en selvpensioneringsordning eller i en børneopsparingsordning, der er omfattet af pensionsbeskatningsloven, eller i en boligopsparingsordning, der er omfattet af lov om boligopsparing, jfr. ABL § 9, Stk. 3, som ændret ved lov nr. 414 af 26. juni 1998.

Som afståelsessum anses værdien på det tidspunkt, hvor indskuddet foretages.

Tilsvarende sidestilles det med anskaffelse hvis der sker udlodning af aktier og tegningsret til aktier fra en rateopsparing i pensionsøjemed, m.v. fra en opsparing i pensionsøjemed, fra en selvpensioneringsordning, fra en børneopsparingsordning eller en boligopsparingsordning som nævnt i stk. 3, jfr. ABL § 9, stk. 4.

Som anskaffelsessum anses værdien på udlodningstidspunktet.

Fortjenester og tab vedrørende aktier, der er led i en pensionsopsparing af de ovennævnte typer, medregnes ikke ved indkomstopgørelsen, jf. PBL § 45. Til gengæld skal der erlægges indkomstskat eller afgift ved udbetalinger m.v. af beløb, der hidrører fra sådanne fortjenester, jf. PBL § 46.

S. G.2.6.5. Selskabsstiftelse

Er der tale om aktier, som tegnes i forbindelse med stiftelsen af et selskab, anses aktierne for anskaffet ved stiftelsen af selskabet. I de tilfælde, hvor selskabet stiftes med tilbagevirkende kraft, vil aktierne dog anses for anskaffet på tidspunktet for stiftelsesoverenskomstens underskrift.

Anskaffelsessummen for aktier, der tegnes ved stiftelse af et selskab mod indskud af kontanter, er det faktisk indbetalte beløb.

Er en medarbejder blevet beskattet af værdien af en tildelt tegningsret tillægges dette beløb til aktiernes anskaffelsessum.

Om anskaffelsessummen for aktier, der tegnes mod indskud af andre værdier end kontanter, se S.B.1.4.1.1.

Om anskaffelsessummen for aktier, der er erhvervet i forbindelse med omdannelsen af en personligt ejet virksomhed efter VOL, se E.H.2.1.

Ved afståelse af aktier, for hvilke der er opgjort en negativ skattemæssig anskaffelsessum efter reglerne i § 4, stk. 2-4, i VOL, medregnes det negative beløb ved opgørelsen af skattepligtig fortjeneste eller tab ved afståelsen af disse, jf. lovens § 4, stk. 5.

Om anskaffelsessummen for aktier i rekonstruktionstilfælde, se S.C.1.2.2.

S. G.2.6.6. Kapitaludvidelse

Erhverves aktierne i forbindelse med en kapitaludvidelse til en kurs, der svarer til eller ligger over aktiernes markedskurs, anses aktierne for erhvervet ved tegningen. Sker tegningen derimod til favørkurs, finder reglerne beskrevet nedenfor i afsnit S.G.2.7 . anvendelse.

den manglende registrering. Se DBL af 20. marts 1984 (skd. 66.314), og Skat 1988.10.602 (LR) og TfS 1990, 605 (TEL).

S. G.2.6.7. Kapitalnedsættelse og likvidation

Aktier der nedskrives ved en kapitalnedsættelse anses for afstået. Dette gælder uanset, om kapitalnedsættelsen følger en kapitaludvidelse ved gældskonvertering, jfr. TfS 1999, 118 (LSR). Vedr. LL § 16 A, se S.G.19

S. G.2.6.8. Overdragelse af egne aktier til aktionærerne

Et selskabs salg af egne aktier til aktionærerne i samme forhold, som aktionærerne i forvejen ejer aktier i selskabet, udløser ingen beskatning i selskabet, idet forholdet sidestilles med overkurs ved aktietegning og derfor er skattefri. Sker salget i et andet forhold, behandles selskabets salg af de egne aktier efter de gældende regler om aktieafståelse.

Et selskabs vederlagsfri overdragelse af egne aktier til aktionærerne anses ikke som et salg, men sidestilles med en udlodning til aktionærerne, lsr. 1973.1, og TOLD SKAT Nyt 1991.20.1158 (LR) (TfS 1991, 467). Udloddes aktierne i samme forhold, som aktionærerne ejer aktier i selskabet, sidestilles de udloddede aktier med fondsaktier. Selskabet kan ikke fradrage tab på aktierne.

Vedr. fondsaktier, se nærmere S.G.2.7 .

S. G.2.6.9. Tvangsindløsning

Sker afståelsen ved tvangsindløsning efter reglerne i aktieselskabslovens §§ 20 b og 20 c, og overdrages aktierne ikke inden udløbet af den frist, der efter lovens § 20 c, stk. 1, fastsættes i bek. i Statstidende, anses aktierne for afstået på den i Statstidende anførte dato for fristens udløb, Skat 1988.10.616 (sd) (TfS 1988, 558). Et evt. senere indgået forlig om indløsningskursen udsætter ikke afståelsestidspunktet, Skat 1988.6.342 (LSR) (TfS 1988, 318).

S. G.2.6.10. Skattepligtig fusion

I TOLD-SKAT Nyt 1992.6.191 (TS) (TfS 1992, 199) ansås aktier i det ophørende (indskydende) selskab i anledning af en skattepligtig fusion først for afstået på datoen for generalforsamlingens endelige vedtagelse af fusionen. Aktierne ansås for afstået til børskursen pr. denne dato for de tilbyttede aktier.

S. G.2.6.11. Opløsning af interessentskab

Opløsning af et interessentskab, der ejer en post aktier, således at hver interessent bliver ejer af aktier svarende til hans ideelle anpart af interessentskabets aktiebesiddelse, anses for hver enkelt interessent som et salg for så vidt angår hans ideelle anpart i aktier, som tilfalder medinteressenterne, HD af 11. feb. 1983 (skd. 66.315). Samtidig har han af medinteressenterne købt deres ideelle anpart af de aktier, som tilfalder ham.

Om omdannelse mv. af et aktieselskab til et kommanditaktieselskab, se TOLD SKAT Nyt 1992.8.247 (TSS) (TfS 1992, 234).

S. G.2.6.12. Tab på aktier i depot hos vekselerer.

For aktier, som er lagt i depot hos et vekselererfirma, der har genbelånt aktierne, anses der ikke at foreligge et fradragsberettiget tab ved afståelse efter ABL, hvor tabet alene beror på vekselererfirmaets manglende evne til at dække aktionærens tilgodehavende. Se LSR 1970.93-94, 1973.5, 1980.126 og Skat 1988.7.391 (LSR) (TfS 1988, 387).

S. G.2.6.13. Overdragelse med succession

I en række situationer kan der ske overdragelse af aktier, uden at dette udløser beskatning. Se vedr. skattefri fusion, S.D.1 ; skattefri aktieombytning, S.G.17 og succession ved familieoverdragelse iht. ABL § 11, S.G.16

S. G.2.6.14. Arveudlæg

Om arveudlæg af aktier se DBSL § 26, stk. 2, § 36, § 37 og § 38, samt S.G.15 og B.B.4.3.1 .

S. G.2.7. Særlige regler for tegningsretter, fondsaktier og aktieretter.

S. G.2.7.1. Definition.

En tegningsret i ABL er en ret til tegning af aktier på et givet tidspunkt eller i en given periode til en på forhånd fastlagt kurs.

Det er vigtigt at sondre mellem en tildelt og en købt tegningsret, idet den skattemæssige behandling i visse situationer er forskellig. For så vidt angår tildelte tegningsretter sondres desuden imellem, om tegningsretten er tildelt på grundlag af en moderaktie eller ej.

Fortjeneste eller tab ved afståelse af tegningsretter behandles som udgangspunkt efter ABLs almindelige regler, jf. ABLs § 1, stk. 2, 2. pkt. Herudover indeholder ABL en række særregler vedrørende tegningsretter.

For så vidt angår tegningsretter, der er tildelt på grundlag af en moderaktie, fremgår det af ABLs § 5, stk. 3 og 4, § 6, stk. 4, og § 13 a, stk. 11, at disse tegningsretter i forbindelse med opgørelsen af fortjeneste eller tab anses for erhvervet samtidig med moderaktien. Aktier, der er erhvervet ved udnyttelse af en sådan tegningsret, anses ligeledes for erhvervet samtidig med moderaktien. Dette kan eksempelvis have betydning ved afgørelsen af, om tegningsretten eller aktien afstås 3 år eller mere efter erhvervelsen.

Udstedelse af tegningsretter kan også have skattemæssige konsekvenser for selskabets hidtidige aktionærer, dvs. den personkreds, der tildeler tegningsretten til modtageren. En udstedelse af en tegningsret til favørkurs vil kunne indebære en overførsel af værdier fra de hidtidige aktionærer til den person, som tegningsretten tildeles, og udstedelse af tegningsret til favørkurs kan efter gældende ret indebære, at der er sket en afståelse af en tegningsret, der beskattes efter de almindelige regler i ABL.

Ændringer i ABL

Tidligere har der været tvivl om, hvorvidt de ovennævnte regler i ABL, hvorefter aktier og tegningsretter kan anses for erhvervet samtidig med moderaktien, forudsatte, at der var tale om en tegningsret, der gav

ret til tegning af aktier til favørkurs.

Ved HRD offentliggjort i TfS 1996.654, fastslog HR, at der ikke var hjemmel til at indlægge en sådan forudsætning. Ændringerne, der er gennemført ved lov nr. 447 af 10. juni 1997, er foranlediget af HRD.

Det fremgår nu tydeligt af lovens ordlyd, at ABLs § 5, stk. 3 og 4, § 6, stk. 4, og § 13 a, stk. 11, kun omfatter tegningsretter, der giver ret til tegning af aktier til en kurs, der er lavere end markedskursen. Ændringen er en direkte konsekvens af HRD. Ændringen er indføjet i § 1, stk. 2, 3. pkt.

HRD kan herudover skabe tvivl om, hvorvidt praksis vedrørende beskatning af de hidtidige aktionærer kan fastholdes. Der kan således opstå tvivl om, hvorvidt der skal ske beskatning af de hidtidige aktionærer, hvis der er tale om tegningsretter til markedskurs eller mere. Det er derfor i § 1, stk. 2, 4. pkt. præciseret, at der ved tegningsretter til markedskurs eller mere ikke anses at foreligge afståelse for de hidtidige aktionærer, og der skal derfor ikke ske opgørelse af fortjeneste eller tab.

Sondringen mellem favørkurs og markedskurs finder som hidtil anvendelse for såvel børsnoterede som ikke børsnoterede selskaber.

ABLs § 1, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse for tegningsretter til konvertible obligationer.

For så vidt angår tegningsretter, der er tildelt før lovens virkningstidspunkt den 16. april 1997, se TfS 1997, 792 (DEP).

Tegningsforholdet

Tegningsforholdet angiver, hvor mange nye aktier, der kan tegnes.

Tegningsforhold 4:1 betyder, at der for hver 4 gamle aktier kan tegnes een ny af samme størrelse. Det vil sige, at hvis tegningsforholdet er 4:1, skal man erhverve 4 tegningsretter for at kunne tegne en ny aktie. eller sagt på en anden måde - ved beregningen af, hvad der kan opnås ved salg af tegningsretten, skal man multiplicere den nominelle værdi af de gamle aktier med tegningsrettens kurs og dividere med 100.

Tegningskursen er den kurs til hvilken de nye aktier kan tegnes.

Tegningsrettens kurs er den kurs, til hvilken den tegningsret, der er knyttet til 100 kr. gamle aktier, handles.

Værdien af en tegningsret beregnes således: Hvis kursen på de gamle aktier før udvidelsen er 250, giver det med tegningsforholdet 4:1:

Køb af gamle aktier 400 kr. til kurs 250	1.000 kr.
Tegning af 100 kr. nye aktier til kurs 105	105 kr
Anskaffelsessum for 500 kr. aktier	1.105 kr.

Gennemsnitsanskaffelseskurs 221. Forskellen mellem den gamle kurs 250 og den gennemsnitlige anskaffelseskurs 221 udgør tegningsrettens teoretiske værdi, men den faktiske kurs kan afvige noget herfra.

I børssproget tales der altid om egningsret af så og så mange gamle aktier - ikke om retten til at tegne så og så mange nye aktier.

Udbyttet af en aktie er altid inkluderet i prisen. Finder udvidelsen sted i et selskab - der normalt giver 10 pct. i udbytte - kort før generalforsamlingen, og bærer de nye aktier intet udbytte, trækker man 10 points fra i kursen, inden tegningsrettens værdi beregnes. Fra tegningsdagen noteres de gamle aktier eksklusive tegningsretten, og kursen vil derfor falde under hensyn til tegningsrettens værdi. De nye aktier optages kun til særskilt notering, hvis de ikke bærer fuldt udbytte for det regnskabsår, der endnu ikke er udbetalt udbytte for.

S. G.2.7.2. Anskaffelsestidspunktet - ABL § 1, stk.2, 3.pkt

3-4, § 6, stk. 4, og § 13 a, stk. 11, kun gælder for tegningsretter, der giver adgang til anskaffelse af aktier til en kurs, der er lavere end markedskursen (favørkurs). Kun ved tildeling af tegningsretter til favørkurs skal moderaktiens anskaffelsestidspunkt lægges til grund som anskaffelses tidspunkt for tegningsretten eller for den aktie, der er erhvervet på grundlag af tegningsretten.

Efter formuleringen af bestemmelsen i § 1, stk. 2, 3. pkt. er det kursen på tildelingstidspunktet, der er afgørende for, om der i relation til de nævnte bestemmelser i ABL er tale om en tegningsret til favørkurs eller ej, og dermed om moderaktiens anskaffelsestidspunkt skal anvendes.

Det er derfor uden betydning, hvad kursen er fx på udnyttelsestidspunktet. Det er dog under alle omstændigheder en forudsætning, at aktien tegnes ved en udnyttelse af tegningsretten. Hvis der sker en almindelig nytegning af aktien til markedskursen, skal/kan moderaktiens anskaffelsestidspunkt ikke anvendes.

Eksempel

Tegningsret tildelt på grundlag af en moderaktie.

Markedskurs på tildelingstidspunkt:	500
Tegningskurs	400

Der er tale om en tegningsret, der på tildelingstidspunktet giver adgang til tegning til favørkurs. Ved en udnyttelse af tegningsretten skal moderaktiens anskaffelsestidspunkt derfor anvendes.

Hvis markedskursen på tegningstidspunktet er faldet til 400, svarer tegningskursen rent faktisk til markedskursen. Alligevel skal moderaktiens anskaffelsestidspunkt anvendes. Dette er en konsekvens af, at der lægges vægt på forholdene på tildelingstidspunktet.

Hvis markedskursen derimod på tegningstidspunktet er 300, og der tegnes til kurs 300, er der tale om en almindelig tegning af aktier, og moderaktiens anskaffelsestidspunkt kan/skal ikke anvendes.

Udenfor § 1, stk. 2, 3. pkt

Tegningsretter der ikke er tildelt på grundlag af en moderaktie. Som nævnt ovenfor S.G.2.7.1 omfatter ABL både købte og tildelte tegningsretter og for så vidt angår de tildelte tegningsretter både de tegningsretter, der tildeles på grundlag af en moderaktie og de tegningsretter, der tildeles fx medarbejdere, uden at der ligger en moderaktie til grund. Ændringerne i § 1, stk. 2, 3. pkt., vedrører kun de tegningsretter, der er tildelt på grundlag af en moderaktie, da det kun vil være relevant i disse tilfælde at gå tilbage til moderaktiens anskaffelsestidspunkt.

Hvis tegningsretten ikke er tildelt på grundlag af en moderaktie, falder situationen dermed uden for bestemmelsen i § 1, stk. 2, 3. pkt.

S. G.2.7.3. Afståelse - ABL § 1, stk. 2, 4 pkt.

Beskatning af de hidtidige aktionærer forudsætter, at der foreligger afståelse af en tegningsret. Det fremgår direkte af ABL, at der ved tegning af aktier til markedskurs eller en kurs, der er højere end markedskursen, ikke anses at foreligge en afståelse af en tegningsret i skattemæssig forstand, jf. ABLs § 1, stk. 2, 4. pkt. Dette er blot en præcisering og lovfæstelse af praksis vedrørende tegningsretter.

Grunden til, at der ikke gennemføres beskatning i disse tilfælde, er, at det ikke findes rimeligt at beskatte de hidtidige aktionærer, når aktier nytegnes til markedskurs, eller en kurs der er højere end markedskursen. De hidtidige aktionærer modtager ikke et vederlag for afståelse af tegningsretten, og der sker ingen overførsel af værdier fra de hidtidige aktionærer til de aktionærer, der nytegner til markedskurs.

Præciseringen i loven betyder, at der som før HRD, TfS 1996, 654 ikke skal ske beskatning af de hidtidige aktionærer ved afståelse af tegningsret til markedskurs eller en kurs der er højere end markedskursen.

I tilfælde, hvor de hidtidige aktionærer udnytter deres tegningsretter forholdsmæssigt i forhold til aktiebesiddelsen, foreligger der ikke afståelse, og der skal derfor heller ikke ske beskatning. Det gælder uanset, om det er til favørkurs eller markedskurs.

Hvis tegningsretten ikke udnyttes forholdsmæssigt af de hidtidige aktionærer, kan afståelse af tegningsretter være sket fra en eller flere af de hidtidige aktionærer til andre af de hidtidige aktionærer. Afståelse af tegningsretter kan også være sket fra de hidtidige aktionærer til andre personer eller selskaber, der ikke i forvejen har aktier i selskabet.

Der bliver aldrig tale om beskatning af de hidtidige aktionærer ved afståelse af tegningsretter til markedskurs eller derover, idet det nu i lovteksten er fastslået, at såfremt der tegnes aktier til markedskurs eller derover, anses de hidtidige aktionærer ikke for at have afstået en tegningsret.

Der kan derimod efter omstændighederne ske afståelsesbeskatning, hvis andre end de hidtidige aktionærer - eller aktionærer der tegner mere end deres forholdsmæssige andel - får tildelt tegningsretter til favørkurs, idet der hermed overføres værdier fra de hidtidige aktionærer. Hvis andre tegner til favørkurs, overføres der værdier fra de hidtidige aktionærer til de nye aktionærer. Tilsvarende overføres der værdier mellem de hidtidige aktionærer, hvis en eller flere af aktionærerne får tildelt tegningsretter, der overstiger deres forholdsmæssige andel.

For de hidtidige aktionærer indtræder afståelsen (og dermed beskatningen), når den, som får tegningsretten tildelt, har erhvervet endelig ret til tegningsretten. Der vil som hovedregel være erhvervet endelig ret til tegningsretten på tildelingstidspunktet

Favørkurs/afståelse

I betænkningen til lovforslaget har skatteministeren udtalt sig om i hvilket omfang de hidtidige aktionærer skal beskattes ved afståelse af tegningsret i de situationer, hvor personer eller selskaber tilfører kapital til selskabet mod at få aktier i selskabet.

Det er ikke realistisk at forestille sig, at der vil blive tildelt tegningsretter til favørkurs til personer, der ikke på en eller anden måde har en fælles interesse med de eksisterende aktionærer. Ved vurderingen af, hvorvidt der foreligger favørkurs eller markedskurs, må det haves for øje, at det må have formodningen imod sig, at de hidtidige aktionærer uden videre vil overføre midler til en udenforstående tredjemand. Hvis der er tale om tildeling af tegningsret til personer eller selskaber, der ikke har en eller anden form for fælles interesse med selskabet, må udgangspunktet derfor være, at der er tale om en tegningsret til markedskurs.

Dette svarer til tidligere praksis, og lovændringen indebærer dermed ikke en skærpelse af praksis, når udenforstående tredjemænd tegner aktier i selskabet.

Tidspunktet for fastlæggelse af favørkurs

Det afgørende for, hvilke regler i ABL der finder anvendelse på tegningsretter i relation til afståelse for de hidtidige aktionærer, er tegningskursen på tidspunktet for tildelingen af tegningsretten.

Tegningskursen er den kurs, som tegningsretten giver adgang til at tegne til på det i tegningsretten fastlagte tidspunkt.

Hvis tegningskursen er lavere end markedskursen på tildelingstidspunktet, er der tale om en favørkurs, hvilket betyder, at ABLs særlige regler om tegningsretter til favørkurs finder anvendelse, jf. S.G.2.7.2, og at de hidtidige aktionærer kan anses for at have afstået en tegningsret. Det følger af § 1, stk. 2, 3. pkt., at kursen skal vurderes på tildelingstidspunktet, og ikke på selve tegningstidspunktet. I relation til spørgsmålet om afståelse for de hidtidige aktionærer, skal bestemmelsens 4. pkt. sammenholdes med 3. pkt. ved vurderingen af, om de hidtidige aktionærer har afstået en tegningsret. Selve tegningstidspunktet (hvor tegningsretten udnyttes til tegning af en aktie) er uden betydning i denne sammenhæng.

På tildelingstidspunktet vil det være klart for de hidtidige aktionærer, om de tildelte tegningsretter vil udløse en beskatning hos dem enten straks eller senere.

I de fleste tilfælde vil tildelingstidspunktet være sammenfaldende med retserhvervelsestidspunktet. I tilfælde, hvor tildeling af tegningsretter anses for at være suspensivt betinget, er retserhvervelsen af tegningsretten dog udskudt, indtil betingelserne opfyldes. Også i sidstnævnte tilfælde vil det være kursen på tildelingstidspunktet, der er afgørende for, om der er tale om favørkurs eller markedskurs for de hidtidige aktionærer.

En væsentlig fordel ved anvendelse af tildelingstidspunktet ved afgørelse af, om en tegningsret i forhold til de hidtidige aktionærer skal anses for afstået til markedskurs eller favørkurs er, at der allerede på dette tidspunkt tages stilling til, om selskabets udstedelse af tegningsretter til andre end de hidtidige aktionærer får skattemæssig betydning for de hidtidige aktionærer. Tilsvarende gælder, hvis tildeling af tegningsretter til de hidtidige aktionærer ikke sker forholdsmæssigt.

Tildelingstidspunktet

Tildelingstidspunktet er det tidspunkt, hvor generalforsamlingen, eller bestyrelsen efter generalforsamlingens bemyndigelse, træffer beslutning om tildeling af tegningsretter.

Markedskurs på tildelingstidspunktet

Hvis tegningskursen på tegningsrettens tildelingstidspunkt er lig med markedskursen eller højere end denne, vil tildelingen af tegningsretten ikke udløse beskatning hos de hidtidige aktionærer. Det gælder, uanset om modtageren af tegningsretten har erhvervet ret til tegningsretten på dette tidspunkt eller ej. Ved en kursstigning på aktierne kan det derfor forekomme, at tegningsretten på retserhvervelsestidspunktet giver ret til tegning til favørkurs, hvad der kan påvirke beskatningen af modtageren. Dette får dog ikke betydning for den skattemæssige behandling af de hidtidige aktionærer. Da favørkurselementet først er indtrådt efter skæringstidspunktet, som er tildelingen af tegningsretten, udløser det ikke beskatning af de hidtidige aktionærer.

Favørkurs på tildelingstidspunktet

Hvis tegningskursen på tegningsrettens tildelingstidspunkt er lavere end markedskursen, vil tildelingen af tegningsretten kunne udløse beskatning af de hidtidige aktionærer, fordi der er tale om afståelse af en tegningsret til favørkurs.

Det skattepligtige beløb kan opgøres på tildelingstidspunktet, men beskatningen indtræder dog først, når tegningsretten afstås. Afståelse af tegningsretten sker, når den, der har fået tildelt tegningsretten, erhverver endelig ret til denne. Som udgangspunkt sker dette på tildelingstidspunktet, og beskatningen indtræder.

Hvis tildelingstidspunktet ikke er sammenfaldende med retserhvervelsestidspunktet, indtræder afståelsen først på retserhvervelsestidspunktet. Retserhvervelsen kan ligge i et tidsinterval fra tildelingstidspunktet og til tidspunktet for udnyttelse af tegningsretten. For disse tilfælde kan beskatningen af de hidtidige aktionærer således først gennemføres, når tegningsretten afstås, dvs. når erhvervelsen indtræder. Afståelsessummen opgøres på grundlag af markedskursen på retserhvervelsestidspunktet.

Eksempel

Eneaktionær A har anskaffet sine aktier for mere end 3 år siden til kurs 100.

Aktiekapital	1.000.000 kr.
Kursværdi	5.000.000 kr

B nytegner nom. 1.000.000 kr. til kurs 400. Da der foreligger favørkurs, foreligger der en afståelse af en tegningsret fra A til B.

Ved avanceopgørelsen skal A beskattes på samme måde som hvis han havde solgt tegningsretterne til værdien i handel og vandel. Det er antaget, at selskabets formue består af kontanter.

Avanceopgørelse for A:

Anskaffelsessum:

Anskaffelsessum for moderaktier nom. 1.000.000 kurs 100	1.000.000 kr.
Anskaffelsessum for tegningsretter nom. 1.000.000 kurs 400, jf. ABL § 6, stk. 2	4.000.000 kr.
Samlet anskaffelsessum	5.000.000 kr.

1.000.000 x 5.000.000 / 2.000.000 kr.	2.500.000 kr.

Afståelsessum:

Tegningsret	500.000 kr.
Tegningsbeløb nom. 1.000.000´kurs 400	4.000.000 kr.
Samlet afståelsessum	4.500.000 kr.

Fortjeneste ved afståelse af tegningsret:

Afståelsessum	4.500.000 kr.
- andel af anskaffelsessum	2.500.000 kr.
Fortjeneste	2.000.000 kr.

Restanskaffelsssum for A's aktier	2.500.000 kr.

Forhold, der ligger udenfor ABLs § 1, stk. 2, 3. og 4. pkt.

Eventuelle efterfølgende afståelser og overdragelser af tegningsretter, der foretages af den person, der har fået tegningsretten tildelt, berører ikke de hidtidige aktionærer. Ej heller situationer, hvor en tildelt tegningsret afstås til en anden, som udnytter tegningsretten.

Adskilt fra eventuel beskatning af de hidtidige aktionærer ved afståelse af tegningsretter skal det vurderes, om der for modtageren af en tegningsret bliver tale om beskatning som personalegode efter LLs § 16, eller om der skal betales gaveafgift eller indkomstskat af en gave. For beskatningen af modtageren er det fortsat retserhvervelsestidspunktet, der er afgørende.

.

S. G.2.7.4. Avanceopgørelse ved favørkurs

Ved salg af aktie- og tegningsretter gælder first in - first out-reglen, således at de retter, som knytter sig til de ældste moderaktier i en given aktieklasse, anses for først afståede.

Ved anvendelsen af first in - first out-reglen holdes beholdningerne af henholdsvis tegningsretter, aktieretter og aktier adskilt fra hinanden. For et eksempel på denne forholdsmæssige fordeling af anskaffelsestidspunktet, se S.G.5.2

Aktier erhvervet på grundlag af tildelte tegningsretter skal indgå med det beløb, som skal indbetales for at udnytte tegningsretterne.

Anskaffelsessummen for aktier, som er tegnet på grundlag af tilkøbte tegningsretter, udgør det beløb, som indbetales til selskabet for aktierne med tillæg af købesummen for tegningsretten.

Aktieretter

Aktieretter tildeles et selskabs aktionær i forhold til deres aktiebesiddelse i selskabet, og giver aktionærerne ret til uden vederlag at modtage fondsaktier. Fondsaktier, der er erhvervet ved udnyttelse af en tildelt aktieret, aktieretter og tegningsretter, herunder tegningsretter til konvertible obligationer, anses for erhvervet for 0 kr, jf § 5, stk. 1. Opgørelsen af avancen ved salg af fondsaktier, aktieretter eller tegningsretter følger moderaktien. Afstår en person fondsaktier, aktieretter eller tegningsretter fra et børsnoteret selskab mindre end 3 år efter erhvervelsen af moderaktien, skal avanceopgørelsen ske efter aktie-for-aktie-metoden.

Det bemærkes at, avanceopgørelsen i alle andre tilfælde skal ske efter gennemsnitsmetoden.

Delsalg

Ved et delsalg fra en beholdning af børsnoterede aktier, ejet i mindre en 3 år, bestående af både moderaktier og fondsaktier eller aktier erhvervet på baggrund af tildelte tegningsretter(favørkurs), hvor aktierne på baggrund af det ovenfor anførte har samme anskaffelsestidspunkt, foretages der en forholdsmæssig fordeling ud fra den nominelle værdi af de afståede aktier, således at en forholdsmæssig del af de afståede aktier anses for at hidrøre fra beholdningen af moderaktier, mens den resterende del af de afståede aktier anses for at hidrøre fra beholdningen af fondsaktier eller aktier erhvervet ved udnyttelse af tegningsretter.

Den del af de afståede aktier, der anses for hidrørende fra beholdningen af moderaktier, opgøres ved at gange den samlede nominelle værdi af de afståede aktier med den nominelle værdi inden delafståelsen af den samlede beholdning af moderaktier, der anses for erhvervet på det pågældende tidspunkt, divideret med den nominelle værdi af den samlede beholdning inden delafståelsen af aktier, der anses for erhvervet på det pågældende tidspunkt. På tilsvarende måde opgøres den del af de afståede aktier, der hidrører fra beholdningen af fondsaktier eller aktier erhvervet på grundlag af tildelte tegningsretter, idet den nominelle værdi af moderaktierne i beregningen erstattes med den nominelle værdi af fondsaktierne henholdsvis aktierne erhvervet ved udnyttelse af tildelte tegningsretter.

Metoden får alene betydning, når der er tale om børsnoterede aktier, der afstås efter en ejertid på mindre end 3 år, da moderaktierne og fondsaktierne eller aktierne erhvervet på grundlag af tildelte tegningsretter i dette tilfælde kan have forskellige anskaffelsessummer grundet anvendelsen af aktie-for-aktie-metoden.

Metoden anvendes dog ikke, hvis fx moderaktie og fondsaktie ikke har samme rettigheder, og det udtrykkeligt er aftalt, hvilke aktier der er overdraget. I så fald må det afgøres ud fra overdragelsesaftalen, hvilke aktier der må anses for afståede.

Ved opgørelse af fortjeneste eller tab ved afståelse af en tildelt tegningsret, anses tegningsretten for afstået til det beløb, der modtages for tegningsretten, med tillæg af det beløb, som køberen skal indbetale for at udnytte tegningsretten.

Tegningsretten anses for anskaffet for det beløb, som køberen skal indbetale for at udnytte tegningsretten.

Skal avanceopgørelsen ske efter gennemsnitsmetoden, beregnes den gennemsnitlige anskaffelsessum således:

B / (A x C)

Hvor A er anskaffelsessum for aktier og tegningsret under ét - B er pålydende værdi af de aktier, der kan tegnes ved udnyttelse af den afståede tegningsret - C er pålydende værdi af de beholdne aktier og de aktier, der kan tegnes ved udnyttelse af den afståede tegningsret. Fortjeneste eller tab fremkommer ved at trække den foran beregnede anskaffelsessum fra afståelsessummen.

S. G.3 Personer

S. G.3.1 Aktier ejet i mindre end 3 år

S. G.3.1.1 Skattepligt og modregningsret

Afstås aktier på et tidspunkt, hvor der endnu ikke er gået 3 år fra erhvervelsen, skal fortjeneste medregnes i den skattepligtige almindelige indkomst, jf. ABL § 2, stk. 1. Efter PSL § 4, stk. 1, nr. 5, medregnes fortjenesten til kapitalindkomsten. Der henvises til afsnit S.G.2.5. ovenfor, for så vidt angår fastlæggelsen af ejertiden. ABL § 2 finder ikke anvendelse, når der er tale om aktier, der er omfattet af §§ 2 a-3.

Tab ved afståelse af aktier, som har været ejet i mindre end 3 år, kan, når en eventuel fortjeneste ville blive beskattet efter § 2, stk. 1, kun fradrages i fortjeneste på andre aktier, som afstås inden 3 år efter erhvervelsen, og som er skattepligtig efter § 2, stk. 1. Tab ved afståelse af sådanne aktier kan derimod ikke fradrages i anden skattepligtig indkomst, heller ikke i skattepligtig indkomst, der stammer fra afståelse af andre aktier end aktier, der beskattes efter § 2, stk. 1.

Se TfS 2000, 19 (LSR)

. Tab på aktier ejet i mindre end 3 år, som i tilfælde af fortjeneste ville være omfattet af §§ 2 a, 2 c, 2 d eller 2 e, kan ikke modregnes i fortjenester omfattet af § 2. Skal gevinsten medregnes ved indkomstopgørelsen efter § 2 d, vil der i visse tilfælde være mulighed for fradrag efter § 2 d, stk. 2-3. Se S.G. 11 nedenfor.

Såfremt tab ved afståelse af aktier efter mindre end 3 års ejertid overstiger fortjeneste ved anden tilsvarende aktieafståelse, kan det overskydende tab overføres til fradrag i ægtefællens nettofortjeneste ved afståelse af aktier efter mindre end 3 års ejertid, under forudsætning af at ægtefællerne er samlevende ved indkomstårets slutning.

Kan et modregningsberettiget tab ved aktieafståelse ikke rummes i fortjeneste ved afståelse af andre aktier efter mindre end 3 års ejertid eller i ægtefællens nettofortjeneste ved tilsvarende aktieafståelse, kan det overskydende beløb overføres til fradrag i den skattepligtiges eller ægtefællens nettofortjeneste ved afståelse i de 5 efterfølgende år af aktier med mindre end 3 års ejertid. Overførsel af tab til fradrag i ægtefællens fortjeneste ved aktieafståelse i et efterfølgen de indkomstår kan dog kun ske, hvis ægtefællerne er samlevende ved udgangen af det pågældende indkomstår. Tabet kan kun fremføres til fradrag i fortjeneste i et efterfølgende indkomstår, i det omfang det ikke kan rummes i en nettofortjeneste hos den pågældende skatteyder eller dennes ægtefælle i det indeværende indkomstår. Tabet skal i første række fradrages i fortjeneste ved den pågældende skatteyders egen aktieafståelse, jf. § 2, stk. 2.

S. G.3.1.2 Opgørelse af fortjeneste og tab

Når der er tale om børsnoterede aktier omfattet af ABL § 2, der afstås inden udløbet af 3-års-perioden, opgøres fortjeneste eller tab efter den såkaldte aktie-for-aktie-metode, jf. ABL § 5. Om reglerne for, hvornår der er tale om børsnoterede aktier, se S.G.3.2.1. Efter aktie-for-aktie-metoden lægges anskaffelsessummen for den enkelte aktie (den først erhvervede) til grund for opgørelsen af fortjeneste eller tab. Når der i forbindelse med udvidelse af aktiekapitalen i et selskab tildeles aktionærerne aktieretter (ret til fondsaktier) eller tegningsretter (ret til at tegne aktier til en fastsat favørkurs), skal disse retter anses for erhvervet for 0 kr, jf. § 5 stk. 1, 2. pkt.. Ved afståelse af disse retter bliver fortjenesten det samme beløb som afståelsessummen. Selv om moderaktien (/moderaktierne) falder i kurs som følge af aktieudvidelsen, skal moderaktien fortsat anses for anskaffet for den oprindelige anskaffelsessum. Anskaffelsessummen for en fondsaktie, der erhverves for en tildelt aktieret, er 0 kr., medens anskaffelsessummen for en aktie, der erhverves ved udnyttelse af en tildelt tegningsret, er det beløb, der skal betales for den ved tegningen. Om tegningsret til favørkurs se S.G.2.7. For så vidt angår tegningsretter, der er tildelt før den 16. april 1997, se TfS 1997, 792 (DEP).

Hvis en skattepligtig efter det tidspunkt, hvor der er truffet beslutning om udvidelse af aktiekapitalen i et selskab, erhverver aktier, hvortil der er knyttet aktieretter eller tegningsretter, må anskaffelsessummen fordeles mellem moderaktierne og de vedhængende aktie- eller tegningsretter.

Når der er tale om unoterede aktier, foretages opgørelsen af fortjenesten eller tabet på grundlag af gennemsnitsmetoden uanset ejertidens længde, jf. ABL § 6. Denne metode gennemgås nedenfor i S.G.5.3 .

Se endvidere TfS 2000, 17 (VLD).

STV nr 20028 af 01/01/1999

Indholdsfortegnelse

Se henvisninger

S. G.3.2 Aktier ejet i mindst 3 år

Efter ABL § 4, stk. 1, er gevinster på aktier, der afstås efter mindst 3 års ejertid, som udgangspunkt skattepligtige.. Reglen finder ikke anvendelse for aktier, der er omfattet af §§ 2 a-3. Konvertible obligationer, er ligeledes omfattet af bestemmelsens anvendelsesområde.

Skattepligtige fortjenester og fradragsberettigede tab ved afståelse af aktier omfattet af § 4 medregnes ved opgørelsen af aktieindkomsten. Er der tale om afståelse af medlemsbeviser i foreninger, som er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6, og hvor fortjenesten beskattes efter § 4, medregnes fortjenesten eller tabet dog ved opgørelsen af kapitalindkomsten. Dette gælder dog ikke for investeringsbeviser i investeringsforeninger, der udelukkende investerer i aktier m.v. som omhandlet i ABL med undtagelse af konvertible obligationer og tegningsretter til konvertible obligationer (aktieafdelinger). Fortjeneste og tab ved afståelse af investeringsbe viser i sådanne aktieafdelinger medregnes til aktieindkomsten under forudsætning af, at de afstås efter en ejertid på 3 år eller mere. Det bemærkes i denne forbindelse, at fortjeneste og tab på investeringsbeviser i udloddende investeringsforeninger, bortset fra de nævnte aktieafdelinger, beskattes efter § 2 d, hvormed fortjenesten eller tabet ikke er omfattet af § 4 og derfor ikke medregnes ved opgørelsen af aktieindkomsten.

Beskatningen som aktieindkomst betyder, at summen af udbytter og aktiegevinster ved salg af aktier efter en ejertid på 3 år eller mere op til 26.400 kr. (reguleret efter PSL § 20) og som for

1999 udgør 36.000 kr.

beskattes med 25 pct., mens overskydende beløb beskattes med 40 pct.

Aktieindkomsten opgøres som et nettobeløb, hvor tab ved salg af unoterede aktier modregnes i eventuelle udbytter, inden skatten beregnes. Modregning i udbytter kan kun komme på tale ved tab som følge af salg af unoterede aktier, der har været ejet i 3 år eller mere. Dette skyldes, at fradragsberettigede tab ved afståelse af børsnoterede aktier alene kan fradrages i gevinster på børsnoterede aktier.

Er aktieindkomsten negativ, beregnes en negativ skat med 25 pct. af beløb, der ikke overstiger grundbeløbet på 26.400 kr. (reguleret efter PSL § 20) og som for

1999 udgør 36.000 kr.

og med 40 pct. af resten. Den negative skat modregnes i den skattepligtiges slutskat, og eventuelt overskydende beløb fremføres til modregning i slutskatterne for de 5 efterfølgende indkomstår. Med slutskat menes skatter, som opkræves efter kildeskatteloven.

Er den skattepligtige gift, og er den skattepligtiges aktieindkomst lavere end grundbeløbet på 26.400 kr. (reguleret efter PSL § 20), forhøjes den anden ægtefælles grundbeløb med forskels beløbet. Det er en forudsætning, at ægtefællerne er samlevende ved indkomstårets udløb. Hvis aktieindkomsten er negativ, modregnes den negative aktieindkomst i den anden ægtefælles positive aktieindkomst. Af et eventuelt resterende negativt beløb beregnes en negativ skat på 25 pct. af beløb, der ikke overstiger 52.800 kr. (dobbelt grundbeløb, beløbet reguleres efter PSL § 20), og som for

1999 udgør 72.000 kr.

og med 40 pct. af det overskydende beløb. Negativ skat, der ikke kan modregnes i den skattepligtiges slutskat, fradrages i ægtefællens skatter, og eventuelt resterende beløb fremføres til modregning i senere års skatter herunder ægtefællens slutskatter.

Se TfS 1999, 213 (HD), dagældende ABL § 4, stk. 2 og 4, udlægning af aktier ved skilsmisse.

S. G.3.2.1 Sondringen mellem børsnoterede og unoterede aktier

Der sondres mellem på den ene side børsnoterede og på den anden side unoterede aktier.

Ved børsnoterede aktier eller konvertible obligationer forstås aktier eller konvertible obligationer, som er noteret på en evt. fondsbørs i et land inden for EU samt EØS området. EØS området består udover af EU-landene også af Norge, Island og Liechtenstein. Ved børsnoterede aktier eller konvertible obligationer forstås endvidere aktier eller konvertible obligationer, der er noteret på en børs, der er medlem eller associeret medlem af Federation Internationales des Bourses de Valeur (FIBV). Nogle af FIBVs medlemmer er samtidig fondsbørser. Den nye definition af børsnoteret har virkning for afståelser den 13. marts 1997 og senere.

Følgende børser er medlem eller associeret medlem af FIBV:

American Stock Exchange, Inc.

Amsterdam Exchanges N.V.

Australian Stock Exchange Ltd.

Barcelona Stock Exchange

Bolsa de Comercio de Buenos Aires

Bolsa de Comercio de Santiago

Bolsa de Valores de Bilbao

Bolsa de Valores de Lima

Bolsa de Valores de Lisboa

Bolsa de Valores de Madrid

Bolsa de Valores do Rio de Janciro

Bolsa de Valores do Sao Paulo

Bolsa Mexicana de Valores

Bourse de Montréal

Bourse de Valeurs de Bruxelles SC

Chicago Board Options Exchange, Inc.

Deutsche Börse AG

Helsinki Exchanges

Irish Stock Exchange

Istanbul Stock Exchange

Italian Stock Exchange Council

Jakarta Stock Exchange, Inc.

Johannesburg Stock Exchange

Københavns Fondsbørs

Korea Stock Exchange

Kuala Lumpur Stock Exchange

Ljubljana Stock Exchange, Inc. (Medlem pr. 30. oktober 1997)

London Stock Exchange

National Association of Securities Dealers, Inc. (NASDAQ)

New York Stock Exchange Inc.

New Zealand Stock Exchange

Osaka Securities Exchange

Oslo Børs

Philippine Stock Exchange

SBF-Paris Bourse

Société de la Bourse de Luxembourg SA

Stock Exchange of Singapore Ltd.

Swiss Exchange

Taiwan Stock Exchange Corporation

Tehran Stock Exchange

The Athens Stock Exchange

The Chicago Stock Exchange, Inc.

The Stock Exchange of Hong Kong Ltd.

The Stock Exchange of Thailand

The Stockholm Stock Exchange

The Tel-Aviv Stock Exchange Ltd.

The Toronto Stock Exchange

Tokyo Stock Exchange

Warsaw Stock Exchange

Wiener Börse AG

Aktier, der ikke er omfattet af definitionen af børsnoterede aktier, anses for unoterede.

Aktier, der er suspenderede fra notering på en fondsbørs, anses for unoterede. Der henvises i denne forbindelse til afsnit S.G.3.2.4. nedenfor om overgangen fra børsnoteret til unoteret, fx ved suspension.

S. G.3.2.2 Børsnoterede aktier

S. G.3.2.2.1 Fortjenester

Fortjenester på børsnoterede aktier er skattepligtige, jf. ABL § 4, stk. 1. Dog er fortjenester skattefrie, hvis aktierne sælges fra en beholdning af børsnoterede aktier, hvis kursværdi ikke overstiger 83.300 kr. (beløbet reguleres efter PSL § 20) og ikke har oversteget dette beløb inden for de seneste 3 år før datoen for afståelsen.

Beløbsgrænsen efter PSL § 20 udgør for:

1996:106.600 kr.

1997:107.300 kr.

1998:110.200 kr.

1999:113.300 kr.

Beløbsgrænsen omfatter den samlede beholdning af børsnoterede aktier, hvad enten den pågældende har haft aktierne kortere eller længere end 3 år, og aktier medregnes, uanset om de ved en eventuel afståelse ville være omfattet af §§ 2, 2 a, 2 c, 2 d, 2 e, 3 eller 4. Til beholdningen medregnes foruden aktier (herunder medarbejderaktier) aktieretter, tegningsretter og konvertible obligationer samt tegningsretter til konvertible obligationer.

Beholdningens kursværdi opgøres ved udløbet af hvert indkomstår, ved hver aktieerhvervelse og ved hver aktieafståelse. Ved erhvervelser opgøres værdien af beholdningen umiddelbart efter erhvervelsen, og ved afståelser opgøres værdien umiddelbart før afståelsen. Opgørelse foretages på grundlag af kurserne på henholdsvis afståelsesdagen, erhvervelsesdagen eller den sidste dag i et indkomstår. Er den pågældende gift, og har ægtefællerne været samlevende hele det pågældende indkomstår, medregnes ægtefællens beholdning af børsnoterede aktier ved afgørelsen af, om beløbsgrænsen er overskredet. Ægtefæller har dermed kun ét grundbeløb. Dette følger af § 4, stk. 2.

Falder kursværdien af børsnoterede aktier til under beløbsgrænsen, er fremtidige gevinster skattefrie, når beholdningen i 3 år har ligget under beløbsgrænsen. Tab kan ikke fradrages, når beholdningen i 3 år har været under beløbsgrænsen.

Se TfS 1998, 324 (TSM) hvori det fremgår, at ved fastsættelse af kursværdien for værdipapirer, der er noteret på Københavns børs, skal anvendes den af Københavns børs beregnede gennemsnitskurs Alle-handler-kursen kl. 17.00.

S. G.3.2.2.2 Tab

Efter ABL § 4, stk. 3, kan tab ved afståelse af børsnoterede aktier i tilfælde, hvor fortjeneste ville være skattepligtig efter § 4, stk. 1, se S.G.3.2.2.1 modregnes i tilsvarende gevinster ved afståelse af børsnoterede aktier 3 år eller mere efter erhvervelsen. Modregningsadgangen følger reglerne i § 2, stk. 2. Tab kan dermed modregnes i fortjenester på børsnoterede aktier, der afstås efter en ejertid på 3 år eller mere. Overskydende tab kan derefter modregnes i ægtefællens fortjenester på børsnoterede aktier, der ved afståelsen har været ejet i 3 år eller mere, såfremt ægtefællerne er samlevende ved indkomstårets udgang. Et tab, som ikke udlignes herved, kan modregnes i de efterfølgende 5 indkomstår i den skattepligtiges eller ægtefællens fortjenester på børsnoterede aktier med en ejertid på mindst 3 år. Der henvises til gennemgangen af § 2, stk. 2, i S.G.3.1.1 ovenfor.

S. G.3.2.2.3 Indgangsværdi ved overskridelse af beløbsgrænsen

Hvis kursværdien af beholdningen af børsnoterede aktier stiger, så værdien ved en af de opgørelser, der foretages umiddelbart før hver afståelse, umiddelbart efter hver aktieerhvervese og ved udgangen af hvert indkomstår, overstiger beløbsgrænsen på 83.300 kr. (reguleret efter PSL § 20), og som for

1999 udgør 113.300,

mens værdien ved den seneste forudgående opgørelse ikke overstiger beløbsgrænsen, vil aktionæren ved fremtidige afståelser af børsnoterede aktier skulle beskattes af gevinster, ligesom tab vil kunne modregnes i andre gevinster. I denne situation skal den skattepligtige anvende aktiernes kursværdi på det tidspunkt, hvor beholdningen opgøres til at udgøre mere end 83.300 kr. (reguleret efter PSL § 20) i stedet for den faktiske anskaffelsessum, jf. § 7, stk. 1. Dette gælder også for aktier, hvis kursværdi er lavere end den faktiske anskaffelsessum på det tidspunkt, hvor beholdningen opgøres til at udgøre mere end 83.300 kr. (reguleret efter PSL § 20).

Bestemmelsen gælder ikke for aktier, der er omfattet af §§ 2 a-3, og bestemmelsen omfatter alene aktier, der på det tidspunkt, beløbsgrænsen overskrides, er ejet i 3 år eller mere.

Det er dog en forudsætning for anvendelsen af § 7, stk. 1, at aktierne ved den seneste opgørelse forud for den opgørelse, hvor kursværdien af den samlede beholdning af børsnoterede aktier opgøres til at overstige 83.300 kr. (reguleret efter PSL § 20), og som for

1999 udgør 113.300,

er børsnoterede, samt at aktier ejet i 3 år eller mere kunne afstås skattefrit som følge af bestemmelsen i § 4, stk. 2, umiddelbart før overskridelsen af grænsen.

Dette sidste medfører, at det er en forudsætning for anvendelse af indgangsværdier efter § 7, at beholdningen af børsnoterede aktier ved alle opgørelser inden for de sidste 3 år har haft en kursværdi på under 83.300 kr. (reguleret efter PSL § 20). Opgørelserne foretages ved hver afståelse og ved hver erhvervelse af børsnoterede aktier samt ved udløbet af hvert indkomstår.

Skal der anvendes indgangsværdier efter § 7, stk. 1, vil den pågældende aktionær, for så vidt angår de aktier, der skal tildeles indgangsværdier, være afskåret fra at anvende den faktiske anskaffelsessum eller andre indgangsværdier, der er tildelt den skattepligtige i medfør af overgangsregler eller på grund af tidligere overskridelse af beløbsgrænsen. En minoritetsaktionær, hvis beholdning af børsnoterede aktier overskrider beløbsgrænsen efter den 19. maj 1993, og som skal anvende indgangsværdier efter § 7, stk. 1, vil således være afskåret fra at anvende værdien den 19. maj 1993, ved afståelse af de aktier, der har fået tildelt indgangsværdier efter § 7, stk. 1. Se S.G.3.3.3.

Omkostningerne i forbindelse med erhvervelsen af aktierne kan ikke tillægges indgangsværdier, som tildeles i medfør af § 7, stk. 1.

S. G.3.2.3 Unoterede aktier

S. G.3.2.3.1 Fortjenester

Fortjenester ved afståelse af unoterede aktier, som er ejet i 3 år eller mere, beskattes, jf. ABL § 4, stk. 1, som aktieindkomst. Der gælder for unoterede aktier ingen undtagelse m.h.t. salg fra mindre beholdninger.

S. G.3.2.3.2 Tab

Tab ved afståelse af unoterede aktier, der er ejet i 3 år eller mere, kan efter ABL § 4, stk. 4, jf. PSL § 8 a, stk. 5, fradrages i aktieindkomsten. Hvis aktieindkomsten herved bliver negativ, beregnes en negativ skat af aktieindkomsten, og denne negative skat modregnes i den skattepligtiges slutskat (skatter, som opkræves efter reglerne i KGSL). Der henvises til S.G.3.2 , hvor de regler, der gælder for aktieindkomsten, er behandlet.

Når der er tale om unoterede aktier, foretages opgørelsen af fortjenesten eller tabet på grundlag af gennemsnitsmetoden uanset ejertidens længde, jf. ABL § 6. Denne metode gennemgås nedenfor i S.G.5.3.

Se TfS 1997, 595 (LSR), hvor en aktionær indskød en aktiepost på 150.000 kr. i et interessentskab med to deltagere. Året efter udtog han aktieposten. Ved opgørelsen af tabet ved et senere salg af aktieposten ansås indskud og udtagelse af aktierne for henholdsvis salg og generhvervelse af 75.000 kr. aktier med deraf følgende virkning for beskatningen efter reglerne i ABL. I TfS 1994, 299 (BF), overdrog en aktionær hele kapitalen i et af sine selskaber A A/S til et andet af sine selskaber B ApS, og hvor aktiekapitalen i A A/S blev udvidet af aktionæren for at kunne nedbringe gælden til B ApS, hvorefter kapitalen i A A/S blev nedskrevet. LR udtalte, at hovedaktionærens aktiesalg var omfattet af ABL § 4, stk. 1 og 4, og PBL § 4 a, stk. 1, nr. 4, og stk. 3.

Udenlandske aktier, som ikke kan anses som børsnoterede, jf. ovenfor S.G.3.2.1 , beskattes ved salg efter 3 års ejertid på samme måde som unoterede aktier.

S. G.3.2.4 Overgang fra børsnoteret til unoteret

Fradragsadgangen efter § 4, stk. 5, indtræder ikke i tilfælde, hvor aktier, der i den skattepligtiges besiddelsestid har været børsnoterede, overgår fra at være børsnoterede til unoterede, fx ved suspendering fra børsnoteringen, og afståelse på tidspunktet for overgang fra børsnoteret til unoteret ikke ville have medført beskatning af fortjeneste eller modregningsadgang for tab efter reglerne i § 4, stk. 1 og 3. Der henvises til S.G. 3.2.2.1 og S.G.3.2.2.2 ovenfor, hvor disse bestemmelser omtales. Aktier anses ved suspension fra noteringen for at være overgået fra at være børsnoterede til at være unoterede, uanset varigheden af suspensionen.

Ved afgørelsen af, om aktierne ved en eventuel afståelse på tidspunktet for overgangen fra børsnoteret til unoteret vil være omfattet af § 4, stk. 1 og 3, skal der tages hensyn til værdien af den samlede beholdning af børsnoterede aktier på overgangstidspunktet, da en eventuel afståelse ville have medført, at der ville foreligge et registreringstidspunkt for værdien af den samlede beholdning. Værdien af den samlede beholdning af børsnoterede aktier på overgangstidspunktet har dog alene betydning i relation til § 4, stk. 5, og denne værdi får dermed ikke betydning fx ved salg af andre børsnoterede aktier, der ikke er overgået til at være unoterede.

Afskæringen af fradragsadgangen i § 4, stk. 5, gælder således, når aktierne ved overgangen fra børsnoteret til unoteret har været ejet i 3 år eller mere, og kursværdien af den samlede beholdning af børsnoterede aktier på dette tidspunkt ikke har oversteget beløbsgrænsen på 83.300 kr. (reguleret efter PSL § 20) efter den 19. maj 1993 og inden for de sidste 3 år. Fradragsafskæringen gælder endvidere, når aktierne på tidspunktet for overgangen fra børsnoteret til unoteret var ejet i mindre end 3 år, men først afstås efter en ejertid på 3 år eller mere.

Overgår en aktie fra at være børsnoteret til at være unoteret, har aktien på tidspunktet for overgangen været ejet i 3 år eller mere, og ville aktien kunne afstås uden, at fortjeneste eller tab skulle medregnes ved indkomstopgørelsen ved et eventuelt salg på tidspunktet for overgangen fra noteret til unoteret, skal den skattepligtige anvende aktiens værdi på tidspunk tet for overgangen fra noteret til unoteret i stedet for anskaffelsessummen ved opgørelsen af fortjenesten, jf. § 7, stk. 2.

Selv om tab ikke i denne situation kan fradrages i aktieindkomsten efter § 4, stk. 5, indeholder § 7, stk. 2, en regel om, at værdien på tidspunktet for overgangen fra noteret til unoteret skal anvendes i stedet for anskaffelsessummen - også ved opgørelsen af tab. Dette skyldes, at værdien anvendes ved opgørelsen af den gennemsnitlige anskaffelsessum, som efter gennem snitsmetoden anvendes ved opgørelsen af fortjenester og tab ved afståelse af aktier omfattet af § 4. Det kan forekomme, at der på en aktie, der er anskaffet efter overgangen fra børsnoteret til unoteret, opgøres et tab, som er fradragsberettiget, da tabet ikke er omfattet af § 4, stk. 5. Indgangsværdien efter § 7, stk. 2, for andre aktier i samme selskab, som den skattepligtige ejede på tidspunktet for overgangen fra noteret til unoteret, medtages i dette tilfælde ved opgørelsen af tabet på den afståede aktie efter gennemsnitsmetoden. Også ved afståelse af aktier, der er overgået fra børsnoteret til unoteret, skal der, selv om afståelsen sker med tab til følge, og tabet ikke er fradragsberettiget, beregnes en gennemsnitlig anskaffelsessum for de aktier, der er i behold efter afståelsen. Ved denne beregning får indgangsværdien ligeledes betydning.

S. G.3.2.5 Overgang fra unoteret til børsnoteret

Hvis en aktie ved børsintroduktion eller ved ophævelse af suspendering fra børsnotering overgår fra at være unoteret til at være børsnoteret, indgår aktien i den skattepligtiges beholdning af børsnoterede aktier på samme måde som andre børsnoterede aktier. Dvs. at der ikke er adgang til at anvende aktiens værdi ved overgangen fra unoteret til noteret i stedet for anskaffelsessummen ved opgørelsen af fortjenester og tab. Aktien indgår ved opgørelsen af værdien af den samlede beholdning på lige fod med de andre børsnoterede aktier, og der er ingen særlige regler om fradrag.

Se TfS 1997, 897 (BF). Den af LR fastsatte handelsværdi pr. 19. maj 1993 for et selskabs aktier kan også, når selskabet efterfølgende skiftet status fra unoteret til børsnoteret, anvendes af minoritetsaktionærerne som indgangsværdi i stedet for den faktiske anskaffelsessum ved salg af aktier ejet i 3 år eller mere. Dette forudsætter dog, at der ikke skal anvendes indgangsværdier efter reglerne i ABL § 7, stk. 1.

S. G.3.3 Overgangsregler mv.

S. G.3.3.1 Nedslag i fortjeneste på hovedaktionæraktier

ABL § 7 a indeholder en overgangsordning for de aktionærer, der i egenskab af at være hovedaktionærer eller ophørende hovedaktionærer den 18. maj 1993 (dagen før fremsættelsen af lov nr. 421 af 25. juni 1993) skulle opgøre fortjenester eller tab ved afståelse af aktier efter gennemsnitsmetoden. Reglen gælder, uanset om aktierne ved afståelsen er ejet, eller den 19. maj 1993 var ejet, i mindre end 3 år, men reglen gælder ikke for aktier omfattet af §§ 2 a eller 2 c og 3. Er aktierne omfattet af § 2 d, vil der være mulighed for nedslag efter § 7 a, såfremt bestemmelsens øvrige betingelser er opfyldt.

Bestemmelsen går ud på, at aktionærer, der er hovedaktionærer i et selskab den 18. maj 1993, får et nedslag i den skattepligtige avance på 1 pct. pr. afsluttet år, hovedaktionæraktierne har været ejet forud for udløbet af indkomståret 1998. Der kan højst gives et nedslag på 25 pct. af avancen - svarende til en ejerperiode på 25 år.

Aktierne kan være erhvervet, før aktionæren blev omfattet af hovedaktionærreglerne. I så fald gives nedslaget i forhold til den fulde ejertid, dvs. også for perioden forud for det tidspunkt, hvor aktionæren blev hovedaktionær.

Hvis aktierne er udlagt eller overdraget med skattemæssig succession efter reglerne i ABL § 11 og DBSL § 29 og § 36, se herom S.G. 15 og S.G 16 , anvendes værdien ved udlægget eller overdragelsen i stedet for afståelsessummen ved beregningen af nedslaget. Dette gælder, selv om værdien ved udlægget er højere end afståelsessummen. Ved opgørelsen af besiddelsestiden medregnes dog såvel overdragerens som erhververens besiddelsestid. Denne særlige opgørelses måde ved succession finder ikke anvendelse, når en efterlevende ægtefælle hensidder i uskiftet bo, eller når efterlevende ægtefælle er eneste legale arving, jf. DBSL § 58. I disse tilfælde opgøres nedslaget på grundlag af afståelsessummen og på grundlag af såvel afdødes som ægtefællens besiddelsestid.

For aktier, der er erhvervet med succession i forbindelse med skattefri ombytning m.v. af aktier efter ABL § 13 eller FUL, medregnes værdistigningen og ejertiden både før og efter ombytningen m.v. ved opgørelsen af nedslaget efter § 7 a. Ombytning er ingen hindring for anvendelse af § 7 a, uanset om ombytningen sker før eller efter den 19. maj 1993. Der gives ikke nedslag for aktier, som er erhvervet den 19. maj 1993 eller senere. Dog gives der nedslag for aktieretter, som tildeles den skattepligtige, og som er knyttet til aktier, den skattepligtige har erhvervet inden den 19. maj 1993, samt for fondsaktier erhvervet ved udnyttelse af sådanne aktieretter. Fondsaktier og aktieretter, der således berettiger til nedslag, anses for erhvervet på samme tidspunkt som moderaktien ved beregningen af ejertiden. Der gives derimod ikke nedslag for tegningsretter, der er tildelt den skattepligtige den 19. maj 1993 eller herefter, og aktier erhvervet ved udnyttelse af sådanne tegningsretter.

Er aktierne ikke erhvervet samtidigt, fordeles den nedslagsberettigede avance forholdsmæssigt efter aktiernes pålydende, idet de først erhvervede aktier anses for først afstået.

Det bemærkes, at ABL § 7 a er ændret ved lov nr. 283 af 12. maj 1999, som følge af overgang til euro i visse lande. Ændringen har virkning fra 1. januar 1999. Se S.G.5.4.3 nedenfor, om ændringens betydning for § 7 a.

S. G.3.3.2 Indgangsværdier for hovedaktionærer

§ 19 , stk. 5-6, i lov nr. 421 af 25. juni 1993 indeholder ligeledes overgangsregler for hovedaktionærer. Ved lov nr. 1117 af 22. dec. 1993 blev § 19, stk. 5, i lov nr. 421 af 25. juni 1993, tydeliggjort. Reglerne viderefører de tidligere gældende overgangsbestemmelser for hovedaktionærbeskatningen.

Den første regel omhandler aktionærer, der inden den 1. juli 1981 havde afstået aktier, og som var hovedaktionærer pr. 1. juli 1981, samt enten ved den første aktieafståelse efter den 1. juli. 1981, men inden den 19. maj 1993 var hovedaktionærer, eller ved en eventuel afståelse den 18. maj 1993 ville have været hovedaktionærer. For disse aktionærer opgøres anskaffelsessummen for beholdningen pr. 1. juli 1981 som den restanskaffelsessum, som ved afståelsen før den 1. juli 1981 blev opgjort for de i behold værende aktier efter de dagældende regler i LOSI. Har aktionæren ikke afstået aktier i det pågældende selskab inden den 1. juli 1981, skal den faktiske anskaffelsessum anvendes.

Den anden regel gælder for aktier, som er erhvervet inden den 1. januar 1962, og som ville blive beskattet som hovedaktionæraktier ved afståelse den 18. maj 1993. For disse aktier træder den formueskattepligtige værdi pr. 1. januar 1962 i stedet for den faktiske anskaffelsessum, medmindre den faktiske anskaffelsessum er højere.

Den tredje regel gælder for aktionærer, som efter den 1. juli 1981 er blevet omfattet af hovedaktionærbeskatningen, men som ikke var omfattet heraf den 1. juli 1981. Disse aktionærer kan vælge ved opgørelsen af den samlede anskaffelsessum at anvende den gennemsnitlige anskaffelsessum for aktier, den pågældende aktionær ejede den 1. juli 1981, i stedet for den faktiske anskaffelsessum.

S. G.3.3.3 Indgangsværdier for minoritetsaktionærer

§ 19 , stk. 3, i lov nr. 421 af 25. juni 1993 indeholder en overgangsregel for minoritetsaktionærer. Disse er i loven defineret som skattepligtige, der ikke den 18. maj 1993 skulle opgøre deres fortjenester og tab efter gennemsnitsmetoden, eller som alene skulle opgøre fortjenesten efter gennemsnitsmetoden i medfør af den dagældende § 6, stk. 6 (skattepligtige, der tidligere havde været omfattet af hovedaktionærdefinitionen, og som derfor, selv om de siden var blevet minoritetsaktionærer, stadig skulle opgøre fortjenester og tab efter gennemsnitsmetoden). Bestemmelsen finder ikke anvendelse på aktier, der ved en eventuel afståelse den 18. maj 1993 ville være omfattet af §§ 2 a-2 c eller 3, eller på konvertible obligationer, der ved en afståelse den 18. maj 1993 skulle beskattes efter KGL.

Reglen går ud på, at minoritetsaktionærer ved en afståelse den 19. maj 1993 eller senere kan anvende aktiernes handelsværdi den 19. maj 1993 i stedet for den faktiske anskaffelsessum ved opgørelsen af fortjenester eller tab. Dette gælder, uanset om aktien den 19. maj 1993 har været ejet under eller over 3 år. Hvis aktien den 19. maj 1993 har været ejet i under 3 år, gælder reglen dog kun, såfremt aktien afstås 3 år eller mere efter erhvervelsen.

Anskaffelsesomkostningerne kan ikke tillægges kursværdien pr. 19. maj 1993.

Om fastsættelse af handelsværdien for unoterede aktiers pr. 19.maj 1993, se S.G.3.4.2. nedenfor.

Indgangsværdierne skal vælges samlet for samtlige aktier i hvert enkelt selskab, den pågælden de aktionær ejer den 18. maj 1993. Valget for aktierne i et selskab er ikke bindende for valget af indgangsværdier i andre selskaber. Til gengæld skal valget for hvert enkelt selskab foretages samlet for alle aktier, herunder fondsaktier, aktieretter og tegningsretter, aktier erhvervet på grundlag af tegningsretter samt for aktier i forskellige aktieklasser.

Uanset om den skattepligtige vælger at anvende den faktiske anskaffelsessum eller værdien den 19. maj 1993 for aktier i det pågældende selskab, kan et fradragsberettiget eller modregnings berettiget tab dog ikke overstige forskellen mellem afståelsessummen og værdien den 19. maj 1993. Derimod kan et fradragsberettiget eller modregningsberettiget tab godt overstige forskellen mellem den faktiske anskaffelsessum og afståelsessummen (hvis handelsværdien den 19. maj 1993 er højere end den faktiske anskaffelsessum). Overgangsreglen gælder også for konvertible obligationer.

Adgangen til at anvende indgangsværdier efter § 19, stk. 3, i lov nr. 421 af 25. juni 1993 overføres til erhververen, hvis der den 19. maj 1993 eller herefter sker overdragelse eller udlæg af aktierne med succession efter reglerne i § 11 og DBSL §§ 29 og 36, og adgangen til at anvende indgangsværdier efter § 19, stk. 3, i lov nr. 421 af 25. juni 1993 bevares, uanset at der den 19. maj 1993 eller herefter sker ombytning m.v. af aktierne med succession efter reglerne i § 13 eller FUL.

Adgangen til at anvende indgangsværdier efter § 19, stk. 3, i lov nr. 421 af 25. juni 1993, for så vidt angår tegningsretter og aktieretter, er afhængig af, om tegningsretterne henholdsvis aktieretterne er i den pågældende skattepligtiges besiddelse den 18. maj 1993. Der er ikke adgang til at anvende handelsværdien pr. 19. maj 1993 for tegningsretter og aktieretter, hvis tildelingen eller erhvervelsen af de pågældende retter sker den 19. maj 1993 eller senere.

Tilsvarende regler gælder for aktier tegnet ved udnyttelse af aktieretter eller tegningsretter. Det er her en betingelse for anvendelse af indgangsværdier, at aktieretterne eller tegningsretterne er udnyttet til erhvervelse af aktier senest den 18. maj 1993. Er tegningsretterne eller aktieretterne imidlertid i den pågældendes besiddelse den 18. maj 1993, og er der efter det foregående adgang til at anvende indgangsværdier for disses vedkommende, kan aktieretternes eller tegningsretternes indgangsværdier anvendes ved opgørelsen af anskaffelsessummen for aktierne. Dette skyldes, at det følger af de almindelige regler for opgørelse af anskaffelsessummer, at aktier erhvervet ved udnyttelse af aktieretter anses for anskaffet for det beløb, der er erlagt ved anskaffelsen af aktieretterne, og at aktier erhvervet ved udnyttelse af tegningsretter anses for anskaffet for det beløb, der er erlagt ved anskaffelsen af tegningsretterne med tillæg af det beløb, der skal indbetales ved tegningen af aktierne. Såfremt de øvrige betingelser herfor er opfyldt, kan værdien pr. 19. maj 1993 træde i stedet for det beløb, der er erlagt ved anskaffelsen af henholdsvis aktieretterne og tegningsretterne ved opgørelsen af aktiernes anskaffelsessum. Dette gælder, uanset at der er tale om tildelte aktieretter eller tildelte tegningsretter, og det beløb, der er erlagt ved erhvervelsen af aktieretterne eller tegningsretterne dermed er 0 kr.

Også ved afståelse af fondsaktier tildelt før den 19. maj 1993 kan den skattepligtige ved avanceopgørelsen vælge værdien pr. 19. maj 1993. Det er en betingelse, at afståelsen finder sted tre år eller mere efter erhvervelsen af moderaktien. Er fondsaktien tildelt den 19. maj 1993 eller senere, kan der ikke anvendes indgangsværdi, jf. TOLD SKAT Nyt 1993.24.1142.

Afståelse af aktier efter mindre end tre år afskærer ikke aktionæren fra at anvende værdien den 19. maj 1993 i stedet for anskaffelsessummen ved senere afståelse af aktier i samme selskab, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt, jf. TOLD SKAT Nyt 1993.24.1142.

S. G.3.4 Handelskurs pr. 19. maj 1993

S. G.3.4.1 Børsnoterede aktier

For børsnoterede aktier er handelskursen pr. 19. maj 1993, den kurs som fremgår af børslisten for den 19. maj 1993. TSS finder, at den børskurs, der skal anvendes som handelskursen for børsnoterede aktier pr. 19. maj 1993, er alle-handler-kursen. Børskursen pr. 19. maj 1993 på danske aktier er gengivet i LV, cirkulære m.v. 1999.

S. G.3.4.2 Unoterede aktier

Ved fastsættelse af unoterede aktiers handelsværdi pr. 19. maj 1993 er der mulighed for at opnå en bindende forhåndsbesked for LR, jf. SSL`s kapitel 2 A.

TSS har offentliggjort flere BF om fastsættelse af handelskursen pr. 19. maj 1993 i unoterede selskaber. Se TfS 1994, 166, 300, 321, 372, 373, 400, 430, 632, 833 og 835 samt 1995,116, 318, 554, 1996,182 og 1997,437.

Det er et gennemgående træk for de pågældende sager, at LR har søgt at tilvejebringe et så sikkert beslutningsgrundlag som muligt.

Ligningsrådet har ved fastsættelsen af handelskursen pr. 19. maj 1993 bl.a. henset til følgende:

Formueskattekursen ifølge kurslisten pr. 1. jan. 1991, 1. jan. 1992 og 1. jan. 1993.

Skattekursen beregnet på basis af sidste regnskab før 19. maj 1993. Sluttes regnskabet mindre end én måned efter den 19. maj 1993, er det dog dette regnskab, der skal anvendes. Det er kapitaliseringsfaktorerne pr. 1. januar 1993, der skal anvendes.

Kursen beregnes på basis af den regnskabsmæssige indre værdi for de seneste 3 regnskabsår før 19. maj 1993. Sluttes næste regnskab mindre end én måned efter den 19. maj 1993, skal den indre-værdi-kurs beregnes på basis af dette regnskab, men således at der i alt oplyses tre kurser (1. januar 1991, 1. januar 1992 og 1. januar 1993).

Det bør overvejes at indregne værdien af goodwill ved fastsættelse af kursen beregnet på basis af den regnskabsmæssige indre værdi. Indregnes goodwill, bør der redegøres for beregningen. Eventuelle andre skjulte reserver kan ligeledes indregnes, ligesom mindreværdi i forhold til den indre værdi må fragå.

Kursen beregnet på basis af den skattemæssige indre værdi for de seneste 3 regnskabsår. Sluttes næste regnskab mindre end én måned efter den 19. maj 1993, skal den skattemæssige indre værdikurs beregnes på basis af dette regnskab, men således at der i alt oplyses tre kurser.

Såfremt selskabets aktier har været handlet i perioden 1. jan. 1990 til 1. jan. 1994, bør det oplyses, hvor stor en post der er blevet overdraget, om handlen er sket mellem interesseforbundne parter, og til hvilken kurs handlen er sket.

Dokumenterede købstilbud.

Selskabet og dets virksomhed.

Bestemmelser i selskabets vedtægter eller aktionæroverenskomst, der fastsætter overdragelseskursen.

Price earning (P/E-metoden). Nøgletallet er et parameter, der kan medgå ved vurderingen af aktiernes kursværdi. Dog med et væsentligt kursnedslag p.g.a. af aktiernes manglende omsættelighed (unoterede aktier). P/E-metoden kan ikke anvendes som et enkeltstående parameter, men skal sammenholdes med andre kursrelaterede prisfastsættelsesmetoder.

Ovenenstående opregning af forhold, som LR har henset til ved fastsættelsen af handelsværdien pr. 19. maj 1993, er ikke udtømmende, idet man i det konkrete tilfælde må påse, om der eventuelt foreligger andre forhold, som påvirker handelsværdien. En faktor der bør indgå i skønnet er udskudt skat. I det omfang værdien af negativ udskudt skat pr. 19. maj 1993 med tilstrækkelig sikkerhed må anses for konstateret, skal der tillige tages hensyn hertil.

TfS 1999, 973 (VLD), spørgsmål om handelsværdien pr. 19. maj 1993. Aktierne var ifølge selskabets vedtægter undergivet omsætningsbegrænsning. VL bemærkede, at der ikke kunne bortses fra de fastsatte omsætningsbegrænsninger, men VL lagde til grund, at et eksternt samlet salg blev anset for den eneste mulige, og at skatteyder den 19. maj 1993 kunne have solgt aktierne til en kurs, der væsentligt oversteg den af LR´s fastsatte kurs.

I TfS 1998, 244 (LSR), skulle handelsværdien for aktier pr. 19. maj 1993, fastsættes i overensstemmelse med afgivet syns- og skønserklæring, uanset at aktierne i begrænset omfang havde været handlet til en lavere kurs nogenlunde svarende til, hvad selskabet opkøbte egne aktier for. En vedtægtsbestemmelse om bestyrelsens godkendelse af aktiesalg kunne ikke antages at påvirke handelsværdien.

TfS 1998, 651 (VLD), spørgsmål om handelsværdien pr. 19. maj 1993 for en post aktier tilhørende skatteyderen i selskabet hvori han var ansat som direktør, og hvis aktier var unoterede og underlagt omsætningsbegrænsninger. Landsretten fandt, at et salg i maj 1993 kunne være sket til en højere kurs end den af skattemyndighederne fastsatte. Sagen blev hjemvist til LR til fornyet skønsmæssig ansættelse af kursværdi. Af landsrettens dom fremgår,

at der er foretaget en nuanceret bevisvurdering af spørgsmålet om den salgspris, som sagsøgeren ville kunne opnå, hvis han havde solgt sine aktier den 19. maj 1993. Det er den pris - og ikke salgsprisen ved samlet salg af hele aktiekapitalen, der er i fokus. Beviset for de øvrige aktionærers "liebhaver-interesse" i netop sagsøgerens aktiepost har været afgørende for sagens udfald. Landsretten har lagt til grund, at de øvrige aktionærers ønske om at erhverve sagsøgerens aktiepost har været så stærk, at de må antages at have været villige til at betale en pris, der langt overstiger den vedtægtsmæssige kurs, den 19. maj 1993. Landsrettens dom er derfor udtryk for, at der i alle sager skal foretages en nuanceret helhedsvurdering af de foreliggende bevismomenter vedrørende spørgsmålet om, hvilken salgspris der ville kunne opnås ved salg af en konkret aktiepost. Klausuler om forkøbsret til en bestemt kurs kan derfor ikke være

eneafgørende i de tilfælde, hvor det er tilstrækkeligt sandsynliggjort, at prisen i den konkrete situation ville være fraveget

.I de sager, hvor LR eller LSR har truffet afgørelse, om fastsættelse af kursen på unoterede aktier pr. 19. maj 1993, vil kursen løbende blive offentliggjort, i LV bilag. LSR afgørelse, er gengivet med stjernemarkering.

Se TfS 1994, 635, hvor TSS ved angivelse af SE-numre blev anmodet om aktindsigt i en række af Ligningsrådets BF om handelskursen på unoterede aktier pr. 19. maj 1993, idet der i øvrigt var henvist til TfS 1994, 371. Anmodningen blev ikke imødekommet. Da selskabernes navne var kendte, var det ikke muligt at anonymisere dokumenterne, ligesom det heller ikke var muligt at give aktindsigt i faktiske omstændigheder uden at afsløre fortrolige forhold vedrørende virksomhederne.

I S.G.2.6.3 fremgår, at hvor der er beregnet gaveafgift, skal den kurs, der af TSR er lagt til grund ved gaveafgiftsberegningen, anses som afståelsessum. Uanset at der kort tid før eller efter den 19. maj 1993 er gaveoverdraget aktier i et unoteret selskab, kan det ikke uden videre forventes, at den af TSR accepterede gaveoverdragelseskurs vil blive lagt til grund som aktiernes handelsværdi pr. 19. maj 1993 ved en senere overdragelse af aktier i det pågældende selskab. Aktiernes handelsværdi pr. 19. maj 1993 vil i sådanne tilfælde blive gjort til genstand for en selvstændig prøvelse.

S. G.4 Selskaber

S. G.4.1 Afståelse efter en ejertid på mindre end 3 år

De juridiske personer, der er omfattet af beskatningen efter ABL, er omfattet af § 2. Fortjenester og tab ved afståelse af aktier inden 3 års ejertid skal derfor medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst hos selskabet m.v.

Ved opgørelsen af fortjeneste og tab anvendes gennemsnitsmetoden for selskaber, der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 a, og 3 a-5 b, samt efter FBL. Selskaber m.v., der ikke er omfattet af disse bestemmelser, skal for børsnoterede aktier ejet mindre end tre år opgøre fortjeneste eller tab efter aktie-for-aktie-metoden og gennemsnitsmetoden for unoterede aktier uanset ejertidens længde. Disse selskaber m.v. er fx foreninger m.v., der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, hvor skattepligten forudsætter, at aktierne har tilknytning til en erhvervsmæssig virksomhed, begrænset skattepligtige selskaber m.v. efter SEL § 2, stk. 1, litra a, hvor skattepligten forudsætter, at aktierne er knyttet til en erhvervsmæssig virksomhed med fast driftssted her i landet, og andelsforeninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3, hvor en særskilt opgørelse af aktieavancer og -tab ikke er aktuel.

Udloddende investeringsforeninger, jf. LL § 16 C, stk. 1, skal efter ABL § 2, stk. 3, ligeledes opgøre fortjeneste og tab efter gennemsnitsmetoden, jf. ABL § 6.

Efter ABL § 13 e sker der ikke beskatning efter § 2 af aktier ejet af selskaber og foreninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 eller 4, når aktierne overdrages til en andelsforening omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3, i forbindelse med en fusion mellem den pågældende andelsforening og det pågældende selskab mv. Det er dog en forudsætning herfor, at andelsforeningen ejer samtlige aktier mv. i det indskydende selskab mv.

Andelsforeningens fortjeneste ved salg af aktier, som er modtaget, uden at der er sket beskatning hos det indskydende selskab efter ABL § 13 e, er skattepligtig for andelsforeningen, hvis aktierne afstås på et tidspunkt, der ligger mindre end 3 år efter det indskydende selskabs erhvervelse af aktierne. Tab kan under samme omstændigheder fradrages i samme eller efterfølgende indkomstårs fortjenester på andre aktier, som er modtaget, uden at der er sket beskatning hos det indskydende selskab efter § 13 e. Tab herudover kan ikke fradrages, jf.§ 13 e, stk. 2.

Ved opgørelsen af fortjeneste og tab på aktier, som omfattes af § 13 e, anvendes aktiernes værdi på fusionstidspunktet i stedet for afståelsessummen, og de opgjorte fortjenester og tab ganges med 2,3. Fortjenester og tab skal dog alene ganges med 2,3, hvis andelsforeningen på afståelsestidspunktet beskattes i henhold til SEL § 1, stk. 1, nr. 3.

S. G.4.2 Afståelse efter en ejertid på mindst 3 år

Ved afståelse efter en ejertid på 3 år eller mere er fortjenester skattefrie for selskaber mv., der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 a og 3 a-5 b, samt efter FBL. Tab er til gengæld ikke fradragsberettiget. Dette følger af ABL § 4, stk. 6.

Ved lov nr. 1117 af 22. dec. 1993 blev blev der indsat et nyt 2. pkt. i ABL § 4, stk. 6, hvor det fremgår, at 1. pkt. ikke gælder gevinst eller tab ved afståelse af aktier, som den 18. nov. 1993 eller senere er modtaget som udlæg fra et dødsbo, der ikke beskattes af udlægget, fordi udlægsmodtageren indtrådte i dødsboets skattemæssige stilling. I 1. pkt. er fastsat, at selskaber og fonde ikke er skattepligtige af gevinst og tab på aktier, der afstås efter en ejertid på 3 år eller mere. ABL § 4, stk. 6, 2. pkt. har virkning for udlodning med succession, der er modtaget fra og med den 18. nov. 1993 til og med som udlodning efter en person, der er afgået ved døden senest den 1. jan. 1997. Skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 c, eller 3 a-5 b, eller FBL, skal opgøre gevinst eller tab efter reglerne i ABL § 4, dog således, at aktier fra mindre beholdninger af børsnoterede aktier ikke er fritaget for beskatning.

Ved lov nr. 1223 af 27. dec. 1996 om ændringer som følge af dødsboskifteloven og DBSL, blev ABL § 4, stk. 6, 2. pkt. ophævet. Indholdet af ABL § 4, stk. 6, 2. pkt. blev samtidig ved lov nr. 1221 af 27. dec. 1996 overført til DBSLs § 36, stk. 3. I § 36, stk. 3 er anført, at skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 c, eller 3 a-5 b, eller FBL, ved afståelse af aktier, der er erhvervet ved udlodning med sucession, skal opgøre gevinst eller tab efter reglerne i ABL § 4, stk. 1, 3 og 4, uanset reglen i ABL § 4, stk. 6, 1. pkt. Aktier fra mindre beholdninger af børsnoterede aktier, er ikke fritaget for beskatning, jf. lovens § 29, stk. 2. DBSL § 36, stk. 3 har virkning for udlodning med sucession, der er modtaget som udlodning efter en person, der er afgået ved døden i perioden fra og med 2. jan. 1997 og til og med 31. dec. 1998.

Ved lov nr. 431 af 26. juni 1998 om ændring af DBSL og ABL er der indført begrænsninger i mulighederne for at udlodde aktiver med succession fra dødsboer. Begrænsningerne er sket ved ændringer i DBSL § 29 og § 36 samt ved en konsekvensændring i ABL § 4. Med virkning for dødsboer, hvor dødsfaldet er indtruffet eller skiftet påbegyndt den 1. jan. 1999 eller senere er successionsreglerne ændret, således at juridiske personer ikke længere kan succedere i fortjenesten ved udlodning fra dødsboer. Se endvidere TfS 1999, 626, TSS-meddelelse nr. 626 af 28. juli 1999 om udlodning med succession fra et dødsbo.

Er arveudlægget sket inden den 18. nov. 1993, beskattes aktierne alene ved afståelse inden for de første 5 år efter udlægget, og kun i det omfang den afdøde ville blive beskattet ved afståelse på tidspunktet for afståelsen, jf. de tidligere regler i § 10.

Ved afståelse inden da gælder der regler svarende til de regler, der gælder, hvis der sker afståelse af aktier den 18. nov. eller senere af aktier, der er udlagt inden den 18. nov. 1993 (se ovenfor).

For juridiske personer, der er skattepligtige af aktieavancer, efter de tidlige regler og som ikke er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 a og 3 a-5 b, eller FBL, gælder samme regler, som gælder for personer, se S.G.15. Dog er disse juridiske personer ikke omfattet af reglen om, at børsnoterede aktier, der sælges fra mindre beholdninger, kan sælges skattefrit efter en ejertid på 3 år eller mere.

Fortjeneste og tab ved afståelse efter en ejertid på 3 år eller mere opgøres efter gennemsnitsmetoden.. Uanset at fortjenesten eller tabet ved salg af aktier med en ejertid på mindre end 3 år for juridiske personer, der ikke er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 a og 3 a-5 b eller FBL, skal opgøres efter aktie-for-aktie-metoden, indgår aktier, der er ejet i mindre end 3 år ved opgørelsen af fortjenester eller tab for aktier, der er ejet i 3 år eller mere.

S. G.4.3 Nærmere om opgørelsen af fortjeneste eller tab

Ved opgørelsen af den gennemsnitlige anskaffelsessum for aktier ejet af selskaber mv., der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 a og 3 a-5 b, samt FBL, ses der som hovedregel bort fra aktier, som er anskaffet den 18. nov. 1990 eller tidligere. Adgang til at se bort fra disse aktier bortfalder dog, hvis selskabet den 18. nov. 1993 eller senere tegner nye aktier til overkurs i forhold til aktiernes handelsværdi. Har selskabet tegnet nye aktier til overkurs, kan aktier erhvervet den 18. nov. 1993 eller tidligere ved opgørelsen af den gennemsnitlige anskaffelses sum dog medregnes med handelsværdien den 18. nov. 1993 eller den 19. maj 1993 i stedet for anskaffelsessummen. Endvidere gælder adgangen til at se bort fra anskaffelsessummen for aktier, der er erhvervet den 18. nov. 1990 eller tidligere, ikke, hvis der er tale om aktier, som efter den dagældende § 4, stk. 6, 2. pkt., ikke kan afstås skattefrit efter 3 års ejertid, idet de er modtaget som udlæg fra et dødsbo, og selskabet er succederet i den afdødes skattemæssige stilling (jf. ovenfor). Det bemærkes, at disse aktier på grund af successionen i boets anskaffelsestidspunkter kan anses for anskaffet den 18. nov. 1990 eller tidligere på trods af, at reglen i den dagældende § 4, stk. 6, 2. pkt., alene gælder for aktier, der er udlagt den 18. nov. 1993 eller senere.

Når fortjeneste eller tab skal opgøres efter gennemsnitsmetoden, kan et selskabs tab ved afståelse af almindelige aktier og næringsaktier kun fradrages i det omfang, tabet overstiger udbytter af de pågældende aktier, som selskabet har været fritaget for at medregne ved indkomstopgørelsen efter SEL § 13, stk. 1, nr. 2, nr. 3, og § 13, stk. 3 samt FBL § 10. De pågældende regler i SEL og i FBL omhandler skattefrihed for visse udbytter. SEL § 13, stk. 1, nr. 2, samt FBL § 10 vedrører udbytter fra danske og udenlandske datterselskaber, og SEL § 13, stk. 1, nr. 3, vedrører udbytter, som modtages af investeringsaktieselskaber. Endvidere kan tab på almindelige aktier kun fradrages i det omfang, tabet overstiger den del af udbytterne, der ikke har været medregnet ved indkomstopgørelsen efter SEL § 13, stk. 3, eller FBL § 10. Efter SEL § 13, stk. 3, og FBL § 10, medregnes alene 66 pct. af visse skattepligtige udbyttebeløb ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Bestemmelserne i SEL § 13, stk. 3, og FBL § 10, giver ikke adgang til reduktion af udbyttebeløbene, når der er tale om udbytte af næringsaktier. Disse regler følger af § 6, stk.6 Fradragsbegrænsningsreglerne i § 6, stk. 6, gælder for alle selskaber mv. omfattet af SEL og FBL

Med virkning fra og med den 18. nov. 1993 er fradragsbegrænsningsreglen overflyttet fra § 5, stk. 5, til § 6, stk. 7 (nu stk. 6). Ved et salg inden dette tidspunkt finder fradragsbegrænsningsreglerne også anvendelse, når tabet opgøres efter aktie-for-aktie-metoden.

For så vidt angår selskabers afståelse af aktier til opfyldelse af køberetter omfattet af LL § 28, fremgår det af LL § 28, stk. 4, at selskaberne i visse tilfælde skal opgøre fortjeneste og tab efter en særlig opgørelsesmetode, se A.B.1.12.

S. G.5.1 Hvilken aktie anses for afstået? (First in - first out)

Ved afgørelsen af, hvilken aktie der anses for afstået, gælder en regel om, at den først erhvervede aktie er den først afståede (first in - first out), således at det er den ældste akties anskaffelsestidspunkt, der lægges til grund ved fastlæggelsen af ejertidens længde. Selv om en aktie er båndlagt, således at den fysisk ikke kan afstås, er det alligevel, hvis denne aktie er den ældste, anskaffelsestidspunktet for denne aktie der lægges til grund. First in - first out-reglen fremgår af § 5, stk. 2, og § 6, stk. 4.

Hvis den ældste aktie har større pålydende end den faktisk afståede aktie, opgøres anskaffelses summen som en forholdsmæssig del af den samlede anskaffelsessum for den ældste aktie.

First in - first out-reglen gælder kun for aktier i samme selskab. Endvidere gælder den kun for aktier med samme rettigheder. Aktier med fx forskellig stemmeret eller forskellig udbytteret holdes således adskilt ved anvendelsen af reglen. Får de senere samme rettigheder, indgår de i samme gruppe i rækkefølge efter anskaffelsestidspunkterne.

Se endvidere TfS 1999, 118 (LSR) appelleret hvor FIFO-princippet skulle anvendes.

S. G.5.2 Aktie for aktie metode

Personer og selskaber mv., der ikke er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 a, og 3 a-5 b, samt FBL, skal ved afståelse af børsnoterede aktier inden tre års ejertid opgøre fortjeneste eller tab som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen, inkl. købsomkostninger for den enkelte aktie (aktie-for-aktie-metoden).

Aktie-for-aktie-metoden medfører, at det er den faktiske anskaffelsessum, og det faktiske anskaffelsestidspunkt for den enkelte aktie, som lægges til grund.

S. G.5.3 Gennemsnitsmetoden

ABL § 6 og § 7a (hovedaktionærregel) er justeret ved lov nr. 283 af 12. maj 1999, således, at reglen nu tager højde for no par value-aktier. Loven har virkning fra 1. jan. 1999.

Ved overgang til euro vil de lande, der den 1. jan. 1999 er overgået til euroen, skulle foretage en euro-redenominering af deres værdipapirer denomineret i national valuta. En af metoderne er at tillade anvendelsen af no par value-aktier. Disse er karakteriseret ved, at en aktie svarer til en andel af den samlede aktiekapital i stedet for at have en pålydende værdi. I stedet for eksempelvis en 100-kr.s.-aktie har man herefter blot "en aktie". Denne metode bliver i hvert fald tilladt i Frankrig, Spanien og Tyskland. Eksempel på anvendelsen af opgørelsesmetoden for en beholdning af no par value-aktier, se S.G.5.4.3 nedenfor.

I det omfang, aktierne har en pålydende værdi, anvendes denne fortsat ved fordelingen af anskaffelsessummen, hhv. fortjenesten. Hvis der er tale om en beholdning af no par value-aktier, fordeles anskaffelsessummen ikke efter pålydende, men med et ens beløb på hver eneste aktie.

Juridiske personer omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 a og 3 a-5 b, samt FBL, skal ved beregningen af den skattepligtig fortjeneste eller fradragsberettiget tab ved afståelse af børsnoterede og unoterede aktier uanset ejertidens længde, og ved afståelse af aktier omfattet af §§ 2 a, 2 c , 2 d foretage en opgørelse efter den såkaldte gennemsnitsmetode, jf. § 6. Metoden anvendes tilsvarende ved opgørelse af udenlandske aktier.

Personer skal ved beregningen af skattepligtig fortjeneste eller fradragsberettiget tab ved afståelse af unoterede aktier uanset ejertidens længde, ved afståelse af børsnoterede aktier efter 3 års ejertid eller mere og ved afståelse af aktier omfattet af §§ 2 a, 2 c, 2 d og 2 e ligeledes foretages en opgørelse efter gennemsnitsmetoden, jf. § 6, hvilket tilsvarende gælder udenlandske aktier.

Om eksempler på opgørelse efter gennemsnitsmetoden, se S.G.5.4.1 nedenfor.

For personer, der afstår børsnoterede aktier, som er omfattet af ABL § 4 (børsnoterede aktier, som ikke er omfattet af §§ 2-3), skal der ved anvendelsen af gennemsnitsmetoden ikke tages hensyn til børsnoterede aktier, som er erhvervet mindre end 3 år forud for afståelsen, og som ved en afståelse ikke omfattes af §§ 2 a-3.

Anvendelsen af gennemsnitsmetoden får betydning, hvor den skattepligtige afstår en del af aktierne i selskabet og beholder en anden del. Gennemsnitsmetoden får endvidere betydning i visse tilfælde, uanset at den skattepligtige afstår hele sin beholdning af aktier i det pågældende selskab.

Dette er for det første tilfældet, når der er tale om afståelse af unoterede aktier, hvor den afståede beholdning består dels af aktier omfattet af ABL § 2 (aktier ejet i mindre end 3 år) og dels af aktier omfattet af § 4 (aktier ejet i 3 år eller mere). Gennemsnitsmetoden har i disse tilfælde betydning ved fordelingen af den samlede fortjeneste eller det samlede tab, idet en del af fortjeneste eller tab skal behandles efter reglerne i § 2, hvor fortjenesten eller tabet får betydning for opgørelsen af kapitalindkomsten, og en anden del af fortjenesten eller tabet behandles efter reglerne i § 4, hvor fortjenesten eller tabet medregnes ved opgørelsen af aktieindkomsten.

Gennemsnitsmetoden får for det andet betydning ved afståelse af alle den skattepligtiges aktier i et selskab, når aktierne er omfattet af § 2 a, og de er erhvervet med forskellige anskaffelsessummer og på forskellige tidspunkter, idet den skattepligtige fortjeneste ved afståelse af aktier forhøjes med 1 pct. for hvert års besiddelsestid, dog mindst med 10 ct., jf. S.G.9.4 . nedenfor.

Gennemsnitsmetoden har for det tredje betydning ved afståelse af alle aktier i et selskab, hvis der skal beregnes nedslag i fortjenesten efter § 7 a (hovedaktionærregel) og aktierne er erhvervet på forskellige tidspunkter, eller en del af aktierne er omfattet af § 7 a, mens andre aktier ikke er omfattet af denne bestemmelse.

Ved en aktionærs afståelse af en del af aktieposten i selskabet opgøres fortjeneste eller tab på grundlag af en anskaffelsessum, der beregnes som en forholdsmæssig andel af den samlede anskaffelsessum for aktionærens hele aktiebeholdning i selskabet lige før afståelsen, idet den samlede anskaffelsessum fordeles på de afståede aktier og de aktier, som aktionæren beholder. Den del af den samlede anskaffelsessum, der ved denne fordeling henføres til de afståede aktier, lægges til grund ved opgørelsen af fortjeneste eller tab ved afståelsen. Resten af den samlede anskaffelsessum betragtes som anskaffelsessum for de i behold værende aktier og skal ved senere afståelser fordeles efter foranstående regler.

Tilsvarende foretages en fordeling af den samlede anskaffelsessum på aktier i samme selskab ejet i mindre end 3 år henholdsvis 3 år eller mere, idet afståelsen behandles efter forskellige skattemæssige regler afhængigt af ejertiden. Tilsvarende skal der foretages en fordeling af den samlede anskaffelsessum i andre tilfælde, hvor forskellige dele af afståelsen behandles efter forskellige skattemæssige regler.

Fordelingen af den samlede anskaffelsessum mellem afståede aktier og beholdne aktier sker på grundlag af aktiernes pålydende.

Hvis der er tale om en beholdning af no par value-aktier, fordeles anskaffelsessummen ikke efter pålydende, men med et ens beløb på hver eneste aktie.

I de tilfælde, hvor aktierne er forbundet med forskellige rettigheder, tages der altså ikke hensyn til aktiernes forskellige kursværdi ved fordelingen. Aktier med forskellige rettigheder holdes dermed ikke adskilt ved opgørelsen af den samlede anskaffelsessum og ved fordelingen af denne.

Omkostninger ved erhvervelsen medregnes ved opgørelsen af den samlede anskaffelsessum.

Ved opgørelsen af den samlede anskaffelsessum for aktionærens aktiebeholdning medregnes tildelte fondsaktier med 0 kr., mens anskaffelsessummen for aktier, der tegnes i henhold til en tildelt tegningsret, er det beløb, som indbetales til selskabet ved tegningen.

Tegningsretter betragtes som aktier, der er erhvervet med forpligtelse til at indbetale det beløb, der skal erlægges i forbindelse med aktietegningen. Dvs. at anskaffelsessummen for tegningsretten udgøres af et eventuelt vederlag, som er betalt for tegningsretten (er der tale om en tildelt tegningsret, udgør dette vederlag 0 kr.), tillagt det beløb, som skal erlægges ved aktietegningen, og at der ved opgørelsen af afståelsessummen ved afståelse af tegningsretten

medregnes såvel det beløb, tegningsretten afstås for, som det beløb, som skal indbetales i forbindelse med tegningen. Det samlede beløb, som udgør anskaffelsessummen for tegningsretterne, indgår ved beregningen af den gennemsnitlige anskaffelsessum.

Fortjeneste ved afståelse af aktier omfattet af ABL § 2, medregnes i kapitalindkomsten, mens tab kan fratrækkes i fortjeneste på såvel børsnoterede som unoterede aktier, der er omfattet af § 2, jf. S.G.3.1 ovenfor.

Fortjeneste ved afståelse af aktier efter en ejertid på 3 år eller derover indgår i aktieindkomsten, og tab ved afståelse af unoterede aktier fradrages i aktieindkomsten, mens tab ved afståelse af børsnoterede aktier kun kan fradrages i gevinster på børsnoterede aktier. Det er således alene ved afståelse af unoterede aktier med tab til følge, at aktieindkomsten kan blive negativ. Der henvises i øvrigt til S.G.3.2 ovenfor vedrørende beskatningen af aktieindkomsten.

S. G.5.4 Eksempler

S. G.5.4.1 Gennemsnits- og aktie for aktie metode

I det følgende anføres en række eksempler på opgørelsen af aktieindkomsten henholdsvis kapitalindkomsten efter §§ 2, 4, 5 og 6. Eksemplerne illustrerer aktie-for-aktie-metoden og gennemsnitsmetoden. Om beregning på no par value-aktier, se S.G.5.4.3 nedenfor.

Eksempel 1

En aktionær erhverver i 1995 en aktiebeholdning på nom. 200.000 kr. i et børsnoteret selskab til kurs 200.

I 1997 suppleres beholdningen med aktier, hvis nom. værdi udgør 100.000 kr. til kurs 300. Den samlede beholdning udgøres dermed af aktier med en nom. værdi på 300.000 kr. I 1999 sælges aktier for nom. 250.000 kr. til kurs 400.

Grundet first in - first out-reglen, anses de afståede aktier for at udgøre alle aktierne erhvervet i 1995, samt aktier for nom. 50.000 kr. af aktierne erhvervet i 1997.

Aktierne erhvervet i 1995 har på salgstidspunktet været ejet i mere end 3 år, og kursværdien af den samlede beholdning har ligget over 83.300 kr. (reguleret efter personskattelovens § 20) inden for de sidste 3 år før afståelsen. (Der ses her bort fra reguleringen af beløbsgrænsen). Der er dermed tale om en skattepligtig afståelse. Fortjenesten opgøres efter § 6, men ved anvendelsen af gennemsnitsmetoden ses der bort fra aktier, som på afståelsestidspunktet ikke har været ejet i 3 år. Anskaffelsessummen kan derfor opgøres til anskaffelsessummen for aktierne erhvervet i 1995.

Fortjenesten kan dermed opgøres således:

Nom. 200.000 kr. aktier solgt i 1999 til kurs 400	800.000 kr.
Nom. 200.000 kr. aktier erhvervet i 1995 til kurs 200	400.000 kr.
Beskattes som aktieindkomst, PSL § 4a, stk.1, nr. 4	400.000 kr.

Aktierne erhvervet i 1997 beskattes efter § 2, da de ikke har været ejet i 3 år på afståelsestidspunktet. Fortjenesten beregnes som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen for de pågældende aktier (dvs. efter aktie-for-aktie-metoden):

Nom. 50.000 kr. aktier solgt i 1999 til kurs 400	200.000 kr.
Nom. 50.000 kr. aktier anskaffet i 1997 til kurs 300	150.000 kr.
Beskattes som kapitalindkomst, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 5	50.000 kr.

2

er afstået før og efter 3 års ejertid, anvendes gennemsnitsmetoden, og denne metode anvendes tillige ved opgørelsen af anskaffelsessummen for de beholdne aktier. Efter gennemsnitsmetoden fordeles den samlede anskaffelsessum efter forholdet mellem den nom. værdi af den enkelte afståelse og den nom. værdi af den samlede beholdning af aktier.

Den nom. værdi af den samlede beholdning udgør 300.000 kr. (200.000 kr. + 100.000 kr.), og den samlede anskaffelsessum udgør 700.000 kr. (400.000 kr. for aktierne erhvervet i 1995 og 300.000 kr. for aktierne erhvervet i 1997).

Anskaffelsessummen for aktierne anskaffet i 1995 kan således opgøres til:

700.000 kr. x 200.000 kr. / 300.000 kr. = 466.667 kr.

Anskaffelsessummen såvel for den del af aktierne, der er anskaffet i 1997, og som afstås, og for de beholdne aktier kan opgøres således:

700.000 x 50.000 kr. / 300.000 = 116.667 kr.

(Opgørelserne for de afståede henholdsvis de beholdne aktier er ens, idet de nom. beløb for de afståede aktier og de beholdne aktier er lige store).

Fortjenesten på aktierne erhvervet i 1995 kan opgøres som følger:

Nom. 200.000 kr. aktier solgt i 1999 til kurs 400	800.000 kr.
Nom. 200.000 kr. aktier anskaffet i 1995 for	466.667 kr.
Beskattes som aktieindkomst, jf. PSL § 4a, stk. 1, nr. 4	333.333 kr.

Og fortjenesten på aktierne erhvervet i 1997:

Nom. 50.000 kr. aktier solgt i 1999 til kurs 400	200.000 kr.
Nom. 50.000 kr. aktier anskaffet i 1997 for	116.667 kr.
Beskattes som kapitalindkomst, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 5	83.333 kr.

Eksempel 3

Eksemplet svarer til eksempel 2. Blot er der i 1998 tildelt aktionæren tegningsretter til tegning af nom. 100.000 kr. aktier til kurs 105. Disse tegningsretter udnytter aktionæren ikke, men de afstås for 200.000 kr. samtidig med salget af aktierne på nom. 250.000 kr.

Tegningsretterne anses for anskaffet på samme tidspunkt som moderaktierne, jf. § 6, stk. 4. Da 2/3 af moderaktierne er erhvervet i 1995 og 1/3 i 1997, anses 2/3 af tegningsretterne dermed for erhvervet i 1995 og 1/3 i 1997.

Uanset om tegningsretterne anses for anskaffet i 1995 eller i 1997, anses tegningsretterne for anskaffet for det beløb, der skal erlægges ved tegningen af aktier, og dette beløb tillægges ligeledes afståelsessummen. Ved opgørelsen af den samlede anskaffelsessum, indgår tegningsetterne derfor med et beløb på 105.000 kr., og afståelsessummen for tegningsretterne kan opgøres til 305.000 kr. Den samlede anskaffelsessum udgør således 805.000 kr. (Aktierne er

som i eksempel 2 anskaffet for 700.000 kr., og hertil lægges de 105.000 kr., som udgør tegningsretternes anskaffelsessum).

Den nom. værdi af tegningsretterne opgøres til den nom. værdi af den kapital, retterne giver adgang til tegning af. Da tegningsretterne giver ret til tegning af nom. 100.000 kr. aktier, udgør den nom. værdi af de tegningsretter, der anses for anskaffet i 1995 2/3 af 100.000 kr. = 66.667 kr., og den nom. værdi af de tegningsretter, der anses for anskaffet i 1997, udgør 1/3 af 100.000 kr. = 33.333 kr. Den nom. værdi af den samlede beholdning udgør 400.000 kr. (Aktierne er som i eksempel 2 anskaffet for 300.000 kr., og hertil lægges den nom. værdi af tegningsretterne).

Afståelsessummerne fordeles ikke mellem aktierne og tegningsretterne, men der sker fordeling af afståelsessummen på de tegningsretter, der anses for anskaffet henholdsvis i 1995 og i 1997.

De tegningsretter, der anses for anskaffet i 1995, anses for anskaffet for:

805.000 x 66.667 kr. / 400.000 = 134.167 kr.

(Der foretages herved en fordeling af den samlede anskaffelsessum for såvel aktierne som tegningsretterne efter forholdet mellem den nom. værdi af de tegningsretter, der anses for anskaffet i 1995, og den samlede nom. værdi af aktierne og tegningsretterne).

Tegningsretterne anskaffet i 1995 anses for afstået til 2/3 af 305.000 kr. eller 203.333 kr.

De tegningsretter, der anses for anskaffet i 1997, anses for anskaffet for:

805.000 x 33.333 kr. / 400.000 = 67.083 kr.

(Denne beregning svarer metodisk til den beregning, der er foretaget ovenfor for de tegningsretter, der anses for anskaffet i 1995).

Tegningsretterne anskaffet i 1997 anses for afstået til 1/3 af 305.000 kr. eller 101.667 kr.

Ved opgørelsen af anskaffelsessummerne for aktierne anvendes samme metode, som er anvendt ovenfor ved beregningen af anskaffelsessummerne for tegningsretterne.

Anskaffelsessummen for de aktier, der er erhvervet i 1995, kan dermed opgøres således:

805.000 x 200.000 kr. / 400.000 = 402.500 kr.

Anskaffelsessummen såvel for de af de afståede aktier, der anses for anskaffet i 1997, som for de beholdne aktier kan opgøres således:

805.000 x 50.000 kr. / 400.000 = 100.625 kr.

Afståelsessummerne for aktierne svarer til afståelsessummerne i eksempel 2.

Fortjenesten på tegningsretterne, som anses for erhvervet i 1995, opgøres således:

Afståelsessum	203.333 kr.
Anskaffelsessum	134.167 kr.
Beskattes som aktieindkomst, jf. PSL § 4a, stk. 1, nr. 4	69.166 kr.

Fortjenesten på aktierne erhvervet i 1995 opgøres således:

Nom. 200.000 kr. aktier solgt i 1999 til kurs 400	800.000 kr.
Nom. 200.000 kr. aktier anskaffet i 1995 for	402.500 kr.
Beskattes som aktieindkomst	397.500 kr.

Fortjenesten på tegningsretterne, som anses for erhvervet i 1997, opgøres således:

Afståelsessum	101.667 kr.
Anskaffelsessum	67.083 kr.
Bestkattes som kapitalindkomst, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 5	34.584 kr.

Fortjenesten på aktierne erhvervet i 1997 opgøres således:

Nom. 50.000 kr. aktier solgt i 1999 til kurs 400	200.000 kr.
Nom. 50.000 kr. aktier anskaffet i 1997 for	100.625 kr.
Beskattes som kapitalindkomst	99.375 kr.

Anskaffelsessummen for de beholdne aktier udgør 100.625 kr., da beregningen er den samme som ved anskaffelsessummen for de af de afståede aktier, der var anskaffet i 1997.

Eksempel 4

Eksemplet svarer til eksempel 1 (børsnoterede aktier). Blot er der (i lighed med eksempel 3) i 1998 tildelt aktionæren tegningsretter til tegning af nom. 100.000 kr. aktier til kurs 105. Disse tegningsretter udnytter aktionæren ikke, men de afstås for 200.000 kr. samtidig med salget i 1999 af aktierne på nom. 250.000 kr.

Tegningsretterne anses for anskaffet på samme tidspunkt som moderaktierne. Da 2/3 af moderaktierne er erhvervet i 1995 og 1/3 i 1997, anses 2/3 af tegningsretterne dermed for erhvervet i 1995 og 1/3 i 1997.

Som i eksempel 3 udgør den nom. værdi af de tegningsretter, der anses for anskaffet i 1995, 66.667 kr., og den nom. værdi af de tegningsretter, der anses for anskaffet i 1997, udgør den nom. værdi 33.333 kr.

Fortjenesten ved afståelse af de tegningsretter, der anses for anskaffet i 1995, skal opgøres efter gennemsnitsmetoden. Disse tegningsretter anses derfor for anskaffet for det beløb, der skal erlægges ved tegningen af aktierne, og dette beløb tillægges ligeledes afståelsessummen.

Ved opgørelsen af den samlede anskaffelsessum for aktier og tegningsretter, der anses for at have været ejet i 3 år eller mere, indgår tegningsretterne, der anses for erhvervet i 1995, derfor med et beløb,

Afståelsessummen for de tegningsretter, der anses for anskaffet i 1995, udgøres af disse tegningsretters andel af det beløb, der modtages ved salget af samtlige tegningsretter tillagt det beløb, som skal erlægges ved tegning på grundlag af retterne (og som ovenfor er opgjort til 70.000 kr.). Den andel af det samlede vederlag for tegningsretterne, der udgøres af vederlaget for de tegningsretter, der anses for anskaffet i 1995, opgøres ved at foretage en forholdsmæssig fordeling af det samlede vederlag efter forholdet mellem den nom. værdi af de tegningsretter, der anses for anskaffet i 1995, og den nom. værdi af samtlige de afståede tegningsretter.

Andelen af det samlede vederlag, der udgøres af vederlag for tegningsretter anskaffet i 1995, udgør således:

200.000 x 66.667 kr. / 100.000 = 133.334 kr.

Afståelsessummen for tegningsretter anskaffet i 1995, udgør således 133.334 kr. + 70.000 kr. = 203.334 kr.

Fortjenesten på de tegningsretter, der anses for erhvervet i 1997, opgøres efter aktie-for-aktie-metoden. Disse tegningsretter anses dermed for erhvervet for 0 kr. Afståelses summen udgøres af den del af det samlede vederlag for tegningsretterne, der forholdsmæssigt kan henføres til de tegningsretter, der anses for anskaffet i 1997. Opgørelsen heraf foretages efter samme metode som ovenfor ved beregningen af den del af vederlaget, der kan henføres til de tegningsretter, der anses for erhvervet i 1995.

Afståelsessummen er således: 200.000 x 33.333 kr. / 100.000 = 66.666 kr.

Den samlede gevinst på de aktier og tegningsretter, der anses for anskaffet i 1995, kan opgøres på følgende måde, idet der er tale om en afståelse af samtlige aktier mv. i det pågældende selskab, som er ejet i 3 år eller mere:

Nom. 200.000 kr. aktier solgt i 1999 til kurs 400	800.000 kr.
Tegningsretternes afståelsessum	203.334 kr.
Samlet afståelsessum	1.003.334 kr.

Nom. 200.000 kr. aktier erhvervet i 1995 til kurs 200	400.000 kr.
Tegningsretternes anskaffelsessum	70.000 kr.
Samlet anskaffelsessum 4	470.000 kr.

Samlet fortjeneste beskattes som aktieindkomst	533.334 kr.

Fortjenesten på aktierne, der er anskaffet i 1995, beregnes som i eksempel 1. Fortjenesten, som beskattes som kapitalindkomst, udgør herefter 50.000 kr.

Fortjenesten på de tegningsretter, som anses for anskaffet i 1997, opgøres således:

Afståelsessum	66.666 kr.
Anskaffelsessum	0 kr.
Beskattes som kapitalindkomst	66.666 kr.

Samlet fortjeneste, der skal beskattes som kapitalindkomst, er dermed 116.666 kr. (50.000 kr.+ 66.666 kr.).

S. G.5.4.2 Aktieretter, tegningsretter mv. (Favørkurs)

En aktionær har i 1994 en beholdning af aktier i et selskab. Aktierne repræsenterer en nom. værdi på 200.000 kr. Af disse er nom. 100.000 kr. aktier anskaffet i 1990 og nom. 100.000 kr. aktier anskaffet i 1992. I 1994 tildeles aktionæren aktieretter, som giver ret til udlevering af fondsaktier med en nom. værdi på 50.000 kr.

Da aktieretterne knytter sig til flere moderaktier med forskellige anskaffelsestidspunkter, fordeles de forholdsmæssigt på de forskellige moderaktiers anskaffelsestidspunkter. Den ene halvdel af aktieretterne anses dermed for anskaffet samtidig med de moderaktier, der er anskaffet i 1990, og den anden halvdel anses for anskaffet samtidig med de moderaktier, der er anskaffet i 1992, da den ene halvdel af moderaktierne er anskaffet i 1990 og den anden halvdel i 1992.

Aktionæren afstår samtlige de tildelte aktieretter, og da beholdningen af aktieretter holdes adskilt fra beholdningen af moderaktier, anses halvdelen af de afståede aktieretter for anskaffet i 1990 og den anden halvdel for anskaffet i 1992.

Ved et delsalg fra en beholdning bestående af både moderaktier og fondsaktier eller aktier erhvervet på baggrund af tildelte tegningsretter, hvor aktierne på baggrund af det ovenfor anførte har samme anskaffelsestidspunkt, foretages der en forholdsmæssig fordeling ud fra den nom. værdi af de afståede aktier, således at en forholdsmæssig del af de afståede aktier anses for at hidrøre fra beholdningen af moderaktier, mens den resterende del af de afståede aktier anses for at hidrøre fra beholdningen af fondsaktier eller aktier erhvervet ved udnyttelse af tegningsretter.

Den del af de afståede aktier, der anses for hidrørende fra beholdningen af moderaktier, opgøres ved at gange den samlede nom. værdi af de afståede aktier med den nom. værdi inden delafståelsen af den samlede beholdning af moderaktier, der anses for erhvervet på det pågældende tidspunkt, divideret med den nom. værdi af den samlede beholdning inden delafståelsen af aktier, der anses for erhvervet på det pågældende tidspunkt.

På tilsvarende måde udfindes den del af de afståede aktier, der hidrører fra beholdningen af fondsaktier eller aktier erhvervet på grundlag af tildelte tegningsretter, idet den nom. værdi af moderaktierne i beregningen erstattes med den nom. værdi af fondsaktierne henholdsvis aktierne erhvervet ved udnyttelse af tildelte tegningsretter.

Denne metode får alene betydning, når der er tale om børsnoterede aktier, der afstås efter en ejertid på mindre end 3 år, da moderaktierne og fondsaktierne eller aktierne erhvervet på grundlag af tildelte tegningsretter i dette tilfælde kan have forskellige anskaffelsessummer grundet anvendelsen af aktie-for-aktie-metoden, jf. § 5. Metoden anvendes dog ikke, hvis fx moderaktie og fondsaktie ikke har samme rettigheder, og det udtrykkeligt er aftalt, hvilke aktier der er overdraget. I så fald må det afgøres ud fra overdragelsesaftalen, hvilke aktier der må anses for afståede.

Eksempel

En aktionær køber i 1993 en post aktier i et selskab. Den nom. værdi udgør 100.000 kr. I 1994 udvides aktiekapitalen i selskabet ved en fondsaktieemission. Aktionæren tildeles i denne forbindelse fondsaktier med en nom. værdi på 50.000 kr. Aktionærens samlede beholdning af aktier i selskabet repræsenterer herefter en nom. værdi på 150.000 kr. Såvel moderaktierne som fondsaktierne anses i skattemæssig henseende for anskaffet i 1993. I 1995 afstår aktionæren en portion aktier med en nom. værdi på 75.000 kr.

Den nom. værdi af de af de afståede aktier, der anses for at hidrøre fra beholdningen af moderaktier, opgøres således:

75.000 kr. x 100.000 kr. / 150.000 kr. = 50.000 kr.

Den nom. værdi af de af de afståede aktier, der anses for at hidrøre fra beholdningen af fondsaktier, opgøres efter samme metode: 75.000 kr. x 50.000 kr. / 150.000 kr.= 25.000 kr.

Erhverves aktier ved udnyttelse af aktieretter eller tegningsretter, som er knyttet til aktier, der er anskaffet af en skattepligtig efter det tidspunkt, hvor der er truffet beslutning om udvidelse af aktiekapitalen, anses aktierne for erhvervet samtidig med de aktier, hvortil aktieretterne eller tegningsretterne er knyttet. Hvis man udnytter sådanne retter sammen med retter, man har fået tildelt som aktionær, anses en forholdsmæssig del af den nye aktie for anskaffet ved købet af de nyanskaffede moderaktier. Tilsvarende fordeling må foretages, hvis man i forbindelse med en udvidelse af aktiekapitalen køber retter til supplering af tildelte retter.

Købte aktie- eller tegningsretter, samt aktier, der er erhvervet ved udnyttelse af disse retter, anses for anskaffet ved købet af aktie- eller tegningsretterne. Hvis aktie- eller tegningsretter anskaffes til supplering af tildelte retter, anses en forholdsmæssig del af de ny aktier for erhvervet ved anskaffelsen af tegningsretterne.

Tegningsretter til konvertible obligationer behandles skattemæssigt som tegningsretter til aktier. Om tegningsretter se S.G.2.7 For så vidt angår konvertible obligationer, se S.G.13 nedenfor.

S. G.5.4.3 No part value-aktier

Følgende eksempel kan illustrere anvendelsen af opgørelsesmetoden for en beholdning af no par value-aktier.

Eksempel

En aktionær erhverver den 1. aug. 1995 nom. 100.000 D-mark aktier i et tysk, børsnoteret selskab til kurs 100 (altså for 100.000 D-mark).

Den 1. okt. 1995 erhverver aktionæren yderligere nom. 50.000 D-mark aktier i selskabet til kurs 120 (for 60.000 D-mark). Det tyske selskab konverterer den 1. jan. 1999 sine aktier til no par value-aktier. Aktionæren modtager ved denne konvertering 1.500 aktier. Den 1. maj 1999 sælger aktionæren 450 aktier for 90.000 D-mark, altså for 200 D-mark stykket. Aktierne har på dette tidspunkt været ejet i mere end 3 år, og kursværdien af den samlede beholdning har ligget over 83.300 kr. (reguleret efter PSL § 20, 1999-niveau: 113.300 kr.) inden for de sidste 3 år før afståelsen. Der er derfor tale om en skattepligtig afståelse. Fortjenesten opgøres efter gennemsnitsmetoden i § 6.

Idet der ses bort fra, at fortjenesten egentlig skal opgøres i danske kroner, kan den opgøres således:

450 aktier solgt i 1999 for 200 D-mark stykket:	90.000 D-mark
Anskaffelsessummen for aktierne kan opgøres til 160.000 D-mark * 450/1500:	48.000 D-mark
Skattepligtig gevinst	42.000 D-mark

Den resterende beholdning på 1.050 aktier anses herefter for anskaffet for 160.000 - 48.000 D-mark = 102.000 D-mark

S. G.6 Gældskonvertering ved kapitaludvidelse

I tilfælde, hvor aktier anskaffes i forbindelse med en kapitaludvidelse i selskabet, knyttes spørgsmålet om anskaffelsessummen for aktier i danske selskaber sammen med registreringen i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, således at en registreret kapitalforhøjelse indebærer, at kapitalindskuddet anerkendes som det beløb, hvortil aktien er erhvervet.

S. G.6.1 Nedsættelse af anskaffelsessummen for visse aktier

fremførsel at underskud. Se herom S.C.1.2.2.7.

Undtagelsen finder direkte anvendelse, når fortjeneste eller tab ved afståelse af aktierne opgøres efter gennemsnitsmetoden, jf. ABL § 6. Om denne metode se S.G.5.3.

Undtagelsen gælder også ved anvendelse af aktie for aktie-metoden, jf. ABL § 5, på andelsbeviser omfattet af ABL § 2 b og på næringsaktier omfattet af ABL § 3. Dette følger af henvisningerne til ABL § 6, stk. 7 og 8, i ABL § 2 b, stk. 3, § 3, stk. 3, og § 5, stk. 5. Således gælder reglen ved opgørelse af fortjenester og tab på alle aktieafståelser omfattet af ABL.

Efter ABL § 6, stk. 7, reduceres anskaffelsessummen for aktier m.v., når aktierne m.v. er erhvervet i forbindelse med et kapitalindskud foretaget i tilknytning til indfrielse af en fordring.

Det er en forudsætning for anvendelse af reglen, at indskuddet skal være foretaget i det selskab, der er debitor for den indfriede fordring, eller i et selskab, hvori debitor ejer mere end 25 pct. af selskabskapitalen.

Reglen er endvidere afgrænset med hensyn til, hvem der har foretaget indskuddet. Denne afgrænsning svarer til den tilsvarende afgrænsning i LL § 15, stk. 4, se herom S.C.1.2.2.9.

Det er endelig en forudsætning, at indskuddet anvendes til at betale gælden til indskyderen m.fl. Der er dog ingen faste grænser for den tidsmæssige sammenhæng mellem indskuddet og gældsindfrielsen eller gældsnedbringelsen. Se nærmere S.C.1.2.2.9, om den tilsvarende afgrænsning i LL § 15, stk. 4.

Til forskel fra reglerne i LL § 15, stk. 4 og 5, er det ikke nogen forudsætning for anvendelsen af reglen i ABL § 6, stk. 7 og 8, at nedbringelsen eller indfrielsen svarer til en samlet ordning mellem en skyldner og dennes kreditorer.

Reduktionen af anskaffelsessummen opgøres som det beløb, hvormed den indfriede fordrings pålydende overstiger fordringens kursværdi på indfrielsestidspunktet. Er der tale om en nedbringelse af en fordring, opgøres reduktionen som det beløb, den nominelle værdi af den nedbragte del af fordringen overstiger kursværdien på indfrielsestidspunktet af denne del af fordringen. Ved opgørelsen af fordringens eller delfordringens kursværdi ses bort fra det foretagne indskud. Der ses således bort fra den forøgelse af debitorselskabets indre værdi, som forårsages af indskuddet.

Eksempel

Et anpartsselskab har aktiver for 500.000 kr. og en gæld til eneanpartshaveren på 1.500.000 kr. Gælden til eneanpartshaveren er spredt ud på to forskellige gældsposter, en på 1.000.000 kr. og en på 500.000 kr. Begge fordringer er simple fordringer. Eneanpartshaveren foretager et indskud på 1.300.000 kr. i forbindelse med tegning af aktier til overkurs. Umiddelbart herefter indfrier selskabet gældsposten på 500.000 kr. fuldt ud, og gældsposten på 1.000.000 kr. nedbringes til 400.000 kr. Indfrielsen og nedbringelsen sker under anvendelse af de indskudte midler.

Fordringernes kurs opgøres på indfrielsestidspunktet, idet der dog ses bort fra den forøgelse af selskabets indre værdi, der er forårsaget af det foretagne indskud. Kursen opgøres således:

Aktiver	500.000 kr.
Gældspost 1	1.000.000 kr.
Gældspost 2	500.000 kr
Samlet gæld	1.500.000 kr

Kursen beregnes som (post 1 : post 4) x 100 = (500.000 kr. : 1.500.000 kr.) x 100 = 33 1/3.

Reduktionen af anskaffelsessummen på grundlag af indfrielsen af en del af fordring 1 opgøres således:

Den nominelle værdi af den indfriede delfordring:	600.000 kr.
Kursværdien af delfordringen (600.000 kr. x 33 1/3) : 100 =	200.000 kr.
Reduktion	400.000 kr.

Reduktionen af anskaffelsessummen på grundlag af indfrielsen af fordring 2 opgøres således:

Den nominelle værdi af fordringen:	500.000 kr.
Kursværdien af fordringen (500.000 kr. x 33 1/3) : 100 =	166.667 kr.
Reduktion	333.333 kr.

Den samlede reduktion af anskaffelsessummen for aktierne erhvervet ved indskuddet udgøres af de to reduktioner lagt sammen. Den samlede reduktion udgør således

400.000 kr. + 333.333 kr. =	733.333 kr.

Når en erhverver af en aktie succederer i overdragerens anskaffelsessum, og når der i forbindelse med en aktieombytning (fx i forbindelse med en fusion) skal anvendes samme anskaffelsessum for de modtagne aktier, som der skulle anvendes for de ombyttede aktier, er det anskaffelsessummen eventuelt reduceret efter reglerne i ABL § 6, stk. 7 og 8, der overføres til erhververen, henholdsvis de modtagne aktier.

Anvendelsesområdet for ABL § 6, stk. 7, er indskrænket gennem reglen i ABL § 6, stk. 8.

Efter reglen i § 6, stk. 8, sker der kun reduktion af anskaffelsessummen efter § 6, stk. 7, når kreditoren eller kautionisten ikke ville kunne opnå fradragsret for et eventuelt tab på den indfriede eller nedbragte fordring, henholdsvis for et eventuelt kautionstab vedrørende den 500.000 kr. indfriede eller nedbragte fordring.

Tilsvarende kan der ske reduktion af anskaffelsessummen efter § 6, stk. 7, når en tidligere kreditor eller en tidligere kautionist ikke ville have kunnet opnå fradragsret for et eventuelt tab på den indfriede eller nedbragte fordring henholdsvis for et eventuelt kautionstab vedrørende den indfriede eller nedbragte fordring, jf. § 6, stk. 8, 2. pkt. Der kan dog alene ske reduktion af anskaffelsessummen på grundlag af manglende fradragsret for et eventuelt tab på den indfriede eller nedbragte fordring hos en tidligere kreditor eller en tidligere kautionist, når fordringen eller kautionsforpligtelsen må anses for overdraget i forbindelse med kapitalindskuddet.

S. G.7 Medarbejderaktier

Om de særlige regler om medarbejderaktier i LL § 7 A henvises til A.B.1.10 - 1.12 .

Der gælder ikke særlige regler ved afståelse af medarbejderaktier. Dog er der i lov nr. 421 af 25. juni 1993 fastsat særlige overgangsregler for medarbejderaktier. Ved lov nr. 1117 af 22. december 1993 er overgangsreglen blevet justeret.

Efter overgangsreglen i § 19, stk. 4, i lov nr. 421 af 25. juni 1993 kan man for medarbejderaktier, som er erhvervet som led i en ordning, godkendt i henhold til LL § 7 A, og som er båndlagt den 19. maj 1993, vælge at anvende aktiernes handelsværdi ved båndlæggelsens ophør i stedet for anskaffelsessummen, hvis den ansatte var minoritetsaktionær den 18. maj 1993. Reglen gælder både for aktier, der er godkendt i henhold til LL § 7 A, stk. 1 og stk. 2, jf. stk. 5. Et fradragsberettiget eller modregningsberettiget tab kan dog ikke overstige forskellen mellem afståelsessummen og aktiernes handelsværdi ved båndlæggelsens ophør, men tabet kan derimod godt overstige forskellen mellem afståelsessummen og den faktiske anskaffelsessum.

Overgangsreglen for medarbejderaktier finder anvendelse på alle aktier, der den 19. maj 1993 var båndlagt i medfør af den pågældende ordning. Dvs. reglen omfatter såvel de oprindeligt tildelte eller udloddede aktier som fondsaktier, der er tildelt på grundlag af de oprindelige aktier, og aktier erhvervet ved udnyttelse af tildelte tegningsretter, som er knyttet til de oprindelige aktier. Det er en forudsætning for anvendelse af aktiernes kursværdi på tidspunktet for ophævelsen af båndlæggelsen, at aktierne ejes af den pågældende aktionær den 19. maj 1993.

LR fandt i en BF, at en medarbejderaktieordning, som var godkendt inden den 19. maj 1993, men hvor den egentlige båndlæggelse først fandt sted efter denne dato, var omfattet af overgangsreglen i § 19, stk. 4, 1. pkt., i lov nr. 421 af 25. juni 1994. Det var dog en betingelse, at den skattepligtige ikke i båndlæggelsesperioden tegner nye aktier til overkurs i forhold til aktiernes handelsværdi. Se TfS 1994, 448.

I relation til overgangsreglen for medarbejderaktier anses fondsaktier og aktier erhvervet på grundlag af tildelte tegningsretter for anskaffet ved erhvervelsen af de pågældende fondsaktier henholdsvis aktier erhvervet ved udnyttelse af tildelte tegningsretter.

Skatteministeriet, departementet har på baggrund af to henvendelser truffet følgende afgørelse vedrørende fortolkningen af reglerne for anvendelse af indgangsværdier i § 19, stk. 3 og 4 i lov nr. 421 af 25. jun. 1993 i relation til darbejderaktier:

I tilfælde, hvor der efter den 19. maj 1993, men inden båndlæggelsens ophør, udstedes fondsaktier i tilknytning til medarbejderaktier, der var båndlagt den 19. maj 1993, kan værdien ved båndlæggelsens ophør efter § 19, stk. 4, i lov nr. 421 af 25. jun. 1993 ikke anvendes i stedet for anskaffelsessummen for de pågældende fondsaktier, men derimod alene for moderaktierne.

I tilfælde hvor betingelserne for anvendelse af såvel værdien den 19. maj 1993 efter § 19, stk. 3 i lov nr. 421 af 25. jun. 1993 som værdien ved båndlæggelsens ophør efter § 19, stk. 4, i samme lov er opfyldt, kan aktionæren vælge mellem de to værdier. Den faktiske anskaffelsessum kan ligeledes vælges.

Efter § 19, stk. 3 og 4, i lov nr. 421 af 25. jun. 1993 gælder følgende: Valget mellem værdien den 19. maj 1993 og den faktiske anskaffelsessum træffes samlet for alle de aktier i det pågældende selskab, den pågældende aktionær ejede den 18. maj 1993. Dette betyder, at man ved at vælge værdien den 19. maj 1993 for en post aktier er afskåret fra at anvende den faktiske anskaffelsessum for andre aktier i samme selskab, og at man ved at vælge den faktiske anskaffelsessum for en post aktier er afskåret fra at anvende værdien den 19. maj 1993 for andre aktier i samme selskab.

Har aktionæren valgt at anvende værdien den 19. maj 1993 eller den faktiske anskaffelsessum for en post aktier, vil vedkommende imidlertid ikke være afskåret fra at vælge at anvende værdien ved båndlæggelsens ophør for en anden post aktier i samme selskab. Ligeledes vil aktionæren, selv om vedkommende har valgt at anvende værdien ved båndlæggelsens ophør for en post aktier, ikke være afskåret fra at anvende værdien den 19. maj 1993 eller den faktiske anskaffelsessum for en anden post aktier i samme selskab jf. TfS 1996, 188 (DEP).

Vælger aktionæren at anvende aktiernes handelsværdi ved båndlæggelsens ophør som anskaffelsessum, skal de båndlagte aktier indtil båndlæggelsens ophør holdes adskilt fra eventuelle frie aktier ved anvendelsen af gennemsnitsmetoden og først ind - først ud reglen i § 6. Dette betyder, at fortjenesten eller tabet ved salg af de frie aktier kan opgøres uden hensyntagen til de båndlagte aktier. Aktionæren kan dog vælge at medregne anskaffelsessummen for de båndlagte aktier ved opgørelsen af fortjeneste eller tab på de frie aktier. Vedkommende vil derved have afskåret sig fra senere at anvende værdien ved båndlæggelsens ophør som indgangsværdi for de båndlagte aktier. Vælger aktionæren derimod at undlade at medregne de båndlagte aktier ved opgørelsen af fortjeneste eller tab ved salg af frie aktier, vilvedkommende ikke herved have afskåret sig fra at anvende den faktiske anskaffelsessum for de båndlagte aktier efter båndlæggelsens ophør.

Reglen om anvendelse af værdien ved båndlæggelsens ophør som indgangsværdi gælder både ved ophævelse af båndlæggelsen som følge af, at den periode, aktierne skal båndlægges, udløber, og ved ophævelse af båndlæggelse før tiden (f.eks. ved dødsfald). Såfremt båndlæggelsen ophører, inden aktierne har været ejet i 3 år, kan aktiernes værdi ved båndlæggelsens ophør kun anvendes som indgangsværdi, såfremt aktierne afstås efter en ejertid på 3 år eller mere.

Hvis aktierne afstås under båndlæggelsen, men 3 år eller mere efter erhvervelsen, er en fortjeneste ikke skattepligtig og et tab ikke fradrags- eller modregningsberettiget. Sker afståelsen inden 3 års ejertid, behandles gevinster og tab skattemæssigt efter de normale regler i ABL, dvs. § 2. Dette følger af § 19, stk. 4, i lov nr. 421 af 25. juni 1993.

Såfremt den skattepligtige i båndlæggelsesperioden tegner nye aktier til overkurs i forhold til aktiernes handelsværdi, bortfalder retten til at anvende handelsværdien ved båndlæggelsens ophør som indgangsværdi.

S. G.8 Næringsaktier

Reglerne om beskatning af næringsaktier findes i § 3. Denne bestemmelse går forud for bestemmelserne i §§ 2, 2 a ,2 c, 2 d, 2 e og 4. Er der tale om næringsaktier, finder disse bestemmelser derfor ikke anvendelse. Derimod kan § 3 ikke finde anvendelse på aktier, som er omfattet af § 2 b.

S. G.8.1 Næringsbegrebet

Næringsaktier er defineret som aktier erhvervet som led i den skattepligtiges næringsvej (§ 3). Bestemmelsen må fortolkes i overensstemmelse med det almindelige skatteretlige næringsbegreb. Der kan således være tale om næringsaktier, både når der er tale om aktier erhvervet som led i handelsnæring, og når der er tale om aktier erhvervet som vederlagsnæring.

S. G.8.1.1 Handelsnæring

Handelsnæring foreligger, når den pågældende skattepligtige har som erhverv at drive handel med aktier og lignende værdipapirer og de afståede aktier tillige er erhvervet med videresalg for øje. Dette gælder, både når der er tale om et hovederhverv, og når der er tale om bierhverv. Det er en betingelse for at anse aktier for aktier erhvervet i handelsnæring, at aktierne er erhvervet med videresalg for øje og med henblik på at opnå fortjeneste ved et sådant videresalg.

Bank- eller vekselerer

Handelsnæringsbegrebet omfatter i første række personer eller selskaber, der driver bank- eller vekselerervirksomhed.

For bankers beholdning af aktier er der således en formodning for, at der er tale om næringsaktier. Se TOLD SKAT Nyt 1993.9.401 (LSR) (TfS 1993, 110), hvor en sparekasses aktiepost i en bank blev anset for anlægsaktier. Dommen er kommenteret i TOLD SKAT Nyt 1993.21.107 (TfS 1995, 48).

Om et specielt tilfælde, hvor en banks aktietab ikke var omfattet af ABL's § 3, se ToldSkat Nyt 1991.20.1149 (LSR) (TfS 1991,450).

I LSR 1985.150 fandt retten, at der var tilstrækkeligt grundlag for at anse en vekselerers beholdning af obligationer og aktier for hele tiden at være holdt uden for hans forretningssfære, samt at han havde haft tilstrækkelige indtægter og midler uden for vekselererfirmaet til at dække deres anskaffelse. Retten kunne derfor tiltræde, at kursavancen ved obligationernes indfrielse og nettotabene ved aktiernes salg blev holdt uden for hans almindelige indkomst.

Ikke erklæret næringsvej

Der kan imidlertid også foreligge handelsnæring, uagtet at den pågældende skattepligtige ikke har som sin erklærede næringsvej at handle med aktier m.v. Det er selve aktiviteten, der er afgørende. Der lægges i denne forbindelse vægt på omfanget af aktiviteten med handel med aktier m.v. og på, om aktiviteten har systematisk karakter. Blandt de momenter, der får betydning, kan nævnes størrelsen af beholdningen af værdipapirer, herunder om den skattepligtige har økonomiske muligheder for at beholde aktierne som anlægsaktiver, den hastighed, hvormed papirerne omsættes, omsætningens størrelse, herunder salgsavancernes eller dispositionernes vægt i den skattepligtiges økonomi, samt den regelmæssighed, købene og salgene har.

Skatteyders øvrige aktiviteter

Ved afgørelsen af, om en person eller et selskab kan siges at drive næring med handel med aktier m.v., kan der lægges vægt på sammenhængen mellem denne handel og personens eller selskabets øvrige aktiviteter. F.eks. vil en person, der som led i et ansættelsesforhold driver handel med aktier m.v. for arbejdsgiverens regning og risiko, lettere kunne anses for at være næringsdrivende ved salg af egne aktier end en person med anden beskæftigelse.

TfS 1998, 276 (ØLD) appelleret. Spørgsmål om det sagsøgende ApS måtte anses som næringsdrivende med handel med aktier. Selskabet blev stiftet i 1990 med en kapital på 80.000 kr. og med det formål ifølge selskabets vedtægter at drive handels- og investeringsvirksomhed. I selskabets første regnskabsperiode foretog selskabet 3 aktiekøb og 1 aktiesalg. I selskabets 2. og 3. regnskabsperiode blev der ikke foretaget handler med aktier, mens selskabet i de to efterfølgende regnskabsår foretog nogle køb og salg. ØL lagde til grund, at selskabets vedtægtsbestemte formål bl.a. var at drive investeringsvirksomhed i form af handel med værdipapirer m.m., og at de aktiekøb, som medførte det omfattende tab, blev foretaget med henblik på at opnå fortjeneste ved salg inden for kortere tid. ØL fandt det overvejende betænkeligt at tilsidesætte selskabets påstand om, at det omhandlede tab hidrørte fra aktiehandler foretaget som led i næringsvirksomhed, og ØL tog herefter selskabets påstand til følge.

Se endvidere

TfS 1999, 210 (HRD)

hvor et selskabs direktør havde betydelig indsigt i det finansielle marked, uden dog at have professionel tilknytning hertil. Henset hertil samt til det forholdsvis beskedne antal handler fandt

HR

, at selskabets virksomhed med handel med aktier og optioner ikke kunne betegnes som næringsvirksomhed.

En prokurist, der var ansat i et vekselererfirma, blev anset for næringsdrivende med værdipapirer, jf. SL § 4 og ABL § 3. Prokuristen havde gennem en længere årrække, i hvilken han stedse havde været ansat i vekselererfirmaer, handlet med værdipapirer. Handlerne, som delvis blev finansieret gennem en løbende kredit hos arbejdsgiveren, vedrørte betydelige poster. Aktierne blev typisk handlet hurtigt efter udløbet af 3 års-fristen i ABL for at opnå fortjeneste ved salg. Obligationerne blev typisk købt kort tid før deres udløb. Handlerne skete med henblik på, at der derefter skulle ske genplacering med det formål at opnå tilsvarende avancer. Prokuristens fortjeneste ved disse salg og ved indfrielse oversteg væsentligt rente- og udbytte afkastet af beholdningen og havde givet betydelige indkomster såvel absolut som i forhold til hans lønindtægter. Under disse omstændigheder fandt Højesteret det utvivlsomt, at de opnåede fortjenester skulle beskattes som næringsindkomst. Se TOLD SKAT Nyt 1993.24.1126 (HRD) (TfS 1993, 531).

TfS 1997, 472 (HD) En prokurist og vekselerer, som var ansat i et vekselererfirma og tidligere havde været ansat i en bank, solgte i 1988 aktier samt konvertible obligationer med et tab, som han opgjorde til 447.108 kr. HR fandt, modsat landsretten, at skatteyderen måtte anses som næringsdrivende med handel med aktier m.v. Højesteret bemærkede, at skatteyderen, som ansat i en bank eller et vekselererfirma, havde haft handel med aktier og obligationer som sit arbejdsområde, siden 1982 på lederniveau. Han havde delvist for lånte penge købt betydelige aktieposter med henblik på at opnå fortjeneste ved salg inden for en kortere periode. I hvert fald under disse omstændigheder fandt HR, at aktierne - uanset det begrænsede antal handler - måtte anses som erhvervet som led i skatteyderens næringsvej, således at tab var fradragsberettiget.

TfS 1996, 64. (HRD) Et selskab, der drev speditions- og transportvirksomhed, havde siden 1985 tillige drevet virksomhed med handel med valuta og obligationer samt med aktier. I 1986 blev selskabets vedtægter ændret, således at de også omfattede denne finansielle virksomhed. Endvidere blev hovedaktionærens søn, der var professionel vekselerer, tilknyttet selskabet. Ved indkomstansættelsen for skatteåret 1988/89 blev der ikke indrømmet fradrag for tab på handel med aktier. Højesteret fandt, at virksomheden indenfor den finansielle sektor havde haft en så professionel, regelmæssig og systematisk erhvervsmæssig karakter, at selskabet måtte anses som næringsdrivende med handel med værdipapirer, herunder aktier. Selskabet fik derfor fradrag for tabet på handel med aktier.

TfS 1993, 305 (VLD). En bankassistent med daglig beskæftigelse i bankens aktieafdeling blev anset for at drive binæring med aktiehandel. Han gennemførte et betydeligt antal aktiehandler med hurtige salg efter erhvervelsen, hvorved den opnåede fortjeneste oversteg lønindkomsten som bankassistent. Endvidere var han engageret i to selskaber, der havde værdipapirhandel som formål. Se TOLD SKAT Nyt 1993.5.179.

TfS 1993, 287 (LSR). En edb-konsulent deltog i et interessentskab, der havde til formål at drive handel med aktier mv. samt rådgivning om investering. Der var foretaget ca. 100 handler i perioden 1986-1989 gennem pengeinstitutter o.l. Under hensyn til omfanget og karakteren af handlerne fandt LSR ikke, at der forelå næring efter reglerne i ABL § 3, og tab kunne derfor ikke fradrages. TOLD SKAT Nyt 1993.12.587.

TfS 1995, 523 (VLD). En skatteyder drev selvstændig virksomhed dels i personligt regi, dels i selskabsform, med ledelses- og porteføljeplejevejledning, herunder rådgivning om køb og salg af aktier. Han var personligt ejer af en aktiebeholdning, som han havde opbygget gradvist indtil 1985. Han led i 1987 og 1988 et nettotab på aktiesalg på hhv. 46.547 kr. og 332.043 kr. Han havde ikke købt og solgt aktier i 1984 og 1985, mens han i 1986 både havde købt og solgt aktier. I 1987 og 1988 solgte han aktier, men købte ikke aktier. Han havde ved udgangen af 1988 kun en meget lille aktiebeholdning tilbage. Landsretten fandt efter en samlet vurdering af aktiehandelens omfang, både i relation til antal og tidsmæssig udstrækning, at handelen ikke havde haft en sådan regelmæssig, systematisk og vedvarende karakter, at der var grundlag for at anse skatteyderen som næringsdrivende i relation hertil. Hans tab på aktiesalgene var derfor ikke fradragsberettigede.

TfS 1996, 887 (HD). En advokat foretog for 1986 og 1987 fradrag for valutakurstab på udlandslån, renter af udlandslån og fradrag for tab på handel med aktier, idet han henviste til, at han i løbet af 3 år sammen med en kompagnon havde foretaget ca. 90 aktiesalg. Han havde endvidere sammen med en kompagnon rådgivet klienter om køb og salg af værdipapirer. Landsretten bemærkede, at skatteyderens hovederhverv som advokat ikke kunne antages at omfatte næringsvirksomhed med køb og salg af aktier, og aktiehandlerne havde ikke haft et sådant omfang og en sådan systematisk karakter, at de kunne anses som led i binæringsvirksomhed. Tabet på handlerne kunne derfor ikke fradrages. Det var uden betydning for bedømmelsen, at advokaten havde rådgivet klienter om handel med værdipapirer. De udlandslån, som advokaten havde optaget, var overvejende anvendt til finansiering af aktiehandlerne, og kurstabet var ikke fradragsberettiget. Renter af udlandslån vedrørte advokatens kapitalindkomst og ikke advokatinteressentskabets regnskaber.

TfS 1996, 175 (VLD). En civilingeniør, der ikke havde lønindkomst i de omhandlede indkomstår, havde i 1986 og 1987 foretaget 34 handler med aktier og 6 handler med obligationer, samt valutaterminsforretninger. Han foretog fradrag for tab med handlerne med aktier og obligationer og terminsforretninger samt omkostninger med henholdsvis 105.154 kr. i 1986 og 92.930 kr. i 1987. Landsretten fandt, ligesom tidligere i LSR, at skatteyderen, uanset at han i de 2 år ikke havde anden form for erhvervsarbejde, ikke havde godtgjort, at handlerne havde fundet sted som led i hans næringsvirksomhed. Der var derfor ikke fradrag for tab efter SLs §§ 4 - 6, og ikke fradrag for tab på aktiehandler ud over, hvad der fulgte af ABL § 2, stk. 2.

Se endvidere TfS 1992, 560 (LSR) og TfS 1994, 628 (ØLD).

Placering af likvide midler

Hvis en skattepligtig driver anden virksomhed end handel med aktier m.v. og blot udnytter likvide midler til at handle med aktier m.v., vil vedkommende ikke være at anse for næringsdrivende med handel med aktier m.v. Ved afgrænsningen af disse tilfælde over for tilfælde, hvor der er tale om handelsnæring, må der lægges vægt på de før omtalte momenter samt på forholdet mellem omfanget af virksomheden med handel med aktier m.v. og den øvrige virksomhed, idet et kun kortvarigt, stort likviditetsoverskud, der anvendes til handel med aktier m.v., ikke vil medføre, at der kan statueres handelsnæring.

Et selskab, der drev produktionsvirksomhed, anvendte likvide midler til køb af værdipapirer. Selskabet var ikke omfattet af ABL § 3, TOLD SKAT Nyt 1992.4.117 (TfS 1992, 123).

Udenfor handelsnæringsbegrebet

Er der tale om en person eller et selskab, som efter det foregående driver næring med handel med aktier m.v., er der en formodning for, at aktierne er næringsaktier. Også aktier, der er erhvervet, inden den skattepligtige kunne siges at have opnået status som næringsdrivende med handel med aktier m.v., vil være omfattet af næringsformuen, når den skattepligtige bliver næringsdrivende med sådan handel.

Se dog TfS 1987, 210 (LSR). Et selskab A, som indtil 1970 havde drevet handelsvirksomhed, men som i 1970 havde ændret vedtægterne således, at hovedformålet var investerings- og finansieringsvirksomhed, fandtes ikke at være skattepligtig efter reglerne om næringsaktier vedrørende en aktiepost i selskab B, som var anskaffet i anlægsøjemed før 1970, samt hertil knyttede fondsaktier, som var tildelt efter 1970, Skat 1987.4.276.

I visse tilfælde kan aktier dog falde uden for denne næringsvirksomhed. Muligheden for at afkræfte næringsformodningen hænger sammen med, at det ud over, at det er en betingelse for, at en aktie kan betragtes som en næringsaktie, at den skattepligtige kan siges at drive næring med handel med aktier m.v., er en betingelse, at de pågældende aktier skal indgå i denne næringsvirksomhed. Det er som nævnt en betingelse for at anse aktier for næringsaktier, at aktierne skal være erhvervet med videresalg for øje og med henblik på at opnå fortjeneste ved et sådant videresalg.

For det første falder aktier, som må betragtes som anlægsaktiver for den pågældende skattepligtige, uden for næringsbeholdningen. F.eks. vil en banks aktier i et datterselskab, som er erhvervet med henblik på permanent drift af en virksomhed, der er supplement til den almindelige bankvirksomhed, falde uden for bankens beholdning af næringsaktier. Der henvises i denne forbindelse til Vestre Landsrets dom refereret i TfS 1993, 110. Ved afgørelsen af, om et aktiv må anses for erhvervet med et anlægsformål, lægges der vægt på objektive momenter, som kan underbygge, at aktierne er erhvervet med et særskilt erhvervsmæssigt formål for øje.

TfS 1996, 401 (VLD). Et aktieselskab stiftede i 1984 et irsk datterselskab, der skulle producere og sælge selskabets produkter. Datterselskabet stiftedes med en aktiekapital på 800.000 IEP, hvoraf selskabet ejede 220.000 IEP. På grund af særlige omstændigheder lukkede selskabet datterselskabet i 1988, og selskabet solgte i 1989 aktierne, nom. 220.000 IEP for 1 kr. Selskabet fratrak tabet på aktierne efter ABL § 3 med 5.044.500 kr. Landsretten fandt, ligesom tidligere LSR og den lokale skattemyndighed, at tabet ikke var fradragsberettiget, idet aktierne ikke var erhvervet af selskabet som led i selskabets næringsvej.

For det andet er det en betingelse for at anse aktier for næringsaktier, at aktierne er erhvervet med henblik på at opnå fortjeneste ved videresalg. Hvis det ved erhvervelsen står klart, at aktierne ikke vil kunne videresælges med fortjeneste, og motivet for anskaffelsen af aktierne er et andet end at opnå fortjeneste ved et videresalg, vil aktierne ikke være omfattet af beholdningen af næringsaktier. Ved anskaffelse af aktier accepteres altid en vis tabsrisiko. Denne tabsrisiko er ikke i sig selv nok til at bringe aktierne uden for næringsbeholdningen, uanset at der foreligger en stor risiko. Det afgørende er formålet med erhvervelsen, men ved udfindelsen af dette formål lægges der i udstrakt grad vægt på objektive momenter.

Se TfS 1997, 538 (VLD) appelleret, hvor VL stadfæstede LSRs kendelse, at et selskab ikke kunne foretage fradrag for næringstab, da aktierne ikke var erhvervet med henblik på at opnå fortjeneste, men derimod for at konstatere tab ved videresalg.

Se TfS 1998, 586 (ØLD). Erhvervelse af anparter kunne ikke anses som led i selskabets næringsvirksomhed, idet erhvervelsen af anparterne var sket med det formål at sælge anparterne til en interesseforbundet part for at konstatere et fradragsberettiget tab.

Et selskab købte aktiekapitalen i 9 selskaber for 28.693.276 kr., udloddede udbytte med 21.280.651 kr. og solgte 4 dage efter hele aktiekapitalen i disse selskaber for 2.306.467 kr. Landsskatteretten fandt ikke, at der forelå næring omfattet af ABL § 3, da det måtte antages at køb/salg var sket for at konstatere et tab ved videresalg. TOLD SKAT Nyt 1993.21.992 (TfS 1993, 484).

Se ligeledes TfS

1999,597 (HR),

hvor en banks køb og videresalg af anparter ikke blev anset som næring.

Bankers aktier i andre finansierings-, investerings-, og bankaktieselskaber betragtes som anlægsaktier, såfremt de er erhvervet med henblik på permanent drift af en virksomhed, der er supplement til den almindelige bankvirksomhed, herunder eksempelvis bankdatterselskaber, se Skat 1986.9.566 (sd) (TfS 1986, 474). Et sparekasseaktieselskab kunne ikke indtræde i den tidligere sparekasses hovedaktionærstatus, se TfS 1991, 92.

Ændring af status

Aktier, som efter det foregående må betragtes som næringsaktier, kan senere skifte status, således at fortjenester og tab ved afståelse af aktierne må behandles skattemæssigt efter ABLs øvrige regler.

Aktier kan i visse tilfælde anses for overgået til anlægsformuen. Aktierne anses for overgået til anlægsformuen, når den oprindelige videresalgshensigt må anses for opgivet. Der lægges således vægt på hensigten med den fortsatte besiddelse af aktierne. Afgørelsen bygger som ovenfor på en vurdering af objektive momenter. Der gælder i denne forbindelse strenge krav til beviset. De momenter, der kan inddrages, er besiddelsestidens udstrækning samt momenter, der kan underbygge, at der kan siges at foreligge et særskilt erhvervsmæssigt formål med den fortsatte besiddelse af de pågældende aktier. Det bemærkes i denne forbindelse, at det, at en portion aktier har været i den skattepligtiges besiddelse i en længere periode, ikke i sig selv er ensbetydende med, at aktierne er overgået til anlægsformuen.

Hvis aktierne indgår i den skattepligtiges næringsvirksomhed, skifter aktierne ikke automatisk status ved ophøret af næringsvirksomheden. Det må yderligere kræves, at aktierne er overgået til anlægsformuen, jf. ovenfor. Aktier, der erhverves efter ophøret af næringsvirksomheden, betragtes ikke som næringsaktier.

S. G.8.1.2 Vederlagsnæring

Vederlagsnæring foreligger, når den skattepligtige har modtaget aktierne som skattepligtigt vederlag for leverede varer eller tjenesteydelser. Dette gælder uanset, at den pågældende ikke i øvrigt må anses for næringsdrivende med handel med aktier m.v. De såkaldte håndværkeraktier kan således anses for erhvervet i vederlagsnæring.

Håndværkeraktier er aktier håndværkere mfl., der har udført arbejde ved opførelse af en bygning for et aktieselskab, modtager som betaling for deres (rest-)tilgodehavende; se E.B.2.6.4 .

Det bemærkes i denne forbindelse, at beskatningen op til pari af håndværkeraktier, jf. den såkaldte håndværkererklæring, ikke er et spørgsmål om aktieavancebeskatning, men om beskatning af vederlaget for det udførte arbejde. For håndværkeraktierne får aktieavancebeskatningen kun betydning for eventuelle værdistigninger ud over pari og for fradrag for tab på håndværkeraktierne. I andre vederlagsnæringssituationer sker der ligeledes beskatning ud fra en vederlagsbetragtning, når aktierne modtages, således at det er kursgevinsterne på aktierne, der beskattes efter ABLs regler (herunder § 3).

Se i øvrigt TfS 1997, 901 (DEP), om aktieerhvervelse ved varesalg.

Også for aktier, der er erhvervet i vederlagsnæring, og dermed er omfattet af § 3, kan aktierne senere skifte status, således at de ikke længere må anses for at være næringsaktier. Dette kan være tilfældet, såfremt den pågældendes næringsvirksomhed er ophørt, og aktierne har været ejet i længere tid.

Praksis vedr. vederlagsnæring

TfS 1990.524 Vestre Landsret fandt, at en gas- og vandmester, der havde modtaget aktier i et ejendomsaktieselskab som vederlag for udført arbejde, ikke skulle beskattes efter reglerne om næring. Landsretten lagde ved denne afgørelse vægt på, at aktionæren havde besiddet aktierne i 24 år, at der løbende var sket udlodning af den investerede kapitals afkast, og at ejendommene ikke var blevet udstykket og solgt. Landsretten lagde endvidere vægt på, at salget var sket efter, at skatteyderen var ophørt med at drive næring.

Se TOLD SKAT Nyt 1991.12.669 for en kommentar til afgørelsen.

TfS 1996, 50 (HD). To brødre havde i 1977 arvet aktier i ejendomsselskaber efter deres fader. Denne havde erhvervet aktierne som vederlag for byggearbejder, hans VVS-virksomhed havde udført. Aktierne blev tillagt de to brødre med succession og med passivering på 30 pct. svarende til beskatning som almindelig indkomst. I 1981-82 solgte brødrene de arvede aktier med fortjeneste. Landsretten fandt, at det som følge af successionen og passiveringen var fastslået, at faderen i sin tid havde erhvervet aktierne som led i sin næring. Under hensyn til den lange besiddelsestid fandt retten imidlertid, at aktierne på salgstidspunktet, uanset successionen, var overgået til anlægsformuen, og at avancen derfor ikke var skattepligtig efter reglerne om næringsaktier. HR bemærkede, at der i LL § 16 C (dagældende) og ABL § 3 var hjemmel til at beskatte de pågældendes fortjeneste ved salgene af håndværkeraktierne som almindelig indkomst, og ved udlæg af aktierne med succession var det endeligt og bindende fastslået, at avancen skulle beskattes som næringsindkomst.

TfS 1993, 259. H, som hensad i uskiftet bo efter sin ægtefælle, solgte i 1982 nogle håndværkeraktier, som H's afdøde ægtefælle havde erhvervet i 1950'erne.VL fandt, at der er en formodning for, at fortjeneste ved afståelse af håndværkeraktier skal beskattes som almindelig indkomst efter ABL § 3, og at sådan beskatning kun kan undgås, såfremt næringsformodningen afkræftes. Landsretten fandt, idet man lagde betydelig vægt på den lange besiddelsestid og på de foreliggende oplysninger om omfanget af og baggrunden for H og H's afdøde ægtefælles handel med aktier og fast ejendom, at aktierne på tidspunktet for H's salg var overgået til anlægsformuen, og derfor ikke længere var omfattet af bestemmelsen i ABL § 3, stk. 1. TOLD SKAT Nyt 1993.15.701.

Den omstændighed, at aktier i et selskab er erhvervet for at kunne få leveret varer, medfører ikke, at der foreligger næringsaktier. Se Skat 1987.4.276 (lsr - købmandskæden OCEKA) (TfS 1987, 210) og Skat 1988.6.347 (LSR) (TfS 1988, 334).

S. G.8.2 Den skattemæssige behandling af næringsaktier

For næringsaktier skal fortjeneste eller tab medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst uden hensyn til ejertidens længde. Fortjenester og tab medregnes ved opgørelsen af den personlige indkomst, jf. PSL § 3.

Udbytter på næringsaktier beskattes også som personlig indkomst, jf. PSL § 4, stk. 5.

Fortjeneste eller tab på næringsaktier opgøres som forskellen mellem afståelsessummen og den del af den samlede anskaffelsessum for aktierne i hvert enkelt selskab, der efter en forholdsmæssig fordeling falder på de afståede aktier (realisationsprincippet). Anvendes realisationsprincippet, opgøres fortjeneste eller tab efter gennemsnitsmetoden i ABL § 6, stk. 2 og 3.

Den skattepligtige kan dog i stedet vælge at medregne urealiseret fortjeneste eller tab på beholdningen af aktier til den skattepligtige indkomst (lagerprincippet), jf. ABL § 3, stk. 2. Anvendes lagerprincippet, opgøres indkomstårets fortjeneste eller tab som forskellen mellem aktiernes værdi ved indkomstårets slutning og aktiernes værdi ved indkomstårets begyndelse. For aktier, som er erhvervet i indkomstårets løb, træder anskaffelsessummen i stedet for den værdi ved indkomstårets begyndelse. For aktier, som er afstået i indkomstårets løb, træder afståelsessummen i stedet for den værdi ved indkomstårets slutning.

Det én gang valgte princip kan kun ændres efter tilladelse fra den skatteansættende myndighed, jf. TS-cirk. 1990-15, som ændret ved TS-cirk. 1998-12.

Efter TS-cirk. 1990-15 forudsætter et skift i opgørelsesprincip, at ansøgningen ikke hovedsageligt må anses for begrundet i ønsket om at udskyde eller fremskynde beskatningstidspunktet.

ABL § 3, stk. 2 er ændret med virkning fra 1.1.2000, jf. Lov nr. 166 af 24/3 1999 om objektivering mv. Efter ændringen kan der ikke ændres på det en gang valgte opgørelsesprincip.

Efter § 3, stk. 3, jf. § 6, stk. 6-8, kan tab ved afståelse af næringsaktier kun fradrages i begrænset omfang.

Vedrørende de nærmere regler for opgørelserne henvises i øvrigt til bekendtgørelse nr. 3 af 6. januar 1982 om opgørelse af fortjeneste eller tab på næringsaktier og bekendtgørelse nr. 868 af 10. november 1993 om opgørelse af begrænsning af tab på næringsaktier.

S. G.9 Udenlandske investeringsselskaber - ABL § 2 a

Efter ABL § 2 a beskattes avance ved afståelse af aktier i udenlandske selskaber hvis deres virksomhed er eller har været af finansiel karakter. Ved vurderingen af om et selskabs aktivitet er af finansiel karakter indgår også aktiviteter i selskaber der er såvel direkte som indirekte ejet af dette selskab.

Tab ved afståelse af § 2 a-aktier er hverken fradrags- eller modregningsberettiget.

Bestemmelsen omfatter den skattemæssige behandling af avance på aktier for både fysiske personer og selskaber.

ABL § 2 a er senest ændret ved lov nr. 1026 af 23. december 1998.

S. G.9.1 Definition af § 2 a - aktier

Direkte ejede aktier

Efter ABL § 2 a, stk. 1, nr. 1-2 er både fysiske personer og selskaber skatteplige af fortjeneste ved afståelse af aktier, udstedt af selskaber m.v., der er eller har været hjemmehørende i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, herunder efter bestemmelserne i en DBO, hvis det må antages,

at virksomheden i selskabet m.v. i

væsentlig

grad har været af finansiel karakter,

jf. SEL § 32, stk. 2

, og

Indirekte ejede aktier	Indirekte ejede aktier er, jf. ABL § 2 a, stk. 2 ligeledes omfattet af bestemmelsen. Indirekte ejede aktier kan fx være aktier ejet via et udenlandsk datterselskab. For indierekte ejede aktier gælder foruden ovennævnte to betingelser, jf. ABL § 2 a, stk 2, nr. 1 og 2, tillige at aktierne er omfattet af ABL § 2 a, hvis det må antages, at eventuelle udbytter fra selskabet m.v. samlet beskattes med en procentsats, der er væsentligt lavere end den i SEL § 17, stk. 1, nævnte, jf. § 2 a, stk. 2, nr. 3.
Definition - finansiel karakter - SEL § 32 stk. 2	Ved gennemførelsen af § 5, nr. 1 i lov nr. 1026 af 23. dec. 1998 blev § 2 a, stk. 1, nr. 1 og § 2 a, stk. 2, nr. 1 ændret. Ændringen har virkning for indkomstår der begynder den 1. jan. 1999 eller senere, jf. ændringslovens § 10, stk. 2. Se nærmere S.G.9.4. Det bemærkes, at der ved lovændringen ligeledes blev foretaget en ændring af SEL § 32, stk. 2. Ændringen medførte, at definitionen af begrebet "overvejende finansiel karakter" blev ændret. Om SEL § 32, stk. 2, se S.D.4.22. Ændringen af ABL § 2 a, stk. 1, nr. 1 og stk. 2, nr. 2 er en præcisering af hvad der forstås ved finansiel virksomhed. Der henvises nu udtrykkelig til definitionen i SEL § 32, stk. 2. Definitionen medfører, at det ikke alene skal vurderes om det enkelte udenlandske datterselskabs aktivitet er af finansiel karakter. Aktiviteten i de selskaber som det udenlandske datterselskab kontrollerer i det pågældende land skal også vurderes. Et selskab anses for i væsentlig grad at drive virksomhed af finansiel karakter, når mindst 33 1/3 pct. af dets indtægter stammer fra finansiel virksomhed eller forsikringsvirksomhed, eller hvis handelsværdien af selskabets finansielle aktiver udgør mindst 33 1/3 pct. af selskabets samlede aktiver. Ved bedømmelsen af, om disse betingelser er opfyldt, gælder samme transparensregel for udenlandske lokale holdingselskaber, som er gældende ved den tilsvarende bedømmelse efter CFC-reglerne, jfr. Skm. cirk nr. 82 af 29. maj 1997 om international beskatning, punkt 7.2.4.1.
Beskatning på dansk niveau	Efter ABL § 2a, stk. 1, nr. 2 er det en yderligere betingelse for beskatning efter ABL § 2 a, at det samlede afkast af selskabets finansielle virksomhed er blevet beskattet væsentligt lavere end efter danske regler. I forhold til § 2 a, stk. 2, nr. 2 skal vurderingen ikke alene foretages i forhold til selskabet som den skattepligtige direkte ejer aktier i, men også i forhold til selskaber som dette selskab - direkte eller indirekte - ejer aktier i. Efter ABL § 2 a, stk. 5 anses betingelserne i både ABL § 2 a, stk. 1, nr. 2 og § 2 a, stk. 2, nr. 2 for opfyldt, hvis et selskab har indgået aftale om skattesats eller beskatningsgrundlag med skattemyndighederne i den stat, hvor det er hjemmehørende, herunder efter bestemmelserne i en DBO,eller hvis skattereglerne i den pågældende stat er indrettet efter, hvor ejerne af kapitalandele i selskabet er hjemmehørende. I andre tilfælde end de i ABL § 2a, stk. 5 gældende, beror bedømmelsen på en konkret vurdering.Ved vurderingen af, om det finansielle afkast er beskattet væsentligt lavere end i Danmark, indgår ikke alene beskatningsprocentens størrelse, en også det beskatningsgrundlag, hvoraf skatten beregnes. Herunder vil blandt andet indgå, om beskatningsgrundlaget kun består af indkomst fra kilder i det pågældende land, eller om selskabets globale indkomst beskattes. Der foretages en bedømmelse af, hvorledes det samlede afkast af den finansielle virksomhed er blevet beskattet over hele den periode, der ligger til grund for den realiserede aktieavance, sammenholdt med beskatning af tilsvarende afkast i Danmark. Der ses ikke kun på beskatningen af selskabet som sådan, men også på beskatningen af den indtjening, der danner grundlag for afkastet. Dvs. at der ikke blot ses på beskatningen i det udenlandske selskab, men også på beskatningen af eventuelle datterselskaber ejet af det udenlandske selskab. Der er som nævnt tale om en konkret vurdering. Der kan derfor ikke angives nogen fast grænse for, hvad der antages at udgøre lav beskatning ved anvendelsen af § 2 a. Der tages dog udgangspunkt i praksis efter SEL § 13, stk. 3. Efter denne bestemmelse kan udbytter hjemtages skattefrit fra udenlandske datterselskaber, såfremt beskatningen af datterselskabet ikke i væsentlig grad afviger fra beskatningen i Danmark. Som udgangspunkt anerkendes et beskatningsniveau på omkring 24 pct. efter SEL § 13, stk. 3. Om SEL § 13, stk. 3, se S.C.1.2.4.4.1. Hvis det er en afgørende betingelse for, at et arrangement giver økonomisk gevinst, at kapitalafkast kanaliseres gennem forskellige lande, vil dette tyde på, at afkastet af den finansielle virksomhed beskattes væsentlig lavere end efter danske regler. Det bemærkes, at når gevinst på aktier beskattes efter ABL § 2 a, stk. 1 eller 2, sker der ikke beskatning efter ABL §§ 2, 2 e og 4, jf. ABL § 2 a, stk. 4.

S. G.9.2 Undtagelser fra beskatning efter ABL § 2 a

Undtaget fra beskatning efter ABL § 2 a er skattepligtige, der er omfattet af ABL § 3, jf. ABL § 2 a, stk. 4.

Undtaget fra beskatning efter ABL § 2 a er endvidere, jf. ABL § 2 a, stk. 6, fortjeneste ved afståelse af aktier, når indkomsten i det selskab, der har udstedt aktierne, uafbrudt siden aktiernes erhvervelse eller i en sammenhængende periode på mindst tre år umiddelbart forud for afståelsen har været undergivet beskatning på dansk niveau.

Betingelsen om beskatning på dansk niveau kan opfyldes på følgende måder:

ved dansk CFC-beskatning efter bestemmelserne i SEL § 32, FBL § 12 eller LL § 16 H, eller

hvis det pågældende selskab har været fuldt skattepligtigt til Danmark efter SEL § 1 - herunder hvis det udenlandske selskab har været inddraget under frivillig dansk sambeskatning - eller

hvis selskabet har været beskattet i udlandet efter regler, der ikke i væsentlig grad afviger fra reglerne her i landet, eller

hvis selskabet har været undergivet beskatning i en hvilken som helst kombination af disse muligheder.

Betingelsen om beskatning på dansk niveau skal være opfyldt enten uafbrudt siden aktiernes erhvervelse eller i en sammenhængende periode på mindst tre år forud for den skatterelevante begivenhed.

Er betingelsen om beskatning på dansk niveau opfyldt, finder ABL § 2 a ikke anvendelse. I stedet vil avance ved afståelse af de pågældende aktier blive beskattet efter ABLs almindelige regler. Det er dog en betingelse for opfyldelsen af bestemmelserne i punkterne 2-4 ovenfor, at den skattepligtige hele perioden har den kontrol over eller væsentlige indflydelse på selskabet, som er en forudsætning for opfyldelsen af betingelsen i punkt 1.

Ved anvendelsen af § 2 a er bedømmelsen af, om beskatning på dansk niveau har fundet sted, ikke nødvendigvis identisk med den tilsvarende bedømmelse i forhold til SEL § 32 (CFC-reglerne). Efter ABL § 2 a ses på beskatningen af den totale indkomst, og den udenlandske beskatning af datter-datterselskaber inddrages direkte ved vurderingen. Efter CFC-reglerne er det alene beskatningen af datterselskabet som sådant, der er afgørende, jfr. Skm. cirk. nr. 82 af 29. maj 1997 om international beskatning, punkt 7.2.5.

Dette kan illustreres med følgende eksempel: Et dansk selskab ejer 100 pct. af aktierne i et holdingselskab beliggende i et lavskatteland. Holdingselskabet ejer igen 100 pct. af aktierne i et ikke-finansielt selskab i et tredjeland. Holdingselskabet, der pr. definition driver finansiel virksomhed, vil derfor være omfattet af CFC-reglerne. Hvorvidt holdingselskabet vil være omfattet af ABL § 2 a afhænger af en samlet bedømmelse af beskatningen af hele den indkomst, der danner grundlag for aktieavancen.

S. G.9.2.1 Konsekvenser af opfyldelse af betingelsen om beskatning på dansk niveau

Når betingelsen om beskatning på dansk niveau er opfyldt, behandles aktierne i enhver henseende som aktier, der ikke er omfattet af ABL § 2 a. Denne ligestilling er generel. Når der således andre steder i skattelovgivningen henvises til eller gøres undtagelser for aktier omfattet af ABL § 2 a, vil disse henvisninger/undtagelser herefter kun have virkning for aktier, hvor den danske aktionær ikke har været undergivet CFC-beskatning uafbrudt i hele ejerperioden eller i en periode på mindst tre år op til det tidspunkt, hvor den skattemæssigt relevante begivenhed finder sted, og hvor de øvrige opregnede betingelser heller ikke er opfyldt.

Dette vil således gælde i forbindelse med succession (DBSL § 29, stk. 5), fusion og spaltning af selskaber (FUL § 11, stk. 1, og § 15 b, stk. 4), opgørelse af indkomst for medlemmer af investeringsforeninger (investeringsforeningslovens § 2, stk. 1, nr. 4), selskabers, fondes og foreningers mulighed for at fradrage tab på kontrakter vedr. køb og salg af aktier (KGL § 31, stk. 1), definitionen af kapitalindkomst (PSL § 4, stk. 1, nr. 5) og eftergivelse af skat, når der modtages skattepligtigt udbytte fra et udenlandsk selskab (SEL § 17, stk. 2, og LL § 33 G, stk. 1).

Som eksempel på konsekvenserne af disse bestemmelser kan nævnes reglerne i DBSL § 29, hvor det efter stk. 5 ikke er muligt skattemæssigt at succedere i aktier omfattet af ABL § 2 a. Med de nye bestemmelser er succession mulig, hvis afdøde (og/eller dødsboet, jfr. DBSL § 20) har været undergivet CFC-beskatning uafbrudt siden aktieerhvervelsen hhv. i mindst tre år. I så fald ligestilles aktierne med aktier i danske selskaber. Der kan dog ikke ske skattemæssig succession, hvis selskabets virksomhed i væsentligt omfang består i at besidde værdipapirer eller udleje fast ejendom, jf. DBSL § 29, stk. 3, 1. pkt. Der kan ske succession, hvis selskabet udøver næring ved køb og salg af værdipapirer eller driver finansieringsvirksomhed. Der skal i så fald være tale om finansieringsvirksomhed af et væsentligt omfang, før denne regel vil give adgang til succession.

Ved vurderingen af, om fx finansieringsvirksomheden har været væsentlig, kan der tages udgangspunkt i, om kursværdien af de direkte udlån - det være sig til eksterne eller koncerninterne parter - udgør 33 1/3 pct. eller mere af selskabets regnskabsmæssigt opgjorte egenkapital. Herved anvendes samme principper som i SEL § 32, stk. 2.

Efter ABL § 2 a, stk. 8 behandles aktier, der er undtaget beskatning efter ABL § 2 a i henhold til ABL § 2 a, stk. 6-7, skattemæssigt i alle henseender som aktier der ikke er omfattet af ABL § 2 a, stk. 1 og 2.

S. G.9.3 Avanceopgørelsen

Fortjeneste ved afståelse af aktier omfattet af ABL § 2 a beskattes som kapitalindkomst. Tab er hverken fradragsberettiget eller modregningsberettiget. Dette gælder uanset ejertidens længde.

Fortjenesten opgøres efter gennemsnitsmetoden i ABL § 6. Fortjenesten forhøjes dog med 1 pct. for hvert års besiddelsestid, dog mindst 10 pct. jf. ABL § 6, stk. 5. Der ses dog bort fra de perioder, hvor aktiejeren har været undergivet tvungen sambeskatning med udstederen efter SEL § 32.

Ved beregningen af forhøjelsen træder for aktier, som er erhvervet før den 18. feb. 1987, kursværdien på denne dato i stedet for den faktiske anskaffelsessum, medmindre denne er højere. Ved beregningen af forhøjelsen anses disse aktier for anskaffet på denne dato. Om overgangsregler i øvrigt, se nedenfor.

S. G.9.4 Virkningstidspunkt og overgangsregel

Ændringerne har virkning fra og med indkomstår, der påbegyndes den 1. jan. 1999 eller senere. Efter de overgangsregler, der er indeholdt i § 10, stk. 5, i lov nr. 1026 af 23. dec. 1998, kan perioden forud for lovens virkningstidspunkt medregnes ved beregningen af den ovenfor nævnte treårsfrist, for så vidt at de nye regler for CFC-beskatning efter SEL § 32, FBL § 12 eller LL § 16 H ville have været opfyldt i denne periode, hvis de havde eksisteret. Treårsbetingelsen kan således opfyldes bagudrettet fra det tidspunkt, hvor loven får virkning, og med de skattemæssige konsekvenser, der er redegjort for i det følgende, selv om der ikke efter de hidtil gældende regler har været tale om CFC-beskatning af det udenlandske selskabs indkomst i Danmark.

S. G.10 andelsforeninger - ABL § 2 b

ABL § 2 b omfatter den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af andelsbeviser m.v. samt udlodning af likvidationsprovenu i andelsforeninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3. Det er foreninger, hvis formål er at fremme medlemmernes fælles erhvervsmæssige interesser gennem deres deltagelse i andelsforeningens virksomhed som aftagere, leverandører el.lign. Det er herudover et krav, at der skal være mindst 10 medlemmer, og at omsætningen med ikke-medlemmer ikke væsentligt eller længerevarende overstiger 25 pct. af den samlede omsætning. Se nærmere S.A.1.4.1 .

Det bemærkes, at ABL § 2 b finder anvendelse, uanset hvornår andelsforeningen er stiftet og uanset medlemskabets varighed. Stiftelsestidspunktet har dog betydning for eventuel dispensation for beskatning efter § 2 b, ved afståelse af andele m.v. Se nærmere S.G.10.4.

Vedrørende den skattemæssige behandling af udbytter og udbetaling af likvitationsprovenu forud for det kalenderår hvor selskabet endeligt opløses, se S.F.1.1 .

Vedrørende den skattemæssige behandling af afståelsessummen ved tilbagesalg til udstedende selskab, se S.F.1 . Om dispensation fra beskatning efter ABL § 2b, se S.G.10.4

Andelshavere i andelsforeninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3, skal, jf. ABL § 2 b, stk. 1, medregne fortjeneste eller tab ved udlodning af likvidationsprovenu i den skattepligtige indkomst, når udlodningen finder sted i det indkomstår, hvori andelsforeningen endeligt opløses.

Et andelsselskab eller en forening kan tidligst anses for endeligt opløst, når likvidationsregnskabet er godkendt. Se hertil Skat 1989.12.955 (LSR) (TfS 1989,684). TfS 1998,143(LSR) appelleret, vedrørte et andelsselskab der afhændede sin virksomhed i april 1990 og herefter - uanset stedfunden vedtægtsændring - ikke påbegyndte ny virksomhed. Selskabet blev senere opløst. Det blev antaget, at salget måtte anses som led i påbegyndt likvidation af selskabet. Dispositionerne sammenholdt med vedtægtsændringen kunne ikke bevirke, at selskabet havde skiftet skattepligtstatus fra andelsselskab til almindeligt selskab. Udlodning til andelshaverne var herefter omfattet af ABL § 2 b.

S. G.10.2 Afståelse

Andelshavere, der afstår andelsbeviser omfattet af ABL § 2 b, skal ligeledes, jf. ABL § 2 b, stk. 2, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne fortjeneste eller tab ved afståelsen.

Personer omfattet af PSL skal i begge de ovennævnte situationer medregne fortjenesten eller tabet i den skattepligtige indkomst som kapitalindkomst, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 5 a.

Sker der beskatning af gevinst og tab ved afståelser eller af likvidationsprovenuet efter ABL § 2 b, stk. 1 eller stk. 2, vil der, jf. ABL § 2 b, stk. 3, ikke kunne ske beskatning af beløbene efter ABL §§ 2 a, 2c, 3-9 og 13.

S. G.10.3 Avanceopgørelse

Ved afståelse af andele opgøres avancen eller tabet som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen, jf. § 2b, stk. 3. ABL § 6, stk. 7 og 8 finder tilsvarende anvendelse.

I tilfælde af delvis afståelse skal andelshaverens samlede anskaffelsessum for andelen(e) som udgangspunkt fordeles forholdsmæssigt imellem den afståede del heraf og den del, som andelshaveren beholder.

Er der knyttet særlige rettigheder eller forpligtelser til medlemskabet, indgår en eventuel værdi heraf i den samlede anskaffelses- og afståelsessum for andelene. Til medlemskabet kan der fx være forbundet en leveringsret til den pågældende andelsforening. Værdien heraf skal således ikke adskilles fra den samlede sum, der opnås ved en afståelse af andelsbeviset.

likvidationsprovenu

Avance eller tab i forbindelse med likvidation, jf ABL § 2 b, stk. 1, opgøres som likvidationsprovenuet fratrukket anskaffelsessummen for de pågældende andelsbeviser, jf. § 2b, stk. 3. ABL § 6, stk. 7 og 8 finder tilsvarende anvendelse.

Der kan ikke ansættes et negativt likvidationsprovenu. Et tab opstået som følge af andelshaverens hæftelse for selskabets forpligtelser ved foreningsophør er ikke knyttet til andelsbeviset, men er udtryk for en personlig forpligtelse, som udløses af andelsforeningens likvidation. Denne hæftelse er avanceopgørelsen uvedkommende.

Hvis der konstateres et tab som følge af, at likvidationsprovenuet eller afståelsessummen er mindre end anskaffelsessummen, er dette tab fradragsberettiget.

S. G.10.4 Dispensation - ABL § 2 b, stk. 5

Efter § 2 b, stk. 5, kan der dispenseres for beskatningen efter § 2 b ved afståelse af andelsbeviser, hvis andelsforeningen er stiftet før den 22. maj 1987.

Der kan ikke opnås dispensation for beskatning efter § 2 b ved udlodning af likvidationsprovenu. Det er derfor en betingelse for dispensation, at det må anses for godtgjort, at afståelsen ikke er sket for at undgå likvidationsbeskatningen efter § 2 b, stk. 1. Virkningen af en dispensation er, at de almindelige regler i ABL finder anvendelse.

Dispensation kan kun gives for den enkelte afståelse. Fx kan dispensation ikke gives for fremtidige afståelser i en bestemt forening. Bevilges dispensation, beskattes fortjenesten som nævnt efter de almindelige regler i ABL.

Såfremt der meddeles dispensation den 19. maj 1993 eller herefter, vil der, under forudsætning af, at andelen afstås efter en ejertid på 3 år eller mere, for minoritetsaktionærer være adgang til at anvende handelsværdien den 19. maj 1993 som indgangsværdi, jf. § 19, stk. 3, i lov nr. 421 af 25. juni 1993, som ændret ved § 4 i lov nr. 412 af 14. juni 1995.

Ved afgørelsen af, om der skal gives dispensation, må der ses på de samlede omstændigheder omkring afståelsen. Forhold, der i den forbindelse må tillægges betydelig vægt, vil være, hvorvidt overdragelsen af andelen sker sammen med overdragelse af virksomheden (som videreføres) eller i forbindelse med driftsomlægning eller virksomhedsophør, hvor erhververen reelt er i stand til at udnytte andelen som et naturligt led i sin virksomhed, idet erhververen fx driver samme slags virksomhed som overdrageren. Indtræder erhververen ved at overtage andelen i en forpligtelse til at levere eller aftale et produkt, taler dette for, at overtagelsen sker som led i en erhvervsvirksomhed.

Såfremt der er tale om salg af andelen til den udstedende andelsforening, kan der som udgangspunkt ikke meddeles dispensation, idet et sådant tilbagesalg må sidestilles med en delvis likvidation. Hvis det efter andelsforeningens vedtægter er et krav, at overdragelsen af andelen skal ske gennem foreningen, således at overdragelsen dels vil fremtræde som en overdragelse fra andelshaveren til andelsforeningen dels som en overdragelse fra andelsforeningen til en erhverver, der reelt er i stand til at udnytte andelen som et naturligt led i sin virksomhed, dvs. situationen reelt er den, at andelsforeningen alene optræder som formidler, vil der dog alt efter omstændighederne kunne gives dispensation.

For at undgå forsøg på omgåelse af beskatning gennem vedtægtsændringer efter lovens ikrafttrædelse, kan der ikke meddeles dispensation, såfremt overdragelse af andele, herunder overdragelse gennem andelsforeningen, kan finde sted som følge af en vedtægtsændring efter den 22. maj 1987.

En række samtidige overdragelser foretaget af flere andelshavere i samme andelsforening vil kunne indicere, at overdragelsen sker med henblik på at undgå beskatning af likvidationsprovenu. I sådanne tilfælde bør der derfor kun under ganske særlige omstændigheder gives dispensation. Hvis andelsforeningens medlemskreds overvejende består af medlemmer, der er indbyrdes økonomisk forbundne, kan der ikke meddeles dispensation. Dette vil fx være tilfældet, såfremt den overvejende del af medlemskredsen består af koncernforbundne selskaber, søsterselskaber eller selskaber ejet af samme aktionærkreds.

Er der tale om afståelsessummer, som er omfattet af LL § 16 B, stk. 1, forudsætter beskatning af fortjeneste eller tab vedrørende afståelsessummer efter de almindelige regler i ABL, at der gives dispensation efter såvel LL § 16 B, stk. 2, som efter ABL § 2 b, stk. 5. I sådanne situationer vil dispensation efter § 2 b, stk. 5, dog som udgangspunkt være udelukket, idet udbetaling af sådanne afståelsessummer normalt må sidestilles med en delvis likvidation.

I TfS 1997, 937(HD) blev en andelshaver i og roedyrker til en sukkerfabrik anset for skattepligtig i medfør af ABL § 2 b, stk. 2, af den fortjeneste, som han opnåede ved at få sine andele i selskabet indløst, efter at det ved en generalforsamlingsbeslutning var vedtaget at sælge andelsselskabets sukkervirksomhed til et A/S.

Skatteyderen havde i 1989 fået sine andele i andelsselskabet indløst, hvorved han fra selskabet fik udbetalt 1.326.000 kr. På forespørgsel havde skattemyndighederne udtalt, at beløbet var skattepligtigt efter ABL.

Landsretten fandt, ligesom skattemyndighederne, at indløsningen af hans andele var omfattet af ABL § 2 b, stk. 2, og landsretten fandt endvidere, at skatteyderen ikke havde krav på dispensation efter lovens § 2 b, stk. 5.

Højesteret stadfæstede landsrettens dom og bemærkede, at selv om sukkerfabrikken forud for generalforsamlingen havde meddelt andelshavere dispensationer, der ikke var tilstrækkeligt begrundede, kunne dette ikke ud fra en lighedsgrundsætning medføre, at skatteyderen havde krav på dispensation. (Tidligere ØLD i TfS 1995, 442).

Efter § 2, stk. 1 i Skm. bek. nr. 565 af 2. juli 1999 (sagsudlægningsbekendtgørelsen) træffer den lokale told- og skatteregion afgørelse som 1. instans i sager om dispensation efter § 2 b, stk. 5. Efter § 2, stk. 2 er skatteforvaltningerne i Københavns og Frederiksberg kommuner bemyndiget til at træffe afgørelse for disse kommuners vedkommende. Efter § 12, stk. 1, i samme bekendtgørelse, kan afgørelser truffet af ovennævnte skattemyndigheder påklages til TSS, som træffer endelig administrativ afgørelse.

Opmærksomheden henledes på, at ABL § 2 b, stk. 1 og 5 er ændret, jf. § 1, nr. 3 og 4 i lov nr. 166 af 24. marts 1999. Ændringen har virkning fra 1. jan. 2000. Herefter skal der ikke længere søges dispensation fra beskatning efter § 2 b, stk. 2-4, når udlodning finder sted i det kalenderår hvor andelsforeningen endeligt opløses eller det forudgående kalenderår, hvis andelsforeningen er stiftet før den 22. maj 1987 og afståelsen ikke er sket for at undgå beskatning efter stk. 1. Det er herefter de skatteansættende myndigheder der som led i den almindelige ligning skal afgøre hvorvidt betingelsen for at der ikke sker beskatning efter § 2 b, stk. 2-4 er opfyldt.

S. G.11 Aktier erhvervet for lånte midler - ABL §2 c

Efter ABL § 2 c medregnes fortjeneste ved afståelse af aktier erhvervet for lånte midler i visse finansieringsselskaber ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst - for personer som kapitalindkomst.

Bestemmelsen i § 2 c er midlertidig og gælder kun for aktier, der er erhvervet inden den 1. januar 1994.

Når aktiesalget er omfattet af ABL § 2 c, finder ABL §§ 2 og 4 ikke anvendelse. Er aktierne omfattet af ABL §§ 2 a eller 3, finder § 2 c ikke anvendelse.

S. G.11.1 Finansieringsselskaber omfattet af § 2 c

Bestemmelsen i § 2 c omfatter aktier erhvervet for lånte midler i selskaber, der i det væsentlige må antages at indtjene overskud eller anden værditilvækst ved finansiering eller investering under sådanne omstændigheder, at selskabets overskud eller værditilvækst over en periode med stor sikkerhed kan opgøres på forhånd.

Bestemmelsen retter sig alene mod lånefinansieret erhvervelse af aktier i finansieringsselskaber, hvor låntagningen, aktieerhvervelsen og selskabets virke sammen fungerer som alternativ til personers egen lånefinansierede erhvervelse af fordringer. Bestemmelsen retter sig derimod ikke mod lånefinansieret køb af aktier i fx pengeinstitutter eller driftsselskaber.

Bestemmelsen retter sig mod finansieringsselskaber, hvis indtjening eller overskud i det væsentlige udspringer af renter og kursgevinster på fordringer. Det er uden betydning, om selskabet selv ejer fordringerne, har aktier i et datterselskab, der ejer fordringer, er medlem af en investeringsforening, der ejer fordringer, eller på anden måde opnår andel i overskud eller værditilvækst på fordringer.

Sikre investeringer

Det er en betingelse for beskatning efter § 2 c, at selskabets overskud eller værditilvækst over en periode med stor sikkerhed kan opgøres på forhånd.

Heri ligger et krav om, at selskabets investering skal anses som sikker. Såfremt der er tale om investeringer med både gevinstchance og væsentlig tabsrisiko, er selskabet ikke omfattet af § 2 c.

Såfremt den væsentligste del af kapitalen er anbragt i sikre fordringer, er selskabet omfattet af § 2 c, uanset om der tillige er en vis risikobetonet investering. Som sikre værdipapirer anses for eksempel danske statsobligationer, uanset om der er tale om variabel forrentning.

Ved vurderingen af, om det pågældende investeringsselskab er omfattet af § 2 c, skal der foretages en konkret og samlet bedømmelse af selskabets aktivbeholdning, selskabets placeringsstrategi og investeringsprofil, herunder en vurdering af investeringernes økonomiske risici ud fra værdipapirbeholdningens forventede og hidtidige kursudvikling og renteafkast.

Ved afgørelsen af, om selskabet i det væsentlige må antages at indtjene overskud eller anden værditilvækst ved finansiering eller investering under sådanne omstændigheder, at selskabets overskud eller værditilvækst over en periode med stor sikkerhed kan opgøres på forhånd, ses alene på den enkelte aktionærs ejertid. Det er således uden betydning om selskabet forud eller efterfølgende har haft en sådan karakter.

I lovforarbejderne er anført, at hovedparten af de kendte arrangementer opererer med lånoptagelse og køb af fordringer mv. for beløb i en størrelsesorden på mindst 5 mio. kr. Som udgangspunkt behøver ligningsmyndighederne normalt ikke at interessere sig for beløbsstørrelser på under 1 mio., når der tages udgangspunkt i de arrangementer, der blev udbudt (dvs. ved lovens vedtagelse).

S. G.11.2 Aktier omfattet af § 2 c

§ 2 c gælder for aktier erhvervet for lånte midler.

	Der skal formelt være etableret et låneforhold i forbindelse med anskaffelsen af aktierne, hvor lånet står i åbenbart misforhold til det kapitalbehov, som den skattepligtiges øvrige virksomhed eller privatforbrug betinger, eller en sammenhæng mellem erhvervelsen og lånoptagelse skal klart fremgå af omstændighederne ved erhvervelsen. Usædvanlig kredit ligestilles med optagelse af lån. Det er i begge tilfælde uden betydning, om den skattepligtige i øvrigt har tilstrækkelige midler til at finansiere købet.
Åbenbart misforhold	Førstnævnte betingelse forudsætter et væsentlig element af skøn, og i tilfælde, hvor alene denne betingelse er opfyldt, har bestemmelsen ikke virkning for aktier mv. erhvervet forud for den 16. juni 1992.
Sammenhæng mellem lån og køb af aktier	Aktierne skal utvivlsomt være anskaffet for lånte midler. En sammenhæng mellem lånoptagelse og aktiekøb vil klart fremgå, hvis et aktiekøb og en lånoptagelse er sket gennem samme udbyder eller formidler, og aktierne har ligget til sikkerhed for lånet. Der vil i disse situationer typisk være tale om arrangementer, der udbydes til en større kreds. Kravet om sammenhæng mellem lånoptagelse og aktiekøb indebærer ikke nødvendigvis et krav om tidsmæssig sammenfald. En aktieerhvervelse kan således godt være finansieret ved et låneprovenu, som forinden har været anbragt på anden vis. Der foretages en samlet konkret vurdering ud fra lånets størrelse, den skattepligtiges økonomiske forhold i øvrigt og formålet med arrangementet. Aktier erhvervet før den 16. juni 1992 er alene omfattet af § 2 c, hvis sammenhængen mellem erhvervelsen og lånoptagelsen klart fremgår af omstændighederne ved erhvervelsen (kategori b). Aktier omfattet af kategori a er derfor alene omfattet af § 2 c, hvis de er erhvervet den 16. juni 1992 eller senere.

S. G.11.3 Aktieafståelser, som ikke er omfattet af § 2 c

Der finder ikke beskatning sted efter § 2 c, hvis den skattepligtige godtgør, at de fradragsberettigede udgifter vedrørende det pågældende lån ikke eller kun i forholdsvis uvæsentligt omfang overstiger de skattepligtige udlodninger fra og skattepligtige fortjenester ved afståelse af aktier i det pågældende selskab.

Hensigten med bestemmelsen er at friholde skattepligtige, som kan dokumentere, at aktieerhvervelsen og lånoptagelsen ikke er skattemæssigt begrundet, men som alligevel opnår en begrænset skattemæssig fordel. Der må lægges vægt på omstændighederne ved aktieerhvervelsen og lånoptagelsen, herunder om der gør sig særlige forhold gældende vedrørende finansieringsselskabet. Der kan f.eks. være tale om et driftsselskab, der midlertidigt har omlagt sin aktivitet til finansiering. Der må ligeledes henses til, at § 2 c alene retter sig mod lånefinansieret erhvervelse af aktier i finansieringsselskaber, hvor man med en fradragsberettiget finansieringsudgift nedbringer sin skattepligtige indkomst og samtidig oppebærer en skattefri, sikker indkomst i form af gevinst på aktier.

Der finder heller ikke beskatning sted efter § 2 c, hvis den skattepligtige godtgør, at det samlede resultat vedrørende lånet og aktiebesiddelsen, herunder fortjeneste ved afståelse af aktierne, under et er negativt efter skat selv uden beskatning efter § 2 c, stk. 1. Ved vurderingen heraf skal der lægges vægt på den pågældende skattepligtiges samlede situation, herunder også om der er mulighed for modregning af aktiegevinster i fremførselsberettiget aktietab.

Ved bedømmelsen ses der bort fra beskatningen efter § 2 c, og der foretages dermed en bedømmelse af den skattepligtiges situation, hvis aktierne var omfattet af de øvrige regler i ABL.

Finder en af fritagelsesreglerne anvendelse, finder der alene beskatning sted efter de øvrige regler i ABL.

I TOLD SKAT Nyt 1992.21.670 (TfS 1992, 525) er gengivet en BF, hvor LR fandt aktionærerne i et selskab omfattet af § 2 c. Selskabets portefølje var for 90 pct.'s vedkommende anbragt i sikre værdipapirer med forudsigeligt afkast. Aktionærerne overvejede herefter at anlægge en mere risikopræget investeringsstrategi, hvorefter 60 pct. af porteføljen skulle forblive investeret i sikre værdipapirer. De resterende 40 pct. skulle investeres i værdipapirer med ikke forudsigeligt afkast. LR fandt dog ikke, at den påtænkte omlægning af porteføljen ville bringe aktionærerne udenfor bestemmelsens område, se TOLD SKAT Nyt 1992.24.853 (TfS 1992, 551).

TfS 1993, 265. LR fandt, at investeringsbeviser omfattet af ABL § 2 c ikke kunne bringes udenfor bestemmelsens område ved at indfri det lån, der var optaget til køb af beviserne. TOLD SKAT Nyt 1993.10.495.

TfS 1994, 516. LSR fandt ikke, at indtjent overskud eller værditilvækst for et selskab, der investerede i pantebreve, over en periode med stor sikkerhed kunne opgøres på forhånd, og aktionærerne var derfor ikke omfattet af ABL § 2 c.

LR anså en investor i investeringsbeviser for omfattet af ABL § 2 c, og han kunne derfor ikke sælge beviserne skattefrit efter 3 år. Ved salg inden 3 år kunne kursværdien pr. 16. juni 1992 ikke lægges til grund ved opgørelse af avance/tab i stedet for bevisernes egentlige anskaffelsessum. TOLD SKAT Nyt 1993.14.686 (TfS 1993, 395).

S. G.11.4 Opgørelse og ansættelse

Ved opgørelsen af fortjenesten på aktier erhvervet før den 16. juni 1992 kan den skattepligtige vælge at anvende værdien den 16. juni 1992 i stedet for anskaffelsessummen. Valget skal træffes for samtlige aktier under ét. Det er dog en forudsætning herfor, at den skattepligtige efter de regler, der var gældende før den 16. juni 1992, ikke skulle medregne fortjenester ved afståelse af de pågældende aktier ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, såfremt disse regler fortsat var gældende.

Fortjeneste ved afståelse af aktier omfattet af § 2 c medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst (kapitalindkomst). Tab kan ikke fratrækkes uanset ejertidens længde.

Når der sker beskatning efter § 2 c, finder §§ 2 og 4 ikke anvendelse. Der skal således ske beskatning, selvom ejertiden har udgjort 3 år eller mere, og der sælges fra en beholdning af børsnoterede aktier, hvis værdi ikke overstiger 113.300 kr., og en fortjeneste ved afståelse af aktierne kan ikke modregnes i tab på andre aktier.

Såfremt den skattepligtige ikke accepterer skattemyndighedernes afgørelse om, at en aktieavance er omfattet af § 2 c, skal ansættelsen forelægges Ligningsrådet, jf. § 2 c, stk. 4. For grupper af skattepligtige, som under ensartede omstændigheder har deltaget i fælles arrangementer med lånefinansieret erhvervelse af aktier i de omhandlede finansieringsselskaber, kan Ligningsrådet træffe afgørelse for deltagerne under ét.

Ved Lov nr. 166 af 24. marts 1999 er bestemmelsen i stk. 4 ophævet med virkning for afståelser, der foretages fra og med den 1. jan. 2000. Således skal ansættelsen ikke forelægges LR for afståelser efter denne dato.

S. G.12 Investeringsbeviser i udloddende investeringsforeninger - ABL § 2 d

ABL § 2 d omhandler den skattemæssige behandling af gevinst og tab på investeringsbeviser i udloddende investeringsforeninger omfattet af LL § 16 C. Udloddende investeringsforeninger er i LL § 16 C, stk. 1 defineret som foreninger der udsteder omsættelige beviser for medlemmernes indskud, og som inden fristen for indgivelse af selvangivelse for et indkomstår foretager en udlodning, der som minimum skal omfatte de i LL § 16 C, stk. 2-6 nærmere anførte beløb, og som ifølge vedtægterne er forpligtet til at foretage en sådan udlodning. Om LL § 16 C, se nærmere S.A.1.6.1.

Når investeringsbeviser er omfattet af ABL § 2 d, stk. 1-3, finder ABL §§ 2 og 4 ikke anvendelse, jf. ABL § 2 d, stk. 5.

Når investeringsbeviser, omfattet af § 2 d, tillige er omfattet af ABL §§ 2 a, 2 c eller 3, går beskatning efter disse bestemmelser forud for beskatning efter § 2 d, stk. 1-3.

Skattepligtige fortjenester og fradragsberettigede tab på investeringsbeviser omfattet af § 2 d medregnes for personers vedkommende, jf. § 2 d, stk. 6, ved opgørelsen af kapitalindkomsten , jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 5, sammenholdt med ABL § 6.

S. G.12.1 Undtagelser

Undtaget fra beskatning efter ABL § 2 d, stk. 1, er investeringsbeviser i investeringsforeninger der ifølge sine vedtægter er forpligtet til udelukkende at anbringe aktivmassen i foreningens administrationsbygning og i aktier mv, der er omfattet af ABL. Gevinst og tab på sådanne investeringsbeviser er omfattet af ABL's almindelige regler.

Undtagelsen gælder dog ikke investeringsforeninger der erhverver, eller ifølge vedtægterne må erhverve aktier omfattet af § 2 a, konvertible obligationer og retten til at tegne sådanne.

Undtagelsen gælder heller ikke for investeringsforeninger der overskrider, eller ifølge vedtægterne må overskride en samlet ramme på højest 25% af foreningens øvrige aktivmasse til at foretage anbringelser i kontanter samt anbringelser på sikret basis i aktiver som nævnt i KGL §§ 29-33 og kontanter i tilknytning hertil.

Anbringelse på anfordringskonto sidestilles med kontanter.

Ved anbringelse på sikret basis i aktiver som nævnt i KGL §§ 29-33 og kontanter i tilknytning hertil forstås anbringelser i de pågældende aktiver, der overholder reglerne i

Finanstilsynets bek. nr. 818 af 23. nov. 1998, om investeringsforeningers adgang til at anbringe midler i finansielle instrumenter samt at indgå terminsforretninger. Se hertil TfS 1999, 561 (SKM).

Hvis investeringsforeningens anbringelser i aktiver overskrider eller ifølge vedtægterne må overskride de ovenfor anførte grænser, og det ved overskridelse af den ovenfor nævnte 25 %-grænse sker i mere end fem på hinanden følgende bankdage, omfattes investeringsbeviserne af ABL § 2 d. Der ses dog bort fra overskridelser af den nævnte grænse på 25 pct. inden for en periode på en måned efter tegningsperiodens udløb i henhold til prospektet i forbindelse med nyetablering af investeringsforeningen. Der ses endvidere bort fra overskridelser af 25 pct.-grænsen hvis det godtgøres, at overskridelsen ikke kan tilregnes investeringsforeningen som forsætlig eller uagtsom.

Ved opgørelserne i relation til 25 pct.-grænsen medregnes aktiver som omhandlet i KGL §§ 29-33 med værdien af det underliggende aktiv.

S. G.12.2 Tabsfradrag - fysiske personer

Ifølge ABL § 2 d, stk. 3, kan personer omfattet af KSL § 1 eller DBSL § 1, stk. 2 fradrage tab ved afståelse af de i § 2 d omhandlede investeringsbeviser, såfremt det godtgøres, at investeringsforeningen udelukkende investerer i fordringer i fremmed valuta omfattet af KGL § 16.

Der er adgang til at fradrage tab, selvom investeringsforeningen har anbragt en del af midlerne i finansielle kontrakter, såfremt det godt gøres, at investeringen i finansielle kontrakter opfylder de regler, som Finanstilsynet har fastsat for investeringsforeningers adgang til at anbringe midler i finansielle kontrakter i

bek.nr.818 af 23. nov.1998, og der er tale om investeringsbeviser i en udloddende investeringsforening, der er omfattet af EF-direktivet 85/611/EØF af 20. dec. 1985. Se hertil TfS 1999 561 (SKM).

Personer skal medregne fortjeneste og tab ved opgørelsen af kapitalindkomsten, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 5. Fortjeneste og tab skal, jf. § 2 d, stk. 4 opgøres efter gennemsnitsmetoden i ABL § 6.

S. G.12.3. Tabsfradrag - selskaber mv.

Selskaber mv. som nævnt i § 2 d, stk. 2, kan foretage fradrag for tab, når det godtgøres, at investeringsforeningen udelukkende investerer i fordringer som omhandlet i KGL, dog ikke konvertible obligationer og retten til at tegne sådanne. Der er adgang til tabsfradrag, selvom investeringsforeningen har anbragt en del af midlerne i finansielle kontrakter. Tabsfradraget er dog betinget af, at det godtgøres, at investeringen i finansielle kontrakter opfylder de regler, som Finanstilsynet har fastsat for investeringsforeningers adgang til at anbringe midlerne i finansielle kontrakter i

bek.nr.818 af 23. nov.1998. Se hertil TfS 1999, 561 (SKD).

S. G.12.4. Overgangsbestemmelser

ABL § 2 d blev indføjet i ABL ved lov nr. 499 af 27. april 1994. Loven havde virkning fra og med den 19. jan. 1994.

S. G.13 Konvertible obligationer

S. G.13.1 Definition

Ved en konvertibel obligation forstås et gældsbrev udstedt af et aktie- eller anpartsselskab, som giver långiveren (ejeren) en reel ret til at konvertere sin fordring på selskabet til aktier eller anparter i selskabet.

Indehaveren af en konvertibel obligation kan vælge mellem at lade den konvertere til aktier eller anparter eller kræve den indfriet ved kontant betaling.

Konvertible obligationer indeholder dermed både en fordring imod selskabet på obligationens pålydende og en ret for kreditor til på et nærmere fastsat tidspunkt at forlange obligationerne ombyttet med aktier.

Hvis långiveren ikke har nogen reel ret til at konvertere sin fordring til aktier, behandles den som en fordring, der er omfattet af KGL's regler.

Tegningsretter

Tegningsretter til konvertible obligationer behandles skattemæssigt på samme måde som tegningsretter til aktier. Se evt. nærmere afsnit S.G.2.7 .

Tegningsretten til konvertible obligationer kan handles på børsen på samme måde som tegningsret til aktier. Der sker særskilt notering af de konvertible obligationer. Kursen findes i børskurslisterne under *»Aktier«*.

S. G.13.2 Beskatningen af den konvertible obligation

S. G.13.3 Indløsning af konvertible obligationer - afståelsestidspunkt

Afståelsestidspunktet ved indløsning af konvertible obligationer er behandlet i ØLD af 7. april 1986 (Skat 1986.4.271) (TfS 1986,219). Retten fandt, at der ikke forelå afståelse den 18. dec. 1989 i et tilfælde, hvor der var tale om konvertible obligationer, som var udstedt i 1983, og som forfaldt til kontant indfrielse til kurs 170 den 18. nov. 1990, såfremt de ikke var konverteret til aktier i selskabet senest den 18. dec. 1989.

Dommen findes ikke at udelukke, at man i visse andre situationer kan statuere afståelse på det tidspunkt, hvor de konvertible obligationer senest kan konverteres til aktier i selskabet.

I BF, TfS 1995,807, har LR anset forlængelse af konvertible obligationer som en så væsentlig ændring, at obligationerne måtte anses for indfriet på det tidspunkt, hvor der indgås en endelig og bindende aftale om forlængelse. Afståelsessumen blev anset for at være handelsværdien på de nye konvertible obligationer.

Afståelse findes efter omstændighederne at kunne statueres, hvis vilkårene for de konvertible obligationer udformes således, at restløbetiden efter det seneste konverteringstidspunkt er længere end den praktiske tilrettelæggelse og finansiering af indfrielsen kan begrunde, eller hvis restløbetiden udgør en væsentlig større del af den samlede løbetid end i den foreliggende sag.

Afståelse findes eksempelvis også at kunne statueres, hvis der er tale om selskaber med en begrænset aktionærkreds, hvor en restløbetid ikke kan anses for begrundet i en praktisk tilrettelæggelse og finansiering af indfrielsesbeløbet, således som det typisk kan være tilfældet i et selskab med en større aktionærkreds.

S. G.13.4 Avanceopgørelse - gennemsnitsmetoden og konvertible obligationer

Ved opgørelse af gevinst og tab ved afståelse anvendes gennemsnitsmetoden på konvertible obligationer i samme tilfælde som ved opgørelse af fortjeneste eller tab ved afståelse af aktier. Der henvises nærmere til ABL § 6, stk. 1 samt S.G.3 vedrørende fysiske personer og S.G.4 f.s.v. angår avanceopgørelse og beskatning.

Det bemærkes, at når gennemsnitsmetoden skal bruges, skal der under et beregnes en gennemsnitlig anskaffelsessum for såvel aktier som konvertible obligationer udstedt af samme selskab. Ved opgørelsen af den gennemsnitlige anskaffelsessum fordeles den samlede anskaffelsessum for aktierne og de konvertible obligationer på grundlag af de nominelle værdier. Den nominelle værdi af en konvertibel obligation opgøres i denne forbindelse til den nominelle værdi af den eller de aktier, som obligationen kan konverteres til.

S. G.13.5 Ikrafttrædelsesregler

Reglerne efter hvilke konvertible obligationer i skattemæssig henseende anses for aktier har, jf. § 12 stk. 2 i lov nr. 440 af 10. juni 1997, virkning for afståelser, der sker i indkomståret 1998 og senere.

I henhold til § 12, stk. 9 lov nr. 440 af 10. juni 1997 skal konvertible obligationer, der er erhvervet før den 1. juli 1981 og ikke er omfattet af ABL § 3, anses for anskaffet for deres kursværdi den 1. juli 1981, i stedet for den faktiske anskaffelsessum, medmindre denne er højere. Reglen er en uændret gentagelse af § 8, stk. 4, i ABL nr. 295 af 10. juni 1981 og skal fortolkes som en overgangsregel, der stammer fra denne lovs vedtagelse. Den tilsidesætter således ikke § 19, stk. 3, i lov nr. 421 af 25. juni 1993, hvorefter visse skattepligtige personer (ikke-hovedaktionærer, der afstår efter tre år eller mere, jf. den nærmere afgrænsning i § 19, stk. 3) kan vælge at anvende handelsværdien den 19. maj 1993 som anskaffelsessum.

S. G.14 Idéaktier - ABL § 2 e

S. G.14.1 Personer

Aktier, som en person har modtaget som vederlag ved afhændelse af et forsknings- eller udviklingsarbejde, jf. § 27 E, stk. 1, er omfattet af begrebet idéaktier, dog ikke aktier omfattet af ABL § 2 a eller næringsaktier.

ABL § 2 e omfatter alle de tilfælde, hvor den pågældende aktionær har haft mulighed for at udskyde beskatningen af vederlaget efter LL § 27 E. Det er således alene en forudsætning for anvendelsen af ABL § 2 e, at den pågældende iværksætter har kunnet anvende reglerne i LL § 27 E, og det er ikke en forudsætning, at beskatningen af vederlaget rent faktisk har været udskudt efter LL § 27 E.

I forbindelse med afståelse af idéaktier skal den skattepligtige, der vil påberåbe sig ABL § 2 e kunne dokumentere eller sandsynliggøre, at aktierne er erhvervet under sådanne omstændighe der, at bestemmelsen finder anvendelse. I det omfang aktierne allerede ved erhvervelsen er kategoriseret som idéaktier, omfattet af ABL § 2 e, skal de relevante skattemyndigheder sikre, at oplysningerne herom ikke går tabt.

S. G.14.2 Beskatning

Efter ABL § 2 e beskattes fortjeneste og tab ved afståelse af idéaktier på samme måde, uanset om aktierne er noterede el. børsnoterede, og uanset hvor lang tid aktierne har været ejet.

For idéaktier ejet mindre end 3 år, er der i forhold til de almindelige regler tale om en lempelse af beskatningen af gevinster og en adgang til at fradrage tab i den skattepligtige indkomst. Til gengæld kan tab i disse tilfælde ikke modregnes i tilsvarende fortjenester på andre aktier ejet i mindre end 3 år.

Der er i forhold til de almindelige regler tale om en skærpet beskatning, hvis der er tale om fortjeneste ved afståelse fra en lille beholdning af børsnoterede aktier efter mere end 3 års ejertid, idet en fortjeneste på børsnoterede idéaktier ikke kan være skattefri efter 100.000 kr.'s reglen i ABL § 4, stk. 2. Til gengæld vil tab i et sådant tilfælde kunne fradrages efter reglerne om aktieindkomst.

Endvidere vil tab ved afståelse af børsnoterede aktier fra en større beholdning, som har været ejet i mere end 3 år kunne fradrages i den skattepligtige indkomst og ikke kun modregnes i tilsvarende fortjeneste. Fortjeneste og tab opgøres efter gennemsnitsmetoden, jf. ABL § 6.

S. G.14.3 Børsnoterede og unoterede aktier

Idéaktier vil formodentlig som hovedregel være unoterede, idet iværksætteren må antages at ville bevare indflydelse i selskabet. Der er dog ikke noget til hinder for, at et eksisterende børsnoteret selskab erhverver ideen, eller at selskabets aktier efterfølgende bliver børsnoterede. Børsnoterede idéaktier behandles på samme måde som unoterede idéaktier. Børsnoterede idéaktier medregnes dog ved opgørelsen af beholdningen børsnoterede aktier i relation til 100.000 kr.'s grænsen, jf. ABL § 4, stk. 2, § 7, stk. 1, § 10, stk. 1 og § 11, stk. 1. Dette betyder bl.a., at fortjeneste på børsnoterede idéaktier med en ejertid på 3 år eller mere ikke kan være skattefri efter 100.000 kr.'s reglen i ABL § 4, stk. 2, at der ikke tildeles børsnoterede idéaktier indgangsværdier efter ABL § 7 ved overskridelse af 100.000 kr.'s grænsen, og at reglerne om, at der alene kan succederes ved udlæg fra et dødsbo (ABL § 11, stk. 1, 5. pkt.) efter den del af udlægget eller overdragelsen til hver enkelt modtager, der overstiger 100.000 kr.'s grænsen, ikke finder anvendelse for børsnoterede idéaktier.

Endvidere skelnes der ikke mellem de tilfælde, hvor idéen overdrages til et nystiftet selskab og de tilfælde, hvor overdragelsen sker til et allerede eksisterende selskab.

Fortjeneste og tab, som omfattes af ABL § 2 e, er aktieindkomst for skattepligtige personer, jf. PSL § 4 a, stk. 1, nr. 4. Når aktierne er omfattet af ABL § 2 e finder ABL § 2 og § 4 ikke anvendelse.

S. G.15 Arveudlæg - Fysiske personer

Ved lov nr. 1221 af 27. dec. 1996 blev reglerne i ABL § 10 ophævet og overflyttet til DBSL § 29, stk. 2 og 3.

DBSL § 29 er ændret ved lov nr. 431 af 26. juni 1998, om successionsregler. Bestemmelsen finder anvendelse på boer vedrørende personer, der afgår ved døden den 1. jan. 1999 eller senere. Om ændringen af DBSL § 29, se TfS 1999,626.

Vedrørende de generelle regler om succession når der udloddes værdier der overstiger modtagerens andel i boet, se nærmere B.B.4.3.6.

Reglerne vedrørende den skattemæssige behandling af gevinst på aktier mv. fremgår af DBSL § 29, stk. 3-6. Se nærmere B.B.3.4.6.3.

Det bemærkes, at når der sker udlæg med succession, indtræder arvingen i afdødes/boets skattemæssige stilling med hensyn til de udlagte aktier, jf.TfS 1996.50 (HD).

Om de forud for 1. jan. 1999 gældende regler, se LVS98, S.G.3.6.

Det bemærkes videre, at er aktionæren inden den 1. juli 1981 ved udlæg af aktier indtrådt i afdødes skattemæssige stilling, anses aktionæren for indtrådt i såvel afdødes anskaffelsessum som anskaffelsestidspunkt.

S. G.15.1 Udlægsmodtager hjemmehørende i udlandet

DBSL § 38 finder anvendelse på udlodningsmodtagere, der forud for udlodningen ikke var skattepligtige til Danmark, begrænset skattepligtige modtagere samt modtagere, der er fuldt skattepligtige til Danmark, men som i henhold til en DBO er hjemmehørende i udlandet. Denne regel omfatter alle aktier, herunder aktier ejet i mindre end 3 år, selv om de ikke er erhvervet i forbindelse med virksomhedsomdannelse. Bestemmelsen sikrer, at aktiver, hvorpå der hviler latente skatter som følge af genvundne afskrivninger eller kapitalgevinster, kun kan udloddes med succession til udenlandske personer, selskaber, fonde m.v., hvis aktivet efter udlodningen fortsat kan beskattes i Danmark. Det er således en betingelse, at der sker beskatning af fortjeneste efter de interne danske skattepligtsregler eller en eventuel DBO. Der henvises i øvrigt til B.B.4.3.8.

Efter ABL § 11 gælder en regel om succession ved overdragelse i levende live.

S. G.16.1. Forudsætninger for succession

Det er en forudsætning for anvendelsen af denne regel, at overdrageren er hovedaktionær, jf. ABL § 11, stk. 2-4, og at overdragelsen sker til overdragerens børn, børnebørn, søskende, søskendes børn eller søskendes børnebørn. Adoptivforhold og stedbarnsforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold. Reglerne kan ikke anvendes, hvis erhververen på grund af sit hjemsted ikke er skattepligtig her til landet efter KSL § 1, eller erhververen i henhold til bestemmelserne i en DBO med en fremmed stat, Færøerne eller Grønland må anses for hjemmehørende der.

Om hovedaktionærbegrebet se S.G.2.2.4

Muligheden for overdragelse med succession afhænger yderligere af, hvilke papirer der er tale om.

Er der tale om aktier omfattet af § 2 b (andele i andelsforeninger), eller § 3 (næringsaktier), er der mulighed for succession, uanset aktiebesiddelsens størrelse.

Er aktierne omfattet af § 2 a eller § 2 c, er succession udelukket.

ABL § 11, stk. 1, 5. pkt. finder ikke anvendelse på børsnoterede idéaktier omfattet af ABL § 2 e.

Er der tale om unoterede aktier omfattet af § 2 eller § 4 eller investeringsbeviser omfattet af § 2 d, er succession mulig, såfremt de overdragne aktier udgør mindst 15 pct. af stemmeværdierne i selskabet, jf. lov nr. 431 af 26. juni 1998.

I denne forbindelse skal det anføres, at overdragelse til flere personer i sameje betragtes sammenhængende som en enkelt overdragelse. Den samlede stemmeværdi i selskabet opgøres, uden at selskabets beholdning af egne aktier medregnes, idet stemmeværdien i ABL's forstand forstås i overensstemmelse med aktieselskabsloven, herunder denne lovs § 67, stk. 3, hvorefter der ikke kan udøves stemmeret for et selskabs beholdning af egne aktier. Se endvidere TOLD SKAT Nyt 1992.4.128. (DEP) (TfS 1992, 99).

I TOLD SKAT Nyt 1992.5.155 (TfS 1992, 128) tiltrådte LR, at overdragelse af en ideel anpart af en aktiepost, hvor den ideelle anpart repræsenterede 26,01 pct. af stemmerne, kunne ske efter reglerne om succession ved familieoverdragelse.

Er der tale om børsnoterede aktier omfattet af § 2 eller § 4, kan der ikke ske succession, for så vidt angår de første 113.300 kr. af overdragelsen. Af denne del af overdragelsen sker der således beskatning hos overdrageren.Der kan ske succession, for så vidt angår den resterende del af overdragelsen. Det er dog en betingelse, at den samlede overdragelse som et minimum omfatter 15 pct. af stemmeværdierne i selskabet.

Hvis anskaffelsessummerne for de børsnoterede aktier vedrører forskellige anskaffelsestidspunkter, anses de aktier, der er ældst, for fortrinsvis at indgå i den del af overdragelsen, der ikke kan succederes i.

Konvertible obligationer kan overdrages med succession, når betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt. Da konvertible obligationer er uden stemmeværdi, er adgangen til succession dog betinget af, at der til erhververen samtidig overdrages hovedaktionæraktier, der udgør mindst 15 pct. af stemmeværdien, medmindre obligationerne er omfattet af ABL § 3 eller § 2 b, stk. 2-4.

Den sidste forudsætning er, at der ikke ved overdragelsen konstateres et tab.

S. G.16.2. Konsekvensen af succession

Anvender parterne ved overdragelsen reglerne om succession i ABL § 11, gælder følgende:

Overdrageren beskattes ikke af fortjeneste ved overdragelsen.

Når der efter det foranstående succederes, indtræder erhververen i overdragerens stilling, for så vidt angår anskaffelsestidspunkter og anskaffelsessummer (se dog S.G.3.3.1 vedrørende nedslag i fortjenesten på aktier ejet af hovedaktionærer), og overdrageren beskattes ikke.

Vedrører overdragelsen børsnoterede aktier omfattet af ABL §§ 2 eller 4, ophører successionen dog, hvis erhververens samlede beholdning af børsnoterede aktier efterfølgende i de sidste 3 år har været under bundgrænsen. I et sådant tilfælde vil erhververen kunne sælge skattefrit.

Erhververen kan ikke fratrække underskud fra indkomstår før erhvervelsen i fortjeneste ved erhververens overdragelse af aktierne.

Parternes beslutning om, at erhververen indtræder i overdragerens skattemæssige stilling, skal senest meddeles i forbindelse med indgivelse af overdragerens selvangivelse.

Hvis de værdiansættelser, parterne har lagt til grund ved overdragelsen, ændres i forbindelse med beregning af afgift eller skat af en eventuel gave, kan parterne træffe en ny beslutning om, hvorvidt erhververen indtræder i overdragerens stilling. Den skal meddeles skattemyndigheden inden 3 måneder efter, at den afgifts- eller skattepligtige har modtaget meddelelse om ændringen.

Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om gennemførelse og administration af reglerne om succession ved familieoverdragelse.

Der henvises i øvrigt til skd.cirk. nr. 78 af 29. maj 1989 om succession ved familieoverdragelse.

S. G.17 Skattefri aktieombytning

ABL § 13, stk. 1-3, omhandler de særlige tilfælde af succession på aktionærsiden, hvor et selskab helt eller delvist erhverver kapitalen i et andet selskab (uegentlig fusion).

ABL § 13 indeholder to forskellige regelsæt, hvorefter der kan gives tilladelse til succession ved ombytning af aktier. ABL § 13, stk. 1 og 2 der implementerer de regler om aktieombytning, der står i EU Fusionsbeskatningsdirektiv 90/434/EØF. Stk. 3 er en dansk bestemmelse.

ABL § 13 stk. 1 og 2 omfatter de tilfælde, hvor såvel det erhvervende som det erhvervede selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 90/434/EØF,

eller er selskaber, som svarer til danske aktie- eller anpartsselskaber, og hvor det erhvervende selskab opnår flertallet af stemmerne i det erhvervede selskab.

ABL § 13, stk. 3 omhandler de tilfælde, hvor selskaberne ikke er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat, men efter denne bestemmelse er det et krav, at det erhvervende selskab opnår helejerskab af det erhvervede selskab.

S. G.17.1. ABL § 13, stk. 1 og 2

Definitionen på en Ombytning af aktier efter § 13, stk. 2 svarer til definitionen i fusionsbeskatningsdirektivet. Der er således tale om ombytning af aktier efter stk. 1-2, når der foreligger en transaktion, hvorved et selskab erhverver en andel i et andet selskabs aktiekapital med den virkning, at det opnår flertallet af stemmerne i dette selskab, ved til gengæld for værdipapirer tilhørende aktionærerne i det andet selskab, at tildele dem aktier eller anparter i det første selskab og eventuelt en kontant udligningssum på højst 10 pct. af den pålydende værdi eller, når der ikke eksisterer en pålydende værdi, af den bogførte værdi af de værdipapirer, som udleveres til gengæld herfor. Om 10 pct.-reglen, se nærmere S.G.17.3.

Efter ABL § 13, stk. 1, har aktionærerne i det erhvervede selskab ved ombytning af aktier adgang til beskatning efter reglerne i §§ 9 og 11 i FUL, dvs. succession, jfr. nedenfor.

Ved afgørelsen af om et selskab svarer til et dansk aktie- eller anpartsselskab lægges særligt vægt på følgende: Der skal være tale om et erhvervsdrivende selskab med en fast indskudskapital, i hvilket ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, men hvor hæftelsen er begrænset til den af deltagerne indskudte kapital og selskabets øvrige formue, og som er undergivet en retlig regulering. Dog kan der også lægges vægt på andre momenter. Mindre væsentlige fravigelser i forhold til danske aktie- og anpartsselskaber bevirker dog ikke, at tilladelse til succession vil være udelukket.

Afgørelsen af, om der er tale om et aktie- eller anpartsselskabslignende selskab ifølge § 13, stk. 1, træffes i forbindelse med behandlingen af ansøgningen om meddelelse af tilladelse til succession ved ombytning af aktier. Det er i denne forbindelse ansøgeren, der gennem forelæggelse af oplysninger om selskabet og om de regler, selskabet er undergivet, skal kunne dokumentere, at der er tale om et selskab, som svarer til et dansk aktie- eller anpartsselskab.

Med virkning for ansøgninger, der er indgivet fra og med den 1. jan. 2000, kan afgørelser efter stk. 1-2 påkendes af Landsskatteretten

S. G.17.2. ABL § 13, stk. 3

Efter ABL § 13, stk. 3, kan LR tillade, at der ikke sker beskatning efter § 4 i tilfælde, hvor et selskab erhverver hele aktiekapitalen i et andet selskab, eller hvor et selskab, der i forvejen ejer aktier i et andet selskab, erhverver resten af aktiekapitalen i det andet selskab.

Bestemmelsen i § 13, stk. 3 giver således mulighed for ombytning i tilfælde, hvor det ene af selskaberne eller begge selskaber ikke er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat

eller svarer til danske aktie- eller anpartsselskaber, hvis de værdipapirer der ønskes ombyttet, er omfattet af ABL

, jfr. § 1, stk. 1. Reglen kan endvidere anvendes af selskabsdeltagere i selskaber, der er omfattet af dette begreb

efter direktivet,

som supplement til reglerne i stk. 1-2. Reglerne kan således anvendes, når det erhvervende selskab erhverver den resterende del af aktiekapitalen i det erhvervede selskab.

Ved afgørelsen af om et selskab svarer til et dansk aktie- eller anpartsselskab lægges særligt vægt på følgende: Der skal være tale om et erhvervsdrivende selskab med en fast indskudskapital, i hvilket ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, men hvor hæftelsen er begrænset til den af deltagerne indskudte kapital og selskabets øvrige formue, og som er undergivet en retlig regulering. Dog kan der også lægges vægt på andre momenter. Mindre væsentlige fravigelser i forhold til danske aktie- og anpartsselskaber bevirker dog ikke, at tilladelse til succession vil være udelukket.

Afgørelsen af, om der er tale om et aktie- eller anpartsselskabslignende selskab ifølge § 13, stk. 1, træffes i forbindelse med behandlingen af ansøgningen om meddelelse af tilladelse til succession ved ombytning af aktier. Det er i denne forbindelse ansøgeren, der gennem forelæggelse af oplysninger om selskabet og om de regler, selskabet er undergivet, skal kunne dokumentere, at der er tale om et selskab, som svarer til et dansk aktie- eller anpartsselskab.

Ombytning efter stk. 3 kræver, som efter stk. 1-2, at aktionærerne i det erhvervede selskab vederlægges med aktier i det erhvervende selskab og eventuelt en kontant udligningssum på højest 10 %. Om 10 pct.-reglen, se nærmere S.G.17.3.

Tilladelse til ombytning efter stk. 3 gives kun under særlige omstændigheder, hvis det erhvervende selskab har foretaget opkøb af aktier i det erhvervede selskab i det indkomstår, hvori selskabet erhverver resten af aktiekapitalen, eller i de 4 forudgående indkomstår.

Denne regel skal ses i lyset af reglen om, at højst 10 pct. af aktierne kan vederlægges kontant, hvis tilladelse til succession ønskes, og at dette krav kan omgås, hvis opkøb i tilknytning til ombytning accepteres.

De særlige omstændigheder, som kan bevirke, at tilladelse gives, kan være, at opkøb (ombytning) er sket med hjemmel i § 13, stk. 1 og 2. Særlige forhold gør sig også gældende, når det kan godtgøres, at opkøbene er sket af forretningsmæssige årsager og ikke med henblik på at kontantvederlægge bestemte aktionærer.

Hvis der gives tilladelse til ombytning af aktier efter ABL § 13, stk. 3 finder FUL §§ 9-11 tilsvarende anvendelse, jfr. nedenfor.

ABL § 13, stk. 3, finder også anvendelse ved afståelse af aktier mv. omfattet af ABL §§ 2 a, 2 b, 2 c, 2 d eller 3.

S. G.17.3. Fælles betingelser

Det en forudsætning, at ombytningen gennemføres inden for en periode på højst 6 måneder regnet fra ombytningens første dag.

Ved aktieombytningerne er udgangspunktet, at der alene kan gives tilladelse til succession, hvis de ombyttende aktionærer alene modtager aktier i det erhvervende selskab som vederlag for aktierne i det erhvervede selskab. Dog kan der betales en mindre kontant udligningssum.

Den maksimale kontante udligningssum udgør 10 pct. af den pålydende værdi af de udleverede aktier eller den bogførte værdi af disse aktier, hvis der ikke findes nogen pålydende værdi.

Ved beregningen ses aktieombytningen under ét. Enkelte aktionærer kan således - uden herved at blive forhindret i at succedere - godt tildeles en kontant udligningssum på mere end 10 pct. af de udleverede aktiers pålydende værdi, blot der samlet set ikke udbetales kontante udligningssummer, som overstiger 10 pct. af den pålydende værdi af samtlige de udleverede aktier. Overstiger de samlede kontante udligningssummer 10 pct. af den pålydende værdi af samtlige udleverede aktier, kan der ikke meddeles tilladelse til succession, hverken for de aktionærer, der modtager de høje kontante udligningssummer, eller for de øvrige aktionærer, som deltager i ombytningen.

Det bemærkes, at efter fusionsskattelovens § 9 anses en til de kontante udligningssummer svarende andel af de ombyttede aktier for afstået ved ombytningen. Ombyttes således fx aktier med en pålydende værdi på 500.000 kr. og en kursværdi på 1 mio. kr., og udbetales der en udligningssum på 50.000 kr., anses aktier med en kursværdi på 50.000 kr. og dermed en pålydende værdi på 25.000 kr. for afstået ved ombytningen. Der succederes dermed kun, for så vidt angår de resterende aktier med en kursværdi på 950.000 kr. og en pålydende værdi på 475.000 kr.

Ombytningsdefinitionen indebærer, at der ikke må ske formueforskydning, jf. TfS 1997, 447 (LR).

Aktier i det erhvervende selskab, som aktionærerne modtager som vederlag for aktier i det erhvervede selskab, behandles ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, som om de var erhvervet på samme tidspunkt og for samme anskaffelsessum som de ombyttede aktier.

Såfremt de ombyttede aktier er anskaffet som led i aktionærens næringsvej, anses de modtagne aktier også for næringsaktier. Er de ombyttede aktier omfattet af ABL § 2 b, 2 c eller 2 e, vil de modtagne aktier tilsvarende blive anset for omfattet af disse bestemmelser. Er de ombyttede aktier omfattet af ABL § 2 a, anses de modtagne aktier for § 2 a-aktier i de for selskabsdeltageren følgende tre indkomstår, regnet fra ombytningsdagen. 3-års grænsen gælder ikke, hvis de modtagne aktier omfattes af ABL § 2 a, efter en selvstændig bedømmelse., jf. FUL § 11.

Det forhold, at en ombytning allerede er foretaget før tilladelse foreligger, er ikke i sig selv til hinder for, at tilladelse til succession gives.

Med virkning fra 1.1.2000 er det lovfæstet, at aktieombytning ikke kan gennemføres med tilbagevirkende kraft.

S. G.17.4. Ligningsrådets tilladelse

Succession efter stk. 1-2 såvel som efter stk. 3 kræver Ligningsrådets tilladelse.

I henhold til TSS-cirkulære

1999-19

har LR bemyndiget told- og skatteregionerne til at træffe afgørelse i sager efter ABL § 13.

En af forudsætningerne for regionernes kompetence er, at ansøger har tilkendegivet, at det erhvervende selskab ikke vil afhænde de ved ombytningen erhvervede aktier indenfor de første 3 år efter ombytningen.

Ifølge cirkulæret kan regionerne stille som vilkår, at der skal ske anmeldelse af ændringer i de forhold, der ligger til grund for tilladelsen.

Cirkulæret og vilkåret er kommenteret i TfS 1999, 528. Her er også optrykt den vejledning, der vedlægges tilladelser, hvor der er stillet vilkår om anmeldelse af ændringer. Cirkulæret er endvidere kommenteret i SR-Skat nr. 4/1999.

Med virkning for ansøgninger der er indgivet fra og med den 1. jan. 2000 overgår kompetencen til at give tilladelse til ombytning af aktier fra Ligningsrådet til Skatteministeren.

Ved Bek. nr. 1070 af 17. dec. 1999 (sagsudlægningsbek.) har Skatteministeren bemyndiget de stedlige TSR til at træffe afgørelse i 1. instans efter ABL § 13, stk. 1 og 3, bortset fra sager, der vedrører principielle spørgsmål eller sager hvor der ikke er skabt praksis. I de tilfælde hvor regionen således ikke kan træffe afgørelse i sagen, oversendes denne til afgørelse i TSS med en begrundet indstilling til sagens afgørelse.

Afgørelser i sager vedrørende ABL § 13, stk. 1-2 kan påklages til LSR.

Afgørelser efter § 13, stk. 3, truffet af TSR kan påklages til TSS.

Afgørelser efter § 13, stk. 3, truffet af TSS kan ikke påklages til anden administrativ myndighed.

Anmodninger, der er indgivet før den 1. jan. 2000 færdigbehandles dog af den pågældende myndighed efter bestemmelserne i TSS-cirk. 1999-19.

S. G.17.5. Praksis

TfS 1999, 203. Ligningsrådet gav tilladelse til en ombytning og efterfølgende spaltning af aktiekapitalen i et selskab der ejedes ligeligt af 2 brødre. Brødrene ønskede efterfølgende at foretage indbyrdes overdragelser, efter ABL § 11. Tilladelsen til ombytning blev givet på vilkår, at holdingselskabet, alternativt de 2 holdingselskaber efter spaltningen, skulle bevare helejerskabet af driftsselskabet i 3 år. Endvidere måtte de 2 brødre ikke afhænde aktierne på en måde der medførte en forrykkelse af det indbyrdes ejerforhold. Der kunne således ikke ske en overdragelse efter ABL § 11 indenfor de første 3 år efter ombytningen.

I TfS 1995, 199 og 618 har LR stillet vilkår om bevarelse af helejerselskabet af datterselskabet i mindst 3 år. Om dispensation se TfS 1997, 353, 354. I TfS 1998, 414 gav LR afslag på en ansøgning om dispensation fra ejertidsvilkåret under henvisning til, at forholdet måtte sammenlignes med "det hurtige salg" af aktier.

LR fandt ikke anledning til at stille vilkår om, at det nye moderselskab skulle hæfte solidarisk for en eventuel selskabsskattegæld, der måtte opstå i anledning af verserende skattesager mod 2 sambeskattede datterselskaber til det selskab, hvori aktierne skulle ombyttes, jf. TfS 1995, 806. Tilsvarende om udbyttebegrænsning i TfS 1997, 571. Ligeledes i TfS 1996, 102. Se også TfS 1996, 608. I TfS 1997, 446 gav LR tilladelse med vilkår, at kapitalen i det nye holdingselskab tilsvarende skulle opdeles på A-aktier og B-aktier. Se også TfS 1997, 447.

En BF om ABL § 13, stk. 1 og 2, som også angik sambeskatning, se TfS 1994, 369.

En hovedaktionærs overdragelse af samtlige aktier til et nystiftet holdingselskab var omfattet af ABL § 13, stk. 1 og 2, og således uden beskatning på tidspunktet for ombytningen. Der skulle ikke foretages nyudstedelse af aktier i holdingselskabet, idet selskabet stiftedes ved apportindskud samtidig med aktieombytningen. Holdingselskabet anses at erhverve aktierne på ombytningsdagen til aktiernes handelsværdi på ombytningsdagen, jf. TfS 1994, 533. LR gav afslag på en ansøgning om tilladelse til skattefri ombytning af aktier, der skulle udstedes i forbindelse med en påtænkt skattefri virksomhedsomdannelse, jf. TfS 1997, 570.

TfS 1997, 206. LR gav afslag på en anmodning om tilladelse til ombytning af aktier under henvisning til, at ombytningsreglerne ikke kan anvendes med det formål at undgå avancebeskatning i tilfælde af et selskabs konkurs. Ved fornyet ansøgning, der var begrundet med, at hensigten med ombytningen var at etablere et holdingselskab, der på længere sigt skulle eje samtlige virksomheder i form af datterselskaber, imødekom LR ansøgningen, se TfS 1998, 536.

Om forretningsmæssig begrundelse contra skatteundgåelse/skatteunddragelse se TfS 1997, 207.

Se endvidere SKAT Udland 1997, 257 for EF-Domstolens fortolkning af begreberne.

Det er en forudsætning, at der sker en reel overdragelse af flertallet af stemmerne. Se således TfS 1999, 492 (LSR), om en aktieombytning, der indgik i et samlet aftalekompleks mellem 2 anpartshavere, og hvor der formelt opnåedes et stemmeflertal i selskabet i en kortere periode, men som ikke for erhververen tilsigtede nogen reel besiddelse af stemmeflertallet. Landsskatteretten anså ikke transaktionen for omfattet af ABL § 13.

Se endvidere TfS 1999, 787 (LR). En anpartshaver A og dennes broder B ejede hver halvdelen af anpartskapitalen i et selskab X. Ved en skattefri ombytning af disse anparter erhvervede brødrene hver halvdelen af anpartskapitalen i det nye holdingselskab Y. Efterfølgende erhvervede A en mindre anpartspost fra B, således at A herefter ejede 50,5% af kapitalen og stemmerne i Y. A anmodede herefter om ombytning af sine anparter i Y med anparter i et selskab, Z, som han ejede sammen med sine 2 sønner. Ligningsrådet gav tilladelse til ombytningen på vilkår, at det erhvervende selskab Z skulle bevare sin ejer- og stemmeandel på 50,5% i Y i mindst 3 år efter ombytningen. Endvidere var det en betingelse, at A var fuldt skattepligtig til Danmark på ombytningstidspunktet.

S. G.18 Beskatning ved fraflytning

Reglerne for den skattemæssige behandling af aktier ved fraflytning fremgår af ABL § 13 a.

Det bemærkes, at ABL § 13 a senest er ændret ved lov nr. 166 af 24. marts 1999. Lovændringen har virkning fra og med indkomståret 2000.

Hensigten med § 13 a er at modvirke skatteflugt. Der skal ved skattepligtsophør i forbindelse med fraflytning ske beskatning af den urealiserede fortjeneste, der er optjent på visse aktier indtil tidspunktet for fraflytningen. Det samme gælder ved flytning af skattemæssigt hjemsted til andet land i medfør af en DBO.

Formålet er at beskatte fortjeneste, der er optjent her i landet. Derfor forudsætter skattepligten tilknytning her til landet af en vis varighed. Se nærmere S.G.18.3 .

Skattepligtige avancer efter ABL § 13 a, behandles på samme måde som hvis aktierne blev afstået på tidspunktet for fraflytningen.

S. G.18.1 Kredsen af skattepligtige

Skattepligtige efter ABL § 13 a er fysiske personer der ved skattepligtens ophør har aktier mv omfattet af ABL, og hvor fortjeneste ville være skattepligtig efter de øvrige regler i ABL. Endvidere er udenlandske selskaber, der er begrænset skattepligtige her til landet, i visse tilfælde omfattet af bestemmelsen.

S. G.18.1.1 Selskaber mv.

Fuldt skattepligtige danske selskaber, fonde og foreninger ikke er omfattet af bestemmelsen. Dette skyldes at selskaber, ved flytning af virksomhed fra Danmark - bortset fra flytning til Grønland - skal afmeldes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og likvideres. Selskaberne vil herefter blive undergivet en afsluttende ansættelse, jf. SEL § 5, og der sker aktieavancebeskatning efter de almindelige regler. Tilsvarende gælder, at der skal ske en afsluttende ansættelse for skattepligtige fonde og foreninger, der opløses eller overgår til beskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, eller bliver undtaget fra beskatning i medfør af SEL § 3, jf. FBL § 2, stk. 1, og SEL § 5. Ved flytning til Grønland sker der ikke likvidation, men afsluttende ansættelse i henhold til SEL § 5.

Begrænset skattepligtige

For udenlandske selskaber eller foreninger m.v., der efter SEL § 2, stk. 1, litra a er begrænset skattepligtige her til landet af en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet, skal der, jf. SEL § 7, ske en afsluttende ansættelse ved opløsning eller ophør af skattepligtig virksomhed her i landet. Ejer selskabet aktier som en del af en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet, og udgår aktierne af det faste driftssteds skattepligtige virksomhed, finder SEL § 7 tilsvarende anvendelse for disse aktier, jf. § 13 a, stk. 2.

S. G.18.1.2 Fysiske personer

Skattepligt efter ABL § 13 a indtræder for fysiske personer i følgende tilfælde: I de under 1. og 2. anførte tilfælde indtræder skattepligten på tidspunktet for skattepligtsophøret hhv på tidspunktet for flytningen af det skattemæssige hjemsted.I det under 3. anførte tilfælde indtræder skattepligten på det tidspunkt, hvor aktierne udgår af virksomheden, eller hvor virksomheden ophører.En person, der er begrænset skattepligtig her til landet af en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet, jf. KSL § 2, stk. 1, litra d, og som ejer aktierne som en del af denne erhvervsvirksomhed, beskattes som hidtil af aktieavancer efter ABL's almindelige bestemmelser. For disse aktier beregnes således ikke en skat efter reglerne i ABL § 13 a, jf. bestemmelsens stk. 2.Bestemmelsen omfatter næringsaktier, se Skat 1988.5.297 (skd.) (TfS 1988,276).

litra d, og aktierne indgår som en del af denne erhvervsvirksomhed.

Når en person - uanset fuld skattepligt her til landet - efter bestemmelserne i en DBO bliver hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland. Dette gælder ikke, hvis personen efter flytningen af sit skattemæssige hjemsted fortsat ejer aktierne som en del af en erhvervsmæssig virksomhed med fast driftssted her i landet.

Når aktier - som ejes af en person eller et selskab mv., som en del af en erhvervsmæssig virksomhed med fast driftssted her i landet, jf. KSL § 2, stk. 1, litra d, eller SEL § 2, stk. 1, litra a - enten udgår af det faste driftssteds skattepligtige virksomhed, eller aktionæren ophører med at drive erhvervsmæssig virksomhed her i landet gennem det faste driftssted. Dette gælder dog ikke, hvis aktionæren bliver fuldt skattepligtig her til landet.

S. G.18.2 Værdipapirer omfattet af bestemmelsen

I tilfælde, hvor der indtræder skattepligt efter ABL § 13 a, beskattes fortjeneste eller tab efter de generelle beskatningsbestemmelser i ABL, det vil sige §§ 2, 2a, 2b, 2c, 2d, 3 eller 4.Reglerne om aktieavancebeskatning ved fraflytning finder anvendelse på såvel danske som udenlandske aktier. For aktier omfattet af ABL § 2, indtræder dog kun skattepligt efter ABL § 13 a, hvis aktionæren er hovedaktionær ifølge ABL § 11, stk. 2-4, eller hvis aktierne er erhvervet i forbindelse med omdannelsen af en personligt ejet virksomhed efter VOL. Reglerne omfatter samme arter af værdipapirer, som er omfattet af ABL's almindelige bestemmelser. Om ABL § 11, stk. 2-4, se S.G.16 .

S. G.18.3 Reglerne for beskatning ved fraflytning

Reglerne om aktieavancebeskatning ved fraflytning går i hovedtræk ud på følgende: Den pålignede skat bortfalder, hvis aktionæren igen får skattemæssigt hjemsted i Danmark og dermed bliver omfattet af de almindelige aktieavancebeskatningsregler, såfremt aktierne ikke er afstået forinden, jf. ABL § 13 a, stk. 8. Den pålignede skat bortfalder ligeledes i visse tilfælde, hvor aktionæren ophører med at være hovedaktionær. Se S.G.18.9. Se TfS 1997,704 (BF), hvor tilladelse til skattefri aktieombytning efter ABL § 13 ikke gjaldt for en aktionær, som ikke var fuldt skattepligtig. Denne aktionærs ombyttede aktier måtte derfor anses for afstået ved ombytningen. Den ved fraflytningen pålignede skat bortfalder derfor ikke ved genindtræden af fuld skattepligt til Danmark. Ved genindtræden af fuld skattepligt vil aktionæren være omfattet af KSL § 9, og hans aktier, som anses for anskaffet, mens han var begrænset skattepligtig, anses for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet. Ved fornyet fraflytning vil han være omfattet af ABL § 13 a, hvis han har været fuldt skattepligtig efter KSL § 1 eller § 2, stk. 1, litra d, i en eller flere perioder på i alt mindst 5 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret.Vedrørende reglerne om afsluttende ansættelse ved ophør af skattepligt samt om henstand efter ABL § 13 a henvises i øvrigt til bek.nr. 770 af 19. nov. 1990 og bek. nr. 873 af 17. okt. 1994.

Aktieavancebeskatningen sker på grundlag af aktiernes værdi på tidspunktet for skattepligtsophøret eller flytningen af skattemæssigt hjemsted, jf. ABL § 13 a, stk. 3. Om undtagelser fra hovedreglen, se nærmere S.G.18.4 .

Der kan ydes henstand med betalingen af pålignede skatter mod sikkerhed og betaling af tillæg indtil aktierne afstås eller aktionæren dør, jf. ABL § 13 a, stk. 5. Se S.G.18.8.

Når aktierne realiseres eller aktionæren dør, kan skatten som hovedregel vælges omberegnet på grundlag af afståelsessummen/handelsværdien og besiddelsestiden på afståelses- hhv. dødstidspunktet, jf. ABL § 13 a, stk. 6. Se S.G.18.6.

Der gives nedslag i den danske beskatning for eventuel udenlandsk beskatning af den samme fortjeneste, jf. ABL § 13 a, stk. 7. Se S.G.18.7.

S. G.18.4 Aktionærens tilknytning til Danmark

Det er som hovedregel en betingelse for indtræden af skattepligt efter ABL § 13 a, at aktionæren har været skattepligtig efter KSL § 1, KSL § 2, stk. 1, litra d, eller SEL § 2, stk. 1, litra a, i en eller flere perioder på i alt 5 år inden for de seneste 10 år før tidspunktet for indtræden af skattepligt.Hvis aktionæren inden for de seneste 10 år både har været fuldt skattepligtig og begrænset skattepligtig af en erhvervsvirksomhed med fast driftssted, sammenlægges disse skattepligtsperioder ved afgørelsen af, om aktionæren har været skattepligtig i mindst 5 år. Betingelsen om skattepligt i 5 år ud af de seneste 10 år gælder dog ikke i følgende tilfælde:

På aktierne er erhvervet fra den skattepligtiges ægtefælle, og denne opfylder betingelsen om at have været skattepligtig her til landet i 5 år ud af de seneste 10 år.

For aktionærer, der tidligere har været skattepligtige efter ABL § 13 a, stk. 1-2, men hvor denne skattepligt er ophævet ved tilbageflytning efter ABL § 13 a, stk. 8. For disse aktionærer indtræder skattepligt således, selv om den tidsmæssige betingelse ikke er opfyldt ved den seneste fraflytning. Beskatningen sker på grundlag af aktiernes værdi og ejertid på tidspunktet for den seneste fraflytning eller hjemstedsændring.

For aktionærer, der har erhvervet aktier ved udlæg fra et dødsbo og er indtrådt i boets skattemæssige stilling vedrørende disse aktier. Reglen vedrører kun disse aktier, og reglen vedrører kun udlæg til en modtager, som er skattepligtig her til landet.

For aktionærer, der ved erhvervelse af aktier efter § 11 er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling. Reglen vedrører kun disse aktier.

S. G.18.5 Opgørelse af fortjeneste og tab

Ved indtræden af skattepligt i forbindelse med fraflytning opgøres fortjeneste eller tab, som om aktierne var afstået på tidspunktet for fraflytningen mv.Aktierne anses for afstået for et beløb svarende til værdien af aktierne på dette tidspunkt, jf. § 13 a, stk. 3. Om denne værdiansættelse, se S.G. 3.3.3. Et eventuelt tab kan kun fradrages efter de almindelige regler i ABL, men herudover gælder den begrænsning, at tab kun kan fradrages i fortjeneste på andre aktier, der blev skattepligtige i forbindelse med aktionærens fraflytning, jf. ABL § 13, stk. 3.Fortjeneste og tab beskattes og opgøres i øvrigt efter de almindelige regler i ABL, jf. herved henholdsvis ABL §§ 2, 2a, 2b, 2c, 2d, 2e, 3 og 4, samt ABL §§ 5, 6 og 7.

S. G.18.6 Omberegning af skatten

Aktionæren kan ved senere afståelse af aktierne som hovedregel vælge at få den skat, som er pålignet ved fraflytningen, omberegnet på grundlag af afståelsessummen og besiddelsestiden på dette tidspunkt, jf. ABL § 13 a, stk. 6. Det samme gælder ved aktionærens død, hvor boet kan få skatten opgjort på grundlag af værdien og den faktiske ejertid på tidspunktet for dødsfaldet.Ved skatteberegningen kan ligningsmyndighederne efter de almindelige regler tilsidesætte den faktiske afståelsessum, hvis afståelsen ikke er sket til uafhængig tredjemand, og vilkårene afviger fra normale markedsvilkår.Valget mellem beregning efter ABL § 13 a, stk. 1 (værdien ved fraflytningen) eller omberegning efter ABL § 13 a, stk. 6 (faktisk fortjeneste/tab) kan foretages særskilt for hver enkelt afståelse, og valget kan foretages, uanset om de pålignede skatter er betalt, eller der er givet henstand med betalingen.Er de pålignede skatter betalt ved fraflytningen, og nedsættes skatten ved omberegningen efter ABL § 13 a, stk. 6, gives der ved tilbagebetalingen af for meget betalt skat en skattefri rentegodtgørelse på 6 pct. årligt fra betalingstidspunktet, jf. ABL § 13 a, stk. 10.Er der givet henstand med betalingen af de pålignede skatter ved fraflytningen, og vælges skatten omberegnet efter ABL § 13 a, stk. 6, bortfalder den oprindelige beskatning og det i ABL § 13 a, stk. 5, nævnte tillæg til henstandsbeløbet, og den omberegnede skat bliver ikke forhøjet med henstandstillæg, jf. ABL § 13 a, stk. 10.Et evt. tab ved omberegning af skatten kan alene fradrages i en fortjeneste på andre aktier, der blev skattepligtig i forbindelse med aktionærens fraflytning, og tillige kun i det omfang tabet i øvrigt er fradragsberettiget efter de almindelige regler i ABL, jf. ABL § 13 a, stk. 3.Ved omberegning efter ABL § 13 a, stk. 6, skal der til afståelsessummen medregnes de udbytter af de afståede aktier, der er udloddet efter tidspunktet for indtræden af skattepligt i forbindelse med fraflytningen, hvis den danske skat af udbytterne er nedsat efter bestemmelserne i en DBO med fremmed stat, Færøerne eller Grønland, og udbytterne ikke medregnes til den skattepligtige indkomst i denne stat. Dansk skat, der efter LL § 16 A er betalt af disse udbytter, kan fradrages i den omberegnede skat Aktieavanceskatten kan dog højst nedsættes til 0.I relation til omberegning efter ABL § 13 a, stk. 6, anses aktieretter eller tegningsretter, der er tildelt aktionæren efter tidspunktet for indtræden af skattepligt i forbindelse med fraflytningen, samt aktier, der er erhvervet ved udnyttelse af disse retter, for erhvervet samtidig med de moderaktier, som de nævnte retter eller aktier knytter sig til. Det samme gælder for konvertible obligationer, der er erhvervet ved udnyttelse af tegningsretter, samt aktier erhvervet ved konvertering af konvertible obligationer, jf. ABL § 13 a, stk. 11.Reglen medfører blandt andet, at en aktionær, som vælger omberegning af skatten, og som efter fraflytningen har fået tildelt fondsaktier knyttet til moderaktier omfattet af fraflytterbeskatningen, først har afviklet hele fraflytterbeskatningen, når såvel moderaktierne som fondsaktierne er afstået.Hvis aktionæren efter fraflytningen erhverver aktier uden udnyttelse af aktie- eller tegningsret, men til markedspris, holdes disse aktier uden for opgørelsen af fortjeneste eller tab ved omberegningen. Bliver den efterfølgende aktieafståelse beskattet efter LL § 16 B, kan aktionæren ikke vælge omberegning ved afståelse af disse aktier. Ved beregning af skatten efter ABL § 13 a, stk. 1, kan fradrages dansk skat, som efter LL § 16 B er betalt af afståelsessummen for aktier i det omfang, den betalte skat vedrører den afståelsessum, der er lagt til grund ved beskatningen efter ABL § 13 a, stk. 1. Fradragsbeløbet kan dog ikke overstige den beregnede skat af denne fortjeneste.Får aktionæren ved den efterfølgende aktieafståelse dispensation efter LL § 16 B, stk. 2, kan aktionæren vælge at få skatten omberegnet efter ABL § 13 a, stk. 6.Adgangen til omberegning efter ABL § 13 a, stk. 6, bortfalder, såfremt der ikke rettidigt indgives selvangivelse ved afståelse af aktierne, jf. nærmere bek.nr. 770 af 19. nov. 1990.

S. G.18.7 Lempelse for udenlandsk skat

I den beregnede skat efter ABL § 13 a, stk. 1, eller den omberegnede skat efter ABL § 13 a, stk. 6, kan fradrages skat, der er betalt til fremmed stat, Færøerne eller Grønland ved afståelse af aktier i det omfang, den skattepligtige godtgør, at den betalte skat vedrører den fortjeneste, der er beskattet her i landet. Fra dragsbeløbet kan dog ikke overstige den beregnede skat af denne fortjeneste. Såfremt der med den fremmede stat, Færøerne eller Grønland er indgået en DBO, skal der dog ikke gives fradrag for et større beløb end det, som denne stat, Færøerne eller Grønland har et ubetinget krav på at oppebære.Den danske skat skal ikke lempes for skat betalt i udlandet, når aktionæren har været begrænset skattepligtig af en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet, og aktierne indgår i denne erhvervsvirksomhed, se S.G.18.3, pkt. 3 . I disse tilfælde skal den danske beskatning ikke lempes, selv om der ved senere afståelse sker beskatning i bopælsstaten.Hvis aktionæren har valgt at lade sig beskatte efter ABL § 13 a, stk. 1, og der er ydet henstand med skattebetalingen, gives nedslaget for den udenlandske skat i den oprindeligt beregnede skat uden tillæg til henstandsbeløbet efter ABL § 13 a, stk. 5. Hvis der efter nedslaget resterer en dansk beskatning, beregnes tillægget til denne resterende skat efter henstandsreglerne i stk. 5.Vælger aktionæren omberegning af skatten efter ABL § 13 a, stk. 6, gives nedslaget for den udenlandske skat i den omberegnede skat, og der beregnes ikke tillæg.Er de pålignede skatter betalt ved fraflytningen, og nedsættes skatten for betalt skat i udlandet, tilbagebetales den for meget betalte skat med en skattefri rentegodtgørelse på 6 pct. årligt. Dette gælder, uanset om skatten beregnes efter ABL § 13 a, stk. 1, eller der sker omberegning efter ABL § 13 a, stk. 6.

S. G.18.8 Henstand med skattebetaling

TSR kan imod sikkerhed give henstand med betaling af skatter, der er pålignet efter ABL § 13 a, stk. 1, jf. bestemmelsens stk. 5 og § 2, stk. 1 og 2 i bek.nr. 565 af 2. juli 1999 om sagsudlægning.Opmærksomheden henledes på, at der fra og med 2000 ikke længere skal søges om henstand, men at henstand ydes mod betryggende sikkerhedsstillelse, jf. § 1, nr. 9-10 i lov nr. 166 af 24. marts 1999. Henstand er betinget dels af rettidig indgivelse af selvangivelse i forbindelse med fraflytningen og dels af rettidig indgivelse af selvangivelse eller meddelelse i forbindelse med afståelsen, jf. nærmere bek.nr. 770 af 19. nov. 1990. I bek. er tillige indeholdt nærmere regler om sikkerhedsstillelse i forbindelse med henstand.Når der gives henstand, beregnes et tillæg til henstandsbeløbet fra skattens forfaldstidspunkt, som er det tidspunkt, hvor den pålignede skat ville forfalde, hvis der ikke blev givet henstand. Dette tidspunkt fastsættes af TSR i forbindelse med den afsluttende ansættelse.Tillægget beregnes af skattebeløbet med en sats, som svarer til den officielle diskonto pr. 1. jan. for det enkelte kalenderår.Tillægget er ikke fradragsberettiget. Omfatter henstanden kun en del af et indkomstår, foretages en forholdsmæssig fordeling af tillægget.Henstandsbeløbet og tillægget forfalder, når aktierne afstås eller aktionæren dør.Ved dødsfald kan TSR dog tillade, at afdødes ægtefælle indtræder i henstandsordningen på de vilkår, der gjaldt for afdøde.Betales forfaldne henstandsbeløb og tillæg ikke rettidigt, skal der betales renter af de forfaldne beløb med 1 pct. pr. påbegyndt måned fra forfaldsdagen at regne. Med virkning pr. 1. juli 1998 er satsen 0.6 pct. pr. påbegyndt måned. Det samme gælder for forfaldne skattebeløb, som ikke er omfattet af henstandsordningen. Disse renter er ikke fradragsberettigede.Vedrørende nedsættelse eller bortfald af tillæg til henstandsbeløbet ved omberegning af skatten efter ABL § 13 a, stk. 6, se S.G.18.6 Vedrørende lempelse for udenlandske skatter efter ABL § 13 a, stk. 7, se S.G.18.7. Vedrørende bortfald af skatten efter ABL § 13 a, stk. 8, se S.G.18.9 nedenfor. Se endvidere ABL § 13 a, stk. 10.

S. G.18.9 Bortfald af pålignet skat

Den pålignede skat af aktieavancer ved fraflytning bortfalder, hvis aktionæren igen får skattemæssigt hjemsted her i landet og dermed bliver omfattet af de almindelige aktieavancebeskatningsregler, jf. ABL § 13 a, stk. 8.Dette vil være tilfældet, hvis aktionæren bliver fuldt skattepligtig, eller hvis aktiebesiddelsen bliver led i en begrænset skattepligtig virksomhed med fast driftssted her i landet.Ved afståelse af aktierne opgøres fortjeneste eller tab på grundlag af den oprindelige anskaffelsessum og det oprindelige anskaffelsestidspunkt, og fortjenesten eller tabet behandles efter de almindelige regler.

S. G.18.10 Udlægsmodtager hjemmehørende i udlandet - DBSL § 38

DBSL § 38 finder anvendelse på udlodningsmodtagere, der forud for udlodningen ikke var skattepligtige til Danmark, begrænset skattepligtige modtagere samt modtagere, der er fuldt skattepligtige til Danmark, men som i henhold til en DBO er hjemmehørende i udlandet. Denne regel omfatter alle aktier, herunder aktier ejet i mindre end 3 år, selv om de ikke er erhvervet i forbindelse med virksomhedsomdannelse. Bestemmelsen sikrer, at aktiver, hvorpå der hviler latente skatter som følge af genvundne afskrivninger eller kapitalgevinster, kun kan udloddes med succession til udenlandske personer, selskaber, fonde m.v., hvis aktivet efter udlodningen fortsat kan beskattes i Danmark. Det er således en betingelse, at der sker beskatning af fortjeneste efter de interne danske skattepligtsregler eller en eventuel DBO. Der henvises i øvrigt til B.B.4.3.8.

S. G.18.11 Overdragelse mellem ægtefæller - ABL § 13 b

Overdragelse af aktier mellem samlevende ægtefæller udløser normalt ikke aktieavancebeskatning, jf. KSL §§ 26 A og 26 B.I ABL § 13 b er fastsat, at KSL §§ 26 A og 26 B ikke gælder for overdragelse af aktier til en ægtefælle, der er hjemmehørende i udlandet, Færøerne eller Grønland, selv om ægtefællerne begge er fuldt skattepligtige og skattemæssigt samlevende efter reglerne i KSL § 4. Den ægtefælle, der modtager aktierne, kan ikke succedere i den overdragende ægtefælles skattemæssige stilling. Der sker derfor efter § 13 b beskatning hos den overdragende ægtefælle af den fortjeneste, der er optjent indtil tidspunktet for overdragelsen. Beskatning efter § 13 b omfatter alene de aktier, der er omfattet af § 13 a, stk. 1. Dvs. at aktier, som er omfattet af § 2, og som ikke er ejet af en hovedaktionær, jf. ABL § 11, stk. 2-4, eller erhvervet ved omdannelse af en personligt ejet virksomhed efter VOL, ikke er omfattet af beskatningen i § 13 b, mens andre aktier er omfattet af denne regel.Ved overdragelsen af aktier m.v. til ægtefælle i udlandet sker der en faktisk afståelse. Reglerne i § 13 a om henstand med skattebetalingen, indtil aktierne afstås, om fornyet skatteberegning ved aktiernes afståelse og om eventuelt bortfald af beskatning finder derfor ikke anvendelse i disse tilfælde.Overdragelse af aktier til en samlevende ægtefælle, der er hjemmehørende i udlandet, behandles således i det hele efter ABLs almindelige regler om afståelse af aktier til tredjemand.

S. G.19 Avancebeskating af udbytte

Likvidationsudlodninger i det kalenderår hvori selskabet endeligt opløses, behandles efter aktieavancebeskatningsreglerne, jf. ABL § 1, stk. 3. ABL § 1, stk. 3, gælder ikke ved udlodning af likvidationsprovenu, som er skattepligtigt for foreninger og selskaber efter SEL § 5 B, stk. 4, og FUL § 12, stk. 3.Likvidationsudlodninger forud for det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses skal beskattes som udbytte. Såfremt der dispenseres efter LL § 16 A, stk. 3. behandles likvidationsudlodningen dog efter aktieavancebeskatningsreglerne.Et selskab anses for endeligt opløst ved afmeldelsen til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Ved rettidig afmeldelse, dvs. inden 14 dage efter, at det endelige likvidationsregnskab er godkendt af generalforsamlingen, kan selskabet anses for endeligt opløst ved den afsluttende generalforsamling, Dette har praktisk betydning i tilfælde, hvor den afsluttende generalforsamling finder sted umiddelbart før et årsskifte. Se også TOLD SKAT Nyt 1992.1.17 (TfS 1992, 21), hvor LSR på baggrund af konkrete praktiske forhold ansa en generalforsamlingsbeslutning om ophør den 3. april 1989 for at være afholdt i naturlig kontinuitet med regnskabsafslutningen den 31. dec. 1988. Se også TfS 1996, 535.For så vidt angår likvidationsudlodninger i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, er tidspunktet for selve udlodningen og ikke beslutningen om likvidation eller selskabets endelige opløsning afgørende for fastlæggelsen af afståelsestidspunktet. Hvis f.eks. der i forbindelse med en likvidation af et selskab i 1993 (afmeldelse hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen sker den 1. dec. 1993) foretages likvidationsudlodninger pr. 1. juni 1993 og pr. 1. nov. 1993, vil aktierne skulle anses for afstået henholdsvis den 1. juni 1993 og den 1. nov. 1993.Det er kun likvidationsudlodninger, som skattemæssigt behandles efter aktieavancebeskatningsreglerne. Hvis et selskab er trådt i likvidation i samme kalenderår, hvori opløsningen finder sted, men inden likvidationens indtræden har foretaget udlodning til aktionærerne, er disse udlodninger derfor ikke omfattet af aktieavancebeskatningsreglerne. Beskatningen må efter hovedreglen i LL § 16 A, stk. 1 ske hos aktionæren som aktieindkomst.

S. G.19.1.1. Opgørelse af fortjeneste og tab.

Fortjeneste eller tab ved udlodning af likvidationsprovenu i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, opgøres som ved en almindelig afståelse, idet likvidationsudlodningen i dette år betragtes som afståelsessum. Foretages ingen udlodning i det pågældende år, er afståelsessummen 0. Se Skat 1985.5. 142 (sd), som omhandler likvidation af anpartsselskab, hvis aktiver skulle overdrages til et af anpartshaveren nystiftet selskab.Ved udlodning af likvidationsprovenu ad flere gange inden for det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, er det tidspunktet for udlodningen, der er afgørende for den skattemæssige behandling af fortjeneste eller tab på aktierne. Hvis aktionæren benytter et regnskabsår, der afviger fra kalenderåret, kan det forekomme, at de her nævnte likvidationsudlodninger skal fordeles over 2 regnskabsår, nemlig hvis selskabet foretager flere udlodninger i samme kalenderår. I så fald må fortjeneste eller tab fordeles på de 2 regnskabsår i forhold til de i hvert regnskabsår modtagne udlodninger. Fortjeneste eller tab opgøres i forhold til de modtagne udlodninger.Om beskatning ved udlodning som likvidationsprovenu af en spærret bankkonto, hvis indestående først kunne udbetales på et senere tidspunkt på grund af en mortifikationssag vedrørende et bortkommet pantebrev, se Skat 1988.12.796 (sd) (TfS 1988, 706).Slutter likvidationen uden udlodning, vil tabet være lig aktiernes anskaffelsessum.Hvis en aktionær afstår aktier i et selskab, der er under likvidation, behandles en sådan afståelse som andre afståelser, idet det forudsættes, at der er tale om en reel afståelse.I TfS 1998, 397 (HD) er den tidligere praksis vedrørende fortolkning af ABL § 1, stk. 2 blevet underkendt. HR bemærkede følgende:Den af Skatteministeriet hævdede fortolkning af ABL § 1, stk. 2 - at en aktiepost skal anses for afstået, såfremt det ved et aktieselskabs konkurs må anses for sandsynliggjort, at den er værdiløs - har som anført af landsrettens mindretal hverken hjemmel i ordlyden af § 1, stk. 2, eller i andre bestemmelser i loven eller i lovens forarbejder. Denne fortolkning er endvidere i strid med grundprincippet i SL § 5, litra a, hvorefter værdistigninger eller fald i ejerperioden er uden betydning for indkomstopgørelsen. Som anført af landsrettens mindretal må det forhold, at aktierne som følge af selskabets endelige opløsning ikke længere eksisterer, nødvendigvis anses for omfattet af begrebet afståelse. Lovens § 1, stk. 2, må herefter forstås således, at afståelsestidspunktet er tidspunktet for ejendomsrettens endelige ophør ved overdragelse eller på anden måde, herunder ved selskabets endelige opløsning.Skattemyndighederne havde således ikke haft hjemmel til at nægte appellanten - der indtil selskabets endelige opløsning var ejer af aktierne - det omtvistede tabsfradrag. Afståelsestidspunktet for aktier er tidspunktet for ejendomsrettens ophør ved overdragelse eller på anden måde, herunder ved selskabets endelige opløsning.Aktionærer, der ikke er behandlet efter foranstående retningslinier, kan efter anmodning få genoptaget skatteansættelserne for indkomstårene 1995, 1996 og 1997, jf. TSS-cirk. 1998-22. Afgørelsen og cirkulæret er kommenteret i TfS 1999, 80. Hvis der foretages udlodning fra et likviderende selskab af likvidationsprovenu forud for det kalenderår, hvori opløsningen finder sted - enten fordi udlodningen sker i flere forskellige år, eller fordi selskabet først kan anses for endeligt opløst året efter, at udlodningen har fundet sted - sidestilles udlodningen med udbytte, og beskatning hos aktionærerne skal ske som aktieindkomst af den fulde udlodning (uden fradrag af anskaffelsessum). Hvis selskabet er hjemmehørende i udlandet sker beskatningen kun som aktieindkomst, hvis aktierne ikke er omfattet af ABL § 2 A, jfr. PSL § 4 a, stk. 1, nr. 5. I det år, selskabet endeligt opløses, vil fortjeneste/tab kunne beregnes på sædvanlig måde, idet afståelsessummen her bliver det i det endelige likvidationsår udloddede beløb, der evt. kan være 0.Der er ikke hjemmel til at udskyde aktionærernes indkomstbeskatning til en samlet beskatning ved selskabets endelige opløsning.Om et tilfælde hvor en udbetaling til hovedaktionæren ansås for forhåndsudlodning af likvidationsprovenu og ikke som påstået af hovedaktionæren, et aktionærlån, se TOLD SKAT Nyt 1991.12.644 (TfS 1991, 288).Udlodninger af likvidationsprovenu, som er skattepligtigt for foreninger eller selskaber efter SEL § 5 B, stk. 4, og FUL § 12, stk. 3, beskattes hos selskabet eller foreningen, og er derfor ikke skattepligtige for modtageren. Dette gælder, uanset om udlodningen efter de almindelige regler ville have været omfattet af LL § 16 A, jf. LL § 16 A, stk. 4, eller af ABL, jf. § 1, stk. 3, 2. pkt.Bestemmelsen i SEL § 5 B, stk. 4, omhandler den situation, hvor en andelsforening, som er omfattet af beskatning efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3, overgår til beskatning efter andre regler i SEL § 1, bortset fra § 1, stk. 1, nr. 6. FUL § 12, stk. 3, omhandler fusion af andelsforeninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3, og brugsforeninger og foreninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3 a og 4, hvor den modtagende forening er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3 a eller 4.Efter de pågældende bestemmelser i SEL og FUL beskattes den formue, som er opsamlet under beskatningen efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3, hos selskabet eller foreningen i takt med, at selskabet eller foreningen foretager udlodninger eller betaler for erhvervelse af egne andelsbeviser. Udlodninger m.v., der foretages efter overgangen/fusionen, anses i første række for at hidrøre fra den formue, som er opsamlet under beskatningen efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3, eller en tilsvarende beskatning. Dette gælder dog ved overgang til beskatning efter andre regler i SEL § 1, bortset fra § 1, stk. 1, nr. 6, ikke, hvis der er tale om udlodninger fra en forening omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 4, i det omfang udlodningen ikke overstiger foreningens skattepligtige indkomst efter skat i det foregående indkomstår, jf. SEL § 5 B, stk. 8.

S. G.19.1.2. Eventuel dispensation

I henhold til LL § 16 A, stk. 3, kan Skatteministeren, når særlige omstændigheder taler derfor, tillade, at beløb, der udloddes forud for det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, ikke medregnes i modtagerens aktieindkomst. De beløb, der fritages for almindelig indkomstskat, skal derefter behandles efter aktieavancebeskatningsreglerne.Når der gives dispensation fra den almindelige beskatning af udlodningsbeløbet, anses en til udlodningen svarende del af aktionærens aktier for afstået, således at anskaffelsessummen for disse aktier reducerer udlodningsbeløbet, der herved ligestilles med afståelsessummen. Først ind først ud reglen gælder også her. Vedrørende opgørelse af fortjeneste eller tab, når udlodningen sker mindre end 3 år efter erhvervelsen, henvises til S.G.5 . Sker udlodningen mindst 3 år efter erhvervelsen, skal gennemsnitsmetoden anvendes ved opgørelse af avance eller tab, jf. ABL §§ 4 og 6. Skatteministeren har ved bekg. 1999, 565 udlagt kompetencen til at give dispensation til de kommunale skattemyndigheder, når den skattepligtige er en fysisk person eller et dødsbo. Når den skattepligtige er et selskab har den skatteansættende myndighed kompetence til at meddele dispensation. København og Frederiksberg kommuner har dog også kompetence til at meddele dispensation til juridiske personer.

S. G.19.2. Udlodning ved nedsættelse af aktiekapitalen.

S. G.19.2.1. Den skattemæssige behandling

Udlodninger til aktionærer i forbindelse med nedskrivning af aktiekapitalen i selskaber, som ikke er i likvidation, skal medregnes til den almindelige indkomst som udbytte, jf. LL § 16 A. Nedskrivning af aktiekapitalen i selskaber, som ikke er i likvidation, anses for omfattet af LL § 16 A, selv om der ikke sker udlodning i forbindelse med kapitalnedskrivningen, jf. LSR 1984.8.10, Skat 1988.8.484 (LSR) (TfS 1988, 454) og TfS 1994, 299.I tilfælde, hvor nedskrivningen er omfattet af LL § 16 A, stk. 1, kan anskaffelsessummen for den nedskrevne aktiebeholdning ikke fratrækkes i forbindelse med nedskrivningen, men ved anvendelse af gennemsnitsmetoden, indgår anskaffelsessummen for den nedskrevne aktiebeholdning i anskaffelsessummen for den resterende aktiebeholdning.Ved anvendelse af aktie-for-aktie-metoden skal anskaffelsessummen for den nedskrevne aktiebeholdning ikke indgå i anskaffelsessummen for den resterende aktiebeholdning. Den nedskrevne aktiebeholdning er de ældste aktier. Se hertil TfS 1999, 118. Aktie-for-aktie-metoden skal anvendes for børsnoterede aktier omfattet af ABL § 2, dvs. almindelige børsnoterede aktier, der på tidspunktet for nedskrivningen har været ejet i mindre end 3 år. Aktie-for aktie-metoden skal endvidere anvendes af foreninger omfattet af SEL § 1, stk. 1 nr. 6 samt af begrænset skattepligtige selskaber ved salg efter 3 år. I alle andre tilfælde skal gennemsnitsmetoden anvendes.TfS 1993, 131. A erhvervede i 1984 nom. 100.000 kr. aktier ved nytegning til kurs 105, eller for 105.000 kr. Året efter blev selskabets aktiekapital nedskrevet med 40 pct. til dækning af underskud i selskabet. Nedskrivningen medførte, at A's aktiepost blev nedskrevet uden udlodning til nom. 60.000 kr. Selskabets aktionærer fik afslag på dispensation efter LL § 16 A, stk. 2. I 1986 solgte A sin aktiepost for 71.640 kr. og opgjorde et tab ved salget på 71.640 kr. minus 105.000 kr. eller 33.360 kr. LSR fandt, at A efter nedskrivningen af aktiekapitalen kun ejede aktier svarende til 60 pct. af den hidtidige beholdning. A's fortjeneste eller tab ved salget skulle opgøres efter ABL § 5, dvs. efter aktie-for-aktie-metoden, hvorefter anskaffelsessummen skulle beregnes som den oprindelige anskaffelsessum minus nedskrivning på 40 pct. Herefter fandtes A's fortjeneste ved salget med rette at være opgjort til 71.640 kr. minus 63.000 kr. eller 8.640 kr. TOLD SKAT Nyt 1993.12.555.Udlodningsbeløbet forhøjes med en eventuel negativ anskaffelsessum for aktierne opgjort efter reglerne i § 4, stk. 2-4, i VOL.

S. G.19.2.2. Eventuel dispensation

Ifølge LL § 16 A, stk. 2, kan Skatteministeren tillade, at udlodningsbeløbene fritages for beskatning som aktieindkomst, mod at fortjeneste eller tab behandles efter aktieavancebeskatningsreglerne.Normalt vil tilladelse have til forudsætning, at kapitalnedskrivningen alene er begrundet i selskabets erhvervsmæssige forhold. Dette vil ofte være tilfældet, hvor et selskab i tilknytning til kapitalnedskrivningen har afhændet en del af sine aktiviteter og realiseret de hertil hørende driftsmidler, således at den hidtidige aktiekapital skønnes at være for stor til de resterende aktiviteter. Det forudsættes således, at der er sket en vis aktivitetsindskrænkning og ikke blot et mindre eller midlertidigt frasalg af driftsmidler el.lign.Ved vurderingen af om aktiviteten er indskrænket, kan der henses til koncernens samt aktionærernes samlede forhold, herunder om aktiviteten er afhændet til købere, som i forhold til koncernen og aktionærerne er fremmede.Dispensationen baseres på en samlet vurdering af sagens omstændigheder, hvorved der endvidere henses til om kapitalnedsættelsen sker kort tid efter aktivitetssalget (indenfor ca. 1 1/2 år), om udlodningen nogenlunde svarer til de midler, der er indkommet ved salget, samt om der fortsat er en ikke uvæsentlig aktivitet i selskabet (koncernen).Endelig er det en forudsætning for dispensation efter LL § 16 A, stk. 2, at nedskrivningen berører aktionærerne forholdsmæssigt lige meget, således at deres aktionærmæssige indflydelse på selskabet ikke forrykkes. Når der ikke sker udlodning i forbindelse med kapitalnedskrivningen, men nedskrivningen - evt. i forbindelse med nytegning - finder sted for at bortskaffe en underskudssaldo, gives der ikke dispensation til aktionærer, der efter nedskrivningen af den tidligere aktiekapital fortsat ejer aktier i selskabet, da dispensationsadgangen ikke bør anvendes som alternativ til likvidation.Dispensation i et tilfælde som det foreliggende vil alene tjene til, at der i forbindelse med nedskrivningen opnås fradrag for aktiernes anskaffelsessum efter de almindeligt gældende aktieavancebeskatningsregler. Dispensation gives ikke, selvom fortjeneste eller tab skal opgøres efter aktie-for-aktie-metoden, således at anskaffelsessummen for de nedskrevne aktier ikke kan indgå i anskaffelsessummen ved opgørelse af fortjeneste eller tab ved senere salg af den resterende aktiebeholdning. Af bemærkningerne til lov nr. 309 af 25. maj 1987 om ændring af forskellige skattelove (Skatteflugt) fremgår, at dispensationspraksis i relation til LL § 16 A, stk. 2, LL § 16 B, stk. 6, som fra og med 19. maj 1993 er ændret til LL § 16 B, stk. 2, og LL § 16 A, stk. 3, fremover strammes, således at ikke alene selskabets forhold undersøges nøje, men at det også meget nøje overvejes, om der skal gives dispensation i tilfælde, hvor dette medfører, at en beskatning helt eller delvis undgås hos aktionærer, som er hjemmehørende i udlandet. I denne forbindelse vil både aktionærens individuelle forhold - fx besiddelsestiden af aktierne og indflydelsen i selskabet - og også mere generelle forhold have betydning. Udenlandske aktionærer vil dog ikke generelt blive afskåret fra dispensation. Dette kunne virke urimeligt i visse situationer, fx i tilfælde, hvor selskabet har ført en rimelig udbyttepolitik, og hvor aktionæren er uden bestemmende indflydelse på selskabets forhold. Skatteministeren har ved bekg. 1999, 565 udlagt kompetencen til at give dispensation til de kommunale skattemyndigheder, når den skattepligtige er en fysisk person eller et dødsbo. Når den skattepligtige er et selskab har den skatteansættende myndighed kompetence til at meddele dispensation. København og Frederiksberg kommuner har dog også kompetence til at meddele dispensation til juridiske personer. Når der gives dispensation, stilles aktionæren, som om han har afhændet en aktiepost i selskabet svarende til nedskrivningen af hans aktier. De aktier, der herefter betragtes som afstået, er aktier, der hører til hans ældste anskaffelse(r). Anskaffelsessummen for disse aktier opgøres efter reglerne for salg i almindelighed. Om fastsættelsen af afståelsestidspunktet, se Skat 1990.5.393.De udloddede beløb skal betragtes som afståelsessum for den del af aktiekapitalen, der annulleres.I forbindelse med en spaltning, jf. FUL § 15 b, af et norsk børsnoteret selskab gav LR tilladelse til, at aktionærerne i det udspaltede selskab kunne anvende successionsbestemmelserne i FUL § 15 b, stk. 4, 2. - 14. pkt., således at samtlige aktionærer blev omfattet af Ligningsrådets afgørelse og skulle selvangive i overensstemmelse med de nævnte regler. Der kunne således ikke gives aktionærerne valgmulighed mellem anvendelse af beskatningsreglerne i de nævnte bestemmelser og andre beskatningsregler (LL § 16 A, stk. 2). LR fandt, at således som FUL § 15 b, stk. 4, 2. - 14. pkt., samt stk. 5, er formuleret, fandtes lovteksten ikke at åbne mulighed for et valg. En tilladelse efter FUL § 15 b, stk. 5, medfører, at samtlige danske aktionærer skal beskattes efter FUL § 15 b, stk. 4, 2. - 14. pkt. Denne fortolkning understøttes af, at aktionærerne i de spaltninger, der er direkte omfattet af FUL § 15 b (selskaber i medlemsstater), ikke efter loven har valgmulighed til selv at vælge beskatningsform. Se TfS 1996, 763.

S. G.19.3. Afståelse til det udstedende selskab

S. G.19.3.1. Ligningslovens § 16 B

Afståelse af aktier til det selskab, der har udstedt dem, skal i almindelighed behandles efter reglerne om udbytte, således at afståelsessummen medregnes i den skattepligtige almindelige indkomst, jf. LL § 16 B. Anskaffelsessummen for de solgte aktier kan ikke fradrages.Såfremt afståelse sker til det selskab, der har udstedt de pågældende aktier, skal hele afståelsessummen betragtes som aktieindkomst efter LL § 16 B, stk. 1, jf. PSL § 4 a. Det gælder også for afståelsessummer, der modtages fra udenlandske selskaber, jf. PSL § 4 a, stk. 1, nr. 6, medmindre aktierne er omfattet af ABL § 2 a, jfr. lov nr. 1026 af 23. dec. 1998 . LL § 16 B finder ikke anvendelse ved afståelse af medarbejderaktier omfattet af LL § 7 A, som ifølge bestemmelsen i SEL § 31, stk. 2, kun kan tilbagesælges til selskabet, medmindre medarbejderaktionæren er hovedaktionær i selskabet i relation til ABL § 11, stk. 2-4.Afståelsessummen ved salg af konvertible obligationer til det selskab, der har udstedt dem, og indløsningssummen ved selskabets indløsning forud for det fastsatte indløsningstidspunkt beskattes som udbytte i henhold til § 16 B. Det samme gælder indfrielse til en anden kurs end den oprindeligt aftalte. LL § 16 B finder ikke anvendelse ved kontant indfrielse på det på forhånd aftalte indfrielsestidspunkt til den på forhånd aftalte indfrielseskurs, jf. S.G.13 . Se Skat 1989.6.476 (LSR).Beløb, som en andelshaver får udbetalt ved udtræden af et andelsselskab, anses som vederlag for tilbagesalg af andelsbeviset til det udstedende selskab, såfremt selskabet er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3, og afståelsessummen skal medregnes til den personlige indkomst efter LL § 16 B, stk. 1, jf. PSL § 4, stk. 4.Om den skattemæssige behandling af et eventuelt udtrædelsestilsvar, se Skat 1987.8.607 (skd). Overtager en andelshaver i en andelsboligforening andelslejligheden som ejerlejlighed i forbindelse med afståelse af andelsbeviset til andelsboligforeningen, bliver andelshaveren almindelig indkomstskattepligtig af differencen mellem lejlighedens handelsværdi og den af andelshaveren overtagne del af pantegælden, jf. LL § 16 B, stk. 1. Der kan dog dispenseres efter bestemmelsens stk. 2, Skat 1988.6.351 (skd) (TfS 1988, 326).LL § 16 B, stk. 1, finder ikke anvendelse, såfremt aktierne m.v. afstås til et selskab i likvidation i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, jf. bestemmelsens stk. 3.Uanset § 16 B stk. 1, er beløb, som er skattepligtige for foreninger og selskaber efter SEL § 5 B, stk. 4, og FUL § 12, stk. 3, skattefri for modtageren.Afståelsessummer, som er skattepligtige for selskaber eller foreninger efter SEL § 5 B, stk. 4, eller FUL § 12, stk. 3, er dog skattefrie for modtageren, jf. LL § 16 B, stk. 4. Se endvidere S.G.18.1.

S. G.19.3.2. Restbeholdningens anskaffelsessum

Ved beskatningen sidestilles afståelsessummen med udbytte.Skal fortjenesten eller tabet ved et senere salg af de beholdne aktier opgøres efter gennemsnitsmetoden, medregnes anskaffelsessummen for de aktier, der er afstået til det udstedende selskab fortsat ved beregningen af den gennemsnitlige anskaffelsessum.Skal fortjenesten eller tabet ved en senere afståelse af de beholdne aktier imidlertid opgøres efter aktie-for-aktie-metoden, bortfalder anskaffelsessummerne for de aktier, der er afstået til det udstedende selskab. I denne forbindelse anses de først erhvervede aktier for afstået til det udstedende selskab, således at det er anskaffelsessummerne for disse aktier, der bortfalder. Ligeledes anses de først erhvervede aktier for afstået i forbindelse med afståelsen til det udstedende selskab, når ejertiden skal beregnes ved afståelse af de beholdne aktier.Hvilken opgørelsesmetode, der skal anvendes, afhænger af, om der foreligger børsnoterede aktier omfattet af ABL § 2, eller andre aktier.Foreligger der børsnoterede aktier omfattet af ABL § 2, dvs. børsnoterede aktier som på tidspunktet for afståelsen til selskabet har været ejet i mindre end 3 år, skal aktie-for-aktie-metoden anvendes. Aktie-for aktie-metoden skal endvidere anvendes af foreninger omfattet af SEL § 1, stk. 1 nr. 6 samt af begrænset skattepligtige selskaber ved salg efter 3 år.I alle andre tilfælde skal gennemsnitsmetoden anvendes. Se endvidere S.G.5 .Afståelsessummen forhøjes med en eventuel negativ anskaffelsessum opgjort efter reglerne i VOL § 4, stk. 2-4.Afståelse af tegningsret til det udstedende selskab behandles som afståelse af aktier til det udstedende selskab.

S. G.19.3.3. Eventuel dispensation

Skatteministeren eller den, han bemyndiger dertil, kan tillade, at der ikke skal ske beskatning af afståelsessummen efter LL § 16 B, stk. 1, men at fortjeneste eller tab ved afståelsen behandles efter reglerne i ABL.Bemyndigelse efter LL § 16 A, stk. 2 og 3, samt § 16 B, stk. 2, er ved bekendtgørelse nr. 565 af 2. juli 1999 givet til de kommunale skattemyndigheder når den skattepligtige er en fysisk person eller et dødsbo. I andre

forhindre, at aktionærer tilskyndes til at henlægge hele selskabets overskud til reserverne i stedet for at deklarere en passende del som udbytte, der beskattes som almindelig indkomst, og ved afståelse af aktierne til selskabet opnå en udlodning, der skattemæssigt behandles på anden måde. Der vil derfor ved afgørelsen af, om der skal gives dispensation, blive lagt vægt på, om tilbagesalg til selskabet anvendes som et alternativ til udlodning. Dette kan f.eks. være tilfældet, hvis selskabet køber egne aktier til en kurs, der er højere end markedskursen. Normalt vil en dispensation kun blive givet, hvis aktionæren afhænder alle sine aktier. De behøver dog ikke alle sammen at blive afhændet til selskabet, idet delafståelse til andre, herunder andre aktionærer i selskabet, kan accepteres som fuldstændig afhændelse af aktierne. I ganske særlige tilfælde indrømmes der dispensation, selvom ikke samtlige aktier afhændes, når en beskatning af hele afståelsessummen ville medføre helt urimelige resultater. Det skal bl.a. vurderes, om aktionæren reelt har opgivet sin indflydelse på den udbyttegivende aktivitet.I Skat 1986.7.484 (skd) (TfS 1986, 449) gav Skattedepartementet dispensation i forbindelse med indløsningen af konvertible obligationer, idet man herved henså til, at indløsningen skete samtidig med opgivelsen af samtlige aktionærinteresser i selskabet. Der blev ikke ved afgørelsen taget stilling til kursfastsættelsen vedrørende de til selskabet overdragne værdipapirer.I selskaber, hvor aktionæren eller anpartshaveren ikke kan afhænde sine aktier mv. til andre end selskabet, f.eks. andelsboligselskaber eller selskaber, hvor aktiebesiddelse er betinget af erhverv i en bestemt branche, vil dispensation næsten altid blive givet. Dispensationen indebærer, at udlodningen omfattes af ABL, herunder af ABL § 2 b. Det samme gælder for selvstændigt skattepligtige dødsboer, som inden arveudlæg ønsker at afhænde boets aktier til det udstedende selskab, idet boets besiddelsestid for aktierne normalt vil være så kort, at boet ikke har haft væsentlig indflydelse på selskabets udbyttepolitik.Aktionærer, der ønsker at afstå aktier, vil hyppigt lade en bank formidle afståelsen, og bankerne modtager således normalt aktierne i kommission. I tilfælde, hvor en bank på denne måde modtager *»egne aktier«* fra en aktionær til videreafståelse, omfattes denne overdragelse til banken ikke af LL § 16 B, stk. 1, men aktionæren må beskattes som ved afståelse til tredjemand.Dispensationen gives ikke generelt, men kun efter ansøgning fra den enkelte aktionær.For så vidt angår aktionærer hjemmehørende i udlandet henvises til S.G.19.2 , om stramning af dispensationspraksis i forbindelse med vedtagelsen af lov nr. 309 af 25. maj 1987.

S. G.20 Andre forhold

S. G.20.1 Aktielejligheder og andelsboliger - parcelhusreglen

Ifølge EBL § 8, stk. 4, skal fortjeneste eller tab ved afståelse af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, der er forbundet med brugsret til en beboelseslejlighed, ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst efter ABL, når følgende betingelser er opfyldt: Reglen omfatter fortjeneste eller tab ved afståelse, herunder ved udlodning af likvidationsprovenu i det kalenderår, hvori selskabet mv. endeligt opløses. Skattefriheden omfatter også den del af andelsbeviset, som ikke svarer til sælgerens beboelseslejlighed.Med hensyn til den første betingelse bemærkes, at det afgørende er antallet af beboelseslejligheder i det samlede ejendomskompleks, der hører under andelsboligforeningen eller selskabet. Det er uden betydning, om den enkelte beboelseslejlighed indgår i en etagebebyggelse, et rækkehuskompleks eller lign., eller om den er et frit beliggende enfamilieshus nr. eller ej. Det er ligeledes uden betydning, om den pågældende beboelseslejlighed har selvstændigt matr.nr. Fritagelsesreglen gælder ikke for andelsbeviser, der alene giver brugsret til et grundareal, se LSR 1984.125 (havelod) og 1985.96.Ved salg af andelsbevis i en andelsboligforening udgør afståelsessummen hele salgssummen, uanset en del af denne evt. er ulovlig dusør, lsr. 1966.

Ejendomsretten til det pågældende værdipapir skal være forbundet medbrugsret til en beboelseslejlighed i en ejendom med mere end 2 beboelseslejligheder.

Ejeren af værdipapiret eller hans husstand skal have beboet den lejlighed, som værdipapiret gav brugsret til, i en del af eller hele den periode, hvori han har ejet værdipapiret.

Et eventuelt til lejligheden hørende grundareal må ikke overstige 1.400 m^2 .

S. G.20.2 Fusion hvor den ene er en andelsforening

Se S.D.1.11.1.

S. G.20.3 Båndlagte kapitaler

Skattedepartementet har i skd. 1.4. redegjort for anvendelsen af de tidligere gældende regler i LOSI § 2, nr. 6-8 og LL § 16 ff på visse båndlagte kapitaler. Redegørelsen må anses for også at være gældende for reglerne i ABL. Den omfatter følgende båndlæggelser: Avance eller tab på aktierne mv. i de under pkt. 1 og 2 nævnte tilfælde skal hos den aktuelle ejer af kapitalen behandles skattemæssigt efter reglerne i ABL.Det samme gælder i de under pkt. 3 nævnte tilfælde, for så vidt de båndlagte aktier mv. er endeligt overdraget til den fremtidige ejer. Såfremt kapitalen først engang i fremtiden under visse betingelser skal tilfalde en person, et legat eller lignende, således at der i øjeblikket ikke eksisterer nogen aktuel ejer af kapitalen, er der ingen mulighed for at foretage en beskatning.Til belysning af begrebet "aktuel ejer" vedrørende aktier, som indgår i båndlagte kapitaler, kan nævnes følgende eksempler:En skatteyder, som ved gave eller arv har erhvervet aktier, der er båndlagt med forbehold af rentenydelse for nogle nærmere angivne andre personer i disses levende live, anses som den aktuelle ejer, uanset den omhandlede båndlæggelse, skd. 39.293 og lrs. 1977.134.Hvor en arvelader ved testamente havde båndlagt en kapital til rentenydelse for sit eneste barn, men ikke truffet bestemmelse om, hvorledes der skulle forholdes med kapitalen ved barnets død, blev barnet anset som aktuel ejer.En rentenyder kan derimod ikke anses for ejer af en båndlagt kapital, hvis det er bestemt, fx ved testamente, hvem den båndlagte kapital skal tilfalde ved rentenydelsens ophør. Se lsr. 1976.20, hvor kapitalen ikke fandtes at have nogen aktuel ejer i et tilfælde, hvor kapitalen ved rentenyderens død skulle udbetales til hendes livsarvinger.Hvor det er bestemt, at de båndlagte aktier ved rentenyders død skal falde i arv til dennes arvinger ifølge loven eller testamente, således at rentenyder har testationsret med hensyn til kapitalen, anses rentenyder som aktuel ejer, lsr.1971.112.Rentenydelsesindkomsten ansås tidligere for personlig indkomst, men efterfornyede overvejelser vil SKD anse livsvarig rentenydelse for en anden end den, der skal have den båndlagte kapital, for kapitalindkomst. Hvis rentenydelsen består af aktieudbytte, beskattes den som aktieindkomst, se TfS 1991.530. Denne afgørelse er udførligt kommenteret i Told*Skat Nyt 1992.6.196 (TfS 1992,194). Se også i tilslutning hertil Told*Skat Nyt 1992.17.511 (TfS 1992,425), om en løbende udbetaling (rentenydelse) fra en trust i USA til en her i landet hjemmehørende person. LSR fandt, at ydelserne skulle beskattes som kapitalindkomst, bl.a. fordi trustens midler overvejende var anbragt i obligationer.

Hvor en kapital bestående af aktier mv. i henhold til tredje mands beslutning er båndlagt med udbytteret til fordel for en anden end kapitalejeren.

Hvor en skattepligtig i levende live selv har bestemt, at en kapital skal overføres til descendenter og arveberettigede eller andre, medens udbyttet af kapitalen forbeholdes.

Hvor det er bestemt, at udbyttet skal tillægges kapitalen.

S. G.20.4 Anbragt i pensionsordning

Ved opgørelsen af fortjeneste og tab ved indfrielse eller salg af værdipapirer, salg af tegningsrettigheder, salg af aktierettigheder, udlodning af likvidationsprovenu o.l., bortses fra indkomstbeskatning, så længe værdipapirerne er led i en rateopsparing i pensionsøjemed eller en opsparing i pensionsøjemed, jf. PBL § 45.

S. G.20.5 Køberet mv.

Terminskontrakter, købe- og salgsretter til aktier m.v. er som udgangspunkt omfattet ABL, KGL §30, stk. 1, nr. 5, se nærmere A.D. 2.18.3. Om de særlige regler om medarbejderaktier henvises til A.B.1.10 - 1.12.

S. H. Beskatning af fonde, foreninger m.v.

S. H.1 Generelt om afgrænsningen af skattesubjekterne

S. H.1.1. Indledning

Lov om beskatning af fonde og visse foreninger (FBL) er senest udsendt som lovbek. nr. 755 af 20. okt. 1998, som senest ændret ved lov nr. 166 af 24. marts 1999 og lov nr. 958 af 20. dec. 1999.Til FBL knytter sig skm. bek. nr. 649 af 26. juli 1995, som ændret ved skm. bek. nr. 335 af 10. juni 1998. Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.Skm. cirk. nr. 49 af 19. marts 1996 om fondsbeskatningsloven er ophævet med virkning fra og med indkomståret 1998. Ligningsvejledningen træder i stedet for cirkulæret, jf. skm. cirk. nr. 80 af 15. marts 1998.FBL indeholder regler om beskatning af fonde og foreninger. Princippet i FBL er, at fonde og foreninger skal undergives de samme beskatningsregler, som er gældende for aktieselskaber. På grund af fondenes og foreningernes særegne struktur, formål og virke er der imidlertid gjort en række undtagelser, hvorved beskatningen af fonde og foreninger adskiller sig fra aktieselskabsbeskatningen. Undtagelserne kan bevirke, at visse indtægter, der er skattepligtige for aktieselskaber, ikke vil blive beskattet i fonde eller foreninger. Endvidere vil en række udgifter, der normalt er uden skattemæssig betydning, kunne fradrages ved indkomstopgørelsen. Den fondsretlige regulering af ikke-erhvervsdrivende fonde foretages efter fondsloven (FL). Den fondsretlige regulering af erhvervsdrivende fonde foretages efter erhvervsfondsloven (EFL).Hvor intet andet er anført i forbindelse med paragrafhenvisninger, henvises til FBL.For indkomståret 1999 gælder bek. nr. 336 af 10. juni 1998 (sagsudlægningsbekendtgørelsen), som ændret ved bek. nr. 362 af 19. juni 1998 og bek. nr. 968 af 16. dec. 1998, henholdvis bek. nr. 565 af 2. juli 1999.Med virkning fra 1. jan. 2000 gælder bek. nr. 1070 af 17. dec. 1999.

S. H.1.2. Skattesubjekterne

FBL indeholder 4 grupper af skattesubjekter: Fonde omfattet af lov om realrenteafgift af visse pensionskapitaler m.v. omfattes dog ikke af skattepligten efter § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 1, stk. 2. Med virkning fra og med den 28. juni 1998 omfatter skattepligten efter § 1, stk. 1, nr. 1, ikke fonde omfattet af lov om en realrenteafgift af visse obligationer m.v. og en afgift af aktieafkast i pensionsforhold (realrenteafgiftsloven), jf. lov nr. 429 af 26. juni 1998 og med virkning fra og med indkomståret 2000 fonde omfattet af pensionsafkastbeskatningsloven, jf. lov nr. 430 af 26. juni 1998.Selvstændige retssubjekter såsom selvejende institutioner og legater, der ikke er omfattet af en af de 4 ovennævnte grupper, er som oftest skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6.Skattepligten efter SEL § 1, stk. 1, nr, 6, omfatter alene indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed samt fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed, jf. nærmere SEL § 1, stk. 4 og 5.Om afgrænsningen af selvstændige retssubjekter, der ikke er omfattet af fondslovene, se S.H.2.3 .For de ikke-erhvervsdrivende fonde er skattepligten efter FBL ikke tilknyttet nogen egentlig registrering. Fonde og foreninger skal dog indsende visse i FL angivne oplysninger til de kommunale skattemyndigheder samt til fondsmyndigheden (Civilretsdirektoratet), jf. nærmere nedenfor. For de erhvervsdrivende fonde er skattepligten efter FBL derimod betinget af, at fonden registreres i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, jf. nedenfor.Skattepligten for fonde og foreninger afgrænses efter de materielle fondslove, dvs. FL og EFL. Således er kun fonde og foreninger, der er omfattet af FL eller EFL, skattepligtige efter FBL.Skattepligten omfatter herefter ikke fonde, der generelt eller konkret er undtaget fra de materielle fondslove efter FL § 1, stk. 2 - 4, eller efter EFL § 1, stk. 4 og 5.Erhvervsdrivende fonde skal som nævnt registreres i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, jf. EFL § 5. For de erhvervsdrivende fonde, som er stiftet efter den 1. januar 1985, er registrering en gyldighedsbetingelse. Der henvises i øvrigt til S.H.2.2 .Den begrebsmæssige afgrænsning af fonde foretages - for så vidt angår de ikke-erhvervsdrivende fonde - af de skatteansættende myndigheder i forbindelse med ligningen. Den begrebsmæssige afgrænsning af erhvervsdrivende fonde foretages af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i forbindelse med registreringen.Afgørelsen om, hvorvidt en institution - når der er tale om en ikke-erhvervsdrivende fond - er omfattet af FBL, træffes i første instans af de skatteansættende myndigheder i forbindelse med skatteansættelsen af institutionen og/eller stifteren. Da en stillingtagen hertil undertiden vil rejse spørgsmål om, hvorvidt en institution er en fond og ikke fx en forening eller en ulovlig selvbåndlæggelse, vil de skatteansættende myndigheder efter omstændighederne i visse tilfælde præjudicielt skulle tage stilling til, om der foreligger en fond.For så vidt angår de ikke-erhvervsdrivende fonde, foretager de skatteansættende myndigheder en konkret vurdering af institutionens karakter. Der findes hverken i fondslovene eller andetsteds nogen definition af begrebet fond. Efter praksis er hovedbetingelserne for, at der foreligger en fond, at der er tale om en formue af mere varig karakter, der uigenkaldeligt er udskilt fra stifterens formue til et bestemt eller flere bestemte formål og med selvstændig ledelse i forhold til stifteren. I LV bilag er optrykt Civilretsdirektoratets Vejledning om fondsbegrebet. Vejledningen har karakter af en bred orientering om nogle grundlæggende retsprincipper, som er af betydning for Civilretsdirektoratets virksomhed i forbindelse med fondsafgrænsningsopgaven.Såfremt fonden allerede ved stiftelsen ønsker en vurdering af, om der foreligger en fond, må fonden anmode om en BF. BF kan gives efter reglerne i kapitel 2 A i SSL.Ikke-erhvervsdrivende fonde skal senest 3 måneder efter oprettelsen indsende vedtægter og en fortegnelse over medlemmerne af bestyrelsen til fondsmyndigheden (Civilretsdirektoratet) samt til skattemyndigheden i den kommune, hvor fonden har hjemsted. Er stifteren eller stifterne ikke angivet i vedtægterne, skal der tillige indsendes særskilt oplysning herom til forannævnte to myndigheder. Fondsmyndigheden (Civilretsdirektoratet) skal godkende vedtægtsændringer, jf. FL § 32. Når vedtægtsændringerne er godkendt, skal de indsendes til skattemyndigheden sammen med selvangivelsen, jf. FL § 6, stk. 2 og FBL § 15. Meddelelser om ændring af bestyrelsens sammensætning indsendes til skattemyndigheden sammen med selvangivelsen. For fonde, der er undtaget fra skattepligten efter FBL § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 1, stk. 2, skal vedtægtsændringer indsendes til skattemyndigheden senest på det tidspunkt, hvor selvangivelsen skulle have været indsendt, såfremt fonden havde været skattepligtig efter FBL. Reglerne herom findes i FL § 6, stk. 2, og § 11, stk. 2. Overtrædelse straffes med bøde, jf. FL § 43, stk. 1.Foreninger skal ligledes senest 3 måneder efter oprettelsen indsende vedtægter og en fortegnelse over medlemmer af ledelsen til skattemyndigheden i den kommune, hvor foreningen har hjemsted. Vedtægtsændringer samt meddelelse om ændringer af ledelsens sammensætning skal indsendes til skattemyndigheden sammen med selvangivelsen. Reglerne herom findes i FL § 48, stk. 2, og § 49, stk. 2.I de tilfælde, hvor aktiverne i en forening forøges fra 250.000 kr. eller derunder til over 250.000 kr., skal ledelsen senest 3 måneder herefter indsende vedtægter og fortegnelse over ledelsens medlemmer til skattemyndigheden i den kommune, hvor foreningen har hjemsted, jf. FL § 48 a.Skattemyndighederne skal modtage oplysningerne og træffer først i forbindelse med skatteansættelsen afgørelse om, hvorvidt den pågældende institution er omfattet af FBL.Ifølge FL §§ 46 og 56 har enhver ret til hos skattemyndighederne at få en kopi af fonde og foreningers vedtægter og årsregnskaber samt oplysning om sammensætningen af bestyrelse eller ledelse.I henhold til skm. bek. nr. 1181 af 23. dec. 1993 opkræves der et gebyr på 150 kr. for udlevering af kopier og oplysninger efter de nævnte bestemmelser.Anmodes der i en og samme henvendelse om flere forskellige oplysninger vedrørende samme fond eller forening, opkræves der alene 150 kr. Anmodes derimod i en og samme henvendelse om oplysninger vedrørende flere fonde eller foreninger, opkræves der 150 kr. pr. fond/forening.Fondsloven er ikke ajourført i forbindelse med vedtagelsen af lov nr.1106 af 29. december 1997 (Statens overtagelse af selskabsligningen).De skatteansættende myndighederforetager en skatteansættelse af de skattepligtige fonde og foreningers indkomst, jf. S.H.25 vedrørende ligning, selvangivelse og opkrævning.De skatteansættende myndigheders afgørelser kan påklages efter reglerne i SSL § 12 A. En afgørelse kan således indbringes for LSR.

Fonde, der er omfattet af FL eller af EFL, medmindre fonden er undtaget fra disse love, jf. § 1, stk. 1, nr. 1, jf. dog stk. 2.

Foreninger (brancheforeninger m.v.), der er omfattet af FL, for så vidt foreningen ikke er skattepligtig efter § 1, stk. 1, nr. 3, jf. § 1, stk.1, nr. 2.

Arbejdsmarkedssammenslutninger, hvilket vil sige foreninger omfattet af FL, der forhandler overenskomst m.v., jf. § 1, stk. 1, nr. 3.

Fonde og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, Færøerne eller Grønland, jf. § 1, stk. 1, nr. 4.

S. H.2. Fonde

S. H.2.1 Ikke-erhvervsdrivende fonde

§ 1 , stk. 1, nr. 1, afgrænser kredsen af fonde, der er skattepligtige efter FBL. Lovens § 1, stk. 1, nr. 1, nævner for det første fonde, der er omfattet af FL, jf. lovbek. nr. 698 af 11. aug. 1992, som senest er ændret ved lov nr.166 af 24. marts 1999 - dvs. ikke-erhvervsdrivende fonde.Justitsministeren er fondsmyndighed for alle ikke-erhvervsdrivende fonde samt for visse erhvervsdrivende fonde, jf. FL § 36 og EFL § 57 og nærmere under S.H.2.2 . Justitsministerens kompetence varetages af Civilretsdirektoratet.En ikke-erhvervsdrivende fond skal ved oprettelsen have aktiver for over 250.000 kr. Aktiverne og egenkapitalen skal stå i rimeligt forhold til formålet, jf. FL § 8, stk. 1.Fondsmyndigheden kan i særlige tilfælde tillade oprettelse af en fond med aktiver på 250.000 kr. eller derunder, jf. FL § 8, stk. 2. Sådanne fonde er også skattepligtige efter FBL.Kapitalkravet gælder ikke for fonde, der stiftes i henhold til et testamente, der er oprettet før den 1. jan. 1985.Ifølge FL § 1, stk. 2, nr. 1-7, er en række fonde og foreninger m.v. undtaget fra FL. Det drejer sig om: Ifølge FL § 1, stk. 3, kan fondsmyndigheden (Civilretsdirektoratet) bestemme, at en fond, som er undergivet et vist statsligt eller kommunalt tilsyn, helt eller delvist skal være undtaget fra FL's regler.Som følge af de enkelte fondes forskellighed og forskelle i

er således ikke tilstrækkeligt for fritagelse efter FL § 1, stk. 3, at de skatteansættende myndigheder alene får tilsendt institutionens reviderede årsregnskab og sammenholder dette med institutionens formålsparagraf for at påse, at driften opfylder formålsparagraffen.Mange fonde er undergivet et fuldt betryggende offentligt tilsyn (typisk i forbindelse med ydelse af kommunale tilskud) og har derfor mulighed for at blive fritaget for også at være undergivet tilsyn af fondsmyndigheden.Disse fra FL generelt eller konkret undtagne fonde er ikke omfattet af FBL, men derimod i almindelighed af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, jf. endvidere S.H.2.4 .I henhold til FL § 1, stk. 3, kan fondsmyndigheden bestemme, at fondens undtagelse fra FL's regler kun skal være delvis. Spørgsmålet om, hvorvidt den pågældende fond i disse tilfælde er omfattet af FBL, afhænger af en konkret vurdering af de forhold, som undtagelsen omfatter. Gives der dispensation fra regler af mindre grundlæggende karakter, vil fonden typisk være omfattet af FBL. Der kan i den forbindelse nævnes bestemmelserne i FL § 3 om fondes navn og § 17 om suppleanter for bestyrelsesmedlemmer.Som nævnt ovenfor omfatter FL kun fonde, hvis aktiver overstiger 250.000 kr. jf. dog FL § 8, stk. 2. Bliver fondens aktivmasse 250.000 kr. eller mindre, er fonden ikke længere omfattet af FL og dermed heller ikke af FBL. Hvis fonden har erhvervsmæssige indtægter, vil den blive beskattet i henhold til SEL § 1, stk. 1, nr. 6. Kommer aktivmassen senere over 250.000 kr., omfattes fonden igen af FL og dermed af FBL.Med hensyn til de skattemæssige konsekvenser af fondens indtræden og udtræden af FBL kan der henvises til S.H.6-8.

Fonde, som er oprettet ved eller i henhold til lov eller ved mellemfolkelig overenskomst mellem Danmark og en anden stat, og som er undergivet tilsyn af en af staterne,

fonde, med hvilke en kommune eller amtskommune har indgået aftale til opfyldelse af kommunens eller amtskommunens forpligtelser i henhold til lov om retssikkerhed og administration på det sociale område, såfremt fonden ikke varetager andre opgaver,

folkekirkens selvejende institutioner, trossamfund og godkendte uddannelsesinstitutioner, såfremt fonden ikke udover sit hovedformål varetager andre opgaver,

fonde, der er omfattet af EFL,

fonde, der i medfør af EFL § 1, stk. 4 og 5, ikke er omfattet af EFL (se S.

H.2.2 nedenfor),

selvejende institutioner, der som vilkår for godkendelse eller tilskud fra det offentlige er undergivet tilsyn og økonomisk kontrol af en offentlig myndighed efter anden lovgivning eller bestemmelser udstedt i henhold til anden lovgivning,

selvejende institutioner, hvis drift overvejende dækkes af statslige eller kommunale midler, og som er undergivet tilsyn af det offentlige, hvis det i institutionens vedtægt er fastsat, at det offentlige træffer bestemmelse om anvendelse af institutionens midler i tilfælde af dennes opløsning.

S.

H.2.2 Erhvervsdrivende fonde

FBL § 1, stk. 1, nr. 1, nævner for det andet fonde, der er omfattet af EFL.

EFL er senest optrykt ved Erhvervsministeriets lovbek. nr. 547 af 20. juni 1996 som senest ændret ved lov nr. 980 af 17. dec. 1997.Erhvervsministeren er som udgangspunkt fondsmyndighed for de erhvervsdrivende fonde.

Erhvervsministerens kompetence varetages af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

I de tilfælde, hvor fondens hovedformål hører under justitsministeren, udøves fondsmyndigheden dog af justitsministeren (Civilretsdirektoratet).

Det samme gælder, hvis fonden har flere ligestillede formål, der ikke hører under samme minister, jf. EFL § 57.Erhvervsdrivende fonde er defineret i EFL § 1, stk. 2. Ifølge denne bestemmelse anses en fond for erhvervsdrivende, hvis den: Ifølge EFL § 1, stk. 3, anses en fond dog ikke for erhvervsdrivende, hvis den virksomhed, fonden udøver eller har den i stk. 2, nr. 3, anførte forbindelse med, er af begrænset omfang eller kun omfatter en uvæsentlig del af fondens samlede formue.

Ved erhvervsdrivende fonde forstås således i EFL's forstand såvel fonde, der selv driver erhvervsmæssig virksomhed, som fonde, der har en bestemmende indflydelse over et selskab, der driver erhvervsmæssig virksomhed.

Ifølge EFL § 1, stk. 5, kan fondsmyndigheden med Erhvervs- og Selskabsstyrelsens samtykke herudover bestemme, at en fond, som er undergivet offentligt tilsyn og økonomisk kontrol, helt eller delvist skal være undtaget fra loven.

I EFL § 1, stk. 4, nr. 1-5, opregnes de fonde og foreninger m.v., som ikke omfattes af EFL.

De fritagne efter EFL § 1, stk. 4, nr. 1, og 5, svarer til de fritagne efter FL § 1, stk. 1, nr. 1 og 6 (se S.

H.2.1 . ovenfor), mens de fritagne efter EFL § 1, stk. 4, nr. 2, 3 og 4, omfatter: Erhvervsdrivende fonde, der i henhold til EFL § 1, stk. 4, eller § 1, stk. 5 ikke omfattes af EFL, er heller ikke omfattet af skattepligten efter FBL.

De kan derimod være omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6 eller SEL § 3, jf. S.

H.2.4 .

Erhvervsdrivende fonde skal registreres i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen for at have retsevne, jf. EFL § 5, stk. 1. I forbindelse med registreringen er det Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der tager stilling til, om der fondsretligt er tale om en fond, samt om denne er erhvervsdrivende og i øvrigt omfattet af loven.

Afgørelser, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen træffer som fondsmyndighed, kan indbringes direkte for domstolene.

Andre afgørelser i henhold til EFL skal først indbringes for Erhvervsministeriets Erhvervsankenævn, jf. EFL § 62, stk. 2.I LV bilag er omtalt nogle afgørelser fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, som illustrerer begrebet erhvervsdrivende i EFL's forstand.

Spørgsmålet om, hvorvidt en fond i skattemæssig forstand driver erhvervsmæssig virksomhed, fastlægges uafhængigt af den materielle fondslovgivning.

En fond kan således godt drive erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig forstand uden, at der fondsretligt er tale om en erhvervsdrivende fond, jf. EFL § 1, stk. 3.Erhvervsdrivende fonde oprettet før 1. jan. 1985 skulle inden den 1. jan. 1988 have tilvejebragt en grundkapital på mindst 300.000 kr.

Der kan dog undtages fra kapitalkravet, jf. EFL § 67. Erhvervsdrivende fonde oprettet efter 1. jan. 1985 skal have en grundkapital på mindst 300.000 kr.

Er kapitalkravet ikke opfyldt, kan der ikke ske registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Ifølge EFL § 48 skal fondsmyndigheden (erhvervsministeren/Erhvervs- og Selskabsstyrelsen) med samtykke fra Civilretsdirektoratet godkende vedtægtsændringer.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fører fortegnelse over erhvervsdrivende fonde, der er undtaget i henhold til § 1, stk. 4 og 5 i EFL.

Fritaget er således en række ungdomskollegier, ældreboliger, idrætsanlæg, elektricitetsværker m.v.

Overdrager varer eller immaterielle rettigheder, erlægger tjenesteydelser eller lign., for hvilke den normalt modtager vederlag, eller

udøver virksomhed med salg eller udlejning af fast ejendom eller

har den i aktieselskabslovens § 2, stk. 2, jf. stk. 4 og 5, anførte forbindelse med et aktie- eller anpartsselskab eller med en anden virksomhed, af den i nr. 1 eller 2 nævnte art eller

udøver en bestemmende indflydelse over en anden virksomhed i henhold til vedtægt eller aftale og har en betydelig andel i dens driftsresultat uden at have den i nr. 3 anførte forbindelse med virksomheden (holdingfonde).

Danmarks Nationalbank, sparekasser, pensionskasser og godkendte realkreditinstitutter, og

almene boligorganisationer, godkendte uddannelsesinstitutioner og teknologiske serviceinstitutter, såfremt fonden ikke udover sit hovedformål varetager andre opgaver.

fonde, med hvilke en kommune eller amtskommune har indgået en aftale til opfyldelse af kommunens eller amtskommunens forpligtelser i henhold til lov om social service og lov om aktiv socialpolitik, såfremt fonden ikke varetager andre opgaver.

S.

H.2.3 Institutioner, der ikke er omfattet af FBL

I de tilfælde, hvor den skatteansættende myndighed finder, at der ikke foreligger en fond omfattet af FL, men fx en indsamling eller en velgørende forening, kan sammenslutningen muligvis anses for at være et selvstændigt retssubjekt, der beskattes i henhold til SEL.

Den skatteansættende myndighed bør dog være opmærksom på, om der er tale om en omgåelse af de materielle fondslove.

Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en fond, kan eksempelvis opstå i forbindelse med beskatning af stifteren.

I disse tilfælde må det vurderes, om der er tale om en institution, der opfylder betingelserne for at være en fond, eller om der i stedet må antages blot at være tale om en ulovlig selvbåndlæggelse.

Foreligger der imidlertid et selvstændigt skattesubjekt, vil institutionen som udgangspunkt være skattepligtig efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6. Skattepligt efter denne bestemmelse omfatter alene indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed samt fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed, jf. nærmere SEL § 1, stk. 4 og 5. Vedrørende indkomstopgørelsen for fonde, der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6, se S.

C.6 .

Er der ikke stiftet et selvstændigt skattesubjekt, vil beskatning ske hos deltagerne, fx stifteren.

Foreninger af kommuner eller amtskommuner er ikke omfattet af FL, jf, FL § 2, stk. 2 og dermed heller ikke af FBL.

S.

H.2.4 Fonde omfattet af SEL

SEL indeholder i § 3 en række skattefritagelsesbestemmelser.

Er der tale om en fond, gælder skattefritagelsen dog kun såfremt fonden ikke er skattepligtig efter FBL.

En fond, der er undtaget fra registreringspligt i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen efter EFL § 1, stk. 4, jf. § 5, stk. 1, og som eksempelvis udøver almennyttig boligvirksomhed, er således generelt fritaget for beskatning, jf. SEL § 3, stk. 1, nr. 6.For skattepligtige efter FBL er skatteforhed efter SEL § 3 derimod uden betydning.

Således vil fx en havn eller et elektricitetsværk, der er organiseret som en erhvervsdrivende fond, og som på grund af sin aktivitet ville være fritaget for skattepligt efter SEL § 3, stk. 1, nr. 4, være skattepligtig efter FBL.

Som nævnt under S.

H.2.1 ., er fonde, som generelt eller konkret er undtaget fra fondslovene, ikke omfattet af FBL, men derimod i almindelighed af SEL § 1, stk. 1, nr. 6.

S.

H.2.5 Fonde omfattet af realrenteafgiftsloven samt hjælpe- og understøttelsesfonde m.v.

Fonde, der er omfattet af realrenteafgiftsloven, er ikke omfattet af FBL, jf. § 1, stk. 2. Sådanne fonde er i stedet omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6.Efter realrenteafgiftslovens § 2, stk. 1, nr. 7, er hjælpe- og understøttelsesfonde efter PBL's § 52 og andre hjælpe- og understøttelsesfonde med pensionslignende formål realrenteafgiftspligtige.Hjælpe- og understøttelsesfonde, der ikke udelukkende har pensionslignende formål, er omfattet af FBL, såfremt fondene er omfattet af FL eller EFL.Fonde, der er oprettet i henhold til LL § 14 F, er ikke omfattet af realrenteafgiftsloven. Disse fondes skattepligt afgøres efter de almindelige for fonde gældende regler, som er

S.

H.3. Foreninger

S.

H.3.1 Generelle bemærkninger

Foreninger, der er omfattet af FL § 2, er skattepligtige efter FBL § 1, stk. 1, nr. 2 eller 3. FL § 2 omfatter: Den skatteansættende myndighed afgør i forbindelse med skatteansættelsen, om en forening er omfattet af FBL.

Afgørelsen heraf beror i et vist omfang på en konkret vurdering af foreningens formål som udtrykt i vedtægterne og foreningens faktiske virke.

Fællesudvalg mellem fagforbund og arbejdsgiverforeninger anses i almindelighed ikke for omfattet af FL § 2, såfremt formålet udelukkende er at formidle uddannelse, studieophold, arrangere konferencer og lign., og samtlige midler - og ikke blot et eventuelt afkast - anvendes til formålet.

Såfremt et sådant fællesudvalg opfylder betingelserne for at blive anset for et selvstændigt skattesubjekt, vil fællesudvalget kunne være skattepligtig i henhold til SEL § 1, stk. 1, nr. 6. Det samme gælder de såkaldte uddannelsesfonde og lign.

Se TfS 1994, 432 som refereret nedenfor.

Foreninger med velgørende, kulturelle eller fritidsbetonede formål er ikke omfattet af FL.

Disse foreninger er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6, i det omfang de har indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed.

Gruppen af foreninger, der er omfattet af FL § 2 og dermed af FBL § 1, stk. 1, nr. 2 eller 3, svarer som hovedregel til gruppen af faglige foreninger, hvortil kontingentudgifter er fradragsberettigede.

Der vil sædvanligvis være tale om fradragsret efter LL § 13. Såfremt fradraget i et vist omfang grunder sig på SL § 6 a, vil de almindelige regler for fradragsret for dels selvstændige erhvervsdrivende, dels lønmodtagere finde anvendelse, jf. nærmere pkt. 14.16 i skm. cirk. nr. 72 af 17. april 1996 om LL samt SD-cirk. 1989.2. Om et kontingent rent faktisk er fradragsberettiget efter LL § 13 eller efter SL § 6 a er uden betydning for, om foreningen er omfattet af FL.

En forening, hvis arbejde i overvejende grad rettede sig mod markedsføring og lignende serviceprægede ydelser til medlemmerne, blev ikke anset for omfattet af FL § 2, stk. 1, nr. 1, idet den ikke var en faglig sammenslutning, der havde til hovedformål at varetage de økonomiske interesser for den erhvervsgruppe, medlemmerne tilhørte.

Foreningen blev herefter anset for skattepligtig efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6. TfS 1994, 532 (BF).

En forening, hvis formål ifølge vedtægterne udelukkende var at formidle uddannelse, studieophold og lignende til foreningens medlemmer, faldt ikke ind under den kategori af foreninger, der ifølge fondsregistrets praksis kunne anses for omfattet af FL § 2. Hertil kom, at foreningens aktivitet ikke var rettet på øgede indtægter, men alene på at fordele nogle midler.

Foreningen havde ikke til formål at varetage medlemmernes faglige og økonomiske interesser, idet disse interesser blev varetaget af en fagforening og en medarbejderforening, der var en underafdeling heraf.

Der forelå således dobbeltorganisering, og evt. kontingent til foreningen kunne ikke anses for fradragsberettiget efter LL § 13. Efter praksis ville foreningen således også af denne årsag falde udenfor gruppen af foreninger, der er omfattet af FL § 2. Foreningen blev derfor anset for omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6. TfS 1994, 432 (BF).

LSR anså ikke en forening (LO-amt) for omfattet af FBL § 1, stk. 1, nr. 3, men derimod af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, idet foreningen efter det oplyste ikke varetog medlemmernes økonomiske interesser.

TfS 1997, 744 (LSR).

FL omfatter kun foreninger, hvis aktiver overstiger 250.000 kr., jf. dog FL § 8, stk. 2, som omtalt under S.

H.2.1 .

Bliver aktiverne i en faglig forening 250.000 kr. eller mindre, er foreningen ikke længere omfattet af FL, og dermed bliver den undtaget fra FBL.

Overstiges beløbsgrænsen på 250.000 kr. senere, omfattes foreningen af FL og dermed af FBL.

Med hensyn til de skattemæssige konsekvenser af foreningers udtræden og indtræden i FBL, henvises der til S.

H.6-8.Består foreningen af en hovedforening og en række afdelinger, vil også afdelingerne være skattepligtige, hvis de selvstændigt opfylder betingelserne for at være omfattet af FL.

arbejdsgiverforeninger, fagforeninger og andre faglige sammenslutninger, der har til hovedformål at varetage de økonomiske interesser for den erhvervsgruppe, som medlemmerne tilhører, og

foreninger, hvis midler hovedsageligt består af bidrag fra de ovennævnte faglige foreninger, såfremt foreningen har som et formål at varetage de økonomiske interesser for den erhvervsgruppe, som medlemmerne hører til.

S.

H.3.2 Arbejdsmarkedssammenslutninger

Den skattemæssigt forskelligartede behandling af arbejdsmarkedssammenslutninger og andre foreninger nødvendiggør en sondring mellem de to former for foreninger.

Denne sondring foretages af de skatteansættende myndigheder .

Efter FBL § 1, stk. 1, nr. 3, består arbejdsmarkedssammenslutninger af 3 grupper af foreninger: Om fonde organiseret under en arbejdsmarkedssammenslutning, se TfS 1996, 314 som er refereret under S.

H.21.3 .

En faglig forening forhandler ofte både overenskomster, yder understøttelse under konflikt og varetager medlemmernes interesser af merkantil eller servicebetonet art.

Sådanne blandede foreninger er i deres helhed arbejdsmarkedssammenslutninger, jf. § 1, stk. 1, nr. 2, til sidst.

En opdeling kan alene foretages, såfremt foreningens love eller vedtægter muliggør dette.

For at anse to eller flere opdelte foreninger som selvstændige skattesubjekter, må der konkret lægges vægt på, om foreningerne har hvert sit navn, hvert sit formål, hver sin ledelse og bestyrelse samt foretager selvstændig regnskabsaflæggelse.

Arbejdsgiver- og fagforeninger: Herved forstås foreninger eller sammenslutninger af foreninger, der efter deres formål skal indgå, faktisk indgår eller medvirker til at indgå kollektive aftaler om løn- og arbejdsvilkår,

andre faglige sammenslutninger, hvis kapital er bestemt til understøttelse af medlemmer under faglig konflikt, samt

foreninger, hvis midler hovedsagelig stammer fra andre arbejdsmarkedssammenslutninger, jf. a) og b), hvis foreningen har som et formål at støtte eller faktisk støtter personer eller virksomheder under faglig konflikt.

S.

H.3.3 Brancheforeninger

De i § 1, stk. 1, nr. 2, nævnte andre foreninger, ofte betegnet som brancheforeninger eller interesseforeninger, består herefter af foreninger omfattet af FL, der alene varetager medlemmernes faglige og økonomiske interesser af merkantil og servicebetonet art.

En faglig forening, der hverken forhandler overenskomst eller yder konfliktunderstøttelse, men som derimod arbejder til fremme af omsætningen af branchens produkter eller ydelser, beskattes således efter § 1, stk. 1, nr. 2. Foreningens aktiviteter kan også bestå i, at tilbyde undervisning og kurser, udgive faglitteratur eller yde konsulenttjenester m.v.

Som eksempel på foreninger med sådanne aktiviteter kan nævnes brancheforeninger, erhvervsorganisationer, handelsstandsforeninger, handelsforeninger, landbrugs- og husmandsorganisationer, kvægavlerforeninger og lignende.

Udbetalinger fra en brancheforening til en arbejdsmarkedssammenslutning medfører ikke i sig selv, at den udbetalende forening bliver en arbejdsmarkedssammenslutning.

Hertil kræves, enten at foreningen selv har til formål at føre eller faktisk fører overenskomstforhandlinger og understøtter under konflikt, eller at foreningen selv besidder kapital til konfliktunderstøttelse.

S.

H.4. Fonde og foreninger med hjemsted i udlandet

S.

H.4.1 Udenlandske fonde

Som hovedregel indeholder FBL kun regler for beskatning af fonde og foreninger med hjemsted i Danmark.

Fonde og foreninger med hjemsted i udlandet (herunder Færøerne og Grønland) vil, såfremt de har aktiviteter i Danmark, være begrænset skattepligtige af disse aktiviteter efter reglerne i SEL § 2.For fondsdannelser med hjemsted i udlandet kan der være behov for en skattemæssig stillingtagen til, om fondsdannelsen - med hensyn til formuens udskillelse og bestyrelse m.v.

- opfylder betingelserne for at kunne anses for et i henhold til stifteren selvstændigt retssubjekt.

En fond oprettet i udlandet, der ikke opfylder samme krav som danske fonde med hensyn til fondskapitalens effektive udskillelse fra stifterens formue, kan ikke forventes godkendt.

Dette bevirker, at fondskapitalen samt renteafkastet heraf vil blive henført til fortsat beskatning hos stifteren.

S.

H.4.2 Udenlandske fonde og andre selvejende institutioner, hvis ledelse har sæde her i lande

Ifølge § 1, stk. 1, nr. 4, er fonde og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, Færøerne eller Grønland, skattepligtige efter FBL, såfremt fonden eller den selvejende institution har sin ledelse her i landet.

Skattepligten indtræder uafhængigt af, hvor fonden eller den selvejende institution evt. er indregistreret.

Fonde og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, men reelt ledes fra Danmark, sidestilles i skattemæssig henseende med fonde, som er oprettet og registreret efter fondslovenes bestemmelser.

Hvorvidt ledelsen har sæde her i landet beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i fonden eller den selvejende institution.

Der lægges især vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse.

Fonden eller den selvejende institution vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når fondens administrator har sæde her i landet.

Hvis bestyrelsen reelt forestår den daglige ledelse, eller hvis der ikke er en daglig ledelse, kan det sted, hvor bestyrelsen træffer sine beslutninger, tillægges betydning.

At et flertal af fondens bestyrelsesmedlemmer er hjemmehørende i Danmark vil således ikke nødvendigvis medføre, at fonden vil blive anset for hjemmehørende i Danmark, såfremt det kan godtgøres, at beslutninger

STV nr 20028 af 01/01/1999

Indholdsfortegnelse

Se henvisninger

Der henvises endvidere til S.

A.1 og pkt. 2.2 i skm. cirk. nr. 82 af 29. maj 1997 om international beskatning.

I de tilfælde, hvor der er tale om indtræden og ophør af skattepligt efter FBL som følge af, at ledelsens sæde flyttes, finder de bestemmelser om indgangsværdier og ophørsbeskatning, som er indført ved lov nr. 312 af 17. maj 1995 anvendelse, jf. FBL § 2, stk. 5. Det tilsvarende gør sig gældende såfremt Danmark efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst får beskatningsretten hhv. må opgive beskatningsretten som domicilstat til en fond m.v. Der henvises i øvrigt til S.H.8 .

S.

H.5. Generelt om skattepligtens indtræden og ophør

FBL § 2 henviser til SEL's regler om skattepligtens indtræden og ophør, dvs.

SEL §§ 4 og 5, samt reglerne om overgang fra én beskatningsform til en anden, jf. SEL §§ 5 A, 5 B og 5 C.

Det følger heraf, at den skattepligtige indkomst for fonde og foreninger opgøres på grundlag af indkomsten i indkomståret.

Indkomståret følger kalenderåret, jf. SEL § 10. Fonden eller foreningen kan dog vælge et andet indkomstår end kalenderåret (forskudt indkomstår).

Se hertil afsnit S.

B.1.1.1 om SEL § 10.

S.

H.6. Skattepligtens indtræden

Det følger af SEL § 4 om skattepligtens indtræden, at skattepligten indtræder på tidspunktet for stiftelsen.

Den første skatteansættelse for nystiftede fonde og foreninger, der omfattes af loven, finder sted for det indkomstår, som den første indkomstperiode udgør eller træder i stedet for, uden hensyn til periodens længde.

Den første indkomstperiode kan højst være på 18 måneder.

Overgang fra skattefri virksomhed til fondsbeskatning sidestilles i denne henseende med nystiftelse.

FL omfatter kun fonde og foreninger, hvis aktiver overstiger 250.000 kr., jf. dog FL § 8, stk. 2, som omtalt under S.

H.2.1 .

Overstiges denne beløbsgrænse, bliver fonden eller foreningen omfattet af FL og dermed af FBL.

Udgangspunktet er, at skattepligten efter FBL indtræder på det tidspunkt, hvor aktivmassen overstiger 250.000 kr.

Det kan dog ofte være vanskeligt i regnskabsperioden at kontrollere, om der er sket en sådan forøgelse, at fondens eller foreningens aktiver overstiger 250.000 kr. i handelsværdi.

På denne baggrund bør det i almindelighed accepteres, at forøgelsen først konstateres ved aflæggelse af årsregnskabet.

Dette gælder dog ikke, såfremt det i regnskabsperioden klart kan konstateres - fx ved arv eller gave - at aktivmassen overstiger 250.000 kr.

Skattepligten omfatter indtægter erhvervet siden stiftelsen/forøgelsen.

For erhvervsdrivende fonde er registreringen i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen en gyldighedsbetingelse, jf. EFL §§ 5 og 6. Skattepligten indtræder på tidspunktet for registreringen og omfatter indtægter erhvervet fra stiftelsen.

S.

H.7. Skattepligtens ophør

Skattepligt efter FBL ophører på det tidspunkt, hvor fonden eller foreningen opløses, jf. § 2, stk. 1 og SEL § 5.Opløsning af fonde skal ske i overensstemmelse med FL §§ 32 og 33 og EFL §§ 48-50. Opløsning af en fond kræver fondsmyndighedens samtykke.

Overgang fra fondsbeskatning til beskatning efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6, eller undtagelse fra beskatning efter SEL § 3 sidestilles efter SEL § 5, stk. 4, med opløsning.

Overgangen til SEL kan fx skyldes, at fonden bliver undtaget fra fondslovgivningen enten ved en generel eller konkret undtagelse eller ved, at fondens aktivmasse falder til 250.000 kr. eller derunder.

I sidstnævnte tilfælde anvendes som udgangspunkt datoen for faldet i aktivmassens værdi.

Det kan dog ofte være et problem i løbet af regnskabsperioden at kontrollere, om der er sket et sådant fald i værdien, at fondens eller foreningens aktivmasse ikke længere overstiger 250.000 kr.

I lighed med den praksis, der bør anvendes ved indtræden af skattepligt, bør det i almindelighed være tilstrækkeligt, at nedgangen først konstateres ved aflæggelsen af årsregnskab.

Fonden eller foreningen kan dog selv henlede opmærksomheden på nedgangen.

Både ved ophør og ved overgang til beskatning efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6, eller undtagelse fra beskatning efter SEL § 3 skal der ske beskatning af den fortjeneste, der ville blive udløst ved salg til handelsværdi.

Det gælder uanset, om et sådant salg faktisk finder sted, jf. SEL § 5, stk. 4.Inden en måned efter opløsningen, overgangen eller undtagelsen skal der indgives anmeldelse herom til de skatteansættende myndigheder , jf. SEL § 5, stk. 3.De samme regler finder anvendelse, såfremt en faglig forening opløses eller overgår til skattefri virksomhed.

Fonde og foreninger m.v. under konkurs er ikke skattepligtige af konkursindkomsten, medmindre der træffes beslutning om skattepligt, jf. KKSL § 2. Overgang til skattefrihed af konkursindkomsten er ikke en overgang som nævnt i SEL § 5, stk. 4.Om fusion af fonde m.v. henvises til S.

H.20.2 og S.

H.20.3 .

S.

H.8. Overgang til anden form for skattepligt

§ 2 , stk. 2-4 henviser til SEL §§ 5 A, 5 B og 5 C om overgang fra en beskatningsform til en anden. Det bemærkes, at reglerne i SEL §§ 5 A, 5 B og 5 C, jf. § 2, stk. 2-5, kun finder anvendelse, hvor ændringen ikke medfører likvidation efterfulgt af en nystiftelse. Ved ændringer i en fond eller forening, som beskattes efter SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 a og 3 a-6, der bevirker, at fonden eller foreningen for fremtiden skal beskattes efter FBL's regler, finder SEL § 5 C, stk. 1, tilsvarende anvendelse. Herefter sker beskatning efter FBL's regler med virkning fra og med det indkomstår, der efterfølger det indkomstår, hvori ændringen finder sted. Dette kan f.eks. være tilfældet, såfremt aktivmassen for en fond omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, stiger i værdi, således at værdien kommer op over 250.000 kr. SEL § 5 C, stk. 1 finder ligeledes tilsvarende anvendelse ved ændringer i en fond eller forening, som beskattes efter FBL, der bevirker, at fonden eller foreningen for fremtiden skal beskattes efter SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 a og 3 a-5, dvs. med aktieselskabsbeskatning. Beskatningen efter SEL's regler skal således ske med virkning fra og med det indkomstår, der efterfølger det indkomstår, hvori ændringen finder sted. Ved overgang fra beskatning efter FBL til beskatning efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6 vil overgangen dog være omfattet af SEL § 5, således at der skal ske ophørsbeskatning. Der henvises til S.H.7 . Ved ændringer, der bevirker overgang fra SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 a og 3 a-6 til beskatning efter FBL, succederer fonden m.v. i de anskaffelsessummer, anskaffelsestidspunkter og formål, hvortil formuegoderne oprindeligt var anskaffet, jf. SEL § 5 C, stk. 2. Der skal i den situation ikke ske ophørsbeskatning, jf. SEL § 5. SEL § 5 C, stk. 2 finder ligeledes anvendelse ved ændringer, der bevirker, at beskatning for fremtiden skal ske efter andre regler i FBL end hidtil. FBL §§ 16-21 B om afskrivningsgrundlaget finder tilsvarende anvendelse med hensyn til andre aktiver og passiver. FBL § 21 C om opgørelse af gevinst/tab efter KGL finder også tilsvarende anvendelse. Desuden finder § 22 om femårsfristen til at benytte henlæggelser foretaget af en fond eller forening efter SEL § 3, stk. 3, tilsvarende anvendelse. Overgang fra beskatning efter FBL til beskatning efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3, dvs. til andelsbeskatning, sidestilles med opløsning jf. henvisningen i § 2, stk. 3, til SEL § 5 A. I praksis vil en sådan overgang formentlig kun være relevant for faglige foreninger. Såfremt en fond eller forening overgår fra beskatning efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3, til beskatning efter FBL finder SEL § 5 B, stk. 1, tilsvarende anvendelse. Beskatning efter FBL får således først virkning fra udløbet af det indkomstår, hvori ændringen er indtruffet. FBL §§ 16-22 finder tilsvarende anvendelse. Da det bl.a. afhænger af aktivmassens værdi, om en fond er omfattet af FL eller ej, og dermed også om den er omfattet af FBL, kan den situation opstå, at fonden i princippet kan gå ud og ind af FBL flere gange inden for samme indkomstår afhængig af f.eks. kursudsvingene. Overgangsreglerne i SEL medfører dog, at fonden først vil indtræde eller genindtræde i FBL med virkning fra det efterfølgende indkomstår, jf. SEL § 5 C. Fonden vil således ikke opleve, at den skattemæssigt i løbet af året skiftevis vil være omfattet af henholdsvis FBL og SEL. Der vil endvidere kun kunne ske ophørsbeskatning i medfør af SEL § 5 én gang i løbet af indkomståret. Såfremt ledelsens sæde flyttes her til landet, og fonden derfor bliver skattepligtig jf. § 1, stk. 1, nr. 4, finder bestemmelsen i SEL § 4 A tilsvarende anvendelse. Aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, anses efter § 4 A, stk. 1, for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet. For afskrivningsberettigede aktiver er der i SEL § 4 A, stk. 2, indsat særlige regler for fastsættelse af indgangsværdier. Afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til den faktiske anskaffelsessum, og de anses for afskrevet maksimalt efter danske regler indtil tilflytningstidspunktet. Ved beregningen af afskrivningerne indtil tilflytningstidspunktet anvendes de danske afskrivningsregler på dette tidspunkt. Der henvises endvidere til pkt. 3.2.1., 3.2.2. og pkt. 4 i skm. cirk. nr. 82 af 29. maj 1997 om international beskatning. Ophører skattepligten, fordi ledelsens sæde flyttes til udlandet, Grønland eller Færøerne finder bestemmelserne om opløsning, overgang til beskatning efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6, eller undtagelse fra beskatning efter SEL § 3 og ophør af skattepligt i SEL § 5 tilsvarende anvendelse.

S.

H.9. Generelt om opgørelsen af den skattepligtige indkomst m.v.

Den skattepligtige indkomst for de i § 1, stk. 1, nr. 1 og 4 nævnte fonde og de i § 1, stk. 1, nr. 2 nævnte foreninger (brancheforeninger) opgøres ifølge lovens § 3, stk. 1, efter de for aktieselskaber gældende regler.

For de i § 1, stk. 1, nr. 3, nævnte arbejdsmarkedssammenslutninger findes særlige regler om indkomstopgørelsen i § 8, jf. herom nedenfor i S.

H.18 .

I den efter §§ 3 og 8 opgjorte indkomst anerkendes en række særlige fradrag efter §§ 4, 5 og 9, som er nærmere omtalt nedenfor under S.

H.21 , S.

H.22 og S.

H.23. I § 3, stk. 1, er der henvist til de for aktieselskaber gældende regler for opgørelse af den skattepligtige indkomst.

Denne henvisning bevirker, at fondes og de i § 1, stk. 1, nr. 2 nævnte foreningers indkomst som hovedregel opgøres efter SEL's regler.

Det vil sige skattelovgivningens almindelige regler, for så vidt de efter deres indhold er anvendelige på fonde og foreninger, jf. SEL § 8. Henvisningen til de regler, der gælder for selskaber, suppleres med en række yderligere henvisninger, hvorved fonde og foreninger bringes ind under aktieselskabslignende regler.

Indkomstopgørelsen foretages under ét.

Det medfører eksempelvis, at negativ erhvervsmæssig indkomst fragår i eventuel anden positiv skattepligtig indkomst, der resterer efter bundfradrag som omtalt nedenfor under S.

H.17 .

For arbejdsmarkedssammenslutninger skal driftsomkostninger dog henføres til de indtægter, de vedrører, jf. S.

STV nr 20028 af 01/01/1999

Indholdsfortegnelse

Se henvisninger

Indkomstskatten udgør 32 pct. af den skattepligtige indkomst, jf. § 11, stk. 1.

S.

H.10. Erhvervsmæssig indkomst

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes overskud fra erhvervsvirksomhed opgjort efter sædvanlige regler.

Foreninger omfattet af FBL skal således også medregne indtægt fra omsætning med medlemmer, i modsætning til foreninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, jf. SEL § 1, stk. 5. Bortset herfra vil indkomst af erhvervsmæssig virksomhed kunne afgrænses efter samme retningslinjer, som er gældende for skattepligtige, der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, jf. SEL § 1, stk. 4, jf. S.

C.6.1.1 .

Til den erhvervsmæssige indkomst medregnes også indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed i udlandet.

Nedenfor under S.

H.18.1 er omtalt et særligt forhold vedrørende fastlæggelsen af arbejdsmarkedssammenslutningers erhvervsmæssige indkomst.

Efter SEL § 3, stk. 5, anses indkomst, der erhverves af aktieselskaber, som i altovervejende grad ejes af almenvelgørende eller almennyttige fonde eller foreninger, for indtjent af fonden eller foreningen.

Efter gældende praksis er det en betingelse, at fonden eller foreningen har ejet mindst 75 pct. af selskabets aktie- eller anpartskapital.

Denne betingelse skal være opfyldt i hele indkomståret.

Reglen bevirker, at indkomsten ikke beskattes i selskabet, men anses for indtjent direkte af fonden eller foreningen.

Det er en forudsætning for at bringe reglen i anvendelse, at fonden i det indkomstår, hvori den anses for at have indtjent beløbet, uddeler eller hensætter beløbet efter § 4, stk. 1 eller 3. Fonden vil således have fradragsret for et beløb, der svarer til den indtægt, som skal medregnes direkte i fondens skattepligtige indkomst.

Se endvidere S.

A.3.4 .

S.

H.11. Renter

Fonde og foreninger er skattepligtige af alle renteindtægter, uanset om disse har tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed eller ej.

Der må eventuelt foretages en opdeling af renteindtægterne i en erhvervsmæssig og en ikke-erhvervsmæssig del, idet bundfradrag kun gives i den ikke-erhvervsmæssige indkomst.

Afgrænsningen af den erhvervsmæssige indkomst sker i henhold til praksis, fx i forbindelse med SEL § 1, stk. 1, nr. 6.Fonde og foreninger kan som andre retssubjekter yde et rentefrit eller lavt forrentet lån, eftergive forfaldne renter eller stille ferie- eller fribolig til rådighed.

En fond m.v. skal ved rentefri lån beskattes af den manglende renteindtægt efter reglerne i LL § 2, for så vidt der er tale om en kontrolleret transaktion i denne bestemmelses forstand.

Der kan fx være tale om en erhvervsdrivende fonds udlån til et helejet selskab, som fonden i henhold til fundatsen skal eje og drive.

Om LL § 2 henvises i øvrigt S.

I.2 .

Udenfor området af LL § 2, det være sig før bestemmelsens ikrafttræden eller tilfælde, hvor bestemmelsens betingelser ikke er opfyldt, kan der som udgangspunkt ikke ske beskatning af en manglende renteindtægt hos fonden m.v., medmindre der foreligger omgåelse, jf. TfS 1998, 199 (HR).

I de tilfælde hvor der skal ske beskatning af en manglende renteindtægt hos fonden, kan et beløb svarende til den manglende indkomst anses som en uddeling.

Om der er fradragsret for en sådan uddeling afgøres efter § 4, stk. 1-3.Afkast af en vedtægtsmæssig rentenydelsesret skal først medregnes ved fondens indkomstopgørelse på det tidspunkt, hvor der ikke længere er en berettiget rentenyder, og afkastet derfor tilfalder fonden.

Erhvervsdrivende fonde er omfattet af reglerne om fuldstændig renteperiodisering, jf. LL § 5, stk. 4. LR har vedtaget, at ikke-erhvervsdrivende fonde og foreninger omfattet af FBL kan foretage renteperiodisering, jf. LL § 5, stk. 5. Det en gang valgte princip kan kun ændres med tilladelse fra den skatteansættende myndighed.

S.

H.12. Udbytte og lempelsesregler

S.

H.12.1 Udbytte fra datterselskaber

Ved lov nr. 1026 af 23. dec. 1998 er § 10 med virkning fra 1. jan. 1999 ændret således, at den nu alene er en henvisningsbestemmelse.

Efter § 10 finder reglerne i SEL § 13, stk. 1, nr. 2 og stk. 3-7 tilsvarende anvendelse på fonde og foreninger omfattet af FBL.

Ved anvendelse af begrebet moderfond i det følgende, skal således forstås en fond eller en forening m.v., der er omfattet af FBL.

SEL § 13, stk. 1, nr. 2 er ved lov nr. 1026 af 23. dec. 1998 ændret således, at der som hovedregel sker en skattemæssig ligestilling af udbytter modtaget fra danske datterselskaber og udbytter modtaget fra udenlandske datterselskaber.

Ændringen har virkning fra og med indkomstår, der påbegyndes 1. jan. 1999 eller senere.

Det er i denne forbindelse den danske moderfonds indkomstår, der er relevant.

Efter SEL § 13, stk. 1, nr. 2 er en moderfonds udbytte fra sit datterselskab som hovedregel skattefrit.

Datterselskabet skal være omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2, eller være hjemmehørende i udlandet.

For det første er det en betingelse for skattefritagelsen efter SEL § 13, stk. 1, nr. 2, at moderfonden har ejet mindst 25 pct. af aktie- eller anpartskapitalen i datterselskabet i en sammenhængende periode på mindst et år.

Herved forstås ikke et indkomstår eller et kalenderår, men en fortløbende periode på 12 måneder.

Udbyttet skal udloddes, dvs. vedtages på datterselskabets generalforsamling, inden for den periode, hvor den danske moderfond ejer aktierne.

Det er ikke en betingelse for skattefritagelsen, at moderfonden har ejet mindst 25 pct. af aktierne i datterselskabet i et år på det tidspunkt, hvor udbyttet udloddes.

Skattefritagelsen gælder således for udbytter, der udloddes på et hvilket som helst tidspunkt efter aktieerhvervelsen, under forudsætning af, at moderfonden beholder aktierne i mindst 12 måneder.

For det andet er det en betingelse for skattefritagelsen efter SEL § 13, stk. 1, nr. 2, at aktierne i et udenlandsk datterselskab ikke er omfattet af ABL § 2 a, se hertil S.

H.12.1.1. For alle andre aktier, end aktier omfattet af ABL § 2 a, er det uden betydning for skattefritagelsen for udbytter i Danmark, hvordan datterselskabet er blevet beskattet i udlandet.

Der skal således ikke i disse tilfælde foretages nogen egentlig vurdering af, om den selskabsindkomst, der ligger til grund for udbytteudlodningen, er blevet beskattet efter regler, der ikke afviger væsentligt fra de danske.

Udlodninger fra udloddende investeringsforeninger er omtalt under S.

H.12.1.3 ., hvortil der henvises.

S.

H.12.1.1 Udbytte fra udenlandske finansielle selskaber

Udbytte af aktier omfattet af ABL § 2 a er skattepligtig indkomst for det danske moderselskab, jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 2, sidste pkt.

(dvs. den danske moderfond, jf. henvisningen fra FBL § 10).

SEL § 17, stk. 2 og 3 finder tilsvarende anvendelse på fonde og foreninger omfattet af FBL, jf. § 11, stk. 2.Der gælder således ikke skattefritagelse for udbytter, som en dansk moderfond modtager fra udenlandske finansielle selskaber i lavskattelande, medmindre den finansielle indkomst ved CFC-beskatning eller på anden måde har været beskattet på et niveau, der ikke er væsentligt lavere end efter danske regler.

Om de nærmere regler for opfyldelsen af disse betingelser henvises til S.

G.2.4 om ABL § 2 a.

Hele udbyttet er skattepligtigt, jf. LL § 16 A sammenholdt med SEL § 13, stk. 1, nr. 2, sidste pkt., og § 13, stk. 3. Hvis en dansk fond modtager udbytter af sådanne aktier i selskaber, som er eller har været hjemmehørende i udlandet, og udbyttet ikke er omfattet af fritagelsesbestemmelserne i SEL § 13, kan skatteministeren eller den, der bemyndiges dertil, efter ansøgning eftergive den udbyttemodtagende fond en del af skatten, jf. SEL § 17, stk. 2, se nærmere S.

H.12.5. Lempelsesreglen i SEL § 17, stk. 2 gælder uanset ejerandelens størrelse.

For udenlandske selskaber, der bliver undergivet tvungen sambeskatning med et dansk selskab (CFC-beskatning, FBL § 12, jf. SEL § 32, stk. 1 til stk. 9) medfører reglerne om fradragskonto i praksis, se S.

H.12.1.2 , at lempelse efter SEL § 17, stk. 2 kun bliver aktuel i tilfælde, hvor det udenlandske finansielle lavskatteselskab inden for den treårige karensperiode udlodder udbytte på grundlag af finansiel indkomst, der hidrører fra tiden før selskabets finansielle indkomst blev omfattet af CFC-beskatningen.

S.

H.12.1.2 Fradragskonto

Hvis aktierne i det udenlandske datterselskab er omfattet af ABL § 2 a, skal den danske moderfond føre en fradragskonto med henblik på at undgå, at der sker dansk beskatning af udbytter og avancer, der vedrører overskud, som allerede har været undergivet dansk beskatning efter reglerne om CFC-beskatning, jf. FBL § 12 og SEL § 32, stk. 9.Om selskaber omfattet af ABL § 2 a, se C.1.2.4.4.2. Om SEL § 32, se S.

H.20.1 .

Hvis aktierne ikke er omfattet af ABL § 2 a, er der ikke behov for at føre fradragskonto.

(eller øger sin stemmeandel i selskabet til mere end 50 pct.

) og derved bliver CFC-skattepligtig i Danmark af sin andel af det udenlandske selskabs finansielle indkomst.

I sådanne tilfælde skal fradragskontoen føres i den karensperiode på tre år, hvor aktierne fortsat er omfattet af ABL § 2 a.

Bestemmelserne i cirk. nr. 82 af 29. maj 1997 (international beskatning), pkt. 7.3.5 om fradragskonto, finder med denne ændring fortsat anvendelse.

Endvidere henvises til pkt. 7.3.7 i cirkulæret.

S.

H.12.2 Udbytte fra ikke-datterselskaber

Ved lov nr. 1026 af 23. dec. 1998, er der som hovedregel sket en skattemæssig ligestilling af udbytter modtaget fra danske og udenlandske selskaber, hvor den udbyttemodtagende fond besidder mindre end 25 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab, ligesom det er sket i moder-/datterselskabsforhold, se S.

H.12.1 .

Ændringen har virkning fra og med indkomstår, der påbegyndes den 1. jan. 1999 eller senere.

I medfør af § 10 finder disse regler også anvendelse på fonde og foreninger omfattet af FBL.

Efter § 10, jf. SEL § 13, stk. 3, skal udbyttemodtagende fonde, der besidder mindre end 25 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab, medregne 66 pct. af udbyttebeløbet i den skattepligtige indkomst, når udbyttet modtages fra selskaber m.v., der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 1, 2, 4 eller 5a, eller som er hjemmehørende i udlandet.

Dette gælder dog kun, når aktierne i det udbyttegivende selskab ikke er omfattet af ABL § 2 a eller § 3. Er de udenlandske aktier omfattet af ABL § 2 a er hele udbyttebeløbet skattepligtig indkomst for den udbyttemodtagende fond, og skatten kan nedsættes efter bestemmelserne i SEL § 17, stk. 2, se S.

H.12.1.5.

S.

H.12.3 Udlodninger fra udloddende investeringsforeninger

Reglerne om beskatning af fonde m.v. af udlodninger fra udloddende investeringsforeninger (både danske og udenlandske) fremgår af § 10, jf. SEL § 13, stk. 4-7.Reglerne i SEL § 13, stk. 4 omhandler den del af udlodningen, der er skattefri, mens SEL § 13, stk. 7 angår opdelingen af den skattepligtige del af udlodningen i en del, der medregnes fuldt ud ved indkomstopgørelsen, og i en del, der kun medregnes med 66 pct.

Samtidig bemærkes, at reglen i LL 16 C er den centrale bestemmelse om udloddende investeringsforeninger.

Efter SEL § 13, stk. 4 er udlodninger fra udloddende investeringsforeninger, jf. LL § 16 C, stk. 1, skattefri for modtageren i det omfang, det fremgår af SEL § 13, stk. 5 og 6, jf. nedenfor.

Skattefriheden gælder dog ikke, hvis udlodningerne hidrører fra aktier omfattet af ABL § 3 (næringsaktier).

Det svarer til den sædvanlige indskrænkning i anvendelsen af 66 pct.

's reglen.

SEL § 13, stk. 5 og 6 angår opgørelsen af den skattefri del af udlodningerne efter SEL 13, stk. 4. Der er tale om to maksimeringsregler således, at den skattefri del af udlodningen udgør det mindste beløb, som opgøres efter henholdsvis SEL § 13, stk. 5 og 6.Efter SEL § 13, stk. 5 opgøres den skattefri del som forskellen mellem udlodningerne og den del af udlodningerne, som hidrører fra investeringsforeningens minimumsudlodning beregnet efter LL § 16 C, stk. 2-6. I SEL § 13, stk. 6 bestemmes, at uanset stk. 5 kan den skattefri del af de samlede udlodninger efter stk. 4 dog ikke overstige investeringsforeningens positive nettogevinster på aktier, der omfattes af ABL § 4 (dvs. aktier, som investeringsforeningen afstår efter en ejertid på mindst 3 år) i det indkomstår, de pågældende udlodninger vedrører.

De pågældende nettogevinster på aktier opgøres under anvendelse af ABL § 4, stk. 1, 3, 4 og 6, hvilket svarer til de regler, der gælder for personer ved direkte investeringer.

Et nettotab på unoterede aktier modregnes i nettogevinster på børsnoterede aktier, jf. bemærkningerne til § 4, nr. 4, i lovforslaget L 117 1995-96 (lov nr. 399 af 22. maj 1996). Reglerne for opgørelsen af nettogevinsterne er omtalt i bemærkningerne til § 3, nr. 5 i samme lovforslag, hvortil der henvises.

S.

H.12.4 Udlandslempelse

§ 11 , stk. 2, indeholdt tidligere en henvisning til den tidligere bestemmelse i SEL § 17, stk. 2, om udlandslempelse. Bestemmelsen om udlandslempelse, som affattet i SEL § 17, stk. 2, i lovbek. nr. 873 af 23. okt. 1992 (SEL), er imidlertid ophævet ved lov nr. 486 af 30. juni 1993, som ændret ved lov nr. 427 af 14. juni 1995. Lov nr. 486 af 30. juni 1993 har virkning fra og med indkomståret 1994. Der er dog stadig mulighed for til og med indkomståret 1999 at opnå udlandslempelse. Det følger af lovens § 4, at såfremt et af de i SEL § 1, stk. 1, nr. 1-3, 5 og 5 b nævnte selskaber og foreninger m.v. samt fonde og foreninger omfattet af FBL, godtgør, at en vis del af dets skattepligtige indkomst hidrører fra virksomhed i udlandet, nedsættes den beregnede indkomstskat med henholdsvis 6/7 for indkomståret 1994, 5/7 for indkomståret 1995, 4/7 for indkomståret 1996, 3/7 for indkomståret 1997, 2/7 for indkomståret 1998 og 1/7 for indkomståret 1999 af halvdelen af det skattebeløb, der forholdsmæssigt svarer til den nævnte del af indkomsten. Ved opgørelsen af den del af den skattepligtige indkomst, der hidrører fra virksomhed i udlandet, regnes alene med den ved nævnte virksomhed indtjente nettoindtægt. Hvor det er forbundet med betydelige praktiske vanskeligheder at opgøre hvor stor en del af den skattepligtige indkomst, der hidrører fra virksomhed i udlandet, kan LR tillade, at nedsættelsen beregnes på andet grundlag. Bestemmelsen finder ikke anvendelse på indtægter hidrørende fra Færøerne og Grønland.

S.

H.12.5 Eftergivelse af skat af udbytte fra udenlandske selskaber, § 11, stk. 2

Såfremt en fond eller en forening modtager udbytte fra selskaber, hvis aktier er omfattet af ABL § 2 a, og som er eller har været hjemmehørende i udlandet, og udbyttet ikke er omfattet af SEL § 13 , kan skatteministeren eller den, der bemyndiges dertil, efter ansøgning eftergive den udbyttemodtagende fond eller forening en del af skatten , jf. SEL § 17, stk. 2. Det beløb, som kan eftergives, udgør maksimalt det beløb, hvormed summen af det beløb, som det udbyttegivende selskab har udredet i skat af den del af indkomsten, der ligger til grund for udbyttet, og det beløb, som fonden eller foreningen har udredet i skat af den til udbyttet svarende del af indkomsten, overstiger summen af det beløb, der skulle have været udredet i skat af henholdsvis det udbyttegivende selskab og fonden eller foreningen, såfremt det udbyttegivende selskab skulle have været beskattet her i landet.

Såfremt der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den stat, hvor det udbyttegivende selskab er hjemmehørende, kan der dog ikke ved opgørelsen af det beløb, der skal eftergives, indregnes større skattebeløb end de, som den pågældende stat efter overenskomsten har et ubetinget krav på at oppebære, jf. SEL § 17, stk. 3. Eksempel 1:Ved beskatning af selskabet i udlandet:

Selskab

Indkomst (udenlandske regler)

100,0

Skat 10 pct.

10,0

10,0

Udbytte

90,0

Fond/forening

Udbytteskat i udlandet 5 pct.af 90

4,5

Udbytte medregnes ved beskatning med 90

32 pct. af 90

28,8

Credit for udbytteskat i udlandet

4,5

24,3

I alt skat

38,8

Ved beskatning af selskabet her i landet:

Selskab

Indkomst (danske regler)

100,0

Skat 32 pct.

32,0

32,0

Udbytte

68,0

Fond/forening

Udbytte medregnes ved beskatning med 100 pct

Skat 32 pct. af 68

21,8

21,8

I alt skat

53,8

Da den samlede beskatning i det udbyttegivende udenlandske selskab af den del af indkomsten, der ligger til grund for udbyttet, og af udbyttet hos den danske fond/forening ikke overstiger den beskatning, der ville være sket i det udbyttegivende selskab og hos fonden/foreningen, såfremt det udbyttegivende selskab skulle beskattes her i landet af den til grund for udbyttet liggende indkomst, gives der i dette tilfælde ikke lempelse.

Eksempel 2:Ved beskatning af selskabet i udlandet:

Selskab

Indkomst (udenlandske regler)

100,0

Skat 33 pct

33,0

33,0

Udbytte

67,0

Fond/forening

Udbytteskat i udlandet 5 pct. af 67,0

3,4

Udbytte medregnes ved beskatning med 67,0

Skat i Danmark 32 pct. af 67,0

21,4

Credit for udbytteskat i udlandet

3,4

18,0

I alt skat

54,4

Den beskatning, der ville være sket i det udbyttegivende selskab og hos fonden/foreningen, såfremt det udbyttegivende selskab skulle beskattes her i landet af den til grund for udbyttet liggende indkomst, er lige som i eksempel 1 på 53,8. Lempelsen bliver derfor på 54,4 - 53,8 eller 0,8.

S.

H.12.6 Modregning og tilbagebetaling af udbytteskat

Reglerne om modregning og tilbagebetaling af udbytteskat for selskaber finder tilsvarende anvendelse for fonde og foreninger, jf. KSL § 67, stk. 3. Såfremt der er indeholdt udbytteskat, modregnes udbytteskatten i den indkomstskat, som fonden eller foreningen skal betale i det kalenderår, hvori udbyttet er erhvervet.

Såfremt beløbet ikke kan anvendes til modregning, udbetales det kontant.

S.

H.12.7 Skattenedsættelse efter LL § 33

Efter LL § 33 gives der fradrag i skat til Danmark for skattebeløb, der er betalt til udlandet, jf. pkt. 5.1. i skm. cirk. nr. 72 af 17. april 1996 om LL.

Denne regel finder også anvendelse for fonde og foreninger.

Fondes og foreningers skat af indkomst fra udlandet kan desuden nedsættes efter bestemmelser herom i dobbeltbeskatningsaftaler indgået med de pågældende stater.

Skattenedsættelsen foretages i den beregnede skat i sædvanlig rækkefølge.

S.

H.12.8 Prioriteringsreglens udstrækning på skattefri datterselskabsudbytte

Prioriteringsreglen i § 6, jf. S.

H.24 , omfatter skattefri datterselskabsudbytter og den del af udbyttet fra andre selskaber, der ikke skal medregnes ved indkomstopgørelsen.

S.

H.13. Kapitalgevinster

H.13.1 Generelle bemærkninger

Henvisningen i § 3, stk. 1, til de almindelige regler om indkomstopgørelsen for selskaber omfatter også reglerne om beskatning af kapitalgevinster.

S.

H.13.2 Ejendomsavance

Fonde og foreninger, der ikke driver næringsvirksomhed med køb og salg af fast ejendom, vil kun være skattepligtige af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, når betingelserne herfor i EBL eller ELBL er opfyldt.

Tab ved afståelse af fast ejendom omfattet af EBL kan fradrages i anden fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, der også er omfattet af EBL.

Tab ved afståelse af ejerlejligheder, der er omfattet af ELBL, kan derimod ikke fradrages.

EBL er ændret ved lov nr. 434 af 26. juni 1998 (Konsekvensændringer som følge af afskrivningsloven samt ændringer af ejendomsavancebeskatningsloven m.m.). Ændringerne har som udgangspunkt virkning fra og med indkomståret 1999, men visse af ændringerne har virkning fra et tidligere tidspunkt, se nærmere E.J.

S.

H.13.3 Aktieavance

Fonde og foreninger er omfattet af ABL.

Aktieavancebeskatningen svarer til den for aktieselskaber gældende, jf. ABL § 1, stk. 4.Efter særreglen i ABL § 4, stk. 6, 1. pkt. er skattepligtige efter FBL derfor også skattefri af gevinst ved afståelse af aktier m.v. efter mere end tre års ejertid.

Tab er til gengæld ikke fradragsberettiget.

Ovennævnte særregel finder dog ikke anvendelse, når aktierne m.v. er erhvervet ved udlodning med succession fra et dødsbo i henhold til DBSL § 36, stk. 3., dvs. at gevinst eller tab i så fald opgøres efter de almindelige regler i ABL § 4, stk. 1, 3 og 4. Dette følger af henvisningen i ABL § 4, stk. 6, 1. pkt., til DBSL § 36, stk. 3.Fondes adgang til at erhverve aktier ved udlodning med succession fra et dødsbo er ophævet ved lov nr. 431 af 26. juni 1998. Loven finder anvendelse på boer vedrørende personer, der afgår ved døden den 1. jan. 1999 eller senere, på beskatningen af efterlevende ægtefæller og modtagere af udlodning efter personer, der afgår ved døden den 1. jan. 1999 eller senere, samt på skifte af uskiftede boer i den efterlevende ægtefælles levende live, når anmodning om skifte indgives den 1. jan. 1999 eller senere. Se endvidere B.B.4 . Om fondes aktieafståelser i øvrigt henvises til S.G.4 . Om aktier modtaget ved arveudlæg henvises til S.H.15 .

S.

H.13.4 Kursgevinster

Fonde og foreninger er ligeledes omfattet af KGL.

Fonde og foreninger er generelt skattepligtige af gevinster og tab på fordringer og gæld.

Dette gælder også fordringer og gæld i fremmed valuta, jf. KGL § 2.Konvertible obligationer behandles, med virkning for afståelser der sker i indkomståret 1998 eller senere, kun efter ABL og LL § 16 B, jf. lov nr. 440 af 10. juni 1997 og pkt. 2 i cirk. nr. 69 af 24. april 1998 om konsekvensændringer m.v. i anledning af lovrevision af kursgevinstloven.Efter § 9, stk. 2 i FL er der adgang for ikke-erhvervsdrivende fonde til at kunne uddele nettokursgevinster. Såvel de erhvervsdrivende som de ikke-erhvervsdrivende fonde har således mulighed for at minimere kursgevinstbeskatningen via fradragsberettigede uddelinger.Fonden kan få fradrag for uddeling af nettokursgevinsten, uanset at denne først kan opgøres beløbsmæssigt efter indkomstårets udgang. Det er dog en betingelse, at fonden ved den foretagne uddeling må anses for endeligt at have forpligtet sig til uddeling, jf. S.H.21.2 .Med hensyn til kurstab er der i § 3, stk. 2, 4. og 5. pkt. indsat en særlig regel om underskudsfremførsel, jf. nedenfor under S.H.19 . Særligt bemærkes, at der ved opgørelsen af det fradragsberettigede nettokurstab skal tages højde for prioriteringsreglen i § 6, jf. Told Skat Nyt 1992.15.449 (TfS 1992, 409) (DEP.).Uanset udgangspunktet om fradragsret for tab på alle fordringer indeholder KGL § 4 en regel om, at bl. a. fonde og foreninger som udgangspunkt ikke kan fradrage tab på fordringer på koncernforbundne selskaber.Koncernforbundne selskaber anses efter KGL § 4, stk. 2, som værende selskaber og foreninger m.v., hvor samme aktionærkreds ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen i hvert selskab eller direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab.Såfremt kreditors fradragsret er omfattet af den nævnte begrænsning, skal debitor ikke medregne den modsvarende gevinst på sin gæld. Dette gælder dog ikke ved eftergivelse af gæld, i det omfang gælden nedskrives til et lavere beløb end fordringens værdi for kreditor på tidspunktet for gældseftergivelsen. I disse tilfælde sker der beskatning af den del af gældseftergivelsen, som udgør forskellen mellem gældens aktuelle værdi, og det beløb hvortil gælden nedskrives, jf. KGL § 8.Det bemærkes endvidere, at der ikke er skattepligt af gevinst på gæld som følge af tvangsakkord eller aftale om en samlet ordning mellem en skyldner og dennes kreditorer om bortfald eller nedsættelse af gælden (frivillig akkord), jf. KGL § 24. Dette gælder dog ikke i det omfang, gælden nedskrives til et lavere beløb end fordringens værdi for kreditor.KGL er revideret ved lov nr. 439 af 10. juni 1997. Den reviderede lov har som udgangspunkt virkning fra og med indkomståret 1998. Der henvises i øvrigt til A.D. 2. og S.C.1.2.2.2 .-

S.

C.1.2.2.6.

S.

H.13.5 Goodwill og andre immaterielle rettigheder

Fra og med indkomståret 1999 er reglerne om beskatning af goodwill og andre immaterielle rettigheder i LL §§ 16 E og 16 F ophævet og indarbejdet i AL § 40, jf. lov nr. 433 af 26. juni 1998.AL § 40, stk. 6 indeholder reglerne om afståelse af goodwill og andre immaterielle aktiver, jf. AL § 40, stk. 1 og 2. . Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal fonde og foreninger medregne fortjeneste eller tab ved salg eller opgivelse af goodwill eller andre immaterielle aktiver, jf. AL § 40, stk. 6.Reglerne i AL § 40 er nærmere beskrevet i E.C.8. Beskatning ved gevinst eller tab på goodwill eller andre immaterielle aktiver er endvidere nærmere beskrevet under S.F.1.2.3.4 , hvortil der henvises.

S.

H.14. Gaver m.v.

S.

H.14.1 Gaver til fonde, der ikke er familiefonde

Efter § 3, stk. 3 er fonde kun skattepligtige af gaver, som er bestemt til uddeling.

Det er således alene gaver, der ikke kan anvendes til uddeling - dvs. som tilfalder grundkapitalen (den bundne kapital) - fonden ikke skal medregne til den skattepligtige indkomst.

Såfremt gaven tilfalder grundkapitalen (den bundne kapital), og det i vedtægten er bestemt, at kapitalen i løbet af et nærmere fastsat tidsrum skal anvendes til uddeling, medregnes gaven dog til den skattepligtige indkomst.

En gave kan tilfalde grundkapitalen enten ved stiftelse af fonden, eller ved en disposition hvorved grundkapitalen udvides.

Foreninger, bortset fra arbejdsmarkedssammenslutninger, jf. S.

H.18.1 , skal derimod altid medregne gaver til den skattepligtige indkomst.

Reglerne om gavebeskatning i § 3 skal ses i sammenhæng med FL samt EFL.

I FL anvendes udtrykket den bundne kapital, som omfatter den kapital, der forelå ved fondens stiftelse, samt aktiver der modsvarer overskud, som er henlagt til konsolidering.

Den bundne kapital kan kun uddeles med fondsmyndighedens samtykke, medmindre det i vedtægterne er bestemt, at kapitalen skal anvendes til uddeling i løbet af et nærmere fastsat tidsrum, jf. FL § 9, stk. 5. Efter FL tilfalder gaver den bundne kapital, medmindre giver har bestemt, at gaven skal anvendes til uddeling.

I EFL anvendes udtrykket grundkapital, jf. EFL § 9, som omfatter den kapital, hvormed den erhvervsdrivende fond er registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Nedsættelse af grundkapitalen kræver fondsmyndighedens samtykke, jf. EFL § 11, stk. 1. Grundkapitalen kan alene nedsættes med henblik på uddeling, hvis det fremgår af vedtægten, jf. EFL § 11, stk. 2. Gaver til erhvervsdrivende fonde tilfalder kun grundkapitalen, hvis giver udtrykkeligt har bestemt dette.

Hvad enten der anvendes betegnelsen grundkapital, bunden kapital el. lign., dækker den skattemæssige anvendelse af begreberne over kapital, som ikke kan uddeles.

Da en del gaver senere uddeles, omfatter skattefriheden ikke gaver, hvorom det er bestemt, at gaven skal anvendes til uddeling, eller det i vedtægten er bestemt, at kapitalen i løbet af et nærmere fastsat tidsrum skal anvendes til uddeling.

Modtager en fond en gave fra en anden fond, som er beregnet til videreuddeling, er den modtagende fond skattepligtig af gaven, jf. § 3, stk. 3, 1. pkt.

Ved lov nr. 180 af 23. marts 1995 er det i § 4, stk. 2, præciseret, at der er fradragsret for en fonds uddelinger til en anden fond med et ikke almennyttigt eller almenvelgørende formål, selvom den modtagende fond på grund af reglen i § 3, stk. 3, ikke skal medregne uddelingen (gaven) til den skattepligtige indkomst. Dette gælder dog ikke, såfremt der foreligger gensidige gaver mellem fondene.I en afgørelse, jf. TfS 1994, 320 (BF), har LR behandlet spørgsmålet, om en fusion af to fonde i henhold til FUL § 14 c, stk. 1, nr. 1, kunne gennemføres uden beskatning, selv om fusionen efter tilladelse fra fondsmyndighederne skulle gennemføres ved, at den indskydende fonds egenkapital - dvs. både den disponible og bundne kapital - overførtes til den disponible kapital i den modtagende fond. Det var oplyst, at den indskydende fond ikke havde modtaget gaver til udvidelse af den bundne kapital og derfor ikke havde fået fritagelse for beskatning af gaver efter FBL's regler. LR fandt ikke, at den påtænkte fusion var til hinder for anvendelse af FUL's regler, idet overførslen ikke havde skattemæssig betydning. Afgørelsen er mere udførligt refereret under S.H.20.2.

S.

H.14.2 Gaver til familiefonde

Ved familiefonde forstås fonde, i hvis vedtægter der tillægges medlemmer af bestemte familier fortrinsret til uddelinger fra fonden eller fortrinsret til at besætte bestemte stillinger m.v.

- dog ikke hverv som medlem af bestyrelsen - jf. FL § 7 og EFL § 8.Efter § 3, stk. 3, 1. pkt. er familiefonde skattepligtige af gaver, som anvendes til uddeling eller hvorom det i vedtægten er bestemt, at kapitalen i løbet af et nærmere bestemt tidsrum skal anvendes til uddeling.

Desuden er familiefonde skattepligtige af gaver, hvorved fondens grundkapital udvides, jf. 2. pkt.

Gaver, som tilfalder grundkapitalen i forbindelse med stiftelse af en familiefond, pålægges en afgift på 20 pct. af gavens værdi, jf. 3. pkt.

Afgift betales således kun, hvis gaven tilfalder grundkapitalen.

Er der tale om en gave, som helt eller delvis senere skal uddeles, betales der almindelig indkomstskat af den del af gaven, som anvendes til uddeling.

Afgiftspligtige gaver indgår - i modsætning til skattepligtige gaver - ikke i den indkomst, der reduceres med bundfradraget efter § 3, stk 2.Fonde, der både varetager familiemæssige formål og andre formål, behandles skattemæssigt som familiefonde.

Opnår en blandet ikke-erhvervsdrivende familiefond fondsmyndighedens tilladelse til at foretage en opdeling af fondens bundne kapital i adskilte afdelinger, således at de familiemæssige formål adskilles fra de øvrige formål, er fonden dog ikke skattepligtig af gaver, som tilfalder grundkapitalen i den ikke-familiemæssige afdeling, jf. TfS 1988, 138 (DEP.

).

STV nr 20028 af 01/01/1999

Indholdsfortegnelse

Se henvisninger

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har som fondsmyndighed for fonde omfattet af EFL oplyst, at grundkapitalen i en erhvervsdrivende fond ikke kan opdeles i forskellige afdelinger, jf. TfS 1998, 105.Om betaling af afgift se S.

H.25 .

S.

H.14.3 Afgift af indskud i en udenlandsk lavt beskattet fond/trust

Efter FBL § 3 A skal fuldt skattepligtige fonde m.v., der fra og med den 6. dec. 1995 foretager indskud i en lavtbeskattet fond eller trust i udlandet, betale en afgift på 20 pct. af det indskudte beløb.

Dette gælder dog kun den del af de årlige indskud, der overstiger 10.000 kr.

Ifølge bestemmelsen er der mulighed for at få dispensation fra afgiften, hvis indskyderen godtgør, at midlerne i den udenlandske fond eller trust anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer.

Indskud, der foretages af udenlandske selskaber og foreninger m.v., som kontrolleres, jf. SEL § 32, stk. 1, af en afgiftspligtig omfattet af § 3 A, stk. 1, anses for foretaget af den afgiftspligtige.

Forannævnte bestemmelser finder tilsvarende anvendelse på afgiftspligtige, som bliver fuldt skattepligtige efter en af de i § 3 A, stk. 1 nævnte bestemmelser, såfremt de tidligere har været omfattet af en af disse bestemmelser og inden for de sidste 5 år forud for den fulde skattepligts genindtræden har foretaget indskud i en udenlandsk fond eller trust som nævnt i stk. 1. Indskud anses i disse tilfælde for foretaget ved den fulde skattepligts genindtræden.

En udenlandsk fond eller trust anses tillige for beskattet væsentligt lavere end efter danske regler, hvis der er indgået en aftale om skattesats eller beskatningsgrundlag med skattemyndighederne i den stat, hvori den er hjemmehørende, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller hvis skattereglerne i den pågældende stat er indrettet efter, hvor indskyderne er hjemmehørende.

Indskudsafgiften forfalder til betaling, når indskuddet foretages.

Indskyderen skal samtidig give meddelelse til Told- og Skattestyrelsen om det afgiftspligtige indskud.

Indbetalingen anses for rettidig, når den finder sted senest en måned efter forfaldsdagen.

Såfremt der ikke indgives meddelelse, finder straffebestemmelserne i kap. 10 (§§ 41-43) i BAL tilsvarende anvendelse.

Betales indskudsafgiften ikke rettidigt, skal der betales 1,3 pct. i månedlig rente for hver påbegyndt måned fra den 1. i den måned, i hvilken beløbet skal betales af indskyderen.

Der kan i øvrigt henvises til skm. cirk. nr. 82 af 29. maj 1997 om international beskatning, pkt. 9.

S.

H.15. Arv

Arv, der tilfalder fonde, skal ikke medregnes ved indkomstopgørelsen, men i visse tilfælde betales der boafgifter efter BAL.

Som udgangspunkt skal der betales en boafgift på 15 pct. af beløbet, samt en tillægsboafgift på 25 pct.

Tillægsboafgiften beregnes efter fradrag af den del af boafgiften på 15 pct., der forholdsmæssigt hviler på denne del af arvebeholdningen.

Den effektive afgiftssats udgør således maksimalt 36 1/4 pct.

Ifølge § 3, stk. 2, i BAL kan skatteministeren eller den, han bemyndiger dertil, bevilge afgiftsfritagelse for arv, som tilfalder fonde og foreninger med et almenvelgørende eller andet almennyttigt formål.

Afgiftsfritagelse bevilges af skifteretterne henholdsvis bobestyreren på de betingelser, som er fastsat i §§ 14-15 i bek. nr. 465 af 26. juni 1998 om boafgifter og gaveafgifter m.v, jf. bek. nr. 565 af 2. juli 1999 (sagsudlægning).

Herefter kan skifteretterne henholdsvis bobestyreren bevilge afgiftsfritagelse, når der er tale om fonde og foreninger m.v., der er godkendt efter LL 8 A eller LL § 12, stk. 3, i det seneste inden afgiftsberegningen udsendte cirkulære herom.

TSS-cirk. 1999-30 indeholder en liste over fonde, foreninger m.v., der er godkendt efter LL 8A, LL § 12, stk.3 eller BAL 3, stk. 2. Told- og Skatteregion Nærum kan i de tilfælde, der falder udenfor skifteretternes henholdsvis bobestyrerens ovennævnte bemyndigelse, bevilge afgiftsfritagelse, når der er tale om fonde og foreninger m.v. med almenvelgørende eller andet almennyttigt formål, jf. § 16 i bek. nr. 465 af 26. juni 1998 om boafgifter og gaveafgifter.

Fonde, der ikke forvejen er optaget på ovennævnte liste, kan blive optaget i forbindelse med en konkret afgiftsfritagelse eller efter særskilt ansøgning om optagelse på listen, jf. TSS-cir 1999-22 .

Reglerne i DBSL §§ 36-38 om succession finder også anvendelse på fonde m.v.

Reglerne har virkning fra og med den 1. jan. 1997, jf. lov nr. 1221 af 27. dec. 1996 om beskatning ved dødsfald (DBSL).

DBSL §§ 36-38 er nærmere beskrevet i B.

B.4.3 , hvortil der henvises.

Med hensyn til DBSL § 36, stk. 3, der er en særregel for bl. a. fonde og foreninger m.v., bemærkes, at bestemmelsen indgår som en modifikation til ABL § 4, stk. 6, 1. pkt.

Efter ABL § 4, stk. 6, 1. pkt., er fonde og foreninger m.v. som udgangspunkt skattefri af gevinst ved aktieafståelse efter en ejertid på 3 år eller mere, med mindre aktierne er erhvervet ved udlodning med succession fra et dødsbo i henhold til DBSL § 36, stk. 3. Er aktierne erhvervet ved udlodning med succession fra et dødsbo efter DBSL § 36, stk. 3, skal fonde og foreninger m.v. derfor opgøre gevinst og tab ved afståelse af sådanne aktier efter ABL § 4, stk. 1, 3 og 4.Fondes adgang til at erhverve aktier ved udlodning med succession fra et dødsbo er ophævet ved lov nr. 431 af 26. juni 1998. Loven finder anvendelse på boer vedrørende personer, der afgår ved døden den 1. januar 1999 eller senere, på beskatningen af efterlevende ægtefæller og modtagere af udlodning efter personer, der afgår ved døden den 1. januar 1999 eller senere, samt på skifte af uskiftede boer i den efterlevende ægtefælles levende live, når anmodning om skifte indgives den 1. januar 1999 eller senere.

S.

H.16. Driftsomkostninger

S.

H.16.1 Generelle bemærkninger

Henvisningen i § 3, stk. 1 til SEL's regler medfører tillige, jf. SEL § 8, at fonde og de i § 1, stk. 1, nr. 2 nævnte foreninger ved indkomstopgørelsen kan fradrage driftsomkostninger, jf. SL § 6 a.

S.

H.16.2 Afgrænsningen mellem driftsomkostninger og uddelinger

Det er på flere punkter nødvendigt at sondre mellem driftsomkostninger, der kan fradrages efter § 3, stk. 1, og uddelinger, der kan fradrages efter § 4.Som forskelle på den skattemæssige behandling kan nævnes: Det vil kunne forekomme, at udgifter, der efter fast praksis ikke anses for at vedrøre indkomstopgørelsen, og som derfor hverken kan fradrages som driftsomkostninger eller gøres til genstand for skattemæssige afskrivninger, vil kunne fradrages som uddelinger.

Som driftsomkostninger anses udgifter, hvorved fonden m.v. bringes i stand til at varetage sine formål ifølge vedtægterne, jf. nærmere nedenfor.

Ved uddelinger forstås ydelser, som fonden eller foreningen afholder med henblik på at realisere de formål, der fremgår af vedtægterne.

Fonde kan både foretage eksterne og interne uddelinger, jf. S.

H.21.1 .

Ved eksterne uddelinger forstås fx legater, stipendier eller ydelser til formål, som fonden ikke selv udfører.

Eksterne uddelinger kan beskrives som fondes vedtægtsbestemte anvendelse af nettoindkomsten, der sker uden forventning om en modydelse.

Ved interne uddelinger forstås fx udgifter til forbedring eller udvidelse af en stiftelses bygninger, en forskningsfonds udgifter til forskning i eget regi eller et museums indkøb til egne udstillinger.

Ved interne uddelinger påregner fonden således en modydelse bestående af et aktiv (en forskningsindsats, en forbedring, en kunstgenstand etc.

), som fonden har en vedtægtsmæssig adgang eller forpligtelse til at erhverve.

Ved afgørelsen af, hvorledes en given udgift skattemæssigt skal behandles, er det nødvendigt at afgøre, om en udgift er fradragsberettiget, og efter hvilke regler udgiften i givet fald skal fradrages.

Almindelige forbedringer af en bygning, som tilhører en fond eller en forening, kan ikke anses for en uddeling, medmindre fondens formål ifølge vedtægterne netop er at drive og vedligeholde bygningen.

Rene formuedispositioner, der foretages uden tilknytning til fondens eller foreningens formål, men som alene tjener som placering af frie midler i fx aktier, obligationer m.v. eller fast ejendom, ændrer ikke fondens eller foreningens status og kvalificerer derfor ikke til fradrag, hverken som driftsomkostning eller uddeling.

En udgift, der er afholdt som et led i driften af fonden eller foreningen, vil normalt kunne fradrages som en driftsomkostning eller kunne gøres til genstand for skattemæssige afskrivninger.

Nedenfor i S.

H.16.3 er det omtalt, at det generelle driftsomkostningsbegreb i relation til fonde eller foreninger må udvides fra alene at omfatte udgifter forbundet med erhvervsmæssig virksomhed til også at omfatte udgifter, der er nødvendige at afholde af hensyn til fondens eller foreningens øvrige virksomhed (det udvidede driftsomkostningsbegreb).

I en række tilfælde vil det ikke entydigt kunne afgøres, om der foreligger en udgift, der vil kunne fradrages som en driftsomkostning eller gøres til genstand for skattemæssige afskrivninger, eller om der foreligger en uddeling, der kan fradrages efter § 4. Det gælder særligt i tilfælde, hvor fonden eller foreningen i eget regi afholder udgifter til opfyldelse af formålet.

Som eksempel herpå kan nævnes en stiftelses vedligeholdelse af bygninger, en videnskabelig fonds omkostninger til aflønning af forskere ansat i fonden eller et museums udgifter til anskaffelse og vedligeholdelse m.v. af de udstillede genstande.

Sådanne udgifter vil efter omstændighederne kunne anses for interne uddelinger.

Om der i stedet kan blive tale om at fradrage de nævnte udgifter som driftsomkostninger eller foretage afskrivninger derpå, afhænger af skattelovgivningens almindelige regler herom, jf. dog nedenfor under S.

H.16.3 om det særlige udvidede driftsomkostningsbegreb for fonde og foreninger omfattet af FBL.

Det er nødvendigt, at fonden eller foreningen på anskaffelsestidspunktet tager stilling til udgiftens karakter.

I visse tilfælde vil der være mulighed for, at en del af udgiften kan fradrages som en uddeling, mens den resterende del af udgiften vil kunne gøres til genstand for skattemæssig afskrivning.

Fonden må i disse tilfælde foretage en opdeling.

STV nr 20028 af 01/01/1999

Indholdsfortegnelse
Se henvisninger

Uddelinger skal endvidere afgrænses over for rene formuedispositioner, jf. nedenfor under S.

H.21.1.

Et driftsmæssigt underskud kan fremføres til modregning i det følgende års overskud, jf. LL § 15. Uddelinger, der overstiger årets nettoindkomst opgjort efter sædvanlige regler, kan ikke fradrages i det følgende år.

Uddelinger til almennyttige formål giver ret til konsolideringsfradrag, jf. § 5, stk. 1.

Uddelinger anses efter § 6 for foretaget forlods af visse skattefrie indtægter.

Driftsomkostninger fragår i den skattepligtige indkomst.

Ikke almennyttige uddelinger kan alene fradrages, hvis modtager er skattepligtig heraf.

Dette gælder dog ikke, hvis udgiften er at anse for en driftsomkostning.

Bundfradrag ydes i den ikke-erhvervsmæssige indkomst inden fradrag for uddelinger.

Underskud fra tidligere år skal fradrages før årets uddelinger fradrages.

S.

H.16.3 Det udvidede driftsomkostningsbegreb

Afgrænsningen af, hvilke udgifter der som driftsomkostninger kan fradrages ved opgørelsen af indkomsten efter § 3, skal som udgangspunkt foretages efter de retningslinier, der er gældende ved opgørelsen af aktieselskabers skattepligtige indkomst.

Imidlertid kan der forekomme udgifter, som er nødvendige at afholde af hensyn til fondens eller foreningens virksomhed, uden at udgiften kan anses for direkte at vedrøre indkomsterhvervelsen eller har karakter af en uddeling.

LSR har i en afgørelse, jf. TfS 1999, 494, godkendt, at en fond havde fradrag for tab på fordring mod en tidligere forretningsbestyrer, idet fordringen var opstået som følge af forretningsbestyrerens besvigelser overfor fonden.

LSR indrømmede fradrag efter KGL § 1, uanset om fordringen var erhvervet i tilknytning til den erhvervsmæssige drift af virksomheden.

LSR godkendte endvidere fradrag for nogle advokatomkostninger, jf. SL § 6, stk. 1, litra a, som fonden havde afholdt i forbindelse med inddrivelsen af ovennævnte fordring.

Udgifter, der direkte knytter sig til fondens eller foreningens virksomhed, vil normalt kunne fradrages, uanset om udgiften afholdes af hensyn til indkomsterhvervelsen.

Udover sædvanlige erhvervsmæssige udgifter vil således også udgifter forbundet med fonds- eller foreningsvirksomheden kunne fradrages.

Som eksempler kan nævnes en stiftelses udgifter til drift af stiftelsens friboliger eller en ikke-erhvervsdrivende forenings omkostninger til kontorhold.

Rejseudgifter ved afholdelse af bestyrelsesmøder i udlandet kan ikke godkendes som driftsomkostninger.

Rejseudgifter i forbindelse med besøg i Danmark af en fondsstifter er derimod godkendt, idet stifterens aktivitet i Danmark havde nær tilknytning til fondens indtægtserhvervelse ved gaver.

Erhvervsdrivende fonde kan fradrage årsafgiften til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved opgørelsen af den ikke-erhvervsmæssige indkomst.

Registreringsafgiften kan fradrages med hjemmel i LL § 8 J.

Afgrænsningen af afskrivningsberettigede udgifter må ligeledes ses i lyset af de særlige investeringer, der foretages af hensyn til fonds- eller foreningsvirksomheden.

Dette gælder, selv om denne virksomhed kan karakteriseres som erhvervsmæssig.

Hvad bygningsafskrivninger angår, er det dog en forudsætning for skattemæssige afskrivninger, at der er tale om en afskrivningsberettiget bygning, jf. AL § 14.

S.

H.17. Bundfradrag

Efter § 3, stk. 2 - og den tilsvarende bestemmelse for arbejdsmarkedssammenslutninger i § 8, stk. 3 - kan fonde og foreninger ved opgørelsen af indkomsten før særlige fradrag for uddelinger og hensættelser foretage et bundfradrag.

Bundfradraget foretages i den samlede indkomst eksklusiv indkomst fra erhvervsmæssig virksomhed.

Det er således alene de samlede ikke-erhvervsmæssige nettorenteindtægter, nettokursgevinster og nettoaktieavancer samt skattepligtige udbytter, gaver og ejendomsavancer m.v., der reduceres med bundfradraget.

Afgiftspligtige gaver indgår derimod ikke i den indkomst, der reduceres med bundfradraget.

Erhvervsmæssig indkomst afgrænses i relation til beregningen af bundfradraget efter de retningslinier, der findes i SEL § 1, stk. 4. Vejledende i denne forbindelse er således den praksis, der findes vedrørende institutioner omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, jf. S.

C.6.1.1 .

Opmærksomheden henledes dog på, at SEL § 1, stk. 5, ikke er gældende for foreninger omfattet af FBL.

Denne bestemmelse er således også uden betydning ved beregningen af bundfradraget efter § 3, stk. 2.Bundfradraget udgør 25.000 kr. for fonde, mens fradraget for foreninger udgør 200.000 kr.

Bundfradraget foretages inden fradrag efter §§ 4 og 5. Der kan derfor ikke ske fremførsel af et underskud svarende til bundfradraget, såfremt der foretages uddelinger eller hensættelser af samme størrelse som indkomsten opgjort efter § 3. Dette svarer til, at underskud, der fremkommer ved, at uddelinger og hensættelser overstiger den efter § 3 opgjorte indkomst, ikke kan fremføres.

I § 3, stk. 2, 4. og 5. pkt. findes dog en særregel vedrørende fradragsberettiget nettotab efter KGL.

Der kan henvises til S.

H.19 .

En ikke-udnyttet del af et bundfradrag, der skyldes, at den ikke-erhvervsmæssige indkomst er mindre end 25.000 kr., respektive 200.000 kr., kan ikke modregnes i eventuel positiv erhvervsmæssig indkomst.

S.

H.18. Arbejdsmarkedssammenslutningers indkomstopgørelse

S.

H.18.1 Indtægter

Arbejdsmarkedssammenslutninger som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 3, skal ved indkomstopgørelsen med en række undtagelser medregne de samme arter af indtægter som fonde og øvrige foreninger, jf. § 8, stk. 1, sidste pkt.

I § 8, stk. 1, foretages en positiv afgrænsning af de indtægtsarter, som arbejdsmarkedssammenslutninger skal medregne til den skattepligtige indkomst.

Efter § 8, stk. 1, skal arbejdsmarkedssammenslutninger således medregne indtægter ved erhvervsmæssig virksomhed, renteindtægter, udbytteindtægter efter LL § 16 A, skattepligtige ejendomsavancer, skattepligtige aktieavancer og indkomst efter KGL, jf. ovenfor under S.

H.13.2. -13.4, til den skattepligtige indkomst.

Til den skattepligtige indkomst medregnes desuden fortjeneste og tab på ombygnings- og forbedringsudgifter, indretninger m.v. indvundet ved afståelse af lejede lokaler, jf. AL § 39, og fortjeneste og tab ved afståelse m.v. af goodwill, tidsbegrænsede rettigheder m.m., jf. AL § 40. LL § 16 B om afståelse af aktier til det udstedende selskab samt de under S.

H.12 omtalte regler i §§ 10 og 11, finder tilsvarende anvendelse for arbejdsmarkedssammenslutninger.

Endvidere medregnes beløb omfattet af LL § 16 G (afløsning af bortfald af visse pensionsordninger) og indkomst som nævnt i AL §§ 9 og 21.Den skattepligtige indkomst opgøres i øvrigt efter sædvanlige regler med de undtagelser, der følger af § 8, stk. 2 og 3 og § 9.Gaver, løbende ydelser og kontingenter medregnes derimod ikke til arbejdsmarkedssammenslutningers skattepligtige indkomst, jf. § 8, stk. 1. Herved adskiller arbejdsmarkedssammenslutningers indkomstopgørelse sig fra indkomstopgørelsen for andre foreninger omfattet af FBL.

Såfremt arbejdsmarkedssammenslutningen har foretaget opdeling af kontingentet i henholdsvis en ikke-erhvervsmæssig og en erhvervsmæssig del, jf. pkt. 14.16 i skm. cirk. nr. 72 af 17. april 1996 om LL samt SD-cirk. 1989.2, medregnes den erhvervsmæssige del af kontingentet dog til den skattepligtige indkomst.

S.

H.18.2 Udgifter

Arbejdsmarkedssammenslutninger kan ved indkomstopgørelsen efter § 8, stk. 2, 1. pkt., foretage fradrag for driftsudgifter, der vedrører indkomstkilder, hvis indtægter er skattepligtige.

Vejledende ved afgørelsen af, om en driftsomkostning vedrører indkomstkilder, hvis indtægter er skattepligtige, er princippet bag SEL § 9, stk. 1.Udgifter, der alene afholdes med henblik på ikke-erhvervsmæssig kontingentopkrævning m.v., kan herefter ikke fradrages ved indkomstopgørelsen.

I en afgørelse, refereret i TfS 1999, 555, har Østre Landsret taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt der skulle indrømmes fradrag for driftsunderskud, jf. § 8, stk. 2, idet det her var afgørende, om der var tale om erhvervsmæssig virksomhed efter § 8, stk. 1. Sagsøgeren, en arbejdsmarkedssammenslutning omfattet af § 1, stk. 1, nr. 3, købte i 1980 et hotel med henblik på at drive dette som kursuscenter m.v., og i de følgende år blev hotellet drevet med kursusvirksomhed og hoteldrift.

Virksomheden gav betydelige underskud.

De stedlige skattemyndigheder nægtede fradrag for underskud med henvisning til, at det ikke var godtgjort, at ejendommen var erhvervet eller havde været drevet som almindelig erhvervsvirksomhed.

LSR stadfæstede ansættelserne.

Landsretten bemærkede, at der ikke fra sagsøgerens side havde været planer om, at virksomheden skulle give overskud, og der var i hvert af årene 1982-92 betydelige underskud.

Landsretten fandt, at der ikke - heller ikke på længere sigt - havde været udsigt til, at driften kunne give overskud.

Under disse omstændigheder havde sagsøgeren ikke krav på fradrag for underskud i medfør af § 8, stk. 2. Udgifter, der både vedrører erhvervelsen af skattefri indtægter og erhvervelsen af skattepligtige indtægter, skal - såfremt der ikke er andre holdepunkter - fordeles efter forholdet mellem den skattepligtige og den skattefrie indtægt.

Tilsvarende gælder ved en blandet benyttelse af afskrivningsberettigede aktiver.

STV nr 20028 af 01/01/1999

Indholdsfortegnelse

Se henvisninger

Problemet i sagen var, om skattemyndighederne havde været berettiget til skønsmæssigt at henføre en del af udgifterne til den skattepligtige indkomst, i stedet for - som påstået af klageren - at fordele udgifterne efter forholdet mellem den skattepligtige og den skattefri indkomst.

Arbejdsmarkedssammenslutningens indkomst bestod dels af skattefri kontingentindtægter, dels af skattepligtige rente- og udbytteindtægter, hvorfor en række udgifter skulle fordeles på de to indkomstgrupper, jf. FBL § 8, stk. 2, hvorefter der alene kan fradrages udgifter, som vedrører skattepligtige indtægter.

Udgifterne til formueadministration var imidlertid af en sådan karakter, at de ikke direkte kunne fordeles på den skattepligtige og ikke skattepligtige indkomst.

LSR fandt, at det under de foreliggende omstændigheder var i overensstemmelse med FBL-cirk. at udøve et skøn over, hvad formueadministrationen af den skattepligtige indkomst havde kostet, således at alene den del af udgifterne, der efter denne skønsmæssige vurdering var medgået til formueadministration af den skattepligtige indkomst (rente- og udbytteindtægterne), kunne fratrækkes som driftsudgifter.

Udgifter, der afholdes i forbindelse med en erhvervsvirksomhed, som arbejdsmarkedssammenslutningen driver under normale vilkår, er fuldt fradragsberettigede.

Overstiger udgiften i et år indtægten fra virksomheden, kan underskuddet fradrages i den øvrige skattepligtige indkomst opgjort efter § 8. Imidlertid vil udgifter ved visse aktiviteter, der må anses for at være af erhvervsmæssig art, på trods heraf ikke kunne fradrages ved indkomstopgørelsen, fordi aktiviteten skal henføres til den skattemæssigt uvedkommende del af foreningens virke, der finansieres af skattefri kontingenter.

En arbejdsmarkedssammenslutning vil ofte drive eksempelvis undervisnings-, forlags-, informations- eller konsulentvirksomhed.

I det omfang sådanne aktiviteter i overvejende grad stilles til rådighed for sammenslutningens medlemmer, vil aktiviteten som hovedregel være underskudsgivende.

Et sådant underskud vil i almindelighed ikke kunne fradrages ved indkomstopgørelsen, medmindre underskuddet må anses for enkeltstående, idet driften må anses for erhvervsmæssigt anlagt.

LSR har, jf. TfS 1995, 240, taget stilling til en arbejdsmarkedssammenslutnings fradragsret for en udgift af ovennævnte karakter.

I sagen kunne arbejdsmarkedssammenslutningen ikke antages at drive erhvervsmæssig virksomhed ved udgivelse af et fagblad, der tilsendtes medlemmerne gratis i kraft af deres medlemskab.

Det underskud, som fremkom ved udgivelsen, var derfor ikke fradragsberettiget.

Afgrænsningen af hvilke udgifter der som driftsomkostninger kan fradrages af arbejdsmarkedssammenslutninger, må i øvrigt foretages efter de foran under S.

H.16.3 angivne retningslinier.

Herefter kan udgifter, der afholdes i forbindelse med den skattemæssigt relevante del af foreningsvirksomheden, fradrages ved indkomstopgørelsen, såfremt de almindelige betingelser herfor er opfyldt.

I lighed med fonde og foreninger omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, kan også arbejdsmarkedssammenslutninger være nødsaget til at afholde udgifter, der ikke kan henføres til det skattemæssige driftsomkostningsbegreb.

Det udvidede driftsomkostningsbegreb finder som udgangspunkt således også anvendelse for arbejdsmarkedssammenslutninger.

Det er dog en betingelse, at udgiften er afholdt indenfor den skattemæssige relevante del af foreningens virksomhed.

Da en arbejdsmarkedssammenslutnings virke imidlertid må antages i alt overvejende grad at være baseret på skattefrie kontingentindtægter, har det udvidede driftsomkostningsbegreb i praksis formentlig kun meget begrænset betydning for arbejdsmarkedssammenslutningerne.

Efter FBL § 8, stk. 2, 2. pkt. kan renteudgifter fradrages fuldt ud uden hensyn til lånets art eller benyttelse.

Med virkning fra og med indkomståret 1996 kan også kurstabsfradrag i forbindelse med omlægning af kontantlån, jf. LL § 6, fradrages fuldt ud, selvom tabene ikke vedrører skattepligtige indtægter.

Der kan i øvrigt henvises til pkt. 9 i skm. cirk. nr. 233 af 19. dec. 1996.Arbejdsmarkedssammenslutningers rente- og udbytteindtægter samt skattepligtige avancer m.v. reduceres med et 200.000 kr.

's bundfradrag efter samme regler, som gælder for de i § 1, stk. 1, nr. 2 nævnte foreninger.

S.

H.19 Fremførsel af underskud

Ved opgørelsen af indkomst efter §§ 3 og 8, dvs. ved opgørelsen af nettoindkomsten inden fradrag for uddelinger og hensættelser, kan underskud fremført efter LL § 15 fradrages.

Underskud fra tidligere år skal fradrages, før årets uddelinger fradrages.

Også underskud, der vedrører erhvervsmæssig virksomhed i indkomstår forud for indtræden af skattepligten efter FBL, vil kunne fremføres til modregning i den efter §§ 3 og 8 opgjorte indkomst.

Modregning med tidligere års underskud sker i den samlede indkomst opgjort efter §§ 3 og 8 eventuelt efter reduktion med bundfradrag i ikke-erhvervsmæssig indkomst.

Tilsvarende kan underskud, der fremkommer ved opgørelse af indkomsten efter §§ 3 eller 8, fremføres til modregning i følgende års positive indkomst.

Et underskud, der fremkommer ved, at uddelinger og hensættelser som nævnt i §§ 4 og 5, jf. § 9, stk. 1 overstiger den efter §§ 3 og 8 opgjorte indkomst, kan derimod ikke fremføres til de følgende indkomstår.

Det er således ikke muligt for fonden m.v. at uddele sig til - eller ved hjælp af hensættelser at opnå - et skattemæssigt underskud.

I henhold til § 3, stk. 2, 4. og 5. pkt. kan fonde og foreninger omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, dog i visse tilfælde fremføre et underskud, der først fremkommer, efter at der er taget højde for fradrag for uddelinger og hensættelser i henhold til § 4. Dette kan ske, i det omfang underskuddet hidrører fra et fradragsberettiget nettotab efter KGL.

I så fald er det den del af underskuddet, som svarer til det fradragsberettigede nettotab, der kan fremføres.

Betegnelsen underskud i § 3, stk. 2, 4. pkt. skal forstås i overensstemmelse med skattelovgivningens almindelige anvendelse af dette begreb, og en negativ indkomst efter § 3, stk. 2, 1.-3. pkt. skal derfor medregnes ved opgørelsen af underskuddet efter 4. pkt.

Ved opgørelsen af underskuddet skal der tages højde for prioriteringsreglen i § 6, således at fradrag for uddelinger og hensættelser i henhold til § 4 reduceres med bundfradrag og eventuelle skattefri udbytteindtægter.

I denne forbindelse anses de skattefri indtægter for primært at være anvendt til uddelinger og hensættelser i henhold til § 4, jf. Told Skat Nyt 1992.15.449 (TfS 1992, 409) (DEP.

).

Det er omtalt ovenfor under S.

H.17 , at bundfradraget efter § 3, stk. 2, eller § 8, stk. 3, skal foretages inden uddelinger og hensættelser.

Overstiger uddelingerne og hensættelserne tilsammen med bundfradraget den efter §§ 3 eller 8 opgjorte indkomst, kan det overskydende beløb ikke fremføres til modregning i følgende års indkomst.

Overstiger bundfradraget de samlede rente-, udbytte- og avanceindtægter m.v., kan det overskydende beløb hverken modregnes i den erhvervsmæssige indkomst eller fremføres til følgende år.

LL § 15, stk. 2 og 3 omhandler den skattemæssige behandling af underskud ved tvangsakkord og frivillig akkord.

Uudnyttede, fradragsberettigede underskud fra det pågældende og tidligere indkomstår nedsættes herefter med det beløb, som gælden formindskes med ved akkorden.

S.

H.20. Sambeskatning, fusion m.v.

S.

H.20.1 Sambeskatning

Skattepligtige efter FBL kan ikke opnå tilladelse til sambeskatning, jf. SEL § 31, hverken indbyrdes eller med aktieselskaber m.v.

Med § 12, indsat ved lov nr. 487 af 12. juni 1996 (international beskatning), er reglerne i SEL § 32 om tvungen sambeskatning for selskaber dog gjort tilsvarende anvendelige på fonde m.v. Ved lov nr. 1026 af 23. december 1998 (International udbyttebeskatning) er der med virkning fra og med indkomstår, der påbegyndes den 1. jan. 1999 eller senere, sket en udvidelse af anvendelsesområdet for reglerne om tvungen sambeskatning. Således er nu alle subjekter, der er omfattet af SEL § 1, omfattet af bestemmelserne om tvungen sambeskatning, også andelsbeskattede foreninger. Efter § 12 skal fonde m.v., der er skattepligtige efter § 1, derfor beskattes af den finansielle indkomst, som optjenes i lavtbeskattede udenlandske selskaber, der kontrolleres af den danske fond. Reglerne om tvungen sambeskatning finder nu anvendelse på selskaber, foreninger m.v., som direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktierne, eller som direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i et udenlandsk finansielt selskab, jf. SEL § 32, stk. 1. Tidligere var grænsen en ejerandel på mere end 50 pct. eller en stemmevægt af tilsvarende majoritet. Hvis den danske fond ikke besidder alle aktier i det udenlandske selskab, skal den dog kun medregne en forholdsmæssig del af indkomsten i det udenlandske selskab til den skattepligtige indkomst. Ligesom selskaber er det kun de finansielle indtægter i det udenlandske selskab, som fonden skal medregne til den danske indkomst. Definitionen af, hvornår et udenlandsk selskab driver finansiel virksomhed i en grad, der medfører tvungen sambeskatning, er tillige ændret ved lov nr. 1026 af 23. december 1998 (International udbyttebeskatning), se hertil afsnit S.D.4.22. § 12 har virkning fra og med indkomståret 1996. Var indkomståret 1996 påbegyndt før den 6. dec. 1995, har bestemmelsen dog først virkning fra og med indkomståret 1997. Hvis fonden m.v. den 6. dec. 1995 opfyldte betingelserne i FBL § 12, jf. SEL § 32, har reglen dog først virkning fra og med indkomståret 1998. Var indkomståret 1996 i givet fald påbegyndt før den 6. dec 1995, dog først fra og med indkomståret 1999.Reglerne om tvungen sambeskatning for selskaber og fonde er nærmere omtalt i skm. cirk. nr. 82 af 29. maj 1997 om international beskatning, pkt. 7, samt cirk. nr. 135 af 2. september 1999 pkt. 7 om international beskatning af udbytter og aktieavancer m.v., hvortil der henvises og S.D.5.4.

S.

H.20.2 Skattefri fusion

Fonde og foreninger kan under visse betingelser fusionere skattefrit.

Ifølge FUL § 14 c, finder bestemmelserne i FUL kap. 1 tilsvarende anvendelse, i det omfang de er anvendelige: For så vidt angår fusion af fonde omfattet af FBL sondres der ikke mellem fonde omfattet af FBL § 1, stk. 1, nr. 1 og fonde omfattet af § 1, stk. 1, nr. 4. Der sondres heller ikke mellem erhvervsdrivende fonde og ikke-erhvervsdrivende fonde.

FL §§ 32 og 33 og EFL §§ 48-50 indeholder de materielle regler om fusion af fonde.

En fusion forudsætter vedtægtsændringer, og disse skal godkendes af fondsmyndigheden.

Reglerne om ændringer af fondes vedtægter findes i FL kap. 9 og i EFL kap. 9.Ved fusion af erhvervsdrivende fonde finder reglerne i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens bek. nr. 359 af 7. juni 1993 om opløsning af erhversdrivende fonde, som senest er ændret ved bek. nr. 984 af 14. dec. 1995, anvendelse.

Det følger af bek.

's § 13, at en fond kan opløses uden likvidation ved overdragelse af fondens aktiver og gæld som helhed til en bestående fond eller ved sammenslutning af flere fonde til en ny fond.

Bek. tillader også, jf. § 17, stk. 1, at en moderfond kan overtage et datterselskab (aktie- eller anpartsselskab) på betingelse af, at fonden, der overtager aktiver og gæld, som helhed er den modtagende enhed.

Ved fusion af en erhvervsdrivende og en ikke-erhvervsdrivende fond finder ovennævnte bek. ikke umiddelbart anvendelse, dvs. at det er fondsmyndigheden der fastsætter betingelserne for den konkretefusion.

Ofte aftales det mellem fondsmyndighederne at anvende principperne i bek.

Der kan ske fusion af brancheforeninger og af arbejdsmarkedssammenslutninger og mellem brancheforeninger og arbejdsmarkedssammenslutninger.

Vedtægtsændringer skal dog indsendes sammen med selvangivelsen, jf. FL § 48, stk. 2l en afgørelse, jf. TfS 1994, 320 (BF), har LR behandlet spørgsmålet, om en fusion af to fonde i henhold til FUL § 14 c, stk. 1, nr. 1, kunne gennemføres uden beskatning, selv om fusionen efter tilladelse fra fondsmyndighederne skulle gennemføres ved, at den indskydende fonds egenkapital - dvs. både den disponible og bundne kapital - overførtes til den disponible kapital i den modtagende fond.

Det var oplyst, at den indskydende fond ikke havde modtaget gaver til udvidelse af den bundne kapital og derfor ikke havde fået fritagelse for beskatning af gaver efter FBL's regler.

LR bemærkede, at det grundlæggende spørgsmål om placering af den indskydende fonds egenkapital bør fastlægges af fondsmyndighederne i forbindelse med disse myndigheders godkendelse af sammenlægningen.

LR fandt, at en evt. tilladelse fra fondsmyndighederne til, at den bundne del af den indskydende fonds kapital overføres til den modtagende fonds disponible kapital, ikke var til hinder for anvendelse af FUL's regler, idet overførslen ikke havde skattemæssig betydning.

Det følger af FUL § 14 c, at reglerne i samme lovs kap. 1 skal finde anvendelse, hvis de er anvendelige.

Bestemmelserne i FUL §§ 2, 9 og 11 vil ikke være anvendelige ved fusion af fonde og ved fusion af en fond og et datterselskab.

Disse bestemmelser kan derimod være relevante ved fusioner mellem foreninger omfattet af FBL.

Visse fusioner vil fortsat alene kunne gennemføres som skattepligtige fusioner.

Fonde, der ikke er omfattet af FBL, fordi de ikke opfylder FL's kapitalkrav, kan ikke benytte reglerne i FUL.

Fonde, der generelt eller efter særlig bestemmelse er undtaget fra FL, jf. FL § 1, stk. 2 og 3, og EFL § 1, stk. 4 og 5, kan heller ikke benytte reglerne i FUL.

Er den ene af de fusionerende enheder eller begge skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6, kan fusion alene gennemføres som en skattepligtig fusion.

Der kan ikke ske skattefri fusion af en fond og en forening.

Ved fusion af fonde omfattet af FBL.

Når en fond omfattet af FBL fusionerer med et datterselskab, der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1, og den modtagende fond besidder samtlige aktier eller anparter i det indskydende selskab.

Ved fusion af foreninger omfattet af FBL § 1, stk. 1, nr. 2 eller 3.

S.

H.20.3 Skattepligtig fusion

Det er ovenfor nævnt, at visse fusioner kun kan gennemføres som skattepligtige fusioner.

Foretager en fond eller en forening en skattepligtig fusion, skal den ophørende fond eller forening skattemæssigt behandles som i opløsningstilfældet.

Den ophørende fond kan dog uddele sine aktiver til den modtagende fond, og den ophørende fond har således fradragsret for uddelingerne efter § 4, stk. 1 eller 2. Den formuefordel, som tilflyder den modtagende fond eller forening ved fusionen, må sidestilles med en gave.

Spørgsmålet om, hvorvidt fonden er skattepligtig af et sådant gavebeløb, afgøres efter § 3, stk. 3. Der henvises til S.

H.14.1 .

Skattepligtig fusion kan foretages med tilbagevirkende kraft, såfremt den endeligt vedtages den 1. juli 1999 eller senere, se hertil S.

D.1.

S.

H.20.4 Fission

Fonde og foreninger kan ikke anvende FUL's regler om spaltning og tilførsel af aktiver.

Ved tilførsel af aktiver eller spaltning af fonde eller foreninger finder skattelovgivningens almindelige regler anvendelse.

Der skal således ske sædvanlig avancebeskatning i den indskydende fond af de tilførte dele, herunder ophørsbeskatning, hvis den indskydende fond m.v. ophører ved spaltning.

Er der tale om en opdeling af en eksisterende fond eller forening i to eller flere selvstændige enheder, og der ikke tilføres fondene ny kapital i forbindelse med fissionen, betragtes kapitalindskuddet som en gave til den fortsættende fond.

Om fonden er skattepligtig af denne gave afhænger af, hvorvidt betingelserne for skattefrihed i § 3, stk. 3, er opfyldt, jf. S.

H.14.1.

S.

H.21. Uddelinger

S.

H.21.1 Generelle bemærkninger

Fonde, brancheforeninger og i et vist omfang arbejdsmarkedssammenslutninger kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst foretage fradrag for uddelinger.

Om afgrænsningen mellem driftsomkostninger, uddelinger og rene formuedispositioner, der ikke kan fradrages, henvises til S.

H.16.2 samt nedenfor.

Reglerne i § 4, der efter § 9, stk. 1 til en vis grad også gælder for arbejdsmarkedssammenslutninger, har til formål at sikre at fonde og foreninger, der er omfattet af FBL, har mulighed for at varetage de særlige formål og interesser, som vedtægterne pålægger dem.

Fradragsretten for uddelinger til almenvelgørende eller almennyttige formål omfatter såvel eksterne som interne uddelinger.

Eksterne uddelinger kan bestå i ydelser af legater eller gaver, i afkald på indtægter, fx renteindtægter af et lån, lejeindtægter ved ydelse af fribolig eller i afholdelse af udgifter, der ikke kan henføres til driftsomkostningerne.

Eksterne uddelinger er uddelinger til subjekter uden for fonden, hvor fonden ikke har nogen forventning om en modydelse, jf. S.

H.16.2. Interne uddelinger er derimod karakteriseret ved, at fonden får en modydelse for uddelingen.

Udgifter til forbedring eller udvidelse af en stiftelses bygninger, en forskningsfonds udgifter til forskning i eget regie eller et museums indkøb til egne udstillinger, kan således karakteriseres som en intern uddeling.

En intern uddeling kan også bestå i, at fonden - i overensstemmelse med sit vedtægtsmæssige formål - afholder udgifter til erhvervelse af et materielt eller immaterielt aktiv.

Derudover vil en fonds afholdelse af udgifter, fx lønudgifter, forskningsudgifter m.v., efter omstændighederne kunne anses for en intern uddeling.

Udlån, kaution eller anden sikkerhedsstillelse anses ikke for en uddeling.

Derimod kan tab på udlån, fx ved eftergivelse af lån, efter omstændighederne anses for en uddeling.

Rene formuedispositioner, der foretages uden tilknytning til fondens eller foreningens formål, men som alene tjener som placering af frie midler i fx aktier, obligationer m.v. eller fast ejendom, ændrer ikke fondens eller foreningens økonomiske status og kvalificerer derfor ikke til fradrag, hverken som driftsomkostning eller uddeling.

Almindelige forbedringer af en bygning, som tilhører en fond eller en forening, kan således heller ikke anses for en uddeling, medmindre fondens formål ifølge vedtægterne netop er at drive og vedligeholde bygningen.

Afdrag på lån, der er optaget til finansiering af en anskaffelse eller forbedring m.v., der direkte tjener til fondens formål, og som derfor må betragtes som en (intern) uddeling, kan fradrages.

Se nærmere Skat 1987.1.59 (TfS 1987, 11) (SKD) og Skat 1988.10.619 (TfS 1988, 544) (SD) samt SO 1988.263 (SKD).

Det må dog påses, at beløbet ikke tillige fradrages som driftsomkostning eller gøres til genstand for skattemæssige afskrivninger.

S.

H.21.2 Fradragsrettens indtræden

Uddelingen anses for foretaget, når der foreligger en retsgyldig forpligtelse for fonden til at præstere uddelingen, dvs. når modtageren får kendskab til uddelingen.

Ved lov nr. 958 af 20 dec. 1999 er der i FBL § 4, som nyt stk. 3, indsat en bestemmelse, der lovfæster hidtidig praksis vedrørende fradragsrettens indtræden.

Bestemmelsen har virkning for uddelinger, som fonden eller foreningen er eller bliver retligt forpligtet til at præstere i indkomståret 1999 eller senere.

Fradragsretten indtræder på det tidspunkt, hvor fonden bliver retligt forpligtet til at præstere uddelingen, uanset om betaling eller overgivelse af uddelingen først finder sted i det efterfølgende indkomstår, jf. § 4, stk. 3, 1. pkt.

Fonden vil således kunne fradrage en uddeling på det tidspunkt, hvor der er afgivet bindende tilsagn om ydelsen, Skat 1987.11.808 (TfS 1987, 566) (SKD) og Skat 1990.5.380 (TfS 1990, 240) (LSR).

Fradragsretten og dermed den retlige forpligtelse til at præstere uddelingen anses for indtrådt, uanset at uddelingen endnu ikke kan fastsættes beløbsmæssigt.

Det er dog et krav, at uddelingens størrelse kan opgøres efter objektive kriterier, og at giver eller modtager ikke har mulighed for at påvirke størrelsen af uddelingen.

Uddelinger af nettokursgevinster efter FL § 9, stk. 2, vil først kunne ske efter regnskabsårets udløb.

Fonden vil kunne få fradrag for uddelingen af nettokursgevinsten, uanset at denne først kan opgøres beløbsmæssigt efter indkomstårets udgang.

Det er dog en betingelse, at fonden ved den foretagne uddeling må anses for endeligt at have forpligtet sig til uddeling.

Forpligtelsen skal være endeligt påtaget inden indkomstårets udløb.

Det er dog et krav, at uddelingens størrelse kan opgøres efter objektive kriterier, og at giver eller modtager ikke har mulighed for at påvirke størrelsen af uddelingen.

Ved successive uddelinger, der udstrækker sig over flere indkomstår, har fonden eller foreningen valgfrihed mellem at fratrække uddelingerne på det tidspunkt, hvor fonden eller foreningen er retligt forpligtet til at foretage uddelingen eller på de tidspunkter, hvor de enkelte rater forfalder, jf. § 4, stk. 3, 2. pkt.

Det én gang valgte fradragstidspunkt efter § 4, stk. 3, 2. pkt. kan ikke ændres for den konkrtet uddeling.

Fonden er således ikke bundet til samme princip ved forskellige løbende uddelinger.

Tilbageføres overskydende midler fra en klausuleret uddeling til en fond, skal det konkret afgøres, om fondens skatteansættelse for udbetalings- eller fradragsåret bør genoptages, jf. Skat 1988.5.302 (TfS 1988, 253) (BF).

Ved denne afgørelse bør henses til, om fonden som følge af tilbageførslen under forkerte forudsætninger har foretaget fradrag efter § 4, stk. 1 og 2, eller efter § 5, stk. 1. Der bør endvidere henses til, om uddelingen er foretaget af en hensættelse, således at der ved en tilbageførsel bør foretages en efterbeskatning i henhold til § 4, stk. 5, for genoptagelsesåret.

Ved en flerårig uddeling må en tilbageførsel af en uddeling fortrinsvis anses for at vedrøre det eller de seneste uddelingsår.

Medfører disse hensyn ikke, at en genoptagelse er påkrævet, kan tilbageførslen indtægtsføres i fonden i tilbageførselsåret, medmindre andet taler imod.

Fradrag for uddelinger og hensættelser skal ikke foretages i nogen bestemt rækkefølge.

S.

H.21.3 Uddelinger til almenvelgørende eller almennyttige formål

I henhold til § 4, stk. 1, og § 9, stk. 1, kan fonde og foreninger - herunder arbejdsmarkedssammenslutninger - fradrage uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, jf. dog prioriteringsreglen i § 6, jf. S.

H.24 .

Fradrag finder sted i den efter §§ 3 og 8 opgjorte indkomst, dvs. efter bundfradrag og fradrag for driftsomkostninger og for fremført underskud fra tidligere år.

Begrænsningen til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål administreres i overensstemmelse med de retningslinier, der er lagt til grund ved administrationen af bestemmelserne i LL § 8 A, BAL § 3, stk. 2 og SEL § 3, stk. 2. Det forhold, at en forening m.v. ikke kan godkendes som værende almenvelgørende eller på anden måde almennyttig efter LL § 8 A, idet foreningen fx ikke kan opfylde kravet til antal gavegivere, er ikke nødvendigvis ensbetydende med, at foreningen ikke kan betragtes som almenvelgørende eller på anden måde almennyttig efter fx BAL.

For at et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt kræves, at den kreds af personer eller institutioner, der kan komme i betragtning ved uddelinger, er afgrænset efter retningslinier af et objektivt præg.

Formålet må således komme en vis videre kreds til gode.

For at et formål kan anses for almenvelgørende, er det en forudsætning, at støtten ydes til personer indenfor en videre kreds, der er i økonomisk trang.

Almennyttige formål foreligger, når formålet ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt.

Blandt sådanne almennyttige formål kan nævnes sociale, kunstneriske og andre kulturelle formål, miljømæssige, videnskabelige - herunder forskningsmæssige eller sygdomsbekæmpende - humanitære, undervisningsmæssige, religiøse eller nationale øjemed.

Også idrætsforeninger og dyreværnsorganisationer vil kunne anses for almennyttige.

Derimod vil organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser, ikke kunne anses for almennyttige, se fx Skat 1989.11.873 (TfS 1989, 657) (LSR).

Bidrag til sådanne organisationer vil derfor kun kunne fradrages, såfremt fradragsretten kan støttes på LL § 13, eller der er tale om en driftsomkostning, eller om en vedtægtsmæssig uddeling, der er skattepligtig for modtager, jf. § 4, stk. 2.Fonde, der er godkendt efter LL § 7, litra z, dvs. fonde, der er godkendt af socialministeren, og hvis formål er at varetage et socialt eller sygdomsbekæmpende arbejde, betragtes i relation til FBL som almennyttige.

Fonde, der tillige har til formål at støtte andre formål end socialt og sygdomsbekæmpende arbejde kan opnå en delvis godkendelse af socialministeren.

I så fald skal fonden foretage en regnskabsmæssig opdeling af ydelserne, og de ydelser, som gives til andre formål er ikke omfattet af skattefritagelsesbestemmelsen i ligningslovens § 7, litra z. I sådanne blandede fonde betragtes kun den godkendte del som almennyttig.Fra et fondsretligt synspunkt må der stilles krav om, at det almenvelgørende eller almennyttige formål skal fremgå af den uddelende fonds vedtægter. Det følger af FL § 6, stk. 1, nr. 3 og 8, at der i fondens vedtægt skal optages bestemmelse om fondens formål og overskudsanvendelse, ligesom det efter FL § 29, stk. 1, påhviler fondsbestyrelsen at anvende overskuddet til de formål, der er fastsat i vedtægten. Der er således et fondsretligt forbud imod at foretage uddelinger til ikke-vedtægtsmæssige formål. Dette krav kan dog ikke opretholdes for så vidt angår arbejdsmarkedssammenslutninger omfattet af § 1, stk. 1, nr. 3, eller brancheforeninger omfattet af § 1, stk. 1, nr. 2, jf. Told Skat Nyt 1993.24.1138 (TfS 1993, 587) (LSR), hvor en arbejdsmarkedssammenslutning, omfattet af FBL § 1, stk. 1, nr. 3, blev anset for berettiget til fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller almennyttige formål efter FBL § 4, stk. 1, uanset at sådanne formål ikke var hjemlet i sammenslutningens vedtægter. For foreninger omfattet af § 1, stk. 1, nr. 2 eller 3 er der i øvrigt ikke noget krav om, at stifteren uigenkaldeligt skal afskære sig fra at disponere over midlerne, og foreningens medlemmer kan derfor beholde råderetten herover. Der er således ingen fondsretlige krav om, at foreningens vedtægter skal indeholde nærmere regler om overskudsanvendelse, hvorfor der ej heller skatteretligt kan opstilles krav herom. Uanset om der er tale om en fond eller en forening skal skattemyndighederne dog foretage en selvstændig vurdering af, hvorvidt formålet må anses for almenvelgørende eller almennyttigt, ligesom der skal foretages en vurdering af de enkelte uddelinger (TfS 1994, 404). Det er i almindelighed uden betydning for spørgsmålet, om et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, om det udøves her i landet eller i udlandet. Det er dog som hovedregel en betingelse, at administrationen af de midler, der kommer formålet til gode, finder sted her i landet. Hvis beslutningen om, hvilke formål midler fra en fond eller forening omfattet af FBL skal tjene, ligger i en udenlandsk organisation, kan støtten i almindelighed ikke anses for ydet til et almenvelgørende eller almennyttigt formål. Er der tale om midler til en udenlandsk organisation, og hvor myndighederne i det pågældende land skønner, at organisationens midler forvaltes forsvarligt, kan det være uden betydning, at administrationen ligger i udlandet.En fond, der efter sin fundats havde til formål at erhverve og bevare et bestemt slot, kunne ikke generelt anses som almenvelgørende eller på anden måde almennyttig, hvilket ikke udelukkede, at nærmere angivne uddelinger kunne have denne karakter. Skat 1988.10.619 (TfS 1988, 554) (SD). Stadfæstet af LSR.En fond, der havde til formål at yde støtte til forsknings- og uddannelsesaktiviteter i tilknytning til en læreanstalt kunne ikke fradrage købesummen for en ejerlejlighed, der skulle stilles til rådighed for gæsteprofessorer, som en uddeling i medfør af FBL § 4, stk. 1. Derimod ansås udgifterne vedrørende ejerlejligheden i den periode, hvor en gæsteprofessor havde lejligheden til rådighed, som en fradragsberettiget uddeling, jf. FBL § 4, stk. 1, se Skat 1990.6.482 (TfS 1990, 278) (BF). En arbejdsmarkedsorganisation havde organiseret en hjælpefond, en dispositionsfond og en uddannelsesfond. Da fondene ikke var egentlige fonde, skulle uddelinger fra disse derfor opfylde betingelserne i FBL § 4, stk. 1, jf. § 9, stk. 1, om fradragsret for almenvelgørende eller almennyttige uddelinger. Da en ubestemt videre kreds ikke kunne komme i betragtning som modtagere af uddelinger fra hjælpefonden og uddannelsesfonden, og da udbetalingerne havde nær sammenhæng med fagforeningsmæssige formål, kunne uddelingerne fra disse fonde ikke fradrages ved indkomstopgørelsen, jf. TfS 1996, 314 (HRD). Se tillige TfS 1996, 511 (LSR).

S.

H.21.4 Andre vedtægtsmæssige uddelinger, hvor modtageren er skattepligtig

Fonde og de i § 1, stk. 1, nr. 2 nævnte foreninger kan ved opgørelsen af indkomsten efter § 3 desuden fradrage uddelinger til andre vedtægtsmæssige formål end almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, jf. § 4, stk. 2. Denne fradragsret findes derimod ikke for arbejdsmarkedssammenslutninger, jf. § 9, stk. l.

En betingelse for at foretage fradrag efter § 4, stk. 2 er, at modtageren af uddelingen er skattepligtig deraf.

Der kan enten være tale om skattepligt efter KSL §§ 1 eller 2, efter SEL §§ 1 eller 2 eller efter FBL § 1, stk. 1, nr. 1, 2 eller 4. Uddelinger til arbejdsmarkedssammenslutninger kan derimod ikke fradrages.

Det skyldes, at uddelingen er skattefri for arbejdsmarkedssammenslutningen.

Såfremt uddelingen består af en gave til en anden fond, og gaven ikke medregnes til den modtagende fonds skattepligtige indkomst, jf. § 3, stk. 3, har den uddelende fond alligevel fradragsret for uddelingen, jf. § 4, stk. 2, 2. pkt.

Dette gælder dog ikke, såfremt der foreligger gensidige gaver mellem fondene, jf. S.

H.14.1 .

Til godtgørelse af, at modtager er skattepligtig af uddelingen, fordres ingen særlig dokumentation.

Det er desuden ikke en betingelse at modtager rent faktisk beskattes af uddelingen.

Skattefrihed for uddelingen kan fx skyldes modtagers indtægtsforhold eller andre særlige fradragsregler m.v.

Skattepligt hos modtager anses at foreligge i de tilfælde, hvor en for modtager skattefri ydelse medfører bortfald af en fradragsberettiget udgift.

Et tilfælde af denne art foreligger fx, hvor en forening som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 2, vederlagsfrit tilbyder en konsulenttjeneste, som modtager kunne have fradraget udgiften til.

LSR har, jf. TfS 1995, 14 statueret, at det er modtagerens nærmere bestemte subjektive skattepligt, som er afgørende for, hvorvidt fonden har fradragsret for uddelingen.

Der var med andre ord ikke hjemmel til at nægte fradrag efter § 4, stk. 2, selv om modtagerfonden opnåede skattefritagelse efter § 3, stk. 3.LR fandt, at et sumbeløb, der afløste en løbende ydelse fra en fond, skulle beskattes hos de berettigede, der til gengæld kunne fradrage beløbet efter PBL § 18. Fonden havde fradrag for afløsningssummen efter § 4, stk. 2, TfS 1994, 137 (BF).

Om fastlæggelse af begrebet uddeling henvises til S.

H.16.2 og S.

H.21

S.

H.22. Hensættelser til almenvelgørende eller almennyttige formål

S.

H.22.1 Krav til hensættelserne

Efter § 4, stk. 3, og § 9, stk. l kan fonde og foreninger, herunder arbejdsmarkedssammenslutninger, fradrage hensættelser til opfyldelse af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Formålet med denne bestemmelse er at give en fond eller forening, hvis økonomi ikke magter at realisere et projekt med en enkeltstående uddeling, mulighed for gennem hensættelser at samle midler til projektets gennemførelse.

Det er dog ingen betingelse, at fondens økonomi skal hindre, at formålet realiseres under ét gennem en uddeling.

Hensættelsen skal i sin helhed være anvendt til det almenvelgørende eller almennyttige formål inden 5 år efter udløbet af hensættelsesåret, jf. § 4, stk. 4.Bek. nr. 649 af 26. juli 1995 om fondsbeskatning som ændret ved bek. nr. 335 af 10. juni 1998 indeholder bestemmelser om regnskabsmæssige krav m.v. til hensættelser som nævnt i § 4, stk. 3.Hensættelserne skal fremgå af selvangivelsen for det pågældende indkomstår.

Som følge heraf er det tilstrækkeligt, at hensættelsen foretages efter indkomstårets udløb.

Den skal blot foretages inden fristen for indgivelse af selvangivelse.

Indestår der den sidste dag i regnskabsperioden ikke-benyttede hensættelser fra tidligere indkomstår, skal hensættelsesåret for disse poster fortsat angives.

Er der ikke truffet særskilt beslutning herom, medregnes afkast af hensatte beløb til fondens eller foreningens skattepligtige indkomst.

Hensættelser af afkast anses for en selvstændig hensættelse, der skal opfylde de angivne krav.

Der stilles ikke særlige placeringskrav til hensættelserne.

H.22.2 Efterbeskatning

Hensættelser skal, efter § 4, stk. 4, benyttes inden 5 år efter udløbet af det regnskabsår, hvor hensættelsen blev foretaget, medmindre der meddeles dispensation, jf. nedenfor.

Er der ikke meddelt en sådan dispensation, skal hensatte beløb efterbeskattes, såfremt beløbene ikke er benyttet inden 5 år efter udløbet af det regnskabsår, hvori hensættelsen blev foretaget (hensættelsesåret).

De hensatte beløb medregnes i den skattepligtige indkomst for hensættelsesåret med tillæg af 5 pct. for hvert år fra hensættelsesårets udløb og indtil udløbet af det indkomstår, hvori fristen er udløbet.

Efterbeskatningen gennemføres ved, at der på den senest udsendte selvangivelse angives de beløb, der skal efterbeskattes, med angivelse af, i hvilket år beløbene har været hensat.

Ved udsendelse af den normale opkrævning, medtages efterbeskatningsbeløbet inklusive tillæg på 5 pct. for hvert år på opgørelsen.

Såfremt efterbeskatningen resulterer i en restskat, skal denne restskat tillægges 11 3/4 pct., jf. SEL § 29 B, stk. 4.Beløb, der er hensat, men som på grund af den i S.

H.24 omtalte prioriteringsregel i § 6, ikke har kunnet fradrages ved indkomstopgørelsen, skal ikke efterbeskattes, jf. § 4, stk. 5, sidste pkt.

Fradraget for uddelinger anses for foretaget før fradraget for hensættelser.

§ 22 fastsætter, hvorledes der skal forholdes med hensyn til henlæggelser, som fonde og foreninger omfattet af FBL, har foretaget efter reglerne i SEL § 3, stk. 3, jf. samme lovs § 3, stk. 2 og § 1, stk. 1, nr. 6. Ifølge bestemmelsen skal disse henlæggelser være fuldt ud benyttet til et almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål inden 5 år efter udløbet af det indkomstår, der er grundlaget for den første skatteansættelse efter FBL.

Efterbeskatning i tilfælde, hvor beløbet ikke er anvendt inden 5 års periodens udløb, finder sted efter § 4, stk. 5. Ved beregningen af tillæggene i henhold til denne bestemmelse anses hensættelsesåret at være det år, hvori fonden eller foreningen overgik til fondsbeskatning.

I perioden forud herfor sker efterbeskatning efter SEL's regler.

Ifølge bek. nr. 649 af 26. juli 1995 , § 4, stk. 2, anses henlæggelser efter FBL § 4, stk. 3, for anvendt til det konkrete formål forud for hensættelser efter SEL § 3, stk. 3, med mindre der udtrykkeligt er truffet bestemmelse om det modsatte.

S.

H.22.3 Dispensationsmulighed

Efter § 4, stk. 6, kan skatteministeren i ganske særlige tilfælde tillade, at en hensættelse efter § 4 stk. 3, kan henstå i en periode, der overstiger 5 år.

Bemyndigelsen er udlagt til de skatteansættende myndigheder, jf. § 2 B, stk. 1, nr. 1 i bek. nr. 565 af 2. juli 1999 (sagsudlægningsbekendtgørelsen).

Er den skatteansættende myndighed en kommune, kan afgørelsen påklages til den lokale told- og skatteregion.

Er den skatteansættende myndighed en told- og skatteregion kan afgørelsen påklages til Told- og Skattestyrelsen.

Afgørelser truffet af en told- og skatteregion eller Told- og Skattestyrelsen som klageinstans kan ikke påklages til anden administrativ myndighed, jf. bek.

's § 11, stk. 4, 1. pkt. og § 12, stk. 4. Er Told- og Skattestyrelsen skatteansættende myndighed, kan afgørelsen påklages til Ligningsrådet.

Ligningsrådets afgørelse kan ikke påklages administrativt, jf. bek.

's § 11, stk. 4, 2. pkt. og § 13 A, stk. 3. Dispensation efter § 4, stk. 6, er afhængig af, at det sandsynliggøres, at det ikke har været muligt eller rimeligt at anvende beløbet til fondens formål indenfor tidsfristen.

Det skal skyldes omstændigheder, der ikke var forudsigelige på hensættelsestidspunktet.

Ved afgørelsen kan der lægges vægt på, om der er tale om en beskeden forlængelse af fristen for anvendelsen af det hensatte beløb.

S.

H.22.4 Hensættelser til kulturelle formål - dispensationsmulighed

§ 4 , stk. 7, indeholder, for så vidt angår hensættelser til kulturelle formål, en særlig dispensationsmulighed for fonde. Foreninger har ikke mulighed for at opnå en sådan dispensation. Hensættelsesadgangen efter § 4, stk. 7, er en undtagelse i forhold til den generelle hensættelsesadgang. Efter bestemmelsen kan skatteministeren, eller den han bemyndiger dertil, dispensere fra betingelsen om, at hensættelsen kun kan indestå i en periode på 5 år. Dispensation kan dog ikke gives for en periode på over 15 år.Bemyndigelsen er udlagt til de skatteansættende myndigheder, jf. § 2 B, stk. 1, nr. 1 i bek. nr. 565 af 2. juli 1999 (sagsudlægningsbekendtgørelsen). . Er den skatteansættende myndighed en kommune, kan afgørelsen påklages til den lokale told- og skatteregion. Er den skatteansættende myndighed en told- og skatteregion, kan afgørelsen påklages til Told- og Skattestyrelsen Afgørelser truffet af en told- og skatteregion eller Told- og Skattestyrelsen som klageinstans kan ikke påklages til anden administrativ myndighed, jf. bek.'s § 11, stk. 4, 1. pkt. og § 12, stk. 4. Er Told- og Skattestyrelsen skatteansættende myndighed, kan afgørelsen påklages til Ligningsrådet. Ligningsrådets afgørelse kan ikke påklages administrativt, jf. bek.'s § 11, stk. 4, 2. pkt. og § 13 A, stk. 3. Dispensation efter § 4, stk. 7 er betinget af, at hensættelsen sker til fyldestgørelse af kulturelle formål. Forholdet kan enten være, at fonden m.v. selv driver kulturel virksomhed - f.eks. museumsvirksomhed - eller at fonden støtter drift af og anskaffelser til museer m.v., eller at fonden støtter kunstnere eller opførelse eller udstilling af kulturelle frembringelser m.v., jf. i øvrigt Told Skat Nyt 1993.7.331 (TfS 1993, 179) (DEP.).Dispensation efter § 4, stk. 7 kan meddeles forud for hensættelsen. Den skal indeholde en angivelse af fristen for anvendelse af hensatte beløb.Hensættelserne skal opfylde samme regnskabsmæssige krav som hensættelser efter § 4, stk. 3, jf. ovenfor under S.H.22.1. Eventuel efterbeskatning i tilfælde, hvor hensættelserne ikke er anvendt inden den udvidede frists udløb eller anvendt til ikke-kulturelle formål, finder sted efter reglerne i § 4, stk. 5, jf. ovenfor under S. H.22.2.

S.

H.22.5 Efterfølgende ændringer i tidligere foretagne hensættelser

Ifølge § 4, stk. 8 kan LR give tilladelse til, at fonde og foreninger efter fristen for indgivelse af selvangivelsen foretager ændringer i tidligere foretagne hensættelser.

Hovedsigtet med bestemmelsen er de tilfælde, hvor ligningsmyndigheden påtænker at forhøje den selvangivne eller ansatte indkomst.

I disse tilfælde har fonden - via større hensættelser - mulighed for at udligne den påtænkte forhøjelse.

I sådanne situationer er kompetencen udlagt til den skatteansættende myndighed, jf. TSS- cirk. 1995-17 og 1998-12. Ved lov nr. 166 af 24. marts 1999 er § 4, stk. 8 ændret således, at kompetencen til at meddele dispensation efter bestemmelsen fra 1. jan. 2000 ikke længere ligger hos LR.

S.

H.23. Konsolideringshensættelser

S.

H.23.1 Generelle bemærkninger

§ 5 indeholder en række bestemmelser om fradrag for visse henlæggelser til konsolidering af fonds- eller foreningsformuen.§ 5, stk. 1 indeholder en almindelig konsolideringsbestemmelse, hvorefter henlæggelsen beregnes på grundlag af de i indkomståret foretagne uddelinger til almenvelgørende eller almennyttige formål. § 5, stk. 2 indeholder derimod en særlig dispensationsbestemmelse for visse kongeligt konfirmerede fonde. For foreninger, herunder arbejdsmarkedssammenslutninger, findes reglerne om fradrag for hensættelser til konsolidering i § 5, stk. 3 og 4, jf. § 9, stk. 1.I lighed med hvad der gælder for uddelinger og hensættelser efter § 4, kan fradrag efter § 5 kun foretages under iagttagelse af prioriteringsreglen i § 6, jf. S.H.24. Konsolideringsfradraget efter § 5 er en ren skattemæssig postering til brug for indkomstopgørelsen. Der kræves ikke nogen faktisk hensættelse, jf. Skat 1988.4.235 (TfS 1988, 224) (SKD).Som det gælder for uddelinger og hensættelser efter § 4, kan heller ikke konsolideringshensættelser efter § 5 medføre et skattemæssigt underskud, der kan fremføres til modregning i følgende års indkomst.

S.

H.23.2 Fonde - konsolideringshensættelser efter § 5, stk. 1

Fonde kan efter § 5, stk. 1 foretage fradrag for hensættelser til konsolidering af fondskapitalen med 25 pct. af de i indkomståret foretagne uddelinger til fyldestgørelse af almennyttige eller almenvelgørende formål.

Vedtægtsmæssige uddelinger efter § 4, stk. 2 kvalificerer ikke til fradrag efter § 5, stk. 1. Se Told Skat Nyt 1991.23.1365 (TfS 1991, 572), hvor en hjælpefond for personalet i en virksomhed ikke blev anset for berettiget til fradrag for hensættelse til en jubilæumsfest samt nægtet konsolideringsfradrag vedrørende udgifter til julefrokost.

Beregningen af størrelsen af fradraget efter § 5, stk. 1 sker alene på grundlag af de i løbet af indkomståret faktisk foretagne uddelinger, jf. lovens § 4, stk. 1. Hensættelser efter § 4, stk. 3 kan derimod først medføre adgang til fradrag for konsolideringshensættelse i det indkomstår, hvori hensættelserne uddeles.

Ved selvangivelsen skal fonden anføre beregningsgrundlaget for hensættelsen.

Endvidere skal angives indkomstårets samlede foretagne uddelinger og de samlede uddelte beløb af tidligere indkomstårs hensættelser til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Den anvendte procent til beregning af konsolideringshensættelsen skal ligeledes anføres, jf. § 26, stk. 1 i bek. nr. 141 af 26. feb. 1992 om skattemæssige krav til regnskabsgrundlaget og årsregnskabet.

S.

H.23.3 Kongeligt konfirmerede fonde - konsolideringshensættelser efter § 5, stk. 2

Ved § 2 B, stk. 1, nr. 1 i bek. nr. 565 af 2. juli 1999 (sagsudlægningsbekendtgørelsen) om sagsudlægning er de skatteansættende myndigheder tillagt kompetencen til efter lovens § 5, stk. 2, at tillade fonde at foretage fradrag for andre hensættelser.

Der er tale om konsolideringshensættelser, men i modsætning til konsolideringshensættelserne efter § 5, stk. 1, foretages de ikke på baggrund af foretagne uddelinger.

Det er derimod en betingelse for dispensation efter § 5, stk. 2, at der i en kongeligt konfirmeret fundats findes særlige forpligtelser til at foretage konsolidering.

Det er desuden en betingelse, at det af fundatsen fremgår, hvad der er begrundelsen for den særlige konsolideringsforpligtelse.

Det er ikke tilstrækkelig begrundelse for fradrag for ekstraordinære konsolideringshensættelser, at der i fundatsen er mulighed for at foretage opsparing i ekstraordinært omfang.

Et kvalificeret formål med den ekstraordinære konsolidering er derimod efter praksis, at fonden ellers ikke som krævet i fundatsen vil kunne fastholde kontrollen over et aktieselskab el. lign.

De materielle fondslove regulerer i et vist omfang fondens mulighed for og pligt til at foretage konsolidering, jf. FL § 29 og EFL §§ 40-42. Afgørelse om dispensation efter § 5, stk. 2 kan på denne baggrund træffes efter forudgående høring af fondsmyndigheden.

Idet der både i § 5, stk. 1 og 2 er tale om fradrag for konsolidering, skal det i dispensationen udtrykkeligt nævnes, at der ikke kan foretages fradrag for hensættelser til konsolidering efter § 5, stk. 1 ved siden af fradrag for hensættelser efter § 5, stk. 2. I dispensationen bør det endvidere nævnes, at såfremt der forekommer tilfælde, hvor fonden foretager meget store uddelinger, således at fradraget i medfør af stk. 1 overstiger det tilladte fradrag efter stk. 2, vil fonden kunne vælge at foretage fradrag efter stk. 1 i stedet for efter stk. 2.

S.

H.23.4 Foreninger

STV nr 20028 af 01/01/1999

Indholdsfortegnelse

Se henvisninger

Fradraget kan højst udgøre en andel af foreningsformuen svarende til den procent, hvormed reguleringstallet for indkomståret efter PSL § 20 er ændret i forhold til reguleringstallet for det foregående indkomstår.

Procenten beregnes med en decimal.

Konsolideringsfradraget efter § 5, stk. 3, udgør for 1999 2,9 pct. af foreningsformuen, jf. TfS 1998, 649 .

Konsolideringsfradraget for 2000 udgør 3,5 pct. af foreningsformuen, jf. TfS 1999, 822. Ved beregningen af konsolideringsfradraget efter § 5, stk. 3, skal værdien af foreningsformuen fra og med indkomståret 1997 opgøres efter SEL § 14, stk. 2, 1. og 2. pkt., og stk. 3-7, jf. FBL § 5, stk. 4.Efter FBL § 5, stk. 4, udgør foreningsformuen efter SEL § 14, stk. 2, 1. og 2. pkt., og stk. 3-7, foreningens aktiver og passiver med nogle nærmere angivne undtagelser.

Ved formueopgørelsen medregnes foreningens aktiver og passiver til handelsværdier på opgørelsesdagen, med mindre andet fremgår af SEL § 14, stk. 4-7. Af SEL § 14, stk. 7 fremgår, at aktier som nævnt i denne bestemmelse skal medregnes med mindst 80 pct. af handelsværdien.

Stk. 7 finder også anvendelse for anparter i anpartsselskaber.

SEL § 14, stk. 7, hjemler mulighed for, at de pågældende aktier medregnes med en andel mellem 80 til 100 pct. af handelsværdien.

Denne forståelse af SEL § 14, stk. 7, finder tilsvarende anvendelse ved opgørelsen af foreningsformuen efter FBL § 5, stk. 4. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til §§ 4 og 17 i forslag til lov nr. 1219 af 27. dec. 1996 (L 88/1996-97).

Ved selvangivelsen skal foreningen oplyse det anvendte reguleringstal, jf. § 26, stk. 2, i bek. nr. 141 af 26. feb. 1992 om skattemæssige krav til regnskabsgrundlaget og årsregnskabet.

I 1999 er reguleringstallet 136,0 , jf. TfS 1998, 649 .

I 2000 er reguleringstallet 140,8 , jf. TfS 1999, 822.

S.

H.24. Prioriteringsreglen

Ifølge § 6 anses rente- og udbytteindtægter, jf. § 3, stk. 2, og § 8, stk. 3, samt udbytter og udlodninger , jf. § 10, som ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst, for uddelt eller hensat før nogen anden del af den skattepligtige indkomst.

Dette indebærer, at fonde og foreninger ved indkomstopgørelsen alene kan foretage fradrag for uddelinger og hensættelser som nævnt i §§ 4 og 5, jf. § 9, stk. 1, i det omfang disse uddelinger m.v. tilsammen overstiger de nævnte skattefritagne indtægtsarter.

Denne prioriteringsregel omfatter alene indtægter, der ikke medregnes til den skattepligtige indkomst i henhold til § 3, stk. 2, § 8, stk. 3, og § 10,herunder de 34 pct. af udbytte fra minoritetsaktier, derikke skal medregnes ved indkomstopgørelsen.

Skattefri avancer m.v., gaver, der ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. § 3, stk. 3, og ikke-erhvervsmæssige kontingenter m.v., der tilfalder arbejdsmarkedssammenslutninger, skal ikke anses for uddelt før nogen anden del af indkomsten.

Det er desuden alene fradrag efter §§ 4 og 5, der skal reduceres med de nævnte skattefri indtægter.

Fradrag for driftsomkostninger og fremført underskud skal derimod ikke reduceres.

Medfører prioriteringsreglen, at der ikke er fradragsret for en hensættelse som nævnt i § 4, stk. 3, eller at fradraget er begrænset, skal der ikke foretages efterbeskatning for den del af hensættelsen, der ikke medførte fradrag, jf. § 4, stk. 5, sidste pkt.

Der skal tages højde for prioriteringsreglen ved opgørelse af et fradragsberettiget nettokurstab efter FBL § 3, stk. 2, 4. pkt., jf. Told Skat Nyt 1992.15.449 (TfS 1992, 409) (Skm.

).

Se tillige S.

H.19.

S.

H.25. Generelt om ligning, selvangivelse og opkrævning

Efter § 15, stk. 1, finder SEL's regler om ligning og opkrævning tilsvarende anvendelse på fonde og foreninger omfattet af FBL.

Bestemmelserne herom findes i SEL afsnit V (§§ 25-30C).

Reglerne om selvangivelse findes i SKL afsnit I (§§ 1-5).

Told- og skatteforvaltningen foretager skatteansættelser af indkomst for juridiske personer bortset fra dødsboer, dvs. bl. a. fonde og foreninger omfattet af FBL, jf. SSL § 12 A, som affattet ved lov nr. 1106 af 29. dec. 1997 (Statens overtagelse af selskabsligningen).

Der er i henhold til SSL § 38 indgået aftaler med en række kommuner og kommunefællesskaber om udførelsen af ligningen af juridiske personer bortset fra dødsboer.

Er en kommune ikke omfattet af en sådan aftale foretages ligningen af juridiske personer med hjemsted i kommunen af den told- og skatteregion hvorunder kommunen hører.

En liste over de skatteansættende myndigheder findes TSS-cirk 1998-34. En række nærmere bestemte selskaber m.v. er udtaget til ligning af Told- og Skattestyrelsen.

En liste over disse selskaber findes i TSS-cirk 1999-32 Afgørelse i 1. instans påklages til LSR, jf. SSL § 12 A.

Fonde og foreninger er omfattet af bek. nr. 141 af 26. feb. 1992 om skattemæssige krav til regnskabsgrundlaget og årsregnskabet.

Fristen for indsendelse af selvangivelse er angivet på selvangivelsen.

Denne frist gælder også ved indgivelse af erklæring, jf. S.

H.26. Den omstændighed, at en fond eller en forening ikke får selvangivelsesskema tilsendt, fritager ikke for pligten til at indgive selvangivelse eller for retsvirkningerne af manglende selvangivelse.

Den skat, der efter § 13 udredes til kommunerne, omfatter ikke den afgift, der opkræves efter § 3, stk. 3, 3. pkt.

Denne afgift opkræves sammen med skatten pr. 1. nov.

S.

H.26. Erklæringsordningen

S.

H.26.1 Foreninger

Efter § 15, stk. 2, kan foreninger omfattet af lovens § 1, stk. 1, nr. 2 eller 3, i stedet for selvangivelse indgive erklæring, såfremt de ikke oppebærer rente- og udbytteindkomst ud over 200.000 kr.

Oppebærer foreningen erhvervsmæssig indkomst, skal der dog altid indgives selvangivelse for denne indkomst.

Foreninger, der ikke oppebærer samlet rente- og udbytteindkomst på 200.000 kr. kan således indgive erklæring herom.

Såfremt foreningen ikke har rente- og udbytteindtægter på over 200.000 kr., er foreningen derfor ikke forpligtet til at indsende en selvangivelse.

Dette gælder uafhængigt af størrelsen af evt. ikke-erhvervsmæssige indtægter, fx skattepligtige ikke-erhvervsmæssige kontingentindtægter.

En brancheforening opfyldte betingelserne i FBL § 15, stk. 2, om i stedet for selvangivelse at indsende en erklæring.

Der var derfor ikke hjemmel til, at skattemyndighederne kunne kræve selvangivelse og foretage en skatteansættelse, jf. TfS 1996, 12 (LSR).

Såfremt foreningen har foretaget en opdeling af kontingentet i en erhvervsmæssig og en ikke-erhvervsmæssig del, skal den erhvervsmæssige del af kontingentet selvangives.

Det er desuden en betingelse, at foreningen ikke i årets løb har oppebåret væsentlige ekstraordinære indtægter - såsom skattepligtige avancer el.lign.

- eller tidligere har hensat beløb til uddelinger, som ikke er anvendt eller beskattet.

I så fald skal der indgives sædvanlig selvangivelse.

Erklæringen skal vedlægges årsregnskabet og skal som selvangivelsen indsendes til den skatteansættende myndighed.

S.

H.26.2 Fonde

Efter § 15, stk. 3, nr. 1 kan visse fonde i stedet for selvangivelse indgive erklæring.

Fonde med en indkomst, der ikke overstiger 25.000 kr. efter fradrag af renteudgifter og administrationsudgifter, kan indgive erklæring i stedet for selvangivelse.

Skattefrit datterselskabsudbytte skal i den forbindelse medregnes til indkomsten.

Det er endvidere en betingelse, at fonden ikke har indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed.

Har fonden erhvervsmæssig indkomst, kan erklæringsordningen derfor ikke anvendes, uanset at den samlede indkomst ikke overstiger 25.000 kr.

Vurderingen af, om en fond har erhvervsmæssig indkomst, skal foretages i overensstemmelse med skattelovgivningens almindelige regler herom.

Den omstændighed, at en fond er registreret som ikke-erhvervsdrivende, er ikke nødvendigvis ensbetydende med, at den ud fra en skattemæssig vurdering er uden erhvervsmæssig indkomst, jf. S.

H.2.2. Efter § 15, stk. 3, nr. 2, kan fonde, der driver offentligt tilgængelige museer, indgive erklæring om, at overskuddet i sin helhed anvendes til museets drift.

Det er dog en forudsætning, at fonden har fået tilladelse til at foretage hensættelser til almennyttige formål efter reglerne i § 4, stk. 7. Endelig indeholder § 15, stk. 3, nr. 3, en dispensationsregel, således at visse andre fonde kan indgive erklæring i stedet for selvangivelse.

Bemyndigelsen er udlagt til de skatteansættende myndigheder, jf. § 2 B, stk.1, nr. 1 i bek. nr. 565 af 2. juli 1999 (sagsudlægningsbekendtgørelsen).

STV nr 20028 af 01/01/1999

Indholdsfortegnelse

Se henvisninger

Er den skatteansættende myndighed en told- og skatteregion, kan afgørelsen påklages til Told- og Skattestyrelsen.

Afgørelser truffet af en told- og skatteregion eller Told- og Skattestyrelsen som klageinstans kan ikke påklages til anden administrativ myndighed, jf. bek's § 11, stk. 4, 1. pkt. og § 12, stk. 4. Er Told- og Skattestyrelsen skatteansættende myndighed, kan afgørelsen påklages til Ligningsrådet.

Ligningsrådets afgørelse kan ikke påklages administrativt, jf. bek.

's § 11, stk. 4, 2. pkt. og § 13 A, stk. 3. Dispensationsadgangen administreres restriktivt.

Der kan ikke gives tilladelse til fonde, der vedtægtsmæssigt helt eller delvis tillægger medlemmer af bestemte familier en fortrinsret til uddelinger, eller til at indtage særlige stillinger m.v.

(familiefonde).

Fonde, der ikke udelukkende varetager almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, bør i almindelighed ikke kunne opnå tilladelse til at afgive erklæring i stedet for selvangivelse.

Omvendt vil det forhold, at en fond varetager almennyttige eller på anden måde almenvelgørende formål ikke i sig selv kunne begrunde en tilladelse.

Det er ikke en betingelse for at opnå tilladelse, at fonden ikke har indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed.

En tilladelse gives som stående tilladelse, og gælder således indtil forudsætningerne for tilladelsen ændres.

S.

H.27. Generelt om overgangsregler og ikrafttrædelse

FBL indeholder i §§ 16 - 21 C en række regler, der finder anvendelse ved fondes og foreningers overgang til beskatning efter lovens regler.

Overgangsreglerne finder anvendelse fra og med det indkomstår, hvori fonden eller foreningen første gang beskattes efter FBL's regler.

Overgangen til den udvidede beskatning kan skyldes en organisatorisk ændring, der bevirker, at fonden eller foreningen bliver omfattet af FL og dermed af FBL.

Overgangen kan også skyldes, at aktivmassen overstiger den beløbsmæssige grænse i FL på 250.000 kr., jf. S.

H.6.

S.

H.28. Afskrivninger

S.

H.28.1 Generelt om afskrivninger

Ved lov nr. 433 af 26. juni 1998 om skattemæssige afskrivninger (afskrivningsloven) er den hidtil gældende afskrivningslov blevet erstattet af en ny afskrivningslov.Som altovervejende hovedregel har loven virkning fra og med indkomståret 1999. De nye afskrivningsregler skal således finde anvendelse fra og med indkomståret 1999, uanset hvornår aktivet er anskaffet. For de fleste blandet benyttede bygninger m.v. indebærer den nye afskrivningslov, at der skal ske ændring af afskrivningsgrundlaget, da den nye lov indeholder nye opgørelsesprincipper. I enkelte tilfælde kan der dog fortsat afskrives efter de hidtidige regler. Der henvises i det hele til E.C. Lovens bestemmelser om fastsættelse af indgangsværdier for opgørelse af skattemæssige afskrivninger m.v. finder alene anvendelse, hvis fonden eller foreningen ikke efter de hidtil gældende regler har kunnet foretage skattemæssige afskrivninger på det pågældende aktiv.I det omfang fonden eller foreningen efter SEL § 9 allerede foretager skattemæssige afskrivninger efter AL, skal disse afskrivninger således videreføres.

S.

H.28.2 Maskiner, inventar og lignende driftsmidler

Maskiner, inventar og lignende driftsmidler samt skibe, som fonden eller foreningen ejer forud for det indkomstår, der ligger til grund for den første skatteansættelse, og hvorpå der ikke tidligere har været afskrevet, kan gøres til genstand for afskrivning efter AL almindelige regler for driftsmidler.

Dette betyder, at det er aktivets saldoværdi, der danner grundlag for afskrivningerne.

Ifølge § 17 fastsættes saldoværdien til handelsværdien.

Handelsværdien ansættes som udgangspunkt efter anskaffelsesværdien ved afskrivning over fysisk levetid.

Anvendelsen af saldoprincippet betyder, at der såvel i det år, der ligger til grund for den første skatteansættelse, som senere, i overensstemmelse med afskrivningslovens regler, skal føres en fælles saldo for alle driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt i virksomheden.Driftsmidler, der er anskaffet forud for det indkomstår, der ligger til grund for den første skatteansættelse, anses for anskaffet i året før dette år. Det gælder alle de nævnte driftsmidler, selv om det faktiske anskaffelsestidspunkt kan ligge længere tilbage. Det indebærer, at alle driftsmidler samles på én saldo.Der henvises i øvrigt til reglerne i AL.

S.

H.28.3 Bygninger og installationer

Bygninger, der er afskrivningsberettigede efter AL, samt installationer i sådanne bygninger, kan afskrives, selvom bygningen eller installationen er anskaffet eller fuldført af fonden eller foreningen forud for det indkomstår, der ligger til grund for den første skatteansættelse.

De årlige afskrivninger kan ske med procentdele af den afskrivningsberettigede værdi efter de almindelige regler i AL.

I relation til AL anses bygninger eller installationer for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt.

Afskrivning foretages på grundlag af den værdi, som bygningen eller installationen indgår med i den kontante ejendomsværdi ved den seneste vurdering forud for det indkomstår, der ligger til grund for den første skatteansættelse.

Dette gælder, hvadenten bygningen eller installationen er anskaffet før eller efter den 1. jan. 1982.Fonden eller foreningen kan dog i stedet vælge at afskrive på grundlag af anskaffelsessummen tillagt eventuelle ombygnings- eller forbedringsudgifter, hvis summen af disse kan dokumenteres at være højere end det beløb, hvormed bygningen eller installationen indgår i ejendomsværdien.

Er bygningen eller installationen anskaffet den 1. jan. 1982 eller senere, skal anskaffelsessummen omregnes til kontantværdi.

Efter bestemmelserne i § 18, stk. 2 og 3, kan summen af de anvendte afskrivningsprocenter ikke overstige 100 (inkl. afskrivning for tiden forud for det indkomstår, som ligger til grund for den første skatteansættelse).

Det gælder, uanset hvornår bygningen eller installationen er anskaffet eller fuldført, og uanset hvilket afskrivningsgrundlag, der er benyttet.

Dette betyder, at man for at finde frem til den afskrivning, der fremover vil kunne foretages, skal reducere den samlede afskrivning med de afskrivninger, der i alt kunne være foretaget i tiden forud for det indkomstår, der ligger til grund for den første skatteansættelse, såfremt der fuldt ud var normalafskrevet på bygningen eller installationen siden anskaffelsesåret.

Afskrivning på bygninger og installationer efter AL §§ 14 og 15 kan fra og med anskaffelsesåret foretages med indtil 5 pct.

årligt af anskaffelsessummen.

Der gælder en mulighed for at opnå en forhøjet sats, når en bygning eller installation er udsat for en sådan fysisk forringelse, at den trods normal vedligeholdelse vil have mistet sin værdi senest 25 år efter opførelsen, jf. AL § 17 og E.

C.4 .

S.

H.28.3.1 Afskrivningsgrundlaget for bygninger og installationer

I lighed med hvad der fulgte af den tidligere afskrivningslov, afskrives der særskilt på anskaffelsessummen for hver enkelt bygning, jf. AL § 14, stk. 1. Hvorvidt der er tale om en eller flere bygninger, afgøres efter principperne i AL § 18, stk. 2. Ligeledes afskrives installationer som udgangspunkt særskilt, medmindre de erhverves sammen med den bygning, som de tjener.

Prioriteringsomkostninger - herunder kurstab - samt udgift til erhvervelse af byggegrund udgør ikke en del af anskaffelsessummen.

Afskrivningen sker på anskaffelsessummens kontantværdi, der beregnes ved, at den kontante del af bygningens eller installationens anskaffelsessum lægges sammen med kursværdien af den resterende del af overdragelsessummen, jf. AL § 45, stk. 1 E 1.3.1 gennemgås de nærmere regler for kontantomregning.

I TSS-cirk. 1998-32 har LR fastsat vejledende retningslinier for omregning til kontantværdi af overdragelsessummer efter AL og EBL.

Reglen om, at der afskrives på bygningens eller installationens anskaffelsessum, gælder også for bygninger anskaffet før indkomståret 1999. Dette gælder såvel for bygninger, der allerede var afskrivningsberettigede efter den tidligere afskrivningslov som for bygninger, der ikke var afskrivningsberettigede efter den tidligere lov, men som fra og med indkomståret 1999 inddrages i kredsen af afskrivningsberettigede bygninger.

Omregningen til kontantværdi skal ske til kursværdien på anskaffelsestidspunktet.

Hvis en sådan bygning er anskaffet den 1. jan. 1982 eller senere, skal anskaffelsessummen kontantomregnes, jf. den tidligere AL § 19 A.

For bygninger, der er anskaffet i tidsrummet fra og med den 1. jan. 1982 til og med den 8. juni 1994, skal kontantomregningen foretages i henhold til reglerne i bek. nr. 523 af 28. sep. 1982, mens der for bygninger erhvervet fra og med den 9. juni 1994 til og med indkomståret 1998 skal foretages kontantomregning i henhold til bek. 486 af 31. maj 1994. Anskaffelsessummer for bygninger og installationer erhvervet før den 1. jan. 1982 skal ikke kontantomregnes, jf. AL § 61.For sammenbyggede bygninger, der efter de hidtil gældende regler blev anset for én bygning, men som efter den nugældende AL anses for selvstændige bygninger (fx bygninger, der er forbundet med mellemgange o. lign.

), skal afskrivningsgrundlaget og de foretagne afskrivninger fordeles mellem bygningerne.

S.

H.28.3.2 Afskrivningssatser

AL § 17 fastsætter afskrivningssatsen for bygninger, der er afskrivningsberettigede efter AL § 14, og for installationer, der er afskrivningsberettigede efter AL § 15. Der gælder en fælles afskrivningssats på indtil 5 pct.

årligt af anskaffelsessummen for de pågældende bygninger og installationer.

Den hidtidige opdeling af bygninger i flere kategorier, hvorpå der afskrives med forskellige satser, er således afskaffet.

Ligeledes gælder der nu samme sats for afskrivning på installationer i afskrivningsberettigede og ikke-afskrivningsberettigede bygninger.

Afskrivningssatsen på max. 5 pct. gælder for hele afskrivningsforløbet.

De hidtidige regler om højere sats i begyndelsen af afskrivningsforløbet er således ikke videreført.

Afskrivningerne for både bygninger og installationer er ubundne.

Dette indebærer, at den skattepligtige ikke "mister" afskrivningerne, selv om vedkommende ikke udnytter den fulde afskrivningsadgang i hvert indkomstår.

Bestemmelsen giver således den skattepligtige adgang til selv at fastsætte afskrivningssatsen mellem 0 og 5 pct.

S.

H.28.3.3 Særlige overgangsregler

Efter den tidligere AL § 22, stk. 1 kunne bygninger, der var omfattet af lovens § 18, stk. 1, litra a - industribygninger m.v.

- afskrives med indtil 6 pct.

årligt indtil det indkomstår, hvor summen af de anvendte afskrivningsprocenter overskred 60. Fra og med dette indkomstår kunne der kun afskrives med op til 2 pct.

årligt.

For bygninger omfattet af den tidligere AL § 18, stk. 1, litra b, fulgte det af lovens § 22, stk 3, at der indtil det indkomstår, hvor summen af de anvendte afskrivningsprocenter overskred 40, kunne afskrives med indtil 4 pct.

årligt, og at der fra og med dette indkomstår kun kunne afskrives med 1 pct.

årligt.

For bygninger omfattet af den tidligere lovs § 18, stk. 1, litra a eller b, som i indkomståret 1999 eller i indkomståret 2000 overskrider eller allerede har overskredet den nævnte grænse på 40 henholdsvis 60 pct. af anskaffelsessummen, gælder der ifølge AL § 55 en særlig overgangsregel.

Sådanne bygninger kan i indkomstårene 1999 og 2000 kun afskrives med max. 4 pct.

Fra og med år 2001 vil disse bygninger, på linie med bygninger i øvrigt, kunne afskrives med max. 5 pct.

Overgangsreglen i AL § 55 tilsigter, at bygninger, der efter de tidligere regler kun kunne afskrives med den lave afskrivningssats på 2 henholdsvis 1 pct. løftes trinvist op på den nye sats på 5 pct.

Bestemmelsen indebærer derfor ikke, at bygninger hvorpå der var adgang til at afskrive med en forhøjet sats efter den tidligere AL § 22, stk. 2, og som mindst blev afskrevet med 5 pct.

årligt, skal afskrives med en sats på under 5 pct.

S.

H.29. Opgørelse af kapitalgevinster

S.

H.29.1 Fast ejendom

I § 20 er fastsat hvorledes avanceopgørelsen af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom skal foretages.

Avanceopgørelsen i § 20 vedrører ejendomme, som fonden eller foreningen har erhvervet inden overgangen til fondsbeskatning.

S.

H.29.1.1 Anskaffelsessum, danske ejendomme erhvervet før den 19. maj 1999

Det følger af reglerne i § 20, stk. 1, at fonden eller foreningen som anskaffelsessum ved opgørelse af fortjeneste efter EBL kan vælge enten at anvende ejendomsværdien ved den ejendomsvurdering, der er foretaget før det indkomstår, som ligger til grund for den første skatteansættelse, eller at anvende den faktiske anskaffelsessum, såfremt denne er højere.

Hvis ejendommen er erhvervet før den 19. maj 1993, skal fonden eller foreningen opgøre anskaffelsessummen efter reglerne i EBL § 4, stk. 3, medmindre den seneste vurdering forud for det indkomstår, der er grundlaget for den første skatteansættelse, ligger senere end den 19. maj 1993. Efter EBL § 4, stk. 3, opgøres den skattepligtige anskaffelsessum som en af følgende værdier: Der henvises i øvrigt til pkt. 4.4. i skm. cirk. nr. 166 af 12. sep. 1994 om EBL.

den ansatte ejendomsværdi pr. 1. jan. 1993 (handelsværdien) med et tillæg af 10 pct., eller

ejendomsværdien pr. 1. jan. 1993 med et tillæg af 10 pct. og med et tillæg af et beløb opgjort som halvdelen af forskellen mellem denne værdi og ejendomsværdien pr. 1. jan. 1996, eller

ejendomsværdien i henhold til en vurdering, der er begæret efter vurderingslovens § 4 B inden den 31. dec. 1993, eller

den oprindelige kontantomregnede anskaffelsessum med tillæg af vedligeholdelses- og forbedringsudgifter, der er afholdt inden den 1. jan. 1993, hvis denne er højere end værdien efter pkt. a, pkt. b eller pkt. c.

S.

H.29.1.2 Anskaffelsessum, udenlandske ejendomme erhvervet før den 19. maj 1993

For ejendomme, der er erhvervet før den 19. maj 1993, og som er beliggende i udlandet, opgøres anskaffelsessummen, som en af følgende værdier, jf. EBL § 4, stk. 3: Fastsættelse af handelsværdien for udenlandske ejendomme, sker efter danske regler.

Der henvises til pkt. 4.4.2 i skm. cirk. nr. 166 af 12. sep. 1994 om EBL.

Se tillige S.

H.29.1.1.

Handelsværdien pr. 19. maj 1993, eller

den faktiske kontantomregnede anskaffelsessum med tillæg af afholdte vedligeholdelses- og forbedringsudgifter inden den 1. jan. 1993, såfremt denne værdi er højere end handelsværdien pr. 19. maj 1993.

S.

H.29.1.3 Ejendomme erhvervet efter den 19. maj 1993

For så vidt angår ejendomme erhvervet efter den 19. maj 1993 reguleres anskaffelsessummen i overensstemmelse med de i EBL §§ 4 og 5 fastsatte regler, jf. dog S.

H.29.1.1 I § 4 er det således bestemt, at fortjeneste ved afståelse af fast ejendom opgøres som forskellen mellem på den ene side afståelsessummen omregnet til kontantværdi, og på den anden side anskaffelsessummen omregnet til kontantværdi og reguleret i overensstemmelse med § 5. Efter denne bestemmelse forhøjes anskaffelsessummen med et fast årligt tillæg på 10.000 kr.

Endvidere forhøjes anskaffelsessummen med afholdte udgifter til vedligeholdelse eller forbedring, i det omfang disse har oversteget 10.000 kr.

Ved opgørelse af tillæggene efter EBL § 5 betragtes de af § 20, stk. 1 omfattede ejendomme som erhvervet ved begyndelsen af det indkomstår, som ligger til grund for den første skatteansættelse.

S.

H.29.1.4 Tidligere skattepligt efter SEL

Fonde og foreninger, som allerede efter SEL's regler har været skattepligtige af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, er tillige omfattet af FBL § 20, stk. 2.Det betyder, at der både skal opgøres en fortjeneste for perioden forud for det indkomstår, der ligger til grund for den første skatteansættelse (§ 20, stk. 2), samt en fortjeneste for perioden fra det indkomstår, der ligger til grund for den første skatteansættelse efter FBL til ejendommens afståelse (§ 20, stk. 1).

I dette tilfælde anvendes den efter § 20, stk. 1 opgjorte anskaffelsessum som afståelsessum.

Hvis ejendommen er erhvervet efter den 19. maj 1993 reguleres efter EBL § 4, stk. 3, jf. ovenfor S.

H.29.1.1.

S.

H.29.2 Aktier

Efter § 21 opgøres fondes og foreningers fortjeneste og tab ved afståelse af aktier, der er erhvervet inden indtræden af skattepligt efter FBL på grundlag af kursværdien på det tidspunkt, hvor skattepligten efter FBL indtræder.

Er den faktiske anskaffelsessum højere end kursværdien på tidspunktet for skattepligtens indtræden, kan fonden eller foreningen vælge at lægge anskaffelsessummen til grund ved opgørelsen af avancen.

Om en eventuel fortjeneste er skattepligtig, eller om et eventuelt tab kan fradrages, afgøres efter reglerne i ABL.

I denne forbindelse tages der udgangspunkt i det faktiske anskaffelsestidspunkt.

Om beskatning ved afståelse af aktier, se S.

G.

S.

H.29.3 Goodwill og andre immaterielle rettigheder

Efter § 21 A skal fonde og foreninger som indgangsværdi for formuegoder omfattet af AL § 40 (goodwill og andre immaterielle rettigheder), der er erhvervet inden indtræden af skattepligt efter FBL, anvende den oprindelige kontantomregnede anskaffelsessum reduceret med de afskrivninger, der kunne have været foretaget efter AL § 40 .

S.

H.29.4 Genvundne afskrivninger og avancer efter AL § 39, stk. 6

Efter § 21 B skal fonde og foreninger som indgangsværdi ved beskatning af genvundne afskrivninger og avancer på ombygningsudgifter m.v. i lejede lokaler i henhold til AL § 39, stk. 6, anvende de oprindelige udgifter til anskaffelse, forbedring m.v. med fradrag af de afskrivninger, der i alt kunne have været foretaget fra anskaffelsen og indtil skattepligtens indtræden.

S.

STV nr 20028 af 01/01/1999

Indholdsfortegnelse
Se henvisninger

Efter § 21 C kan fonde og foreninger som indgangsværdi for fordringer og gæld, som er erhvervet henholdsvis påtaget inden tidspunktet for indtræden af skattepligt efter FBL, vælge mellem at anvende handelsværdien af fordringer og forpligtelser på tidspunktet for indtræden af skattepligt efter FBL eller at anvende anskaffelsessummen for beholdningen.

Valget skal træffes samlet for samtlige fordringer og forpligtelser under ét.

S.

I. Koncernforbundne selskaber. Transfer pricing. Tynd kapitalisering

S.

I.1 Hvad er en koncern?

Hvis et selskab besidder flertallet af de stemmeberettigede aktier i et eller flere andre selskaber, udgør selskaberne til sammen en koncern.

Det samme gælder, hvis moderselskabet sammen med et datterselskab gennem aktiebesiddelse eller på anden måde behersker et andet selskab.

De spørgsmål. som knytter sig til beskatningen af koncerner, er imidlertid ikke begrænset til disse situationer, men omfatter også forholdet mellem flere selskaber, som beherskes af den samme person eller personkreds.

S.

I.1.1 Koncernselskabers indkomstopgørelse

Selskaberne er, uanset ejerforholdene, selvstændige juridiske og skattemæssige enheder, hvis skattepligtige indkomst må opgøres efter de almindelige regler.

Dette gælder også for de transaktioner, der finder sted mellem koncernselskaberne indbyrdes, hvad enten det drejer sig om løbende samhandel, om enkeltstående overdragelser eller andre økonomiske dispositioner, der i skattemæssig henseende må ske efter normale forretningsmæssige principper, såvel hvad angår priser som øvrige vilkår.

Også hvor selskaberne har opnået tilladelse til sambeskatning, jf. S.

D.4, skal de enkelte selskaber opgøre deres skattepligtige indkomst hver for sig og efter de almindelige regler.

Bedømmelsen af disse forhold må normalt ske ud fra tilsvarende betragtninger, som kan anlægges på forholdet mellem hovedaktionærer og de af dem beherskede selskaber, jf. herom afsnittet om maskeret udbytte, S.

F.1.2. Fra praksis om indkomstopgørelsen i koncernforhold kan nævnes: LSR. 1962.96. Et dansk selskab havde stiftet et datterselskab i Tyskland til varetagelse af moderselskabets eksport.

I forbindelse med stiftelsen ydede moderselskabet datterselskabet et langfristet lån.

Da datterselskabet et år havde underskud, ydede moderselskabet datterselskabet en provision, som blev fratrukket som driftsudgift.

Fradrag blev nægtet med begrundelse, at den pågældende provision ikke var modregnet i det tyske selskabs gæld til moderselskabet, at posteringen var foretaget på et vilkårligt tidspunkt for at fjerne datterselskabets underbalance, at det fradragne beløb langt oversteg moderselskabets salg i Tyskland i den pågældende periode, samt at der ikke var ydet provision i de følgende år.

Et dansk holdingselskab A havde et svensk datterselskab B, der igen havde et svensk datterselskab C.

De svenske selskaber B og C var ikke sambeskattet med A.

A, B og C ønskede at anvende svenske skatteregler, hvorefter der kunne overføres beløb mellem koncernselskaber med den virkning, at beløbet var skattepligtigt for det selskab, der modtog bidraget, henholdsvis fradragsberettiget for det bidragsydende selskab.

LR fandt, at overførsel af koncernbidrag mellem de svenske selskaber ikke var skattepligtigt for det danske selskab A.

Der blev henset til, at overførslen af koncernbidrag, således som sagen var oplyst, var i fuld overensstemmelse med de svenske skatteregler.

Der fandtes ikke at foreligge forhold, der indicerede, at andre hensyn - end anvendelse af de svenske skatteregler - lå til grund for ydelsen af koncernbidragene.

Der blev ikke ved den bindende forhåndsbesked taget stilling til, om resultatet ville være det samme, hvis koncernbidragene blev overført mellem 2 søsterselskaber.

TfS 1997, 746. Et moderselskabs tilskud på henholdsvis 800.000 kr. og 1.135.000 kr. til to datterselskaber i Sverige og Norge til dækning af datterselskabernes rabat/markedsføringsudgifter var ikke fradragsberettiget for moderselskabet som driftsudgifter, men måtte anses som kapitaltilførsel til datterselskaberne.

Der blev herved lagt vægt på tidspunkterne for overførslerne af tilskuddene, og der blev endvidere lagt vægt på, at 400.000 kr. og tilskuddet til det svenske datterselskab senere blev tilbageført, og at det ikke var godtgjort, at de omhandlede tilskud modsvarede en særlig indsats fra datterselskabernes side til fremme af markedsføringen af moderselskabets produkter, samt at der intet var oplyst om omfanget og karakteren af hævdede markedsføringsinitiativer.

TfS 1996, 282 (ØLD).

Se heroverfor TfS 1993, 457 (VLD), om et tilskud til et engelsk datterselskab.

Tilskuddet blev anset for et naturligt led i det danske moderselskabs virksomhed.

Advokatudgifter kunne ikke fradrages.

Se tillige TfS 1993, 196 (LSR) om en sparekasses fradrag for driftstilskud til et andelsselskab.

Er en hos moderselskabet tidligere ansat arbejdstager siden ansat hos et dansk eller udenlandsk datterselskab, der betaler arbejdstagerens løn, vil moderselskabets fortsatte eller påbegyndte indbetaling til arbejdstagerens pensionsordning efter omstændighederne blive anset som et ikke fradragsberettiget tilskud fra moderselskabet til datterselskabet, jf. S.

F.1.2.1.4. LSR har endvidere i lsr. 1980.211 afgjort, at et beløb, som et dansk moderselskab havde ydet til et svensk datterselskab af en størrelsesorden svarende til det tab, datterselskabet havde lidt ved et bedrageri, begået af en ansat i datterselskabet, var et tilskud, som havde tjent til at styrke moderselskabets stilling i det svenske datterselskab, såvel med hensyn til at sikre dets tilgodehavende, som til at bevare indflydelsen på det svenske marked.

Det var ikke et naturligt led i moderselskabets virksomhed at støtte datterselskabet, hvorfor ingen del af beløbet kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

TfS 1990, 214 (HRD).

Et dansk moderselskab havde indgået en aftale med sit tyske datterselskab om betaling af afgift for udnyttelse af moderselskabets knowhow mv.

Efter et par år med økonomisk afmatning kunne datterselskabet ikke betale afgiften.

Datterselskabet oppebar herefter et tilskud fra moderselskabet, som stort set svarede til afgiften Afgiften var indkomstskattepligtig for moderselskabet, medens tilskuddet ansås for en ikke fradragsberettiget kapitaltilførsel.

I TfS 1986, 146 (LSR) blev samhandelsvilkårene mellem et dansk selskab og et udenlandsk søsterselskab anset for så påvirket af hovedaktionærens personlige interesse i at overføre indkomst til udlandet, at en del af det udenlandske selskabs indkomst blev tilbageført til det danske selskab i medfør af SL § 4. I TfS 1989,170 (HRD) skulle selskabet som skattepligtig indkomst medregne overskud fra et kommanditselskab, som selskabet ikke var deltager i, men som indgik i det interessefællesskab, der var behersket af selskabets hovedanpartshaver.

Vestre Landsret har endvidere afsagt dom i en sag, hvor et dansk moderselskab havde fradraget et beløb som tilskud til et hollandsk datterselskab.

Det danske selskab ejede 26 pct. af det hollandske selskab, og en væsentlig del af datterselskabets produkter blev fabrikeret af det danske selskab og faktureret efter samme principper som til andre kunder.

Datterselskabet blev insolvent og illikvid som følge af enkelte tabsgivende ordrer og kalkulationsfejl begået af det danske selskab.

Moderselskabet nedskrev sin fordring mod til gengæld vederlagsfrit at få overdraget datterselskabsaktierne, hvorved det blev hovedaktionær.

Vestre Landsret tiltrådte, at moderselskabets disposition tjente til at styrke dets retslige og kapitalmæssige stilling, samt til at sikre dets nødlidende tilgodehavende hos det hollandske selskab.

Ingen del af det omhandlede beløb kunne anses som en fradragsberettiget driftsudgift i medfør af SL § 6, stk. 1a.

Skd. 51.279 (VLD).

Et aktieselskab havde ydet lån til sit svenske datterselskab.

Selskaberne var sambeskattede.

Lånet til datterselskabet var uforrentet og ydet til udligning af underskud, og lånet blev ydet som aktieägaretillskott til opfyldelse af svenske solvenskrav i henhold til svensk ret.

Lånet skulle tilbagebetales, når rentabiliteten i selskabet gjorde dette muligt.

Skatteankenævnet forhøjede moderselskabets indkomst med en fikseret rente af lånet, svarende til diskontoen + 4 pct. med henvisning til, at der ikke var tale om en normal forretningsmæssig disposition.

Et andet selskab havde ligeledes ydet sit svenske datterselskab, som det var sambeskattet med, en række rentefrie lån som "vilkorligt aktieägaretillskott", og det lokale skatteankenævn havde forhøjet moderselskabets skattepligtige indkomst med en rente svarende til diskontoen + 4 pct.. I begge sager bemærkede landsretten, at vilkorat aktieägaretillskott efter svensk ret er en rentefri udlånsform med en særegen retlig status af ansvarlig indskudskapital til retablering af kapitalgrundlaget i et selskab med underbalance.

Lånet var ydet datterselskaberne, for at disse kunne fortsætte deres virksomhed.

Landsretten fandt på denne baggrund, ligesom LSR, at der ikke var grundlag for at forhøje selskabernes skattepligtige indkomst med en fikseret rente.

Se TfS 1997, 102 (ØLD) samt TfS 1997, 452. TfS 1993, 321 (LSR) refererer en landsskatteretssag om et selskab, der overdrog sin beholdning af kontrakter til et underskudsselskab.

Overdragelsen blev vederlagt i takt med kontraktdebitorernes betalinger.

Kontrakterne blev forrentet med 1,5 pct. pr. måned, mens selskabets tilgodehavende skulle forrentes med 7 pct. p.a.

Overdragelsen blev ikke godkendt i skattemæssig henseende, og det overdragende selskab blev anset for rette indkomstmodtager.

Et holdingselskab overførte den af selskabet drevne virksomhed med spedition til to underskudsselskaber, som holdingselskabet forinden havde erhvervet med henblik herpå.

Der var ingen aktivitet i disse selskaber.

Det blev antaget, at holdingselskabet var rette indkomstmodtager til indkomsten fra speditionsvirksomheden, og at de af selskaberne oppebårne indtægter herfra tillige måtte anses som skattepligtig indkomst for disse som tilskud fra holdingselskabet.

TfS 1997, 184. Indbragt for domstolene.

Midler, der var tilført et selskab i en koncern fra to andre selskaber i koncernen, blev af LSR ikke anset som skattepligtigt driftstilskud, men anerkendtes som lån.

TfS 1994, 686 (LSR).

Et dansk selskab havde i 1984 erhvervet et datterselskab i Sverige.

Datterselskabet havde i de følgende år underskud og var derfor ude af stand til at betale moderselskabet for vareleverancer.

Datterselskabets regnskabsmæssige resultat i årene 1984-1988 var negativt, hvorved også dets egenkapital blev negativ.

Ifølge svensk selskabsret var moderselskabet herefter forpligtet til at yde aktieägaretillskott, og der blev i perioden overført betydelige beløb i villkorat aktieägaretillskott, som fremkom ved, at datterselskabets gæld for vareleverancer blev betragtet som egenkapital, hvorved det svenske datterselskab opfyldte lovgivningens krav til aktiekapitalen.

Landsretten fandt ligesom Landsskatteretten, at tilgodehavendet, der var konverteret til aktieägaretillskott, måtte anses som lån.

Der var derfor tale om ikke-fradragsberettiget tab på lån og ikke på varedebitorer.

Selvom posten villkorat aktieägaretillskott i datterselskabets regnskaber var opført i svenske kroner, var der ikke tale om tilgodehavender i fremmed valuta, og der var ikke fradrag efter den dagældende KGL § 6, stk. 1. TfS 1997, 664 (VLD).

Sagen er anket til Højesteret.

I TfS 1997, 431 (LSR) fandt landsretten det i det konkrete tilfælde ikke bevist, at der var tale om lån, men fandt at der forelå ikke-fradragsberettigede driftstilskud.

Sagen handler i øvrigt om kurstab og valutakurstab.

Sagen er indbragt for Højesteret.

I TfS 1992, 302 (ØLD) blev et byggeselskab nægtet fradrag for tab på kaution for et datterselskab.

Moderselskabet havde forpligtet sig til at yde konsulentbistand og kautionerede for datterselskabets byggelån.

Til gengæld herfor modtog moderselskabet et fast månedligt vederlag.

Da datterselskabet gik konkurs blev moderselskabets kautionsforpligtelse aktuel med deraf følgende tab for moderselskabet.

Landsretten fandt ikke, at moderselskabet havde været i næring med kaution, og kautionstabet kunne derfor ikke anses for opstået i tilknytning til selskabets løbende indkomsterhvervelse.

Landsretten fandt derimod, at tabet var en følge af moderselskabets interesse i at bevare sin kapital i datterselskabet og dermed ikke fradragsberettiget.

Se desuden TfS 1994, 207 (HRD), hvorefter et dansk selskab blev nægtet fradrag for factoringprovision til et schweizisk selskab.

Eneejeren af det danske selskab havde optionsret til aktierne i det schweiziske selskab, og landsretten fandt, at der bestod et interessefællesskab mellem selskaberne, og at factoringudgiften ikke var forretningsmæssigt begrundet.

Har forannævnte ydelser en rimelig forretningsmæssig begrundelse, kan der ikke foretages nogen skattemæssig korrektion.

Om en dansk filials adgang til fradrag for renteudgifter og valutakurstab i forbindelse med lån fra henholdsvis filialens amerikanske hovedkontor og det amerikanske moderselskab for hovedkontoret, se TfS 1993, 7 (HRD).

Se i øvrigt TfS 1996, 715 (ØLD).

S.

I.1.2 Tvungen regnskabsomlægning

Ved lov nr. 166 af 24. marts 1999 er SEL § 10, stk. 2 og 3 ophævet. Ophævelsen indebærer, at alle selskaber m.v. frit kan vælge, hvornår indkomståret skal udløbe, dog med respekt af reglerne i SEL § 10, stk. 1, om hvor hvordan et givet indkomstår kan forskydes i forhold til kalenderåret. Ved ophævelsen er de hidtil gældende regler i SEL § 10, stk. 4-6, flyttet til SEL § 10, stk. 2-4. Skattemyndighederne kan således fortsat, som et led i kontrollen af forbindelserne mellem koncernforbundne selskaber, kræve, at indkomståret for selskab, der beherskes af en person eller et selskab eller en kreds af disse, omlagt, så det bliver sammenfaldende med det indkomstår, der benyttes af den beherskende person, selskab mv., for så vidt disse skattepligtige har en væsentlig forretningsmæssig interesse i det beherskede selskabs driftsresultat, jf. SEL § 10, stk. 3, 1. pkt. Kompetencen til at kræve tvangsmæssig omlægning af indkomståret er ved lov nr. 166 af 24. marts 1999 overført til de statslige told- og skattemyndigheder (told- og skatteregionerne), hvis afgørelse vil kunne påklages til Told- og Skattestyrelsen, men ikke til anden administrativ myndighed, jf. SEL § 10, stk. 3, 2. pkt. Om SEL § 10 i øvrigt henvises til S.B.1.1.1. De omtalte ændringer af SEL § 10 har virkning fra og med den 26. marts 1999. For så vidt angår den tidligere formulering af SEL § 10 henvises til LV 1998, S.I.1.2.

SEL § 12 Transfer pricing

Bestemmelserne i SEL § 12, stk. 1 og 2 er ophævet ved lov nr. 432 af 26. juni 1998 (lovfæstelse af armslængdeprincippet. Ophævelsen har virkning fra den 28. juni 1998. Om SEL § 12, stk. 1 og 2, se LV 1997, S.D.4. Om loven, der lovfæster armslængde princippet, se S.I.1.3.

S.

I.1.3 Armslængdeprincippet, indledning

Ved lov nr. 432 af 26. juni 1998 er der i LL § 2 gennemført en generel regel om, at interesseforbundne parter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for deres transaktioner, der svarer til de priser og vilkår, som uafhængige parter ville fastsætte for tilsvarende transaktioner (armslængde princippet). Samtidig er den tidligere gældende bestemmelse om armslængde princippet i SEL § 12, stk. 1 og 2, ophævet. Bestemmelsen i LL § 2 gælder for alle interne aftaler og samhandelsforhold. Bestemmelsen gælder alene transaktioner i forholdet mellem koncernselskaber indbyrdes og forholdet mellem personer og selskaber, som disse personer kontrollerer (kontrollerede transaktioner). Den gælder derimod ikke mellem andre interne parter, for eksempel familiemedlemmer. Gennemgangen af de nye regler består hovedsageligt af et sammendrag af bemærkningerne til lovforslaget samt skatteministerens kommentarer til spørgsmål og henvendelser fra Folketingets Skatteudvalg under Folketingets behandling af lovforslaget.

S.

I.1.4 Baggrunden for loven

Af de almindelige skatteretlige principper i SL §§ 4 - 6 følger, at ethvert skattesubjekt kun skal beskattes af sine egne indtægter, men skal beskattes af alle sine skattepligtige indtægter.

Af disse principper er hidtil blevet udledt, at såfremt der foretages transaktioner mellem to interesseforbundne skattesubjekter, der ikke er sket på armslængde vilkår, vil der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst være mulighed for, at skattemyndighederne kan korrigere denne, således at indkomsten kommer til at svare til, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var sket på armslængde vilkår.

Dette er internationalt anerkendte principper, der svarer til de grundlæggende OECD-principper for transfer pricing, dvs. handel mellem interesseforbundne parter over grænserne.

OECD har udsendt retningslinier om, hvilke principper og fremgangsmåder der internationalt kan anerkendes ved ligningen i transfer pricing sager.

Disse retningslinier er baseret på armslængde princippet.

Samtlige OECD-lande - herunder Danmark - har tilsluttet sig disse retningslinier.

Højesteret afsagde imidlertid den 11. februar 1998 (TfS 1998, 199) dom i en sag vedrørende rentekorrektion mellem interesseforbundne parter, hvor der blev sat spørgsmålstegn ved skattemyndighedernes adgang til at foretage korrektion af en beregnet rente, der afviger fra, hvad der ville have været fastsat mellem to uafhængige parter.

Efter Højesterets dom var der behov for en lovfæstelse af det almindeligt anerkendte princip om anvendelse af armslængde vilkår ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for transaktioner mellem interesseforbundne parter.

Loven sikrer dermed også materielle regler svarende til dem, der var forudsat ved Folketingets vedtagelse af lov nr. 131 af 25. februar 1998 Lov om ændring af SKL og SSL (Oplysningspligt vedrørende koncerninterne transaktioner). Ved denne lov blev der indført en udvidet selvangivelsespligt samt en pligt til at udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for priser og vilkår for koncerninterne transaktioner med det formål at øge skattemyndighedernes mulighed for at sikre korrekt prisfastsættelse og dermed korrekt opgørelse af den skattepligtige indkomst ved koncerninterne transaktioner på tværs af landegrænserne. Disse regler er også i overensstemmelse med OECD's tidligere omtalte retningslinier. Om dokumentationsforpligtelsen i henhold til SKL § 3 B, se S.I.2.6.

S.

I.1.5 Skattepligtige omfattet af loven

Kravet om anvendelse af priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i overensstemmelse med, hvad der kunne have været opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, omfatter skattepligtige, der kontrolleres af fysiske eller juridiske personer, eller kontrollerer juridiske personer, eller er koncernforbundet med en juridisk person, eller har et fast driftssted i udlandet eller er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark.

Ved kontrol forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder som nævnt i SEL § 32, stk. 1, 2.-3. pkt,. og LL § 16 H, stk. 1, 2.-5. pkt., dog således at der direkte eller indirekte skal ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne, jf. LL § 2, stk. 2. Om SEL § 32, se S.

D.4.22. De skattepligtige, der kan være omfattet er fysiske personer, selskaber, fonde, dødsboer, faste driftssteder mv.

Afgrænsningen af de skattepligtige, der er omfattet af § 2 i LL, svarer til den afgrænsning af skattepligtige, der er foretaget i SKL § 3 B.

Til forskel fra SKL § 3 B forudsætter § 2 imidlertid ikke et grænseoverskridende element undtagen for så vidt angår faste driftssteder.

Ved handel mellem to interesseforbundne parter, der begge er skattepligtige til Danmark, vil de begge have pligt til ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst at fastsætte priser og vilkår for deres handel i overensstemmelse med, hvad der kunne have været opnået, hvis handelen var foregået mellem to uafhængige parter.

Bestemmelsen omfatter - forudsat begge parter er skattepligtige til Danmark - såvel sælger som køber i et handelsforhold, långiver som låntager i et låneforhold mv.

Ifølge SEL § 32, stk. 1, 2.-3. pkt., anses et moderselskab for at kontrollere et datterselskab, hvis det direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet eller direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i datterselskabet, jf. dog LL § 2, stk. 2. Ved bedømmelsen af, om moderselskabet anses for at kontrollere datterselskabet, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber (herunder søsterselskaber), jf. KGL § 4, stk. 2, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. LL § 16 H, stk. 1, eller af en fond eller trust stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående mv. eller af fonde eller truster stiftet af disse.

Som nærtstående anses efter LL § 16 H, stk. 1, den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer.

Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med ægte slægtskabsforhold.

LL § 16 H, stk. 1, 2.-4. pkt., omfatter skattepligtige, der alene eller i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse kontrollerer et selskab eller en forening mv.

Den skattepligtige anses for at kontrollere et selskab, hvis vedkommende direkte eller indirekte eller i fællesskab med nærtstående ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen i selskabet eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne i selskabet, jf. dog LL § 2, stk. 2. Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer.

STV nr 20028 af 01/01/1999

Indholdsfortegnelse

Se henvisninger

Med indirekte er angivet, at aktieandele og stemmerettigheder ejet gennem danske eller udenlandske selskaber mv. også indgår ved vurderingen af, om der er tale om kontrol i relation til § 2. Reglerne omfatter endvidere skattepligtige, der er koncernforbundet med en juridisk person.

Ved koncernforbundne juridiske personer forstås juridiske personer, der kontrolleres af samme kreds af aktionærer, jf. tilsvarende principperne i KGL § 4, stk. 2. En fysisk eller juridisk person anses for udenlandsk, hvis personen er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

For så vidt angår transaktioner mellem et fast driftssted i Danmark og et hovedkontor i udlandet eller et fast driftssted i udlandet og et dansk hovedkontor, vil alene de transaktioner, som efter reglerne om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst skal ske på armslængde vilkår, være omfattet af reglerne.

Lovens bestemmelse om anvendelse af armslængde princippet har virkning på en række forskellige områder.

Interesseforbundne parter kan indgå aftaler eller foretage andre dispositioner på samme måde som alle andre, medmindre der på et særligt område er et udtrykkeligt forbud herimod, jf. eksempelvis det selskabsretlige forbud mod aktionærlån.

De i bestemmelsen omhandlede kontrollerede transaktioner omfatter alle forbindelser mellem parterne.

For eksempel kan nævnes levering af tjenesteydelser, låneforhold, overførsel af aktiver, immaterielle aktiver, der stilles til rådighed mv.

Lovens bestemmelser er udformet generelt.

Således vil pligten til af afregne på markedsvilkår også gælde f.eks. en personlig hovedaktionær og dennes selskab.

For så vidt angår spørgsmålet om fiksering af løn indeholder loven ikke noget nyt i forhold til gældende ret.

Der findes således en omfattende praksis om maskeret udbytte fra før reformen af udbyttebeskatningen, der viser, at det ikke har været muligt for en hovedaktionær og dennes selskab frit at afvige fra markedsvilkår.

Med den gældende konsekvente beskatning af udbytter og avancer, som er fastsat under hensyn dels til beskatningen i selskabet dels til beskatning af personlig indkomst i almindelighed, vil der som hovedregel ikke være nogen anledning til at efterprøve hovedaktionærers dispositioner i denne henseende.

Den gældende altovervejende regel om, at der ikke foretages lønfiksering, opretholdes således.

Den angivne kreds tilsigter at omfatte de generelle interessefællesskaber inden for erhvervsforhold.

Der kan imidlertid også være konkrete situationer, hvor eksempelvis en værdiansættelse er styret af, at to uafhængige parter har manglende skattemæssigt modstridende interesser.

Ifølge praksis kan skattemyndighederne i sådanne situationer korrigere eksempelvis en værdiansættelse, der er begrundet i parternes konkrete interessesammenfald, jf. TfS 1996, 496 (HRD) og TfS 1996, 497 (HRD), eller en fordeling af en overdragelsessum begrundet i parternes konkrete interessesammenfald, jf. TfS 1993, 32 (VLD).

Det har ikke været hensigten at ændre denne praksis.

S.

I.1.6 Særligt om låneforhold

Praksis for korrektioner i låneforhold berøres af bestemmelsen i LL § 2. Praksis for forskellige låneforhold inden Højesterets dom er kort beskrevet nedenfor, idet principperne for denne praksis er tilsigtet opretholdt.

Ved lån mellem interesseforbundne parter er der hidtil, såfremt den fastsatte rente ikke har svaret til den rente, som uafhængige parter ville have fastsat i en tilsvarende situation, sket korrektion af renten (rentekorrektion/ rentefiksering).

Rentekorrektion indebærer, at der fastsættes en rente svarende til markedsrenten, dvs. den rente, som to uafhængige parter ville have fastsat i et tilsvarende låneforhold.

Den administrative praksis for rentekorrektion varierer alt efter, hvilken relation lånet er ydet i.

Såfremt der foretages en rentekorrektion, er der som hovedregel sket beskatning hos långiver af den korrigerede renteindtægt, mens låntager får et tilsvarende fradrag ved indkomstopgørelsen.

Som en afledet effekt af rentekorrektionen er der endvidere hidtil foretaget en skattemæssig vurdering af den økonomiske fordel, som rentefriheden eller den lave forrentning indebærer for låntager.

Beskatningen af rentefordelen hos låntager afhænger af, hvordan rentefordelen skattemæssigt kvalificeres, idet der kan være tale om gave, tilskud, udbytte eller løn.

Den skattemæssige kvalificering af rentefordelen har dermed også en afledet betydning for, om långiver kan få fradrag for den ydede rentefordel ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Den administrative praksis for skattemæssige korrektioner afhænger af, i hvilken relation det rentefri eller lavt forrentede lån er ydet.

Praksis tager udgangspunkt i, at der foreligger en eller anden form for interessefællesskab mellem långiver og låntager.

Det har givet sig udslag i, at praksis har været koncentreret om lån i koncernforhold, lån i hovedaktionærforhold, lån til og fra fonde og foreninger, lån fra arbejdsgiver til lønmodtager og lån i familieforhold.

Ved lån mellem koncernforbundne selskaber og lån fra hovedaktionær til selskab foretages en skattemæssig korrektion i form af rentefiksering.

Långiver beskattes af en fikseret rente - reduceret med en eventuelt aftalt lavere rentefod - mens låntager indrømmes et rentefradrag af samme størrelse som den rente, der beskattes hos långiveren.

Som udgangspunkt anvendes diskontoen plus 4 pct.

Korrektion foretages imidlertid alene, hvor de aftalte lånevilkår ikke er forretningsmæssigt begrundet.

Ved lån fra en hovedaktionær til vedkommendes selskab betragtes en rentefordel, der ikke er forretningsmæssigt begrundet, som et skattepligtigt tilskud for det låntagende selskab.

For det låntagende selskab er nettovirkningen derfor, at der ikke sker nogen ændring af den skattepligtige indkomst, idet det skattepligtige tilskud neutraliseres af det indrømmede rentefradrag.

For hovedaktionæren (långiver) bliver nettovirkningen en beskatning af den fikserede renteindtægt (kapitalindkomst), idet der ikke er fradragsret for det ydede tilskud.

Ved lån fra et datterselskab til et moderselskab vil en eventuel rentefordel normalt blive anset for udbytte, der kan være skattefrit for det låntagende selskab (moderselskabet) efter de nærmere bestemmelser herom i SEL § 13 eller § 17. For det låntagende selskab (moderselskabet) vil nettovirkningen derfor typisk blive, at moderselskabet indrømmes et rentefradrag af samme størrelse som den rente, der beskattes hos det långivende selskab (datterselskabet).

For långiver vil der ikke være fradragsret for ydelse af en rentefordel, der betragtes som udbytte.

Nettovirkningen for långiver vil derfor blive en beskatning af den fikserede renteindtægt.

Ved lån fra et moderselskab til et datterselskab og ved lån mellem søsterselskaber betragtes en rentefordel som et skattepligtigt tilskud.

For det låntagende selskab er nettovirkningen derfor, at der ikke sker nogen ændring af den skattepligtige indkomst, idet det skattepligtige tilskud neutraliseres af det indrømmede rentefradrag.

For det långivende selskab er nettovirkningen også her beskatning af den fikserede renteindtægt, idet der ikke er fradrag for ydelse af tilskud.

Såfremt der mellem to interesseforbundne parter er etableret et rentefrit lån, der ikke ville have været etableret på tilsvarende vilkår, såfremt parterne havde været uafhængige, vil skattemyndighederne kunne fastsætte en rente svarende til markedsrenten.

Långiver vil derefter blive beskattet af den pågældende renteindtægt, og låntager vil få et tilsvarende rentefradrag.

Låntager har imidlertid tillige modtaget en rentefordel ved ikke at have skullet betale rente.

Såfremt der eksempelvis er tale om et låneforhold mellem to selskaber, hvor moderselskabet er långiver, vil denne rentefordel være at betragte som et skattepligtigt tilskud, jf. statsskattelovens §§ 4-6.

S.

I.1.7 Sekundære justeringer

I LL § 2, stk. 4, er der indsat en bestemmelse, der giver adgang til at omgøre transaktioner mellem interesseforbundne parter, der ikke har fundet sted på markedsvilkår.

Princippet er, at den skattepligtige ved ændringer i skatteansættelsen som følge af armslængderegulering kan undgå følgeændringer (såkaldte sekundære justeringer) ved at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med armslængdepriser og -vilkår.

En sekundær justering betyder således, at man justerer for det forhold, at der ikke er sket betaling svarende til den pris, der er fastsat i overensstemmelse med armslængde princippet.

Betegnelsen sekundær justering anvendes i OECD's retningslinier for transfer pricing (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations).

Bestemmelsen er nødvendig for at sikre, at der kan foretages korresponderende nedsættelse her i landet, når f.eks. udlandet som led i en transfer pricing sag forhøjer et dansk datterselskabs udenlandske moderselskab, fordi det danske selskab har betalt for lidt i vederlag.

Som et eksempel på, hvor de særlige omgørelsesregler kan anvendes, kan nævnes ydelse af et rentefrit lån fra et moderselskab til et datterselskab.

Korrektionen vil omfatte en beskatning af et rentebeløb hos moderselskabet, indrømmelse af et tilsvarende rentefradrag hos datterselskabet og i overensstemmelse med gældende dansk praksis - som en sekundær justering - en beskatning af et tilskud svarende til den sparede rente hos datterselskabet.

Datterselskabet kan imidlertid undgå beskatning af rentetilskuddet ved at forpligtige sig til betaling af det fastsatte rentebeløb til moderselskabet.

Et andet eksempel kan være overdragelse af aktiver til over- eller underpris.

Overdrages f.eks. en erhvervsejendom fra et selskab til dets hovedaktionær til underpris, korrigeres selskabets indkomst, idet ejendommen anses for afstået til handelsværdien.

Dette har betydning ved opgørelsen af, om selskabet ved afståelsen har realiseret en fortjeneste eller et tab og for spørgsmålet om genvundne afskrivninger.

Aktionærens anskaffelsessum reguleres tilsvarende.

Endelig beskattes aktionæren af korrektionsbeløbet, der betragtes som maskeret udbytte.

Denne sidstnævnte (sekundære) justering kan aktionæren undgå ved at forpligte sig til at betale beløbet til selskabet.

Foreligger der en situation, hvor en ejendom overdrages fra aktionæren til selskabet til overpris, reduceres selskabets anskaffelsessum til handelsværdien, mens aktionærens afståelsessum reguleres tilsvarende.

Merprisen betragtes som maskeret aktieudbytte til aktionæren.

Aktionæren kan frigøre sig for beskatning af maskeret udbytte ved at tilbagebetale merprisen.

Bestemmelsen giver således adgang til at afværge sekundære justeringer både i tilfælde, hvor det aftalte vederlag er lavere end armslængde prisen, og hvor det aftalte vederlag er for højt.

Såfremt de kontraherende parter i den kontrollerede transaktion begge er skattepligtige til Danmark, vil eksempelvis et for højt fastsat vederlag for en vare resultere i en korrektion af både sælgers og købers skattepligtige

En ændring i op- eller nedadgående retning udløser således adgang til at afværge den sekundære justering for den part, der som følge af skævvridning af priser og vilkår har modtaget en økonomisk fordel, der ligger ud over transfer prisen.

Er vederlaget for en vare eksempelvis 100 for højt, vil en korrektion resultere i en nedsættelse af sælgers indkomst med de 100, der er betalt for meget.

Korrektionen vil tilsvarende resultere i en forhøjelse på 100 for køber, såfremt der har været fradragsret for det betalte vederlag.

Såfremt adgangen til at afværge en sekundær justering ikke anvendes, vil den sekundære justering bestå af en forhøjelse af sælgers indkomst med 100, der svarer til de 100, som køber har betalt for meget.

Såfremt sælger er skattepligtig i Danmark, men køber er udenlandsk, vil en salgspris, der er fastsat 100 for højt, resultere i en forhøjelse af købers udenlandske indkomst.

Sælger vil dernæst anmode om en tilsvarende korresponderende nedsættelse af den skattepligtige indkomst med 100. Denne korresponderende ændring vil udløse adgangen til at afværge en sekundær justering.

Såfremt adgangen til at afværge den sekundære justering ikke anvendes, vil justeringen i dette tilfælde svare til en forhøjelse af sælgers indkomst, svarende til de 100, der er modtaget for meget i vederlag.

Såfremt køber er skattepligtig i Danmark, men sælger er udenlandsk, vil en salgspris, der er fastsat 100 for højt, resultere i en forhøjelse af købers skattepligtige indkomst.

Sælger vil dernæst anmode om en korresponderende nedsættelse af den udenlandske indkomst med 100. En eventuel sekundær justering vil imidlertid skulle foretages af den udenlandske skattemyndighed.

Ønsker den skattepligtige at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med de i stk. 1 anvendte priser og vilkår, skal denne forpligtelse påtages i tilknytning til gennemførelsen af korrektionen.

En påklage af korrektionen udskyder ikke tidspunktet for påtagelsen af betalingsforpligtelsen.

Betalingsforpligtelsen har virkning fra det oprindelige transaktionstidspunkt, hvorfor der eksempelvis skal beregnes rente fra dette tidspunkt.

For grænseoverskridende kontrollerede transaktioner gælder desuden, at en sekundær justering alene kan undgås, hvis den pågældende udenlandske skattemyndighed foretager en beskatning på grundlag af priser og vilkår, der er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Se i øvrigt S.

I.2. Er moderselskabet i eksemplet, hvor der ydes et rentefrit lån fra moderselskab til datterselskab, et udenlandsk selskab, er den kontrollerede transaktion omfattet af SKL § 3 B.

Det danske datterselskabs mulighed for at undgå den sekundære justering i form af et tilskud er derfor betinget af, at skattemyndigheden i det land, hvor moderselskabet er hjemmehørende, beskatter moderselskabet af det i overensstemmelse med stk. 1 fastsatte rentebeløb.

Adgangen til at undgå sekundære justeringer efter LL § 2, stk. 4, omfatter en delmængde af de tilfælde, hvor der kan blive tale om omgørelse efter SD-cirk. 1986-22 om omgørelse af hovedaktionærdispositioner, idet § 2, stk. 4 alene omfatter omgørelse ved betaling.

SD-cirk. 1986-22 er ophævet ved TS-cirk. 1999-28. For omgørelser omfattet af LL § 2, stk. 4, har ophævelsen virkning for omgørelser som følge af ændringer af den skattepligtige indkomst, der foretages efter den 28. juni 1998. For øvrige omgørelser har ophævelsen virkning for anmodninger eller klager, der indgives efter den 1. juli 1999.

S.

I.1.8 Ikrafttræden

Lovfæstelse af armslængdeprincippet har virkning fra og med den 28. juni 1998 (dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende).

Formålet med loven er som nævnt at undgå tvivl om princippets rækkevidde som følge af HRD i sagen TfS 1998, 199. Er der eksempelvis tale om et rentefrit lån fra en hovedaktionær til vedkommendes selskab, der er etableret før HRD, og hvor der for perioden efter HRD - men inden lovens ikrafttræden - kunne være tvivl om adgangen til at foretage korrektion, skal der fra og med den 28. juni 1998 anvendes en rente svarende til, hvad der kunne være opnået, såfremt lånet var etableret mellem uafhængige parter.

LL § 2, stk. 4, om sekundære justeringer har virkning for ændringer af den skattepligtige indkomst, der foretages efter den 28. juni 1998, uanset at ændringen vedrører indkomstår forud for lovens ikrafttræden.

S.

I.2 Transfer pricing

Indledning

Ved lov nr. 131 af 25. feb. 1998 blev der gennemført en række ændringer i SKL og SSL vedrørende koncerninterne transaktioner på tværs af landegrænserne.

Reglernes formål er at øge skattemyndighedernes muligheder for at sikre korrekt prisfastsættelse og dermed korrekt opgørelse af den skattepligtige indkomst ved koncerninterne transaktioner på tværs af landegrænserne (transfer pricing).

Skattepligtige der er interesseforbundne med selskaber, personer mv. i udlandet, skal fremover i selvangivelsen afgive oplysninger om art og omfang af de handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med disse (kontrollerede transaktioner).

Endvidere skal der ved disse kontrollerede transaktioner udarbejdes dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat.

Den skriftlige dokumentation skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter (armslængdeprincippet).

Minimum er, at virksomheden redegør for, hvorledes priser og vilkår for kontrollerede transaktioner rent faktisk er fastsat.

Dokumentationsforpligtelsen har dog først virkning fra og med indkomståret 1999 (hvis den skattepligtige har bagudforskudt indkomstår dog først fra og med indkomståret 2000).

Fristen for skattemyndighedernes korrektioner vedrørende de kontrollerede transaktioner er ved de nye regler forlænget med to år.

Samtidigt er tidsbegrænsningen for de skattepligtiges mulighed for en genoptagelse af skatteansættelsen som følge af en udenlandsk skattemyndigheds transfer pricing regulering ophævet.

S.

I.2.1 Hjemmel til transfer pricing reguleringer.

Ved lov nr. 432 af 26. juni 1998 blev armslængdeprincippet for fastlæggelse af priser og vilkår for transaktioner mellem interesseforbundne parter - med virkning fra og med den 28. juni 1998 - lovfæstet i LL § 2. Hidtil har reglerne fulgt af de almindelige skatteretlige principper i SL §§ 4-6 om, at ethvert skattesubjekt kun skal beskattes af sine egne indtægter, men til gengæld skal beskattes af alle sine skattepligtige indtæger. Såfremt der foretages transaktioner mellem to skattesubjekter, der ikke er sket på armslængde vilkår, vil der være mulighed for korrektion. Der er med andre ord sket en "skjult" overførsel af en indtægt fra et skattesubjekt til et andet. Af LL § 2 fremgår, at skattepligtige der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte fysiske og juridiske personer og faste driftssteder (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Der er således i grænseoverskridende tilfælde overensstemmelse mellem hvilke skattepligtige og hvilke kontrollerede transaktioner, der er omfattet af lov nr. 432 af 26. juni 1998 og lov nr. 131 af 25. feb. 1998, jf. nedenfor.

kontrolleres af fysiske eller juridiske personer eller

kontrollerer juridiske personer eller

er koncernforbundet med en juridisk person eller

har et fast driftssted beliggende i udlandet eller

er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark,

S.

I.2.2 Reglernes anvendelsesområde

Kravene i SKL § 3 B om afgivelsen af oplysninger ved selvangivelsen om samtlige kontrollerede transaktioner mv. omfatter skattepligtige, der kontrolleres af udenlandske fysiske eller juridiske personer, eller kontrollerer udenlandske juridiske personer, eller er koncernforbundet med en udenlandsk juridisk person, eller har et fast driftssted i udlandet eller er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark.

De skattepligtige, der kan være omfattet er fysiske personer, selskaber, fonde, dødsboer, faste driftssteder mv.

Ved et fast driftssted forstås et fast forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed udøves helt eller delvis i den hensigt at opnå fortjeneste, jf. KSL § 2, stk. 1, litra d, samt SEL § 2, stk. 1, litra a.

Der kan med hensyn til afgrænsningen af fast driftssted henvises til artikel 5 i OECD's modelkonvention.

Det er en betingelse, at den skattepligtige enten kontrolleres af udenlandske fysiske eller juridiske personer eller kontrollerer udenlandske juridiske personer (eller har et fast driftssted eller er et fast driftssted).

Kontrol

Ved kontrol forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, som nævnt i SEL § 32, stk. 1, 2.-3. pkt., og LL § 16 H, stk. 1, 2.-4. pkt., dog således, at der - uanset disse bestemmelsers formulering - direkte eller indirekte skal ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne.

Ifølge SEL § 32, stk. 1, 2.-3. pkt. anses et moderselskab for at kontrollere et datterselskab, hvis det direkte eller indirekte ejer mere end 25 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet eller direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i datterselskabet.

Ved bedømmelsen af, om moderselskabet anses for at kontrollere datterselskabet, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber (herunder søsterselskaber), jf. KGL § 4, stk. 2, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. LL § 16 H, stk. 1, eller af en fond eller trust stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående m.v. eller af fonde eller truster stiftet af disse.

Nærstående

Som nærtstående anses efter LL § 16 H, stk. 1, den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer.

Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med ægte slægtskabsforhold.

LL § 16 H, stk. 1, 2.-4. pkt. omfatter skattepligtige, der alene eller i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse kontrollerer et selskab eller en forening m.v.

Med indirekte er angivet, at aktieandele og stemmerettigheder ejet gennem danske eller udenlandske selskaber m.v. også indgår ved vurderingen af, om der er tale om kontrol i relation til SKL § 3 B.

STV nr 20028 af 01/01/1999

Indholdsfortegnelse

Se henvisninger

Ved koncernforbundne juridiske personer forstås juridiske personer, der kontrolleres af samme kreds af aktionærer, jf. tilsvarende principperne i KGL § 4, stk. 2. En fysisk eller juridisk person anses for udenlandsk, hvis personen er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Et udenlandsk selskab, der indgår i en dansk sambeskatning, er omfattet af reglerne.

Det udenlandske sambeskattede selskab er omfattet af SKL § 3 B for så vidt angår kontrollerede transaktioner med andre udenlandske fysiske eller juridiske personer mv.

For så vidt angår udenlandske sambeskattede selskabers kontrollerede transaktioner med andre danske skattepligtige, påhviler selvangivelsespligten og dokumentationsforpligtigelsen (alene) sidstnævnte.

Det undgås således ved eksempelvis kontrollerede transaktioner mellem et dansk moderselskab og et sambeskattet udenlandsk selskab, at der skal oplyses og indgives dokumentation to gange for de samme transaktioner.

Danske selskaber mv., der har lignende transaktioner med andre danske selskaber mv., dvs. transaktioner i en 'ren' dansk koncern er ikke omfattet af SKL § 3 B.

Udenlandsk forsikringsvirksomhed

Reglerne finder ikke anvendelse for udenlandske forsikringsvirksomheder, der driver forsikringsvirksomhed her i landet, og som opgør den skattepligtige indkomst her i landet efter SEL § 12. Sådanne forsikringsvirksomheder opgør deres skattepligtige indkomst her i landet efter særlige regler, der er uafhængige af de interne transaktioner.

Forsikringsvirksomhedernes skattepligtige indkomst her i landet er den del af selskabets samlede indkomst, opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler, som efter forholdet mellem dets brutto-præmieindtægt her i landet og dets samlede brutto-præmieindtægt falder på brutto-præmieindtægten her i landet.

S.

I.2.3 Skattepligtige omfattet af reglerne

De følgende eksempler - kontrol på baggrund af ejerandel eller stemmer - svarer til eksemplerne vedrørende SEL § 32 i cirkulære om international beskatning, cirk. nr. 82 af 29. maj 1997, afsnit 7.

S.

I.2.3.1 Kontrol på baggrund af ejerandele

Der foreligger kontrol med et udenlandsk datterselskab (D1) på baggrund af det danske moderselskabs (M) ejerandel, hvis M alene eller i fællesskab med et andet datterselskab (D2) ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen i D1. Der skal alene tages hensyn til den del af datterselskabets aktier, som det ikke selv besidder.

Det vil sige, at der skal ses bort fra datterselskabets egne aktier.

Hvis ikke M ejer hele aktiekapitalen i D2, er det kun den forholdsmæssige del af D2's aktier i D1, der svarer til M's ejerandel af D2, der skal medregnes.

Det vil sige, at hvis M ejer 80 pct. af aktiekapitalen i D2, og D2 ejer 80 pct. af aktiekapitalen i D1, så vil M blive anset for at have kontrol med D1 på baggrund af 64 pct.

(80 pct. af 80 pct.

) af aktiekapitalen i D1. Hvis M ejer 70 pct. af aktiekapitalen i D2, og D2 ejer 70 pct. af aktiekapitalen i D1, så vil M ikke blive anset for at have kontrol med D1 på baggrund af ejerandel, idet 70 pct. af 70 pct. udgør 49 pct.

I denne situation vil der derimod kunne være kontrol på baggrund af stemmeretter, jf. afsnittet om kontrol på baggrund af stemmeretter.

Hvis moderselskabet både direkte og indirekte ejer aktier i D1, skal begge aktieposter medregnes.

Eksempel: M ejer 25 pct. af aktiekapitalen i D1, og 60 pct. af aktiekapitalen i D2 , der igen ejer 50 pct. af aktiekapitalen i D1, hvilket kan illustreres således:

S.

I.2.3.2 Kontrol på baggrund af stemmeandele

M vil i denne situation blive anset for at have kontrol med D1, på baggrund af 55 pct. ejerskab (25 pct.

+ 60 pct. af 50 pct.

) Kontrol på baggrund af stemmeretter foreligger i tilfælde, hvor M enten alene, gennem kontrollerede selskaber eller sammen med andre kontrollerede selskaber råder over mere end 50 pct. af stemmerne i D1. I tilfælde, hvor M besidder stemmeretterne i D1 indirekte, det vil sige tilfælde, hvor der mellem M og D1 er indskudt et yderligere datterselskab D2, er det afgørende om M kontrollerer D2, og derved kan bestemme, hvordan D2 anvender sine stemmeretter i D1. Det vil sige i tilfælde, hvor M råder over mere end 50 pct. af stemmerne i D2, så medregnes alle D2's stemmeretter ved bedømmelsen af, om M kontrollerer D1. I tilfælde hvor M råder over 70 pct. af stemmerne i D2, og D2 råder over 70 pct. af stemmerne i D1, så vil M derfor blive anset for at opfylde kontrolbetingelsen på baggrund af stemmeretter i forhold til D1. Hvis M både direkte og indirekte besidder stemmeretter i D1, så skal begge poster medregnes.

Eksempel: M besidder 25 pct. af stemmeretterne i D1, og 50 pct. af stemmeretterne i D2, der igen besidder 50 pct. af stemmeretterne i D1, hvilket kan illustreres således: I denne situation besidder M ikke mere end 50 pct. af stemmeretterne i D2, og M kontrollerer derfor ikke D2 på baggrund af stemmeretter.

Derfor skal de stemmeretter, som D2 besidder i D1 ikke medregnes ved vurderingen af, om M kontrollerer D1 på baggrund af stemmer.

Det vil sige, at M anses for direkte eller indirekte at besidde 25 pct. af stemmeretterne i D1. Hvis eksemplet ændres, således at M besidder 51% af stemmeretterne i D2, så anses M for at kontrollere D2 på baggrund af stemmeretter.

Dette medfører, at D2's besiddelse af stemmeretter i D1 skal medregnes ved opgørelsen af, om M direkte eller indirekte besidder mere end 50 pct. af stemmerne i D1. Dette medfører, at M anses for direkte eller indirekte at besidde 75 pct.

(25 pct.

+ 50 pct.

) af stemmeretterne i D1. Der skal tages hensyn til alle eventuelle begrænsninger i andre aktionæreres adgang til at anvende stemmeretterne.

Hvis der f.eks. er indgået en aktionæroverenskomst, der begrænser visse aktionærers muligheder for at udnytte deres stemmeretter, eller hvis stemmeretten knyttet til visse aktier er suspenderet, skal dette indgå i vurderingen af, om M råder over mere end 50 pct. af stemmerne i D1. Hvis eksempelvis M i henhold til stemmeværdien, jf. D1's vedtægter kun råder over 45 pct. af stemmerne og en eller flere af de øvrige aktionærer i D1 helt eller delvist via en aktionæroverenskomst har afstået fra at gøre deres stemmeretter gældende, så kan M blive anset for at have kontrol med D1. Det er således andelen af aktive stemmeretter, der er afgørende.

S.

I.2.3.3 Koncernforbundne selskaber

Såfremt et dansk eller udenlandsk moderselskab har to helejede datterselskaber (ejerandelen er 100 pct.

) i henholdsvis Danmark D1 og England D2 vil de to datterselskaber være koncernforbundet, hvorfor transaktioner mellem de to datterselskaber vil være omfattet af de nye regler.

D1 vil være ansvarlig for selvangivelsespligten og dokumentationsforpligtelsen.

Råder en person X over 51 pct. af stemmerne i et dansk selskab D1, og råder X's ægtefælle Y over 51 pct. af stemmerne i et i Tyskland hjemmehørende selskab D2, er selskaberne D1 og D2 koncernforbundne.

Transaktioner mellem D1 og D2 vil således være omfattet af de nye regler.

D1 vil være ansvarlig for selvangivelsespligten og dokumentationsforpligtelsen.

TfS 1999, 976 (BF): Et moder-konsortium, organiseret som et delvist udenlandsk ejet interessentskab, hvor ingen af interessenterne ejede mere end 50 pct. af kapital og stemmer, ejede en række underkoncerner i forskellige lande med hvert sit moderselskab.

Da Ligningrådet lagde til grund, at der ikke var hjemmel til at anse interessentskabet som en juridisk person efter SKL § 3 B, blev de grænseoverskridende transaktioner mellem interessentskabet som sådan og datterselskaberne i underkoncernerne ikke anset for at være omfattet af oplysnings- og dokumentationsforpligtelsen.

Derimod fandt Ligningsrådet, at de grænseoverskridende transaktioner mellem selskaberne i og på tværs af underkoncernerne var omfattet af oplysnings- og dokumentationsforpligtelsen, jf. § 3 B, stk. 2, 2. pkt.

S.

I.2.4 De omfattede transaktioner

De i bestemmelsen omhandlede kontrollerede transaktioner omfatter alle forbindelser mellem parterne.

Til eksempel kan nævnes levering af varer, tjenesteydelser, overførsel af aktiver, immaterielle aktiver der stilles til rådighed og finansielle mellemværender.

For så vidt angår transaktioner mellem et fast driftssted i Danmark og et hovedkontor i udlandet, eller et fast driftssted i udlandet og et dansk hovedkontor, vil alene de transaktioner, som efter reglerne om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst skal ske på armslængde vilkår, være omfattet af de nye regler.

S.

I.2.5 Selvangivelsespligten

Selvangivelsespligten efter SKL § 3 B stk. 1, påhviler den skattepligtige, der har gennemført de kontrollerede transaktioner.

Oplysningerne om art og omfang af de kontrollerede transaktioner skal afgives i tilknytning til selvangivelsen på et bilag benævnt "Kontrollerede transaktioner".

På bilagets forside skal oplyses, hvorvidt selskabet kontrolleres og/eller kontrollerer udenlandske enheder mv., den skattepligtiges hovedaktivitetsområde, antal udenlandske enheder der er kontrollerede transaktioner med, samt hvorvidt de samlede udenlandske kontrollerede transaktioner i resultatopgørelsen overstiger 5 millioner kr. i indkomståret.

Såfremt transaktionerne overstiger 5 millioner kr., udfyldes hele bagsiden af blanketten.

I modsat fald udfyldes alene balancedelen.

Udfyldelsen af blanketten sker ved afkrydsning for hver enkelt transaktionsart indenfor intervaller.

S.

I.2.6 Dokumentationsforpligtelsen

STV nr 20028 af 01/01/1999

Indholdsfortegnelse

Se henvisninger

Stk. 4 i SKL § 3 B, der omhandler dokumentationsforpligtelsen, har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. jan. 1999 eller senere.

Har selskabet mv. bagudforskudt indkomstår, har dokumentationsforpligtelsen dog først virkning fra indkomståret 2000. Ifølge stk. 4 skal de skattepligtige udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for kontrollerede transaktioner.

Den skriftlige dokumentation kan udfærdiges på papir eller elektronisk.

Den skriftlige dokumentation skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter (armslængde vilkår).

Skattemyndighedernes vurdering af priser og vilkår skal være i overensstemmelse med OECD´s retningslinier for transfer pricing.

Dokumentation for prisfastsættelsen

Dokumentationsforpligtelsen påhviler den skattepligtige, der har gennemført de kontrollerede transaktioner.

Det er ikke i bestemmelsen nøjagtigt angivet hvilken dokumentation, der skal udfærdiges af den enkelte skattepligtige.

Dette er ikke muligt på grund af de store forskelle i virksomhedernes struktur og aktiviteter.

Endvidere er de skattepligtige som udgangspunkt selv bedst i stand til at vurdere, hvilken dokumentation, der bedst viser, at priser og vilkår er fastsat på armslængde vilkår.

Transaktioner med koncernintern overdragelse af immaterielle aktiver, royalty betalinger eller management fees til servicecentre beliggende i lavskattezoner eller lignende, hvor potentialet for skatteplanlægning må anses for at være stort, bør imidlertid medføre andre overvejelser om dokumentation end standardsalg af varer som led i den almindelige samhandel.

Virksomhederne har ofte i deres interne forretningsgange beskrevet retningslinier for intern prisfastsættelse for koncerninterne transaktioner.

Hvis prisfastsættelsen af koncerninterne transaktioner samlet set pr. juridisk enhed følger virksomhedens generelle retningslinier, vil der ikke være behov for en beskrivelse af prisfastsættelsen på transaktionsniveau.

I modsætning hertil bør væsentlige og usædvanlige transaktioner dog særskilt dokumenteres.

De skattepligtige skal som minimum redegøre for, hvorledes priser og vilkår for kontrollerede transaktioner rent faktisk er fastsat.

Er pris og vilkår eksempelvis fastsat med udgangspunkt i tilsvarende priser og vilkår ved salg til uafhængige parter, skal dette angives, og eventuelle afvigelser herfra skal begrundes.

Såfremt den skattepligtige ikke har tilsvarende salg til uafhængige parter, hvor der ikke eksisterer sammenlignelige varer eller salg, eller videresalg til en uafhængig part, hvorfor ingen af de traditionelle transaktionsbaserede metoder kan anvendes, kan en alternativ løsning være at se på koncernens nettoresultat af transaktionen.

Nettoresultatet fordeles indenfor koncernen efter de udførte funktioner, påtagne risici og anvendte ressourcer.

Den skattepligtiges andel i koncernens fortjeneste på den omhandlede vare skal med andre ord modsvare de funktioner mv. den skattepligtige har udført vedrørende den omhandlede vare.

De ovenfor nævnte eksempler svarer til OECD's retningsliniers fri markedsprismetode og avancefordelingsmetode (se nærmere afsnittet nedenfor om metoder til fastsættelse af armslængdeprisen).

Fastsættelsen af de interne afregningspriser vil formentlig allerede i dag ikke afvige nævneværdigt fra de angivne retningslinier.

I fremtiden skal beregningen således blot nedskrives.

Det er ikke nødvendigt for virksomhederne at udarbejde en større analyse eller købe sig adgang til databaser med sammenlignelige data.

Virksomhederne bør selv være i stand til at udforme den tilstrækkelige dokumentation.

Såfremt der er udarbejdet dokumentation for en koncerns prisfastsættelse til brug for skattemyndighederne i andre lande, vil denne dokumentation - såfremt den omfatter de kontrollerede transaktioner og såfremt den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet - kunne anvendes i Danmark.

Det kan dog være være nødvendigt at afgive supplerende oplysninger.

Såfremt der er udarbejdet dokumentation til brug for skattemyndighederne i andre lande, der kan anvendes i Danmark, kan denne dokumentation afgives til brug for de danske skattemyndigheder på dansk, engelsk, norsk eller svensk.

Tilsvarende kan de skattepligtige vælge at udarbejde dokumentationen til de danske skattemyndigheder på dansk, engelsk, norsk eller svensk, idet denne herved senere vil kunne anvendes til brug for skattemyndighederne i de andre lande.

Det forudsættes, at de skattepligtige skal oplyse om prisfastsættelsen er sket efter aftale med et andet lands skattemyndigheder, herunder på basis af en forhåndsgodkendelse.

Supplerende dokumentation

Endvidere vil det i almindelighed være hensigtsmæssigt at afgive oplysninger om blandt andet: Hvis oplysninger om ovennævnte forhold ikke giver tilstrækkeligt grundlag for at vurdere den interne prisfastsættelse, vil det være nødvendigt at afgive supplerende oplysninger.

Der kan f.eks. være tale om finansielle oplysninger, om oplysninger om ændringer i handelsbetingelser eller genforhandling af gældende aftaler, om oplysninger om den udenlandske virksomheds transaktioner med andre forbundne virksomheder, en liste over sammenlignelige virksomheder, der har lignende transaktioner m.m.

Endvidere kan det være nyttigt at oplyse om prisfastsættelser (herunder kalkulationer), forretningsstrategier og særlige forhold, herunder om transaktionen er del af en større aftale.

Ved skattemyndighedernes vurdering af pris- og vilkårsfastsættelsen skal de samlede forhold tages i betragtning af skattemyndighederne, så som markedsforhold, valutaforhold, sæson, ledig produktionskapacitet, udbygning af markeder osv. i overensstemmelse med OECD's retningslinier.

I de fleste tilfælde vil det være hensigtsmæssigt at give oplysning om den eller de metoder, der finder anvendelse i forbindelse med armslængdeprincippet.

Der vil normalt være tale om at anvende en af de traditionelle transaktionsbestemte metoder (den fri markedsprismetode, videresalgsprismetoden og kostpris plus avance metoden), men andre metoder kan også finde anvendelse.

Det er som udgangspunkt de enkelte virksomheders egen vurdering, hvilken metode der er mest hensigtsmæssig i lyset af denne virksomheds aktiviteter og forhold i øvrigt.

Skattemyndighederne bør kun kræve de nødvendige oplysninger og skal endvidere sikre, at virksomhederne ikke risikerer forretningshemmeligheder offentliggjort i forbindelse med deres opfyldelse af dokumentationsforpligtelsen.

I Danmark er virksomhederne beskyttet af de almindelige forvaltningsretlige regler om tavshedspligt samt af SSL § 37. Det er hensigtsmæssigt, at skattemyndighederne og den skattepligtige samarbejder med henblik på at finde de vilkår for en kontrolleret transaktion, der er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

De virksomheder, der er inddraget i de kontrollerede transaktioner,

arten af de pågældende transaktioner,

de funktioner, der udføres af de enkelte virksomheder (som f.eks. fabrikation, reklame, distribution, indkøb osv.

) og

om den skattepligtige eller forbundne virksomheder har sammenlignelige transaktioner med uafhængige virksomheder (ikke kontrollerede transaktioner).

Opbevaringspligt

De skattepligtige skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for kontrollerede transaktioner.

Denne opbevaringspligt gælder for 5 år.

Dette svarer til den i bogføringsloven gældende opbevaringspligt.

Krav til selvangivelsen

Skattemyndighederne modtager oplysninger om den skattepligtiges kontrollerede transaktioner på selvangivelsestidspunktet, jf. SKL § 3 B, stk. 1. I den almindelige selvangivelsespligt er indeholdt en pligt til efter anmodning at redegøre for grundlaget for de selvangivne oplysninger, således at skattemyndighederne får mulighed for at bedømme kvaliteten af de selvangivne oplysninger.

Skattemyndighedernes anmodning om dokumentation

Endvidere er der i SKL § 3 B, stk. 4, indeholdt en adgang for skattemyndighederne til at begære den skriftlige dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for kontrollerede transaktioner, forelagt.

Skattemyndighederne bør i god tid forinden varslingsfristens udløb, jf. SSL § 34, stk. 4., have anmodet de skattepligtige om, at få den nødvendige dokumentation.

SKL § 6 om indhentelse af oplysninger fra den skattepligtige finder tilsvarende anvendelse.

Har de skattepligtige allerede en transfer pricing politik vil dokumentationen for denne således være en del af det regnskabsgrundlag, der allerede i dag kan kræves udleveret i medfør af denne bestemmelse.

S.

I.2.7 OECD's retningslinier

OECD's retningslinier indeholder i øjeblikket otte kapitler samt tre annekser:

I.

Arms længde princippet

II.

III.

Andre metoder (avancebaserede metoder)

IV.

Administrative forhold

V.

Dokumentation.

VI.

Immaterielle rettigheder

VII.

Koncerninterne tjenesteydelser

VIII.

Omkostningsfordelingsaftaler

ANNEX 1. Overvågning af anvendelsen af retningslinierne m.v.

ANNEX 2. Eksempler

ANNEX 3. Guidelines for udførelse af forhåndsgodkendelser under den gensidige aftaleprocedure (De såkaldte MAP APAs: Advance Pricing Agreements under the Mutual Agreements Procedure)

S.

I.2.7.1 Armslængdeprincippet

OECD's grundlæggende definition af armslængdeprincippet findes i OECD's modeloverenskomsts art. 9 om forbundne foretagender.

Såfremt der mellem forbundne foretagender er aftalt eller fastsat vilkår vedrørende deres kommercielle eller finansielle forbindelser, som afviger fra de vilkår, som ville være blevet aftalt mellem uafhængige foretagender, kan enhver fortjeneste, som, hvis disse vilkår ikke havde foreligget, ville være tilfaldet et af disse foretagender, medregnes til dette foretagendes fortjeneste og beskattes i overensstemmelse hermed.

Ved anvendelsen af armslængdeprincippet skal der foretages en sammenligning mellem vilkårene mellem interesseforbundne parter og ikke-interesseforbundne parter.

Dette forudsætter, at der eksisterer et sammenligningsgrundlag i en eller anden tilgængelig form, dvs. at sammenligningsgrundlaget er identisk eller, at der kan korrigeres for eventuelle forskelle.

Den sammenlignelighedstest, der skal foretages, er udførligt beskrevet i retningslinierne.

Sammenlignelighedstesten indeholder følgende elementer: Sammenligning af de udvekslede varer og tjenesteydelser, funktionsanalyse, sammenligning af kontraktsvilkårene, sammenligning af de økonomiske omstændigheder i form af markedsvilkår mv. og af parternes forretningsstrategier.

Ved transaktioner mellem to uafhængige parter vil den økonomiske kompensation normalt afspejle de funktioner, som hver part påtager sig, herunder hvilke aktiver, der er indsat og hvilke risici, man har påtaget sig.

Ved funktionsanalysen vurderes, hvorledes opgaver og risici er fordelt mellem parterne, dvs. det undersøges, hvem af parterne, der udfører de forskellige funktioner som f.eks. design, produktion, montering, forskning og udvikling, service og garanti, indkøb, distribution, reklame og marketing, transport, finansiering og ledelse.

Sammenlignelighedstesten skal gennemføres uanset hvilken metode, der benyttes til prisfastsættelse.

Armslængdeprincippet bør ideelt set anvendes på enkelte transaktioner.

Disse enkelte transaktioner kan imidlertid være så tæt forbundne, at de må vurderes sammen.

Er en aftale indgået som en pakke, der inkluderer betaling for benyttelsen af et patent, knowhow, varemærker mv., kan det være nødvendigt at opløse denne med henblik på at vurdere de enkelte transaktioner.

I sådanne tilfælde skal der imidlertid afslutningsvis foretages en samlet vurdering af, om pakken er indgået på armslængde vilkår.

Transfer pricing er ikke en eksakt videnskab, og anvendelsen af den mest hensigtsmæssige metode eller de mest hensigtsmæssige metoder kan føre til fastsættelse af et interval for arms længde prisen.

Armslængdeprisen er således ikke een bestemt pris, hvorfor der bør accepteres et interval af priser, hvortil der ikke foretages korrektion.

Falder prisen derimod udenfor dette prisinterval, bør en korrektion af prisfastsættelsen ske til det punkt i intervallet, der bedst reflekterer den foreliggende transaktions betingelser.

Med henblik på at opnå en fuldstændig forståelse af de forhold, der omgiver den interne transaktion, kan det være hensigtsmæssigt, at der anvendes data fra en flerårig periode.

Dette gælder såvel data fra tidligere år, som data for efterfølgende år.

S.

I.2.7.2 Metoder til vurdering af fastsættelse af priser og vilkår

I kapitlerne II og III i OECD's retningslinier gennemgås metoder, som skattemyndigheder og skatteydere anbefales at anvende ved fastsættelsen af, om betingelserne i kommercielle eller finansielle transaktioner er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

I kapitel II beskrives de såkaldte traditionelle transaktionsbaserede metoder.

Disse metoder er den fri markedsprismetode, videresalgsprismetoden og kostpris plus avance-metoden.

S.

I.2.7.2.1 Den fri markedspris-metode

Ved den fri markedsprismetode sammenlignes prisen på varer og tjenesteydelser i en kontrolleret transaktion med prisen på tilsvarende varer eller tjenesteydelser, overført mellem uafhængige parter.

Ved denne sammenligning er det nødvendigt primært at undersøge, om der findes produkter, der er tilstrækkeligt sammenlignelige, det vil sige en af to betingelser skal være opfyldt.

Enten skal de eventuelle forskelle ikke kunne påvirke prisen på det frie marked væsentligt eller også skal der så vidt muligt kunne foretages reguleringer for at eliminere de foreliggende forskelle.

Det er vigtigt at være opmærksom på, at der findes en række eksterne faktorer, der kan påvirke priserne.

Det er således nødvendigt at tage hensyn til f.eks., om de markeder, hvor varerne er solgt, er økonomisk sammenlignelige, om salgstidspunktet er det samme, om varerne er solgt samme sted i kæden fra producent til forbruger osv.

Hvis forhold som de ovennævnte har væsentlig indflydelse på prisen, skal der foretages reguleringer for at eliminere disse.

Den fri markedsprismetode er den mest direkte metode og bør anvendes i alle tilfælde, hvor der foreligger tilstrækkeligt sammenlignelige produkter.

I TfS 1988.292 (HRD), forhøjede Ligningsrådet selskabets indkomst på grundlag af et skøn.

Den foretagne skønsmæssige forhøjelse var baseret på en sammenligning af regnskabsresultater opnået i andre multinationale olieselskabers danske datterselskaber.

Østre Landsret forkastede de af Ligningsrådet foretagne forhøjelser, men mente dog, at der var grundlag for en vis forhøjelse, da indkøbspriserne fra moderkoncernen var betydeligt højere end priserne for tilsvarende produkter på Rotterdam-markedet, og selskabet i øvrigt ikke havde opfyldt sin oplysningspligt.

Landsretten henviste derfor sagen til fornyet behandling hos ligningsmyndighederne.

Højesteret fandt det ikke godtgjort, at selskabet ved aftalerne med moderselskabet havde påtaget sig vilkår, der afveg så væsentligt fra, hvad der ville gælde for et uafhængigt foretagende, at betingelserne for at foretage en skønsmæssige forhøjelse efter den dagældende SEL § 12 var opfyldt.

Uanset muligheden for at foretage reguleringer er det imidlertid ikke altid muligt, ved anvendelsen af den fri markedsprismetode, at finde tilstrækkeligt sammenlignelige produkter, hvorfor det kan være nødvendigt at anvende en af de følgende metoder.

S.

I.2.7.2.2 Videresalgsprismetoden

Ved videresalgsprismetoden begyndes med at fastslå den pris, hvortil et produkt, der er købt hos en forbundet virksomhed, bliver videresolgt til en uafhængig virksomhed.

Denne videresalgspris bliver herefter reduceret med en rimelig bruttoavance.

Efter fradrag af denne kan det resterende beløb betragtes som en arms længde pris for den oprindelige overførsel af produktet.

I TfS 1988.524 (LSR), er refereret en sag, hvor et dansk aktieselskab og dets sambeskattede danske datterselskab domineredes af en schweizisk koncern.

Landsskatteretten fandt det godtgjort, at afregningspriserne mellem det danske datterselskab og et schweizisk koncernselskab, der skulle stå for marketing og salg, var lavere end de priser, der var opnået ved salg til andre, og at der som følge heraf var sket en vis overførsel af indkomst til Schweiz.

Ved anvendelsen af metoden kræves normalt færre reguleringer som følge af forskelle i produkterne end ved den forrige metode.

Derimod skal der reguleres for de funktioner, der udføres forinden eller i forbindelse med videresalg.

Dette kan være videreforarbejdning af produktet, påførsel af varemærke, påtagelse af garanti mv.

Videresalgsprisen findes lettest, hvor produktet ikke ændres væsentligt forinden eller i forbindelse med videresalg.

Endvidere må der foretages regulering, såfremt videresælgeren har monopol på videresalg af produktet.

S.

I.2.7.2.3 Kostpris plus avancemetoden

Kostpris plus avancemetoden tager udgangspunkt i de omkostninger, som en virksomhed afholder i forbindelse med formuegoder eller tjenesteydelser, der er overført eller ydet til en forbundet virksomhed.

Metoden er særlig anvendelig, hvor de interne transaktioner består af halvfabrikata, hvor parterne har indgået integrerede produktionsaftaler, langfristede købs- og salgsaftaler, eller den handlede vare er til rådighed stillede serviceydelser.

Metoden indebærer en vurdering af såvel omkostninger som bruttoavance.

Metoden vil derfor kunne påvirkes af en række forskelle mellem virksomhederne.

Det nævnes endvidere i Retningslinierne, at metoden forudsætter, at omkostningerne beregnes på samme vis, eller at der kan reguleres for forskelle.

Dette kan give problemer, idet der ikke findes internationalt anerkendte standarder for beregningen af omkostninger.

S.

I.2.7.2.4 Sammenfattende bemærkninger

Ovennævnte metoder, der har være generelt accepterede i mange år, er at foretrække, når det skal fastslås, om betingelserne for de kommercielle og finansielle forbindelser mellem forbundne virksomheder er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Kompleksiteten i erhvervslivet kan imidlertid medføre, at de traditionelle metoder ikke kan anvendes alene, eller undtagelsesvist slet ikke kan anvendes.

Der kan således være tale om en stærkt integreret koncern, der fremstiller et eller flere helt unikke produkter.

I disse tilfælde, kan det være meget vanskeligt eller umuligt at fremskaffe eksternt materiale, der kan anvendes som grundlag for en sammenlignelighedsanalyse.

S.

I.2.7.3 Avancebaserede metoder

Med henblik på førnævnte situationer er der i kapitel III i OECD's retningslinier redegjort for andre metoder, der eventuelt kan anvendes til fastsættelse af armslængde vilkår.

Disse metoder betegnes som transaktionsbestemte avancemetoder, dvs. metoder, der undersøger de fortjenester, der opnås ved specielle transaktioner mellem forbundne virksomheder.

De eneste avancemetoder, der opfylder armslængdeprincippet, er ifølge OECD's retningslinier de metoder, der er i overensstemmelse med avancefordelingsmetoden og den transaktionsbestemte nettoavancemetode.

S.

I.2.7.3.1 Avancefordelingsmetoden

Ved avancefordelingsmetoden identificeres først det samlede nettoresultat, der skal fordeles mellem forbundne foretagender, og som hidrører fra deres interne transaktioner.

Herefter fordeles avancen mellem de forbundne virksomheder på grundlag af en analyse af, hvilke funktioner den enkelte virksomhed har bidraget med.

Ved fastsættelsen af værdien af de udførte funktioner skal der i videst muligt omfang sammenlignes med tilsvarende funktioner, udført af uafhængige virksomheder.

I TfS 1986.146 (LSR) havde Amtsligningsrådet konstateret, at der var sket en begunstigelse af et udenlandsk selskab på bekostning af det danske søsterselskab.

Skattemyndighedernes konstatering var som udgangspunkt baseret på de fakturerede priser ved det danske selskabs levering til sit udenlandske søsterselskab samt beregninger af de opnåede bruttoavancer.

Herved fandtes det, at det danske selskab havde fastsat sine faktureringspriser til søsterselskabet, som kostpris plus bruttofortjeneste på 15 pct., mens søsterselskabets bruttofortjeneste var på 124 pct.

Som følge af de konstaterede forhold forhøjede Amtsligningsrådet det danske selskabs indkomst med samlet 3,5 millioner.

Landsskatteretten gav skattemyndighederne medhold i den foretagne forhøjelse.

S.

I.2.7.3.2 Transaktionsbestemte nettoavancemetode

Den transaktionsbestemte nettoavancemetode undersøger den nettofortjeneste, som en virksomhed realiserer ved en intern transaktion.

Ideelt set skal virksomhedens nettofortjeneste fastsættes ved at sammenligne med den nettofortjeneste, som virksomheden opnår ved tilsvarende transaktioner med uafhængige virksomheder.

Hvor dette ikke er muligt, kan nettofortjenesten for en uafhængig virksomhed ved en sammenlignelig transaktion anvendes som vejledning.

Det er anført, at pålidelige sammenligningsanalyser ofte er vanskelige at foretage i forbindelse med denne metode.

S.

I.2.7.3.3 Sammenfattende bemærkninger

Det konkluderes i OECD's retningslinier, at disse to metoder, avancefordelingsmetoden og den transaktionsbestemte nettoavancemetode, kun bør anvendes som en sidste mulighed.

Der er foreløbig kun få lande, der har erfaringer med avancemetoderne, hvorfor det er intentionen, at anvendelsen af de forskellige metoder skal overvåges af OECD i de kommende år.

S.

I.2.7.4 Andre metoder

De ovenfor anførte metoder er ikke udtømmende.

Andre metoder kan ifølge retningslinierne også være anvendelse, men kun såfremt de er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

I den forbindelse afviser retningslinierne anvendelsen af Global Formulary Apportionment, idet denne metode ikke anses for at være overensstemmelse med armslængdeprincippet; metoden bygger på en fordeling af fortjenesten i en koncern mellem de forbundne virksomheder i de forskellige lande efter en forudbestemt og fast formel.

S.

I.2.8 Praksis

Ved beskrivelsen ovenfor af de forskellige metoder til fastlæggelsen af armslængdeprisen er refereret den praksis vedrørende de tidligere gældende bestemmelser i den forhenværende SEL § 12 som bedst illustrerer anvendelsen af disse metoder (samt armslængdevurderingen).

Afgørelserne er nærmere omtalt i afsnittet om SEL § 12 - Transfer pricing i LV 1997, S.

D.4. Her udover findes en række andre offentliggjorte domme og afgørelser vedrørende især armslængdevurderingen: .

Disse afgørelser er omtalt i afsnittet om SEL § 12 - Transfer pricing i LV 1997, S.

D.4. Se endelig den i afsnit S.

I.1.1. nævnte praksis om indkomstopgørelsen i koncernforhold, som også illustrerer armslængdeprincippet.

S.

I.2.9 Forsikringsvirksomhed

I Danmark er der for udenlandske forsikringsselskaber, som driver forsikringsvirksomhed her i landet, i SEL § 12 givet særskilt hjemmel til at opgøre den danske skattepligtige indkomst efter en indirekte metode, såsom Global Formulary Apportionment.

Af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 7 fremgår, at denne indirekte metode kan accepteres, hvis denne sædvanligt har været benyttet og under forudsætning af, at resultatet med rimelighed kan siges at være i overensstemmelse med artiklen, dvs. armslængdeprincippet.

Uanset der tages afstand fra en sådan indirekte metode i OECD's retningslinier, er dens begrænsede anvendelse således anerkendt af OECD i modeloverenskomsten.

De nye regler i SKL § 3 B finder ikke anvendelse for udenlandske forsikringsvirksomheder, der driver forsikringsvirksomhed her i landet, og som opgør den skattepligtige indkomst her i landet efter SEL § 12.

S.

I.2.10 Sanktioner

Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk. 4, finder SKL § 5, stk. 3, anvendelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

Den skattepligtige indkomst vedrørende de kontrollerede transaktioner kan således fastsættes skønsmæssigt, såfremt der ikke er udarbejdet dokumentation.

Efter de almindelige regler om fri bevisbedømmelse i dansk ret, jf. RPL § 344, kan det have bevismæssig skadevirkning, såfremt sådanne oplysninger ikke gives.

Bedømmelsen af hvilken konsekvens det vil have for virksomhederne, såfremt de ikke opfylder deres dokumentationspligt, vil således være underlagt domstolenes almindelige prøvelse.

Bevisbyrdereglerne for de kontrollerede transaktioner adskiller sig principielt ikke fra andre tilfælde på skatterettens område.

Der er således ikke indført en omvendt bevisbyrde ved de nye regler, bevisbedømmelsen er til stadighed fri, jf. RPL § 344. Der gælder ingen forhåndsformodning for, at transaktionerne ikke er foretaget i overensstemmelse med armslængde vilkåret.

Dokumentationsforpligtelsen og graden af opfyldelse vil imidlertid påvirke bevisbedømmelsen i de konkrete sager.

Skattemyndigheden skal i alle tilfælde - forinden en eventuel korrektion af den skattepligtige indkomst foretages - rette henvendelse til de skattepligtige med henblik på at søge at fremskaffe den nødvendige dokumentation.

En korrektion af den skattepligtige indkomst skal være begrundet.

Skattemyndighederne skal angive de forhold, de har tillagt betydning ved prisfastsættelsen, samt den metode de har anvendt til beregningen af denne.

Skattemyndighedernes vurdering af om den skattepligtiges prisfastsættelse er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, samt hvorvidt den udfærdigede dokumentation er et tilstrækkeligt grundlag herfor, vil ske i overensstemmelse med principperne i OECD's retningslinier for transfer pricing.

S.

I.2.11 Genoptagelsesanmodning

Følgende gennemgang vedrører tilfældene om genoptagelse udover 3-års fristen (ekstraordinær genoptagelse), og henvisningerne gælder derfor de regler, der var gældende inden lovændringen om fælleskommunal administration (jf. § 8, stk. 3 og 5 i lov nr. 381 af 2. juni 1999). De nye regler vedrører således alene genoptagelsesanmodninger udover 3-års fristen, som indgives efter 1. jan. 2001. For en nærmere gennemgang af genoptagelsesreglerne inden- og udenfor 3-års fristen henvises til LV afsnit A.H.2.1 og A.H.2.2. I medfør af SSL § 4, stk. 2, 2. pkt., er der ingen tidsbegrænsning for den skattepligtiges mulighed for en genoptagelse af skatteansættelsen som følge af en udenlandsk skattemyndigheds transfer pricing regulering. Bestemmelsen sikrer således en ekstraordinær genoptagelsesadgang, der imidlertid ikke er en garanti for, at der rent faktisk sker en nedsættelse. Efter SSL § 4, stk. 3, kan skattemyndighederne foretage ændringer af skatteansættelserne for andre indkomstår, i det omfang disse følger direkte af den begærede ansættelsesændring. En ekstraordinær genoptagelsesanmodning, som er imødekommet, kan ikke tilbagekaldes. De almindelige formkrav for bestemmelsen finder anvendelse, hvorfor kompetencen til at afgøre anmodninger om ekstraordinær genoptagelse tilkommer den skatteansættende myndighed. Genoptagelsesbegæringen skal fremsættes skriftligt.

S.

I.2.12 Korrektionsfrist

I medfør af 4. pkt. i SSL § 35, stk. 1 (og for ændringer af skatteansættelser der foretages vedrørende indkomståret 1997 og følgende år: SSL § 34, stk. 4, jf. § 8, stk. 5 i lov nr. 381 af 2. juni 1999), forlænges fristen for skattemyndighedens mulighed for at forhøje den skattepligtige indkomst for så vidt angår de kontrollerede transaktioner med to år. Efter de nye regler skal et varsel om forhøjelse af den skattepligtige indkomst afsendes inden den 1. maj i det 6. år efter indkomstårets udløb. En varslet forhøjelse af en skatteansættelse skal være foretaget senest den 1. aug. i det 6. år efter indkomstårets udløb, med mindre en anmodning fra den skattepligtige om udskydelse af denne frist er imødekommet. Hvis den skattepligtiges indkomstår ikke er sammenfaldende med kalenderåret, regnes fristen fra udløbet af det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for. Forlængelsen af fristen har virkning for de indkomstår hvor varslingsfristen ikke er udløbet den 1. jan. 1998.

S.

I.2.13 Sekundære justeringer

Som nævnt i afsnit S.

I.1.7, betyder en sekundær justering, at man i medfør af LL § 2, stk. 1, skattemæssigt justerer for det forhold, at der ikke er sket betaling i henhold til armslængde prisen.

Med lov nr. 432 af 26. juni 1998 er der i LL § 2, stk. 4, skabt mulighed for, at den skattepligtige ved en omgørelse kan bringe sine dispositioner i overensstemmelse med armslængde priser/vilkår, og således undgå yderligere følgeændringer - dvs. en sekundær justering. Reglen gælder både interne og grænseoverskridende transaktioner. For grænseoverskridende transaktioner omfattet af SKL § 3 B er det en yderligere betingelse, at den pågældende udenlandske skattemyndighed foretager en beskatning på grundlag af priser og vilkår, der er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Reglen i LL § 2, stk. 4, har bl.a. betydning i tilfælde, hvor et udenlandsk moderselskab eksempelvis har ydet et dansk datterselskab et rentefrit lån, og den udenlandske skattemyndighed har fastsat/fikseret en rente på armslængde vilkår. Armslængdekorrektionen indebærer at moderselskabet (i udlandet) beskattes af rentebeløbet (den primære regulering) og datterselskabet i Danmark får et tilsvarende rentefradrag (den korresponderende regulering). Datterselskabet vil imidlertid efter hidtidig dansk praksis tillige blive beskattet af et tilskud fra moderselskabet (den sekundære justering). Da dette tilskud svarer til den sparede rente, der ikke er betalt til moderselskabet, vil der ikke kunne fradrages noget rentebeløb. Såfremt datterselskabet ønsker at undgå denne sekundære justering af den skattepligtige indkomst, kan datterselskabet i medfør af LL § 2, stk. 4, forpligte sig til betaling af rentebeløbet til moderselskabet. Da moderselskabet er et udenlandsk selskab vil den kontrollerede transaktion være omfattet af SKL § 3 B. Det danske datterselskabs mulighed for at undgå den sekundære justering i form af et tilskud er derfor betinget af, at skattemyndigheden i det land, hvor moderselskabet er hjemmehørende, beskatter moderselskabet af det i overensstemmelse med det efter armslængdeprincippet fastsatte rentebeløb. Såfremt den skattepligtige ønsker at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med armslængdeprincippet, skal denne forpligtelse påtages i tilknytning til gennemførslen af de foretagne armslængdekorrektioner. En påklage af korrektionen udskyder ikke tidspunktet for påtagelsen af betalingsforpligtelsen. Betalingsforpligtelsen har virkning fra det oprindelige transaktionstidspunkt, hvorfor der eksempelvis skal beregnes rente fra dette tidspunkt. Reglen om sekundære transaktioner i LL § 2, stk. 4, finder tilsvarende anvendelse i øvrige tilfælde - f.eks. ved handel med varer, tjenesteydelser mv. - af udenlandske skattemyndigheders forhøjelser i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Reglen skaber således mulighed for, at en korresponderende dansk nedsættelse rent faktisk kan gennemføres. LL § 2, stk. 4, har virkning for ændringer af den skattepligtige indkomst, der foretages efter den 27. juni 1998.

S.

I.2.14 Godkendelsesprocedure

I henhold til SKL § 3 B, stk. 5, 2. pkt., og TSS-cirk. 1998-29 gælder det i alle tilfælde, hvor skattemyndigheden ønsker at ændre den skattepligtige indkomst i overensstemmelse med hvilke priser og vilkår, der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, at der forinden skal indhentes en godkendelse fra den centrale told- og skatteforvaltning.

Godkendelse skal indhentes såvel i tilfælde, hvor skattemyndigheden vil forhøje den skattepligtige indkomst, som i tilfælde, hvor skattemyndigheden (på den skattepligtiges begæring) vil nedsætte den skattepligtige indkomst, herunder når der er tale om en såkaldt korresponderende nedsættelse i forbindelse med udenlandske forhøjelser.

Godkendelseskravet finder i relation til forhøjelse af den skattepligtige indkomst også anvendelse, hvor der ikke er udarbejdet dokumentation, samt hvor der er udarbejdet dokumentation, men skattemyndigheden er uenige i fastsættelsen af pris og vilkår.

Kravet om en godkendelse fra den centrale told- og skatteforvaltning forinden den skattepligtige indkomst kan ændres, er indsat af hensyn til told- og skatteforvaltningens mulighed for at koordinere reglerne.

Denne godkendelse kan ikke selvstændigt påklages, men den skønsmæssige ansættelse af den skattepligtige indkomst kan påklages efter de almindelige regler i SSL.

Anmodningen om godkendelse indsendes direkte til Told- og Skattestyrelsens kontor for International Selskabsbeskatning.

S.

I.2.15 Fremgangsmåden ved transfer pricing forhøjelser i udlandet

Såfremt en udenlandsk skattemyndighed har foretaget en regulering (forhøjelse) vedrørende en kontrolleret transaktion kan den skattepligtige rette henvendelse til den skatteansættende myndighed i Danmark med henblik på, at denne foretager en tilsvarende regulering i Danmark (korresponderende nedsættelse).

Den skatteansættende myndighed har kompetence til at genoptage skatteansættelsen og foretage en regulering, jf. dog afsnittet om godkendelsesproceduren, såfremt begæringen herom indgives inden tre år efter udløbet af det pågældende indkomstår.

En genoptagelsesanmodning, der fremsættes efter udløbet af denne 3-års periode, skal i stedet rettes til den lokale told- og skatteregion.

S.

I.2.15.1 Mutual agreement - gensidig aftaleprocedure

Såfremt den pågældende skattemyndighed - den skatteansættende myndighed eller den lokale told- og skatteregion - ikke er af den opfattelse, at den udenlandske skattemyndigheds forhøjelse er berettiget, vil en korresponderende nedsættelse i Danmark blive afvist.

Såfremt forhøjelsen er sket i et land, med hvilket Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst indeholdende en bestemmelse om en gensidig aftaleprocedure, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 25, kan skatteyderen rette henvendelse til Told- og Skattestyrelsen (kontor for International Selskabsbeskatning) med henblik på at anmode denne om at rette henvendelse til den udenlandske kompetente myndighed.

Såfremt Told- og Skattestyrelsen finder, at den udenlandske forhøjelse vedrørende den kontrollerede transaktion er uberettiget, retter den henvendelse til den udenlandske kompetente myndighed med henblik på at forsøge at undgå en dobbeltbeskatning via en gensidig aftaleprocedure (mutual agreement), jf. OECD's modeloverenskomst artikel 25.Som nævnt i afsnittet om armslængdeprincippet indeholder OECD´s modeloverenskomst i artikel 9 en bestemmelse om forbundne foretagender.

Bestemmelsens stk. 1 indeholder ud over armslængdeprincippet også en definition af, hvornår foretagender anses for forbundne.

Dette er således tilfældet, når ét foretagende direkte eller indirekte deltager i ledelsen, kontrollen eller finansieringen af et andet foretagende eller hvis foretagenderne er koncernforbundne.

Denne definition er ikke nødvendigvis sammenfaldende med det mere objektive kontrolbegreb i LL § 2 og SKL § 3 B.

Man kan således godt forestille sig at to foretagender er forbundne efter artikel 9, men ikke efter LL § 2 og SKL § 3 B.

En lang række af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster indholder en bestemmelse svarende til modeloverenskomstens artikel 9, og der kan derfor være tilfælde, hvor det kan komme på tale at give en korresponderede nedsættelse i Danmark, selvom der ikke er kontrol efter LL § 2 og SKL § 3 B.

Tilsvarende gælder for så vidt angår EF-Voldgiftskonventionen, se nedenfor, hvis definition af forbundne foretagender også afviger fra kontrolbegrebet i LL § 2 og SKL § 3 B.

S.

I.2.15.2 EF-Voldgiftskonventionen

Efter den gensidige aftaleprocedure er landene ikke forpligtet til at nå til enighed og dermed ophæve den opståede dobbeltbeskatning.

Opstår uoverensstemmelsen om den skattemæssige behandling af en grænseoverskridende transaktion mellem to EU-lande, kan der i stedet henvises til EF-voldgiftskonventionen, der trådte i kraft den 1. jan. 1995, jf. bekendtgørelse nr. 1023 af 13. dec. 1994 (for Finlands og Østrigs vedkommende med virkning fra henholdsvis 1. maj 1999 og 1. oktober 1999, mens Sverige endnu ikke har ratificeret konventionen, se Skatteministeriets meddelelse i TfS 1999, 757).

For god ordens skyld skal det nævnes, at der er stillet forslag om forlængelse af EF-Voldgiftskonventionen i yderligere 5 år (gældende fra den 1. januar 2000) i overensstemmelse med protokol af 25. maj 1999, jf. L 143 (fremsat den 8. december 1999).

EF-voldgiftskonventionen omhandler foretagender samt faste driftssteder, hvorefter de fleste i praksis forekommende situationer vil være omfattet.

En dansk hovedaktionærs udlån til et selskab i udlandet vil være omfattet af reglerne i SKL § 3 B, men vil imidlertid ikke kunne anses for et foretagende omfattet af reglerne i EF-voldgiftskonventionen (med mindre udlånet eksempelvis foretages i forbindelse med selvstændig erhvervsvirksomhed i Danmark).

Ifølge EF-voldgiftskonventionen er landene tilsvarende forpligtet til at forsøge at undgå dobbeltbeskatning via en gensidig aftaleprocedure, men såfremt de ikke kan nå til en aftale om at ophæve dobbeltbeskatningen inden to år fra den dato, hvor et af foretagenderne indgav en klage, er de endvidere forpligtet til at nedsætte et rådgivende udvalg.

Det rådgivende udvalg afgiver sin udtalelse om fordelingen af indtægter og udgifter senest 6 måneder fra den dag, hvor sagen blev forelagt udvalget.

De involverede myndigheder har herefter 6 måneder til at træffe en afgørelse som ophæver dobbeltbeskatningen.

Såfremt der ikke inden for denne 6 måneders periode opnås enighed om fordelingen af indtægter og udgifter, bliver det rådgivende udvalgs udtalelse endelig.

Spørgsmålet om, hvorvidt armslængdeprincippet er blevet overholdt, skal indbringes for den kompetente myndighed i den stat, hvor foretagendet er hjemmehørende.

Told- og Skattestyrelsen er den kompetente myndighed i Danmark.

Sagen skal være indbragt senest 3 år efter, at foretagendet har fået første underretning om transfer pricing reguleringen.

Ifølge konventionens artikel 5 skal skattemyndighederne give et foretagende underretning om en regulering i god tid for at give foretagendet lejlighed til at underrette det andet foretagende, således at dette får mulighed for at underrette den anden kontraherende stat.

Et dansk foretagendes reaktion på en udenlandsk skattemyndigheds regulering skal således indbringes for Told- og Skattestyrelsen inden 3 år efter at det danske foretagende har fået underretning om den påtænkte

I de fleste tilfælde vil overholdelsen af denne 3 års frist formentlig ikke volde problemer, men i tvivlstilfælde kan man tage udgangspunkt i, hvornår det udenlandske foretagende har fået besked, og derefter gå ud fra denne dato med tillæg af eksempelvis en uge.

Såfremt der er tale om en regulering af et foretagende i et andet EU-land kan den skattepligtige, hvis den pågældede skattemyndighed afviser en korresponderende nedsættelse, ved henvendelsen til Told- og Skattestyrelsen tilkendegive, at de ønsker proceduren efter EU-voldgiftskonventionen iværksat.

Herved opnås, at de kompetente myndigheder er bundet af konventionens fristregler, samt kravet om nedsættelse af et rådgivende udvalg, herunder hvis de kompetente myndigheder ikke opnår enighed.

S.

I.3 Tynd kapitalisering

S.

I.3.1 Indledning

Ved lov nr. 432 af 26. juni 1998 er der indført en ny regel i SEL § 11 om værn mod tynd kapitalisering. Formålet hermed er at modvirke en vilkårlig flytning af skattetilsvar fra Danmark til udlandet ved, at herværende datterselskaber af udenlandske koncerner finansieres således, at der som følge af et åbenbart misforhold mellem gæld og egenkapital (tynd kapitalisering) fremkommer uforholdsmæssigt store rentefradrag i Danmark. Reglerne om værn mod tynd kapitalisering har virkning fra og med indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 1999 eller senere. I loven er der indført udtrykkelig hjemmel til efter nærmere fastsatte regler at beskære et tyndt kapitaliseret datterselskabets fradragsret for renter og kurstab på lån ydet af udenlandske långivere med kontrollerende indflydelse eller af koncernforbundne selskaber. Bestemmelsen medfører eksempelvis, at et fuldt skattepligtigt dansk selskab mv. (datterselskabet), der kontrolleres af en udenlandsk fysisk eller juridisk person (moderselskabet), ikke kan fradrage renteudgifter og kurstab på kontrolleret gæld, dvs. gæld til moderselskabet og hermed koncernforbundne eller nærtstående udenlandske juridiske eller fysiske personer, hvis forholdet mellem datterselskabets gæld og egenkapital overstiger 4:1 opgjort ved udløbet af indkomståret. Selskabet kan dog undgå en skattemæssig korrektion i form af en beskæring af fradragsretten, hvis selskabet godtgør, at lignende finansiering kunne være opnået mellem uafhængige parter. Forholdet mellem fremmedkapital og egenkapital i et datterselskab kontrolleret af en udenlandsk ejer er for så vidt et særtilfælde af princippet om, at økonomisk samkvem mellem koncernselskaber på tværs af landegrænser skal ske på markedsvilkår (armslængdeprincippet). I det følgende gennemgås de nye regler. Gennemgangen består hovedsageligt af et sammendrag af bemærkningerne til lovforslaget samt kommentarer til spørgsmål og henvendelser modtaget fra Folketingets Skatteudvalg under Folketingets behandling af lovforslaget.

S.

I.3.2 Skattepligtige omfattet af reglerne

Efter SEL § 11 beskæres et tyndt kapitaliseret selskabs adgang til at fradrage renter og kurstab på lån.

For at der kan blive tale om at beskære fradragsretten skal en række betingelser være opfyldt.

Koncernforbundne låntagere, der kan få beskåret fradragsretten

Der skal være tale om et selskab eller en forening omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 c og 3 a-5 b, som oppebærer lån fra udenlandske koncernforbundne selskaber, og hvis gæld i forhold til egenkapitalen overstiger forholdet 4:1 ved udløbet af indkomståret.

Omfattet af reglerne er således selskaber, der er fuldt skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 1, 2, 2 a, 2 b, 2 c, 3 a, 4, 5, 5 a og 5 b.

Det vil sige alle selskaber og foreninger mv., der er fuldt skattepligtige efter SEL § 1, med undtagelse af andelsforeninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3, og foreninger mv. omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6. Selskaber, der er registreret i udlandet, men hvis ledelse har sæde i Danmark, er i henhold til SEL § 1, stk. 6, også omfattet af bestemmelsen.

Udenlandske datterselskaber, der indgår i en dansk sambeskatning efter SEL § 31 (frivillig sambeskatning) (men ikke § 32 (tvungen sambeskatning)) anses i denne sammenhæng som et selskab, der er omfattet af reglerne.

Det skyldes, at den skattepligtige indkomst for disse selskaber opgøres separat efter de regler, der gælder for fuldt skattepligtige selskaber, mens skatten betales af moderselskabet.

Regelsættet omfatter derimod ikke selskabskonstruktioner, der begge er undergivet dansk beskatning, idet der her principielt vil være symmetri mellem den skattemæssige behandling hos låntager og långiver.

Ved lov nr. 1026 af 23. december 1998 er reglerne om tynd kapitalisering udvidet til at omfatte herværende faste driftssteder af udenlandske selskaber og foreninger m.v., jf. SEL § 11, stk. 5. Ved opgørelsen af gæld og egenkapital efter bestemmelsens stk. 2 og 3 indgår i sådanne tilfælde alene værdien af aktiver og gæld, der har tilknytning til det faste driftssted. Se nærmere herom cirk. nr. 135 af 2. september 1999, pkt. 8.2. SEL § 11, stk. 5, har virkning fra og med indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 1999 eller senere.

Koncernforbundne udenlandske långivere

Reglerne om værn mod tynd kapitalisering finder anvendelse på et selskab eller en forening, der oppebærer lån fra den kontrollerende ejerkreds eller koncernforbundne selskaber (kontrolleret gæld).

Den kontrollerende ejerkreds er i SKL § 3 B, stk. 2 og 3, defineret som enhver udenlandsk fysisk eller juridisk person som nævnt i SEL § 32, stk. 1, 2.-3. pkt. og LL § 16 H, stk. 1, 2.-5. pkt., dog således at der direkte eller indirekte skal ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne.

Om SEL § 32, se S.

D.4.22. Den relevante kreds af långivere omfatter udenlandske fysiske personer, selskaber, fonde, trusts og dødsboer uden hensyn til, om den enkelte juridiske eller fysiske person mv. i henhold til de nævnte bestemmelser selv har kontrol med det danske datterselskab - deltagelse i ejerkredsen er tilstrækkelig.

En juridisk eller fysisk person anses for udenlandsk, hvis personen er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsaftale.

Det er uden betydning, om det udenlandske selskab, der kontrollerer det danske datterselskab, igen er ejet af en dansk aktionær.

Det er ligeledes uden betydning, om den udenlandske långiver overhovedet har ejerandele i det låntagende selskab, hvis blot selskaberne er koncernforbundne.

Kontrolleret gæld foreligger således, når det danske selskab har gæld til udenlandske, juridiske eller fysiske personer, der direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller stemmerettighederne i selskabet, gæld til udenlandske juridiske personer, der kontrolleres af det danske selskab, eller gæld til udenlandske, juridiske personer, der er koncernforbundne med det danske selskab.

Lån fra udenlandske selskaber, der f.eks. er kontrolleret af det danske selskab, vil således også være et lån, hvorpå rentefradrag kan beskæres.

Dette gælder dog ikke, når det långivende selskab er undergivet frivillig sambeskatning.

Lån fra tredjemand, sikkerhedsstillelse

Et lån ydet af tredjemand, som den kontrollerende ejerkreds eller hermed koncernforbundne selskaber direkte eller indirekte har stillet sikkerhed for, anses som kontrolleret gæld, jf. § 11, stk. 1, 3. pkt.

Direkte sikkerhedsstillelse omfatter tilfælde, hvor f.eks. moderselskabet har kautioneret eller på anden måde garanteret for lånet.

Der kan typisk være tale om en bank, der indskydes som formel långiver.

Udtrykket indirekte sikkerhedsstillelse dækker de såkaldte back-to-back lån, hvor moderselskabet f.eks. aftaler med tredjemand, at denne skal yde datterselskabet et lån mod, at moderselskabet yder et lån til tredjemand.

Et back-to-back lån foreligger f.eks. også, hvor moderselskabets bank yder et lån til datterselskabet, samtidig med at moderselskabet indsætter et tilsvarende beløb i den långivende bank.

Det er uden betydning, om den formelle långiver er hjemmehørende i Danmark eller i udlandet.

I relation til koncernintern sikkerhedsstillelse for lån fra tredjemand er det afgørende for, om der vil være tale om at sidestille sikkerhedsstillelsen med kontrolleret gæld, om der foreligger en sådan sammenhæng mellem lån og sikkerhedsstillelse, at disse er indbyrdes forbundne.

Foreligger der en direkte modregningsadgang, vil der ikke være nogen tvivl om, at der er tale om en sikkerhedsstillelse, mens dette ikke vil være tilfældet, hvis der ikke er nogen forbindelse mellem de to ydelser.

Ved indirekte sikkerhedsstillelse foreligger der en sådan sammenhæng mellem lån og sikkerhedsstillelse, at disse er indbyrdes forbundne.

Det må antages at være tilfældet i situationer, hvor moderselskabet afgiver støtte- eller hensigtserklæringer (f.eks. betegnet som letters of intent eller letters of comfort) om økonomisk støtte over for datterselskabets långivende banker i forbindelse med låneoptagelse og over for datterselskabets leverandører og samhandelspartnere i forbindelse med datterselskabets samhandel med leverandører mv.

Er det låntagende selskab tyndt kapitaliseret, vil der ikke være fradragsret for renter og kurstab på lån fra tredjemand, medmindre selskabet godtgør, at lånet kunne være opnået hos en uafhængig finansieringskilde, uden at der stilles sikkerhed fra koncernforbundne selskaber.

Lån, der ydes af en reelt uafhængig tredjemand, berøres ikke af bestemmelsen.

Er der ydet både koncerninterne lån og lån fra en reelt uafhængig tredjemand, og kommer en beskæring af fradragsretten på tale, beskæres alene fradragsretten for koncerninterne lån fra udlandet, således at en beregnet beskæring alene reducerer fradraget på det koncerninterne lån.

S.

I.3.3 Forholdet mellem gæld og egenkapital

Spørgsmålet om, hvorvidt der er fradragsret for renter og kurstab på koncernintern gæld, afgøres ud fra forholdet mellem gæld og egenkapital ved det enkelte indkomstårs udløb.

Hvis forholdet mellem datterselskabets samlede gæld (koncernintern gæld og al anden gæld under ét) og dets egenkapital ved udløbet af indkomståret er mindre end eller lig med forholdet 4:1, således at egenkapitalen udgør mindst 20 pct., er der fuld fradragsret for renter og kurstab på gælden efter almindelige regler.

Låneforhold eller lånevilkår er i så fald uden interesse.

Overstiger datterselskabets gæld ved indkomstårets udløb derimod 4 x egenkapitalen, svarende til en egenkapital på under 20 pct., er konsekvensen som udgangspunkt, at fradragsretten på koncerninterne lån afskæres eller begrænses, dog kun for så vidt angår den overskydende del af gælden.

For lån, der ligger inden for grænsen for gælden på 80 pct., kommer en fradragsafskæring eller -begrænsning således aldrig på tale.

Det opgøres som nævnt ved hvert indkomstårs udløb, om forholdet mellem gæld og egenkapital i det enkelte år ligger inden for 4:1. Fradragsretten består i år, hvor forholdet ligger under 4:1, mens fradragsretten beskæres i år, hvor forholdet er større end 4:1.

Gæld

Gæld i henhold til § 11, stk. 2, omfatter gæld i form af fordringer omfattet af KGL samt konvertible obligationer.

STV nr 20028 af 01/01/1999

Indholdsfortegnelse

Se henvisninger

KGL omfatter som udgangspunkt alle pengefordringer, jf. KGL § 1, stk, nr. 1. Afgørende er alene, om der foreligger et retligt krav på betaling i form af penge.

Omfattet er således alle pengefordringer uanset art, herunder obligationer, pantebreve, gældsbreve og andre pengefordringer.

Også rentefrie lån samt fordringer, der opstår ved kreditsalg og ved ganske korte lejlighedslån uden sikkerhedsstillelse mv. er omfattet.

KGL's regler gælder for fordringer i såvel danske kroner som i fremmed valuta .

Den for opgørelsen af forholdet mellem gæld og egenkapital relevante gæld er den gæld, der foreligger ved udløbet af datterselskabets indkomstår.

Gælden opgøres til kursværdien på dette tidspunkt, jf. § 11, stk. 2, 2. pkt.

Er gælden i fremmed valuta, foretages omregningen til danske kroner ligeledes ved udløbet af datterselskabets indkomstår.

Egenkapital

Egenkapitalen opgøres efter § 11, stk. 3, ved indkomstårets udløb som værdien af samtlige aktiver, herunder også immaterielle aktiver, f.eks. goodwill, opgjort til handelsværdien med fradrag af gæld, det vil sige fordringer omfattet af KGL samt konvertible obligationer til kursværdien.

Aktiver, der direkte eller indirekte er indskudt af den udenlandske kontrollerende ejerkreds, medregnes kun til egenkapitalen i det omfang, den forbliver i selskabet i mindst 2 år.

Reglen modvirker, at den udenlandske ejerkreds - for at få forholdet mellem gæld og egenkapital ned på eller under 4:1 - umiddelbart før udløbet af datterselskabets indkomstår indskyder egenkapital, som så hjemtages primo det følgende indkomstår.

Konstateres det efterfølgende, at egenkapital indskudt af den udenlandske ejerkreds er forblevet i selskabet i mindre end to år, og medfører dette, at forholdet mellem gæld og egenkapital bliver større end 4:1, aktualiseres fradragsbeskæringen.

Skatteansættelsen for de pågældende indkomstår skal da genoptages, idet selskabet dog i henhold til § 11, stk. 1, 4. pkt., vil have mulighed for at påvise, at lånet kunne være ydet af en uafhængig part.

S.

I.3.4 Beskæring af fradragsretten

Fradragsbeskæringen i § 11, stk. 1, 1. pkt., indebærer, at der ikke kan foretages fradrag for renteudgifter og kurstab på koncerninterne, udenlandske lån i det omfang, forholdet mellem datterselskabets samlede gæld og dets egenkapital efter ydelsen af det koncerninterne lån målt ved indkomstårets udløb overstiger forholdet 4:1. Kurstab kan dog fradrages i kursgevinst på samme lån i efterfølgende indkomstår, jf. § 11, stk. 1, 2. pkt.

Fradragsbeskæringen kan illustreres således:

Fradragsbeskæring =

(Gæld - (4 x egenkapital)

x (samlede renter + kurstab)

gæld

Eksempel 1

Er datterselskabets gæld f.eks. 1.000, der udelukkende er gæld til moderselskabet, egenkapitalen 100 (forholdet gæld:egenkapital = 10:1) og renteudgifter og kurstab 100, udgør fradragsbeskæringen

x 100 = 60

1.000 - (4 x 100)

1.000

Datterselskabet kan altså fradrage 100 - 60 = 40, svarende til den del, der ligger inden for forholdet 4:1. Fradragsbeskæringen berører som nævnt den del af datterselskabets lån, der er ydet af den kontrollerende ejerkreds eller hermed koncernforbundne selskaber.

Er der ydet både koncerninterne lån og lån fra uafhængig tredjemand, rammer fradragsbeskæringen alene den del af de samlede renteudgifter, der forholdsmæssigt vedrører koncerninterne lån.

Eksempel 2

Er gælden på 1.000 i eksempel 1 fordelt med 500 til moderselskabet og 500 til den uafhængige finansieringskilde, egenkapitalen 100 og renter og kurstab 100, heraf 50 til hver långiver, rammer fradragsbeskæringen alene lånet fra moderselskabet, således at der er fradragsret for 50, nemlig de 50 til den uafhængige finansieringskilde.

Ved fradragsbeskæringen sondres der ikke mellem, om der er tale om kontrollerende indflydelse i større eller mindre grad.

Bliver fradragsbeskæringen aktuel, gennemføres beskæringen af fradragsretten på renter og kurstab på lån fra udenlandske koncernforbundne selskaber uden hensyn til, om moderselskabet ejer f.eks. 60 pct. eller 100 pct. af datterselskabet.

Fradragsbeskæringen sker både i låneåret og i senere indkomstår, hvor forholdet overstiger 4:1. Gælden og egenkapitalen, der skal indgå ved beregningen af fradragsbeskæringen i et senere indkomstår, er gæld og egenkapital ved udløbet af det pågældende indkomstår, mens renteudgifter og kurstab er de faktiske renteudgifter og kurstab i det pågældende indkomstår.

Det skal således hvert år vurderes, om der er grundlag for at beskære fradragsretten.

Hvis datterselskabet i et indkomstår over for skattemyndighederne godtgør, at forholdet mellem selskabets samlede fremmedkapital og egenkapital ikke længere overstiger forholdet 4:1, finder fradragsbeskæringen således ikke anvendelse i dette indkomstår, jf. § 11, stk. 1, 4. pkt.

Ingen omkvalifikation

Der skal ikke foretages en omkvalifikation af renteudgifter til udbytte, hvorfor der ikke skal indeholdes kildeskat som på udbytte omfattet af SEL § 2, stk. 1, litra c, eller KSL § 2, stk. 1, litra f.

Da der ikke er begrænset skattepligt på renter betalt til udenlandske selskaber mv. og kun i meget begrænset omfang for så vidt angår udenlandske personer, vil hele rentebetalingen kunne udbetales uden indeholdelse af udbytteskat til udenlandske aktionærer.

Også i relation til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne anses rentebetalingen som rente og ikke som udbytte.

S.

I.3.5 Finansiering som mellem uafhængige parter

Selv om den koncerninterne gæld i det konkrete tilfælde overskrider grænsen 4:1, kan selskabet undgå en skattemæssig korrektion i form af en beskæring af fradragsretten, hvis det godtgør, at lånet kunne være optaget hos en uafhængig ekstern finansieringskilde på samme vilkår.

Det er således op til selskabet at påvise, at der ikke er tale om lån ydet på vilkår, der alene er affødt af den udenlandske ejers kontrollerende indflydelse.

Om der er tale om et lån, som kunne være ydet af en uafhængig part, vil afhænge af en konkret samlet vurdering, hvorved det centrale er, om en uafhængig finansieringskilde under hensyntagen til selskabets kommercielle og økonomiske situation ville yde selskabet et tilsvarende lån på de givne vilkår.

Heri ligger også, at lånet ville være ydet, uden at der stilles sikkerhed fra de kontrollerende ejere eller øvrige koncernselskaber.

I den konkrete vurdering af lånet indgår alle forhold, der kan være af betydning for optagelse af lån og lånevilkår på det fri marked.

Det afgørende tidspunkt er også i denne sammenhæng indkomstårets udløb.

Ved vurderingen kan der blandt andet henses til soliditetsgraden i den pågældende branche.

Afviger forholdet mellem gæld og egenkapital således ikke fra den gennemsnitlige soliditetsgrad i branchen, vil dette normalt indicere, at lånet kunne være ydet af en uafhængig part.

Ved vurderingen af låneforholdet kan der bl.a. tages hensyn til, om der foreligger et (reelt) eksternt lånetilbud f.eks. fra en uafhængig bank samt til eventuelt eksternt udarbejdede kreditværdighedsanalyser, ligesom det kan tages i betragtning, om en ekstern långiver ville stille yderligere lån til rådighed for at beskytte allerede ydede lån, eller om en sådan långiver ville afstå fra at yde yderligere lån.

Ved bedømmelsen kan der endvidere tages hensyn til de konkrete forhold i låneaftalen.

I OECDs rapport om tynd kapitalisering af 26. november 1986 omtales følgende momenter, der bl.a. kan tages i betragtning: Om selskabet (også) havde et meget højt forhold mellem gæld og egenkapital, før lånet blev ydet, eller dette forhold blev meget højt som følge af lånet, om lånet tilgodeser et langfristet finansieringsbehov hos selskabet, om der er særlige forudsætninger med hensyn til forholdet til egenkapitalen, f.eks. at forholdet mellem gæld og egenkapital opretholdes, om lånet er ydet i forbindelse med, at selskabet har lidt betydelige tab, om renten på lånet er afhængig af selskabets resultat, om lånet er konvertibelt, om renten på lånet er urimeligt høj, om lånet i henseende til rentebetaling eller tilbagebetaling af selve lånebeløbet er efterstillet selskabets øvrige kreditorer (herunder uafhængige långivere), om der ikke er nogen aftale om, på hvilket tidspunkt lånet skal betales tilbage, eller om tilbagebetalingen er afhængig af selskabets indtjening.

Tilstedeværelse af ét af disse momenter kan være en vigtig, men ikke nødvendigvis afgørende faktor ved vurderingen af, om fradragsretten skal beskæres.

Jo flere momenter der er tilstede, jo større vil sandsynligheden være for, at der ikke er tale om et reelt lån, der kunne være ydet af en uafhængig part, og at fradragsretten derfor skal beskæres.

Et selskab er ikke afskåret fra at godtgøre, at långivningen kunne være ydet af en uafhængig part, selvom et eller flere af disse momenter er tilstede.

Tilsvarende har selskabet - i tilfælde af at ingen af de nævnte momenter er tilstede - ikke automatisk godtgjort, at selskabets finansiering kunne være ydet af en uafhængig part.

STV nr 20028 af 01/01/1999

Indholdsfortegnelse

Se henvisninger

S.

I.3.6 Flere koncernforbundne selskaber kontrolleret af ejerkredsen

Hvis ejerkredsen kontrollerer flere koncernforbundne danske datterselskaber, herunder udenlandske datterselskaber undergivet sambeskatning efter SEL § 31, skal regelsættet i § 11, stk. 1-3, anvendes samlet på alle koncernforbundne danske datterselskaber (konsolidering), jf. stk. 4. Om de danske datterselskaber er koncernforbundne afgøres efter KGL § 4, stk. 2. Ved koncernforbundne selskaber forstås selskaber og foreninger mv., hvor samme aktionærkreds ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab.

Denne konsolidering af danske koncernforbundne datterselskaber betyder, at forholdet mellem gæld og egenkapital i henhold til stk. 1, skal opgøres samlet ved udløbet af indkomståret for hvert enkelt selskab, hvor fradragsbeskæring kan komme på tale.

Er indkomstårene ikke sammenfaldende, må den samlede opgørelse foretages ved hvert enkelt indkomstårs udløb.

Ved opgørelsen af forholdet mellem gæld og egenkapital i henhold til stk. 1 bortses der fra danske selskabers aktier i andre selskaber, der indgår i den samlede opgørelse, samt gæld og fordringer mellem disse.

Baggrunden herfor er behovet for at undgå en omgåelse af reglerne i stk. 1-3. Uden en supplerende regel som nævnt i stk. 4 ville en koncern ved at indskyde yderligere selskaber kunne udtynde kapitalen, samtidig med at forholdet mellem gæld og egenkapital opretholdes i det enkelte datterselskab (såkaldt kaskadeeffekt).

Hvis f.eks. et udenlandsk moderselskab har finansieret et dansk moderselskab D1 med en egenkapital på 1.000 og koncerninterne lån på 4.000, kan dette selskab etablere et selskab D2 med en egenkapital på 5.000, som muliggør koncerninterne lån på 20.000, mens der kan etableres et selskab D3 med en egenkapital på 25.000 med deraf følgende koncerninterne lån på 100.000. Alle lån er ydet af det udenlandske selskab.

I hele kæden er kravet om forholdet 4:1overholdt inden for det enkelte selskab.

Udenlandsk moderselskab

Datterselskab 1 (dansk moderselskab)

Aktiver

Passiver

Deltagelse i selskab D2

5.000

Egenkapital

1.000

Gæld

4.000

Datterselskab 2

Deltagelse i selskab D3

25.000

Egenkapital

5.000

Gæld

20.000

Datterselskab 3

Aktiver i alt

125.000

Egenkapital

25.000

Gæld

100.000

Ved denne konstruktion er forholdet mellem gæld og egenkapital ændret fra oprindelig 4:1 til forholdet 124:1 (4.000 + 20.000 + 100.000) i selskaberne set under ét.

I ovenstående eksempel vil man ved opgørelsen af forholdet mellem gæld og egenkapital se bort fra relationerne mellem D1 og D2 og mellem D2 og D3, således at der samlet set alene kan fradrages renter af gæld på 4.000 svarende til 4 gange egenkapitalen i D1. Ved fradragsbeskæring efter stk. 1 fordeles den samlede beskæring mellem alle de danske datterselskaber - herunder også selskaber, hvor forholdet mellem fremmed- og egenkapital er mindre end 4:1 - i forhold til hvert datterselskabs andel af de samlede renteudgifter og kurstab.

S.

I.3.7 Ikrafttræden

Reglerne om værn mod tynd kapitalisering har virkning fra og med indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 1999 eller senere.