

MasterClass – CBS 22. juni

Jesper Anker Howes



A decorative graphic in the top-left corner consisting of several overlapping teal-colored geometric shapes, including squares and rectangles, creating a 3D effect.

Agenda

- Beneficial ownership
- Realitetsgrundsætning
- GAAR

A decorative graphic in the top-left corner consisting of several overlapping teal-colored geometric shapes, including squares and rectangles, creating a 3D effect.

CV

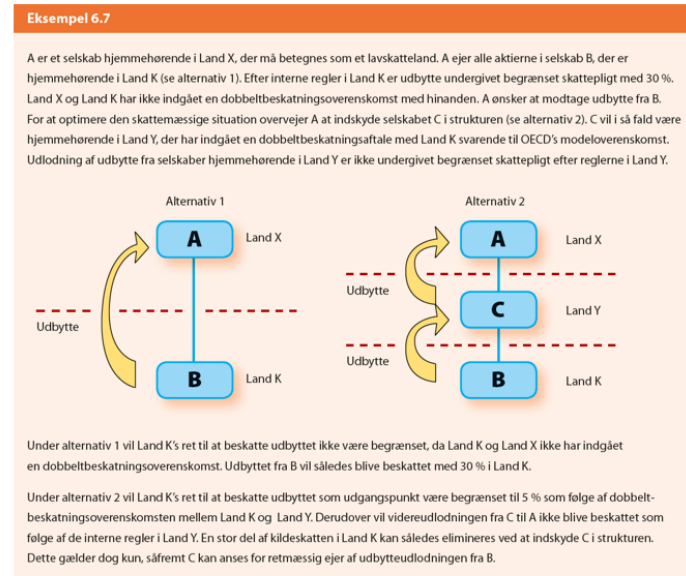
- Jesper Anker Howes
- Cand jur og Master i Skat fra CBS
- Skattechef hos Forca A/S
- Tidligere: Gorrissen Federspiel, Maersk, KPMG/Accura, Deloitte og Skatteministeriet.
- Tilknyttet CBS siden 2010.



Beneficial ownership

Retmæssig ejer/Beneficial owner i dansk skatteret

- Begrebet optræder i OECD's model overenskomst og EU's direktiver (dog først for relativt nyligt i moder-/datterselskabsdirektivet).
- Udspringer af reglerne for begrænset skattepligt på udbytter og renter i selskabsskattelovens § 2.
- Blev nævnt i lovforarbejder i begyndelsen af 00'erne men optrådte ellers ikke i dansk lovgiving.
- Omkring 2010 begynder skattemyndighederne at afsøge mulighederne for at gøre beneficial ownership gældende ved vurdering af af dansk kildeskat på renter- og udbytte udbetalt præært til udenlandske private equity-fonde.
- Op gennem 10'erne begynder begrebet at optræde forskellige steder i lovgivningen
- En lang række sager blev ført og tilsvarende stor debat om begrebet
- EU-domstolen besvarede i 2019 præ-judicielle spørgsmål, om fortolkningen af begrebet
- De danske sager begyndte at blive afgjort i løbet af 2021.



© International skatteret (1. udgave)

Peter Koerver Schmidt, Michael Tell & Katja Dyppel Weber
Hans Reitzels Forlag 2015

Historik*

- **1998: Afskaffelse af begrænset skattepligt af udbytte i 1998 - "holdingregimet":**
- Ved lov nr. 1026 af 23. december 1998 blev den indtil da gældende begrænsede skattepligt af *udbytter* fra danske datterselskaber til udenlandske moderselskaber (med en ejerandel over 25 pct.) afskaffet. Samtidig blev danske moderselskaber gjort skattefri af udbytter fra udenlandske datterselskaber – Stor stigning i danske holdingselskaber som følge
- 1999: EU's ECOFIN-råd Code of Conduct Group udtaler kritik af de danske regler
- **2001: Genindførelse af kildeskat på udbytter (grundstenen til nuværende regler):**
- Ved lov nr. 282 af 25. april 2001 blev der indføjet et 3. punktum i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, med følgende ordlyd: "Det er en betingelse, at beskatningen af udbyttet skal frafaldes eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor selskabet er hjemmehørende."
- 2003: OECD's modeloverenskomsts kommentarer udvides fsva. begrebet retmæssig ejer
- **2004: Indførsel af kildeskat på renter:**
- Ved lov nr. 221 af 31. marts 2004 indførte Danmark begrænset skattepligt af *koncerninterne renter*. Skattepligten omfattede dog ikke renter, hvis beskatningen af renterne skulle frafaldes eller nedsættes efter rente-/royaltydirektivet (2003/49EF) eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. I forarbejderne fremgår følgende:
- *"Det åbner ganske vist risiko for, at f.eks. et dansk selskab kan søge at omgå kildeskatten på rentebetalinger til et finansielt selskab i et lavskatte-land ved at betale renterne til et selskab i et andet land, som er omfattet af EU's rente-/royaltydirektiv eller en dansk dobbeltbeskatningsoverenskomst, og som ikke har kildeskat på rentebetalinger til udenlandske rentemodtagere, hvorefter dette selskab betaler renterne videre til selskabet i lavskatte-landet.*
- *I sådanne tilfælde vil de danske skattemyndigheder imidlertid efter en konkret realitetsbedømmelse kunne lægge til grund, at renternes retmæssige ejer ikke er selskabet i det andet land, men det finansielle selskab i lavskatte-landet, således at rentebetalingen hverken er omfattet af EU's rente-/royaltydirektiv eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten."*

* Læs mere om den historiske gennemgang i TfS 2011, 537 af Hans Severin Hansen, Plesner

Historik fortsat

- **Midten af 00'erne – kapitalfondsopkøb**
- En bliver en række store danske selskaber opkøbt af udenlandske kapitalfonde (Falck, Matas, ISS, TDC mfl.)
- Der bliver brugt opkøbsstrukturer, der reducerer den danske selskabsskattebetaling betragteligt.
- **2007 – Politisk opgør**
- Dette udløser politisk bevågenhed og et kapitalfondsindgreb kommer i 2007 – ikke noget på B.O dog
- **Finanskrise -2007 til 2009**
- Giver også dønninger på den internationale skattescener
- **Skattekrav vedr kildeskat ca. 2008 til 2010**
- De første sager om beneficial ownership begynder
- **2011 – ISS dommen**
- Den første danske dom om benefical ownership
- **BEPS-rapporter 2013**
- **2015 Ligningslovens § 3**
- **2011- Række LSR-afgørelse**

Regeringen klar til opgør med kapitalfonde

Regeringen gør klar til et opgør med de kapitalfonde, der trækker store summer ud af de danske skatteindtægter. Ifølge Jyllands-Posten er der tale om et hemmeligt projekt, der ledes af statsministeren.



Et af de store virksomheder købt af kapitalfonde er TDC. (Foto: © Ole Jensen, S)

LÆS OP

ORDBOG

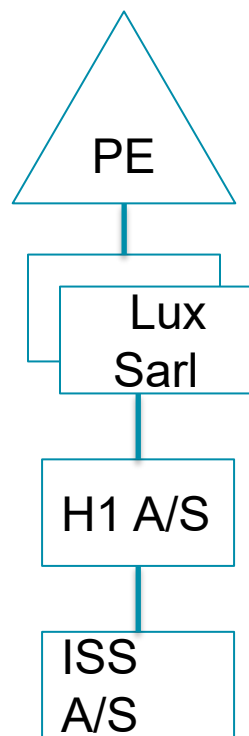
TEKST

25. JAN 2007 | MERE END 30 DAGE GAMMEL

Historik fortsat

- **2016 – Forelæggelse for EU-domstolen**
- 2016 forelagde Østre Landsret og Vestre Landsret beneficial ownership-sagerne for EU-domstolen. Der blev EU-Domstolen anmodet om at tage stilling til en række præjudicielle spørgsmål. vedrørte fortolkningen af moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet og traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (TEUF).
- **2019 – afgørelse fra EU-domstolen**
- -Domstolen traf afgørelse den 26. februar 2019. EU-Domstolen fastslog, at nationale skattemyndigheder er forpligtet til at nægte EU-direktivernes fordele i misbrugstilfælde, selvom der ikke findes nationale eller overenskomstmæssige bestemmelser, som foreskriver en sådan nægtelse.
- **2021 – ØLR-domme**
- Mere om dem om lidt
- **2023 – HR-domme**
- Mere om dem om lidt

SKM2012.121.ØLR (1/2)



- Den 10. maj 2005 blev der afholdt ordinær generalforsamling i H1 A/S, hvor det blev besluttet at udbetale udbytte på 5.544,2 mio. DKK til moderselskabet, H1 S.à.r.l.
- Ligeledes den 10. maj 2005 ydede H1 S.à.r.l. to lån til H 1 A/S- et konvertibelt lån på 5,5 mia. DKK og et ikke-konvertibelt lån på 37,2 mio. DKK.
- Ingen videreudlodning
- Ingen synderlig substans i Lux Sarl
- PE-fonden /de bagvedliggende investorer kunne ikke modtage skattefri udbytter direkte

SKM2012.121.ØLR (2/2)

- I denne sag er det uforholdent at tage stilling til, om der fra de bagvedliggende investorers side er udøvet en kontrol af denne karakter med H1 S.à.r.l. Det følger således af såvel den definition på misbrug, som gives i kommentarerne og rapporten, som de eksempler på misbrug, der nævnes i henholdsvis punkt 12 og punkt 12.1 i 1977 og 2003 kommentarerne, at personen eller selskabet i den stat, hvormed dobbeltbeskatningsoverenskomsten er indgået, skal være skudt ind mellem udbetaleren og den egentligt berettigede som et mellemlid, der viderefører den skattefri udbetaling til den kontrollerende person i et tredjeland uden dobbeltbeskatningsoverenskomst. **Det må på den baggrund antages, at tilsidesættelse af en overenskomstmæssig begrænsning i kildeskatten forudsætter, at udbetalingen er ført videre eller i hvert fald med sikkerhed er bestemt til at blive ført videre til personer i tredjelande uden dobbeltbeskatningsoverenskomst.** Denne forudsætning er ikke opfyldt i denne sag. **Det af H1.X A/S udbetalte udbytte er således ikke ført videre af H1 S.à.r.l., men er tværtimod tilbageført som et lån til H1.X A/S. Efter de foreliggende oplysninger er der heller ikke truffet bestemmelse om senere videreførelse af det tilbageførte udbytte til de bagvedliggende investorer.** H1 S.à.r.l. må som følge heraf anses for retmæssig ejer af det modtagne udbytte på 5.544.200.000 kr., og er dermed ikke skattepligtig med hensyn til udbyttet, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, og dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Luxembourg artikel 10, stk. 2.

Retmæssig ejer – beneficial owner – EU domstolen – Dom af 26 .februar 2009

- 1) Kræver bekæmpelse af svig og misbrug en specifik national hjemmel?
 - Nej! Der gælder et generelt EU-retligt anti-misbrugsprincip
- 2) Hvilke momenter indgår i vurderingen af misbrug?
 - Se næste boks
- 3) Hvem har bevisbyrden for at der foreligger misbrug?
 - Skattemyndighederne. Men skatteyder skal fremlægge relevant information, og intet krav om at skattemyndigheden kan påvise hvem den retmæssige ejer faktisk er
- 4) Kan frihedsrettighederne påberåbes uanset at direktiverne ikke finder anvendelse?
 - Nej, hvis der foreligger misbrug af direktiverne. Men likviditetsforskelle og manglende fradragsret kan være i strid hermed.
- 5) Hvordan skal det EU-retlige begreb retmæssig ejer fortolkes?
 - I overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst

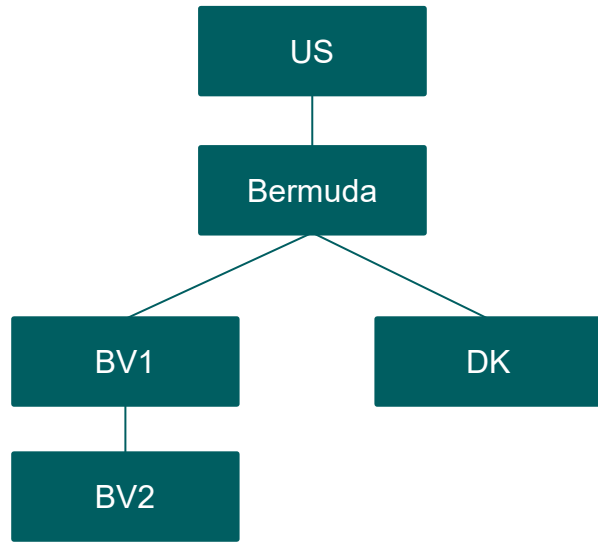
- Misbrug kræver ifølge domstolen:
 - Objektive omstændigheder i form af, at det formål som EU-lovgivningen forfølger ikke er opnået, selvom betingelserne formelt er overholdt
 - Et subjektivt element, der består i en hensigt om at drage fordel af EU-lovgivningen ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel.
- Elementer der kan indgå i misbrugsvurderingen:
 - Om udbytterne/renterne efter kort tid er viderebetalt
 - Kunne kildestaten opkræve kildeskat hvis betaling var sket direkte til de bagvedliggende ejere
 - Det indskudte selskab kun oppebærer en ubetydelig indkomst
 - Selskabet mangler beføjelser til at råde økonomisk over de modtagne udbytter/renter
 - Selskabet er etableret som følge af ny lovgivning, og med henblik på at omgå denne

EU domstolen – Dom af 26 .februar 2009

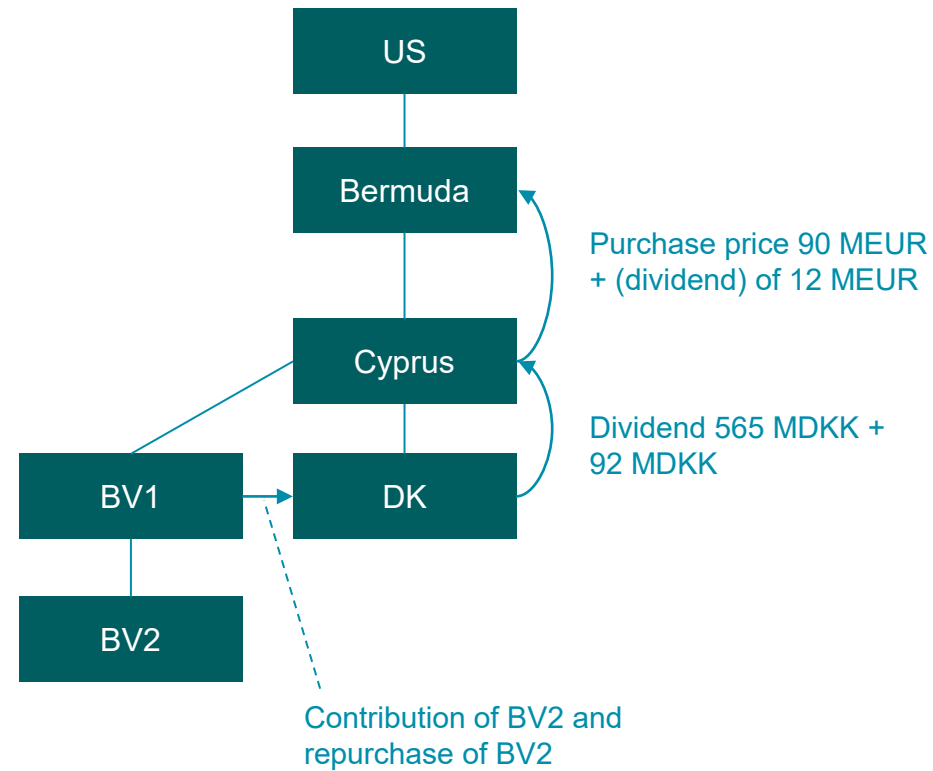
- *Det generelle EU-retlige princip, hvorefter borgerne ikke må kunne påberåbe sig EU-retlige bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, skal fortolkes således, at de nationale myndigheder og domstole i tilfælde af svig eller misbrug skal nægte en skattepligtig person indrømmelsen af den fritagelse for kildeskat af udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, der er fastsat i artikel 5 i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, som ændret ved Rådets direktiv 2003/123/EF af 22. december 2003, selv om der ikke findes nationale eller overenskomstmæssige bestemmelser, der foreskriver en sådan nægtelse.*
- *3) Med henblik på at bevise, at der foreligger retsmisbrug, kræves dels et sammenfald af objektive omstændigheder, hvoraf det fremgår, at det formål, som EU-lovgivningen forfølger, ikke er opnået, selv om betingelserne i denne lovgivning formelt er overholdt, dels et subjektivt element, der består i en hensigt om at drage fordel af EU-lovgivningen ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel. Den omstændighed, at en række holdepunkter foreligger, kan godtgøre, at der foreligger retsmisbrug, forudsat at disse holdepunkter er objektive og samstemmende. Sådanne holdepunkter kan bl.a. være, at der findes gennemstrømningsselskaber, som ikke har nogen økonomisk begrundelse, og den rent formelle karakter af en koncerns struktur, af den finansielle konstruktion og af lån.*
- *4) En national myndighed er med henblik på at nægte at anerkende et selskab som retmæssig ejer af udbytte eller med henblik på at fastslå, at der foreligger retsmisbrug, ikke forpligtet til at fastlægge, hvilken enhed eller hvilke enheder myndigheden anser for dette udbyttes retmæssige ejer.*
- *5) I en situation, hvor den i direktiv 90/435, som ændret ved direktiv 2003/123, fastsatte ordning for fritagelse for kildeskat af udbytte, som et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, udbetaler til et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, ikke finder anvendelse som følge af, at det konstateres, at der foreligger svig eller misbrug som omhandlet i direktivets artikel 1, stk. 2, kan anvendelsen af de friheder, der er sikret ved EUF-traktaten, ikke gøres gældende med henblik på at anfægte den lovgivning i den førstnævnte medlemsstat, som regulerer beskatningen af dette udbytte.*

NetApp facts

Old structure



New structure



The reorganisation

- 1) Bermuda sells shares in DK to new Cyprus Co. for 90MEUR
- 2) DK acquires shares in BV2 from BV1 against consideration in shares
- 3) DK resells shares in BV2 to BV1
- 4) DK distributes dividend of 565 MDKK to Cyprus
- 5) Cyprus pays (part of) the purchase price to Bermuda
- 6) DK distributes dividend in the amount of 92 MDKK
- 7) Cyprus pays 12 MEUR to Bermuda

Østre Landsrets dom af 3. maj 2021, NetApp og TDC

Vedrørende Beneficial Owner

- Vurderer om NetApp Cypern nyder beskyttelse efter DBO og/eller PSD
- Kommentarerne til OECDs Modeloverenskomst skal inddrages ved bedømmelsen af beneficial ownership efter overenskomsten
 - Udlodning 1
 - NetApp Cypern anset for et gennemstrømningsselskab. NetApp Cypern ikke anset for retmæssig ejer
 - NetApp USA anset for beneficial owner, derfor hverken misbrug efter DBO eller PSD , da udbyttet kunne have været udloddet direkte til USA uden kildeskat
 - Videreudlodning fra NetApp Bermuda til NetApp USA efter 5 måneder fundet at være sket inden for rimelig tid og som planlagt
 - Ingen dansk kildeskat på aktieudbyttet
 - Udlodning 2
 - Udbytte forblev i NetApp DK i 4 år før overførsel til NetApp Cypern
 - Straks videreoverført af NetApp Cypern til NetApp Bermuda som afdrag på gæld
 - NetApp Cypern ikke anset for beneficial owner efter DBO og kunne som gennemstrømningsselskab ikke opnå skattefrihed efter PSD
 - Ikke bevist, at udbyttet var videreudloddet fra NetApp Bermuda til NetApp USA
 - Dansk kildeskat på aktieudbyttet

Østre Landsrets dom af 3. maj 2021, NetApp og TDC

Vedrørende forsømmelse, jf. KSL § 69

- NetApp DK havde ikke bevist, at der ikke var udvist forsømmelighed fra selskabets side
- NetApp DK var bekendt med de faktiske forhold, og at formålet med at indskyde NetApp Cypern alene var at undgå danske kildeskat
- NetApp DK holdt ansvarlig for manglende indeholdelse af kildeskat af udlodning 2



Østre Landsrets dom af 3. maj 2021, NetApp og TDC

▪ *Og Østre Landsrets dom af 25. november 2021, Takeda (Nycomed) og NTC*

- TDC havde ikke medvirket til at dokumentere de økonomiske og forretningsmæssige forhold i TDC koncernen eller de foretagne beslutninger om videredisponering af udbyttet.
- Med henvisning til de meget sparsomme oplysninger, som TDC havde fremlagt, fandt landsretten, at det måtte lægges til grund, at udbyttet var kanaliseret videre til kapitalfondene og eventuelt ultimativt til investorerne.
- TDC havde ikke gjort gældende at kapitalfonden ville kunne opnå skattefrihed af udbyttet, såfremt TDC i stedet havde udloddet udbyttet direkte til dem.
- Den 25. november 2021 afsagde ØLR dom i de første rentersager, Takeda (Nycomed=) og NTC-sagerne. Sagerne blev afgjort med samme begrundelse/logik som udbyttesagerne. I de konkrete sager betød dette, at Takeda og NTC blev fundet indeholdelsespligtige af kildeskat på renterne.

Højesterets dom af 9. januar 2023

- Endeligt punktum
- Vedr. NetAPP
- HR finder at udlodning 1 skal pålægges dansk kildeskat, da NetApp Bermuda:

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

Vedr. Udlodning 2

På den anførte baggrund finder Højesteret det godtgjort, at udbyttet på ca. 92 mio. kr. fra NetApp Denmark var indeholdt i det udbytte på 550 mio. USD, som NetApp Bermuda den 3. april 2006 overførte til NetApp USA. Højesteret finder endvidere, at den eneste retmæssige ejer af dette udbytte har været NetApp USA, hvor udbyttet også er blevet beskattet. Dette gælder, uanset at et beløb på ca. 92 mio. kr. – svarende til udbyttet – først i 2010 blev overført til NetApp Cypern og derfra til NetApp Bermuda. NetApp Bermuda havde således som nævnt ovenfor optaget det lån, der gav grundlag for i 2006 at udlodde ca. 92 mio. kr. til NetApp USA i udbytte fra NetApp Denmark. Efter det anførte er udbyttet på ca. 92 mio. kr. fritaget for beskatning efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, sammenholdt med den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst. NetApp Denmark har derfor ikke været forpligtet til at indeholde udbytteskat efter kildeskattelovens § 65, stk. 1.

Kildeskattelovens § 69 jf. HR

- *”Ansvar efter kildeskattelovens § 69 NetApp Denmark var bekendt med grundlaget for, at udlodningen den 28. september 2005 til NetApp Cypern er skattepligtig efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c. Der er ikke her overfor oplyst forhold, som kan begrunde, at NetApp Denmark har haft tilstrækkelig føje til at tro, at udbyttet ikke var skattepligtigt. Højesteret finder herefter, at NetApp Denmark efter kildeskattelovens § 69, stk. 1, er ansvarlig for betaling af skat vedrørende udlodningen”*

Kildeskatteloven

- **§ 69.** Den som undlader at opfylde sin pligt til at indeholde skat, eller som indeholder denne med for lavt beløb, er over for det offentlige umiddelbart ansvarlig for betaling af manglende beløb, medmindre han godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed fra hans side ved iagttagelse af bestemmelserne i denne lov.
- *Stk. 2.* Den, som har indeholdt skat efter denne lov, hæfter over for det offentlige for betaling af det indeholdte beløb.
- *Stk. 3.* Selskaber m.v., der på indeholdelsestidspunktet er sambeskattede, jf. selskabsskattelovens § 31, med det selskab m.v., der over for det offentlige er forpligtiget til betaling efter reglerne i stk. 1 eller 2, hæfter for udbytteskat, royaltyskat og renteskat, samt tillæg og renter. Selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 10.-14. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

Forrentning

- Forretning af skattekravet blev også til selvstændig behandling, formentlig henset til rentekravets væsentlighed i sagen.
- I sagen nedlagde Skatteministeriet påstand om, at der til kravet skulle påløbe renter fra SKATs påkrav om betaling af skat den 17. september 2010 og frem til Højesterets afgørelse af sagen i henhold til opkrævningslovens § 7.
- NetApp Danmark ApS havde i 2015 om deponering af de omstridte beløb for at undgå yderligere påløbende renter. Skattemyndighederne afviste dog denne anmodning under henvisning til, at NetApp Danmark ApS havde fået medhold eller delvist medhold tidligere i sagen, hvorfor det ikke var muligt at deponere det omstridte beløb i henhold til gældende praksis.

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

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

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

Ligningslovens § 3 – Rejsen



A decorative graphic in the top-left corner consisting of several overlapping teal-colored geometric shapes, including squares and rectangles, creating a 3D effect.

Realitetsgrundsætning

A decorative graphic in the top-left corner consisting of several overlapping teal-colored geometric shapes, including squares and rectangles, creating a modern, abstract pattern.

Realitetsgrundsætningen jf. Jan Pedersen i TfS 2000, 142

"Hovedindholdet i realitetsgrundsætningen er derfor, at beskatningen under visse betingelser kan rettes mod den faktiske økonomiske realitet på bekostning af den modstående civilretlige formalitet. Herved frigøres beskatningen fra den civilretlige styring, idet lovlige og retskraftige dispositioner frakendes skattemæssig betydning.

Realitetsgrundsætningen indebærer ikke hjemmelsmæssige problemer, idet normen ikke foreskriver fortolkninger eller analogislutninger ud over de berørte skatteloves klare ordgrænse. Realitetsgrundsætningen relaterer sig derimod til den præjudicielle fastlæggelse af det faktum, som skattelovene skal anvendes på. Nærmere bestemt gennemføres en prøvelse af, om den hævdede civilretlige form har en hertil svarende realitet. Dette er malende beskrevet som kravet om, at dispositionerne skal være af "kød og blod". Realitetsgrundsætningen relaterer sig således til faktumbestemmelsen snarere end lovfortolkningen."

Realitetsgrundsætningen TfS 2003, 435 af Kurt Siggaard

“Generalklausulen er udtryk for, at det faktum, som ved subsumptionen skal sammenholdes med lovreglen, forinden må fortolkes. I praksis betyder dette, at de af skatteyderne påberåbte økonomiske dispositioner må undergives en nærmere analyse med henblik på at afklare, om dispositionernes indhold og økonomiske resultat, det vil sige deres realitet, stemmer overens med de ydre påberåbte formalia. ... I de anførte domme når domstolene netop sine resultater ved en analyse og bevisvurdering af de foretagne dispositioner snarere end selve skattelovgivningen.”

Højesteretsdommer Jørgen Nørgaard har herom udtrykt sig således:

“Det er klart, at Højesteret længst muligt ... konsoliderer en skatteretlig realitetsbedømmelse med henvisning til traditionelle retskilder, men der er, så vidt jeg kan se, ikke anledning til at mene, at Højesteret viger tilbage fra, ud fra en almindelig skatteretlig realitetsgrundsætning, at tilsidesætte et arrangement som ulovlig skatteunddragelse, jf. herved professor Jan Pedersens disputats “Skatteudnyttelse” fra 1989.^[4]”



TfS 2000,1011 H

- 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 kontrakt, hvorved han købte en andel i KGH Beteiligungsgesellschaft m.b.H. & Co. Selskabet (KGH) havde 10 deltagere og en komplementar. Selskabet købte i 1991 et Boeing 747 og til finansiering af købet indgik selskabet med en fransk bank

"På den anførte baggrund finder Højesteret, at realiteten i aftalekomplekset for KGHs vedkommende var, at kommanditisterne købte sig til et midlertidigt, formelt ejerskab for at få mulighed for at opnå afskrivningsret. Under disse omstændigheder kan Simon Bent Sørensen ikke anses for i skattemæssig henseende at have været medejer af flyet.

Det er fastslået ved Højesterets dom i U 2000.1509, at adgangen til ud fra en konkret realitetsbedømmelse at frakende en formel overdragelse skattemæssig betydning - også for så vidt angår leasingprojekter - har været forudsat af lovgivningsmagten og skattemyndighederne, og at der ikke er noget grundlag for at antage, at skattemyndighederne har godkendt fradragsret trods en realitetsbedømmelse som foretaget i den nævnte sag"

Højesterets dom af 7. december 2006 (Elevatorsagen)

- Sagen vedrørte spørgsmålet, om der var tale om et skattefrit salg af aktier til det udstedende selskab eller reelt om en aktieoverdragelse til tredjemand, således at avancen var skattepligtig efter ABL § 2 i en situation, hvor det udstedende selskab ikke finansierede tilbagekøbet med frie reserver, der var opsparet i selskabet, men ved et samtidigt kapitalindskud.

Det må lægges til grund, at de dispositioner, der er foretaget i forbindelse med Finwills udtræden som aktionær og Hedeselskabet Miljø og Energis indtræden, er sket i overensstemmelse med aktieselskabslovens regler

(...)

Det fremgår af forarbejderne til ligningslovens § 16 B, at bestemmelsen er affattet i overensstemmelse med § 16 A, og at dette er sket ud fra et ønske om, at der ikke skal være forskel på den skattemæssige behandling af de tilfælde, hvor en aktionær sælger aktier til det udstedende selskab, og de tilfælde, hvor et selskab indløser en del af aktiekapitalen ved udlodning til aktionærerne, (...) Efter forarbejderne til § 16 A omfatter denne bestemmelse enhver udlodning fra selskabet, uanset om denne hidrører fra indtjent overskud, indkomstskattefri formueforøgelser eller fra den kapital, der er indskudt i selskabet, (...)

Vi finder, at det må følge heraf, at § 16 B på samme måde må omfatte enhver afståelsessum fra selskabet, uanset om den hidrører fra indtjent overskud, indkomstskattefri formueforøgelser eller - som her - fra den kapital, som er indskudt i selskabet. Sådanne afståelsessummer er derfor skattefri, når betingelserne i selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, er opfyldt



Østre Landsrets dom af 8. februar 2008

- Landsretten nægtede rentefradragsret, idet man lagde til grund, at arrangementet, som var uden risici for de implicerede parter, ikke var forretningsmæssigt begrundet men alene etableret med henblik på at gennemføre en skatteudnyttelse. Efter en samlet bedømmelse af arrangementets karakter fandt landsretten herefter, at rentebetalingen savnede realitet i skattemæssig henseende

"Christiania Bank påtog sig ikke nogen risiko ved købet af den konvertible obligation, da banken havde fuld sikkerhed i de nominelt 225 mio.kr. AIG-obligationer, som Selskabet samtidig købte, og som ligeledes skulle indfries den 2. oktober 1996. Forrentningen af den konvertible obligation med 25 % var derfor ikke et udslag af bankens kredit- eller markedsrisiko ved købet heraf, men konstruktionen af høj forrentning af den konvertible obligation sammenholdt med en høj købskurs herfor må antages udelukkende at være sket af skattemæssige grunde med henblik på at etablere en rentefradragsret og en efter dagældende regler skattefri kursgevinst for Selskabet. Banken, der må antages ikke at have haft til hensigt at konvertere obligationen til anparter i Selskabet, fik for sin deltagelse i arrangementet det forud aftalte provenu, som var eneste reelle pengestrøm mellem Selskabet og banken.

Landsretten finder på denne baggrund, at arrangementet, som således var uden risici for de implicerede parter, ikke var forretningsmæssigt begrundet, men alene etableret med henblik på at gennemføre en skatteudnyttelse. Efter en samlet bedømmelse finder landsretten herefter, at rentebetalingen savnede realitet i skattemæssig henseende"

TAKS-dommen - H.D. 31. marts 2015 i sag 196/2013

Sag fra Færøerne

- 11 aktionærer sælger aktier i H1 for 250m til H2.
 - H2 er ejet af samme 11 aktionærer med samme ejerandele som H1
 - Købet finansieres af banklån, lån fra aktionærer, H1 og et apportindskud på 97m
 - Efterfølgende fusion af H1 og H 2 med H1 som fortsættende selskab.
 - TAKS ville statuere (skattepligtigt) udbytte af 152,5m fremfor skattefri avance for aktionærerne (salgssum – apportindskud = udbytte)
- Højesteret finder under de foreliggende omstændigheder, at etableringen af P/f Y og **overdragelsen af aktierne hertil ikke havde nogen forretningsmæssig begrundelse. Formålet med disse transaktioner må derimod anses at have været at tilvejebringe en ordning, hvorefter de midler, der var opsparet i P/f X, kunne overføres til aktionærerne uden udbyttebeskatning efter kapitalgevinstskattelovens § 9, stk. 1.** Dette understøttes af fusionen i 2006 mellem P/f Y og P/f X, som blev begrundet med, at det var uhensigtsmæssigt, at aktionærerne ejede et holdingselskab (P/f Y), som ejede et andet holdingselskab (P/f X). Fusionen indebar som nævnt, at P/f Y ophørte med at eksistere, og at aktionærerne på ny ejede samme andel i P/f X som tidligere, men til forskel fra tidligere havde P/f X nu overtaget P/f Y's forpligtelser, herunder til at betale resten af beløbet på de 152,5 mio. kr. til aktionærerne.
 - **På den anførte baggrund finder Højesteret efter en helhedsvurdering, at det beløb på i alt 152,5 mio. kr., der tilkom aktionærerne, ikke skal bedømmes som en skattefri afståelsesavance, men skattemæssigt skal anses for udbytte, jf. kapitalgevinstskattelovens § 9, stk. 1, jf. § 1, stk. 2**

Omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3

- Ordlyden:
 - *Skattepligtige selskaber og foreninger m.v. skal ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen se bort fra **arrangementer** eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.*
- En generel omgåelsesklausul – indføjet i ligningslovens i 2018 som led i implementeringen af EU's skatteundgåelsesdirektiv
- Betingelser:
 1. Der skal være tale om et **arrangement**
 - Omfatter stort set alt
 2. Arrangementet skal have som (et) **hovedformål at opnå en skattefordel**
 3. Skattefordelen skal **virke mod formålet og hensigten med skatteretten**
 4. Arrangementet skal være ikke reelt
 - arrangementer eller serier af arrangementer betragtes som værende ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed (nb: behøver ikke at være tomme/kunstige transaktioner, men blot **fravær af kommercialitet**)
 - Omgåelsesklausulen anvendes for at imødegå arrangementer, der i deres helhed ikke er reelle. Der kan imidlertid være tilfælde, hvor enkelte trin i eller dele af et arrangement i sig selv ikke er reelle. Omgåelsesklausulen kan anvendes for at imødegå disse specifikke trin eller dele, uden at dette berører de øvrige reelle trin i eller dele af arrangementet
 5. Omfatter kun selskaber og foreninger m.v. – dvs. kun **juridiske personer**
 - Hvis LL § 3 finder anvendelse, rammer en omkvalifikation dog også fysiske personer, som deltager i arrangementet

Bevisbyrde?

*“Skattepligtige selskaber og foreninger m.v. skal ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen se bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, **og som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.** Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele”*

- Skatteforvaltningen skal efter bestemmelsens forarbejder fortsat foretage en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder ved vurderingen af, hvorvidt et arrangement eller en serie af arrangementer udgør et misbrug, dvs. virker mod formålet og hensigten med skatteretten.
- Vurderingen af, om et arrangement eller en serie af arrangementer virker mod formålet og hensigten med skatteretten, vil skulle inddrage både formålet med den enkelte bestemmelse og de overordnede principper, som skattereglerne er baseret på.
- Kan skattemyndighederne fastslå ovenstående så påhviler det skatteyder at godtgøre, at arrangement er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed, hvilket skatteyder antages at være den nærmeste til at godtgøre jf. bemærkningerne til loven

Omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3

Skatteministerens høringssvar under forberedelsen af lovforslag L 28 i Folketingsåret 2018-19 (1. samling):

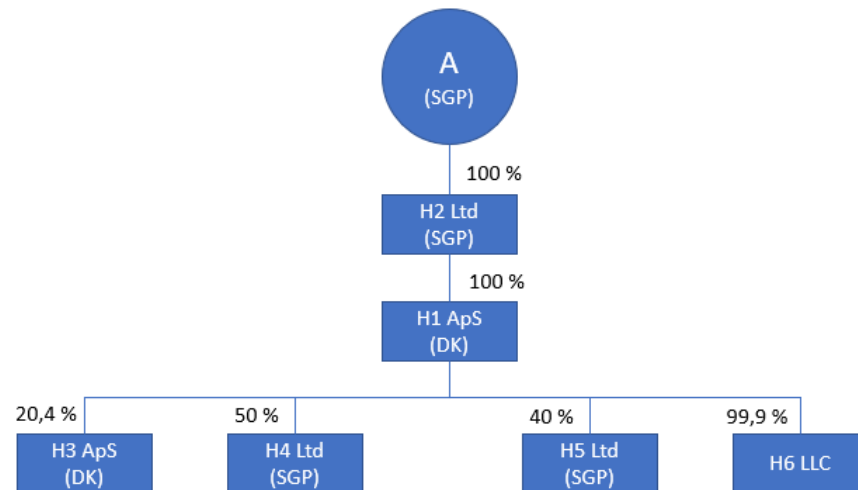
- Advokatrådet opstiller følgende eksempel:
 - En hovedaktionær ønsker at indskyde egenkapital i sit helejede selskab. Hvis kapitalen indskydes ved en direkte kontooverførsel, vil selskabet blive tilskudsbeskattet. Hovedaktionæren vælger derfor – udelukkende af skattemæssige årsager – at indskyde kapitalen som en selskabsretlig kapitalforhøjelse, hvilket er skattefrit for selskabet.
 - Skatteministerens svar:
 - Udgangspunktet i skatteretten er, at en skatteyder har ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet, og dette ændrer skatteundgåelsesdirektivet – og dermed lovforslaget – ikke på
 - Det bemærkes overordnet om valg af den skattemæssigt mest fordelagtige struktur, at minimering af skattebetalingen ikke er en velbegrunnet kommerciel årsag i bestemmelsens forstand
 - På den anden side er opnåelse af skattefordele ved opfyldelse af objektive kriterier heller ikke i sig selv udtryk for misbrug af reglerne. Den generelle omgåelsesklausul har til formål at hindre misbrug af skattereglerne og finder derfor anvendelse på arrangementer, der ikke er reelle
 - I relation til Advokatrådets kortfattede eksempel bemærkes det, at lovgivningen giver mulighed for at benytte forskellige måder til at indskyde kapital i et selskab, og at disse måder vil have forskellige skattemæssige virkninger. Baseret på Advokatrådets kortfattede beskrivelse er der ikke tale om, at hovedaktionæren misbruger reglerne, idet der blot vælges den mest fordelagtige struktur til forretningsaktiviteten, og den skattemæssige virkning heraf er i overensstemmelse med skattereglernes formål og indhold. Da skatteyderen efter Advokatrådets beskrivelse ikke har handlet i strid med indholdet i omgåelsesklausulen, er skatteyderen ikke omfattet af den foreslåede bestemmelse.

Omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3

Skatteministerens høringssvar under forberedelsen af lovforslag L 28 i Folketingsåret 2018-19 (1. samling):

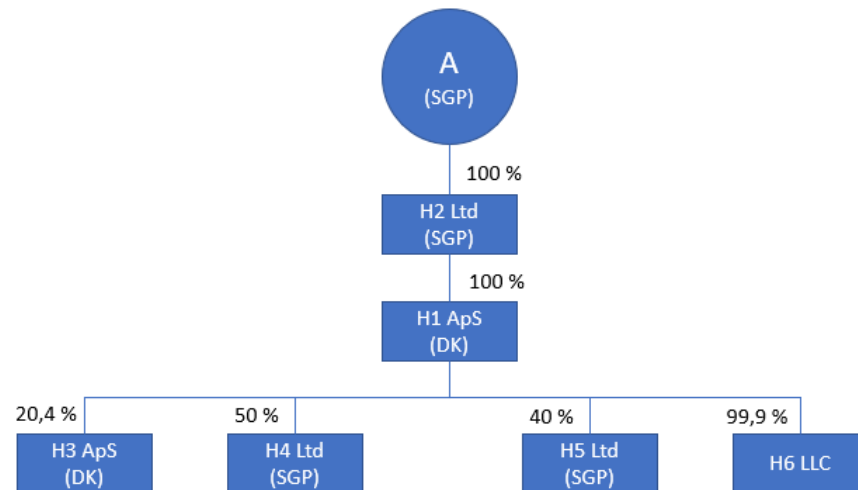
- Advokatrådet opfordrer til, at der i forarbejderne redegøres for, om den generelle omgåelsesklausul kan udvide de øvrige omgåelsesklausuler
 - Skatteministerens svar:
 - Den foreslåede generelle omgåelsesklausul er en selvstændig bestemmelse, der gælder parallelt og uafhængigt af andre omgåelsesklausuler og værnsregler i dansk ret
 - Den foreslåede bestemmelse hverken udvider eller begrænser anvendelsesområdet af de øvrige omgåelsesklausuler og værnsregler i dansk ret, herunder adgangen til at tilsidesætte skattemæssigt begrundede arrangementer i overensstemmelse med eksisterende domstolspraksis
 - Såfremt et arrangement, der kan tilsidesættes efter den generelle omgåelsesklausul, ikke ville kunne tilsidesættes efter de eksisterende omgåelsesklausuler og værnsregler i dansk ret, vil den generelle omgåelsesklausul kunne indebære en udvidelse af, hvornår skattemæssigt begrundede arrangementer kan tilsidesættes

SKM 2020.355.LSR



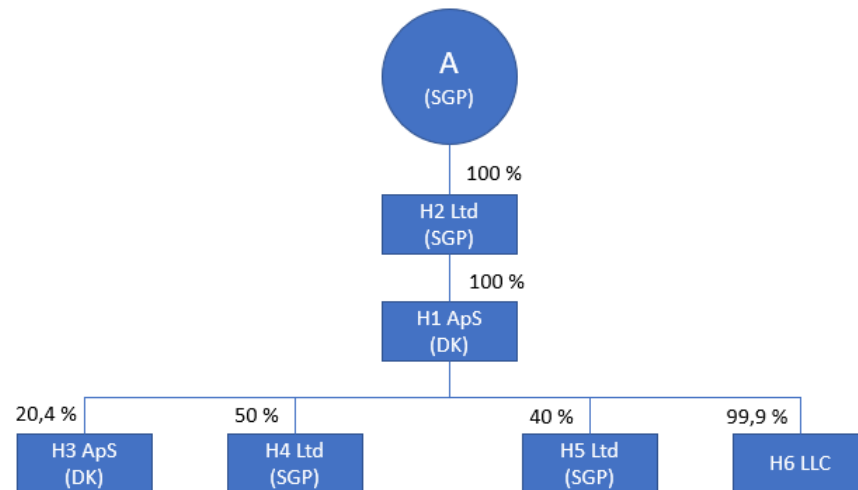
- Sagen vedrørte en skatterådsafgørelse, der var blevet påklaget til Landsskatteretten
- En person bosiddende i Singapore ejede gennem et holdingselskab i Singapore et dansk holdingselskab, der igen ejede aktier i en række selskaber herunder danske og singaporeanske. Personen var flyttet til Singapore umiddelbart inden anmodning om bindende svar. H2 Ltd var blevet indskudt nogenlunde samtidigt. Man ønskede nu at gøre som følger:
- Udlodning af børsnoterede obligationer og porteføljeinvesteringer til en værdi af 20 mio. kr. som skal forblive i moderselskabet H2 Ltd.
- Kontantudlodning på 13,5 mio. kr. fra H1 Holding ApS, hvoraf 0,5 mio. kr. skal gå til driften af H2 Ltd., mens 13 mio. kr. på sigt skal videreudloddet til A.
- Udbytteudlodning af aktierne i følgende to selskaber fra H1 Holding ApS:
 - H4 Ltd. (Singapore)
 - H5 Ltd. (Singapore)

SKM 2020.355.LSR



- Skatterådets afgørelse:
- H2 Ltd er begrænset skattepligtig af udbyttet fra H1 ApS
- DKK 13m – H2 Ltd er ikke retmæssig ejer, da beløbet er bestemt for videreudlodning til A, og selskabet derved ikke har nogen dispositionsret-
- Fsva resten af udlodningen (kontantdelen) så var H2 Ltd at betragte som retmæssig ejer, men forholdet skal også vurderes efter LL § 3.
- - Der var tale om en skattemæssig fordel (kildeskat i fald der var blevet udloddet direkte til den fysiske aktionær)
- Man fandt ikke, at der var godtgjort en forretningsmæssig begrundelse, hvorfor et af hovedformålene måtte være at opnå skattefordelen.
- Det var således Skatterådets opfattelse, at det ikke var godtgjort, at holdingselskabet i Singapore var stiftet af forretningsmæssige årsager, der var tilstrækkelige i forhold til den fordel, der ville kunne opnås ved arrangement.

SKM 2020.355.LSR



- Landskatterettens afgørelse:
- Temmeligt kortfattet vedr. de 13m:
- “Der ses ikke at være andet formål med transaktionen end at opnå fordel i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, i strid med overenskomstens formål” samt
- “H2 kan ikke anses som retmæssig ejer af de 13 mio. Kr, og der kan dermed ikke ske en overenskomstmæssig begrænsning af kildeskatten efter overenskomstens artikel 10, stk. 2, litra a, jf. Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 3. pkt., nu 5. pkt.

De 0,5 mio. kr og datterselskabsaktierne:

H2 er retmæssig ejer, da beløbet og aktierne er planlagt til at indgå i driften. Vedr. LL § 3:

“Ifølge selskabet er det ikke hensigten at udlodde yderligere til den ultimative ejer. Det kan derfor ikke konstateres, at den ultimative ejer opnår en fordel af dobbeltbeskatningsoverenskomsten ved oprettelsen af H2 Ltd. ved udlodningen af det resterende kontantbeløb og datterselskabsaktierne, som derfor vil kunne udloddes uden indeholdelse af kildeskat (..)”



SKM 2023.28.LSR – Begrænset skattepligt – Likvidation af dansk holdingselskab (1/4)

Anmodning om bindende svar

- Negativt svar fra Skatterådet (SKM2019.413)
 - Afgørelse fra LSR dateret 27. maj 2021
 - Offentliggjort 17. januar 2023!
- Komplex omstrukturering – ønske om simplificering af koncernstruktur
 - Men essensen er, at der introduceres et nyt ejerskab af et dansk holdingselskab (H3). Ny ejer er H2
 - H2 er hjemmehørende i et EU/DBO-land.
 - Tidligere ejere H7/H5 ikke hjemmehørende i et EU/DBO-land.
 - Ultimativ ejer ikke hjemmehørende i et EU/DBO-land.
 - H3 likvideres efterfølgende. Kildeskat på likvidationsprovenu?

SKM 2023.28.LSR – Begrænset skattepligt – Likvidation af dansk holdingselskab (2/4)

- *Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der er to transaktioner i arrangementet, der medfører en skattefordel: Selskabet i Land Y5 [Land uden for EU, hvor den konkrete DBO ikke finder anvendelse], der ville være begrænset skattepligtigt af udbytteudlodninger, fjernes, og der indskydes et Land Y1 [EU-land som Danmark har en DBO med] holdingselskab, der kan modtage udbytte skattefrit.*
- *Effekten af det samlede arrangement er, at der opnås en skattefordel ved, at likvidationsprovenuet fra likvidationen af H3 [Danmark] udloddes til H2 [EU-land som Danmark har en DBO med] og H5 [Land uden for EU, som Danmark ikke har en DBO med] Land Y4 i stedet for til den tidligere ejer i Land Y5 [Land uden for EU, hvor den konkrete DBO ikke finder anvendelse].
Det vil med arrangementet blive muligt at opnå udlodning til Land Y1 [EU-land som Danmark har en DBO med] og Land Y4 [Land uden for EU, som Danmark ikke har en DBO med] uden betaling af dansk kildeskat.*
- .
- *Spørger har bl.a. anført følgende grunde til, at arrangementet er forretningsmæssigt begrundet:*
- . *Spørger har som de to væsentligste begrundelser angivet, at der er tale om reelle funktioner i Land Y1 [EU-land som Danmark har en DBO med] holdingselskabet.*
- (...).
- . *Spørger har oplyst, at der skal ryddes op i koncernstrukturen, og at der kan opnås omkostningsbesparelser ved arrangementet. Skattestyrelsen er enig i, at det kan være forretningsmæssigt begrundet at likvidere selskaber.*
- *Men Spørger har i den konkrete sag ikke angivet nogen begrundelse for at indskyde det danske holdingselskab under Land Y1 [EU-land som Danmark har en DBO med] holdingselskabet inden likvidationen. **Omkostningsbesparelsen ved likvidationen af det danske selskab kan ikke begrunde, hvorfor der indskydes et Land Y1 holdingselskab inden likvidationen.** Den ville opnås også uden indskydelsen af Land Y1 holdingselskabet.*



SKM 2023.28.LSR – Begrænset skattepligt – Likvidation af dansk holdingselskab (3/4)

- *Spørger har anført, at koncernen mister fremførte skattemæssige underskud.*
- *Der ses dog ikke at være driftsindkomst i det danske holdingselskab. Indkomsten består alene af skattefrie udbytter fra datterselskaber. Da udbytterne er skattefrie, vil de skattemæssige underskud ikke kunne modregnes i indkomsten.*
- *Koncernen udskifter en Danmark-Land Y5 [Land uden for EU, hvor den konkrete DBO ikke finder anvendelse]-Land Y4 [Land uden for EU, som Danmark ikke har en DBO med] struktur med en Land Y1 [EU-land som Danmark har en DBO med]-Land Y4 [Land uden for EU, som Danmark ikke har en DBO med] struktur. Der ses ingen forretningsmæssig begrundelse for, at Land Y1 selskabet er indskudt som ejer af det danske holdingselskab inden likvidationen, da Land Y1 selskabet ikke ses at få reel aktivitet vedrørende de underliggende datterselskaber i Land Y2, Land Y3 og Land Y6.*
- ***Det er Skattestyrelsens opfattelse, at spørger ikke har godtgjort, at det samlede arrangement er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager.***



SKM 2023.28.LSR – Begrænset skattepligt – Likvidation af dansk holdingselskab (4/4)

- *Henset til ordlyden af ligningslovens § 3, stk. 1, hvorefter der skal kunne opnås en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten (misbrug), finder Landsskatteretten, at bestemmelsen må forstås således, at der både er krav om, at der opnås en skattefordel, og at denne skattefordel virker mod formålet og hensigten med skatteretten. Den blotte konstatering af, at der ved et arrangement opnås en skattefordel, er således ikke i sig selv udtryk for, at der foreligger misbrug.*
- *Landsskatteretten finder, at Skattestyrelsen ikke har løftet bevisbyrden for, at den planlagte omstrukturering af H1-koncernen, hvorved bl.a. moderselskabet i Land Y5 og det danske datterselskab skal likvideres, er udtryk for misbrug af de fordele, der følger af moder-/datterselskabsdirektivet. Ligningslovens § 3 finder derfor ikke anvendelse.*
- *Landsskatteretten har herved henset til det oplyste om etableringen af H2, og at likvideringen af det danske datterselskab har den konsekvens, at et fremførselsberettiget underskud på ca. x mio. kr. i det danske datterselskab fortabes.*
- *Landsskatteretten ændrer derfor Skatterådets afgørelse, således at spørgsmålet besvares med "ja".*

Afsluttende citat fra SREV 2011.3.7 af en Jesper Anker Hansen

"Denne forfatter skal ikke vove sig ud i stålfaste konklusioner eller påstande om indholdet af begrebet beneficial ownership. Men hvis undertegnede på nuværende tidspunkt skulle sætte sine penge på et udfald af de verserende sager, så vil det være, at skattemyndighederne kommer til at tabe de fleste af sagerne grundet det uklare hjemmelsgrundlag.

Det er efter denne forfatters vurdering tvivlsomt, om domstolene vil være med til at fylde de huller ud, der indiskutabelt er i den nuværende definition af begrebet beneficial ownership. Det kan meget vel tænkes, at domstolene vil anse dette for en opgave for den lovgivende magt frem for den dømmende.

Dog vil det ikke overraske undertegnede, hvis skattemyndighederne får medhold i enkelte sager ud fra det undertegnede kalder for "For-smart-doktrinen". Denne går helt basalt ud på, at hvis noget skattemæssigt er smart, så er det formentligt lovligt. Hvis det er for smart, så er det formentligt ulovligt.

Med andre ord, hvis en given konstruktion båret af skattemæssige hensyn forekommer at være en tand for kreativ, så er det ikke usandsynligt, at domstolene vil være lydhøre over for skattemyndighedernes indsigelser, og så skal døden i den konkrete sag nok få en årsag, uagtet at der er tale om nok så civile retlige gyldige dispositioner."



forca

Succession i opsparet overskud i VSO og succession i kapitalandele

Vicestudieleder, ekstern lektor
Ole Aagesen

Generel metode

- Hvem (de subjektive betingelser)
- Hvad (de objektive betingelser)
- Hvor (legalitet, hjemmel og praksis)
- Hvordan (fortolkning og beregninger)
- Hvornår (periodisering og frister m.v.)
- Hvorfor (masterniveau)

Generelt om succession

Når der overdrages med succession, betyder det, at overdrageren ikke beskattes af sin fortjeneste ved overdragelsen. I stedet indtræder (succederer) erhververen i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til anskaffelsessum, anskaffelsestidspunkt og anskaffelseshensigt

Erhververen overtager i princippet en udskudt skat svarende til den skattebesparelse, som overdrageren opnår ved overdragelsen

Der kan som alt overvejende hovedregel ikke succederes i tab og i underskud

Historik

- Lov nr. 144 af 19/3 1986 (LF 107 af 5/12 1985) – Mulig succession i opsparet overskud ved dødsboskifte indført (sammen med virksomhedsskatteloven)
- Lov nr. 431 af 26/6 1998 (LF 100 i 2. samling 1997/98) – Pengetanksreglen indført
- Lov nr. 683 af 8. juni 2017 (LF 183 af 29/3 2017) – Begrebet "passiv kapitalanvendelse" indført
- Lov nr. 1283 af 20/12 2000 (LF 34 af 4/10 2000) – Mulig succession i opsparet overskud i levende live indført
- Lov nr. 1178 af 8/6 2021 (LF 133 af 22/12 2020) – "Loft" over hvor stort opsparet overskud, der kan overdrages med succession

Ved overdragelse med succession skal man have for øje, om en given bestemmelse giver hjemmel til succession i hele indkomstopgørelsen – eller om der alene succederes i kapitalgevinstbeskatningen

Successionsbestemmelserne i skattelovgivningen rækker ikke ind i afgiftslovgivningen

Se fx Vestre Landsrets dom af 3/5 2023 (BS-17570/2022-VLR på Kammeradvokatens hjemmeside)

Succession i VSO/Konto for opsparet overskud i levende live

Overblik – Erhvervsmæssige virksomheder i personligt regi

Succession omfatter én virksomhed, en af flere virksomheder eller en ideel andel af en virksomhed (ikke enkeltstående aktiver, med udtagelse af fast ejendom, som i sig selv er en virksomhed)

Succession i VSO/Konto for opsparet overskud i levende live

Overblik

KSL § 25 A – Ægtefællesuccession ved overdragelse af driften af en erhvervsmæssig virksomhed

KSL § 26 A – Ægtefællesuccession ved overdragelse af ejerskabet til en erhvervsmæssig virksomhed

KSL § 33 C, stk. 1-11 – Familiesuccession ved overdragelse af ejerskabet til en erhvervsmæssig virksomhed

KSL § 33 C, stk. 12 – Medarbejdersuccession ved overdragelse af ejerskabet til en erhvervsmæssig virksomhed

KSL § 33 C, stk. 13 – Tilbagesalg med skattemæssig succession

Succession i opsparet overskud i VSO i dødsboer, som er selvstændige skattesubjekter

Overblik

DBSL § 10 – Endelig beskatning og mulighed for succession i opsparet overskud i skattefritagne dødsboer

DBSL § 24 – Endelig beskatning og mulighed for succession i opsparet overskud i ikke skattefritagne dødsboer

DBSL § 39 – Beskatning af udlodning hos modtageren ved succession og erhvervsmæssig virksomhed

Lov om ændring af dødsboskatteloven og kildeskatteloven

Indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen

Nyere lovgivning

Lov nr. 1178 af 8/6 2021 (LF 133 af 22/12 2020) om ændring af dødsboskatteloven og kildeskatteloven

Indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen

Fremsat 22/12 2020

1. behandlet / henvist til skatteudvalget 23/3 2021

Betænkning afgivet 20/5 2021

2. behandlet/direkte til 3. behandling 27/5 2021

3. behandlet, vedtaget 1/6 2021

Lov nr. 1178 af 8/6 2021

Lov om ændring af dødsboskatteloven og kildeskatteloven

Indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen

Overblik

- § 1 – (nr. 1-5) – Ændringer i dødsboskatteloven
- § 2 – (nr. 1-8) – Ændringer i kildeskatteloven
- § 3 – (nr. 1-3) – Ikrafttræden og virkning

Lov om ændring af dødsboskatteloven og kildeskatteloven

Indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen

Resumé

Lovforslaget har til formål at justere en række beskatningsregler med henblik på at hindre, at der i forbindelse med overtagelse af en virksomhed i virksomhedsordningen kan ske en utilsigtet udnyttelse af de gældende regler

Det foreslås at ændre reglerne, så den selvstændigt erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsordningen, ikke kan foretage en overdragelse af en virksomhed, en del af en virksomhed eller en del af flere virksomheder til nærtstående, uden at der samtidig sker en overdragelse af de aktiver og passiver (kapitalafkastgrundlaget) i ordningen, der svarer til den andel af det opsparede overskud, der bliver overdraget. Herved sikres en sammenhæng mellem værdierne i virksomhedsordningen og den latente skatteforpligtelse, som konto for opsparet overskud er udtryk for. Der foreslås desuden en tilsvarende sammenhæng i den situation, hvor virksomheden overtages i forbindelse med død

Med lovforslaget afskæres en række omgåelsesmuligheder i de gældende regler i dødsboskatteloven og kildeskatteloven vedrørende virksomhedsordningen, der muliggør, at midler i virksomhedsordningen kan hæves uden om det opsparede overskud, så det ikke kommer til beskatning

Det foreslås, at loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende. Det foreslås, at loven har virkning fra fremsættelsestidspunktet, idet der er risiko for spekulation i de stramninger af reglerne, som foreslås gennemført ved lovforslaget

Lov om ændring af dødsboskatteloven og kildeskatteloven

Indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen

Ad: § 1 – Ændringerne i dødsboskatteloven

Ved § 1, nr. 1 er bestemmelsen i DBSL § 10, stk. 3, 4. punktum ophævet med virkning for udlodninger, der sker den 22/12 2020 eller senere. Det betyder, at der ikke længere ses bort fra finansielle aktiver i kapitalafkastgrundlaget, når der skal tages stilling til fordeling af saldoen på konto for opsparet overskud, hvis dødsboet omfatter flere virksomheder

Ved § 1, nr. 2 er bestemmelsen i DBSL § 10, stk. 3, 4. punktum, som der henvises til i DBSL § 24, stk. 3, ophævet med virkning for overdragelser, der sker den 22/12 2020 eller senere. Det betyder, at der ikke længere ses bort fra finansielle aktiver i kapitalafkastgrundlaget, når der skal tages stilling til fordeling af saldoen på konto for opsparet overskud, hvis dødsboet omfatter flere virksomheder

Lov om ændring af dødsboskatteloven og kildeskatteloven

Indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen

Ad: § 1 – Ændringerne i dødsboskatteloven

Ved § 1, nr. 3 er bestemmelsen i DBSL § 39, stk. 2, 3. punktum ophævet og erstattet af 3 nye punktumner, der har til formål at harmonisere den skattemæssige behandling af VSO i levende live og ved død, herunder hvordan saldoen på konto for opsparet overskud skal fordeles, når dødsboet omfatter én af flere virksomheder og hvor stor en del af saldoen, der kan overtages med skattemæssig succession

Det betyder, at maksimeringsreglen også gælder ved flere virksomheder i et dødsbo

Lov om ændring af dødsboskatteloven og kildeskatteloven

Indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen

Ad: § 2 – Ændringerne i kildeskatteloven (ægtefællesuccession)

Ved § 2, nr. 1 er der i bestemmelsen i KSL § 25 A, stk. 1 indsat et nyt 3.-5. punktum, som omhandler succession i VSO, når driften af en erhvervsmæssig virksomhed overgår til ægtefællen, som har virkning for overdragelser, der sker den 22/12 2020 eller senere

Det betyder, at når der alene sker overdragelse af driften, så skal VSO håndteres på samme måde, som hvis der sker overdragelse af ejerskabet til virksomheden, som er reguleret i KSL § 26 A

Det fremgår af KSL § 26 A, stk. 4, at hvis ejerskabet af én virksomhed overdrages til ægtefællen, og hvis overdrageren ved udgangen af indkomståret forud for overdragelsen anvender VSO, kan den ægtefælle, som virksomheden overdrages til, indtræde i overdragerens VSO, herunder overtage indestående på konto for opsparet overskud, indskudskontoen samt mellemregningskontoen, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, hvis overdragelsen finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb

Lov om ændring af dødsboskatteloven og kildeskatteloven

Indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen

Ad: § 2 – Ændringerne i kildeskatteloven (ægtefællesuccession)

Af KSL § 26 A, stk. 5, fremgår det, at hvis overdragelsen vedrører en del af en virksomhed eller en af flere virksomheder, jf. VSL § 2, stk. 3, kan ægtefællen overtage den del af indestående på konto for opsparet overskud og indskudskontoen, der svarer til den pågældende del af virksomheden eller den pågældende virksomhed. Denne del beregnes forholdsmæssigt med kapitalafkastgrundlaget som fordelingsnøgle. Den forholdsmæssige del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen beregnes efter forholdet mellem værdien af aktiverne ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen i den nævnte virksomhed og samtlige aktiver indskudt i virksomhedsordningen

Der kan ikke overtages et indestående på konto for opsparet overskud, der er større end den positive værdi af kapitalafkastgrundlaget, der kan henføres til den pågældende virksomhed

Lov om ændring af dødsboskatteloven og kildeskatteloven

Indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen

Ad: § 2 – Ændringerne i kildeskatteloven (ægtefællesuccession)

Foreligger der opsparing med forskel i betalt foreløbig virksomhedsskat (flere konti for opsparet overskud), medregnes en forholdsmæssig del af hver af kontiene, og hvis den modtagende ægtefælle yder vederlag ved overtagelse af den pågældende del af virksomheden eller den pågældende virksomhed, skal værdien af dette vederlag fragå ved opgørelsen af kapitalafkastgrundlaget for den overtagne virksomhed

Bestemmelsens 2. punktum blev ikke ændret, og det betyder, at man fortsat skal fordele overdragerens VSO forholdsmæssigt med kapitalafkastgrundlaget som fordelingsnøgle. Efter det nye 3. punktum blev der indført en maksimeringsregel, hvorefter der ikke kan overtages et større opsparet overskud, end den positive værdi af kapitalafkastgrundlaget, opgjort efter VSL § 8, stk. 1 og stk. 2, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret, der kan henføres til den pågældende virksomhed, og efter det nye punktum, som blev indsat sidst i bestemmelsen, og som har virkning for overdragelser, der sker den 17/5 2021 eller senere, skal et eventuelt vederlag fragå ved opgørelsen af kapitalafkastgrundlaget – både i fordelingsnøglen efter 2. punktum og maksimeringsreglen i 3. punktum

Lov om ændring af dødsboskatteloven og kildeskatteloven

Indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen

Ad: § 2 – Ændringerne i kildeskatteloven (ægtefællesuccession)

Det følger af bestemmelserne i KSL § 26 A, stk. 6, at det er en forudsætning, at modtageren opfylder kravene til anvendelse af VSO, og at beslutningen om ægtefælleoverdragelse meddeles til Told- og skatteforvaltningen senest ved afgivelse af oplysninger efter SKL § 2. Endvidere er det ved deloverdragelse, jf. KSL § 26 A, stk. 5, en betingelse at overdragerens eventuelle negative indskudskonto er udlignet inden overdragelsen

Ved § 2, nr. 2-4 blev bestemmelserne i KSL § 26 A, stk. 5 om deloverdragelse ændret. For det første udgik en forholdsmæssig fordeling af mellemregningskontoen i 1. punktum, og for det næste blev 3. og 4. punktum nyaffattet, og der blev indsat et nyt punktum, som omhandler deloverdragelser, hvor den modtagende ægtefælle yder vederlag

Lov om ændring af dødsboskatteloven og kildeskatteloven

Indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen

Ad: § 2 – Ændringerne i kildeskatteloven (familiesuccession)

Ved § 2, nr. 5-8 er affattelsen af bestemmelserne i KSL § 33 C, stk. 5 ændret. Med de stedefundne ændringer, som har virkning for overdragelser, der finder sted den 22/12 2020 eller senere, er der indført begrænsning i muligheden for at overdrage konto for opsparet overskud, når der indgår finansielle aktiver i overdragerens VSO.

Ved heloverdragelse går begrænsningen ud på, at værdien af finansielle aktiver, bortset fra fordringer erhvervet ved salg af varer og tjenesteydelser i forbindelse hermed (varedebitorer m.v.), forudbetalinger af husleje og disposita og periodiseringsposter, skal fragå ved opgørelsen af det indestående på konto for opsparet overskud, som kan overdrages med succession.

Lov om ændring af dødsboskatteloven og kildeskatteloven

Indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen

Ad: § 2 – Ændringerne i kildeskatteloven (familiesuccession)

Formålet med bestemmelsen i KSL § 33 C, stk. 5. 2. punktum er at sikre, at de finansielle aktiver ikke blot kan overdrages imod et vederlag eller forblive i vedkommendes virksomhedsordning ved heloverdragelser, samtidig med at hele kontoen for opsparet overskud overdrages – eller sagt på en anden måde:

”Det er fra og med den 22/12 2020 ikke muligt at heloverdrage kontoen for opsparet overskud med skattemæssig succession, når det opsparede overskud modsvares af ikke driftsrelaterede finansielle aktiver”.

Ved deloverdragelse går begrænsningen ud på, at værdien af de finansielle aktiver, bortset fra fordringer erhvervet ved salg af varer og tjenesteydelser i forbindelse hermed (varedebitorer m.v.), forudbetalinger af husleje og disposita og periodiseringsposter, skal fragå ved opgørelsen af den del af konto for opsparet overskud, som kan overdrages med succession

Lov om ændring af dødsboskatteloven og kildeskatteloven

Indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen

Ad: § 3 – Ikrafttræden og virkning

Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende

Loven har virkning for overdragelser og udlodninger, der sker den 22/12 2020 eller senere

Reglen om at en ægtefælles vederlag skal fragå i kapitalafkastgrundlaget, har virkning for overdragelser, der sker den 17/5 2021 eller senere

Master i skat

MasterClass 06/2023

Praktisk eksempel med deloverdagelse, fordelingsregel og maksimeringsregel

	Mindre virksomhed	Udlejningsvirksomhed	Samlet
Udlejningsejendom		2.500.000 kr.	
Mindre virksomhed	250.000 kr.	0	
Finansielle aktiver	10.000.000 kr.	0	
Aktiver, i alt	10.250.000 kr.	2.500.000 kr.	12.750.000 kr.
Prioritetsgæld		2.450.000 kr.	2.450.000 kr.
Passiver, i alt			
Kapitalafkastgrundlag	10.250.000 kr.	50.000 kr.	10.300.000 kr.
Opsparet overskud ekskl. foreløbig virksomhedsskat			12.000.000 kr.
Andel af saldo på konto for opsparet overskud, som kan henføres til ægtefællen [12.000.000 kr. x 50.000 kr. / 10.300.000 kr.]		58.252 kr.	
Maksimal andel af saldo på konto for opsparet overskud, der kan overføres til ægtefællen		50.000 kr.	

Kilde: Kilde: Tabel 2 i lovforslag L133 af 22/12 2020

Master i skat

MasterClass 06/2023

Praktisk eksempel med heloverdragelse og modregning af ikke driftsrelaterede finansielle aktiver

	Overdraget virksomhed
Udlejningsejendom	2.500.000 kr.
Mindre virksomhed	250.000 kr.
Finansielle aktiver	10.000.000 kr.
Aktiver, i alt	12.750.000 kr.
Prioritetsgæld	2.450.000 kr.
Passiver, i alt	2.450.000 kr.
Kapitalafkastgrundlag (12.750.000 kr. – 2.450.000 kr.)	10.300.000 kr.
Konto for opsparet overskud	12.000.000 kr.
Ved heloverdragelse kan hele kontoen for opsparet overskud overføres	12.000.000 kr.
Fratrukket værdien af de overtagne finansielle aktiver	- 10.000.000 kr.
Konto for opsparet overskud, der kan overdrages i forbindelse med heloverdragelsen	2.000.000 kr.

Kilde: Tabel 1 i betænkningen af 20/5 2021 til lovforslag L133 af 22/12 2020

Master i skat

MasterClass 06/2023

Praktisk eksempel med deloverdragelse og modregning af ikke driftsrelaterede finansielle aktiver

	Mindre virksomhed	Udlejningsvirksomhed	Samlet
Udlejningsejendom		2.500.000 kr.	
Mindre virksomhed	250.000 kr.	0 kr.	
Finansielle aktiver	9.000.000 kr.	1.000.000 kr.	
Aktiver, i alt	9.250.000 kr.	3.500.000 kr.	12.750.000 kr.
Prioritetsgæld	0 kr.	2.450.000 kr.	2.450.000 kr.
Passiver, i alt	0 kr.	2.450.000 kr.	2.450.000 kr.
Kapitalafkastgrundlag	9.250.000 kr.	1.050.000 kr.	10.300.000 kr.
Konto for opsparet overskud			12.000.000 kr.
Andel af saldo på konto for opsparet overskud, som kan overdrages med udlejningsvirksomheden (1.050.000 kr. / 10.300.000 kr.)		1.223.301 kr.	
Fratrukket værdien af de overtagne finansielle aktiver, jf. KSL § 33 C, stk. 5, 5. punktum		-1.000.000 kr.	
Andel af konto for opsparet overskud, som kan overdrages, udgør herefter		223.301 kr.	
Maksimal andel af saldo på konto for opsparet overskud, der kan overdrages med udlejningsvirksomheden, jf. KSL § 33 C, stk. 5, 6. punktum		1.050.000 kr.	
Konto for opsparet overskud, der kan overdrages, som følge af, at der også overdrages finansielle aktiver		223.301 kr.	

Kilde: Tabel 2 i betænkningen af 20/5 2021 til lovforslag L133 af 22/12 2020



COPENHAGEN BUSINESS SCHOOL
HANDELSHØJSKOLEN



Succession ved overdragelse af erhvervsmæssige virksomheder

Praksis – Udvalgte afgørelser

Østre Landsrets dom af 17/3 2023 – BS-38385/2019-OLR (Kammeradvokatens hjemmeside)

Henvist til landsretten efter RPL § 226, stk. 1

Udlån i VSO som led i glidende generationsskifte og skattemyndighedernes berigtigelse af fejl i VSO

SKM2023.223.ØLR – Vindmøllesagen

Bevisbyrdesag om salg af samtlige K/S anparter primo 2012 og genkøb af K/S anparter er virksomhedsophør i skattemæssig henseende

Tidligere SKM2022.502.BR

Tidligere Afgørelsesdatabasen 16-1182816 og 16-1456614

Afgørelsesdatabasen 13-0153209

Salg af ejerlejlighed og køb af anden ejendom er ikke ophør af virksomhed og ikke omfattet af VSL § 15, stk. 2

Succession ved overdragelse af erhvervsmæssige virksomheder

Praksis – Udvalgte afgørelser

SKM2023.111.SR

Overdragelse af landbrugsvirksomhed til nær medarbejder med succession – Kravet om 3 års ansættelse

SKM2022.623.ØLR

Overdragelse med succession til nevø – Successionsfordel kom udelukkende sælger tilgode

SKM2022.523.SR

Overdragelse med succession til nær medarbejder – Succession i konto for opsparet overskud minus ikke driftsrelaterede finansielle aktiver

SKM2021.704.SR

Ægtefællesuccession – Heloverdragelse – Kontinuitetsprincippet – Berigtigelse med gældsbeholdning er en hævning

Succession ved overdragelse af erhvervsmæssige virksomheder

Praksis – Udvalgte afgørelser

SKM2021.703.SR

Ægtefællesuccession – Deloverdragelse – Hævning i tilbageværende virksomhed – Hæftelse for ejendomsskat

SKM2021.563.LSR

Stadfæstelse af bindende svar

Ægtefællesuccession – Aktiver og passiver, som ikke indgår i overdragelsen er hævninger og indskud ultimo året før

SKM2021.524.SR

Ægtesuccession – Ægtefælleinteressentskab – Lige fordeling 50/50 og ikke 40/60 – Negativ indskudskonto uden betydning

SKM2021.271.SR

Ægtefællesuccession – Ægtefælleinteressentskab 50/50 – Hæftelse for ejendomsskat en hindring

Succession ved overdragelse af erhvervsmæssige virksomheder

Praksis – Udvalgte afgørelser

SKM2021.168.SR

Ægtefællesuccession – Konvertibel obligation – fordeling af anskaffelsessum på overdragne/beholdte kapitalandele – Gennemsnitsmetode

SKM2020.188.SR

Opsparing af skattepligtigt salg af udlejningsejendomme i VSO – Successionsovertagelse af opsparet overskud

SKM2020.52.SR

Opsparing af ejendomsavance – Succession i opsparet overskud – Sælgerfinansiering en hævning

SKM2020.3.LSR

Ægtefællesuccession – Vindmølleandele

SKM2020.2.LSR

Ægtefællesuccession – Vindmølleandele

Succession ved overdragelse af erhvervsmæssige virksomheder

Praksis – Udvalgte afgørelser

SKM2017.557.LSR

Ægtefællesuccession – Vindmølleandele

SKM2015.446.LSR

Ægtefæller – Rette indkomstmodtager, avance ved salg af fast ejendom

Succession ved overdragelse af kapitalandele i levende live

Overblik

ABL § 34 – Familiesuccession (indeholder bl.a. "pengetanksreglen")

ABL § 35 – Medarbejdersuccession

ABL § 35 A – Tilbagesalg af kapitalandele med succession (gælder tillige dødsbo)

ABL § 35 B – Succession ved overdragelse til erhvervsdrivende fonde

Succession i kapitalandele i dødsboer, som er selvstændige skattesubjekter

Overblik

DBSL § 4, stk. 2 – Udlodning af den længstlevende ægtefælles bodelsaktiver til andre arvinger end den længstlevende ægtefælle

DBSL § 27, stk. 3 – Mulighed for en kombination af beskatning i boet og udlodning med succession

DBSL § 29, stk. 3 – Gevinst ved udlodning af aktier m.v. (indeholder bl.a. "pengetanksreglen")

DBSL § 29, stk. 5 – Bestemmelse i § 29, stk. 1-4 ikke finder anvendelse ved udlodning til den længstlevende ægtefælle

ABL § 35 B – Succession ved overdragelse til erhvervsdrivende fonde

Pengetanksreglen

Overblik

Definition af selskaber med finansielle aktiver (kaldet "pengetanksreglen") findes i følgende bestemmelser

1. ABL § 34, stk. 6 om familieoverdragelse og medarbejderoverdragelse med succession i aktier
2. DBSL § 29, stk. 3 om succession i aktier i dødsbo
3. VSL § 22 c, stk. 2 om særlig kapitalafkastordning ved personers køb af aktier eller anparter som led i en virksomhedsovertagelse
4. PBL § 15 A, stk. 4 om indskud af avancen på en pensionsordning ved virksomhedsophør
5. Etableringskontolovens § 7, stk. 2, litra a om etablering af virksomhed i selskabsform.

Lov om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love

Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder og genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer m.v.

Nyere lovgivning

Lov nr. 687 af 8/6 2017 (LF 183 af 22/12 2017) om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love

Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder og genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer m.v.

Fremsat den 29/3 2017

1. behandlet i Folketinget den 4/4 2017

Henvist til skatteudvalget

Betænkning afgivet den 24/5 2017

2. behandlet i Folketinget den 30/5 2017

3. behandlet i Folketinget den 2/6 2017

Lov nr. 687 af 8/6 2017

Lov om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love

Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder og genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer m.v.

Resumé

Lovforslaget udmønter aftalen om nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte indgået af V-regeringen med Dansk Folkeparti, Liberal Alliance og Det Konservative Folkeparti som led i aftalen om finansloven for 2016

Med lovforslaget sænkes bo- og gaveafgiften gradvis fra de nuværende 15 pct. til 5 pct. frem mod 2020 i forbindelse med generationsskifte af familieejede erhvervsvirksomheder

Det foreslås i den forbindelse at foretage enkelte justeringer om pengetankreglen i andre dele af skattelovgivningen

Det foreslås desuden, at den frist på 6 måneder, der gælder for SKATs behandling af gaveanmeldelser, ændres, så den faktiske sagsbehandlingstid i SKAT maksimalt kan udgøre 6 måneder

Herudover foreslås det at ændre reglerne om genoptagelse af skatteansættelsen for lagerbeskattede værdipapirer m.v. Denne del af med lovforslaget skal sikre, at reglerne ikke fremover kan resultere i, at der kan ske henholdsvis dobbeltbeskatning og dobbeltfradrag

Lov om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love

Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder og genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer m.v.

Overblik

- § 1 – Ændringer i boafgiftsloven
- § 2 – Ændringer i aktieavancebeskatningsloven
- § 3 – Ændringer i dødsboskatteloven
- § 4 – Ændringer i etableringskonto- og iværksætterkontoloven
- § 5 – Ændringer i pensionsbeskatningsloven
- § 6 – Ændringer i skatteforvaltningsloven
- § 7 – Ændringer i virksomhedsskatteloven
- § 8 – Ændringer i dødsboskifteloven
- § 9 – Ikrafttræden og virkning
- § 10 – Færøerne og Grønland

Lov om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love

Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder og genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer m.v.

Ad: § 2 – Ændringerne i aktieavancebeskatningsloven

1. I § 34, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., ændres »udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign.« til: »passiv kapitalanbringelse«, og i nr. 3, 2. pkt., ændres »udlejning af fast ejendom.« til: »passiv kapitalanbringelse.«
2. I § 34, stk. 5, 2. pkt., indsættes efter »finansieringsvirksomhed«: »og er omfattet af lov om finansiel virksomhed eller tilsvarende for udenlandske selskaber«, og som 3. pkt. indsættes:
»For udenlandske selskaber, som ikke er hjemmehørende i et EU-land eller EØS-land, er det en betingelse, at selskabet er hjemmehørende i et land, som efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, anden international overenskomst eller konvention eller administrativt indgået aftale om bistand i skattesager udveksler oplysninger med de danske skattemyndigheder.«
3. I § 34, stk. 6, 1. pkt., ændres »udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign.« til: »passiv kapitalanbringelse«, »sådan aktivitet,« ændres til: »fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., der efter stk. 1, nr. 3, skal anses for passiv kapitalanbringelse,« og »udlejningsejendomme,« ændres til: »sådanne ejendomme,«.
4. I § 34, stk. 6, 6. pkt., ændres »udlejningsejendom.« til: »passiv kapitalanbringelse.«

Lov om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love

Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder og genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer m.v.

Ad: § 3 – Ændringerne i dødsboskatteloven

1. I § 29, stk. 3, 1. pkt., ændres »i udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende.« til: »af passiv kapitalanbringelse.«
2. I § 29, stk. 3, 2. pkt., indsættes efter »finansieringsvirksomhed«: »og selskabet er omfattet af lov om finansiel virksomhed eller tilsvarende for udenlandske selskaber«, og efter 2. pkt. indsættes:
»For udenlandske selskaber, som ikke er hjemmehørende i et EU-land eller EØS-land, er det en betingelse, at selskabet er hjemmehørende i et land, som efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, anden international overenskomst eller konvention eller administrativt indgået aftale om bistand i skattesager udveksler oplysninger med de danske skattemyndigheder.«
3. I § 29, stk. 3, 3. pkt., der bliver 4. pkt., ændres »som udlejning af fast ejendom.« til: »for passiv kapitalanbringelse.«
4. I § 29, stk. 3, 4. pkt., der bliver 5. pkt., ændres »1.-3. pkt.« til »1.-4. pkt.«
5. I § 29, stk. 3, 5. pkt., der bliver 6. pkt., ændres »udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende« til: »passiv kapitalanbringelse«, »sådan aktivitet« ændres til: »fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., der efter 4. pkt. skal anses for passiv kapitalanbringelse«, og »udlejningsejendomme« ændres til: »sådanne ejendomme«.
6. I § 29, stk. 3, 10. pkt., der bliver 11. pkt., ændres »udlejningsejendom.« til: »passiv kapitalanbringelse.«

Pengetanksreglen i ABL

Ad: ABL § 34, stk. 6 om familieoverdragelse og medarbejderoverdragelse med succession i aktier

Stk. 6. Selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i ~~udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign.~~ passiv kapitalanbringelse som nævnt i stk. 1, nr. 3, såfremt mindst 50 pct. af selskabets indtægter, hvorved forstås den regnskabsmæssige nettoomsætning tillagt summen af øvrige regnskabsførte indtægter, opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår stammer fra sådan aktivitet, eller hvis handelsværdien af selskabets udlejningsejendomme, kontanter, værdipapirer el.lign. enten på overdragelsestidspunktet eller opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver. Besiddelse af andele omfattet af § 18 anses ved bedømmelsen ikke som besiddelse af værdipapirer. Afkastet og værdien af aktier i datterselskaber, hvori selskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen m.v., medregnes ikke. I stedet medregnes den del af datterselskabets indtægter og aktiver, som svarer til ejerforholdet. Ved bedømmelsen ses der bort fra indkomst ved udlejning af fast ejendom mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber. Fast ejendom, der udlejes mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber, og som lejer anvender i driften, anses ved bedømmelsen ikke som en ~~udlejningsejendom~~ passiv kapitalanbringelse.

Ændret ved:

Lov nr. 683 af 8/6 2017 (virkning fra og med den 1/7 2017 med en særlig overgangsregel).

Lov nr. 1380 af 28/12 2011 (virkning fra og med den 1/1 2012 med særlige overgangsbestemmelser).

Lov nr. 532 af 17/6 2008 (virkning for overdragelser fra og med den 1/1 2009).

Lov nr. 1580 af 20/12 2006 (virkning for overdragelser, der finder sted den 1/1 2007 eller senere).

Indsat ved:

Lov nr. 1413 af 21/12 2005 (virkning for afståelser, der finder sted den 1/1 2006 eller senere).

Pengetanksreglen i DBSL

Ad: DBSL § 29, stk. 3 om gevinst ved udlodning af værdipapirer

Stk. 3. Gevinst ved udlodning af aktier m.v. omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 12 eller § 22 medregnes ved opgørelsen af bobeskatningsindkomsten, medmindre der er tale om udlodning af aktier m.v. i et selskab m.v., hvis virksomhed ikke i overvejende grad består i udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende af passiv kapitalanbringelse. 1. pkt. finder dog ikke anvendelse, hvis selskabet m.v. udøver næring ved køb og salg af værdipapirer eller finansieringsvirksomhed og selskabet er omfattet af lov om finansiel virksomhed eller tilsvarende for udenlandske selskaber. For udenlandske selskaber, som ikke er hjemmehørende i et EU-land eller EØS-land, er det en betingelse, at selskabet er hjemmehørende i et land, som efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, anden international overenskomst eller konvention eller administrativt indgået aftale om bistand i skattesager udveksler oplysninger med de danske skattemyndigheder. Bortforpagtning af fast ejendom, som nævnt i vurderingslovens § 33, stk. 1 og 7, anses ikke i denne forbindelse som udlejning af fast ejendom for passiv kapitalanbringelse. Uanset 1. 3. pkt. 1.-4. pkt. skal gevinst ved udlodning af de i 1. pkt. nævnte aktier m.v. medregnes ved opgørelsen af bobeskatningsindkomsten, hvis udlodningen til den enkelte modtager udgør mindre end 1 pct. af aktiekapitalen i det pågældende selskab m.v., jf. i øvrigt stk. 4. Selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende passiv kapitalanbringelse, såfremt mindst 50 pct. af selskabets indtægter, hvorved forstås den regnskabsmæssige nettoomsætning tillagt summen af øvrige regnskabsførte indtægter, opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår stammer fra sådan aktivitet fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., der efter 4. pkt. skal anses for passiv kapitalanbringelse, eller hvis handelsværdien af selskabets udlejningsejendomme sådanne ejendomme, kontanter, værdipapirer eller lignende enten på overdragelsestidspunktet eller opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår udgør mindst 50 pct. af

Pengetanksreglen i DBSL

Ad: DBSL § 29, stk. 3 om gevinst ved udlodning af værdipapirer

handelsværdien af selskabets samlede aktiver. Besiddelse af andele omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 18 anses ved bedømmelsen ikke som besiddelse af værdipapirer. Afkastet og værdien af aktier i datterselskaber, hvori selskabet m.v. direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen, medregnes ikke. I stedet medregnes en til ejerforholdet svarende del af datterselskabets indtægter og aktiver ved bedømmelsen. Ved bedømmelsen ses der bort fra indkomst ved udlejning af fast ejendom mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber. Fast ejendom, som udlejes mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber, og som lejer anvender i driften, anses ved bedømmelsen ikke som en udlejningsejendom passiv kapitalanbringelse.

Ændret ved:

Lov nr. 688 af 8/6 2017 (virkning fra og med den 1/1 2018).

Lov nr. 683 af 8/6 2017 (virkning for overdragelser, der sker den 1/7 2017 eller senere. Ved opgørelsen af, om et selskabs virksomhed i overvejende grad skal anses for at bestå af fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign, jf. ABL § 34 som ændret ved denne lovs § 2, finder ABL § 34, stk. 6, jf. lbk. nr. 1082 af 8/9 2015, anvendelse for perioden til og med den 30/6 2017).

Lov nr. 1380 af 28/12 2011 (virkning på boer efter personer, der afgår ved døden den 1/1 2012 eller senere, og på skifte af uskiftede boer i den efterlevende ægtefælles levende live, når anmodningen om skifte er modtaget i skifteretten den 1/1 2012 eller senere. Til og med den 31/12 2014 kan selskabets virksomhed efter den skattepligtiges valg i stedet for at blive vurderet efter betingelserne i DBSL § 29, stk. 3, 5. pkt., anses for i overvejende grad at bestå i udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign. , hvis mindst 50 pct. af selskabets indtægter, hvorved forstås den regnskabsmæssige nettoomsætning tillagt summen af øvrige regn-skabsførte indtægter, opgjort for det seneste regnskabsår stammer fra sådan aktivitet, eller hvis handelsværdien af selskabets udlejningsejendomme, kontanter, værdipapirer el.lign. enten på overdragelsestidspunktet eller opgjort ved udgangen af det seneste regnskabsår udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver).

Pengetanksreglen i DBSL

Ad: DBSL § 29, stk. 3 om gevinst ved udlodning af værdipapirer

Lov nr. 724 af 25/6 2010 (virkning fra og med den 27/6 2010).

Lov nr. 525 af 12/6 2009 (virkning fra og med indkomståret 2010).

Lov nr. 1580 af 20/12 2006 (virkning for boer vedrørende personer, der afgår ved døden den 1/1 2007 eller senere, og på skifte af uskiftede boer i den efterlevende ægtefælles levende live, når anmodningen om skifte indgives den 1/1 2007 eller senere).

Lov nr. 1414 af 21/12 2005 (virkning for udlodning fra dødsboer, der sker den 1/1 2006 eller senere).

Lov nr. 394 af 6/6 2002 (virkning for boer vedrørende personer, der afgår ved døden 1/7 2002 eller senere, samt på skifte af uskiftede boer i den efterlevende ægtefælles levende live, når anmodningen om skifte indgives 1/7 2002 eller senere).

Lov nr. 1285 af 20/12 2000 (virkning for boer vedrørende personer, der er afgået ved døden eller boer, der skiftes 4/10 2000 eller senere).

Lov nr. 431 af 26/6 1998 (virkning på boer fra 1/1 1999 med særlige bestemmelser).

Indsat ved:

Lov nr. 1221 af 27/12 1996 (virkning for dødsfald fra og med den 1/1 1997).

Succession i kapitalandele

Praksis om fortolkning

SKM2023.168.HR (U2023.1536.H)

I 2018 overdrog A kapitalandele i sit anpartsselskab til sine døtre som led i generationsskifte.

Selskabet var 100 % ejer af et anpartsselskab, der bl.a. havde investeret i mindre andele af vindmøller og solcelleanlæg via partnerselskaber.

Spørgsmålet var, om investeringen i andele af vindmøller og solcelleanlæg via partnerselskaber måtte anses for passiv kapitalanbringelse.

Højesteret fastslog, at der ikke i ordlyden af eller forarbejderne til § 34 i ABL er holdepunkter for at anlægge en snæver fortolkning af, hvad der skal forstås ved passiv kapitalanbringelse, dvs. fast ejendom, kontanter og lignende, og at det må bero på en konkret vurdering, om investering i andele af vindmøller og solcelleanlæg via partnerselskaber må anses for passiv kapitalanbringelse.

Højesteret foretog herefter en konkret vurdering af oplysningerne i sagen og nåede frem til, at investeringen i andele af vindmøller og solcelleanlæg via partnerselskaber måtte anses for passiv kapitalanbringelse.

Landsretten var nået til samme resultat.

Tidligere SKM2021.537.VLR – Anket til Højesteret.

Succession i kapitalandele

Praksis om fortolkning

SKM2020.52.SR

Succession – pengetankreglen – vindmøller og solceller

Skatterådet fandt, at solcelleanlægget og vindmøller var omfattet af begrebet ”fast ejendom el.lign.” og derfor som udgangspunkt var en passiv kapitalanbringelse. Vedrørende solcelleanlægget fandt Skatterådet, at der var tale om et aktivt aktiv, når der henses til det oplyste om aktivet. Andelene i vindmøller var et passivt aktiv ud fra en konkret vurdering.

Succession i kapitalandele

Praksis om fortolkning

SKM2021.193.SR

Solcelleanlæg udgjorde ikke passiv kapitalanbringelse

Ud fra den foreliggende praksis på området og efter en konkret vurdering af oplysningerne kunne det bekræftes, at solcelleanlægget ikke skulle anses som passiv kapitalanbringelse efter pengetankreglen i ABL § 34. Der var bl.a. lagt vægt på, at A deltog i ledelsen, at der blev modtaget data om den løbende produktion og salg, hvorved ledelsen forholdte sig til den løbende drift af anlægget, at der blev foretaget løbende fysisk besigtigelse af solcelleanlægget efter behov, hvilket blev vurderet på baggrund af den løbende overvågning af anlægget samt i forbindelse med møder med teknikere ved eventuelt behov for fejlrettelser og reparationer på anlægget, at der blev foretaget en generel besigtigelse af anlægget mindst én gang om året, at ledelsen varetog dialogen med de lokale teknikere omkring forventede kommende vedligeholdelsesarbejder mv., og at ledelsen traf beslutning om alle vedligeholdelsesarbejder, der oversteg EUR 2.500. Der blev endvidere henset til, at H4, der ejede solcelleanlægget, blev ledet af komplementarselskabet H5, der var ejet indirekte af H1.

Succession i kapitalandele

Yderligere fortolkningsbidrag

SKM2022.450.SR

Generationsskifte – Parkeringspladser og lukkede garager – Pengetanksaktiver

SKM2022.40.SR

Generationsskifte - Kryptovaluta og guldbarrer – Pengetanksaktiver

SKM2021.450.SR

Generationsskifte – Bortforpagtning vs. udlejning

SKM2021.446.SR

Generationsskifte – Koncernintern ejendom udlejet til hotel – Ikke pengetanksaktiv

SKM2021.250.SR – Påklaget til SANST/LSR – Tilbagekaldt

Udlejningsejendom – Kontorhotel – Pengetank

SKM2020.550.SR

Koncern med datterselskab – Udlejning til beboelse -- Pengetank

Succession i kapitalandele

Yderligere fortolkningsbidrag

SKM2020.425.SR

Svensk skovbrugsejendom – Ikke en pengetank

SKM2020.24.LSR

Solcelleanlæg – Pengetank

Dissens

SKM2018.113.SR

Leasede driftsmidler (hvor ejendomsretten var hos leasingselskabet) – Ikke et pengetanksaktiv

Succession i kapitalandele

Yderligere fortolkningsbidrag

SKM2015.577.SR

Parkeringshus – Ikke et pengetanksaktiv

SKM2005.166.LR

Klientkontomidler, som ikke kunne hæves – Ikke et pengetankaktiv

Klientkontomidler, som kunne hæves – Et pengetankaktiv

SKM2003.458.LR

Forudbetalinger – Et pengetanksaktiv

Kompensation for at overtage latent skat ved overdragelse med succession

Enten passivposter eller kursværdi af udskudt skat

Ved beregning af gaveafgift og ved beregning af boafgift har man retskrav på en passivpost, som fragår i beregningsgrundlaget. Alternativt kan man – efter gældende praksis – indarbejde kursværdien af udskudt skat i beregningsgrundlaget. Derfor skal der, hvis man gør brug af passivposten indarbejdes en gave i berigtigelsen. Passivposternes størrelse fremgår af KSL § 33 D og af BAL § 13a

Udvalgte afgørelser

SKM2021.460.LSR

Fristen i BAL § 27, stk. 2 – Ændring af nedslag for latent (udskudt) skat er omfattet

SKM2008.876.LSR

Vognmandskendelsen – Udskudt skat med ikke til pari – Eventualforpligtelse

SKM2011.406.SKAT

Styresignalet om vognmandskendelsen (praksisændring)

Kompensation for at overtage latent skat ved overdragelse med succession

Enten passivposter eller kursværdi af udskudt skat

Ved beregning af gaveafgift og ved beregning af boafgift har man retskrav på en passivpost, som fragår i beregningsgrundlaget. Alternativt kan man – efter gældende praksis – indarbejde kursværdien af udskudt skat i beregningsgrundlaget

Derfor skal der, hvis man gør brug af passivposten indarbejdes en gave i berigtigelsen

Passivposternes størrelse fremgår af KSL § 33 D og af BAL § 13a

Udvalgte afgørelser

SKM2014.871.LSR

Ikke godkendt kompensation i boafgift med kursværdi af udskudt skat ved succession i konto for opsparet overskud i dødsbo

Kompensation for at overtage latent skat ved overdragelse med succession

Enten passivposter eller kursværdi af udskudt skat

Ved beregning af gaveafgift og ved beregning af boafgift har man retskrav på en passivpost, som fragår i beregningsgrundlaget. Alternativt kan man – efter gældende praksis – indarbejde kursværdien af udskudt skat i beregningsgrundlaget

Derfor skal der, hvis man gør brug af passivposten indarbejdes en gave i berigtigelsen

Passivposternes størrelse fremgår af KSL § 33 D og af BAL § 13a

Udvalgte afgørelser

SKM2015.131.LSR

Tilbageiskontering af en efter skat beregnet rente

SKM2012.477.LSR og SKM2012.479.LSR

Enten passivpost eller kursværdi af udskudt skat

Nyere litteratur

Skattevejledning – eksempler og oversigter, 27. udgave 2023. Af Ole Aagesen, Erik Høgh & Jens Møller. Udkommer august 2023. Karnov Group

SKAT MED OMTANKE – Festskrift til advokat Tommy V. Christiansen. Forlaget Ectuto – ISBN 978-87-420-0029-8.

Kapitel 8: Er udlejning af fast ejendom altid en erhvervsmæssig virksomhed af Advokat (L) Bodil Christiansen

Kapitel 12: Den forunderlige anatomi om udskudt skat ved generationsskifter af nu afdøde skatterevisor, cand. jur. Leo Holm, formand for Skatterevisorforeningen

Kapitel 13: UfR 2016.2126 H's betydning for anvendelse af 15%-reglen i dødsboer af Advokat (H) Leo Janzen, TVC Advokatfirma

Kapitel 22: Skattemæssig succession med fokus på værdiansættelse og berigtigelse af Tax Partner Ole Aagesen, Revitax A/S

Festskriftet kan downloades gratis på dette link:

<https://tvc.dk/publikationer/skat-med-omtanke-festskrift-til-advokat-tommy-v-christiansen/>