

Erik Werlauff

Selskabsskatteret 2018/19

20. udgave

Erik Werlauff

Selskabsskatteret 2018/19

20. udgave/1. oplag

© Karnov Group Denmark A/S, København 2018

ISBN 978-87-619-4026-1

Omslag: Axel Surland, Ljungbyhed

Sats og tryk: AKAPRINT a/s, Aarhus

Mekanisk, fotografisk eller anden gengivelse af denne bog eller dele af den er ikke tilladt ifølge gældende dansk lov om ophavsret. Alle rettigheder forbeholdes.

Indholdsforegnelse

Forkortelser 15

KAPITEL 1. SELSKABSSKATTERETTENS GRUNDPRINCIPPER

– dansk og europæisk skatteret, forebyggelse af skatteskuffelser 17

1. Grundlovens beskatningshjemmel 17
2. Selskabsskatteloven (SEL) og anden lovgivning af specifik selskabs- og fondsskatteretlig betydning 18
3. Andre skattelove (via SEL § 8) 19
4. Skatteretlige grundbegreber af selskabsskatteretlig betydning 23
 - 4.1. Skatteret er offentlig ret – men med stor privatretlig betydning 23
 - 4.2. Legalitetsprincippet: Skat kræver hjemmel 24
 - 4.3. Materiel og formel skatteret 26
 - 4.4. Subjektiv og objektiv skattepligt 26
 - 4.5. Helårsprincippet 27
 - 4.6. Globalindkomstprincippet – og fravigelsen af dette, hvis der ikke vælges international sambeskatning 29
 - 4.7. Samtidighedsprincippet: personers kildeskat og selskabers acontoskat 31
 - 4.8. Særbeskatning eller sambeskatning 32
 - 4.9. Smalt eller bredt beskatningsgrundlag 32
5. Retskildespørgsmål: Administrative fortolkningsbidrag. Forventningsprincippet. Domstolsafgørelser. Internationalt lovvalg i skatteretten 33
 - 5.1. Administrative fortolkningsbidrag 33
 - 5.2. Forventningsprincippet 34
 - 5.3. Domstolsafgørelser 38
 - 5.4. Internationalt lovvalg i skatteretten: Hvornår anvendes dansk skatteret, og hvornår udenlandsk ret? 41
6. Dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO'er) 46
7. Europarelig (selskabs)skatteharmonisering 54
 - 7.1. Diskriminations- og restriktionsforbud, kapitalbevægelser mv. 54
 - 7.2. Hidtil udstedte EU-retsakter og -henstillinger 74
 - 7.2.1. Fusionsbeskatningsdirektivet 75
 - 7.2.2. Moder/datterselskabsdirektivet 77
 - 7.2.3. Dobbeltbeskatningskonventionen 80
 - 7.2.4. Rente- og royaltydirektivet 81
 - 7.3. WTO-aftalernes skatteretlige betydning 82
 - 7.4. Et fælles konsolideret beskatningsgrundlag for europæiske koncerner, CCCTB 82
8. Skatteudnyttelsesklausul (omgåelsesklausul) i relation til direktiv- eller DBO-baserede rettigheder 85
 - 8.1. LL § 3 med virkning fra 1. maj 2015 85

INDHOLDSFORTEGNELSE

- 8.2. Omgåelsesklausul til direktiverne, herunder krav om *beneficial owner* 86
- 8.3. Omgåelsesklausul til DBO'erne 89
- 9. Skattesuffelser: Når skatten ikke inddrages tilstrækkeligt i rådgivningen 89
 - 9.1. Skatten glemmes helt 90
 - 9.2. Klient og rådgiver taler forbi hinanden vedrørende skat 91
 - 9.3. Parterne forudsætter, at den skatteretlige bedømmelse af sagen automatisk følger den civilretlige 92
 - 9.4. Den skattemæssige retstilstand bedømmes forkert og søges ikke afklaret gennem bindende svar (ligesom der ikke tages skatteforbehold) 94
 - 9.5. Der skaffes ikke klienten den bedst mulige skatteposition i tilfælde af, at sagen civilretligt forløber atypisk 95
 - 9.6. Skattetænkning mislykkes 97
 - 9.7. Der gives ikke rigtige og fuldstændige oplysninger til SKAT 97

KAPITEL 2. SELSKABERNE

– danske og udenlandske selskaber, foreninger mv. omfattet af dansk skattepligt 99

- 1. Begreberne subjektiv og objektiv skattepligt. Registrerings- og hovedsædekriterium 99
- 2. Ubegrænset dansk skattepligt 107
 - 2.1. Aktie- og anpartsselskaber, herunder iværksætterselskaber 107
 - 2.2. Andre former for kapitalsselskab, herunder ikke-kooperativt A.m.b.a. samt S.m.b.a. 114
 - 2.3. Erhvervsdrivende og ikke-erhvervsdrivende fonde. Kvalifikation af udenlandske fonde mv. 117
 - 2.4. Sparekasser og andelskasser 125
 - 2.5. Brugsforeninger 126
 - 2.6. Indkøbs-, produktions- og salgsforeninger, der betjener medlemmernes virksomheder 128
 - 2.7. Finansierings- og realkreditinstitutter 135
 - 2.8. Opsamlingsreglen i nr. 6: foreninger mv. 135
 - 2.9. Fagforeninger, arbejdsgiverforeninger og brancheforeninger 142
- 3. Begrænset dansk skattepligt 145
 - 3.1. Generelt om udenlandske selskabers skattepligt til Danmark – herunder eventuelt ønsket om ikke at blive skattepligtig til Danmark 145
 - 3.2. Fast driftssted (“filial”) eller transparent datterselskab i Danmark 148
 - 3.2.1. Hvornår foreligger der fast driftssted? 148
 - 3.2.2. Hvordan opgøres driftsstedets skattepligtige indkomst? 157
 - 3.2.3. Transparent datterselskab i Danmark (check-the-box) 161
 - 3.2.4. Filialbeskatningens sammenhæng med dansk og international sambeskatning 163
 - 3.3. Fast ejendom i Danmark 164
 - 3.4. Udbytte fra dansk selskab – herunder spørgsmål om dansk “gennemstrømningselskab” 165
 - 3.4.1. Udbytte 165
 - 3.4.2. Avancer 168

- 3.5. Visse konsulentonorarer i Danmark 170
- 3.6. Royalty ("licens") fra dansk kilde, herunder betydningen af gross-up-klausuler i licenskontrakter 171
- 3.7. Ingen dansk rentekildeskat, bortset fra visse koncerninterne betalinger. EU-forbud mod rentekildeskat mv. ved koncerninterne rentebetalinger. Betydningen af gross-up-klausuler i låneaftaler 176
 - 3.7.1. Udgangspunktet: Ingen dansk rentekildeskat 176
 - 3.7.2. Undtagelse: Renter af kontrolleret gæld, dog ikke hvis fritaget efter rente- og royaltydirektivet 178
- 4. Skattefri institutioner 179
 - 4.1. Stat, statsinstitutioner, kommuner, halvoffentlige institutioner/fonde, trossamfund mv. 180
 - 4.2. Forsyningsværker, skoler, hospitaler, boligselskaber mv. 181
- 5. Personsselskaber (I/S, K/S, P/S, EØFG), herunder spørgsmål om omkvalificering 184
 - 5.1. Transparens, deltagerbeskatning og omdannelse 186
 - 5.2. Kvalificering og omkvalificering 193
 - 5.3. Udenlandsk relaterede kvalificeringsspørgsmål 196
- 6. Ejendomsdatterselskaber af livsforsikringselskaber, pensionskasser mv. 200

KAPITEL 3. STIFTELSE OG OPLØSNING

– hvordan indtræder og ophører skattepligten til Danmark? 202

- 1. Skattepligtens indtræden for danske selskaber mv. 202
- 2. Skattepligtens indtræden for udenlandske selskaber (dansk filial eller faktisk dansk hovedsæde) 209
- 3. Skattepligtens forandring 210
- 4. Skattepligtens ophør 213
 - 4.1. Likvidation 214
 - 4.2. Opløsning ved erklæring 218
 - 4.3. Konkurs 219
- 5. Filial af udenlandsk selskab ophører; skattefrit salg af en filial 222
- 6. Dansk selskab flytter hovedsæde til udlandet, Færøerne eller Grønland 224

KAPITEL 4. INDKOMSTOPGØRELSEN

– hvilke indtægter og udgifter skal opføres på selskabets selvangivelse, og hvilke er skatteneutrale? 233

- 1. Skatteregnskabet udspring i årsrapporten – de civile retlige reglers betydning for skatterettens kvalifikation 233
- 2. Indtægtssiden 240
 - 2.1. Kompensation for tab af indkomstkilde 241
 - 2.2. Overkurs ved emission 242
 - 2.3. Skattefrit udbytte af datterselskabsaktier, koncernselskabsaktier og egne aktier – men modificeret af værnsregel om mellemholdingselskaber og af et princip om 'beneficial owner' 245
 - 2.4. Skattefri avance af datterselskabsaktier, koncernselskabsaktier, unoterede porteføljeaktier samt egne aktier uanset ejertid – modificeret af

INDHOLDSFORTEGNELSE

- værnsregel om mellemholdingselskaber og værnsregel om porteføljeaktier 250
- 2.5. Visse ejendomsavancer 256
- 2.6. Arv; visse gaver til fonde 261
- 2.7. Begrænset skattepligtiges ikke-erhvervsindkomst 263
- 2.8. Kontingenter mv. til fagforeninger, arbejdsgiverforeninger og brancheforeninger 264
- 2.9. Akkordfordel (kreditorordning) 265
- 2.10. Konkursindkomst 265
- 2.11. Skattefrie koncerntilskud 265
- 2.12. Omkostningsgodtgørelse i skattesager 268
- 3. Udgiftssiden 272
 - 3.1. Skat af årets overskud 272
 - 3.2. Udskudt skat 272
 - 3.3. Etablerings-, stiftelses- og udvidelsesomkostninger. Driftsomkostningsbegrebet 274
 - 3.4. Visse låneomkostninger 292
 - 3.5. Ikke-erhvervsrelaterede udgifter, typisk afholdt i en aktionærs interesse 294
 - 3.6. Tilskud, kaution mv. til pleje af selskabets interesser som aktionær i et andet selskab 301
 - 3.7. Debitortab, herunder pengeinstitutters hensættelser 304
 - 3.8. Repræsentation, receptioner mv. Bestikkelse 307
 - 3.9. Bøder, pønale afgifter, morarenter, almindelig kreditorrente 311
 - 3.10. Begrænset skattepligtiges udgifter, der ikke relaterer sig til den skattepligtige indkomst 313
 - 3.11. Fondes udgifter og uddelinger. Foreningers almennyttige uddelinger 316
 - 3.12. For store renteudgifter, dvs. "tynd kapitalisering". Hybride finansieringsinstrumenter 320
 - 3.13. Likvidationsomkostninger 323
- 4. Af- og nedskrivninger 323
 - 4.1. Driftsmidler og -inventar 325
 - 4.2. Udlejningsaktiver (leasingaktiver) 329
 - 4.3. Bygninger; tilslutningsafgift 334
 - 4.4. Skibe – mulighed for tonnageskat i stedet for selskabsskat 336
 - 4.5. Op- og nedskrivning af anlægsaktiver 340
 - 4.6. Goodwillafskrivning 341
 - 4.7. Knowhow-, patent-, varemærke-, mønster- og lejemålsafskrivninger mv. 344
 - 4.8. Ulovregulerede afskrivninger 347
 - 4.9. Varelager nedskrivning 348
- 5. Skattefrit bundfradrag for visse foreninger, fonde mv. 349
 - 5.1. Fondes uddelings-, konsoliderings- og bundfradrag 349
 - 5.2. Brancheforeningers konsoliderings- og bundfradrag 353

KAPITEL 5. FINANSIELLE POSTER

– skat af kursgevinster og fradrag for kurstab 355

1. Selskabet tjener på sine tilgodehavender 355
2. Selskabet taber på sine tilgodehavender 358
3. Selskabet tjener på sin gæld 359
4. Selskabet taber på sin gæld 360
5. Realisationsprincip eller lagerprincip – og da hvilket lagerprincip? 365

KAPITEL 6. FILIAL OG DATTERSELSKAB

– koncernforhold, koncerndefinition, sambeskatning, skattefrit udbytte af datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier 368

1. Koncernbegrebet i skatteretten 368
2. Udbytte og avance fra datterselskab i Danmark 375
3. Udbytte og avance fra datterselskab i udlandet 384
4. Sambeskatning med selskab i Danmark eller med selskaber og filialer i udlandet 386
 - 4.1. Overblik over de danske regler 386
 - 4.2. Hvornår foreligger der en koncern? 388
 - 4.3. Dansk sambeskatning 396
 - 4.3.1. Hvis der foreligger en koncern: Hvilke retssubjekter skal indgå i den obligatoriske danske sambeskatning? 396
 - 4.3.2. Opgørelse af sambeskatningsindkomsten 397
 - 4.3.3. Tilfælde, hvor der ikke er koncernforbindelse i hele indkomståret 399
 - 4.3.4. Administrationselskabet 401
 - 4.3.5. Samme indkomstår 404
 - 4.3.6. De enkelte sambeskatningsselskabers betaling af skatter mv. 405
 - 4.3.7. Bortseelse fra underskud i et dansk sambeskatningsselskab eller i en filial beliggende i Danmark 406
 - 4.4. International sambeskatning 407
 - 4.4.1. Hvilke selskaber mv. kan indgå i en international sambeskatning? 408
 - 4.4.2. Beregning af den skattepligtige sambeskatningsindkomst 408
 - 4.4.3. Fremførsel af underskud, koncernbidrag efter udenlandske regler mv. 415
 - 4.4.4. Bindingsperiode 416
 - 4.4.5. Administrationselskabet 419
 - 4.4.6. Udnyttelse af underskud i udenlandske datterselskaber mv. 420
 - 4.4.7. Indgangsværdier 421
 - 4.4.8. Ordinær genbeskatning 423
 - 4.4.9. Fuld genbeskatning 425
 - 4.4.10. Genbeskatning af faste driftssteder i lande med exemptionoverenskomst 427
 - 4.4.11. Beskæring i rente- og royaltifradrag 429

KAPITEL 7. ARMSLÆNGDE OG TRANSFER PRICING

– handel på markedsvilkår med interesseforbundne parter 431

1. Grundlæggende spørgsmål 431
 - 1.1. Udgangspunktet: Skatteplanlægning og skattebesparelse er lovlige hensyn 431
 - 1.2. Realitetsgrundsætning, skatteomgåelse og skatteudnyttelse 435
 - 1.2.1. Realitetsgrundsætningen er – en realitet 435
 - 1.2.2. Hvilken beskyttelse mod korrektion yder den selskabsretlige formalitet samt legalitets- og retssikkerhedsprincippet? 436
 - 1.2.3. Er der også en “begunstigende realitetsgrundsætning”? (herunder reparationsomgørelse mv.) 438
 - 1.2.4. Hvis der ikke eksisterede en realitetsgrundsætning – Havnemøllen, Helgstrand, Cargolux, skattesalg, færøsk holdingsag mv. 440
 - 1.2.5. Rette indkomstmodtager, rette omkostningsbærer samt “de benævnelser, parterne har valgt” 442
 - 1.2.6. Særligt om proforma-etablering mv. – forskellen mellem selskabs- og skatteret 443
 - 1.2.7. Nogle konklusioner om realitetsgrundsætningen 444
 - 1.3. Fællestræk ved skattemæssig korrektion: Markedsvilkår indsættes i stedet for aftalevilkår; værdiskøn 445
 - 1.4. Retsgrundlaget for korrektion 447
 - 1.5. Kan korrektion ske også uden et interessefællesskab? 451
 - 1.6. Sekundær korrektion ved kontrollerede transaktioner 454
 - 1.7. “Tripelbeskatning”: Skat hos et medlem, som fordelen har “passeret” 456
 - 1.7.1. Tripelbeskatning afvist 458
 - 1.7.2. Tripelbeskatning gennemført 460
 - 1.7.3. Betingelserne for tripelbeskatning 463
 - 1.8. Kontrollerede transaktioner – bestemmende indflydelse, fælles bestemmende indflydelse og fælles ledelse 466
 - 1.8.1. Indledende om kontrolbegrebet 466
 - 1.8.2. Terminologi 467
 - 1.8.3. Grundtanken bag LL § 2 om kontrollerede transaktioner 468
 - 1.8.4. ‘Juridisk person’ 469
 - 1.8.5. ‘Koncernforbundne’ juridiske personer 470
 - 1.8.6. ‘Samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse’ 471
 - 1.8.7. ‘Fælles ledelse’ 472
 - 1.8.8. ‘Bestemmende indflydelse’ 475
 - 1.8.9. ‘Fælles bestemmende indflydelse’ 476
 - 1.8.10. Sammenfatning og konklusioner 480
2. Selskab begunstiger person – armslængde ved indskud og udtræk hos selskabet 483
3. Selskab begunstiger moderselskab – “maskeret udlodning” mv. 506
4. Selskab begunstiger datterselskab – lån, management mv. 508

5. Selskab begunstiger søsterselskab mv. – armslængde ved strukturændringer, samhandel mv. 511
6. Person begunstiger selskab – fikseret rente, fikseret løn mv. 513
7. Begunstigelse af andre gennem et selskab – værdioverførende vedtægtsændringer mv. 515
 - 7.1. Klasseopdeling/ændring, der vil kunne medføre beskatning 516
 - 7.2. Klasseopdeling/ændring, der normalt kan ske skattefrit 516
 - 7.3. Ejerftaler om skævdeling mv., der vil kunne medføre beskatning 519
 - 7.4. Andre skattemæssige konsekvenser af ejerftaler 521
 - 7.5. Begunstigelse via billigt aktiesalg fx til næste generation 521
 - 7.6. Begunstigelse via nyttegning til favørkurs 526
 - 7.7. Skattefrie A/B-modeller (“afsnøringsmodeller”) til billig nyttegning, til gengæld for klasseopdeling med forlods udbytte til hidtidig kapitalejer 527
 - 7.8. Andre former for begunstigelse via et selskab 529
8. International korrektion 530

KAPITEL 8. STRUKTURÆNDRING OG SUCCESSION – dansk og international fusion, spaltning, majoritetskøb og virksomhedskøb 538

1. Uden succession: Afståelsesbeskatning 538
2. Med succession eller med blandet successions- og afståelsesprincip 540
 - 2.1. Successionsbegrebet 540
 - 2.2. Succession på sælgersiden 541
 - 2.3. Succession på købersiden 541
 - 2.4. Succession på kreditorside? 542
 - 2.5. Vederlæggelse med aktier, kontanter eller en blanding 543
3. Fælles karakteristik af transaktionstyperne 544
 - 3.1. Transaktionstyperne og deres respektive hjemmel 544
 - 3.2. Flere sæt værdiopgørelser: Til civilretlig brug, hhv. til skattemæssig brug 546
 - 3.3. Valget mellem afståelses- og successionsprincippet: Et definitivt valg 547
 - 3.4. Vigtigt at skelne mellem selskab og virksomhed 548
 - 3.5. Ikke længere fradrag for (dele af) udgifterne til en strukturændring 549
4. Strukturændringer inden for eller uden for fusionsskattedirektivets område 551
 - 4.1. Et valg mellem to spor – det subjektive (direktivstyrede) og det objektive (rent danske) spor 551
 - 4.2. Det subjektive (direktivstyrede) spor – forretningsmæssig begrundelse og tilladelse kræves 553
 - 4.3. Det objektive (rent danske) spor – forretningsmæssig begrundelse og tilladelse kræves ikke 556
 - 4.3.1. De objektive reglers relationer til fusionsskattedirektivet, 2009/133 557
 - 4.3.2. Overblik over hjemmelsgrundlaget 558

INDHOLDSFORTEGNELSE

- 4.3.3. Skattefri spaltning (objektive regler) 558
- 4.3.4. Skattefri tilførsel af aktiver (objektive regler) 561
- 4.3.5. Skattefri aktieombytning (objektive regler) 562
- 5. Fusion 564
 - 5.1. Skattepligtig fusion 564
 - 5.2. Skattefri fusion 568
 - 5.2.1. Retsgrundlaget for skattefri fusion 568
 - 5.2.2. Vandret eller lodret; ligefrem eller omvendt; dansk eller grænseoverskridende 570
 - 5.2.3. Hvem kan fusionere skattefrit? 570
 - 5.2.4. Skal der forblive et fast driftssted i Danmark? 572
 - 5.2.5. Fusion mellem udenlandske selskaber 573
 - 5.2.6. Ingen ekstraordinær skatteansættelse af det ophørende selskab 575
 - 5.2.7. Tab af underskudsfræmførsel ved fusion 576
 - 5.2.8. Nærmere om konsekvenserne af successionsprincippet 578
 - 5.2.9. Fusion mellem danske selskaber med udenlandske filialer – skat i filialstaten 581
 - 5.3. Fusion (og spaltning) mellem selskaber i forskellige lande 582
- 6. Spaltning (subjektive regler) 590
- 7. Virksomhedsoverdragelse fra selskab til selskab: Tilførsel af aktiver (subjektive regler) 600
- 8. Majoritetsoverdragelse: Aktieombytning (subjektive regler) 607
- 9. Holdingstruktur 612
- 10. Succession gennem flere led: “Successiv succession” 615
- 11. Vigtige forskelle mellem skatteretlig succession og selskabsretlig (universal) succession 617
- 12. Flytning af hjemsted til eller fra udlandet 619
 - 12.1. Hvad tillader EU-retten? 619
 - 12.2. Flytning via omvendt lodret grænseoverskridende fusion (“sugekopmetoden”) 620
 - 12.3. Flytning af faktisk hjemsted (ledelsens sæde), men ikke af det registrerede hjemsted (dvs. ikke flytning af den juridiske person) 621
 - 12.4. Flytning af registreret hjemsted, dvs. flytning af den juridiske person som sådan 628

KAPITEL 9. REKONSTRUKTION

– fremførbare underskud, skat ved rekonstruktion samt “NEWCO”-konstruktioners skattefordele 632

- 1. Selskabs- eller skatteretligt underskud 632
- 2. Hovedreglen om underskudsfræmførsel 634
- 3. Ny hovedaktionær: Underskuddet sættes i venteposition eller bortfalder helt 637
 - 3.1. Selskab med erhvervsaktivitet 638
 - 3.2. Selskab uden erhvervsaktivitet 642
- 4. Akkord og gældskonvertering: Underskuddet nedsættes eller bortfalder 644

5. Rentefradrag: Udskydelse ved restance, beskæring ved akkord 651
6. Nogle rekonstruktionsmodeller ("NEWCO-modeller") og deres skatteretlige konsekvenser 653
 - 6.1. Tværgående insolvens- og selskabsretlige tiltag 653
 - 6.2. En NEWCO-holdingløsning 655
 - 6.3. En NEWCO-datterløsning (drop-down) 655
 - 6.4. En NEWCO-søsterløsning 657
 - 6.5. Fælles krav til en NEWCO-løsning: Armslængdevilkår 658
7. Rekonstruktion efter konkursloven 661

Litteratur 664

Domme og andre afgørelser 670

Stikord 683