

*Erik Werlauff*

# Selskabsskatteret

21. udgave

Erik Werlauff

*Selskabsskatteret*

21. udgave/1. oplag

© Karnov Group Denmark A/S, København 2019

ISBN 978-87-619-4106-0

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 75
    - 7.2.1. Fusionsbeskatningsdirektivet 76
    - 7.2.2. Moder/datterselskabsdirektivet 78
    - 7.2.3. Dobbeltbeskatningskonventionen 82
    - 7.2.4. Rente- og royaltidirektivet 82
  - 7.3. WTO-aftalernes skatteretlige betydning 83
  - 7.4. Et fælles konsolideret beskatningsgrundlag for europæiske koncerner, CCCTB 84
8. Skatteudnyttelsesklausul (omgåelsesklausul) 87
  - 8.1. LL § 3 som udformet fra 2015 (“version 1.0”) 87

INDHOLDSFORTEGNELSE

- 8.1.1. Omgåelsesklausul til direktiverne, herunder krav om beneficial owner 88
- 8.1.2. Omgåelsesklausul til DBO'erne 91
- 8.2. Omgåelsesklausul til det hele ("version 2.0") 92
- 9. Skattesuffelser: Når skatten ikke inddrages tilstrækkeligt i rådgivningen 93
  - 9.1. Skatten glemmes helt 94
  - 9.2. Klient og rådgiver taler forbi hinanden vedrørende skat 94
  - 9.3. Parterne forudsætter, at den skatteretlige bedømmelse af sagen automatisk følger den civilretlige 96
  - 9.4. Den skattemæssige retstilstand bedømmes forkert og søges ikke afklaret gennem bindende svar (ligesom der ikke tages skatteforbehold) 98
  - 9.5. Der skaffes ikke klienten den bedst mulige skatteposition i tilfælde af, at sagen civilretligt forløber atypisk 99
  - 9.6. Skattetænkning mislykkes 100
  - 9.7. Der gives ikke rigtige og fuldstændige oplysninger til Skat 101

**KAPITEL 2. SELSKABERNE**

– danske og udenlandske selskaber, foreninger mv. omfattet af dansk skattepligt 103

- 1. Begreberne subjektiv og objektiv skattepligt. Registrerings- og hovedsædekriterium 103
- 2. Ubegrænset dansk skattepligt 111
  - 2.1. Aktie- og anpartsselskaber 111
  - 2.2. Andre former for kapital selskab, herunder ikke-kooperativt A.m.b.a samt S.m.b.a. 118
  - 2.3. Erhvervsdrivende og ikke-erhvervsdrivende fonde. Kvalifikation af udenlandske fonde mv. 121
  - 2.4. Sparekasser og andelskasser 129
  - 2.5. Brugsforeninger 130
  - 2.6. Indkøbs-, produktions- og salgsforeninger, der betjener medlemmernes virksomheder 132
  - 2.7. Finansierings- og realkreditinstitutter 139
  - 2.8. Opsamlingsreglen i nr. 6: foreninger mv. 139
  - 2.9. Fagforeninger, arbejdsgiverforeninger og brancheforeninger 146
- 3. Begrænset dansk skattepligt 149
  - 3.1. Generelt om udenlandske selskabers skattepligt til Danmark – herunder eventuelt ønsket om ikke at blive skattepligtigt til Danmark 149
  - 3.2. Fast driftssted ("filial") eller transparent datterselskab i Danmark 152
    - 3.2.1. Hvornår foreligger der fast driftssted? 152
    - 3.2.2. Hvordan opgøres driftsstedets skattepligtige indkomst? 161
    - 3.2.3. Transparent datterselskab i Danmark (check-the-box) 165
    - 3.2.4. Filialbeskatningens sammenhæng med dansk og international sambeskatning 167
  - 3.3. Fast ejendom i Danmark 168
  - 3.4. Udbytte fra dansk selskab – herunder spørgsmål om dansk "gennemstrømnings selskab" 169
    - 3.4.1. Udbytte 169

- 3.4.2. Avancer 172
- 3.5. Visse konsulentonorarer i Danmark 174
- 3.6. Royalty ("licens") fra dansk kilde, herunder betydningen af gross-up-klausuler i licenskontrakter 175
- 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 180
  - 3.7.1. Udgangspunktet: Ingen dansk rentekildeskat 180
  - 3.7.2. Undtagelse: Renter af kontrolleret gæld, dog ikke hvis fritaget efter rente- og royaltydirektivet 182
- 4. Skattefri institutioner 183
  - 4.1. Stat, statsinstitutioner, kommuner, halvoffentlige institutioner/fonde, trossamfund mv. 184
  - 4.2. Forsyningsværker, skoler, hospitaler, boligselskaber mv. 186
- 5. Personsselskaber (I/S, K/S, P/S, EØFG), herunder spørgsmål om omkvalificering 189
  - 5.1. Transparens, deltagerbeskatning og omdannelse 190
  - 5.2. Kvalificering og omkvalificering 198
  - 5.3. Udenlandsk relaterede kvalificeringsspørgsmål 201
- 6. Ejendomsdatterselskaber af livsforsikringsselskaber, pensionskasser mv. 205

### KAPITEL 3. STIFTELSE OG OPLØSNING

– hvordan indtræder og ophører skattepligten til Danmark? 206

- 1. Skattepligtens indtræden for danske selskaber mv. 206
- 2. Skattepligtens indtræden for udenlandske selskaber (dansk filial eller faktisk dansk hovedsæde) 212
- 3. Skattepligtens forandring 214
- 4. Skattepligtens ophør 217
  - 4.1. Likvidation 218
  - 4.2. Opløsning ved erklæring 222
  - 4.3. Konkurs 223
- 5. Filial af udenlandsk selskab ophører; skattefrit salg af en filial 226
- 6. Dansk selskab flytter hovedsæde til udlandet, Færøerne eller Grønland 228

### KAPITEL 4. INDKOMSTOPGØRELSEN

– hvilke indtægter og udgifter skal opføres på selskabets selvangivelse, og hvilke er skatteneutrale? 237

- 1. Skatteregnskabet udspring i årsrapporten – de civile retlige reglers betydning for skatterettens kvalifikation 237
- 2. Indtægtssiden 246
  - 2.1. Kompensation for tab af indkomstkilde 246
  - 2.2. Overkurs ved emission 247
  - 2.3. Skattefrit udbytte af datterselskabsaktier, koncernselskabsaktier og egne aktier – men modificeret af værnsregel om mellemholdingselskaber og af et princip om 'beneficial owner' 250
  - 2.4. Skattefri avance af datterselskabsaktier, koncernselskabsaktier, unoterede porteføljeaktier samt egne aktier uanset ejertid – modificeret af

INDHOLDSFORTEGNELSE

- værnsregel om mellemholdingselskaber og værnsregel om porteføljeaktier 256
- 2.5. Visse ejendomsavancer 262
- 2.6. Arv; visse gaver til fonde 266
- 2.7. Begrænset skattepligtiges ikke-erhvervsindkomst 269
- 2.8. Kontingenter mv. til fagforeninger, arbejdsgiverforeninger og brancheforeninger 269
- 2.9. Akkordfordel (kreditorordning) 270
- 2.10. Konkursindkomst 271
- 2.11. Skattefri koncerntilskud 271
- 2.12. Omkostningsgodtgørelse i skattesager 274
- 3. Udgiftssiden 277
  - 3.1. Skat af årets overskud 277
  - 3.2. Udskudt skat 278
  - 3.3. Etablerings-, stiftelses- og udvidelsesomkostninger. Driftsomkostningsbegrebet 280
  - 3.4. Visse låneomkostninger 298
  - 3.5. Ikke-erhvervsrelaterede udgifter, typisk afholdt i en aktionærs interesse 300
  - 3.6. Tilskud, kaution mv. til pleje af selskabets interesser som aktionær i et andet selskab 307
  - 3.7. Debitortab, herunder pengeinstitutters hensættelser 310
  - 3.8. Repræsentation, receptioner mv. Bestikkelse 313
  - 3.9. Bøder, pønale afgifter, morarenter, almindelig kreditorrente 316
  - 3.10. Begrænset skattepligtiges udgifter, der ikke relaterer sig til den skattepligtige indkomst 319
  - 3.11. Fondes udgifter og uddelinger. Foreningers almennyttige uddelinger 322
  - 3.12. For store renteudgifter, dvs. "tynd kapitalisering". Hybride finansieringsinstrumenter 325
  - 3.13. Likvidationsomkostninger 330
- 4. Af- og nedskrivninger 330
  - 4.1. Driftsmidler og -inventar 331
  - 4.2. Udlejningsaktiver (leasingaktiver, OPP-bygninger mv.) 336
  - 4.3. Bygninger; tilslutningsafgift 341
  - 4.4. Skibe – mulighed for tonnageskat i stedet for selskabsskat 344
  - 4.5. Op- og nedskrivning af anlægsaktiver 348
  - 4.6. Goodwillafskrivning 348
  - 4.7. Knowhow-, patent-, varemærke-, mønster- og lejemålsafskrivninger mv. 352
  - 4.8. Ulovregulerede afskrivninger 355
  - 4.9. Varelager nedskrivning 356
- 5. Skattefrit bundfradrag for visse foreninger, fonde mv. 357
  - 5.1. Fondes uddelings-, konsoliderings- og bundfradrag 357
  - 5.2. Brancheforeningers konsoliderings- og bundfradrag 361

## KAPITEL 5. FINANSIELLE POSTER

– skat af kursgevinster og fradrag for kurstab 363

1. Selskabet tjener på sine tilgodehavender 363
2. Selskabet taber på sine tilgodehavender 366
3. Selskabet tjener på sin gæld 367
4. Selskabet taber på sin gæld 368
5. Realisationsprincip eller lagerprincip – og da hvilket lagerprincip? 373

## KAPITEL 6. FILIAL OG DATTERSELSKAB

– koncernforhold, koncerndefinition, sambeskatning, skattefrit udbytte af datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier 376

1. Koncernbegrebet i skatteretten 376
2. Udbytte og avance fra datterselskab i Danmark 383
3. Udbytte og avance fra datterselskab i udlandet 392
4. Sambeskatning med selskab i Danmark eller med selskaber og filialer i udlandet 394
  - 4.1. Overblik over de danske regler 394
  - 4.2. Hvornår foreligger der en koncern? 396
  - 4.3. Dansk sambeskatning 404
    - 4.3.1. Hvis der foreligger en koncern: Hvilke retssubjekter skal indgå i den obligatoriske danske sambeskatning? 404
    - 4.3.2. Opgørelse af sambeskatningsindkomsten 405
    - 4.3.3. Tilfælde, hvor der ikke er koncernforbindelse i hele indkomståret 407
    - 4.3.4. Administrationsselskabet 409
    - 4.3.5. Samme indkomstår 412
    - 4.3.6. De enkelte sambeskatningsselskabers betaling af skatter mv. 413
    - 4.3.7. Bortseelse fra underskud i et dansk sambeskatningsselskab eller i en filial beliggende i Danmark 414
  - 4.4. International sambeskatning 415
    - 4.4.1. Hvilke selskaber mv. kan indgå i en international sambeskatning? 416
    - 4.4.2. Beregning af den skattepligtige sambeskatningsindkomst 417
    - 4.4.3. Fremførsel af underskud, koncernbidrag efter udenlandske regler mv. 423
    - 4.4.4. Bindingsperiode 425
    - 4.4.5. Administrationsselskabet 427
    - 4.4.6. Udnyttelse af underskud i udenlandske datterselskaber mv. 428
    - 4.4.7. Indgangsværdier 429
    - 4.4.8. Ordinær genbeskatning 431
    - 4.4.9. Fuld genbeskatning 433
    - 4.4.10. Genbeskatning af faste driftssteder i lande med exemptionoverenskomst 435
    - 4.4.11. Beskæring i rente- og royaltyfradrag 437

## KAPITEL 7. ARMSLÆNGDE OG TRANSFER PRICING

### – handel på markedsvilkår med interesseforbundne parter 439

1. Grundlæggende spørgsmål 439
  - 1.1. Udgangspunktet: Skatteplanlægning og skattebesparelse er lovlige hensyn 439
  - 1.2. Realitetsgrundsætning, skatteomgåelse og skatteudnyttelse 443
    - 1.2.1. Realitetsgrundsætningen er – en realitet 443
    - 1.2.2. Hvilken beskyttelse mod korrektion yder den selskabsretlige formalitet samt legalitets- og retssikkerhedsprincippet? 444
    - 1.2.3. Er der også en “begunstigende realitetsgrundsætning”? (herunder reparationsomgåelse mv.) 446
    - 1.2.4. Hvis der ikke eksisterede en realitetsgrundsætning – Havnemøllen, Helgstrand, Cargolux, skattesalg, færøsk holdingsag mv. 448
    - 1.2.5. Rette indkomstmodtager, rette omkostningsbærer samt “de benævnelser, parterne har valgt” 450
    - 1.2.6. Særligt om proforma-etablering mv. – forskellen mellem selskabs- og skatteret 451
    - 1.2.7. Nogle konklusioner om realitetsgrundsætningen 453
  - 1.3. Fællestræk ved skattemæssig korrektion: Markedsvilkår indsættes i stedet for aftalevilkår; værdiskøn 453
  - 1.4. Retsgrundlaget for korrektion 456
  - 1.5. Kan korrektion ske også uden et interessefællesskab? 460
  - 1.6. Sekundær korrektion ved kontrollerede transaktioner 462
  - 1.7. “Tripelbeskatning”: Skat hos et medlem, som fordelen har “passeret” 465
    - 1.7.1. Tripelbeskatning afvist 466
    - 1.7.2. Tripelbeskatning gennemført 469
    - 1.7.3. Betingelserne for tripelbeskatning 472
  - 1.8. Kontrollerede transaktioner – bestemmende indflydelse, fælles bestemmende indflydelse og fælles ledelse 475
    - 1.8.1. Indledende om kontrolbegrebet 475
    - 1.8.2. Terminologi 476
    - 1.8.3. Grundtanken bag LL § 2 om kontrollerede transaktioner 477
    - 1.8.4. ‘Juridisk person’ 478
    - 1.8.5. ‘Koncernforbundne’ juridiske personer 479
    - 1.8.6. ‘Samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse’ 480
    - 1.8.7. ‘Fælles ledelse’ 482
    - 1.8.8. ‘Bestemmende indflydelse’ 484
    - 1.8.9. ‘Fælles bestemmende indflydelse’ 485
    - 1.8.10. Sammenfatning og konklusioner 490
2. Selskab begunstiger person – armslængde ved indskud og udtræk hos selskabet 492
3. Selskab begunstiger moderselskab – “maskeret udlodning” mv. 516
4. Selskab begunstiger datterselskab – lån, management mv. 518



5. Selskab begunstiger søsterselskab mv. – armslængde ved strukturændringer, samhandel mv. 521
6. Person begunstiger selskab – fikseret rente, fikseret løn mv. 523
7. Begunstigelse af andre gennem et selskab – værdioverførende vedtægtsændringer mv. 525
  - 7.1. Klasseopdeling/ændring, der vil kunne medføre beskatning 526
  - 7.2. Klasseopdeling/ændring, der normalt kan ske skattefrit 526
  - 7.3. Ejerftaler om skævdeling mv., der vil kunne medføre beskatning 529
  - 7.4. Andre skattemæssige konsekvenser af ejerftaler 531
  - 7.5. Begunstigelse via billigt aktiesalg fx til næste generation 531
  - 7.6. Begunstigelse via nyttegning til favørkurs 536
  - 7.7. Skattefrie A/B-modeller (“afsnøringsmodeller”) til billig nyttegning, til gengæld for klasseopdeling med forlods udbytte til hidtidig kapitalejer 537
  - 7.8. Andre former for begunstigelse via et selskab 539
8. International korrektion 540

## KAPITEL 8. STRUKTURÆNDRING OG SUCCESSION – dansk og international fusion, spaltning, majoritetskøb og virksomhedskøb 548

1. Uden succession: Afståelsesbeskatning 548
2. Med succession eller med blandet successions- og afståelsesprincip 550
  - 2.1. Successionsbegrebet 550
  - 2.2. Succession på sælgersiden 551
  - 2.3. Succession på købersiden 551
  - 2.4. Succession på kreditorside? 552
  - 2.5. Vederlæggelse med aktier, kontanter eller en blanding 553
3. Fælles karakteristik af transaktionstyperne 554
  - 3.1. Transaktionstyperne og deres respektive hjemmel 554
  - 3.2. Flere sæt værdiopgørelser: Til civilretlig brug, hhv. til skattemæssig brug 556
  - 3.3. Valget mellem afståelses- og successionsprincippet: Et definitivt valg 557
  - 3.4. Vigtigt at skelne mellem selskab og virksomhed 558
  - 3.5. Ikke længere fradrag for (dele af) udgifterne til en strukturændring 559
4. Strukturændringer inden for eller uden for fusionsskattedirektivets område 561
  - 4.1. Et valg mellem to spor – det subjektive (direktivstyrede) og det objektive (rent danske) spor 561
  - 4.2. Det subjektive (direktivstyrede) spor – forretningsmæssig begrundelse og tilladelse kræves 563
  - 4.3. Det objektive (rent danske) spor – forretningsmæssig begrundelse og tilladelse kræves ikke 567
    - 4.3.1. De objektive reglers relationer til fusionsskattedirektivet, 2009/133 568
    - 4.3.2. Overblik over hjemmelsgrundlaget 569

INDHOLDSFORTEGNELSE

- 4.3.3. Skattefri spaltning (objektive regler) 569
- 4.3.4. Skattefri tilførsel af aktiver (objektive regler) 572
- 4.3.5. Skattefri aktieombytning (objektive regler) 573
- 5. Fusion 575
  - 5.1. Skattepligtig fusion 575
  - 5.2. Skattefri fusion 579
    - 5.2.1. Retsgrundlaget for skattefri fusion 579
    - 5.2.2. Vandret eller lodret; ligefrem eller omvendt; dansk eller grænseoverskridende 580
    - 5.2.3. Hvem kan fusionere skattefrit? 581
    - 5.2.4. Skal der forblive et fast driftssted i Danmark? 582
    - 5.2.5. Fusion mellem udenlandske selskaber 584
    - 5.2.6. Ingen ekstraordinær skatteansættelse af det ophørende selskab 586
    - 5.2.7. Tab af underskudsfræmførsel ved fusion 586
    - 5.2.8. Nærmere om konsekvenserne af successionsprincippet 589
    - 5.2.9. Fusion mellem danske selskaber med udenlandske filialer – skat i filialstaten 591
  - 5.3. Fusion (og spaltning) mellem selskaber i forskellige lande 593
- 6. Spaltning (subjektive regler) 601
- 7. Virksomhedsoverdragelse fra selskab til selskab: Tilførsel af aktiver (subjektive regler) 610
- 8. Majoritetsoverdragelse: Aktieombytning (subjektive regler) 617
- 9. Holdingstruktur 623
- 10. Succession gennem flere led: “Successiv succession” 625
- 11. Vigtige forskelle mellem skatteretlig succession og selskabsretlig (universal) succession 628
- 12. Flytning af hjemsted til eller fra udlandet 630
  - 12.1. Hvad tillader EU-retten? 630
  - 12.2. Flytning via omvendt lodret grænseoverskridende fusion (“sugekopmetoden”) 631
  - 12.3. Flytning af faktisk hjemsted (ledelsens sæde), men ikke af det registrerede hjemsted (dvs. ikke flytning af den juridiske person) 632
  - 12.4. Flytning af registreret hjemsted, dvs. flytning af den juridiske person som sådan 639

**KAPITEL 9. REKONSTRUKTION**

– fremførbare underskud, skat ved rekonstruktion samt “NEWCO”-konstruktioners skattefordele 643

- 1. Selskabs- eller skatteretligt underskud 643
- 2. Hovedreglen om underskudsfræmførsel 645
- 3. Ny hovedaktionær: Underskuddet sættes i venteposition eller bortfalder helt 648
  - 3.1. Selskab med erhvervsaktivitet 649
  - 3.2. Selskab uden erhvervsaktivitet 653
- 4. Akkord og gældskonvertering: Underskuddet nedsættes eller bortfalder 655

5. Rentefradrag: Udskydelse ved restance, beskæring ved akkord 662
6. Nogle rekonstruktionsmodeller (“NEWCO-modeller”) og deres skatteretlige konsekvenser 664
  - 6.1. Tværgående insolvens- og selskabsretlige tiltag 664
  - 6.2. En NEWCO-holdingløsning 666
  - 6.3. En NEWCO-datterløsning (drop-down) 666
  - 6.4. En NEWCO-søsterløsning 667
  - 6.5. Fælles krav til en NEWCO-løsning: Armslængdevilkår 669
7. Rekonstruktion efter konkursloven 671

Litteratur 675

Domme og andre afgørelser 681

Stikordsregister 695