

Retteskema - eksamen sommer 2021

Skatteret / Polit-kandidat

Eksamen afholdt 28. juni 2021.

Ved bedømmelsen lægges vægt på givne begrundelser. Det skal i overensstemmelse med hensigten med kurset (målbeskrivelsen) vurderes, om den studerende har tilegnet sig en vis "juridisk metode", og således skal det vises via eksamensbesvarelsenerne, om skatteretlige problemstillinger af den studerende kan afgrænses og løses begrundet og i responsumlignende form.

Om rettevejledningen

Dette er alene en rettevejledning til brug for eksaminator og censors opgaveretning af eksamensbesvarelsenerne. Der er tale om en skematisk rettevejledning, der således skitserer temaerne og beskrivelserne, men er åben for den konkrete besvarelse, dog skal lovbestemmelser berøres til hver opgave/spørgsmål. Vigtigt er det, at de studerende viser en argumentation støttet på retskilderne.

Spørgsmål 1

Dispositioner 2021 mellem Øystein og hans fader.

Ad pengegave

Kontantgave på 1. mio DKK er omfattet af boafgiftslovens § 22, og der skal betales 15% over "bundgrænsen", som i 2021 er 68.700 DKK.

Afgiften skal betales til den danske stat, og dette senest 1. maj i året efter gaveåret sammen med gaveanmeldelsen, dvs. senest 1. maj i 2022, jf. boafgiftslovens § 26.

Dette gælder, selvom gavegiver er i udlandet, da gavemodtager er her i landet, jf.

Boafgiftslovens § 25, som følger:

§ 25. Der skal betales gaveafgift, hvis enten giver eller modtager har hjemting her i landet.

Afgiften af en gave forfalder til betaling samtidig med indgivelse af gaveanmeldelsen.

Ad lånet

Et lån, når det er tilbagebetalingspligtigt, dvs. er skyldigt og ikke udtryk for en gavedisposition, er ikke skattepligtig indkomst, da det jo netop er skyldigt beløb, og derfor et passiv for skyldneren.

Indkomstkriterierne i statskattelovens § 4 er ikke opfyldt, når der ikke er endelige og ubetinget retserhvervelse. Et passiv i form af et lån – er ikke indkomst, men indgår i balancen/formuen som gæld.

En rentefordel via en "0-rente" accepteres i dansk skatteretligt praksis, og er heller ikke udtryk for en gave, når der er tale om "familielån", og der er tale om såkaldte anfordringsvilkår, dvs. at gælden kan kaldes på anfordring til betaling, jf. udtrykket "på anfordring" menes, at den kan kaldes til kurs 100 til indfrielse når som helst og uden varsel.

Der foreligger derfor ingen skattemæssig indkomstkonstatering, hverken ved låneudbetaling eller nul-renten på de 5 mio. DKK grundet anfordringsvilkåret.

Spørgsmål 2

Ad kontant-gaven, da gælder efter boafgiftslovens § 30, at afgiften påhviler modtageren, men giveren hæfter solidarisk med modtageren for betalingen, og det vil sige, at Øysteins fader – også selvom han bor i udlandet - kan vælge at betale de 15%, og dette uden at betalingen anses for yderligere gave.

Spørgsmål 3

Uddeling fra Trust

Hvis Øystein opnår en uddeling, så er det skattepligtig indkomst, jf. statsskattelovens § 4, og dette indgår i den personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3. Der er ikke AM-bidrag på, da det efter AMbidragslovens §§ 2-4 ikke kan anses for vederlag for personligt arbejde eller lignende honorar.

Lån fra trust

Når lånet er tilbagebetalingspligtigt, så vil det ikke kunne anses for en skattepligtig uddeling, idet trusten er kreditor, og Øystein er debitor og skylder pengene.

Dette er "balance/-formuerelateret" disposition, uden at der er nogen indkomstkonstatering, jf. statsskattelovens §§ 4-5 i deres indbyrdes sammenhæng.

Renten er sat til 1%.

Det fremgår, at det følger af statutterne for trusten, at det er et fast princip, at sådanne lån alene ydes med en fast rente på 1%.

Hvis fonden/trusten anses som uafhængig tredjemand, så vil det skatteretlige udgangspunkt være, at der er handlet til det, som en uvildig kreditor kræver i en tilsvarende situation. Dermed vil der ikke være grundlag for nogen regulering af "rente", og dette reelt selvom andre kreditorer måtte vælge en højere rente. Statsskattelovens § 4 rummer ikke beskatning af "indkomstmuligheder", men af konstateret og retserhvervet indkomst, og tilsvarende gælder for renter af gæld, at statsskattelovens § 6 e ikke kræver rente reguleret til et vist niveau – det følger af aftalefriheden mellem en uvildig kreditor og en uvildig debitor.

Det er kun i ligningslovs § 2, dvs. "transfer pricing reguleringen", og hvor man er i kontrolsituationer, at der vil kunne drøftes reguleringer af vilkår, som skal kunne markedsværdiansættes, og være på såkaldt "arms længde".

Henset til at det er "oldefaderen", som har stiftet trusten for mange år siden, dvs. tilbage i 1980, og som dengang har udskilt midlerne fra sig, så er trusten etableret med sin helt egen eksistens – og der er også tilknyttet helt grundlæggende almennyttige formål. Formuen er effektivt udskilt. Ved siden af det almennyttige, så indgår det i vedtægterne, at familien kan understøttes, men dette sker efter den siddende ledelse (Board of trustee's) egen, diskretionære beslutning. Der er ingen

kontrol eller bestemmende indflydelse og heller ingen interessefællesskab, som ud fra realitetsgrundsætningen kan medføre en beskatning af vilkår i det nævnte forhold mv.

Spørgsmål 4

Fuldt skattepligtige personer skal betale ejendomsværdiskat af ejerboliger, inkl. fritidshuse, som er beliggende i Danmark eller i udlandet, jf. ejendomsværdiskattelovens (EVSL) § 2, jf. statsskattelovens § 4 litra b. Ejendomme, der ligger i udlandet, kan imidlertid være beskattet også efter reglerne i det land, hvor de er beliggende, så der som udgangspunkt bliver tale om dobbeltbeskatning.

Ejendomsværdiskatten har status som en formueskat set i forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Hvis Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der omfatter formueskatter, med det land, hvor ejendommen ligger, vil der blive lempet for dobbeltbeskatningen ved hjælp af lempelsesbestemmelser i overenskomsten, idet ejendomsværdiskatten enten helt vil bortfalde eller skulle reduceres med eventuel udenlandsk ejendomsskat.

Hvis ejendommen ikke ligger i en stat, som Danmark har indgået en sådan dobbeltbeskatningsoverenskomst med, er der mulighed for at få nedslag (credit) efter EVSL § 12 for dokumenterede betalte udenlandske ejendomsskatter.

Sommerhuset i Spanien vil derfor være underlagt dansk beskatning efter ejendomsværdiskatteloven, jf. denne lovs § 4, nr. 11 som følger:

11) Ejendomme af den i nr. 1-5, 9 og 10 nævnte art, der er beliggende i udlandet, på Færøerne eller i Grønland.

Selve grundlaget for udenlandske ejendomme reguleres i lovens § 4 b som følger:

§ 4 b. Hvis der for ejendomme omfattet af § 4, nr. 11, findes en udenlandsk, færøsk eller grønlandsk offentlig ejendomsvurdering, som kan sidestilles med en dansk vurdering, beregnes ejendomsværdiskatten efter samme regler som i § 4 a, stk. 1.

Stk. 2. Hvis der for ejendomme omfattet af § 4, nr. 11, ikke findes en vurdering som nævnt i stk. 1, udgør beregningsgrundlaget den laveste af følgende værdier:

- 1) Handelsværdien pr. 1. januar i året før indkomståret.
- 2) Handelsværdien pr. 1. januar 2001 reguleret med samme forhold, som på daværende tidspunkt eksisterede mellem danske ejendomsvurderinger og faktiske handelspriser for ejendomme af den pågældende type, med tillæg af 5 pct.
- 3) Handelsværdien pr. 1. januar 2002 reguleret med samme forhold, som på daværende tidspunkt eksisterede mellem danske ejendomsvurderinger og faktiske handelspriser for ejendomme af den pågældende type.

Stk. 3. § 4 a, stk. 4, 1.-3. pkt., finder tilsvarende anvendelse på stk. 1 og 2.

Stk. 4. Handelsværdi efter stk. 2 fastsættes på følgende måde:

1) Hvis der findes et udenlandsk, færøsk eller grønlandsk prisindeks for ejendomme af den pågældende type og dette indeks kan godkendes af told- og skatteforvaltningen, fastsættes handelsværdien på grundlag af den faktiske anskaffelsespris frem- eller tilbageindekseret efter et sådant prisindeks. Told- og skatteforvaltningen kan bestemme, at et udenlandsk, færøsk eller grønlandsk prisindeks skal anvendes med fremadrettet virkning.

2) Hvis prisindeks som nævnt i nr. 1 ikke findes, anvendes dansk prisindeks for ejendomme af den pågældende type.

3) Hvis der foreligger anden dokumentation, der giver en mere retvisende fastsættelse af handelsværdien end den dokumentation, der er nævnt i nr. 1 og 2, lægges sådan anden dokumentation til grund for værdifastsættelsen.

Beregningsgrundlaget udgør 80 pct. af handelsværdien fastsat efter 1. pkt.

4) Hvis der ikke findes prisindeks som nævnt i nr. 1 og 2 og nr. 3 ikke finder anvendelse, ansættes handelsværdien skønsmæssigt. Tilsvarende gælder, hvis indeksering af en faktisk anskaffelsespris medfører et resultat, som står i åbenbart misforhold til ejendommens reelle handelsværdi. Beregningsgrundlaget udgør 80 pct. af handelsværdien fastsat efter 1. eller 2. pkt.

Stk. 5. Hvis der foretages om-, til- eller nybygning af ejendomme omfattet af § 4, nr. 11, og værdien heraf ikke indgår i den udenlandske ejendomsvurdering efter stk. 1 eller den beregnede handelsværdi efter stk. 2, lægges prisen på om-, til- eller nybygningen til ejendomsvurderingen eller den beregnede handelsværdi. Prisen på om-, til- eller nybygningen indekseres til 2001-niveau henholdsvis 2002-niveau ved anvendelse af relevant udenlandsk prisindeks. Findes anvendeligt udenlandsk prisindeks ikke, anvendes i stedet dansk prisindeks. Den indekserede pris reguleres som nævnt i stk. 2, nr. 2 og 3.

Stk. 6. Hvis en nybygget ejendom omfattet af § 4, stk. 11, efter danske forhold ikke ville kunne vurderes som færdigbygget pr. 1. januar, jf. dog ejendomsvurderingslovens §§ 87 og 88, i året før indkomståret, jf. ejendomsvurderingslovens § 52 eller § 33, stk. 1, i den tidligere gældende lov om vurdering af landets faste ejendomme, jf. lovbekendtgørelse nr. 1067 af 30. august 2013 som ændret ved § 1 i lov nr. 1635 af 26. december 2013, lov nr. 1535 af 27. december 2014 og § 1 i lov nr. 61 af 16. januar 2017, jf. ejendomsvurderingslovens §§ 87 og 88, betales der ikke ejendomsværdiskat i indkomståret. Det påhviler den skattepligtige at dokumentere, at betingelsen i 1. pkt. er opfyldt.

Stk. 7. § 4 a, stk. 5, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 8. Skatteministeren kan fastsætte regler om afgivelse af oplysninger til brug for fastsættelsen af handelsværdi efter stk. 2 og 4.

Ejendomsværdiskattesatsen er 9,2 promille af den del af beregningsgrundlaget efter EVSL § 4 a og § 4 b, der ikke overstiger 3.040.000 kr., og 30 promille af resten, jf. EVSL § 5, 1. pkt.

Spansk skat på fast ejendom – credit i dansk skat:

Danmark har ved styresignal SKM 2010.707 SKAT udtalt:

El Impuesto sobre los Bienes Inmuebles (IBI)

Den spanske skat på fast ejendom, "El impuesto sobre los bienes inmuebles" (IBI, hjemlet i Real decreto legislativo 2/2004 art. 60-77), er periodisk (årlig) og opkræves af kommunerne. IBI er bredere end den danske ejendomsværdiskat, da den også omfatter grunde uden bygninger og konstruktioner samt jord og bygninger, der anvendes erhvervsmæssigt. Der er skattepligt for fysiske eller juridiske personer, der har ejendomsretten over ejendommen (eller visse begrænsede rettigheder). Den kan således siges at svare til den danske ejendomsværdiskat kombineret med den danske grundskyld. Beskatningsgrundlaget er matrikelværdien (el valor catastral) af den faste ejendom. Matrikelværdien udgøres af matrikelværdien af grunden plus matrikelværdien af bygningerne/ anlæggene. Matrikelværdien kan ikke overstige markedsværdien. Værdiansættelsen foregår på en noget anden måde end ved den danske vurdering. Der kan ske kollektiv eller individuel værdiansættelse, og en generel kollektiv værdiansættelse igangsættes fx, når det bliver åbenbart, at der er opstået betydelige forskelle mellem markedsværdierne og de værdier, der danner grundlaget for de gældende matrikelværdier, dog normalt mindst 5 år og højst 10 år siden ikrafttrædelsen af disse. Der kan ske en aktualisering af værdierne ved fastsættelse af koefficienter for de forskellige typer af ejendomme i de statslige finanslove. Det er Skatteministeriets opfattelse, at IBI på det grundlag må anses for at opfylde kravene i EVSL § 12 for fradrag, idet den beregnes ud fra værdien af ejendommen. Den kan dog kun fradrages i det omfang, hvor der skal betales dansk ejendomsværdiskat af ejendommen, dvs. boligdelen.

Spørgsmål 5

Der er ”adgang for den studerende til at vise regelbeskrivelse med individuel evne til at kommentere dette”. Reglen som skal berøres er ligningslovens § 16 K:

§ 16 K. Skattepligtige omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, som har stiftet og har indskudt aktiver i en trust på et tidspunkt, hvor den skattepligtige var fuldt skattepligtig efter en af de nævnte bestemmelser, medregner trustens indkomst, jf. stk. 6, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, når indkomsten i trusten er positiv. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på skattepligtige omfattet af de nævnte bestemmelser, der indskyder aktiver i en trust uden at være stifter. Skattepligtige efter dødsboskattelovens § 1, stk. 2, indtræder i afdødes skattemæssige stilling efter 1. og 2. pkt. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på skattepligtige, der bliver omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, og hvor stiftelsen eller indskuddet af aktiver er foretaget højst 2 år inden indtræden af fuld skattepligt.

Stk. 2. Stk. 1 finder tilsvarende anvendelse på skattepligtige, der bliver omfattet af bestemmelser, som er nævnt i stk. 1, selv om de ikke var fuldt skattepligtige på henholdsvis stiftelsestidspunktet og indskudstidspunktet, hvis de tidligere har været

fuldt skattepligtige, og hvis stiftelsen eller indskuddet af aktiver er foretaget inden for de sidste 10 år forud for den fulde skattepligts genindtræden. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvis stiftelsen eller indskuddet foretages af en nærtstående til den skattepligtige, jf. § 16 H, stk. 6, 3. pkt.

Stk. 3. Er der flere stiftere eller indskydere i en trust, fordeles indkomsten forholdsmæssigt efter handelsværdien af de indskudte aktiver på stiftelsestidspunktet. Ved efterfølgende indskud foretages en ny beregning af indkomstfordelingen baseret på stifteres og indskyderes andel af handelsværdien af aktiverne i trusten inden indskuddet og handelsværdien af aktiverne ved det efterfølgende indskud. I det indkomstår, hvor det efterfølgende indskud foretages, skal der alene fordeles en forholdsmæssig del til det efterfølgende indskud svarende til den andel, perioden fra indskuddet til udløbet af indkomståret udgør af indkomståret.

Stk. 4. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse i følgende tilfælde:

- 1) Den skattepligtige godtgør, at det er en ufravigelig gyldighedsbetingelse for trustens eksistens, at der er givet endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen.
- 2) Den skattepligtige godtgør, at midlerne i trusten udelukkende anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer.
- 3) Den skattepligtige godtgør, at midlerne i trusten udelukkende anvendes til pensionsformål for en større kreds af personer, som ikke er omfattet af boafgiftslovens § 1, stk. 2.
- 4) Den skattepligtige godtgør, at trusten er et investeringsselskab, jf. aktieavancebeskatningslovens § 19.

Stk. 5. Skattepligtige som nævnt i stk. 1 og 2 medregner indkomsten i en trust, hvis trusten er stiftet af eller aktiverne er indskudt af kontrollerede selskaber, jf. § 16 H, stk. 6, og den skattepligtige ville være blevet skattepligtig af indkomsten, hvis den skattepligtige selv havde stiftet trusten eller indskudt aktiverne. Der medregnes alene en andel af trustens indkomst svarende til den skattepligtiges direkte eller indirekte ejerandel af det kontrollerede selskab.

Stk. 6. Trustens indkomst opgøres efter de regler, der ville gælde for skattepligtige som nævnt i stk. 1 og 2. Kildeskattelovens § 9 finder tilsvarende anvendelse på aktiver og passiver, der er anskaffet, før trustens indkomst omfattes af stk. 1 eller 2.

Underskud i trusten modregnes i de følgende indkomstårs indkomst i trusten efter de regler, der ville gælde for den skattepligtige. Underskud kan kun fremføres, hvis det ikke kan rummes i indkomsten i et tidligere indkomstår.

Stk. 7. Der gives nedslag efter § 33, stk. 1 og 7, for trustens danske og udenlandske skatter. Der gives dog kun nedslag for den del af årets samlede skatter, der svarer til forholdet mellem den skattepligtiges andel af indkomsten og den samlede indkomst. 1. og 2. pkt. finder tilsvarende anvendelse for skatter på trustindkomsten betalt af trustforvalteren.

Stk. 8. Stk. 1-7 finder tilsvarende anvendelse på fonde og andre lignende enheder, hvor det ikke er en ufravigelig gyldighedsbetingelse for enheden, at der er givet endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen.

Reglen er indført med virkning således:

- Bestemmelsen er indsat ved L 2015 540 med baggrund i skattemyndighedernes vanskeligheder ved at afdække, om stifteren af en udenlandsk trust ikke reelt har bevaret rådigheden over trustens formue. Det synes således muligt for stifteren at hemmeligholde, at formuen er genkaldelig. Endvidere har indskudsafgiften i fondsbeskatningslovens § 3 A vist sig utilstrækkelig til at hindre skatteunddragelse i forbindelse med trustdannelser. Den kan omgås ved f.eks. at stifte trusten i et højskattelands og efterfølgende flytte trusten til et lavskattelands. Der er i fondsbeskatningslovens § 3 A, stk. 2, indsat en bestemmelse om, at reglerne om indskudsafgift ikke skal anvendes, hvis indskyderen som følge af indskuddet er skattepligtig efter ligningslovens § 16 K af afkastet i den udenlandske fond eller trust. § 16 K har virkning for trusts og fonde mv., der stiftes, eller hvor der foretages indskud, 2015-07-01 eller senere.
- Bestemmelsens 4. pkt. er indsat ved L 2018 1723 med virkning for stiftelser eller indskud, der foretages fra og med den 2018-10-03. Bestemmelsen udvider § 16 K, stk. 1, således at bestemmelsen finder anvendelse, selvom personen ikke tidligere har været hjemmehørende i Danmark. Dvs. at bestemmelsen også finder anvendelse for tilflyttere, der ikke tidligere har været omfattet af dansk beskatning, og som har stiftet eller indskudt aktiver i en trust inden for 2 år inden indtræden af den fulde skattepligt til Danmark.

Denne bestemmelse har jf. ikrafttrædelsesreglen ingen betydning for Trusten på Jersey, da den er stiftet af en ikke dansk bosiddende, og som er stiftet helt tilbage i 1980. Øystein er efterkommer (beneficiet), men Øystein er ikke stifter/settlor af den gamle Jersey trust.

Derimod vil en NY udenlandsk trust, som sættes op af Øystein, mens han er skattepligtig her i landet, være at beskattes direkte hos personerne efter ”transparensreglen” alt andet lige.

Med bestemmelsen er der reelt indført omvendt bevisbyrde for stiftere af trust og fonde mv., som således skal godtgøre, at der konkret er givet endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen, jf. Martin Poulsen i SR-skat 2015 97.

Hvis der er tale om en fuld og endelig afståelse af midler (trusten er irrevocable), så vil midlerne være helt afskåret fra stifterens råden. Dog vil dansk beskatning kunne følge fondsbeskatningslovens § 1, om fonde/trusts mv. som uanset de er stiftet i udlandet har ledelsens sæde her i landet, dvs. hvis trusten anses at have den effektive og daglige ledelsens sæde her. Øystein kan så heller ikke bestemme over midlerne, og derfor vil det ikke tjene det formål, som han måtte ønske, jf. opgaveteksten.

Spørgsmål 6

Selskaberne er bundet sammen som en ”koncern” af moderselskabet, og alene moderselskabet tilmeldes som det skattemæssige administrationsselskab. Det er således moderselskabet, som indgiver sambeskatningsopgørelsen, og som betaler skatter, får skatter retur mv. Dette følger selskabsskattelovens § 31, og § 31 C (koncerndefinitionen).

Hvert selskab laver dog stadig ”bag sambeskatningsopgørelsen” en stand alone opgørelse, og herefter vil dette konsolideres op i én sambeskatningsselvangivelse, som moderen indgiver. Anvendelse af underskud – og skattebetalinger mv. skal dog ”refunderes” krone for krone – og dette følger af selskabsskattelovens § 31, stk. 8. Disse betalinger ”refusioner” er ikke udtryk for skattepligtig indkomst.

Se videre selskabsskattelovens § 31, stk. 2

Stk. 2. For sambeskattede selskaber opgøres en sambeskatningsindkomst, der består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler med de undtagelser, der gælder for sambeskattede selskaber. For sambeskatningsindkomsten opgøres, modregner hvert overskudsgivende selskab først den del af egne underskud fra indkomstperioder inden sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst. Et selskabs underskud fra indkomstperioder inden sambeskatningen kan kun modregnes i selskabets eget overskud. Herefter modregner hvert overskudsgivende selskab den del af egne underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets resterende positive indkomst. Hvis der herefter både er selskaber med positiv indkomst og selskaber med negativ indkomst i sambeskatningen, fordeles den del af indkomstårets underskud, der kan rummes i andre selskabers positive indkomst, forholdsmæssigt mellem de selskaber, der har positiv indkomst. Hvis der herefter fortsat er selskaber med positiv indkomst, modregnes forholdsmæssigt den del af andre selskabers resterende underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst. Er der fortsat selskaber med resterende underskud i indkomståret eller resterende underskud fra tidligere indkomstperioder, fremføres disse til modregning i efterfølgende indkomstår efter reglerne herom. Et selskab, der modregner underskud fra tidligere indkomstperioder, skal modregne de ældste underskud først. Et selskabs underskud fra tidligere indkomstår kan kun modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor det underskudsgivende selskab har været sambeskattet med det andet selskab og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt.

Opgave 7

Opgaven skal besvares med henvisning til selskabsskattelovens § 31 C om koncerndefinitionen - og samme lovs § 31, stk. 5:

Stk. 5. Hvis der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele året, medregnes indkomsten i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse, jf. § 31 C, ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten. Skattemæssige afskrivninger, herunder straksfradrag efter afskrivningslovens § 18, kan maksimalt foretages i forhold til, hvor stor en del indkomstperioden udgør af et kalenderår. På det tidspunkt, hvor koncernforbindelse etableres eller ophører, jf. § 31 C, foretages en indkomstopgørelse efter skattelovgivningens almindelige regler for den periode af det pågældende selskabs indkomstår, der er forløbet, som om perioden udgør et helt indkomstår. De skattemæssige værdier og valg af periodiseringsprincipper m.v., der er lagt til grund ved indkomstopgørelsen på dette tidspunkt, anvendes ved indkomstopgørelsen for den resterende del af indkomståret. 1.-4. pkt. gælder, uanset om det pågældende selskab i forbindelse med eller efter koncernforbindelsens ophør eller etablering deltager i en omstrukturering, der gennemføres med skattemæssig virkning tilbage til et tidspunkt før koncernforbindelsens ophør henholdsvis etablering. Etableres koncernforbindelse ved erhvervelse af et selskab, som ikke har drevet erhvervmæssig virksomhed forud for etableringen af koncernforbindelsen, og har selskabets egenkapital fra stiftelsen henstået som et ubehæftet kontant indestående i et pengeinstitut, anses koncernforbindelsen for etableret ved indkomstårets begyndelse, og hele selskabets indkomst for det pågældende indkomstår medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten. 6. pkt. finder tilsvarende anvendelse ved stiftelse af et nyt selskab, i det omfang selskabet ikke i forbindelse med stiftelsen tilføres aktiver eller passiver fra selskaber, som ikke er en del af koncernen. Hvis et selskab ved stiftelsen bliver ultimativt moderselskab, gælder 6. og 7. pkt. kun ved spaltninger som nævnt i 9. pkt. og ved aktieombytninger, hvor der ikke etableres eller ophører koncernforbindelse mellem andre selskaber. 1.-4. pkt. gælder ikke ved spaltning af et ultimativt moderselskab, som har ét direkte ejet datterselskab, og som i det pågældende indkomstår ikke har haft anden erhvervmæssig aktivitet end at eje aktierne i datterselskabet, hvis de modtagende selskaber stiftes ved spaltningen eller er selskaber som nævnt i 6. pkt. og der ikke ved spaltningen etableres eller ophører koncernforbindelse mellem andre selskaber.

Time Ejendomsinvest A/S er købt med juridisk gensidigt bebyrdende aftale den 15. juni 2016, men med closing (overgang af bestemmende indflydelse) den 1. august 2016.

Det følger af selskabsskattelovens § 31 C – at det er netop først den dag, hvor den ”bestemmende indflydelse” går over. Her er det således closingdagen, der er afgørende.

Spørgsmål 8

Almindelige underskud som ikke hindres ”fremført” af andre regler – reguleres sambeskatningsmæssigt af selskabsskattelovens § 31, stk. 2:

*Stk. 2. For sambeskattede selskaber opgøres en sambeskatningsindkomst, der består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler med de undtagelser, der gælder for sambeskattede selskaber. For sambeskatningsindkomsten opgøres, modregner hvert overskudsgivende selskab først den del af egne underskud fra indkomstperioder inden sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst. **Et selskabs underskud fra indkomstperioder inden sambeskatningen kan kun modregnes i selskabets eget overskud.** Herefter modregner hvert overskudsgivende selskab den del af egne underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets resterende positive indkomst. Hvis der herefter både er selskaber med positiv indkomst og selskaber med negativ indkomst i sambeskatningen, fordeles den del af indkomstårets underskud, der kan rummes i andre selskabers positive indkomst, forholdsmæssigt mellem de selskaber, der har positiv indkomst. Hvis der herefter fortsat er selskaber med positiv indkomst, modregnes forholdsmæssigt den del af andre selskabers resterende underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst. Er der fortsat selskaber med resterende underskud i indkomståret eller resterende underskud fra tidligere indkomstperioder, fremføres disse til modregning i efterfølgende indkomstår efter reglerne herom. Et selskab, der modregner underskud fra tidligere indkomstperioder, skal modregne de ældste underskud først. Et selskabs underskud fra tidligere indkomstår kan kun modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor det underskudsgivende selskab har været sambeskattet med det andet selskab og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt.*

Gamle underskud fra ”tidligere koncernforhold” eller knyttet til selskabet inden det indgår i sambeskatningsenheden, kan kun anvendes i det pågældende selskabs eget underskud fremadrettet (det ”isoleres til selskabets egen drift).

Spørgsmål 9

Selskabsskattelovens § 12 D regulerer, hvad der sker med underskud ved ”handel med majoriteten” ad ejerskabet til selskabet.

§ 12 D. Hvis mere end 50 pct. af aktiekapitalen i et selskab eller andelen i en forening omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1, 2 eller 4, eller § 2, stk. 1, litra a, ved indkomstårets udløb ejes af andre aktionærer eller deltagere end ved begyndelsen af et tidligere indkomstår, hvori den skattepligtige indkomst udviste underskud, kan underskuddet ikke nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter, jf. stk. 3, med tillæg af indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe. Tilsvarende gælder, hvis andre aktionærer eller deltagere ved indkomstårets udløb end ved begyndelsen af underskudsåret råder over mere end 50 pct. af den samlede stemmевærdi.

Stk. 2. Ved ændring af ejerkredsen som nævnt i stk. 1, 1. pkt., eller ændring af stemmевærdien som nævnt i stk. 1, 2. pkt., kan underskuddet endvidere ikke nedbringe den skattepligtige indkomst, hvis selskabet eller foreningen på tidspunktet for

ændring i ejerforhold til kapitalandele eller andele eller for ændring af råden over stemmевærdien i det væsentlige er uden økonomisk risiko ved erhvervmæssig aktivitet eller ved erhvervmæssig aktivitet i et eller flere datterselskaber, hvori selskabet ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen. 1. pkt. finder dog ikke anvendelse, hvis selskabet eller foreningen fra stiftelsen og indtil tidspunktet for ændring i ejerforhold til kapitalandele eller andele eller for ændring af råden over stemmевærdien ikke har drevet erhvervmæssig virksomhed.

Stk. 3. Nettokapitalindtægterne opgøres som summen af

- 1) renteindtægter og renteudgifter samt fradrag efter ligningslovens § 6,
- 2) skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab efter kursgevinstloven,
- 3) udbytte efter ligningslovens § 16 A,
- 4) skattepligtige gevinster eller fradragsberettigede tab ved afståelse af aktier efter aktieavancebeskatningsloven og ligningslovens § 16 B og
- 5) de i ligningslovens § 8, stk. 3, omhandlede provisioner m.v.

Stk. 4. Stk. 1-3 finder ikke anvendelse

- 1) på selskaber, hvis aktier er optaget til handel på et reguleret marked, eller
- 2) hvis den i stk. 1 nævnte ændring i selskabets ejerkreds skyldes overdragelse af kapitalandele m.v. til personer, som er nævnt i boafgiftslovens § 1, stk. 2, litra a-f, en ægtefælle, forældres afkom eller stedforældre.

Stk. 5. Hvis et selskab eller en forening omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1, 2 eller 4, eller § 2, stk. 1, litra a, ejer 25 pct. eller derover (moderselskabet eller moderforeningen) af aktiekapitalen i et andet selskab (datterselskabet) eller af andele i en anden forening (datterforening), anses ikke moderselskabet eller moderforeningen, men aktionærerne i moderselskabet eller deltagerne i moderforeningen ved anvendelsen af stk. 1 og 2 for at eje aktierne i datterselskabet eller andelene i datterforeningen efter deres forholdsmæssige andel af moderselskabets aktiekapital eller af moderforeningens andel.

Stk. 6. Stk. 5 gælder ikke for moderselskaber, hvis aktier er optaget til handel på et reguleret marked. Et moderselskab, hvis aktier er blevet optaget til handel på et reguleret marked mellem begyndelsen af underskudsåret og afslutningen af det indkomstår, hvori underskuddet ønskes fradraget, kan dog med fremtidig virkning vælge at anvende reglerne i stk. 5, hvis aktierne i moderselskabet er noteret på navn. Hvis aktierne i et moderselskab i samme periode som nævnt i 2. pkt. ophører

med at være optaget til handel på et reguleret marked, anses dette ikke for et ejerskifte ved anvendelse af stk. 1 og 2. Ved en aktieombytning, hvor et selskabs ejerkreds efter 1. pkt. skifter fra aktionærerne i et selskab, hvis aktier ikke er optaget til handel på et reguleret marked, til et selskab, hvis aktier er optaget til handel på et reguleret marked, kan sidstnævnte selskab med fremtidig virkning vælge at anvende reglerne i stk. 5, hvis aktierne er noteret på navn. Stk. 5 finder tilsvarende anvendelse for moderselskaber, hvis aktier ikke er optaget til handel på et reguleret marked, og moderforeninger, der har hjemsted i en stat, med hvilken Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, Grønland eller Færøerne eller i et land inden for Den Europæiske Union. Det gælder dog kun, hvis ejerandele i datterselskabet mellem begyndelsen af underskudsåret og afslutningen af det indkomstår, hvori underskuddet ønskes fradraget, er overdraget til enten moderselskabet efter 5. pkt. eller et andet datterselskab, hvori moderselskabet i den nævnte periode ejer mindst 25 pct. af ejerandele. 5. og 6. pkt. finder tilsvarende anvendelse for foreninger. Hvis et moderselskab eller en moderforening mellem begyndelsen af underskudsåret og afslutningen af det indkomstår, hvori underskuddet ønskes fradraget, har nedbragt sin ejerandel til mindre end 25 pct. eller forhøjet sin ejerandel til 25 pct. eller derover, anvendes reglerne i stk. 5 ved afgørelsen af, om der er sket ejerskifte efter stk. 1 og 2.

Stk. 7. Begrænsningen i stk. 1, 1. pkt., hvorefter underskuddet ikke kan nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter, gælder ikke for underskud hidrørende fra indkomstår, hvori selskabet i hele indkomståret drev virksomhed som pengeinstitut, forsikringselskab, investeringsforening eller realkreditinstitut eller i øvrigt udøvede næring ved køb og salg af fordringer eller drev næringsvirksomhed ved finansiering.

Det skal i opgaven bemærkes, at principielt så vil ”underskud” læses, men kan anvendes af ”operationel drift”, dvs. ned til nettokapitalindtægterne, og her vil f.eks. drift ved ejendomsvirksomhed kunne indgå, da ejendomsdrift er ”operationel virksomhed”. Derfor vil der principielt kunne ske underskudsanvendelse efter denne regel. Der findes dog en anden regel som skal vurderes i denne sag – og det er den særlige regel om ”tomme selskaber” – dvs. om selskabet på overdragelsestidspunktet reelt er tomt for aktivitet (uden økonomisk risiko).

Se hertil Selskabsskattelovens § 12 D, Stk. 2, med følgende ordlyd:

Ved ændring af ejerkredsen som nævnt i stk. 1, 1. pkt., eller ændring af stemmевærdien som nævnt i stk. 1, 2. pkt., kan underskuddet endvidere ikke nedbringe den skattepligtige indkomst, hvis selskabet eller foreningen på tidspunktet for ændring i ejerforhold til kapitalandele eller andele eller for ændring af råden over stemmевærdien i det væsentlige er uden økonomisk risiko ved erhvervmæssig aktivitet eller ved erhvervmæssig aktivitet i et eller flere datterselskaber, hvori selskabet ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen.

Der er her i opgaven et meget stort fremførbart underskud hidrørende fra tidligere ”storhedstid” med ejendomsaktiviteter, og så har selskabet under tidligere ejerkreds været klart nødlidende, men

dog overlevet uden konkurs, og har samlet et meget stort underskud op – og er solgt med dette skatteaktiv (underskuddet) som det helt overvejende og reelt eneste formål.

Den investering, der er i selskabet med én enkelt ejerlejlighed som ganske vist er udlejet, rummer blot en meget minimal aktivitet og givet et meget minimalt afkast, der aldrig på nogen måde vil kunne udligne det i selskabet værende fremførte meget store underskud.

Det skal vurderes, om ”underskuddet” reelt er låst (tabt) ved majoritetsoverdragelsen, og derved om selskabet på overdragelsestidspunktet reelt må anses tomt – i hvert fald målt på forholdet ”underskud” versus tilbageværende ”meget begrænsede aktiv”.

Forholdet har netop været prøvet ved domstolene, og der er afsagt følgende dom i Vestre Landsret i SKM 2021 263 VLD med præmisser:

Landsrettens begrundelse og resultat

Hele aktiekapitalen i G1 A/S, senere H1 A/S, blev overdraget til G2 ApS den 23. marts 2011 og derefter til H2 koncernen den 7. juni 2011. Ved overdragelserne var der oplyst et skattemæssigt underskud på 274.638.460 kr., og prisen på selskabet var ved begge overdragelser afhængig af muligheden for udnyttelse af underskuddet. Det afgørende for, om det skattemæssige underskud kan anvendes til at nedbringe den skattepligtige indkomst, er, om selskabet ved overdragelsen "i det væsentlige" var "uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet", jf. den dagældende ligningslovs § 15, stk. 7, 3. pkt. På tidspunktet for overdragelserne var der erhvervsmæssig aktivitet i selskabet i form af udlejning af en erhvervslejlighed, som efter afvikling af selskabets oprindelige aktivitet blev købt for 650.000 kr. i oktober 2010 og frem til marts 2011 renoveret for 185.352,31 kr. Denne erhvervsmæssige aktivitet kan, henset til karakteren heraf og værdien af ejerlejligheden, ikke siges at være uden økonomisk risiko for selskabet. Landsretten finder imidlertid, at ordlyden af den dagældende ligningslovs § 15, stk. 7, sammenholdt med, at formålet med bestemmelsen var at begrænse adgangen til underskudsfremførsel for at modvirke rent skattemæssigt betinget handel med "tomme" underskudsselskaber, må føre til, at der ved vurderingen af, om selskabet "i det væsentlige" var uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet, skal foretages en samlet vurdering, hvori der blandt andet - udover omfanget af risikoen ved den erhvervsmæssige aktivitet - må indgå størrelsen af underskuddet samt omstændighederne i forbindelse med overdragelsen af det pågældende selskab.

Det skattemæssige underskud ved overdragelserne af selskabet til først G2 ApS og dernæst H2 koncernen var på mere end 270 mio. kr., og prisen var ved overdragelserne afhængig af mulighed for at anvende underskuddet. Når dette sammenholdes med værdien af erhvervslejemålet samt omstændighederne i forbindelse med etableringen af denne erhvervsmæssige aktivitet, finder landsretten, at selskabet ved overdragelserne "i det væsentlige" var uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet, hvorfor underskuddet ikke kan anvendes til at nedbringe den skattepligtige indkomst, jf. den dagældende ligningslovs § 15, stk. 7. Skattemyndighederne har herefter været berettiget til at regulere H1 A/S' skattepligtige indkomst og H2 ApS' sambeskatningsindkomst for 2011 og 2012 som sket. Landsretten tager derfor Skatteministeriets påstand om frifindelse til følge.

Dommen fastslår:

- at Skattemyndighederne med rette havde vurderet, at et selskab, da det blev solgt, "i det væsentligste [er / var] uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet", jf. hertil ligningslovens § 15, stk. 7 (NU selskabsskattelovens § 12 D, stk. 2), med den følge at det skattemæssige underskud, der forinden var akkumuleret i selskabet, herefter ikke kunne fremføres.
- Skatteministeriet og skattemyndighederne fik ret i, at der efter bestemmelsen skal foretages en samlet vurdering, hvori der blandt andet - udover omfanget af risikoen ved den erhvervsmæssige aktivitet - må indgå størrelsen af underskuddet samt omstændighederne i forbindelse med overdragelsen af det pågældende selskab.

Med de nævnte præmisser fra domstolene (Landsretsdommens begrundelse og resultat) og med afvejningen i dommen omkring "tomt selskab", så vil der bestemt ikke være nogen grund til at fastholde aftalen, og derfor bør køber straks og uden ugrundet ophold anvende "hæveadgangen", dvs. skattebetingelsen, jf. forudsætningen, som fremgår af vilkår 4 i aftalens betingelser.

Det bør anbefales, at selskabet hæver handlen inden udgangen af juni 2021, og dette også med henvisning til vilkår 4.6, om at underskuddet med foreliggende domspraksis ikke har nogen realværdi overhovedet.

/ Hans Henrik Bonde Eriksen, ekstern lektor skatteret-polit.