

Nordisk Skattevidenskabeligt Forskningsråds seminar 2015

Dansk juridisk nationalrapport

Af professor mso, Inge Langhave Jeppesen, Juridisk Institut, SDU

Selskabsretlige forhold

1. Selskabsretlige regler for personselskaber

I dansk selskabsret gælder der aftalefrihed. Det vil sige, at deltagerne kan vælge den selskabsform, som passer bedst til den virksomhed, de ønsker at udøve. Der findes en række selskabsformer som kan vælges frit. Kapitalselskaberne udgøres af aktieselskaber og anpartsselskaber, der begge er reguleret i selskabsloven. Som alternativ til kapitalselskaberne findes personselskaberne. Den grundlæggende forskel på de to selskabsformer er ejernes hæftelse. Ved kapitalselskaber er den begrænset, mens der ved personselskaber er mindst en deltager, der hæfter ubegrænset for gælden.¹

I Danmark findes der fire typisk forekommende personselskaber. Det er interessentskaber, kommanditselskaber, partnerselskaber og partrederier. Det er væsentligt at være opmærksom på, at den selskabsretlige regulering af personselskaber i dansk ret ikke er fastlagt ved lov, men derimod er skabt i praksis. Reguleringen består således af praksisskabte deklaratoriske regler.²

Interessentskabet er et samvirke, der er baseret på en aftale mellem mindst to deltagere om driften af en fælles erhvervsvirksomhed.³ Interessentskabet er nærmere defineret i lov om erhvervsdrivende virksomhed § 2, stk. 1 som: »... en virksomhed, hvor alle deltagerne hæfter personligt, uden begrænsning og solidarisk for virksomhedens forpligtelser.« I henhold til praksis er der tale om en modificeret subsidiær hæftelse. Det vil sige, at interessenterne først hæfter, når kravet har været rettet mod interessentskabet, og det ikke har betalt inden for rimelig tid.⁴ Den interessent, der som følge af den solidariske hæftelse indfrir interessentskabets gæld, kan gøre et regreskrav gældende overfor de øvrige interessenter. Som følge af den manglende selskabsretlige regulering kan det være forbundet med usikkerhed at afgøre, om et samvirke er et interessentskab eller et sameje. Et sameje er kendetegnet ved, at flere personer i fællesskab ejer et aktiv, og udgør ikke et selskab. Hvis der i regi af fællesskabet etableres en erhvervsvirksomhed med deltagelse af samvirkets deltagere, er der derimod tale om et interessentskab og dermed et selskab.⁵

Et kommanditselskab er i lov om erhvervsdrivende virksomhed § 2, stk. 1 defineret som: »... en virksomhed, hvor en eller flere deltagere, komplementarerne, hæfter personligt, uden begrænsning og hvis der er flere solidarisk for virksomhedens forpligtelser, mens en eller flere deltagere, kommanditisterne, hæfter begrænset for virksomhedens forpligtelser.« Kommanditselskabet er således kendetegnet ved, at det ikke er alle deltagere, der hæfter ubegrænset, idet kommanditisterne kun hæfter med deres indskud. Der er

¹ Søren Friis Hansen og Jens Valdemar Krenchel i Dansk Selskabsret I, 3. udgave, s. 61 og 63-64.

² Søren Friis Hansen og Jens Valdemar Krenchel i Dansk Selskabsret I, 3. udgave, s. 59 og Liselotte Hedetoft Madsen i Den skatteretlige behandling af personselskaber, s. 22.

³ Søren Friis Hansen og Jens Valdemar Krenchel i Dansk Selskabsret I, 3. udgave, s. 126.

⁴ Jf. UfR 1998.183.ØLR og UfR 2009.256.ØLR.

⁵ Søren Friis Hansen og Jens Valdemar Krenchel i Dansk Selskabsret 3, 2. udgave, s. 177.

tale om en indirekte subsidær hæftelse. Det vil sige, at det kun er kommanditselskabet eller dets konkursbo, der kan kræve resthæftelsen indfriet af kommanditisterne.⁶ Komplementaren vil ofte være et dansk anpartsselskab med en minimumskapital.

Et partnerselskab er en mellemting mellem et kommanditselskab og et kapitalselskab, fordi det på den ene side har en komplementar, der hæfter ubegrænset, og på den anden side har det deltagere, der ejer aktier og hæfter begrænset. I selskabslovens § 5, stk. 1, nr. 21 er partnerselskabet defineret som et kommanditselskab, »... hvor kommanditisterne i selskabet har indskudt en bestemt kapital, som er fordelt på aktier...«. Partnerselskabet er med de fornødne tilpasninger omfattet af selskabslovens bestemmelser, jf. selskabslovens § 358. Det betyder, at selskabsloven udgør rammen for partnerselskabets virke. Det har blandt andet som konsekvens, at partnerselskabet skal stiftes med en minimumskapital på 500.000 kr., hvoraf 125.000 kr. skal indbetales. Det betyder også, at der skal udarbejdes en stiftelsesoverenskomst, som skal indsendes til Erhvervsstyrelsen, for at partnerselskabet opnår retsevne. Der skal ligeledes udarbejdes vedtægter samt være regler om minoritetsbeskyttelse. Det er desuden et krav, at partnerselskabet har en ledelsesstruktur, der svarer til et aktieselskab.⁷

Et partrederi er en selskabsform, der alene kan anvendes af flere personer, der i fællesskab ejer et skib. Det fremgår af sølovens § 102, at når et skib ejes af partredere hæfter hver partreder kun for rederiets forpligtelser i forhold sin andel af rederiets forpligtelser. Som følge af partrederiets ganske særlige anvendelsesområde vil det ikke blive omtalt yderligere.

2. Selskabsretlige regler ved etablering, ændringer i ejerkreds og afståelse.

Det forhold, at der ikke findes en selskabsretlig regulering af personselskaberne, betyder også, at der som udgangspunkt ikke er bestemmelser, der regulerer etablering mv. af personselskaber, men at etablering mv. blot sker som følge af aftale mellem mindst to selskabsdeltagere.

Interessentskabet etableres ved, at mindst to personer går sammen om at drive en virksomhed. Der vil ofte være en aftale, der regulerer forholdet mellem parterne, men det er ikke en nødvendighed. Det er et deklatorisk udgangspunkt, at en interessent ikke kan udtræde af samarbejdet, og en interessents udtræden kan derfor kun ske efter aftale med den eller de øvrige interessenter. Det beror på aftalen mellem parterne, hvordan ind- og udtræden skal ske, herunder om der skal ske betaling. Hvis der ikke gives samtykke til debitorskifte, vil den udtrædende interessent hæfte for interessentskabets gæld, der eksisterer på tidspunktet for dennes udtræden.⁸

For kommanditselskaber skal der skelnes mellem, om det er komplementaren eller kommanditisterne, der ønsker at udtræde af et kommanditselskab. En komplementar kan ikke udtræde af kommanditselskabet uden samtykke fra alle kommanditisterne. Komplementaren kan dog opsiges kommanditselskabet med et rimeligt varsel. En kommanditist hæfter kun med sit indskud, og derfor antages det, at en kommanditist frit kan overdrage sin andel – kommanditanparten. Kommanditisten kan til gengæld ikke opsiges kommanditselskabet.⁹

⁶ Søren Friis Hansen og Jens Valdemar Krenchel, Dansk selskabsret 1, 3. udgave, s. 125.

⁷ Liselotte Madsen, Den skatteretlige behandling af personselskaber, s. 38-41.

⁸ Liselotte Madsen, Den skatteretlige behandling af personselskaber, s. 31-32.

⁹ Liselotte Madsen, Den skatteretlige behandling af personselskaber, s. 38.

Skatteretlige forhold

3. Kvalifikation af selskaber

I dansk skatteret er den subjektive skattepligt for selskaber fastlagt i selskabsskattelovens § 1. I forhold til personselskaber er der særligt to typer af selskaber, det kan være relevant at afgrænse overfor. Det er selskaber med begrænset ansvar, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2, og andre foreninger mv., jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 6.

Bestemmelsen i SEL § 1, stk. 1, nr. 2, omfatter »andre selskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagerens i selskabet indskudte kapital.« Hermed fastlægger selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 to væsentlige kriterier ved afgrænsningen overfor personselskaber: at ingen af deltagerne hæfter personligt, og at overskuddet fordeles i forhold til deltagerens indskudte kapital. Den nærmere afgrænsning er foretaget i praksis, hvor det er spørgsmålet om hæftelse, der er centralt i forhold til afgrænsningen.

Der er som udgangspunkt tale om et selvstændigt skattesubjekt, når ingen af deltagerne hæfter personligt. Det betyder omvendt, at der skatteretligt er tale om et personselskab, når mindst en af deltagerne hæfter personligt. Betydningen af en begrænsning i hæftelsen har været til vurdering i såvel domspraksis som administrativ praksis.

Eksempler på en generel hæftelsesbegrænsning findes i den danske praksis om anpartsprojekter, hvor deltagerne umiddelbart hæfter personligt. Men når de underliggende aftaler i form af interessentskabskontrakten, leasingaftalen og låneaftalen i de pågældende sager blev betragtet under et, var realiteten, at deltagerne kontraktretligt havde afskåret sig fra risiko og dermed hæftelse. Der var dermed tale om selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2.¹⁰ Det vil sige, at en generel hæftelsesbegrænsning kan have indflydelse på den skatteretlige kvalifikation af enheden.¹¹

I tilfælde af en specifik hæftelsesbegrænsning kan den afhængig af konkrete aftaler, antallet af kreditorer og størrelsen af kreditors krav i forhold til sammenslutningens samlede gæld betyde, at sammenslutningen ikke er et personselskab.¹²

I dansk skatteret har det særligt i forhold til kommanditselskaber været diskuteret, om det er en betingelse, at komplementaren er medejer af kommanditselskabet for, at kommanditselskabet i en skatteretlig kontekst har status af et personselskab. Dommen i Tfs 1990, 21 H henviser til, at det af administrativ praksis fremgår, at kommanditindskud er forbundet med en ejendomsret til virksomhedens formue. Det er dog uklart, om dommen med denne henvisning fastslår, at medejendomsret også er en forudsætning for, at der er tale om et personselskab.¹³ Dette spørgsmål har givet anledning til en betydelig diskussion i dansk skatteret – en diskussion der kan landes med følgende citat: »Med ovenstående praksis efter Tfs 1990, 21 H

¹⁰ Det skal bemærkes, at anpartsprojekterne ikke underkendt med henvisning til hæftelsesbegrænsningen ved domstolene, men derimod med en vurdering af, at deltagerne ikke havde ejendomsret til de aktiver, man ønskede at afskrive på, jf. Tfs 2000, 1011 H.

¹¹ Der henvises til Liselotte Madsen i Den skatteretlige behandling af personselskaber, s. 70-75 for en nærmere omtale af praksis på området.

¹² Liselotte Madsen, Den skatteretlige behandling af personselskaber, s. 76.

¹³ Liselotte Madsen, Den skatteretlige behandling af personselskaber, s. 52.

må det konkluderes, at medejendomsret i praksis hos såvel administrative myndigheder, som Østre Landsret, ikke er et ufravigeligt krav for en komplementar. Medejendomsretten vil dog fortsat være et centralt kriterium ved vurderingen af, om der foreligger et personselskab.«¹⁴ Det kan derfor konkluderes, at komplementarens medejendomsret ikke er afgørende for kommanditselskabs kvalifikation som enten selvstændigt skattesubjekt eller en transparent sammenslutning.

Bestemmelsen i SEL § 1, stk. 1, nr. 6 er en opsamlingsbestemmelse, som omfatter selvstændige skattesubjekter, der ikke er omfattet af nogle af de øvrige skattepligtsbestemmelser i selskabsskatteloven. Bestemmelsen indeholder ingen egentlig vejledning i, hvordan foreninger afgrænses overfor ikke selvstændige skattesubjekter.

Det fremgår af praksis, at kriteriet om den begrænsede hæftelse suppleres af andre kriterier. I den forbindelse kan der lægges vægt på formålet med sammenslutningen. Hvis formålet er almennyttigt eller almenvelgørende taler det for, at sammenslutningen er en forening omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6.¹⁵ Der er tilsvarende en række kriterier, der jf. praksis¹⁶ taler for, at der er tale om et personselskab:

- At den udtrædende deltager har krav på en ideel andel af sammenslutningens aktiver.
- At aktiverne eller salgssummen fordeles på deltagerne ved opløsning af sammenslutningen.
- At væsentlige beslutninger kræver enstemmighed blandt deltagerne.
- At sammenslutningen har et erhvervsmæssigt formål.
- At sammenslutningen har få ejere.
- At deltagernes ejendomsret til aktiverne er forholdsmæssig.¹⁷

Sammenfattende kan det konkluderes, at den personlige hæftelse er central i forhold til kvalifikationen af et personselskab. Mindst en selskabsdeltager skal således hæfte personligt for, at der kan være tale om et personselskab. Der skal foretages en konkret vurdering af eventuelle hæftelsesbegrænsninger ved kvalifikationen af sammenslutningen, og i hvert fald generelle hæftelsesbegrænsninger kan medføre, at der ikke er tale om en personsammenslutning.

Når sammenslutningen er kvalificeret som et personselskab, har det som konsekvens, at den skatteretligt er transparent. I dansk skatteret gælder der total transparens.

Det skal desuden bemærkes, at skattemæssigt transparente enheder i nogle af de danske værnsregler er defineret som: »... juridiske personer, der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt.«¹⁸

4. Den løbende beskatning

Den totale transparens indebærer, at beskatningen sker på deltagerniveau. Det vil sige, at hver deltager beskattes af sin andel af indtægter og udgifter. Det kan dog være aftalt, at overskud ikke fordeles efter

¹⁴ Liselotte Madsen, Den skatteretlige behandling af personselskaber, s. 61. Der henvises desuden til samme s. 49-61 for en udførlig præsentation og diskussion af denne problemstilling.

¹⁵ Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 2, 6. udgave, s. 802-803.

¹⁶ Jf. TfS 1999, 419 H og SKM2001.417.VLR

¹⁷ Kriterierne er opstillet af Liselotte Madsen i Den skatteretlige behandling af personselskaber, s. 84-85.

¹⁸ Det er tilfældet i LL § 2, stk. 1, 2. pkt. og SEL § 2 C, stk. 3.

ejerandel, men efter arbejdsindsats.¹⁹ Deltageren i personselskabet kan både være en fysisk og en juridisk person, og det er derfor de bestemmelser, der gælder for fysiske personer henholdsvis selskaber, der regulerer den løbende beskatning.

For samlevende ægtefæller gælder der den særlige regel, at resultatet af en virksomhed skal beskattes hos den ægtefælle, der i overvejende grad driver den, jf. kildeskattelovens § 25 A, stk. 1, selv om begge ægtefæller er deltagere. Der sker derfor et brud på transparensen i denne situation. Der er dog mulighed for at vælge en ligelig fordeling af virksomhedens resultat, hvis de har deltaget i driften i ligeligt omfang, og hæfter i samme omfang for virksomhedens forpligtelser, jf. kildeskattelovens § 25 A, stk. 8.

En væsentlig konsekvens af, at indkomsten opgøres og beskattes på deltagniveau, er, at det er den enkelte deltager, der træffer de valg, som lovgivningen giver mulighed for i forbindelse med opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det gælder fx valget af at foretage afskrivninger, herunder størrelsen af disse; valg af værdiansættelsesprincip for varelager og igangværende arbejder for fremmed regning og valg af lagerprincip ved beskatningen af visse kapitalgevinster. Det betyder også, at nogle personselskabsdeltagere kan være omfattet af næringsbeskatning, mens andre deltagere i samme personselskab ikke er næringsdrivende. Endelig betyder det, at den fysiske person kan vælge at lade sig beskatte efter virksomhedsordningen med en foreløbig beskatning af virksomhedsindkomsten på 23,5 %.²⁰ Hvis den fysiske person deltager i flere erhvervsdrivende personselskaber, skal alle hans andele af resultaterne indgå i virksomhedsordningen.

Når deltageren har opgjort sin andel af personselskabets indtægter og udgifter og har truffet sine valg, jf. ovenfor, indgår den således opgjorte indkomst ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for den fysiske person henholdsvis selskabet. Hvis indkomsten udviser underskud, skal underskuddet som hovedregel behandles efter de almindelige regler, der gælder for deltageren – det vil sige for et selskab eller for en fysisk person.

For den fysiske person kan underskuddet modregnes i deltagerens øvrige indkomst, jf. nettoindkomstprincippet i statsskatteloven § 4.²¹ Et overskydende underskud fremføres til modregning i en eventuel ægtefælles indkomst og kan i øvrigt fremføres til modregning i kommende indkomstår i skatteyderens og ægtefællens indkomst efter de regler, der gælder for dette. Det er en forudsætning, at indkomsten fra personselskabet anses for at hidrøre fra en erhvervsvirksomhed.²²

Den fysiske person kan vælge at lade beskatningen ske efter reglerne i virksomhedsskatteloven, dvs. særligt virksomhedsordningen og kapitalafkastordningen. Hvis den fysiske person anvender virksomhedsordningen, vil et underskud blive omfattet af den særlige carry-back regel, der gælder i

¹⁹ Liselotte Madsen, Den skatteretlige behandling af personselskaber, s. 134 ff.

²⁰ Når virksomhedsordningen anvendes kan personselskabsdeltageren spare op i virksomheden til en foreløbig lav beskatning. Det er også muligt, selv om personselskabsdeltageren har hævet midler i personselskabet, når de blot fortsat indgår i virksomhedsordningen. Det vil sige, at de ikke er blevet hævet i virksomhedsordningen efter de bestemmelser, der gælder herfor.

²¹ For visse anpartsprojekter gælder denne adgang til underskudsfræmførelse ikke. Der henvises til afsnit 6 for en omtale heraf.

²² Hvis underskuddet hidrører fra en såkaldt hobbyvirksomhed, kan det ikke modregnes i anden indkomst, ligesom det ikke kan fremføres til modregning i indkomst i senere år – hverken fra hobbyvirksomheden eller andre indkomstkilder. I disse tilfælde bliver underskudsmodregning og -fræmførelse reelt afskåret.

virksomhedsordningen. Det indebærer, at underskuddet modregnes i et eventuelt indestående på konto for opsparet overskud. Effekten heraf er, at det hævede beløb udligner underskuddet, og at den virksomhedsskat (acontoskat), der allerede er betalt af det hævede beløb, bliver udbetalt til skatteyder.

Hvis deltageren er et selskab omfattet af fuld skattepligt til Danmark, og personselskabet er hjemmehørende i Danmark, indgår underskuddet i opgørelsen af selskabets indkomst. Resultater indkomstopgørelsen herefter i underskud, kan det fremføres til modregning i senere indkomstår. Det skal ske under iagttagelse af de underskudsbegrænsningsregler, der gælder for danske selskaber, jf. selskabsskattelovens §§ 12-12 D.

Når deltageren er et selskab omfattet af fuld skattepligt til Danmark, og personselskabet udgør et fast driftssted eller en fast ejendom i udlandet, vil deltagerselskabet blive omfattet af det territorialprincip, der fremgår af selskabsskattelovens § 8, stk. 2. Det indebærer, at indkomsten fra et fast driftssted – uanset om det er overskud eller underskud – som hovedregel ikke indgår i den danske indkomstopgørelse. Der gælder en række undtagelser hertil. Territorialprincippet gælder således ikke for indkomst fra international skibs- og luftfartsvirksomhed samt i tilfælde, hvor kildelandet frafalder beskatningsretten i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international aftale.

Hvis deltageren er et udenlandsk selskab vil indkomsten være skattepligtig til Danmark efter de regler, der gælder for begrænset skattepligt. Et eventuelt underskud kan fremføres efter de regler, der gælder for selskaber, jf. selskabsskattelovens §§ 12-12 D.

Selve skatten beregnes og betales efter de bestemmelser, der gælder for den fysiske person henholdsvis selskabet.

I det følgende vil nogle af de særlige forhold, der gælder for beskatningen af den løbende indkomst fra personselskaber, blive omtalt. Det er overførsler mellem personselskabet og deltageren; konsekvenser for begrænset hæftende og betydningen af den solidariske hæftelse.

Overførsler mellem personselskabet og deltageren.

Udgangspunktet er, at personselskabsdeltageren beskattes af sin andel af personselskabets over- eller underskud som følge af den skatteretlige transparens. I den forbindelse er spørgsmålet, hvordan overførsler mellem personselskabet og deltageren skal håndteres skatteretligt? Er der alene tale om deltagerens indskud og/eller hævnings, der ikke har direkte betydning for indkomstopgørelsen, eller udgør indskud og hævnings særskilte vederlag, der har indflydelse på opgørelsen af den skattepligtige indkomst?

Selvom en overførsel til en deltager kaldes løn, vil den blive anset for at udgøre en del af overskudsfordelingen, og den er derfor ikke fradragsberettiget i personselskabet. Den aftale om aflønning, der måtte være mellem personselskabet og deltageren, afspejler således blot en aftale mellem deltagerne om fordeling af overskuddet, der ikke nødvendigvis afspejler ejerforholdet.²³ I den skatteretlige litteratur er der dog argumenteret for, at deltagere i særlige tilfælde kan modtage løn fra personselskaber med en deraf følgende fradragsret for de øvrige deltagere i personselskabet. Det vil være tilfældet, hvis deltagerens ejerandel er meget lille, og deltageren reelt er uden indflydelse på beslutninger i personselskabet, eller hvis

²³ Der henvises til Liselotte Madsen, Den skatteretlige behandling af personselskaber, s. 190-193.

deltageren i øvrigt anses for at være lønmodtager.²⁴ Det kan for eksempel være tilfældet for en deltager i et partnerselskab. Det kan også være tilfældet for en kommanditist i et ejendomskommanditselskab, der fungerer som vicevært for selskabet.

Hvis deltagerne i personselskabet har aftalt en forrentning af deres kapitalindestående i personselskabet, udgør det ikke et særskilt vederlag. Kapitalindeståendet udgør et indskud i selskabet, og en forrentning heraf indgår blot som et led i overskudsfordelingen.²⁵

Et andet spørgsmål er, om det vederlag, som en deltager i et personselskab får for at stille et eller flere aktiver til rådighed for personselskabet, blot er en del af overskudsfordelingen, eller om det kan betragtes som et særskilt vederlag?

I dansk skatteret er der i praksis taget stilling til vederlag i form af renter fra en deltagers lån til personselskabet.²⁶ Personselskabsdeltagerens udlån til personselskabet blev i den konkrete sag anset for et kapitalindskud for den andel af lånet, der kunne henføres til den deltager, der havde foretaget udlånet. Der var derfor ikke fradragsret for den rente, som personselskabet måtte betale for denne del af lånet. Den andel af lånet, der kunne henføres til de øvrige selskabsdeltagere, blev derimod anerkendt som et udlån. Konsekvensen heraf må være, at de øvrige deltagere har fradrag for renten, der til gengæld skal beskattes hos den udlånende deltager.

Afgørelsen er kritiseret.²⁷ Kritikken bygger på en betragtning om, at en konsekvens af den totale transparens er, at når der er en aftale mellem personselskabsdeltagerne om betaling af vederlag for rådigheden over et aktiv til en eller flere deltagere, må det vederlag have karakter af et særskilt vederlag. Det betyder, at den deltager, der modtager vederlaget, skal beskattes heraf som fx rente, royalty eller leje, mens de øvrige deltagere kan fradrage udgiften efter de regler, der gælder for det pågældende vederlag.²⁸

Som følge af den manglende praksis på området er det uklart, om sådanne vederlag skal håndteres som særskilte vederlag med fradragsret og dertil hørende beskatning, eller om de alene indgår som en del af overskudsfordelingen.

Konsekvenser for begrænset hæftende

Kommanditisterne i et kommanditselskab og deltagerne i et partnerselskab hæfter begrænset med deres indskud. Med henblik på at modvirke, at kommanditisten kan fradrage underskud, der overstiger det beløb, han hæfter for, findes en skatteretlig fradragskonto. Fradragskontoen er udviklet i praksis med baggrund i LSRM 1974, 38 og UfR 1983, 8 HR, Ligningsrådets anvisning i TS-cirkulære 1990, 1 og er i dag skrevet ind i Den Juridiske Vejledning, afsnit C.C.3.3.4.

Fradragskontoen opgøres som summen af:

²⁴ Liselotte Madsen, Den skatteretlige behandling af personselskaber, s. 199-205 og Jan Pedersen m.fl., Skatteretten 2, 6. udgave, note 16, s. 806.

²⁵ Jf. LSM 1955, 101 og TfS 1996, 256 LSR.

²⁶ Jf. LSRM 1983, 121.

²⁷ Liselotte Madsen, Den skatteretlige behandling af personselskaber, s. 185.

²⁸ Liselotte Madsen, Den skatteretlige behandling af personselskaber, s. 180-183.

- a) »Indskud der kan anses for ansvarlig indskudskapital. Der medregnes både indbetalt og skyldigt indskud
- b) Købesum for overtagelse af en anpart fra en anden deltager. Der medregnes både betalt købesum og overtagne indskudsforpligtelser
- c) Forpligtelser som følge af kommanditistens medhæftelse som selvskyldner for selskabsgæld i det omfang, forpligtelsen påhviler kommanditisten endeligt, uden regres over for andre deltagere
- d) Anpart i kommanditselskabets overskud i det omfang, dette beløb forbliver indestående i selskabet på samme vilkår som ansvarlig indskudskapital
- e) Beskattede fortjenester ved afhændelse af kommanditselskabets aktiver i det omfang, avancerne modsvarer afskrivninger og nedskrivninger, der er fragået på fradragskontoen
- f) Anpart i kommanditselskabets fortjenester ved afhændelse af selskabets aktiver samt anpart i kommanditselskabets realiserede formuegevinster (fx kursgevinster ved indfrielse af lån) i det omfang, denne fortjeneste forbliver indestående i selskabet på samme vilkår som ansvarlig indskudskapital.«²⁹

Ved opgørelsen af fradragskontoen skal følgende beløb fradrages:

- g) »Anpart i selskabets driftsunderskud, der er trukket fra ved indkomstopgørelsen
- h) afskrivninger og nedskrivninger, der er trukket fra på anpart i selskabets aktiver
- i) forlods afskrivninger som følge af anvendelse af henlæggelse til investeringsfond eller indskud på etableringskonto
- j) Forskudsafskrivninger på anpart i selskabets aktiver
- k) Anpart i kommanditselskabets realiserede formuetab (ikke fradragsberettigede omkostninger og tab ved selskabets afhændelse af aktiver) i det omfang, beløbene belastes kommanditistens kapitalkonto i kommanditselskabet, og de ikke modsvares af skattemæssige afskrivninger eller fradrag.«³⁰

Tanken bag fradragskontoen er, at deltageren ikke kan fradrage underskud, der overstiger det beløb, som deltageren har indskudt eller kan komme til at indskyde i form af indskud, hæftelse eller nogle af de øvrige forhold, der er nævnt ovenfor i punkt a-f. Indestående på fradragskontoen udtrykker det maksimale beløb, som kommanditisten kan fradrage enten som underskud i kommanditselskabet eller som afskrivning.³¹

For kommanditisten i et partnerselskab udgør den ansvarlige indskudskapital den nominelle selskabskapital.³² Det er uvist, om den også omfatter en overkurs ved aktietegning. Det er også uvist, om den omfatter efterstillede lån til partnerselskabet. Der er argumenteret for, at det bør være tilfældet, når kommanditisten har fraskrevet sig regres over for andre selskabsdeltagere.³³

Så længe fradragskontoen er positiv, kan deltageren både fradrage underskud og afskrivninger fra sin deltagelse i det omfang, at det kan holdes inden for indestående på fradragskontoen. Hvis underskud og afskrivninger overstiger indeståendet, sker der først en begrænsning af adgangen til at afskrive og dernæst

²⁹ Den juridiske vejledning, afsnit C.C.3.3.4

³⁰ Den juridiske vejledning, afsnit C.C.3.3.4.

³¹ Fradragskontoen og dens opgørelse er detaljeret forklaret og analyseret i Liselotte Madsen, Den skatteretlige behandling af personselskaber, s. 160-177.

³² I SKM2013.790.SR blev fradragskontoen forøget i forbindelse med en konvertering til aktier af kommanditistens tilgodehavende på partnerselskabet. Konverteringen udgjorde et kapitalindskud.

³³ Der henvises til Jan Steen Hansen i Fradragskontoen i kommanditselskaber og partnerselskaber – seneste praksis i SR.2014.97.

begrænses adgangen til at anvende underskud. Underskud, der er blevet omfattet af fradragsbegrænsningen kan fremføres og anvendes i senere indkomstår, hvor fradragskontoen måtte være blevet positiv.³⁴ Ubundne afskrivninger kan blot undlades og foretages senere.³⁵

Samspelet mellem fradragskontoen og adgangen til at afskrive betyder, at deltagere i personselskaber ikke kan afskrive, hvis fradragskontoen er nul eller negativ. Det er også tilfældet, selv om indkomsten i kommanditselskabet er positiv i det pågældende indkomstår. Hertil gælder i praksis den undtagelse, at hvis overskuddet forbliver i virksomheden som ansvarlig indskudskapital, kan der alligevel afskrives, så længe afskrivningerne kan holdes inden for det beløb, hvormed overskuddet overstiger den negative fradragskonto.³⁶

Hvis fradragskontoen bliver negativ, skal et beløb svarende til det negative indestående indtægtsføres. Det gælder dog i henhold til praksis ikke, hvis det negative indestående skyldes et formuetab, der ikke er fradraget ved indkomstopgørelsen.³⁷

Betydningen af den solidariske hæftelse

Den solidariske hæftelse indebærer, at en selskabsdeltager kan komme til at hæfte for tab, underskud eller gæld i personselskabet. Der kan være tale om tab, der følger direkte af personselskabsdeltagerens solidariske hæftelse, og der kan være tale om tab, der følger af en personselskabsdeltagers uerholdelige regreskrav mod en anden personselskabsdeltager.

Når der er tale om tab, der direkte udspringer af den solidariske hæftelse, kan det fradrages som driftstab, hvis betingelserne herfor er opfyldt. I dansk skatteret er fradrag for driftstab ikke selvstændigt reguleret, men retten til fradrag afgøres med udgangspunkt i to hjælpeskriterier – årsagskriteriet og genstandskriteriet. I forhold til tab som følge af den solidariske hæftelse er det årsagskriteriet, det er relevant at anvende.³⁸

Årsagskriteriet udspringer af statsskattelovens § 6 og medfører, at et driftstab er fradragsberettiget, hvis det er udslag af en naturlig driftsrisiko. Hvis et personselskab således f.eks. bliver pålagt at betale en erstatning, vil de solidarisk hæftende personselskabsdeltagere hæfte for betalingen heraf. Hvis erstatningen udgør en naturlig driftsrisiko, vil den være fradragsberettiget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Erstatningen får reelt karakter af en driftsomkostning, som vedrører personselskabet, og den kan fradrages hos personselskabsdeltagerne som følge af transparensen.³⁹ Det fremgår af praksis, at fradragsretten for andre betalinger, der er forårsaget af den solidariske hæftelse,

³⁴ I SKM2013.790.SR betød forøgelsen af fradragskontoen i forbindelse med gældskonverteringen, at kommanditisten fik fradrag for tidligere års underskud, der ikke tidligere var fradraget.

³⁵ Den juridiske vejledning, afsnit C.C.3.3.4.

³⁶ Jf. LSRM 1982, 166 og Den juridiske vejledning, afsnit C.C.3.3.4.

³⁷ Jf. TFS 1988, 566 SD og Den juridiske vejledning, afsnit C.C.3.3.4.

³⁸ Liselotte Madsen, Den skatteretlige behandling af personselskaber, s. 218.

³⁹ I TFS 1987, 59 H anerkender Højesteret, at en advokat, der deltager i et advokatinteressentskab, kan fradrage en erstatning, som advokatvirksomheden havde betalt som følge af en erstatningspådragende handling, der var udført af den anden personselskabsdeltager. Der henvises i øvrigt til Liselotte Madsen, Den skatteretlige behandling af personselskaber, s. 219-224 for en nærmere analyse af denne problemstilling.

også skal vurderes ud fra årsagskriteriet.⁴⁰ Det er i henhold til praksis afgørende for fradragsretten, at det tab, der aktualiserer hæftelsen, udspringer af en naturlig driftsrisiko.

Tabet kan også vedrøre et uerholdeligt regreskrav mod en anden selskabsdeltager. Det kan f.eks. være som følge af, at personselskabet har underskud, eller fordi en anden deltager har foretaget uberettigede hævnninger. Regreskravet udgør en fordring for den deltager, der har måttet dække sådanne tab ind for den anden deltager, og spørgsmålet er derfor, om der er fradrag for tab på den fordring, som regreskravet udgør. I dansk skatteret er fradrag for tab på fordringer reguleret i kursgevinstloven. Reguleringen er forskellig alt afhængig af, om personselskabsdeltageren er et selskab eller en fysisk person.

Selskaber har som hovedregel fradrag for tab på fordringer, jf. kursgevinstlovens § 3. En undtagelse hertil gælder for tab på fordringer på koncernforbundne selskaber,⁴¹ der som hovedregel ikke er fradragsberettigede, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 1. Det vil sige, at selskaber som hovedregel vil kunne fradrage tab på et regreskrav på den eller de øvrige personselskabsdeltagere, medmindre der er tale om koncernforbundne selskaber.

For fysiske personers vedkommende bliver fradragsretten afgjort med hjemmel i kursgevinstlovens §§ 14 og 17.⁴² Siden den 27. januar 2010 hjemler kursgevinstlovens § 14 generelt fradrag for fysiske personers tab på fordringer.⁴³ Undtaget er fordringer på nærtstående og fordringer på selskaber, som kreditor er hovedaktionær i, jf. kursgevinstlovens § 14, stk. 2. Kursgevinstlovens § 14 indebærer, at tab på regreskrav, der er opstået fra den 27. januar 2010, altid kan fradrages, medmindre de er omfattet af undtagelsen i kursgevinstlovens § 14, stk. 2. Anskaffelsessummen for en regresfordring udgør det beløb, som deltageren har måttet indfri kravet med.

Som *lex specialis* hjemler kursgevinstlovens § 17 også fradrag for tab på fordringer, men det er afgrænset til tab på fordringer, der »... der er erhvervet som vederlag i næring og for tab på fordringer, der i øvrigt er erhvervet i tilknytning til den erhvervmæssige drift af virksomheden.« Bestemmelsen henviser til, at fradrag for sådanne tab skal afgøres med hjemmel i statsskattelovens § 6. Der er en righoldig praksis på dette område, som viser, at det afgørende for fradragsretten er, at tabet har tilknytning til driften af personselskabet. Af praksis fremgår det, at tab på regreskrav, der udspringer af underskud i personselskabet, har en sådan tilknytning til driften, at de kan fradrages med hjemmel i kursgevinstlovens § 17.⁴⁴ Omvendt har tab, der udspringer af, at en personselskabsdeltager har foretaget uberettigede hævnninger, ikke en sådan tilknytning til driften, at tabet kan fradrages med hjemmel i kursgevinstlovens §

⁴⁰ Der henvises til LSRM 1963.140 og analysen heraf i Liselotte Madsen, Den skatteretlige behandling af personselskaber, s. 224-225.

⁴¹ Kort fortalt er koncernforbundne selskaber defineret i kursgevinstloven som selskaber, hvor samme aktionærkreds direkte eller indirekte ejer mere end 50 % af kapitalen eller stemmerne i hvert selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2.

⁴² Dertil kommer kursgevinstlovens § 13, som hjemler fradrag for fysiske personers tab på fordringer, der er erhvervet som led i pengenering. Sådanne tab fradrages som personlig indkomst. Det vurderes, at denne bestemmelse næppe er relevant for regreskrav med tilknytning til personselskaber.

⁴³ L 112, 2009/2010.

⁴⁴ Jf. fx TfS 1999, 985 V, U 1983, 1108 Ø, LSRM 1981, 205 og TfS 1996, 256 LSR. Afgørelserne er alle omtalt af Liselotte Madsen i Den skatteretlige behandling af personselskaber, s. 227-230.

17. Sådanne tab vedrører snarere udlån mellem selskabsdeltagerne og vil i dag kunne fradrages med hjemmel i kursgevinstlovens § 14.⁴⁵

Status på adgangen til fradrag for tab på regreskrav er derfor, at de kan være fradragsberettigede efter kursgevinstlovens § 17, når tabet har den fornødne tilknytning til driften – og i så fald som personlig indkomst. Alternativt kan tabet fradrages efter kursgevinstlovens § 14 med den begrænsning, der følger af kursgevinstlovens § 14, stk. 2 – og i så fald som kapitalindkomst.⁴⁶

5. Afståelse

Den skattemæssige behandling ved etablering af personselskaber og ved afståelse af andele i et personselskab afspejler igen betydningen af det totale transparensprincip, som anvendes i dansk skatteret. Som følge af transparensprincippet ejer hver deltager en andel af hvert eneste aktiv og passiv i personselskabet. Når der sker forskydninger i dette ejerskab, har det som konsekvens, at der er købt eller solgt andele i de enkelte aktiver og passiver. Dette princip om delsalg og delkøb er fastslået ved Højesterets dom i UfR 1983, 318 H.⁴⁷

Ved etablering af et personselskab betyder princippet, at den enkelte deltager anses for at have afstået en andel af eventuelle indskudte aktiver og passiver til de øvrige selskabsdeltagere, samtidig med at der er købt en andel af de øvrige selskabsdeltageres indskudte aktiver og passiver. I det omfang, at der er tale om indskud af skatterrelevante aktiver eller passiver, vil det medføre beskatning af selskabsdeltagerne i forbindelse med indskuddet.

Princippet om delsalg og delkøb betyder også, at forskydninger i deltagerens ejerandel af fællesformuen indebærer, at der er sket afståelse henholdsvis køb af de aktiver og passiver, der indgår i interessentskabets fællesformue. Hvis der fx er tre deltagere i et personselskab, der hver ejer 1/3 af selskabet, og den ene deltager vælger at træde ud, vil det betyde, at han har afhændet sin tredjedel af selskabets aktiver og passiver til de to tilbageværende personselskabsdeltagere. De har erhvervet en sjettedel af personselskabets aktiver og passiver, hvorefter de hver ejer halvdelen af aktiverne og passiverne i personselskabet. Som følge af delkøbet vil de have anskaffet de pågældende aktiver og passiver på forskellige tidspunkter og til forskellige værdier.⁴⁸

Princippet om delsalg og delkøb gælder dog ikke, når et salg af en deltagers ideelle andel af et personselskab sker direkte til en indtrædende personselskabsdeltager. Den udtrædende deltager anses for at have solgt sin andel af personselskabets aktiver og passiver direkte til den indtrædende deltager, og det

⁴⁵ Jf. fx TfS 1996, 256 LSR, TfS 1997, 619 Ø, TfS 2000, 62 H og LSRM 1956, 28. Afgørelserne er alle omtalt af Liselotte Madsen i Den skatteretlige behandling af personselskaber, s. 230-234.

⁴⁶ Det fremgår af kursgevinstlovens § 14, stk. 1, at der skal foretages en nettoopgørelse af gevinst eller tab, hvor gevinst eller tab efter kursgevinstlovens § 23 og aktieavancebeskatningslovens § 22 også indgår. Der gælder desuden en bagatelgrænse på 2.000 kr., så der er kun fradrag for tabet i det omfang, at det overstiger 2.000 kr.

⁴⁷ Et interessentskab ejede aktier i et dansk selskab. Der var 6 interessenter. Interessentskabet overførte nominelt 600.000 kr. aktier fra fællesformuen til den enkelte interessent, der derved blev direkte ejer af nominelt 100.000 kr. aktier. Der var reelt ikke sket en formueforskydning mellem interessenterne, men Højesteret fandt, at hver interessent havde foretaget et delsalg hhv. delkøb af de pågældende aktier.

⁴⁸ Noget tilsvarende vil ske, hvis ejerkredsen udvides med en person, der skal eje 25 % af personselskabet. I den situation har de eksisterende personselskabsdeltagere hver afstået 25 % af deres andel til den indtrædende personselskabsdeltager.

er kun indkomstopgørelsen for de to, der påvirkes af afståelsen henholdsvis købet, mens de øvrige selskabsdeltagere ikke påvirkes skatteretligt.⁴⁹

I forbindelse med personselskabets opløsning sker beskatningen af deltagerne også i overensstemmelse med transparensprincippet. Det vil ske på en af to måder. Hvis personselskabet har afstået sin aktivitet inden selve opløsningen, vil der i overensstemmelse med transparensprincippet ske beskatning af den enkelte deltager som følge af deltagerens andel af de realiserede kapitalgevinster, der er udløst af afståelsen. Selve opløsningen vil i så fald alene udløse en udlodning af likvider eller gæld. Hvis personselskabets aktiver og passiver derimod overdrages til deltagerne som led i opløsningen, vil det i overensstemmelse med princippet om delsalg og delkøb udløse beskatning hos deltagerne for de kapitalgevinster, der anses for realiseret i forbindelse med overdragelsen.

Det har været omdiskuteret, om et delsalg i forbindelse med ændringer i ejerbrøken i et personselskab udgør et virksomhedsophør. Det er nu med SKM2007.56.HR afgjort, at der er tale om virksomhedsophør. Det har betydning for beskatningen af den gevinst eller det tab, der måtte opstå på driftsmidler i forbindelse med delafståelse.

I dansk skatteret afskrives driftsmidler efter et saldoprincip, jf. afskrivningslovens § 5, stk. 2, hvor anskaffelsessummen for et driftsmiddel indgår på saldoen, og afståelsessummen fragår saldoen. Ved årets udgang afskrives der på saldoen med op til 25 %. Det vil sige, at der ikke sker en egentlig opgørelse af gevinst eller tab i forbindelse med afståelse, men at det blot påvirker saldoen, og at gevinst eller tab derfor kun indirekte påvirker indkomstopgørelsen i form af mindre eller større afskrivninger i de kommende indkomstår. Afskrivningslovens § 9 udgør en særregel, der skal anvendes, når en afståelse af driftsmidler sker som led i et virksomhedsophør. Afskrivningslovens § 9 indebærer, at der sker en endelig opgørelse af gevinst eller tab i forbindelse med afståelsen, der som udgangspunkt skal indgå i indkomstopgørelsen i afståelsesåret. Med Højesterets dom betyder det, at en delafståelse af driftsmidler skal håndteres efter afskrivningslovens § 9, og at det i tilfælde af en gevinst udløser beskatning på afståelsestidspunktet, mens det i tilfælde af tab, vil udløse et fradrag med det samme.⁵⁰

I praksis har der været en særlig praksis for advokater og revisorer – den såkaldte københavnermodel – som indebærer, at advokater og revisorer ikke anses for at have købt og solgt goodwill i forbindelse med ind- og udtræden af et personselskab. De danske skattemyndigheder anerkender dette, forudsat at det er en del af parternes aftale, som i øvrigt er forretningsmæssigt begrundet.⁵¹

6. Værnsregler

Det følger af transparensprincippet, at deltagelse i et personselskab giver adgang til at afskrive på personselskabets aktiver. Derfor er personselskaber i høj grad blevet anvendt som organisationsform som led i skatteplanlægning i form af de såkaldte anpartsvirksomheder, da et underskud kan modregnes i anden indkomst og derfor udskyde beskatning heraf.

⁴⁹ Den juridiske vejledning, afsnit C.C.6.6.

⁵⁰ Afskrivningslovens § 9 indeholder en særregel i tilfælde af tab. Hvis alle driftsmidler ikke er afstået, vil fradraget for tabet blive udskudt til, alle driftsmidler er afstået.

⁵¹ Der henvises til Rapport om den skattemæssige bedømmelse af goodwill ved sammenlægning, opsplittning, ind- og udtræden af personejede advokat- og revisionsvirksomheder, december 2003, s. 22.

Bestemmelserne i personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 9 og 11 skal begrænse muligheden for at udnytte personselskaber som led i skatteplanlægning. Bestemmelserne gælder for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed, når antallet af ejere er større end 10 og for indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe uanset antallet af ejere. Det er i begge tilfælde en forudsætning, at den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Indkomst fra anpartsvirksomhed er kapitalindkomst. Underskud er kildeartsbegrænset og kan derfor alene modregnes i indkomst fra anpartsvirksomhed. Hermed er der ikke adgang til at modregne underskuddet i anden indkomst. Deltagere i anpartsprojekter er desuden, jf. ligningslovens § 29, omfattet af en pligt til at aflægge et fælles skatteregnskab med fælles ned- og afskrivninger, som skal lægges til grund ved indkomstopgørelsen.

Bestemmelserne i selskabsskattelovens §§ 2 A og 2 C udgør også værnsregler, der skal modvirke, at skatteyder kan udnytte en forskellig kvalifikation af en sammenslutning i to stater til at opnå skattemæssige fordele.⁵² Bestemmelserne bygger på et princip om, at den danske kvalifikation af skattesubjektet følger den kvalifikation, som skattesubjektet har i den fremmede stat.

Bestemmelsen i selskabsskattelovens § 2 A indebærer, at et selskab, der er fuldt eller begrænset skattepligtigt til Danmark og koncernforbundet med en juridisk person i en fremmed stat, bliver omkvalificeret til en transparent enhed, når selskabet efter reglerne i den fremmede stat anses for at være transparent. Det er en betingelse, at der mellem den udenlandske juridiske person og det danske selskab foreligger kontrol som defineret i skattekontrollovens § 3 B,⁵³ og at den fremmede stat er medlem af EU, EØS eller har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2 A, stk. 4.

Uden denne bestemmelse kunne de koncernforbundne selskaber udnytte mismatchet i kvalifikationerne til at opnå en gunstig skattemæssig behandling af renterne på et koncerninternt lån. Det danske selskab ville have fradrag for renteudgifter på koncernintern gæld ved opgørelsen af den danske indkomst. Renteindtægterne ville ikke blive beskattet i den fremmede stat, da rentebetalingen til det koncernforbundne selskab i den fremmede stat anses for at udgøre en betaling mellem filial og hovedsæde. Når selskabet i dansk skatteret omkvalificeres til en transparent enhed, anses ejerne altid for at have et fast driftssted i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2 A, stk. 8. Det betyder, at selskabet ikke har fradrag for renter og royalty, som det betaler til de udenlandske ejere, idet det anses for at være betalinger mellem filial og hovedsæde. Det betyder også, at eventuelle udbytteudlodninger ikke anses for at udgøre udbytte, og der skal derfor ikke indeholdes udbytteskat.⁵⁴

Omkvalifikationen medfører ikke, at selskabets aktiver og passiver anses for afstået, idet den omkvalificerede transparente enhed anses for at have »succederet« i de pågældende aktiver og passiver samt fremførselsberettigede underskud og kildeartsbegrænsede tab, jf. selskabsskattelovens § 2 A, stk. 5.

⁵² Bestemmelserne vedrører overordnet set problemstillingen om hybrid mismatch, der er et af temaerne i BEPS-rapporten, og udgør den danske løsning herpå. Bestemmelserne er blandt andet omtalt af Jane Bolander og Liselotte Madsen i National og global beskyttelse mod skattespekulation ved brug af hybride selskaber i U.2014B.385 og af Liselotte Madsen, SEL § 2 A og § 2 C – Når den skatteretlige subjektqualifikation ændres, s. 303-320 i Festskrift til Jan Pedersen.

⁵³ Det vil sige, at det udenlandske selskab direkte eller indirekte skal eje mere end 50 % af kapitalen eller 50 % af stemmerne i det danske selskab, jf. skattekontrollovens § 3 B.

⁵⁴ Jf. skatteministerens svar på spørgsmål 20 i bilag 76, L 119, 2003/04.

Bestemmelsen i selskabsskattelovens § 2 C regulerer den omvendte situation. Det vil sige den situation, hvor sammenslutninger, der i Danmark udgør transparente enheder, bliver omkvalificeret til selvstændigt skattepligtige selskaber efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Omkvalifikationen sker, når de direkte ejere med mere end 50 % af kapitalen i den transparente enhed enten er hjemmehørende i en stat, hvor den transparente enhed anses for at være et selvstændigt skattesubjekt, eller i en stat, med hvem Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst om lempelse af kildeskat på udbytter.

Hensigten med bestemmelsen er at forhindre udnyttelse af den forskellige kvalifikation af sammenslutningen i de to stater. Uden bestemmelsen kunne fx et amerikansk selskab placere immaterielle aktiver i et dansk kommanditselskab. Hvis aktiviteten i kommanditselskabet ikke medfører et fast driftssted, vil afkastet af de immaterielle aktiver ikke blive beskattet i Danmark. De vil heller ikke blive beskattet i USA, da selskabet der betragtes som et selvstændigt skattesubjekt. Dermed har man opnået en situation med dobbelt-ikke beskatning af afkastet af de immaterielle aktiver, som først vil udløse beskatning i tilfælde af en udbytteudlodning til den amerikanske ejer.⁵⁵ Når sammenslutningen omkvalificeres til et selskab, sikres det, at der i Danmark er et selvstændigt skattesubjekt, der kan beskattes af det pågældende afkast.

Omkvalifikationen medfører ikke, at personselskabets aktiver og passiver anses for afstået, medmindre de ikke længere er omfattet af dansk beskatning, jf. selskabsskattelovens § 2 C, stk. 4. Det omkvalificerede selskab anses for at have »succederet« i de pågældende aktiver og passiver, jf. selskabsskattelovens § 2 C, stk. 5. For deltagerne medfører omkvalifikationen, at afståelse af ejerandele omfattes af aktieavancebeskatningsloven, og udlodninger udgør udbytte. Anskaffessummen for ejerandelen opgøres som den skattemæssige værdi af deltagerens ejerandel på tidspunktet for omkvalificeringen, jf. selskabsskattelovens § 2 C, stk. 6 og 7.

Ligningslovens § 2 hjemler, at transaktioner mellem parter med bestemmende indflydelse skal ske på armslængdevilkår. Den gælder for aftaler mellem parter med bestemmende indflydelse, forudsat at mindst en af parterne er en skatteretlig juridisk person. Definitionen af bestemmende indflydelse i ligningslovens § 2 anvendes også ved afgørelsen af, om reglerne i selskabsskattelovens § 11 om tynd kapitalisering finder anvendelse. Når det skal afgøres, om der foreligger bestemmende indflydelse mellem en juridisk person og et personselskab, vil en konsekvens af transparensen være, at det er relationen mellem selskabsdeltageren og den juridiske person, der skal vurderes. Det betyder, at hvis der ikke er en deltager, der ejer mere end 50 % af stemmerne eller kapitalen, vil der ikke foreligge bestemmende indflydelse, og dermed finder bestemmelserne om tynd kapitalisering ikke anvendelse.

Med henblik på at sikre, at bestemmelserne om tynd kapitalisering også finder anvendelse i situationer, hvor det er et personselskab, der er den direkte ejer af kapitalselskabet, fremgår det af ligningslovens § 2, stk. 1, 2. pkt., at en transparent enhed skal anses for at udgøre en juridisk person i relation til bestemmelsen i ligningslovens § 2, stk. 1, nr. 1 og stk. 3.⁵⁶ Hermed er det sikret, at personselskabet i forhold

⁵⁵ Afgørelsen i SKM2008.446.SR er et eksempel på en sådan situation og er den direkte årsag til vedtagelse af bestemmelsen i SEL § 2 C.

⁵⁶ Det fremgår af LL § 2, stk. 1, sidste punkt, at: »Med juridiske personer i nr. 1 og stk. 3 sidestilles selskaber og foreninger m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt.« Bestemmelsen er en reaktion på den ejerstruktur, som kapitalfonde valgte i forbindelse med køb af selskaber i Danmark. Opkøbet skete ofte gennem et

til fastlæggelsen af bestemmende indflydelse ikke er transparent, og at et lån fra et personselskab til en juridisk person dermed udgør kontrolleret gæld, når der mellem personselskabet og den juridiske person foreligger bestemmende indflydelse.⁵⁷

7 og 8. Nationale principper for internationale forhold

Hvis et dansk personselskab har udenlandske ejere, indebærer transparensen, at det er de udenlandske ejere, der er skattesubjekter.⁵⁸ De udenlandske ejere vil være omfattet af begrænset skattepligt til Danmark for fysiske personer henholdsvis selskaber i det omfang, der er hjemmel hertil i kildeskattelovens § 2 henholdsvis selskabsskattelovens § 2. Da personselskabet i dansk ret er transparent, udgør udlodninger ikke udbytte, men vil derimod typisk hidrøre fra et fast driftssted eller en fast ejendom i Danmark. I disse tilfælde vil udlodningen være omfattet af begrænset skattepligt til Danmark.

Det fremgår af praksis, at den skatteretlige kvalifikation af en udenlandsk sammenslutning skal ske i henhold til intern dansk skatteret. Ved afgørelsen af, om der er tale om et selvstændigt skattesubjekt eller et personselskab, er det derfor de kriterier, der er omtalt i afsnit 2, der bliver afgørende – det vil sige spørgsmålet om personlig hæftelse hos mindst en af deltagerne, sammenslutningens formål i øvrigt og de kriterier, der i øvrigt er udviklet i praksis.⁵⁹ Den udenlandske kvalifikation er ikke afgørende for den danske kvalifikation,⁶⁰ og det er usikkert, om den udenlandske kvalifikation har indflydelse på vurderingen efter intern ret.⁶¹

Det forhold, at udenlandske personselskaber kvalificeres efter intern dansk skatteret får en afgørende betydning, når det skal afgøres, om der kan lempes for eventuel dobbeltbeskatning, og om der kan indeholdes kildeskat af udbytte. Det fremgår således af praksis, at den danske kvalifikation i samspil med bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne får en afgørende betydning for besvarelsen af disse spørgsmål. Emnet vil blive illustreret med nogle få eksempler fra praksis.

I tilfælde hvor et udenlandsk selvstændigt skattesubjekt bliver kvalificeret som et personselskab efter dansk skatteret, bliver den danske kvalifikation af de ydelser, der flyder fra det udenlandske selskab, afgørende for lempelsen for dobbeltbeskatning. Det sker med henvisning til kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, punkt 69.3 til artikel 23, hvor det er anført, at der skal sondres mellem erhvervelse af

dansk kommanditselskab med en række udenlandske deltagere, der hver især ikke havde bestemmende indflydelse. Der henvises til forarbejderne til L 116, 2005/2006.

⁵⁷ Hermed skal renten fastsættes på armslængdevilkår, og der kan ske rentefradragsbegrænsning, jf. SEL § 11.

⁵⁸ Det forudsætter, at det danske personselskab ikke omkvalificeres, jf. SEL § 2 C.

⁵⁹ Der henvises til Tfs 1999, 411 LR og SKM2008.491.SR. Se også SKM2012.426.SR og SKM2014.10.SR, hvor Skatterådet i afgørelsen oplister en række kriterier, der indgår i vurderingen. Forholdet er også omtalt af Jane Bolander og Steffen Sværke i den danske nationalrapport om Qualification of taxable entities and treaty protection, Cahiers de droit fiscal, volume 99 b, p. 286-287.

⁶⁰ Se SKM2012.426.SR, hvor Skatterådet finder, at et engelsk LLP udgør et selvstændigt skattesubjekt, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2, selv om det i England ikke udgjorde et selvstændigt skattesubjekt. I SKM2014.10.SR blev et belgisk SCS anset for at være et selvstændigt skattesubjekt i Belgien, mens det efter dansk ret blev kvalificeret som et personselskab.

⁶¹ Jens Wittendorff i Skatteretten 3, 6. udgave, s. 491. I den danske nationalrapport om Qualification of taxable entities and treaty protection, Cahiers de droit fiscal, volume 99 b, p. 286 er det dog nævnt, at den udenlandske kvalifikation kan få betydning som et supplerende kriterium, hvis de grundlæggende kriterier giver et uklart resultat.

indkomst og udlodning af indkomst, og at hjemmehørende staten – i dette tilfælde Danmark – ikke »... kan forventes at indrømme credit for den skat, der er indeholdt af kildestaten ved udlodningen ...«. ⁶²

Et andet eksempel fra praksis er et dansk selskab, der er 100 % ejet af et britisk LLP, der igen er ejet af fysiske personer, der er hjemmehørende i Schweiz. Det danske selskab er et dansk anpartsselskab og dermed et selvstændigt skattesubjekt. Det britiske LLP udgør et personselskab efter britisk ret, mens det efter dansk ret anses for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt. Efter schweizisk ret anses det for at være et selvstændigt skattesubjekt. Ved afgørelsen af, om der skal indeholdes udbytteskat ved udlodningen fra det danske selskab til det britiske LLP, blev det afgørende, at både Danmark og Schweiz anså sammenslutningen for at være et selvstændigt skattesubjekt. Af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 1, punkt 6.5 fremgår det, at Danmark som kildestat kan indeholde udbytteskat i en sådan situation. ⁶³

I praksis ses også et tilfælde, hvor kvalifikationen af en udenlandsk sammenslutning dels sker efter intern dansk ret, dels efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og den fremmede stat. En sammenslutning var efter islandsk ret et selvstændigt skattesubjekt, mens det efter intern dansk ret blev anset for at være et personselskab. Med henvisning til den fællesnordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst blev der imidlertid lagt vægt på, at Danmark i henhold til overenskomsten er forpligtet til at anerkende den islandske kvalifikation af sammenslutningen. ⁶⁴

Samspillet mellem national ret og fremmed ret for personselskaber, der indgår i internationale koncernforhold er også reguleret af bestemmelserne i selskabsskattelovens §§ 2 A og 2 C, jf. redegørelsen herfor i afsnit 6. Hvis sammenslutning er omfattet af disse bestemmelser, er det den udenlandske kvalifikation af enheden, der bestemmer den danske kvalifikation, og fremmed ret er derfor styrende for dansk ret i denne situation. Der henvises i øvrigt til afsnit 6 for en beskrivelse af konsekvenserne.

Andre forhold

Den transparens, der gælder for personselskaber i dansk skatteret, betyder, at udlån fra et kapitalselskab til et personselskab, anses for at være et udlån til personselskabsdeltageren. Forudsat at personselskabsdeltageren er en fysisk person, kan lånet være omfattet af ligningslovens § 16 E. Ligningslovens § 16 E indebærer, at visse kapitalejerlån bliver omkvalificeret til udbytte eller løn til

⁶² Der henvises til SKM2014.10.SR, hvor et belgisk SCS, der var ejet af et dansk kommanditselskab, der igen var ejet af 9 danske kommanditister, blev anset for at være et personselskab efter dansk ret. Efter belgisk ret var der tale om et selvstændigt skattesubjekt, hvorfor der både blev betalt selskabsskat og indeholdt udbytteskat i Belgien. Efter dansk ret var der tale om et personselskab, og udbyttet blev derfor anses for at være en ikke skattepligtig overførsel mellem to enheder. Ved den danske skatteberegning blev der kun givet lempelse for den selskabsskat, der var betalt i Belgien, og ikke for udbytteskatten, da udbyttet ikke var beskattet i Danmark.

⁶³ Jf. SKM2012.426.SR, der også er omtalt af Jane Bolander og Steffen Sværke i Kvalifikation af skattesubjekter og traktatbeskyttelse i SU 2014, 306 henholdsvis den danske nationalrapport om Qualification of taxable entities and treaty protection, Cahiers de droit fiscal, volume 99 b, p. 290.

⁶⁴ Jf. SKM2008.491.SR, hvor spørgsmålet var, om der var begrænset skattepligt af eventuelle udlodninger fra det danske selskab. Det skal tilføjes, at afgørelsen er kritiseret, fordi den slet ikke vedrørte en situation med dobbeltbeskatning, idet den islandske sammenslutning var ejet af et dansk holdingselskab. Når Danmark anså den islandske sammenslutning for at være et personselskab, var det ejerne heraf, der modtog udlodning, og dermed var der ikke dobbeltbeskatning. Der henvises til Lena Engdahl i Kan en DBO udpege rette indkomstmodtager – endda i en situation uden dobbeltbeskatning? I SU 2008, 314.

kapitalejeren.⁶⁵ Det er tilfældet, når kapitalejeren er en fysisk person, der direkte eller indirekte ejer mere end 50 % af stemmerne eller kapitalen i kapitalselskabet. Da et personselskab er transparent vil det være personselskabsdeltageren, der gennem sin ejerandel i personselskabet ejer mere end 50 % af stemmerne eller kapitalen.⁶⁶ Når lånet er omfattet af ligningslovens § 16 E, er konsekvensen, at lånet ikke eksisterer i skatteretlig forstand, personselskabsdeltageren bliver beskattet af lånet som løn eller udbytte, og personselskabets betaling af renter anses ikke for at udgøre renter ved opgørelsen af personselskabsdeltagerens skattepligtige indkomst.

⁶⁵ Hertil gælder den undtagelse, at lån, der er ydet som led i en forretningsmæssig disposition, ikke er omfattet.

⁶⁶ Der henvises til SKM2014.14.SR og SKM2014.15.SR.