

Udskriftsdato: 1. januar 2026

KEN nr 9543 af 23/12/2008 (Gældende)

**Beløb indbetalt af moderselskab med henblik på kapitalforhøjelse -
posteret som lån, anset som tilskud - forældelsesindsigelse mod udsendt
agterskrivelse**

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 07-02871

Beløb indbetalt af moderselskab med henblik på kapitalforhøjelse - posteret som lån, anset som tilskud - forældelsesindsigelse mod udsendt agterskrivelse

Resumé

Den udvidede ansættelsesfrist efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, vedrørende armslængdekorrektur efter ligningslovens § 2 omfattede ikke en ændring af den retlige kvalifikation af en kapitaloverførsel til selskabet fra moderselskabet. Da ansættelsen herefter var foretaget for sent, var ansættelsen ugyldig.

Klagen skyldes, at et beløb, der er indbetalt af moderselskab med henblik på kapitalforhøjelse og posteret som et lån, er anset som skattepligtigt tilskud. Klagen vedrører tillige, hvorvidt agterskrivelsen er afsendt rettidigt, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 jf. skattekontrollovens § 3 B.

Landsskatterettens afgørelse

Skattecentret har forhøjet H1 Holding ApS' indkomst med 382.521.400 kr.

Landsskatteretten nedsætter forhøjelsen med 382.521.400 kr.

Sagens oplysninger

H1 ApS (herefter selskabet) er ejet 100 % af G1 S.à.r.l., (Luxembourg). Selskabet ejer 99 % af aktierne i G2 GmbH, (Tyskland). Udover G2 GmbH ejer selskabet 14 datterselskaber. Selskabets formål er at virke som holdingselskab, og deres årsregnskab indgår i koncernregnskabet for det ultimative moderselskab G3 Ltd. (Bermuda).

Det er under selskabets balance pr. 30. september 2002, 2003, 2004 og 2005 under kortfristet gæld anført, at selskabet har en gæld til moderselskabet på 385.287.000 kr. Gælden til moderselskabet udgjorde den 30. september 2001 8.000 kr.

Det tilsvarende beløb er optaget i moderselskabets årsregnskab på kontoen for »Financial Assets – Investment in H1 ApS«.

Anpartskapitalen udgjorde den 30. september 2001 250.125.000 kr. I bestyrelsens årsberetning den 30. september 2002 fremgår, at selskabets anpartskapital ved kontant indskud er udvidet med 20.000.000 kr. med tillæg af overkurs 135.103.000 kr. Anpartskapitalen udgør herefter 270.125.000 kr.

Det fremgår af selskabets årsberetning for indkomståret 2002, at selskabet i regnskabsåret har investeret yderligere 556.343.000 kr. i datterselskaber, og at investeringerne er foretaget dels ved kontant kapitalforhøjelse og dels ved optagelse af koncerninterne lån.

I selskabets revisionsprotokol for 2001/2002 har revisionsfirmaet R1 under »Special Matters« bl.a. påpeget, at der ikke er oprettet en låneaftale:

»The company has received funds of TDKK 385,295 from the Parent Company. As no capital subscription exists, the funds have been recorded as a loan granted by the Parent company. However, there is no agreement regarding borrowing terms etc. as required by Dash Law. We recommend issuing the proper documentation as soon as possible.«

Fra og med regnskabsåret 2003/2004 har selskabet skiftet revisionsfirma til R2. Selskabets udestående med moderselskabet, herunder manglende forrentning, er ikke kommenteret af R2 i revisionsprotokollen for dette regnskabsår eller det efterfølgende regnskabsår.

Det fremgår af selskabets Balance Sheet den 30. september 2002, at selskabet pr. 27. september 2002 har foretaget yderligere investering i datterselskabet G2 GmbH med 387.656.117 kr., svarende til 51.500.000 EUR. Anpartskapitalen er forhøjet med det samme beløb.

Repræsentanten har ved »Funding Request Form« af 20. september 2002 fremlagt G2 GmbH's anmodning om tilførsel af yderligere kapital på 51.500.000 kr. Tilførslen af beløbet skulle ske fra H1 ApS, der skulle have pengene overført fra sit moderselskab, G1 S.à.r.l. Den 24. september 2002 blev der indgået aftale om kapitalforhøjelse, Capital Subscription Agreement, mellem G1 S.à.r.l. og H1 ApS. Det fremgår af aftalen at:

»G1 S.à.r.l. desires to contribute the total sum of EUR 51,500,000 in cash to H1 ApS in exchange for additional share capital.«

I henhold til aftalen skulle H1 ApS' anpartskapital forhøjes med nominelt 40.000.000 kr. ved indskud af 51.500.000 EUR, der svarer til en overkurs på 956,23. Der blev herefter udarbejdet et udkast til referat af ekstraordinær generalforsamling af 24. september 2002 vedrørende forhøjelse af H1 ApS' anpartskapital. Der blev endvidere udarbejdet udkast til opdateret anpartshaverfortegnelse samt udkast til ændring af vedtægterne, hvoraf det ligeledes fremgår, at anpartskapitalen skulle forhøjes med nominelt 40.000.000 kr.

Den 26. september 2002 indgik H1 ApS og G2 GmbH en »Contribution Agreement«, hvor det fremgår, at H1 ApS skulle tilføre 51.500.000 EUR til G2 GmbH. I henhold til aftalen skulle der ikke udstedes aktier i forbindelse med kapitalforhøjelsen. Den samme dag blev der afholdt ekstraordinær generalforsamling i G2 GmbH, hvor det fremgår at:

»H1 ApS has transferred an amount of EUR 51,500,000 to the account of the company.«

Den 26. september 2002 blev der overført 51.500.000 EUR fra G1 S.à.r.l. til G2 GmbH. Det fremgår af udskrift fra Commerzbank at:

»Capital contribution to G2 GmbH on behalf of H1 ApS.«

Kapitalforhøjelsen i H1 ApS blev ikke registreret hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, idet betingelsen om, at tegningsbeløbet skal være tilgået en bankkonto tilhørende H1 ApS ikke var opfyldt, da beløbet på 51.500.000 EUR blev betalt direkte af G1 S.à.r.l. på vegne af H1 ApS til G2 GmbH. Referatet fra generalforsamlingen blev ligesom vedtægtsændringen heller ikke gennemført.

I årsregnskabet vedrørende G2 GmbH pr. 30. september 2002 kan læses, at datterselskabets kapital er forhøjet med 51.500.000, at kapitalandele udgør 93.643.221 EUR mod 35.492.275 EUR året før, og at datterselskabet ejes af H1 ApS med 99 %.

I forbindelse med sagens behandling i Landsskatteretten er der kommet en udtalelse fra en ansat i G1 S.à.r.l.'s skatteafdeling. Medarbejderen, SR, bekræfter i udtalelsen, at G1 S.à.r.l. ønskede at gennemføre en kapitalforhøjelse i H1 ApS, og at man anså kapitalforhøjelsen for gennemført, selvom beløbet blev overført direkte til G2 GmbH. Da beløbet var blevet betalt på vegne af H1 ApS antog G1 S.à.r.l., at de danske betingelser for at gennemføre en kapitalforhøjelse var opfyldt. Det oplyses endvidere, at fejlen ikke blev korrigeret fordi koncernens regnskabs-, økonomi-, og skatteafdeling i de efterfølgende år undergik en række omfattende ændringer, hvorefter forholdet ikke blev rettet.

Skattecentrets afgørelse

Kapitalindskud, der er overført direkte til datterselskabet G2 GmbH i forbindelse med en påtænkt kapitaludvidelse i selskabet, er anset som skattepligtigt tilskud fra G1 S.à.r.l. til selskabet, jf. statsskattelovens § 4.

Baggrunden for og beregningen af beløbet på 51.500.000 EUR fra moderselskabet til selskabet var ønsket om at øge anpartskapitalen i sidstnævnte selskab med det pågældende beløb. Dette svarer til en nominel forhøjelse af anpartskapitalen på 40.000.000 DKK.

Beløbet er optaget som gæld i selskabets årsregnskaber pr. 30. september 2002, pr. 30. september 2003, pr. 30. september 2004, pr. 30. september 2005 og pr. 30. september 2006.

Det tilsvarende beløb er optaget i moderselskabets årsregnskab på kontoen for »Financial Assets – Investment in H1 ApS«, og krediteringen rent teknisk er sket på kontantbeholdningen.

Det ligger klart, at årsagen til den påtænkte kapitaludvidelse i selskabet skyldtes, at anpartskapitalen i G2 GmbH på samme tidspunkt blev udvidet med samme beløb, 51.500.000 EUR.

Af årsager, der fortsat ikke overfor SKAT er blevet fuldt belyst, valgte moderselskabet at overføre de 51.500.000 EUR udenom selskabet direkte til G2 GmbH.

Det følger af anpartsselskabslovens § 42, sidste pkt., at ved nægtelse af registrering skal allerede indbetalte beløb straks tilbagebetales. Da ingen del af de 51.500.000 EUR blev indbetalt til selskabet, men i stedet blev overført til G2 GmbH, var der intet beløb at betale tilbage fra selskabet til moderselskabet.

Efter SKAT's opfattelse foreligger der ingen indikationer af, at beløbet på de 51.500.000 EUR pludselig skulle være blevet til et lån. Der er ingen lånedokumenter eller renteberegninger fra moderselskabet til selskabet.

På den baggrund har SKAT vurderet, at beløbet i stedet skal kvalificeres som et tilskud. Der er som nævnt ikke tale om et mere eller mindre tilfældigt beløb, men derimod et beløb, der svarer til udvidelsen af anpartskapitalen i G2 GmbH og til den påtænkte udvidelse af anpartskapitalen i selskabet. At der rent faktisk ikke blev udstedt anparter for beløbet bringer ikke transaktionen uden for ligningslovens § 2.

Ligningslovens § 2 forudsætter ikke, at der er leveret en modydelse, jf. SKM2007.118.LSR, SKM2002.653.LSR og SKM2005.99.ØLR.

Dette fremgår af bemærkningerne til lov nr. 432 af 26. juni 1998, hvor det fremgår at:

»De i bestemmelsen omhandlede kontrollerede transaktioner omfatter alle forbindelser mellem parterne. Til eksempel kan nævnes levering af tjenesteydelser, låneforhold, overførsel af aktiver, immaterielle aktiver, der stilles til rådighed mv.«

Disse bemærkninger er i overensstemmelse med formuleringen af ligningslovens § 2, hvorefter anvendelsesområdet er alle »handelsmæssige eller økonomiske transaktioner«.

Selskabets påstand og argumenter

Selskabets repræsentant har nedlagt påstand om, at forhøjelsen af selskabets indkomst med 382.521.400 kr. skal nedsættes til 0 kr. Der er endvidere nedlagt påstand om, at SKAT's afgørelse er ugyldig som følge af overskridelse af fristen for fremsendelse af agterskrivelse.

Det gøres principalt gældende, at beløbet på 382.521.400 kr. (EUR 51.500.000) i skattemæssig henseende skal behandles som gæld til moderselskabet, hvorefter der ikke er grundlag for den foretagne forhøjelse af indkomsten.

Såfremt overførelsen af 382.521.400 kr. anses som et skattepligtigt tilskud, gøres det subsidiært gældende, at forhøjelsen af selskabets indkomst er ugyldig, da agterskrivelse og endelig afgørelse er afsendt efter udløbet af fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1.

Materielt

Det følger af selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 1, at overkurs ved kapitalforhøjelse ikke er skattepligtig for selskabet.

Reglerne om kapitalforhøjelse i anpartsselskaber findes i anpartsselskabslovens § 42:

»Anmeldelse om kapitalforhøjelse kan ikke registreres, før den nytegnede anpartskapitals pålydende og en eventuel overkurs er fuldt indbetalt. Er anmeldelsen ikke modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 12 måneder efter beslutningen, eller nægtes registrering, er beslutningen om kapitalforhøjelsen bortfaldet. Allerede indbetalte beløb tilbagebetales til tegnerne.«

Det følger af § 42, 2. pkt., at beslutningen om at foretage en kapitalforhøjelse bortfalder, såfremt denne ikke er anmeldt senest 12 måneder efter beslutningen herom. Endvidere følger det af bestemmelsens 3. pkt., at konsekvensen af, at beslutningen bortfalder, er, at indbetalte beløb skal tilbagebetales til tegnerne. Det følger således direkte af anpartsselskabsloven, at beløb indbetalt i relation til en kapitalforhøjelse som ikke gennemføres, skal anses som gæld.

I relation til den skattemæssige behandling af kapitaltilførsel, hvor der i strid med aftale herom ikke udstedes aktier, kan henvises til tre afgørelser TfS 1984.189 Ø, TfS 1988.550 LSR og TfS 1984.112 LSR. Told- og Skattestyrelsen har i SKM2002.659.LR udtalt følgende om disse tre afgørelser:

»Foruden de ovennævnte sager, hvor aktieudstedelse ikke har været på tale, kan nævnes tre sager, hvor der angiveligt var påtænkt aktieudstedelse i forbindelse med kapitalindskud. Det drejer sig om TfS 1984, 189 ØLD, TfS 1988, 550 LSR, hvor aktieudstedelse aldrig blev gennemført, samt TfS 1984, 112 LSR, hvor aktieudstedelse først blev formelt vedtaget flere år efter kapitalindskuddet. Kapitalindskuddene blev i disse tilfælde anset for fordringer på selskabet med den virkning, at indskyderens tab blev anset for et tab på tilgodehavende og ikke tab på aktier.«

Der er således praksis for, at indskud foretaget i forbindelse med en påtænkt men ikke gennemført kapitaludvidelse også i skattemæssig henseende skal behandles som en gældspost. Som anført af Told- og Skattestyrelsen var resultatet i alle tre sager, at de foretagne kapitalindskud blev anset som fordringer, hvilket må svare til, at aktionæren havde et tilgodehavende hos selskabet, og at selskabet derfor havde en gæld til aktionæren. I den forbindelse skal bemærkes, at Told- og Skattestyrelsen i udtalelsen fra 2002 ikke har taget afstand fra eller på anden måde tilkendegivet, at denne praksis ikke længere skulle være gældende.

Ligningsrådets bindende forhåndsbesked i SKM2002.659.LR omhandlede, hvorvidt kapitaltilskud til udenlandske selskaber skulle anses for skattepligtige tilskud i relation til opgørelsen af den danske sambeskatningsindkomst i det omfang, der ikke blev udstedt aktier i forbindelse med kapitalforhøjelsen i de udenlandske selskaber. Det kan udledes af Told- og Skattestyrelsens udtalelse, at der må sondres mellem de tilfælde, hvor det aldrig har været hensigten at udstede aktier, og de tilfælde, hvor der enten er udstedt aktier, eller hvor dette har været hensigten.

Overførslen af 51.500.000 EUR den 26. september 2002 fra G1 S.à.r.l. til G2 GmbH blev foretaget som led i et forsøg på at opfylde aftalen om kapitalforhøjelse i selskabet. Kapitalforhøjelsen kunne imidlertid ikke registreres hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, da beløbet ikke blev indbetalt til en bankkonto i selskabet. Af samme grund blev generalforsamlingsreferatet aldrig underskrevet, ligesom vedtægtsændringen derfor heller ikke blev gennemført. Dette ændrer ikke ved, at det var parternes intention at gennemføre en kapitalforhøjelse i selskabet, samt at det var G1 S.à.r.l.'s opfattelse, at en sådan faktisk blev gennemført ved overførslen af 51.500.000 EUR fra G1 S.à.r.l. til G2 GmbH. G1 S.à.r.l. havde netop debiteret beløbet på kontoen for »Financial Assets – Investment in H1 ApS«. G1 S.à.r.l. har ikke på noget tidspunkt tilkendegivet, at man anså overførslen af 51.500.000 EUR til G2 GmbH for at være et tilskud til hverken G2 GmbH eller til selskabet.

Det bør lægges til grund, at betalingen af 51.500.000 EUR fra G1 S.à.r.l. til G2 GmbH var et forsøg på at opfylde aftalen om kapitalforhøjelse af 24. september 2002 på nominelt 40.000.000 kr. i selskabet.

Da selskabet ikke har tilbagebetalt beløbet på 51.500.000 EUR til G1 S.à.r.l. er det i fuld overensstemmelse med anpartsselskabslovens § 42, at beløbet i selskabets regnskaber er anført som gæld til moderselskabet G1 S.à.r.l. Da gælden således er opstået som følge af et forsøg på at foretage en kapitalforhøjelse i selskabet, har der heller ikke oprindeligt været udarbejdet et egentligt gældsbrev. Selskabets forpligtelse overfor G1 S.à.r.l. følger i denne sammenhæng således ikke af et gældsbrev men af anpartsselskabsloven og aftalen om kapitalforhøjelse, hvoraf det fremgår, at selskabet er forpligtet til at udstede anparter til en nominal værdi på 40.000.000 kr. til G1 S.à.r.l.

Det forhold, at der ikke foreligger en låneaftale, og at der ikke er betalt afdrag, kan ikke i sig selv medføre, at beløbet anses som et skattepligtigt tilskud. I dansk skatteret anvendes realitetsgrundsætningen jævnligt. Herefter er det ikke formen, men indholdet af en given transaktion eller et givent forhold, der er afgørende for den skattemæssige behandling. Skattemæssigt anerkendte gældsforhold kan og vil derfor opstå i en række situationer, hvor der ikke foreligger gældsbreve, og hvor der heller ikke nødvendigvis betales afdrag eller renter. I alle former for transaktioner, hvor en medkontrahent ikke opfylder sine forpligtelser, kan der opstå tilgodehavender, som ikke er reguleret af en egentlig låneaftale, fordi gældsforholdet netop er opstået som konsekvens af manglende opfyldelse af en kontrakt. Omvendt kan en tilførsel af værdier ikke kvalificeres som gæld, blot fordi der er udstedt et gældsbrief. Ifølge realitetsgrundsætningen er parternes intentioner et afgørende moment ved bedømmelsen i sådanne sager.

For så vidt angår parternes hensigt med transaktionen henvises i det hele til det ovenfor anførte, herunder til de fremsendte dokumenter, hvoraf det tydeligt fremgår, at overførslen af 51.500.000 EUR til G2 GmbH skete i henhold til aftalen om kapitalforhøjelse. Klassifikationen som lån i årsregnskabet er på denne baggrund i fuld overensstemmelse med parternes hensigt, idet det klart og utvetydigt følger af anpartsselskabslovens § 42, 3. pkt., at beløb indbetalt i relation til en kapitalforhøjelse skal tilbagebetales til indskyderen. Den klare konsekvens af, at tilbagebetalingen ikke sker, må derfor være, at beløbet anføres som gæld i årsregnskabet, og følgelig også i skattemæssig henseende behandles som et lån.

Formalitet

Det følger af skatteforvaltningslovens § 26, at agterskrivelse skal fremsendes senest den 1. maj i det fjerde indkomstår efter indkomstårets udløb. For så vidt angår indkomståret 2002 vil det sige, at fristen for fremsendelse af agterskrivelse udløb den 1. maj 2006.

Det følger af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, jf. skattekontrollovens § 3 B, at fristen for afsendelse af agterskrivelse vedrørende kontrollerede transaktioner først udløber den 1. maj i det sjette år efter indkomstårets udløb. For så vidt angår indkomståret 2002 vil det sige, at fristen for fremsendelse af agterskrivelse udløber den 1. maj 2008.

Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 omhandler alene agterskrivelse og skatteansættelse vedrørende kontrollerede transaktioner. Dette medfører, at den forlængede frist for fremsendelse af agterskrivelse og afgørelse alene omfatter ansættelsesændringer, der udspringer af kontrollerede transaktioner, mens øvrige ansættelsesændringer fortsat er omfattet af de almindelige fristregler i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 og § 27, selvom den skattepligtige som sådan er omfattet af skattekontrollovens § 3 B.

Skattekontrollovens § 3 B og skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5's anvendelse af begrebet »kontrollerede transaktioner« henviser til transfer pricing reglen/ armslængdeprincippet i ligningslovens § 2. En ændring af skatteansættelsen kan herefter kun gyldigt foretages, såfremt ændringen skyldes, at skattemyndighederne ikke mener, at der er handlet på armslængdevilkår.

Ifølge ligningslovens § 2, stk. 1, skal interesseforbundne parter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

Landsskatteretten har ved en række kendelser afsagt i 2001 fundet, at begrebet »handelsmæssige eller økonomiske transaktioner« dvs. kontrollerede transaktioner, alene omfatter forhold, hvor der er ydet en modydelse. Dette betyder, at afgørelser om maskeret udlodning, rette indkomstmottager og skattepligtige tilskud/gaver, ikke er omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1, idet der i disse situationer ikke kan eller skal ydes nogen modydelse. Der henvises til SKM2001.38.LSR, SKM2001.368.LSR, SKM2001.370.LSR og SKM2001.407.LSR.

I SKM2001.368.LSR blev et honorar betalt til et selskab anset som et skattepligtigt tilskud. Landsskatteretten imødekom ikke klagerens anmodning om betalingskorrektion, jf. ligningslovens § 2, da »betalingen

til selskabet er en økonomisk transaktion omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1, idet der ikke er erlagt en modydelse for betalingen».

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Uanset, at pengeoverførslen på 382.521.400 kr. er bogført som kortfristet gæld til moderselskabet G1 S.å.r.l. i selskabets årsregnskab, ses det ikke dokumenteret, at der er tale om et lån. Det er herved tillagt vægt, at beløbet aldrig er blevet overført til selskabet, og at moderselskabet i sit årsregnskab for 2002 har bogført beløbet under »Financial Assets – Investment in H1 ApS«. Det er dermed ikke sandsynliggjort, at der var tale om et lån til selskabet, og beløbet må herefter anses som et skattepligtigt tilskud.

I henhold til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, skal agterskrivelse fremsendes senest den 1. maj i det fjerde indkomstår efter indkomstårets udløb. For så vidt angår indkomståret 2002 betyder det, at agterskrivelse skal fremsendes senest den 1. maj 2006. Agterskrivelsen blev fremsendt den 16. august 2007, og er således sendt efter udløbet af fristen.

Det følger af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, jf. skattekontrollovens § 3 B, at fristen for afsendelse af agterskrivelse - for de deri omhandlede skattepligtige vedrørende kontrollerede transaktioner - først udløber den 1. maj i det sjette år efter indkomstårets udløb. For indkomståret 2002 vil fristen være den 1. maj 2008.

Skattekontrollovens § 3 B forudsætter eksistensen af en materiel korrektionsadgang, etableret ved indførelsen af ligningslovens § 2, jf. Højesterets dom, TfS 1998.199, samt bemærkningerne til lov nr. 424 af 26. juni 1998. Det er herefter en forudsætning for, at der er udvidet ansættelsesfrist efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, at der er tale om en armslængdekorrektur efter ligningslovens § 2, stk. 1.

Der er ved ansættelsen alene tale om ændring af den retlige kvalifikation af den omhandlede overførsel, og der er hermed ikke tale om korrektion af priser og vilkår ved handelsmæssige og økonomiske transaktioner efter ligningslovens § 2, stk. 1, som omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1.

Da den ved ansættelsen foretagne korrektion ikke er omfattet af korrektionsadgangen i ligningslovens § 2, er pengeoverførslen hermed ikke omfattet af oplysningspligten i skattekontrollovens § 3 B, og der er således ikke tale om en transaktion, der giver grundlag for anvendelse af den forlængede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

Afgørelsen om forhøjelse af selskabets indkomst er herefter ugyldig som for sent foretaget.