

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 10169 af 25/10/2016 (Gældende)

Anpartsselskabs flytning af ledelsen til Spanien

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-1323565

Anpartsselskabs flytning af ledelsen til Spanien

Skatterådet bekræftede, at A ApS' danske skattepligt ophørte på tidspunktet for flytning af ledelsen og af selskabets hjemsted fra Danmark til Spanien. Skatterådet bekræftede, at A S. A. eller aktionærerne i A S. A. ikke var begrænset skattepligtige til Danmark af likvidationsprovenuet i forbindelse med A ApS' skattemæssige likvidation, idet likvidationsprovenuet skulle behandles efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1.

Skatterådsmøde 26. oktober 2016 - SKM2016. 497. SR

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at A ApS' danske skattepligt ophører på tidspunktet for flytning af ledelsen og af selskabets hjemsted fra Danmark til x-land?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at A ApS skattemæssigt vil blive anset for at være likvideret i Danmark, såfremt A ApS' skattepligt til Danmark ophører?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at A S. A. eller aktionærerne i A S. A. ikke er begrænset skattepligtige til Danmark af likvidationsprovenuet i forbindelse med A ApS' skattemæssige likvidation, idet likvidationsprovenuet skal behandles efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1?

Svar:

1. Ja
2. Ja
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Koncernen har en række internationale brands og er kendt for sit salg af X, der især sælges på det z-landske marked Y og, der især sælges på det q-landske marked.

Det danske selskab A ApS er ejet af A S. A. A S. A. er noteret på børsen i São Paulo (Brasilien).

Selskabet blev stiftet den 7. juni 2006. Selskabskapitalen i A ApS udgør Euro xx. Selskabet har en direktion bestående af 3 medlemmer.

Selskabet ejes som nævnt ovenfor af det brasilianske børsnoterede selskab A S. A. SKAT har modtaget kopi af ejerbog af 9. juni 2015. Det fremgår heraf, at efter den seneste kapitalforhøjelse i selskabet udgør den samlede selskabskapital EUR xx. Der er løbende foretaget kapitalforhøjelser i selskabet. Oprindelig selskabskapital udgjorde 7. juni 2006 EUR 1.000.000. Der er ikke sket ændringer af ejerbogen fra 9. juni 2015 til 24. august 2016.

SKAT har modtaget en kopi af A ApS vedtægter. Det fremgår heraf, at selskabets formål er at drive handel og finansiell virksomhed, herunder erhvervelse og besiddelse af kapital andele som holdingselskab i danske og udenlandske selskaber samt anden tilknyttet virksomhed efter direktionens beslutning.

– A ApS ejer en række datterselskaber 100 procent, der er oplistet i det følgende:

- A USA Inc. (USA),
- A S. L. U. (Spanien),
- A S.a.r.l. (Frankrig),
- A UK Ltd. (England),

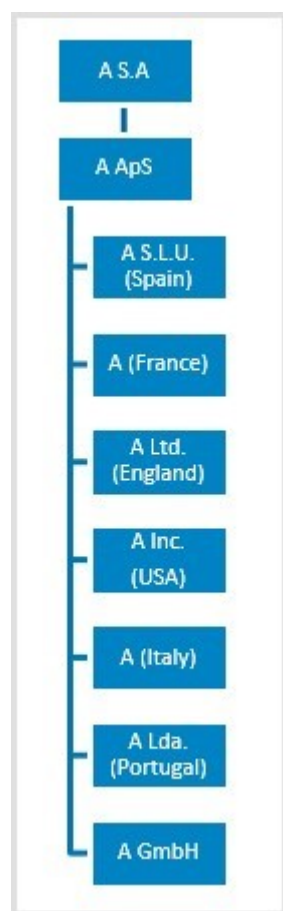
- A Italia SrL. (Italien),
- A GmbH (Tyskland),

Herudover ejer A ApS 98 procent af A Lda. (Portugal).

Ovennævnte selskaber er alle fuldt skattepligtige i deres respektive hjemlande og underlagt almindelig selskabsbeskatning. Endvidere er de omfattet af de respektive dobbeltbeskatningsaftaler med Danmark og de europæiske selskaber er omfattet af EU's direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder-/datterselskaber fra forskellige medlemsstater.

A ApS har i 2014 solgt sin indirekte ejerandel i det børsnoterede selskab, B S. A. (Spanien). I 2015 har A ApS solgt sin ejerandel af selskabet, C S. A. (Brasilien).

Koncernoversigt af 29. oktober 2015.



Det fremgår af regnskabet for 2015, at A ApS har realiseret et negativt resultat før skat, som udgør EUR xx. Selskabets egenkapital er hovedsageligt investeret i A Inc. (USA), A S. L. U. (Spanien), A S.a.r.l. (Frankrig), A Ltd. (England), A SrL. (Italien), A GmbH (Tyskland), A ApS og A Lda. (Portugal).

A ApS har ikke i 2015 modtaget udbytte fra underliggende datterselskaber. Ligesom A ApS ikke i 2012, 2013 og 2014 har modtaget udbytte fra underliggende datterselskaber.

A ApS har ikke i indkomstårene 2012-2015 eller tidligere foretaget udbytteudlodninger.

Egenkapitalen for A ApS udgør i alt Euro xx (2015).

SKAT har modtagetkopier af årsregnskaber for årene 2015, 2014, 2013 og 2012.

Flytning fra Danmark til Spanien—I koncernen har der været en fortsat strategisk drøftelse af en samling/placering af det europæiske hovedkontor i Spanien. Det er vurderingen, at en flytning ud fra forretningsmæssige og organisatoriske hensyn vil indebære en række fordele og med fordel kan ske snarest i forbindelse med en større omstrukturering af koncernen.

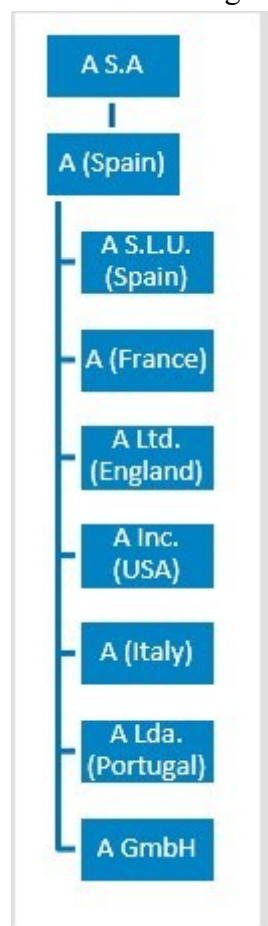
Det er i den forbindelse besluttet at flytte det danske selskab til Spanien. I forbindelse med flytningen vil det danske selskab blive afregistreret i Erhvervsstyrelsen, og selskabet registreres i Spanien. Selskabet likvideres ikke selskabsretligt som følge af flytningen af dets hjemsted til Spanien, men bevares som den samme juridiske enhed dog med hjemsted i Spanien. Det betyder, at der civilretligt ikke sker nogen ændringer.

Bemærk, at der i koncernen ikke er planer om at ændre den nye struktur efter migration til Spanien, dog er det planen, at det danske selskab som en del af omstruktureringen vil blive fusioneret med sit spanske datterselskab, A S. L. U.

Selskabets selskabskapital berøres ikke af flytningen af hjemsted til Spanien, og selskabets aktionærer fortsætter som aktionærer i selskabet med samme kapitalandele og andel af selskabskapitalen, stemmerettigheder og ret til udbytte. Der er ikke planer om at foretage udlodninger fra selskabet.

Flytning af ledelse og vedtægtsmæssige hjemsted er planlagt at finde sted i løbet af efteråret 2016. Der vil efter fraflytningen ikke være nogen aktivitet i Danmark.

Struktur efter migration af A ApS til Spanien fremgår nedenfor.



Det bemærkes, at A S. A. er underlagt almindelig selskabsbeskatning i Brasilien og er omfattet af dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Brasilien. SKAT har modtaget en kopi af vedtægterne for A S. A.

Efter fraflytning vil det spanske selskab være fuldt skattepligtigt og hjemmehørende i Spanien og omfattet af Spaniens dobbeltbeskatningsaftaler og EU's direktiv - 2011/96/EU.

Selskabet vil udpege en direktion til at lede i selskabet i Spanien.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Kan SKAT bekræfte, at A ApS' danske skattepligt ophører på tidspunktet for flytning af ledelsen og af selskabets hjemsted fra Danmark til Spanien?

Ad spørgsmål 1

Det antages i dansk skatteret, at et selskab er fuldt skattepligtigt til Danmark på grund af både registreringen hos Erhvervsstyrelsen samt ledelsens sæde i Danmark.

Hvis et selskab ophører med at være skattepligtigt efter Selskabsskattelovens § 1, eller hvis et selskab efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, anses aktiver og passiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet. Salgssummen ansættes til handelsværdien på fraflytningstidspunktet, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 7.

A ApS vil blive afmeldt hos Erhvervsstyrelsen og i stedet blive registreret i Spanien.

Direktionen i A ApS vil ved fraflytningen træde tilbage og i den forbindelse vil en ny direktion blive udpeget. Alle medlemmerne af den nye direktion vil være bosiddende uden for Danmark.

– Efter vor opfattelse bør dette indebære, at fuld skattepligt til Danmark ophører for A ApS i medfør af selskabsskattelovens § 1, idet selskabet ikke længere vil være registreret i Danmark og ikke vil have en ledelse af nogen art med tilknytning til Danmark. Selskabets vedtægtsmæssige hjemsted flyttes fra Danmark til Spanien.

Spørgsmål 2.

Kan SKAT bekræfte, at A ApS skattemæssigt vil blive anset for at være likvideret, såfremt A ApS skattepligt til Danmark ophører?

Ad spørgsmål 2– Efter vor opfattelse vil A ApS ophøre med at være skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, jf. besvarelsens af spørgsmål 1.

Det medfører efter vor opfattelse, at selskabet skattemæssigt anses for at være likvideret på fraflytningstidspunktet, jf. selskabsskattelovens § 5, og at der hermed skal opgøres avance/tab på skatter relevante aktiver og passiver.

Det betyder, at aktiver og passiver, som efter fraflytningen ikke fortsat er omfattet dansk beskatning anses for afhændet på fraflytningstidspunktet. Salgssummen skal ansættes til handelsværdien på fraflytningstidspunktet, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 7.

Spørgsmål 3

Kan SKAT bekræfte, at A S. A. eller aktionærerne i A S. A. ikke er begrænset skattepligtige til Danmark af likvidationsprovenu i forbindelse med A ApS' skattemæssige likvidation, idet likvidationsprovenuet skal behandles efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1?

Ad spørgsmål 3— Ifølge aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 1, behandles gevinst og tab ved udlodning af likvidationsprovenu fra aktieselskaber m.v. i det kalenderår, hvori selskabet m.v. endeligt opløses, efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven.

Dette gælder dog ikke tilfælde omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, dvs.:

- a) Det modtagende selskab ejer mindst 10% af aktiekapitalen i det selskab, der likvideres, og udlodningen omfattes af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.
- b) Det modtagende selskab, der ejer mindre end 10% af aktiekapitalen i det selskab, der likvideres, er skattepligtigt af udbytter, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, og har bestemmende indflydelse i det selskab, der likvideres, jf. § 2. Dette gælder dog ikke, hvis det modtagende selskab er hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU eller EØS, og udbyttebeskatningen skulle være frafaldet eller nedsat efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den pågældende stat, hvis der havde været tale om datterselskabsaktier.
- c) Den modtagende fysiske person er hjemmehørende uden for EU/EØS og har bestemmende indflydelse i det selskab, der likvideres, jf. § 2.

A S. A. ejer 100% af selskabskapitalen i A ApS. Kravet om undtagelse ved mindst 10% ejerskab er derfor opfyldt.

De aktier, som A S. A. ejer i A ApS betragtes som koncernselskabsaktier, og en udbytteskat ville dermed blive frafaldet eller nedsat i overensstemmelse med dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Brasilien.

Det er derfor vor opfattelse, at reglerne i aktieavancebeskatningsloven finder anvendelse for de aktier A S. A. ejer i A ApS.

Det er vor opfattelse, at A S. A. bør anses for at være den retmæssige ejer af "likvidationsprovenuet" fra A ApS. Dette skyldes blandt andet, at der ikke foreligger planer om, at selskabet skal videreudlodde "likvidationsprovenuet" eller aktierne i datterselskaberne.

Endvidere er det vor opfattelse, at reglerne i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 7. og 8. pkt., ikke finder anvendelse.

Vi henviser i den forbindelse til Skatterådets afgørelser offentliggjort i SKM2013. 375. SR., SKM2014. 18. SR. og SKM2016. 203. SR.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at A ApS' danske skattepligt ophører på tidspunktet for flytning af ledelsen og af selskabets hjemsted fra Danmark til Spanien.

Lovgrundlag

Selskabsskattelovens § 1

Skattepligt i henhold til denne lov påhviler følgende selskaber og foreninger mv., der er hjemmehørende her i landet:

1) indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber,

(...)

Selskabsskattelovens § 5, stk. 7

(...)

Stk. 7. Hvis et selskab eller en forening mv. ophører med at være skattepligtig efter § 1, eller hvis et selskab eller en forening mv. efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne, anses aktiver og passiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet. Salgssummen ansættes til handelsværdien på fraflytningstidspunktet.

(...)

Praksis

SKM2013. 375. SR

A A/S var ejet med 59,0625 procent af A Ltd., Cypern. Derudover var der en række mindre aktionærer i selskabet. A A/S var under omdannelse til et SE-selskab. A SE påtænkte at flytte sin ledelse og sit hjemsted fra Danmark til Cypern. Aktionæroverenskomsten i A A/S fastsatte, at visse beslutninger krævede flertalsafgørelser med mindst 75 procent af aktiekapitalen. Skatterådet bekræftede, at A SE's danske skattepligt ville ophøre på tidspunktet for flytningen af ledelsen og selskabets hjemsted fra Danmark til Cypern. Skatterådet bekræftede også, at A SE ophørte. Herudover bekræftede Skatterådet, at aktionæroverenskomsten for A A/S ikke ansås for at give aktionærerne en samlet bestemmende indflydelse i A A/S. Skatterådet bekræftede endvidere, at A SE ikke skulle indeholde skat af likvidationsprovenu ved selskabets likvidation. Endelig bekræftede Skatterådet, at A Limited, Cypern, eller andre af aktionærerne over A Ltd., og de øvrige aktionærer i A SE ikke er begrænset skattepligtige til Danmark af likvidationsprovenuet fra A SE.

SKM2014. 18. SR

A A/S var ejet med 59,0625 procent af A Ltd., Cypern. Derudover var der en række mindre aktionærer i selskabet. A A/S var under omdannelse til et SE-selskab. A SE påtænkte at flytte sin ledelse og sit hjemsted fra Danmark til Malta. Aktionæroverenskomsten i A A/S fastsatte, at visse beslutninger krævede flertalsafgørelser med mindst 75 procent af aktiekapitalen. Skatterådet bekræftede, at A SE's danske skattepligt ophørte på tidspunktet for flytningen af ledelsen og selskabets hjemsted fra Danmark til Malta. Skatterådet bekræftede også, at A SE skattemæssigt ville blive anset for at være likvideret, hvis A SE's skattepligt til Danmark ophørte. Herudover bekræftede Skatterådet, at aktionæroverenskomsten for A A/S ikke ansås for at give aktionærerne en samlet bestemmende indflydelse i A A/S. Skatterådet bekræftede endvidere, at A SE ikke skulle indeholde skat af likvidationsprovenu ved selskabets likvidation. Endelig bekræftede Skatterådet, at A Limited, Cypern, eller andre af aktionærerne over A Ltd., og de øvrige aktionærer i A SE ikke er begrænset skattepligtige til Danmark af likvidationsprovenuet fra A SE.

SKM2016. 203. SR

A ApS' danske skattepligt ophørte på tidspunktet for flytning af ledelsen og af selskabets hjemsted fra Danmark til Spanien. Skatterådet bekræftede desuden, at A ApS skattemæssigt ville blive anset for at

være likvideret i Danmark, såfremt A ApS' skattepligt til Danmark ophørte. På et spørgsmål om, hvorvidt det kunne bekræftes, at A S. A. eller aktionærerne i A S. A. ikke var begrænset skattepligtige til Danmark af likvidationsprovenu i forbindelse med A ApS' skattemæssige likvidation, idet likvidationsprovenuet skulle behandles efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven, jf. ligningslovens § 16 a, stk. 3, nr. 1, svarede Skatterådet "Ja".

Begrundelse

Det er oplyst, at A ApS vil blive afmeldt hos Erhvervsstyrelsen og i stedet vil blive registreret i Spanien. Direktionen i A ApS vil ved fraflytningen træde tilbage og i den forbindelse vil en ny direktion blive udpeget. Alle medlemmerne af den nye direktion vil være bosiddende uden for Danmark. Selskabets ledelse vil således ikke længere have sæde i Danmark.

Skattepligt efter selskabsskatteloven påhviler bl.a. de indregistrerede anpartsselskaber, der er hjemmehørende her i landet, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Hvis et selskab ophører med at være skattepligtigt efter selskabsskattelovens § 1, eller hvis det efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, anses aktiver og passiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 7.

Da selskabet ikke længere vil være registreret i Danmark og heller ikke have ledelsens sæde her i landet, vil den fulde skattepligt til Danmark efter selskabsskattelovens § 1 ophøre.

Dette fremgår også af SKM2013. 375. SR, hvor et dansk aktieselskab, der var under omdannelse til SE-selskab påtænkte at flytte sin ledelse og sit hjemsted fra Danmark til Cypren og af SKM2014. 18, hvor et dansk aktieselskab, der var under omdannelse til et SE-selskab påtænkte at flytte sin ledelse og sit hjemsted fra Danmark til Malta.

A ApS har endvidere selv på et tidligere tidspunkt fået bindende svar på spørgsmålet, der blev besvaret bekræftende, jf. SKM2016. 203. SR.

SKAT er derfor enig i, at A ApS' danske skattepligt vil ophøre på det tidspunkt, hvor såvel selskabets ledelse som selskabets hjemsted er flyttet fra Danmark til Spanien.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "ja".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at A ApS skattemæssigt vil blive anset for at være likvideret i Danmark, såfremt A ApS' skattepligt til Danmark ophører.

Lovgrundlag

Selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1

Se under spørgsmål 1.

Selskabsskattelovens § 5, stk. 7

Se under spørgsmål 1

Praksis

SKM2013. 375. SR

Se under spørgsmål 1.

SKM2014. 18. SR

Se under spørgsmål 1.

SKM2016. 203. SR

Se under spørgsmål 1.

Begrundelse

SKAT finder, at A ApS vil ophøre med at være skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, jf. besvarelsen af spørgsmål 1.

Hvis et selskab ophører med at være skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, eller hvis et selskab efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, anses aktiver og passiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet. Salgssummen ansættes til handelsværdien på fraflytningstidspunktet, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 7.

SKAT finder, at dette indebærer, at selskabet skattemæssigt anses for at være likvideret på fraflytningstidspunktet, jf. selskabsskattelovens § 5. Der skal således opgøres avance/tab på skatterrelevante aktiver og passiver. Formelt likvideres selskabet dog ikke. Der er derfor ikke tale om egentlig likvidationsbeskatning, men om fraflytningsbeskatning.

Dette resultat støttes også af Skatterådets afgørelser i SKM2013. 375. SR og SKM2014. 18. SR, hvor et SE-selskab skattemæssigt ville blive anset for at være likvideret, hvis selskabets skattepligt til Danmark ophørte.

Selskabet har endvidere selv på et tidligere tidspunkt fået et bindende svar på spørgsmålet, der blev besvaret bekræftende, jf. SKM2016. 203. SR

SKAT kan således bekræfte, at A ApS skattemæssigt vil blive anset for at være likvideret, hvis A ApS' skattepligt til Danmark ophører.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "ja".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at A S. A. eller aktionærerne i A S. A. ikke er begrænset skattepligtige til Danmark af likvidationsprovenuet i forbindelse med A ApS' skattemæssige likvidation, idet likvidationsprovenuet skal behandles efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1.

Lovgrundlag

Aktieavancebeskatningslovens § 4 A, stk. 1 og 2

Ved datterselskabsaktier forstås aktier, som ejes af et selskab, der ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet, jf. dog stk. 2, 3 og 7.

Stk. 2. Det er en betingelse efter stk. 1, at datterselskabet er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 a, 2 d-2 h eller 3 a-5 b, eller at datterselskabet er et tilsvarende udenlandsk selskab, der er selskabsskattepligtigt uden fritagelse i den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, herunder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og den kompetente myndighed i denne stat skal udveksle oplysninger med de danske skattemyndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager.

(...)

Kildeskattelovens § 65, stk. 4

Der indeholdes ikke udbytteskat i udbytte, som et selskab, der er hjemmehørende i udlandet, modtager fra et selskab, der er hjemmehørende her i landet, når det pågældende udbytte ikke er omfattet af skattepligten, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

Ligningslovens § 16 A, stk. 1, stk. 2, nr. 1, og stk. 3, nr. 1

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, jf. dog stk. 4.

Stk. 2. Til udbytte henregnes:

- 1) Alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer eller andelshavere, jf. dog stk. 3.

(...)

Stk. 3. Følgende udlodninger behandles efter reglerne om beskatning af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v.:

1. Udlodning af likvidationsprovenu foretaget i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, medmindre udlodningen er omfattet af stk. 2, nr. 2, eller en af følgende betingelser er opfyldt:

a) Det modtagende selskab ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i det selskab, der likvideres, og udlodningen omfattes af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

b) Det modtagende selskab ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen, er skattepligtigt af udbytter, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, og har bestemmende indflydelse i det selskab, der likvideres, jf. § 2. Dette gælder dog ikke, hvis det modtagende selskab er hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU eller EØS, og udbyttebeskatningen skulle være frafaldet eller nedsat efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den pågældende stat, hvis der havde været tale om datterselskabsaktier.

c) Den modtagende fysiske person er hjemmehørende uden for EU/EØS og har bestemmende indflydelse i det selskab, der likvideres, jf. § 2.

d) Det modtagende selskab ejer skattefri porteføljeaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 C, i det selskab, der likvideres, og mindst 50 pct. af aktiverne i det selskab, der likvideres, består af direkte eller indirekte ejede datterselskabs- eller koncernselskabsaktier, eller der inden for de seneste 3 år forud for likvidationen er foretaget en overdragelse af sådanne aktier til selskabets direkte eller indirekte aktionærer eller til et koncernforbundet selskab, jf. § 2, stk. 3.

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, og stk. 3

Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger mv. som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de

(...)

oppebærer udbytte omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2, bortset fra udbytte fra investeringsinstitutter med minimumsbeskatning omfattet af ligningslovens § 16 C, der udelukkende investerer i fordringer omfattet af kursgevinstloven, aktier i det administrationsselskab, der forestår investeringsinstituttets administration, afledte finansielle instrumenter efter Finanstillsynets regler herom og beviser i investeringsinstitutter med minimumsbeskatning omfattet af ligningslovens § 16 C, der udelukkende investerer i aktiver som nævnt i denne bestemmelse, eller oppebærer afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B, stk. 1. Som udbytte behandles tillige tilskud til koncernforbundne selskaber, jf. § 31 D, hvis tilskudsmodtageren, såfremt denne var moderselskab til tilskudsyderen, ville være skattepligtig af udbytte efter denne bestemmelse. Skattepligten omfatter ikke udbytte af datterselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 A, når beskatningen af udbytter fra datterselskabet skal frafaldes eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende. Skattepligten omfatter endvidere ikke udbytte af koncernselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 B, der ikke er datterselskabsaktier, når det udbytteudtagende koncernselskab er hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU/EØS, og udbyttebeskatningen skulle være frafaldet eller nedsat efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den pågældende stat, hvis der havde været tale om datterselskabsaktier. Skattepligten omfatter endvidere ikke udbytte, som oppebæres af deltagere i moderselskaber, der er optaget på listen over de selskaber, der er omhandlet i artikel 2, litra a, nr. i, i direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, men som ved beskatningen her i landet anses for at være transparente enheder. Det er en betingelse, at selskabsdeltageren ikke er hjemmehørende her i landet. 3. og 4. pkt. finder ikke anvendelse, hvis udbyttet fra det danske selskab er en videreudlodning af udbytte, som dette selskab har modtaget direkte eller indirekte af datterselskabsaktier eller koncernselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens §§ 4 A og 4 B, i et selskab hjemmehørende i udlandet, og det danske selskab ikke var retmæssig ejer af det modtagne udbytte. Dette gælder dog ikke, hvis beskatningen af udbytteudlodningen fra det danske selskab skal frafaldes efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU.

(...)

Stk. 3 Skattepligten i medfør af stk. 1, litra b og f, omfatter alene indtægter fra de dér nævnte indkomstkilder. Indkomstskatten i medfør af stk. 1, litra c, udgør 22 pct. af de samlede udbytter eller afståelsessummer. Indkomstskatten udgør dog 15 pct. af udbytter eller afståelsessummer, hvis den kompetente myndighed i den stat, i Grønland eller på Færøerne, hvor selskabet m.v. er hjemmehørende, skal udveksle oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager. Skattepligten er endeligt opfyldt ved den i henhold til kildeskattelovens § 65 foretagne indeholdelse af udbytteskat eller den skat, der skal betales i henhold til kildeskattelovens § 65 A, stk. 1. Det er en betingelse for anvendelsen af 3. pkt., at selskabet m.v. ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab. Hvis selskabet m.v. er hjemmehørende i et land uden for EU, er det endvidere en betingelse, at det sammen med koncernforbundne parter, jf. ligningslovens § 2, ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab. 2.-6. pkt. omfatter også selskaber, der er hjemmehørende i en fremmed stat, i Grønland eller på Færøerne efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Indkomstskatten i medfør af stk. 1, litra d og h, udgør 22 pct. af renterne og afståelsessummerne. Skattepligten er endeligt opfyldt ved den i henhold til kildeskattelovens § 65 D foretagne indeholdelse af renteskat. Skattepligten i medfør af stk. 1, litra e, er endeligt opfyldt ved den skat, der er betalt i henhold til kildeskattelovens § 65

B. Indkomstskatten i henhold til stk. 1, litra g, udgør 22 pct. af royaltybeløbet. Skattepligten er endeligt opfyldt ved den i henhold til kildeskattelovens § 65 C foretagne indeholdelse af royaltyskat.

(...)

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Brasilien, artikel 10

Art. 10

Udbytte

Stk. 1. Udbytte, som udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, til en person, som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat.

Stk. 2. Sådant udbytte kan imidlertid beskattes i den kontraherende stat, i hvilken det selskab, der udbetaler udbyttet, er hjemmehørende og i overensstemmelse med lovgivningen i denne stat, men den skat, der pålægges, må ikke overstige 25 pct. af bruttoudbyttet.

Bestemmelserne i dette stykke medfører ingen begrænsninger i adgangen til at beskatte selskabet af den fortjeneste, hvoraf udbyttet er udbetalt.

Stk. 3. Bestemmelserne i stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse i tilfælde, hvor udbyttet oppebæres af en person, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, og som har et fast driftssted i den anden kontraherende stat, i hvilken det selskab, der udbetaler udbyttet, er hjemmehørende, såfremt de rettigheder, der ligger til grund for udlodningen, har direkte forbindelse med det faste driftssted. I så fald skal bestemmelserne i artikel 7 finde anvendelse.

Stk. 4. Udtrykket "udbytte" betyder i denne artikel indkomst af aktier, udbyttebeviser eller -rettigheder, mineaktier, stifterandele eller - bortset fra gældsfordringer - andre rettigheder til andel i fortjeneste, såvel som indkomst fra andre selskabsrettigheder, der sidestilles med indkomst fra aktier i henhold til skattelovgivningen i den stat, i hvilken det selskab, der foretager udlodningen, er hjemmehørende.

Stk. 5. I tilfælde hvor et selskab, som er hjemmehørende i Danmark, har et fast driftssted i Brasilien, kan dette faste driftssted undergives en beskatning ved kilden i overensstemmelse med brasiliansk lovgivning. Denne skat kan ikke overstige 25 pct. af det faste driftssteds bruttofortjeneste som opgjort efter betaling af den selskabsskat, der vedrører denne fortjeneste.

Forarbejder

Svar fra Skatteministeren til spm. nr. 2 Fra Ernst & Young P/S til lov nr. 652 af 8. juni 2016 (L 123 2015-16)

Svar

Ernst & Young har i henvendelsen spurgt om en afklaring af betydningen af lovforslagets § 1, nr. 6, hvor indkomstskattesatsen på udgående udbytte til udenlandske selskaber nedsættes fra 27 pct. til 22 pct.

Udenlandske moderselskaber og koncernselskaber er ikke skattepligtige af udbytter fra et dansk selskab, når visse betingelser er opfyldt. En af disse betingelser er, at beskatningen skal frafalde eller nedsættes efter/ datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst. I Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med Brasilien er satsen for kildeskat på datterselskabsudbytter på 25 pct. Udbyttebeskatningen bliver således ikke længere nedsat, idet det ikke er muligt at nedsætte fra 22 pct. til 25 pct.

Ernst & Young anmoder om, at det bliver oplyst, om et brasiliansk moderselskab - såfremt lovforslaget vedtages - bliver begrænset skattepligtig af udbytter fra et dansk datterselskab med 22 pct.

Det kan oplyses, at bestemmelsen i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, om skattefrihed for datterselskabsudbytter skal fortolkes, således at det er tilstrækkeligt, at udbyttebetalingen er dækket af overenskomsten. Det vil sige, at der skal ske nedsættelse (eller frafald) af beskatningen, hvis den danske beskatning måtte være højere end satsen i overenskomsten. Dette betyder, at udbyttebetalinger fra et datterselskab, der er hjemmehørende i et land som Brasilien, hvor der er aftalt en kildeskattesats for datterselskabsudbytter, der højere end 22 pct., kan være omfattet skattefriheden i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, selvom der ikke konkret sker "nedsættelse" af beskatningen som følge af overenskomsten.

Et brasiliansk moderselskab vil derfor fortsat kunne modtage skattefri udbytter fra Danmark, når det er retmæssig ejer af udbyttet, og udbyttebetalingen er dækket af overenskomsten. Det forudsættes, at det brasilianske moderselskab opfylder de øvrige betingelser for skattefrihed.

Efter gældende regler er der heller ingen dansk kildebeskatning på udbytter udloddet til kenyanske moderselskaber, der ejer mindst 10 pct. af kapitalen, men mindre end 25 pct. af den stemmeberettigede aktiekapital, selvom satsen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten for sådanne udbyttebetalinger er på 30 pct., og dermed højere end den nuværende indkomstskattesats på 27 pct.

Praksis

SKM2013. 375. SR og SKM2014. 18. SR

Skatterådet fastslog, at et likvidationsprovenu fra et dansk selskab til et selskab, der var hjemmehørende på Cypren, ikke var begrænset skattepligtigt til Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, og ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1. Det var herved forudsat, at det cypriotiske selskab var retmæssig ejer (beneficial owner) af likvidationsudlodningen.

SKM2016. 203. SR

Skatterådet bekræftede, at A S. A. eller i aktionærerne i A. S. A. ikke var begrænset skattepligtige til Danmark af likvidationsprovenu i forbindelse med A ApS' skattemæssige likvidation, idet likvidationsprovenuet skulle behandles efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1.

Begrundelse

Besvarelsen af spørgsmålet vil udelukkende vedrøre transaktionerne med udlodning af det nævnte likvidationsprovenu/ datterselskabsaktier, hvor det på forhånd kan konstateres, hvem der har dispositionsretten til udlodningerne/ datterselskabsaktierne. Bevarelsen vedrører ikke udlodninger til A S. A. i øvrigt. En sådan besvarelse kræver, at der er tale om en konkret transaktion, hvor alle relevante fakta er belyst.

Beneficial ownership er således en transaktionsbestemt vurdering, der skal foretages for hver enkelt udbytteudlodning. Dette sker særligt med henblik på en fastlæggelse af, hvem der har dispositionsretten over udlodningen/ datterselskabsaktierne.

Der er her tale om en specifik transaktion. A ApS vil skattemæssigt blive anset for likvideret og selskabet udlodder likvidationsprovenuet og aktierne i datterselskaberne til A S. A.

Repræsentanten har oplyst, at der ikke foreligger planer om, at selskabet skal videreudlodde "likvidationsprovenuet" eller aktierne i datterselskaberne.

Det er på forhånd fastlagt, hvem der kan disponere, og hvem slutmodtageren af aktieposten og likvidationsudlodningen er. Dette indebærer, at det på baggrund af en konkret vurdering er muligt at afgive et bindende svar på spørgsmålet.

Efter det oplyste er A S. A. 's ejerandel af aktierne i A ApS 100 procent.

Der er således tale om datterselskabsaktier, omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 4 A, stk. 1.

Ifølge ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, behandles udlodning af likvidationsprovenu, foretaget i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven, medmindre udlodningen er omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 2, eller en af betingelserne i ligningslovens § 16 A, stk. 3, litra a-d, er opfyldt.

Ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 2, vedrører visse udlodninger fra investeringsinstitutter med minimumsbeskatning. Udlodningen i denne sag er ikke omfattet af denne bestemmelse.

Ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, litra b-d, vedrører visse tilfælde, hvor det modtagende selskab ejer mindre end 10 procent af aktiekapitalen, visse tilfælde, hvor modtageren er en fysisk person, og visse tilfælde, hvor det modtagende selskab ejer skattefri porteføljeaktier. Udlodningen i denne sag er ikke omfattet af nogen af disse bestemmelser.

Ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, litra a, omfatter tilfælde, hvor det modtagende selskab ejer mindst 10 procent af aktiekapitalen i det selskab, der likvideres, og udlodningen er omfattet af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

Ifølge selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, omfatter begrænset skattepligt af udbytter ikke udbytte af datterselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 A, når beskatningen af udbyttet skal frafaldes eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende.

Ifølge artikel 10 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Brasilien kan Danmark som kildestat opkræve en skat på 25 procent af udbytter.

Selskabet har tidligere anmodet om bindende svar på spørgsmålet, jf. SKM2016. 203. SR, hvor spørgsmålet blev besvaret bekræftende.

Den generelle sats for udbytteindtægter for begrænset skattepligtige selskaber er imidlertid ændret med lov nr. 652 af 8. juni 2016. Tidligere udgjorde den 27 procent, men nu udgør den 22 procent, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 3, 2. pkt.

Reduktionen har virkning for udbytter, der udloddes den 1. juli 2016 eller senere, hvis det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende uden for EU og EØS.

Det kunne derfor anføres, at skatten af udbyttet derfor ikke længere skal nedsættes efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, da Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten ville kunne påligne en højere skat end der er lovhjemmel til efter den interne danske regel. Dette ville medføre, at A S. A. ville blive begrænset skattepligtig af udbytter fra et dansk datterselskab.

Men det fremgår af svar på spm. 2 til lov nr. 652 af 8. juni 2016, at bestemmelsen i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, om skattefrihed for datterselskabsudbytter skal fortolkes, således at det er tilstrækkeligt, at udbyttebetalingen er dækket af overenskomsten. Det vil sige, at der skal ske nedsættelse (eller frafald) af beskatningen, hvis den danske beskatning måtte være højere end satsen i overenskomsten. Dette

betyder, at udbyttebetalinger fra et datterselskab, der er hjemmehørende i et land som Brasilien, hvor der er aftalt en kildeskattesats for datterselskabsudbytter, der er højere end 22 pct., kan være omfattet af skattefriheden i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, selvom der ikke konkret sker "nedsættelse" af beskatningen som følge af overenskomsten. Et brasiliansk moderselskab vil derfor fortsat kunne modtage skattefri udbytter fra Danmark, når det er retmæssig ejer af udbyttet, og udbyttebetalingen er dækket af overenskomsten. Det forudsættes, at det brasilianske moderselskab opfylder de øvrige betingelser for skattefrihed.

Udbyttet til A S. A. vil derfor ikke være omfattet af begrænset skattepligt.

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 3. og 4. pkt., anvendes ikke, hvis udbyttet fra det danske selskab er en videreudlodning af udbytte, som dette selskab har modtaget direkte eller indirekte af datterselskabsaktier eller koncernselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens §§ 4 A og 4 B, i et selskab hjemmehørende i udlandet, og det danske selskab ikke var retmæssig ejer af det modtagne udbytte. Dette gælder dog ikke, hvis beskatningen af udbytteudlodningen fra det danske selskab skal frafaldes efter bestemmelsen i direktiv 2011/96/EU. Det fremgår af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 7. - 8. pkt.

Det lægges til grund, at A ApS som oplyst ikke i årene 2012-2015 har modtaget udbytte fra underliggende datterselskaber. Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 7.- 8. pkt., er derfor ikke relevant her.

Det er endvidere SKATs opfattelse, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Brasilien ikke afskærer Danmark fra at indeholde kildeskat af udbyttebeløbet, hvis A S. A. eller de øvrige aktionærer ikke kan anses for "beneficial owner" af den udloddede aktiepost eller det udloddede likvidationsprovenu.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten må fortolkes i lyset af kommentarerne til OECDs modeloverenskomst. I kommentarerne til Modelkonventionen er spørgsmålet om forståelsen af udtrykket "beneficial owner" oversat til: "retmæssig ejer" nu navnlig behandlet i punkt 12, 12.1 og 12.2, til artikel 10, hvori det er anført:

"12. Kravet om retmæssigt ejerskab blev indsat i art. 10, stk. 2, for at tydeliggøre betydningen af ordene "betalt... til en person, der er hjemmehørende", således som de anvendes i artiklens stk. 1. Det gøres herved klart, at kildestaten ikke er forpligtet til at give afkald på sin beskatningsret til udbytteindkomst, blot fordi indkomsten umiddelbart blev betalt til en person, der er hjemmehørende i en stat med hvilken kildestaten har indgået en overenskomst. Udtrykket retmæssig ejer er ikke anvendt i en snæver teknisk betydning, men skal ses i sammenhængen og i lyset af overenskomstens hensigt og formål, herunder at undgå dobbeltbeskatning og forhindre skatteunddragelse og skatteundgåelse.

12.1 Når en indkomst betales til en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat og som handler i sin egenskab af agent eller mellemmand, vil det ikke være i overensstemmelse med hensigten og formålet med overenskomsten, at kildestaten indrømmer lempelse eller skattefritagelse alene på grundlag af den umiddelbare indkomstmottagers status som en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. Den umiddelbare indkomstmottager er i denne situation en person, der er hjemmehørende i den anden stat, men ingen dobbeltbeskatning opstår som følge heraf, da indkomstmottageren ikke anses for ejer af indkomsten i skattemæssig henseende i den stat, hvori han er hjemmehørende. Det ville ligeledes ikke være i overensstemmelse med hensigten for formålet med overenskomsten, hvis kildestaten skulle indrømme lempelse af eller fritagelse for skat i tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, på anden måde end som agent eller mellemmand, blot fungerer som "gennemstrømningsenhed" (conduit) for en anden person, der rent faktisk modtager den pågældende indkomst. Af disse grunde konkluderer den af Committee on Fiscal Affairs udarbejdede rapport "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies", at et "gennemstrømningsselskab" normalt ikke kan

anses for den retmæssige ejer, hvis det, skønt det er den formelle ejer, reelt har meget snævre beføjelser, som, i relation til den pågældende indkomst, gør det til en "nullitet" eller administrator, der handler på vegne af andre parter.

12.2 Med forbehold af artiklens andre betingelser vedbliver begrænsningen i kildestatens beskatningsret at eksistere, når en agent eller en mellemmand, hjemmehørende i en kontraherende stat eller i en tredje-stat, er indskudt mellem den berettigede og betaleren, medmindre den retmæssige ejer er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. (Modelteksten blev ændret i 1995 for at tydeliggøre dette punkt, som er i overensstemmelse med alle medlemsstaternes opfattelse). Stater, der ønsker at udtrykke dette tydeligere, kan frit gøre det under bilaterale forhandlinger."

Af kommentarerne fremgår, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke i sig selv afskærer/ begrænser kildestatsbeskatning af udbytter, medmindre den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. Afgørende for fastlæggelsen af beneficial owner er efter kommentarerne, om den formelle udbyttmodtager blot "fungerer som "gennemstrømningsenhed" (conduit) for en anden person, der rent faktisk modtager den pågældende indkomst".

SKAT finder efter en samlet konkret vurdering, at A S. A. kan anses for at være beneficial owner af den nævnte likvidationsudlodning.

SKAT har herved lagt vægt på, at repræsentanten har oplyst, at der ikke foreligger planer om, at A S. A. skal videreudlodde "likvidationsprovenu" eller aktierne i datterselskaberne.

SKAT forudsætter endvidere, at det samlede likvidationsprovenu stilles til rådighed for selskaber, som er hjemmehørende i lande med hvilke, Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster eller i lande inden for EU/EØS.

Ifølge kildeskattelovens § 65, stk. 4, skal der ikke indeholdes udbytteskat i udbytte, som et selskab, der er hjemmehørende i udlandet, modtager fra et selskab, der er hjemmehørende her i landet, når det pågældende udbytte ikke er omfattet af skattepligten, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.