

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 9828 af 29/09/2020 (Gældende)

Aktieindkomst - Udenlandsk selskab - Lempelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0653053

Aktieindkomst - Udenlandsk selskab - Lempelse

A er skattepligtig til USA og medejer af et amerikansk indregistreret selskab (H1). Selskabet påtænker at etablere et dansk datterselskab og A overvejer at flytte til Danmark for at tiltræde stillingen som administrerende direktør for datterselskabet.

Skatterådet bekræftede, at H1 skal behandles som et selvstændigt skattesubjekt efter dansk skatteret og at udlodninger fra selskabet vil kvalificere som aktieindkomst for A.

Skatterådet bekræftede desuden, at A i den danske skat af udlodninger fra H1 kan opnå lempelse for amerikansk skat af indkomsten fra H1. Skatterådet bemærkede dog, at i det omfang beskatningen i Danmark (som aktieindkomst) er lempeligere end beskatningen i USA, kan der ikke opnås lempelse i Danmark for et eventuelt overskydende skattebeløb.

Endelig bekræftede Skatterådet, at A kan opnå lempelse i den danske skat for amerikansk skat uanset, at indkomst og skat ikke henføres til samme år i de to lande. Skatterådet bemærkede dog, at allokering af den endelige amerikanske skat skal ske således, at lempelsen i Danmark alene gives for amerikanske skatter, der vedrører den indkomst, som beskattes i Danmark.

Skatterådsmøde 29. september 2020 - SKM2020. 429. SR

Spørgsmål:

1. Kan det bekræftes, at H1 skal behandles som et selvstændigt skattesubjekt efter dansk skatteret?
2. Hvis spørgsmål 1 besvares bekræftende, kan det så bekræftes, at udlodninger modtaget fra H1 vil kvalificere som aktieindkomst for A, jf. personskattelovens § 4a, stk. 1, nr. 1?
3. Hvis spørgsmål 1 besvares bekræftende, kan det så bekræftes, at A i den danske skat af udlodninger modtaget fra H1 har fradrag for amerikansk skat betalt af A af indkomsten i H1, jf. artikel 23, stk. 3, i den dansk/amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst?
4. Hvis spørgsmål 3 besvares bekræftende, kan det så bekræftes, A som nærmere beskrevet har fradrag i den danske skat for amerikansk skat betalt af A, uanset at indkomst og skat periodiseres forskelligt i de to lande, jf. artikel 23, stk. 3, i den dansk/amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst?

Svar:

1. Ja
2. Ja
3. Ja, se dog begrundelse
4. Ja, se dog begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

A er dansk statsborger og født og opvokset i Danmark. I 20XX flyttede A fra Danmark til USA. Hans fulde skattepligt til Danmark ophørte i 20XX.

A har siden 20XX boet og arbejdet i USA. A er fuldt skattepligtig til USA af hans globalindkomst.

A er medejer af det amerikansk indregistrerede selskab H1. Selskabet har hovedkontor i BY1, hvor A har en ledende stilling. Kapitalen i H1 ejes af B (CEO), A og G1, der er ejet af C fra G2. B og A arbejder begge aktivt i selskabet, mens C er passiv investor.

H1 behandles som en transparent enhed efter amerikansk skatteret, hvorved hele indkomsten beskattes hos kapitalejerne i forhold til deres ejerandel af selskabet. I regnskabsåret 20XX realiserede H1 en nettoomsætning på USD XX og et resultat før skat på USD YY.

A er i USA beskattet af hans andel af indkomsten, hvorved han for 20XX er beskattet af ca. USD XX. A betaler amerikansk skat med en marginal sats på ca. 50%. Skatten betales aconto kvartalsvist i løbet af indkomståret 15. april, 15. juli, 15. september og 15. januar (sidste rate betales således efter indkomståret udløb).

H1 påtænker at etablere et dansk datterselskab (ApS eller A/S), der skal foretage udvikling mv. på vegne af moderselskabet.

A overvejer at flytte til Danmark for at tiltræde stillingen som administrerende direktør for datterselskabet. I Danmark vil A udføre arbejde for datterselskabet, hvorfra han vil modtage løn. Han vil forblive medejer af H1 og modtage hans andel af selskabets indkomst.

A vil bibeholde en bolig i USA, sin amerikanske permanente opholdstilladelse (greencard) og forblive fuldt skattepligtig til USA i en periode på 10 år efter flytningen fra USA til Danmark. I denne periode skal A fortsat selvangive hans globalindkomst til de amerikanske skattemyndigheder. I den amerikanske indkomstskat vil der blive indrømmet fradrag for skat betalt i andre lande, herunder Danmark.

Det kan lægges til grund for det bindende svar, at A vil være hjemmehørende i Danmark i henhold til artikel 4, stk. 2, i den dansk/amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Midtpunktet for hans livsinteresser vil således være i Danmark. Den fortsatte amerikanske beskatning af A vil være konform med overenskomsten, jf. artikel 1, stk. 4.

Flytningen til Danmark er afhængig af, at A kan opnå sikkerhed for den danske skattemæssige behandling af H1 og indkomsten fra selskabet. Som omtalt ønskes der derfor bindende svar om den danske skattemæssige behandling af H1, om indkomsten fra selskabet vil kvalificere som aktieindkomst, om A vil opnå fradrag i den danske skat for amerikansk skat af indkomsten i H1 og om periodiseringen af dette skattefradrag.

Faktum vedrørende kvalifikation af H1

H1 blev stiftet i 20XX og A blev kapitalejer i 20XX. Selskabet er indregistreret i henhold til selskabslovgivningen i STAT1, USA. Selskabets retsforhold reguleres af STAT1 Limited Liability Company Act, stiftelsesdokumentet (certificate of formation) og vedtægterne (operating agreement) er fremsendt med anmodningen om bindende svar. Selskabet har i dag ca. XX medarbejdere.

Selskabet er efter amerikansk ret et selvstændigt retssubjekt, der er organiseret som et kapitalselskab med begrænset ansvar. Ejendomsretten til dets aktiver tilkommer selskabet og ikke kapitalejerne, jf. vedtægterne. I overensstemmelse hermed er kapitalejernes hæftelse for selskabets gæld begrænset til den indskudte kapital. Selskabet har ikke karakter af et interessentskab (partnership). Kapitalejerne har besluttet, at selskabet skattemæssigt skal behandles som en transparent enhed i USA.

Selskabet har i princippet en uendelig levetid, jf. vedtægterne, og der kan optages nye kapitalejere (Members), der ikke skal forhåndsgodkendes af de eksisterende kapitalejere. Selskabet er forpligtet til og fører faktisk en bog over kapitalejerne. Selskabet udsteder frit omsættelige værdipapirer som bevis for kapitalejernes ejerandele af Common Units (Common Unit Certificates). Rettighederne knyttet til Preferred Units reguleres af en særlig aftale. Selskabet udarbejder årsregnskab, der revideres af en ekstern revisor.

Selskabets indskudskapital er opdelt i Common Units og Preferred Units. I 20XX blev selskabskapitalen således udvidet i forbindelse med at G1 indtrådte som kapitalejer ved tegning af Preferred Units for et beløb på USD XX. Preferred Units kan konverteres til Common Units, herunder i tilfælde af en børsnotering.

Indskudskapitalen i H1 er i dag sammensat og ejet som følger:

	Styk	%
· B (Common Units)	X	X%
· A (Common Units)	X	X%
· G1 (Preferred Units)	X	X%
Samlet	10.000.000	100%

Ledelsen af selskabet udøves af en ledelse (Board of Managers), der er udnævnt af kapitalejerne. Medlemmer af ledelsen benævnes ledere (Managers) og kun lederne kan indgå bindende aftaler på vegne af selskabet. Kapitalejerne har ikke ret til at deltage i ledelsen af selskabet, medmindre de er medlemmer af ledelsen. Selskabet ledes således af en ledelse (manager-managed) og ikke af kapitalejerne (member-managed), jf. section 15-1 i selskabslovgivningen. Ledelsen består af to personer, der i dag er B og A. Ledelsen kan beslutte, at antallet af ledere skal reduceres eller øges. Der skal afholdes formelle ledelsesmøder mindst én gang i kvartalet.

På generalforsamlinger (meetings of members) har kapitalejerne én stemme pr. unit (common eller preferred).

Ledelsen beslutter, hvornår der skal foretages udlodning til kapitalejerne. Udlodninger fordeles i forhold til kapitalejernes nominelle ejerandele. Udlodninger tilskrives kapitalejernes kapitalkonti. I praksis udloddes hele selskabets indkomst til kapitalejerne, hvilket sker kvartalsvist, dvs. tre udlodninger i løbet af regnskabsåret og én udlodning efter regnskabsårets udløb.

I tilfælde af selskabets opløsning skal dets nettoaktiver udloddes til kapitalejerne som følger: (1) Preferred Units modtager USD X. svarende til den oprindelige investering, (2) Common Units modtager USD X. - X., der udloddes skævt i forhold til ejerandelen og (3) Common Units modtager et overskydende beløb, der udloddes i forhold til deres ejerandele. Ejere af Preferred Units kan dog vælge at konvertere deres ejerandele til Common Units, hvorved udlodning (1) bortfalder.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1: Kvalifikation af H1

Den danske skattemæssige kvalifikation af et udenlandsk selskab skal foretages efter dansk skatteret. Skatterådet har afgivet flere bindende svar om kvalifikationen af udenlandske selskaber, jf. SKM2020. 157. SR, SKM2020. 84. SR, SKM2014. 620. SR, SKM2014. 28. SR, SKM2013. 81 l. SR, SKM2013. 361. SR, SKM2011. 766. SR, SKM2010. 654. SR og SKM2009. 59. SR.

Ifølge praksis foretages der en helhedsvurdering af et selskabs forhold med henblik på at afgøre, om det i hovedsagen minder om et dansk selskab, der behandles som et selvstændigt skattesubjekt.

I praksis er der navnlig lagt vægt på følgende karakteristika: 1) ejernes hæftelse for selskabets forpligtelser er begrænset til indskudskapitalen, 2) der er mere en én ejer, 3) ejerkredsen kan udvides, 4) selskabet fører en ejerbog, 5) selskabet har udstedt omsættelige værdipapirer, 6) selskabet har en indskudskapital, 7) ejerne er berettigede til at modtage udlodninger fra selskabet, 8) udlodning af udbytter og likvidationsprovenu foretages i forhold til ejernes nominelle ejerandele, 9) selskabets forhold reguleres af en vedtægt,

10) ejerne har stemmeret, 11) selskabet har et selvstændigt ledelsesorgan med kompetence til at træffe beslutninger, der er bindende for selskabet og ejerne, 12) selskabet udarbejder et årsregnskab og 13) selskabet har en uendelig levetid.

H1 besidder alle de karakteristika, der ifølge praksis taler for, at et udenlandsk selskab efter dansk skatteret skal behandles som et selvstændigt skattesubjekt.

På baggrund heraf skal Spørgsmål 1 besvares med Ja.

Spørgsmål 2: Kvalifikation af indkomst fra H1

Hvis Spørgsmål 1 besvares med Ja, bedes Skatterådet bekræfte, at udlodninger fra H1 skal behandles som aktieindkomst, jf. personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1. I givet fald vil Common Units udstedt af H1 være omfattet af § 1, stk. 2, i aktieavancebeskatningsloven som "lignende værdipapirer", der behandles på samme måde som aktier, jf. § 1, stk. 1. Udlodninger fra H1 vil derfor være omfattet af ligningslovens § 16 A og dermed kvalificere som aktieindkomst, jf. personskattelovens § 4a, stk. 1, nr. 1.

På baggrund heraf skal Spørgsmål 2 besvares med Ja.

Spørgsmål 3. Credit for amerikansk skat

Hvis Spørgsmål 1 besvares med Ja, bedes Skatterådet bekræfte, at A i den danske skat af udlodninger modtaget fra H1 har fradrag for amerikansk skat betalt af A af indkomsten i H1, jf. artikel 23, stk. 3, litra a), i den dansk/amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Ifølge artikel 23, stk. 3, litra a), skal Danmark lempe for dobbeltbeskatning ved at indrømme hjemmehørende personer fradrag i den danske skat for amerikansk skat betalt af indkomst, som efter overenskomsten kan beskattes i USA. Fradraget skal dog ikke kunne overstige den del af den danske skat, der vedrører den amerikanske indkomst, jf. artikel 23, stk. 3, litra b).

H1 beskattes i USA som en transparent enhed, mens det i Danmark beskattes som et selvstændigt skatte-subjekt, dvs. at der er tale om et hybridt selskab. I USA vil selskabets overskud derfor blive beskattet direkte hos kapitalejerne. I Danmark vil selskabets overskud derimod i første omgang blive henført til og beskattes hos selskabet, hvorefter kapitalejerne i anden omgang skal beskattes af udlodninger fra selskabet.

I Danmark skal indkomst fra selskabet modtaget af A anses som aktieindkomst omfattet af artikel 10 i overenskomsten. I USA behandles indkomsten derimod som erhvervsindkomst omfattet af artikel 7. Der er således et mismatch mellem kvalifikationen af indkomsten efter intern ret i Danmark og USA.

Ifølge artikel 23, stk. 3, skal Danmark give fradrag i den danske skat af aktieindkomsten for den amerikanske skat, som A har betalt af selskabets indkomst. Dette følger af punkt 32.2 og 32.4 i kommentarerne til artikel 23 i OECD's modeloverenskomst, der specifikt adresserer problemstillingen med hybride selskaber. Ifølge kommentarerne er domicilstaten i tilfælde af en kvalifikationskonflikt, der har rod i intern ret, forpligtet til at følge kildestatens kvalifikation. Danmark har ikke taget forbehold for kommentarerne, hvorfor de også er udtryk for Skatteministeriets fortolkning af artikel 23, jf. Den Juridiske Vejledning, 2020-1, C. F. 8.2.1. I

overensstemmelse hermed er punkt 32.2 og 32.4 direkte gengivet i Den juridiske vejledning, 2020-1, C. F. 8.2.2.23.1.1 praksis er der i SKM2007. 300. SR givet skattefradrag i Danmark for udenlandske skatter, uanset at skatterne var betalt af et udenlandsk hybridt selskab. I denne sag var situationen dog omvendt, idet selskabet var et selvstændigt skattesubjekt i udlandet og en transparent enhed i

Danmark. Principielt er problemstillingen dog den samme. Danmark skal derfor give fradrag i A's danske skat af udlodninger fra H1 for den amerikanske skat betalt af A af selskabets indkomst.

På baggrund heraf skal Spørgsmål 3 besvares med Ja.

Spørgsmål 4. Periodisering af credit for amerikansk skat

Hvis Spørgsmål 3 besvares med Ja, bedes Skatterådet bekræfte, at A som nærmere beskrevet har fradrag i den danske skat for betalt amerikansk skat, uanset at indkomst og skat periodiseres forskelligt i de to lande, jf. artikel 23, stk. 3, i den dansk/amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Problemstillingen kan illustreres med udgangspunkt i kalenderåret 2021. I kalenderåret 2021 forventer A at modtage udlodninger fra H1 i månederne januar, april, juli og oktober. I Danmark vil A være skattepligtig af de fire udlodninger i indkomståret 2021. I USA vil A være skattepligtig af udlodningen i januar 2021 i indkomståret 2020, idet denne udlodning relaterer sig til selskabets indkomst i 2020. I USA vil A være skattepligtig i 2021 af udlodningerne i april,

juli og oktober, idet de vil relatere sig til selskabets indkomst i 2021. For udlodningen i januar er der følgelig et mismatch mellem den danske og amerikanske periodisering af indkomsten og skatten. For udlodningerne i april, juli og oktober er der derimod sammenfald mellem den danske og amerikanske periodisering. Den amerikanske skat vil dog først endeligt kunne opgøres i 2022, når A har modtaget sin amerikanske årsopgørelse.

Ifølge OECD har det ingen betydning for domicilstatens pligt til at give skattefradrag, hvornår kildestaten påligner skatten, jf. punkt 32.8 i kommentarerne til artikel 23 i OECDs modeloverenskomst.

En tilsvarende sag blev behandlet i SKM2008. 910. SR, hvor Skatterådet gav tilladelse til, at en entreprenørvirksomhed kunne anvende et "helhedsprincip", så der i Danmark kunne opnås skattefradrag for udenlandske skatter, uanset at indkomsten og skatten blev periodiseret forskelligt i Danmark og udlandet. Skatterådet kom senere til samme resultat i SKM2016. 469. SR.

I eksemplet vil et sådant princip betyde, at Danmark giver skattefradrag i den danske skat af udlodningen modtaget i januar 2021 for den amerikanske skat for 2020 relateret til denne udlodning, og at Danmark giver skattefradrag i den danske skat af udlodningerne modtaget i april, juli og oktober 2021 for den amerikanske skat for 2021 relateret til disse udlodninger. Denne løsning vil sikre, at den udenlandske indkomst og skat matcher hinanden.

Af hensyn til den danske lempelsesberegning vil det være nødvendigt at allokere den endelige amerikanske skat for hvert indkomstår mellem det pågældende indkomstår og det kommende indkomstår. Dette kan gøres sådan, at 1/4 af den samlede endelige skat allokeres til hvert kvartal. I eksemplet vil dette betyde, der for indkomståret 2021 gives fradrag for 1/4 af den endelige amerikanske skat for 2020 og for 3/4 af den endelige amerikanske skat for 2021.

Ovenstående vil betyde at:

- Ved indkomstopgørelsen fastholdes den danske indkomstperiodisering.
- Ved skatteberegningen periodiseres den amerikanske skat, så den modsvarer den danske indkomstperiodisering.
- Den amerikanske skat periodiseres med 1/4 på hvert kvartal.

På baggrund heraf skal spørgsmål 4 besvares med Ja.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at H1 skal behandles som et selvstændigt skattesubjekt efter dansk skatteret.

Begrundelse

I dansk skatteret anses udenlandske enheder, der organisatorisk svarer til enheder omfattet af selskabsskattelovens § 1, for at være selvstændige skattesubjekter med skatteretsevne.

Selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, omfatter bl.a. selskaber, i hvilken ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtigelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes i selskabet indskudte kapital.

Vurderingen af om der er tale om et selvstændigt skattesubjekt foretages efter dansk skatteret, selvom der er tale om en udenlandsk enhed, og beror på en konkret og samlet bedømmelse af omstændighederne i relation til selskabet. Se Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. D. 1.1.3.

Ved vurderingen kan følgende tale for, at selskabet er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2:

- ingen af deltagerne hæfter personligt
- fordeling af overskuddet sker i forhold til den af deltagerne indskudte kapital
- det årlige overskud fordeles på grundlag af omsætningen, men en eventuel likvidationsudlodning baseres på kapitalens størrelse
- selvstændige vedtægter
- særskilt regnskabsærskilte foreningsorganer, som med bindende virkning kan handle, også for de medlemmer, som ikke er med i ledelsen
- mulighed for udvidelse af medlemskredsen
- bestemmelse om, hvad der skal ske med formuen ved det enkelte medlems udtræden eller ved enhedens opløsning
- indskudskapital (kan enten være nominelt angivet til en bestemt størrelse, eller der kan være tale om vekslende indskudskapital).

Følgende kan tale imod, at selskabet er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2:

- fordeling af både overskud og af likvidationsprovenu foretages på grundlag af omsætningen (kooperativ virksomhed)
- én eller flere hæfter personligt
- ingen fordeling af overskud finder sted i forhold til kapitalindskuddet
- overskuddet anvendes til almenyttige eller almenvelgørende formål.

Selv om et udenlandsk selskab primært er stiftet af skattemæssige årsager, udelukker det ikke, at selskabet efter dansk skatteret skal anses som et selvstændigt skattesubjekt. Se bl.a. Tfs 1997, 506 H.

Det fremgår, at H1 er indregistreret i henhold til selskabslovgivningen i STAT1, USA. Selskabet er efter amerikansk ret et selvstændigt retssubjekt, der er organiseret som et kapitalselskab med begrænset ansvar.

I USA behandles H1 dog som en transparent enhed i skattemæssig henseende, hvorved hele indkomsten beskattes hos kapitalejerne i forhold til deres ejerandel af selskabet.

I henhold til de foreliggende oplysninger og de fremlagte vedtægter m.v. for H1 fremgår det bl.a., at ingen af deltagerne i selskabet hæfter personligt og fordeling af overskud sker i forhold til den af deltagerne indskudte kapital, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Selskabet ses desuden at besidde karakteristika, der ifølge praksis taler for, at selskabet skal behandles som et selvstændigt skattesubjekt - herunder bl.a. selvstændige vedtægter, selvstændig ledelse, bestemmelse om likvidationsudlodning m.v.

På baggrund af en samlet bedømmelse af omstændighederne i relation til H1 er Skattestyrelsen derfor af den opfattelse, at selskabet skal kvalificeres som et selvstændigt skattesubjekt efter dansk ret, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Der henvises bl.a. til SKM2020. 84. SR og SKM2014. 620. SR.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at udlodninger fra H1 vil udgøre aktieindkomst, jf. personskattelovens § 4a, stk. 1, nr. 1, hvis spørgsmål 1 besvares bekræftende.

Begrundelse

Det fremgår af personskattelovens § 4a, stk.1, nr. 1, at aktieindkomst blandt andet omfatter udbytte omfattet af ligningslovens § 16 A. Af ligningslovens § 16 A fremgår, at udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer er omfattet af reglen. I den forbindelse medregnes alt hvad der udloddes af selskabet til aktuelle aktionærer eller andelshavere, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 1.

Med besvarelsen af spørgsmål 1 kvalificeres H1 som et selvstændigt skattesubjekt efter dansk ret, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 om andre selskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes i selskabet indskudte kapital mv.

A modtager udlodninger fra H1 som kapitalejer, idet udlodningerne fordeles i forhold til de enkelte kapitalejeres nominelle ejerandele. Hele indkomsten i H1 udloddes til kapitalejerne i kvartalsvise udbetalinger.

A's ejerandele i H1 benævnes common units, og common units udgør den væsentligste del af indskudskapitalen. Common unit certificates (bevis for kapitalejernes ejerandele af common units) er efter det oplyste frit omsættelige værdipapirer.

På denne baggrund udgør udbetalingerne fra H1 udbytter omfattet af ligningslovens § 16 A, som vil udgøre aktieindkomst for A, jf. personskattelovens § 4a, stk. 1, nr. 1 under forudsætning af, at A bliver omfattet af fuld dansk skattepligt.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at A kan opnå nedslag i den danske skat af udlodninger fra H1, for den amerikanske skat A har betalt af indkomsten, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 23, stk. 3, hvis spørgsmål 1 besvares bekræftende.

Begrundelse

Det lægges til grund ved besvarelsen af dette spørgsmål, at A i forbindelse med tilflytningen til Danmark bliver fuldt skattepligtig i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1 og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark ifølge artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA.

Desuden lægges det til grund, at H1 behandles som en transparent enhed i skattemæssig henseende i USA, således at hele indkomsten beskattes hos kapitalejerne i forhold til deres ejerandel af selskabet.

Det lægges derudover til grund, at H1 ikke har eller etablerer et fast driftssted i Danmark.

Det fremgår af artikel 3 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, at begrebet foretagende også omfatter en enhed, der anses for at være skattemæssigt transparent.

Ifølge artikel 7 om beskatning af erhvervsvirksomhed kan fortjeneste, der oppebæres af et foretagende i USA kun beskattes i denne stat, medmindre foretagendet driver erhvervsvirksomhed i Danmark gennem et dér beliggende fast driftssted.

H1 behandles som en transparent enhed i skattemæssig henseende i USA. Som følge heraf beskatter USA den fortjeneste der skabes i H1, og som udloddes til kapitalejerne. USA har beskatningsret til indkomsten ved anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, jf. artikel 7, jf. artikel 3 i overenskomsten.

Det fremgår af svaret på spørgsmål 2, at indkomsten udloddet til A også vil blive omfattet af dansk beskatning (som aktieindkomst), når A bliver omfattet af fuld dansk skattepligt ifølge kildeskattelovens § 1.

Dette gælder også ved anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, idet der vil ske dansk globalindkomstbeskatning, når A bliver skattemæssigt hjemmehørende i Danmark ifølge artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA.

Denne dobbeltbeskatning skal lempes ved beskatningen i Danmark. Ifølge artikel 23, stk. 3, litra a og b i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA skal lempelsen ske efter metoden almindelig credit. Der skal således ved skatteberegningen for A i Danmark gives lempelse for den amerikanske skat af den indkomst, som også beskattes i Danmark. Lempelsen kan dog ikke overstige den del af den danske indkomstskat beregnet inden lempelsen er givet, der kan henføres til den indkomst, som kan beskattes i USA.

I det omfang beskatningen i Danmark (som aktieindkomst) er lempeligere end beskatningen i USA, kan der således ikke opnås lempelse i Danmark for et eventuelt overskydende skattebeløb.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja, se dog begrundelse".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at A som nærmere beskrevet kan opnå nedslag i den danske skat af udlodninger fra H1, for den amerikanske skat A har betalt af indkomsten, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 23, stk. 3, hvis spørgsmål 3 besvares bekræftende.

Begrundelse

I forbindelse med lempelsen for dobbeltbeskatning i Danmark ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 23, stk. 3, litra a og b påvirkes denne forpligtelse til lempelse i praksis ikke af, hvornår indkomsten beskattes i kildelandet USA. Dette gælder således uanset, at USA beskatter en del af indkomsten (kvartalsudlodningen i januar) i et tidligere år. Adgangen til lempelse kan dog være begrænset af danske regler om genoptagelse af skatteansættelser.

Der skal i praksis ske en allokering af den endelige amerikanske skat, således at lempelsen i Danmark alene gives for amerikanske skatter, der vedrører den indkomst, som beskattes i Danmark.

En allokering som foreslået af spørgeren i form af $\frac{1}{4}$ af den samlede amerikanske skat for hvert kvartals udlodning vil alene kunne ske, såfremt hvert kvartals udlodning er ens.

Hvis dette ikke er tilfældet, må allokeringen bestå i den andel af den samlede amerikanske skat som vedrører den konkrete kvartalsudlodning. Denne andel må opgøres baseret på denne kvartalsudlodnings andel af den samlede amerikanske indkomst for det pågældende år.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Ja, se dog begrundelse".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Selskabsskattelovens § 1

Stk. 1. Skattepligt i henhold til denne lov påhviler følgende selskaber og foreninger mv., der er hjemmehørende her i landet:

- 1) indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber,
- 2) andre selskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes i selskabet indskudte kapital, selskaber omfattet af § 2 C og registrerede selskaber med begrænset ansvar,

(...)

Praksis

TfS 1997, 506 H

En skatteyder, der i årene 1980-92 var bosiddende i Belgien og alene var skattepligtig i Danmark af erhvervsindtægter og erhvervsformue, foretog for 1985 fradrag for renter af lån i sin skattepligtige indkomst og for 1986 fradrag for gæld i sin skattepligtige formue som følge af et lån på 4 mio. kr. ydet af et af ham stiftet selskab på Jersey til hans personligt drevne virksomhed i Danmark. Til selskabet havde han solgt en post pantebreve. Skatteyderen havde fra selskabet modtaget uigenkaldelig fuldmagt til at foretage alle dispositioner vedrørende selskabets værdipapirer, og det omhandlede lånedokument var underskrevet af skatteyderen for långiveren ifølge fuldmagt og af skatteyderen som låntager for virksomheden. Landsretten bemærkede, at skatteyderen var enerådig i selskabet, og fandt, at der ikke var dokumenteret nogen forretningsmæssig begrundelse for driften og eksistensen af selskabet eller for det lån, som selskabet havde ydet den personligt drevne virksomhed. Lånoptagelsen blev herefter frakendt skatteretlig betydning. For Højesteret drejede sagen sig alene om, hvorvidt det lån, som skatteyderen optog i selskabet på Jersey, var ydet på almindelige markedsvilkår. Højesteret fandt, at lånoptagelsen

havde karakter af en sædvanlig forretningsmæssig disposition til finansiering af virksomhedens drift. Der var derfor ikke grundlag for at frakende lånet skattemæssig betydning.

SKM2020. 157. SR

Spørger ejede en andel af det britiske limited liability partnership LLP, som bl.a. havde to typer af deltagere, der henholdsvis havde en begrænset og ubegrænset hæftelse, og fordelte overskuddet efter en såkaldt carry-mekanisme. Skatterådet bekræftede, at det britiske LLP på baggrund af en samlet konkret vurdering skulle anses for at være transparent i en dansk skattemæssigt henseende.

SKM2020. 84. SR

Skatterådet bekræftede, at A LLC efter en dansk skattemæssig vurdering skulle kvalificeres som et selvstændigt skattesubjekt. Der var ved vurderingen henset til, at selskabet indeholdte en lang række af de sædvanlige karakteristika, der normalt kendetegnede et selvstændigt skattesubjekt. Det var således ved afgørelsen bl.a. tillagt vægt, at fordelingen af overskud skete i forhold til den af deltagernes indskudte kapital, deltagernes hæftelse var begrænset til den indskudte kapital, og selskabet havde en selvstændig og uafhængig ledelse, der varetog selskabets forhold.

SKM2017. 712. SR

Skatterådet bekræftede, at en række amerikanske LLC'er i en konkret struktur skulle anses for skattemæssigt transparente enheder efter dansk skatteret. Der blev herved henset til Skatterådets praksis vedrørende amerikanske LLC'er samt til, at de konkrete LLC'er havde karakteristika, der indebar, at enhederne mindede om partnerselskaber.

SKM2014. 620. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at det i Dubai registrerede selskab, C LLC, efter danske skatteregler er skatteretligt transparent. Det forhold, at selskabsdeltagerne, UAE National Partner og B A/S har indgået ejeraftaler, hvorefter UAE National Partner alene har ret til et årligt vederlag fra B A/S, ledelsen af C LLC fuldstændigt og uigenkaldeligt er B A/S' ansvar, samt hvorefter hele provenuet i tilfælde af likvidation af selskabet tilfalder B A/S, ændrer ikke på, at C LLC må sidestilles med et selvstændigt skattesubjekt. Disse forhold kan således ikke fratage enheden karakteren af at være et selvstændigt skattesubjekt set i lyset af vedtægternes indhold mht. til enhedens organisering, struktur, deltagernes retsstilling mv., og som er i overensstemmelse med lovgivningsmæssige krav. Skatterådet kan bekræfte, at aktierne i C LLC - på baggrund af de pr. 1. januar 2014 foreliggende vedtægter og aktionærernes aftalegrundlag i øvrigt - anses for at være koncernselskabsaktier omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 4 B.

SKM2013. 811. SR

Skatterådet bekræfter, at et irakisk datterselskab LLC anses som et selskab omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, idet selskabsdeltagerne/aktionærerne hæfter begrænset med den af dem indskudte aktiekapital, og aktionærerne modtager udbytte i forhold til deres indskud. Det tillægges også vægt, at det irakiske selskab LLC har selvstændige vedtægter og et selvstændigt ledelsesorgan, og det irakiske selskab LLC skal udstede aktier, og aktierne er som udgangspunkt omsættelige. Hvis det irakiske selskab skal likvideres, skal likvidationsprovenuet tilfalde aktionærerne i henhold til ejerandele. Skatterådet bekræfter endvidere, at det danske moderselskab kan modtage skattefrit udbytte fra det irakiske datterselskab LLC, idet betingelsen herfor er opfyldt, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 B, stk. 1. Det bemærkes, at det danske moderselskab ejes af to danske anpartsselskaber, der hver er ejet 100 pct. af to personer hjemmehørende i Danmark.

SKM2013. 361. SR

Skatterådet har afsagt bindende svar i en sag, hvor Z ApS ønskede at formidle salg af ferieboliger i udlandet til danske købere. I den forbindelse havde Z ApS vurderet, at det vil være hensigtsmæssigt at lade et lokalt selskab stå som ejer af ferieboligerne. Z ApS anmodede derfor Skatterådet om at redegøre for, om et amerikansk LLC og et fransk SCI bliver rubriceret som transparente enheder i dansk skattemæssig sammenhæng. Skatterådet udtalte, at et amerikansk LLC og et fransk SCI efter danske regler er skattemæssigt transparente enheder.

SKM2011. 766. SR

Skatterådet fandt, at et amerikansk registreret Limited Liability Company (LLC) efter de danske regler var skatteretligt transparent. Dette medførte, at aktiviteten, under den forudsætning, udgør en selvstændig erhvervsvirksomhed og vil kunne indgå i virksomhedsordningen.

SKM2010. 654. SR

Skatterådet bekræftede, at en amerikansk enhed LLC skulle klassificeres som en skattemæssig transparent enhed, og at dette medførte, at hovedaktionæren ansås for personligt at eje anparterne i et dansk holding selskab. Det bekræftedes endvidere, at en gevinst på anparter og udbytter fra et holdingselskab til et andet selskab ikke udløste beskatning hos holdingselskabets ultimative anpartshavere, da betingelsen i aktieavancebeskatningslovens § 4 A, stk. 3, nr. 3, ikke var opfyldt, og selskabet derfor ikke ansås for et mellemholdingselskab.

Den juridisk vejledning 2020-1, afsnit C. D. 1.1.3

Resume

Andre selskaber, er selskaber i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes i selskabet indskudte kapital, er fuldt skattepligtige efter selskabsskatteloven, såfremt de er hjemmehørende i Danmark. Se SEL § 1, stk. 1, nr. 2.

Det samme gælder selskaber, som er omfattet af SEL § 2 C.

Regel

Bestemmelsen omfatter de her i landet hjemmehørende selskaber, der ikke er indregistrerede som aktie- eller anpartsselskaber, såfremt disse selskaber ellers anses som en selvstændig juridisk enhed, hvor ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes indskudte kapital i selskabet. Disse selskaber anses for i et vist omfang at ligne aktieselskaber, hvorfor reglen om skattepligten også følger tæt op ad reglerne for aktie- og anpartsselskaber.

Under bestemmelsen hører eksempelvis selskaber uden indskudskapital, men kun med garantikapital, selskaber med vekslende kapital samt selskaber med vedtægtsmæssig begrænsning af udbytte og likvidationsprovenu. (...)

Hvad er en enhed?

Om der foreligger et selskab, som er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2, må afgøres ud fra en samlet konkret vurdering. Af væsentlig betydning for denne vurdering er selskabets vedtægter og hensigten med dets virksomhed, men derudover kan nedennævnte forhold være af betydning for vurderingen. Det bemærkes, at de nævnte forhold ikke er udtryk for en udtømmende liste. Endelig bemærkes, at et enkelt af disse forhold ikke kan være ubetinget afgørende.

Ved vurderingen kan følgende tale for, at selskabet er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2:

- ingen af deltagerne hæfter personligt
- fordeling af overskuddet sker i forhold til den af deltagerne indskudte kapital
- det årlige overskud fordeles på grundlag af omsætningen, men en eventuel likvidationsudlodning baseres på kapitalens størrelse
- selvstændige vedtægter
- særskilt regnskab
- særskilte foreningsorganer, som med bindende virkning kan handle, også for de medlemmer, som ikke er med i ledelsen
- mulighed for udvidelse af medlemskredsen
- bestemmelse om, hvad der skal ske med formuen ved det enkelte medlems udtræden eller ved enhedens opløsning
- indskudskapital (kan enten være nominelt angivet til en bestemt størrelse, eller der kan være tale om vekslende indskudskapital).

Følgende kan tale imod, at selskabet er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2:

- fordeling af både overskud og af likvidationsprovenu foretages på grundlag af omsætningen (kooperativ virksomhed)
- én eller flere hæfter personligt
- ingen fordeling af overskud finder sted i forhold til kapitalindskuddet
- overskuddet anvendes til almennyttige eller almenvelgørende formål.

Selv om et udenlandsk selskab primært er stiftet af skattemæssige årsager, udelukker det ikke, at selskabet efter dansk skatteret skal anses som et selvstændigt skattesubjekt. Se bl.a. TfS 1997, 506 H.

I SKM2007. 308. HR frakendte Højesteret ikke et moderselskab i Gibraltar dets selvstændige skattesubjektivitet, men fandt derimod at moderselskabet, i relation til en udbyttebetaling, ikke var et selvstændigt skattesubjekt adskilt fra skatteyderens formue, og at skatteyderen følgelig var den reelle modtager af udbyttet.

(...)

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Uddrag af LBK nr 799 af 07/08/2019 (Personskatteloven)

§ 4 a. Aktieindkomst omfatter det samlede beløb af:

1) aktieudbytte efter ligningslovens § 16 A samt beløb omfattet af virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 4, 3. pkt., fra selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, 2, 2 e, 2 h, 4 eller 5 a, eller som er eller har været hjemmehørende i udlandet, medmindre aktierne er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19 C, (...)

Uddrag af LBK nr 806 af 08/08/2019 (Ligningsloven)

§ 16 A. 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, og afståelsessummer omfattet af § 16 B, stk. 1. (...)

Uddrag af LBK nr 1148 af 29/08/2016 (Aktieavancebeskatningsloven)

§ 1. Gevinst og tab ved afståelse af aktier medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter reglerne i denne lov.

Stk. 2. Lovens regler om aktier finder tilsvarende anvendelse på anparter i anpartsselskaber, andelsbeviser, omsættelige investeringsbeviser og lignende værdipapirer. Lovens regler finder endvidere tilsvarende anvendelse på ejerandele i selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 2 C samt andele i medarbejderinvesteringsselskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 b.

(...)

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. B. 3.1

Regel

Udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Til udbytte medregnes alt, hvad selskabet udlodder til sine aktionærer eller andelshavere, uanset i hvilken form udlodningen finder sted. Se LL § 16 A, stk. 1.

Det er uden betydning om udlodningen fra selskabet hidrører fra årets overskud, værdiforøgelser eller realisation af aktiver og omfatter også udbetaling af likvidationsprovenu.

Til indkomsten skal medregnes såvel udbytte fra danske som fra udenlandske selskaber. Ved indkomstopgørelsen skal aktionærer medregne det fulde deklarerede udbytte og således også en eventuel tilbageholdt udbytteskat.

(...)

Personer omfattet af reglen

Det er kun de beløb, der udloddes til aktuelle aktionærer, der betragtes som skattepligtigt udbytte. Se LL § 16 A, stk. 2. nr. 1.

Det afgørende vil herefter være, om man er aktionær (dvs. har ejendomsret til aktien) på tidspunktet for deklarering af udbyttet.

(...)

Uddrag af Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. B. 3.3

Hovedregel

Udbytte beskattes som hovedregel som aktieindkomst. Se PSL § 4 A, stk. 1. nr. 1.

Beskatningen af udbytte som aktieindkomst omfatter aktieudbytte efter LL § 16 A stk. 1, der er udbetalt af en række selskaber skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1 stk. 1, eller som er eller har været hjemmehørende i udlandet.

Selskaberne efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1. omfatter:

- Indregistrerede aktie- og anpartsselskaber. Se SEL § 1, stk. 1. nr. 1
- Andre selskaber med begrænset ansvar. Se SEL § 1, stk. 1. nr. 2
- Elselskaber. Se SEL § 1, stk. 1. nr. 2e
- Vandforsyningsselskaber. Se SEL § 1, stk. 1. nr. 2h
- Andelsforeninger omfattet af almindelig selskabsbeskatning. Se SEL § 1, stk. 1. nr. 4.
- Visse investeringsforeninger. Se SEL § 1, stk. 1 nr. 5a.

Aktieindkomst indgår ikke i den skattepligtige indkomst. Se PSL § 4 A, stk. 4.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. B. 2.1.3.1

Værdipapirer omfattet af aktieavancebeskatningsloven

De værdipapirer, der er omfattet af aktieavancebeskatningsloven, er

1. Aktier
2. Anparter i anpartsselskaber
3. Andelsbeviser
4. Omsættelige investeringsforeningsbeviser
5. Lignende værdipapirer
6. Ejerandele i selskaber omfattet af SEL § 2 C
7. Andele i medarbejderinvesteringsselskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 b
8. Konvertible obligationer
9. Tegningsretter til aktier, der ikke er omfattet af LL § 28
10. Tegningsretter til konvertible obligationer
11. Retter til fondsaktier
12. Aftaler om køb og salg af aktier, som er undtaget fra beskatning efter KGL § 29, jf. KGL § 30, stk. 1, nr. 5.

(...)

Ad. 5. Lignende værdipapirer omfattet af aktieavancebeskatningsloven er efter praksis omsættelige andele i et selvstændigt skattesubjekt, der giver ejendomsret til en andel i foreningens formue samt ejendomsret til en andel af foreningens formue ved foreningens opløsning.

(...)

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Uddrag af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA

Artikel 3

Almindelige definitioner

1. Medmindre andet fremgår af sammenhængen, har følgende udtryk i denne overenskomst den nedenfor angivne betydning:

a) udtrykket »person« omfatter en fysisk person, et dødsbo, en fond (trust), et interessentskab, et selskab og enhver anden sammenslutning af personer;

b) udtrykket »selskab« betyder enhver juridisk person eller enhver enhed, der i skattemæssig henseende behandles som en juridisk person i henhold til lovgivningen i den stat, i hvilken den er oprettet;

c) udtrykkene »foretagende i en kontraherende stat« og »foretagende i den anden kontraherende stat« betyder henholdsvis et foretagende, der drives af en person, som er hjemmehørende i en kontraherende stat, og et foretagende, der drives af en person, som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat; udtrykkene omfatter også et foretagende, der drives af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, gennem en enhed, der anses for at være skattemæssigt transparent i denne kontraherende stat;

(...)

Artikel 7

Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

1. Fortjeneste, der oppebæres af et foretagende i en kontraherende stat, kan kun beskattes i denne stat, medmindre foretagendet driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat gennem et dér beliggende fast driftssted. Såfremt foretagendet driver en sådan virksomhed, kan dets fortjeneste beskattes i den anden stat, men dog kun for så vidt angår den del deraf, som kan henføres til dette faste driftssted.

2. (...)

3. (...)

4. (...)

5. (...)

6. I tilfælde, hvor fortjeneste ved erhvervsvirksomhed omfatter indkomst, som er omhandlet særskilt i andre artikler i denne overenskomst, skal bestemmelserne i disse andre artikler ikke berøres af bestemmelserne i denne artikel.

7. I denne overenskomst betyder udtrykket »fortjeneste ved erhvervsvirksomhed« indkomst hidrørende fra enhver handels- eller forretningsvirksomhed, herunder indkomst oppebåret af et foretagende ved udøvelse af tjenesteydelser og fra lejeindtægt af rørlig formue.

(...)

Artikel 23

Lempelse for dobbeltbeskatning

1. (...)

2. (...)

3. For så vidt angår Danmark skal dobbeltbeskatning ophæves på følgende måde:

a) I tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst, som ifølge bestemmelserne i denne overenskomst kan beskattes i De Forenede Stater, skal Danmark indrømme fradrag i den pågældende persons skat på indkomst med et beløb svarende til den indkomstskat, som er betalt i De Forenede Stater;

b) fradraget skal imidlertid ikke i noget tilfælde kunne overstige den del af indkomstskatten beregnet inden fradraget er givet, der kan henføres til den indkomst, som kan beskattes i De Forenede Stater;

c) i tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst, som ifølge bestemmelserne i denne overenskomst, kun kan beskattes i De Forenede Stater, kan Danmark medregne denne indkomst i beskatningsgrundlaget, men skal i indkomstskatten tillade et fradrag svarende til den del af indkomstskatten, som kan henføres til den indkomst, der hidrører fra De Forenede stater.

Ved anvendelsen af dette stykke, skal De Forenede Staters skatter, der er omhandlet

i artikel 2, stykkerne 1 a) og 2 (De af overenskomsten omfattede skatter), anses for indkomstskatter, og skal indrømmes som et nedslag i de danske indkomstskat.

Forarbejder

Uddrag af lovforslag nr. 84 af 3. november 1999 vedrørende Lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Amerikas Forenede Stater

Bemærkninger vedrørende artikel 3, almindelige definitioner

I stykke 1 defineres en række generelle begreber, der anvendes i overenskomsten, og som overalt i overenskomsten har den anførte betydning. Bestemmelsen svarer i vidt omfang til OECD-modellen.

Udtrykket »person« omfatter fysiske personer, dødsboer, fonde (trusts), interessentskaber, selskaber samt enhver anden sammenslutning af personer, mens udtrykket »selskab« omfatter enhver sammenslutning af personer, der i skattemæssig henseende behandles som en juridisk person. Også betydningen af »foretagende i en kontraherende stat« og »foretagende i den anden kontraherende stat« fastlægges; disse udtryk omfatter også en sammenslutning af personer, der anses som skattemæssigt transparent i den pågældende stat. (...)

Bemærkninger vedrørende artikel 7, fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Stykke 1 fastslår som almindelig hovedregel, at fortjeneste ved erhvervsvirksomhed kun kan beskattes i bopælsstaten, medmindre virksomheden udøves gennem et fast driftssted i kildestaten. Bestemmelsen svarer til gældende regler. Udøves virksomheden gennem et fast driftssted, kan kildestaten beskatte den fortjeneste, der kan henføres til det faste driftssted. Udtrykket »fortjeneste ved erhvervsvirksomhed« er defineret i stykke 7. Bestemmelsen er i det væsentlige sammenfaldende med OECD-modellen. (...)

Bemærkninger vedr. artikel 23, lempelse af dobbeltbeskatning

Bestemmelsen fastlægger den metode, som USA henholdsvis Danmark skal anvende til at lempe dobbeltbeskatning, når en person eller et selskab, der er hjemmehørende i det pågældende land, modtager indkomst fra det andet land og indkomsten kan beskattes i det andet land (den såkaldte metodebestemmelse).

Der gives som udgangspunkt lempelse efter creditprincippet. Dette svarer til den gældende overenskomst. (...)

Til stykke 3:

Stykke 3 indeholder den danske metodebestemmelse, dvs. lempelsesbestemmelsen for en i Danmark hjemmehørende person. Af litra a) og b) fremgår, at Danmark som udgangspunkt skal lempe efter creditprincippet. Danmark skal således give fradrag i den danske indkomstskat med et beløb, svarende til den skat, der er betalt i USA. Fradraget kan dog højst udgøre den del af indkomstskatten beregnet inden

fradraget er givet, der kan henføres til den indkomst, som kan beskattes i USA. Lempelsesmetoden er almindelig credit svarende til ligningslovens § 33.

Efter stykke 3 gives der lempelse til en »person, der er hjemmehørende i Danmark«. Efter artikel 1, stykke 1, litra a), omfatter en »person« en fysisk person, et dødsbo, en fond (trust), et interessentskab, et selskab og enhver anden sammenslutning af personer. »Hjemmehørende« er enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig dér på grund af hjemsted, bopæl, statsborgerskab, ledelsens sæde, registrering eller ethvert andet lignende kriterium. For så vidt angår et interessentskab gives der lempelse til de enkelte interessenter i overensstemmelse med deres ejerandel. Der gives alene lempelse til interessenter hjemmehørende i Danmark, jf. artikel 4, stykke 1, litra d). (...)

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit vedr. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på økonomisk udnyttelse og efterforskning af området.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

"Person" omfatter fysiske personer, dødsboer, fonde (trusts), interessentskaber, selskaber samt enhver anden sammenslutning af personer.

Se SKM2013. 361. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at et amerikansk LLC efter danske regler er en skattemæssig transparent enhed.

"Foretagende" omfatter også et foretagende, der drives af en person, der er hjemmehørende i et af landene, gennem en enhed, der er skattemæssigt transparent i dette land. (...)

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

(...)

Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed omfatter indkomst hidrørende fra enhver handels- eller forretningsvirksomhed. Indkomst oppebåret af et foretagende ved udøvelse af tjenesteydelser og fra lejeindtægt af rørlig formue er også omfattet. Se artikel 7, stk. 7.

(...)

Eksempel

En sagsøger var deltager i et kommanditselskabslignende amerikansk selskab. Det var ubestridt, at der var tale om et selskab, der efter både dansk og amerikansk ret var "transparent", så beskatning skulle

ske hos selskabsdeltagerne. Sagsøgeren havde i indkomståret 1994 bopæl i Danmark og var ubestridt hjemmehørende her i landet. Landsretten lagde til grund, at det ikke var i strid med den tidligere gældende dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst at beskatte en person, der driver selvstændig virksomhed, af indtægterne fra transparent selskab i den stat, hvor den pågældende er hjemmehørende, uanset om selskabet efter overenskomstens artikel II, stk. 1, litra f, er et "foretagende hjemmehørende i USA". Landsretten lagde desuden til grund, at det følger af overenskomstens artikel XV, at Danmark som bopælsstat var berettiget til at beskatte sagsøgerens indtægt efter globalindkomstprincippet, når bare der blev lempet for beskatning foretaget i USA. Indtægter fra fiskerivirksomhed blev ikke anset for indtægter fra "driften af skibe" efter overenskomstens artikel V, ligesom indtægten heraf ikke blev anset for vederlag for "tjenesteydelser, udøvelse af frie erhverv indbefattet" efter artikel XI, stk. 1. Se SKM2004. 117. ØLR.

Dommen blev stadfæstet af Højesteret af de grunde, der var anført af landsretten, SKM2005. 399. HR.

(...)

Artikel 23: Lempelse for dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som USA efter DBO'en kan beskatte. Se artikel 23, stk. 3, litra og b.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i USA, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra USA. Se artikel 23, stk. 3, litra c.

Artikel 23, stk. 2, handler om den situation, hvor en statsborger i USA er hjemmehørende i Danmark. USA beskatter amerikanske statsborgeres globalindkomst. Danmark skal kun give lempelse for den skat, som USA efter DBO'en kan opkræve af personer, der er hjemmehørende i Danmark, og som ikke er amerikanske. Den dobbeltbeskatning, der måtte opstå i den forbindelse, ophæves efter artikel 23, stk. 2, litra b og c.

USA giver creditlempelse for skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Lempelse er begrænset efter interne amerikanske regler for bl.a. kulbrintebeskatning. Se artikel 23, stk. 1.

Skatterådet kunne bekræfte, at et dansk selskab kunne få creditlempelse i sin danske selskabsskat for betaling af den skat, som 3 direktører i selskabet havde betalt i USA vedrørende kunstnerisk virksomhed i USA. Se SKM2012. 415. SR.

Se også

Se også afsnit C. F. 8.2.2.23 om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. F. 8.2.2.23.1 om definition af juridisk dobbeltbeskatning

Afgrænsning af sager om juridisk dobbeltbeskatning

Metodebestemmelserne i artikel 23 A og 23 B gælder kun for tilfælde af international juridisk dobbeltbeskatning, det vil sige hvor den samme indkomst eller formue beskattes i mere end én stat hos den samme person.

Se også

- C. F. 8.2.2.25.1 (artikel 25) om forskellen på juridisk og økonomisk dobbeltbeskatning.
- C. F. 8.2.2.3.1.3 (artikel 3) om definition af person i DBO'erne.

Juridisk dobbeltbeskatning kan opstå i tre tilfælde:

- hvor begge de kontraherende stater beskatter den samme person efter globalindkomstprincippet (samtidig fuld skattepligt i begge stater)
- hvor en person er hjemmehørende i den ene stat og har indkomst fra eller ejer formue i den anden stat, og begge stater beskatter denne indkomst eller formue
- hvor en person, der ikke er hjemmehørende i nogen af de kontraherende stater, bliver beskattet i begge de kontraherende stater af den samme indkomst fra en af disse stater. Det kan fx ske, hvis en person har et fast driftssted i den ene stat, og det faste driftssted har indkomst fra den anden stat (samtidig begrænset skattepligt i begge stater).

Skatterådet kunne bekræfte, at et dansk selskab kunne få creditlempelse i sin danske selskabsskat for betaling af den skat, som 3 direktører i selskabet havde betalt i USA vedrørende kunstnerisk virksomhed i USA. Beskatningen i USA kunne efter artikel 17 i DBO'en ske hos den udøvende kunstner, men lempelsen tilkom selskabet, der var rette indkomstmodtager efter danske regler. Se SKM2012. 415. SR.

(...)

Kvalifikationskonflikter

Bopælslandets forpligtelse til at give lempelse efter en DBO afhænger af, om kildelandet kan beskatte indkomsten i overensstemmelse med DBO'ens artikler.

Bopælslandet forpligtet til at give lempelse

Hvis kildelandet på grundlag af sin nationale lovgivning beskatter en indkomst efter en anden artikel end den, som bopælslandet ville have anvendt, opstår en såkaldt kvalifikationskonflikt. Indkomsten kan alligevel siges at blive beskattet i overensstemmelse med DBO'en ud fra kildelandets fortolkning af denne. Konflikten skyldes kun forskelle i de nationale regler i de to stater, og bopælslandet skal i denne situation give lempelse i skatten.

Eksempel - interessentskab

Den ene stat anser et interessentskab for skattemæssigt transparent og beskatter en interessent, som er hjemmehørende i den anden stat, af gevinst ved afståelse af hans andel af interessentskabet efter artikel 13, stk. 2, om afståelse af aktiver, der tilhører et fast driftssted. Bopælslandet anser afståelsen for at vedrøre en andel af et selskab og mener, at den har beskatningsretten efter artikel 13, stk. 5. Alligevel er bopælslandet forpligtet til at give lempelse, fordi beskatningen i kildelandet er i overensstemmelse med DBO'en. Se punkt 32.3 og 32.4 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 23.

Bopælslandet ikke forpligtet til at give lempelse

Det er ikke i alle tilfælde af kvalifikationskonflikter, at bopælslandet er forpligtet til at give lempelse for kildelandets skat. Hvis konflikten i eksemplet ovenfor skyldtes, at bopælslandet ikke mente, at der var etableret fast driftssted i kildelandet, udspringer den ikke af forskelle i de nationale regler, men af forskellig fortolkning af faktum eller af bestemmelserne i DBO'en. Bopælslandet kan derfor være af den opfattelse, at kildelandets beskatning ikke er i overensstemmelse med DBO'en, og at den derfor ikke er forpligtet til at give lempelse. Se punkt 32.5 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 23. Sådanne konflikter kan forsøges løst efter den gensidige aftaleprocedure. Se afsnit C. F. 8.2.2.25.

(...)

SKM2007. 300. SR Skatterådet bekræftede, at Danmark ville anse den af to danske kommanditselskaber i Frankrig betalte selskabsskat, som betalt forholdsmæssigt af kommanditisterne, og at Danmark på dette grundlag skulle indrømme lempelse i henhold til den dansk-franske dobbeltbeskatningsoverenskomst art. 19 ved skatteansættelse af de danske kommanditister. Skatterådet bekræftede endvidere, at de personlige kommanditisters indkomst fra kommanditselskaberne ikke var omfattet af personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10 og 12.

Det var oplyst i sagen, at de to danske kommanditselskaber efter fransk ret kunne vælge at blive beskattet som selskaber - og dermed som selvstændige skattesubjekter - i stedet for at blive anset som skattemæssigt transparente. På baggrund af spørgers oplysninger blev det lagt til grund ved besvarelsen, at de danske kommanditselskaber havde valgt at blive beskattet som selvstændige skattesubjekter i Frankrig.

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Se under spørgsmål 3.

Forarbejder

Se under spørgsmål 3.

Praksis

Se under spørgsmål 3.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. F. 8.2.2.23.1 om definition af juridisk dobbeltbeskatning

Forskelle i beskatningstidspunkt

Bopælslandets forpligtelse til at give lempelse påvirkes ikke af, hvornår indkomsten beskattes i kildelandet. Dette gælder uanset om kildelandet beskatter indkomsten i et tidligere eller i et senere år. Adgangen til lempelse kan dog være begrænset af nationale regler om genoptagelse af skatteansættelser. Se punkt 32.8 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 23.

Der kan efter danske regler ske ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen uden at anvende den gensidige aftaleprocedure. Se SFL § 27, stk. 1, nr. 4, og afsnit C. F. 8.2.2.25.3.

Skatterådet fandt, at Danmark skulle give lempelse for engelsk beskatning af en aktieoption, uanset tidspunktet for henholdsvis den engelske og den danske beskatning. Se SKM2006. 507. SR.

SKM2006. 507. SR

Skatterådet bekræftede, at skatteyderen, der havde fået ansættelse hos selskab A, Danmark og derfor forlader England og flytter ind i en nyindkøbt ejerlejlighed i Danmark pr. 1. april 2006, bliver skattemæssigt hjemmehørende i Danmark fra tilflytningen den 1. april 2006. Det er i den forbindelse oplyst, at familien (hustru og to børn) bliver boende i England indtil april 2008, hvor de også flytter til Danmark. Skatterådet bekræfter endvidere, at England har beskatningsretten til optioner tildelt som led i et engelsk ansættelsesforhold, samt at Danmark vil give lempelse for den engelske beskatning uanset tidspunktet for henholdsvis den engelske og danske beskatning.

SKM2008. 910. SR

Skatterådet gav en dansk entreprenørvirksomhed ret til at anvende et "helhedsprincip" for virksomheder i de fremmede stater, som påligner skatter efter et produktionskriterium. Problemet opstår i de tilfælde, hvor de fremmede stater løbende påligner skat af den enkelte virksomhed i takt med færdiggørelsen, medens virksomheden ved beskatningen i Danmark anvender et faktureringskriterium, dvs. at der først sker beskatning i Danmark, når der er sket endelig levering af virksomheden. Tilladelsen til at anvende "helhedsprincippet" medfører, at lempelse for betalt udenlandsk skat kan indrømmes i den danske skatteberegning i det indkomstår, hvor der er erhvervet endelig ret til betalingerne i overensstemmelse med faktureringskriteriet og uanset hvornår i virksomhedens forløb, den lokale skat er blevet pålagt og betalt.

SKM2016. 469. SR

Skatterådet kunne bekræfte, at spørger ved skatteberegningen for indkomståret 2016 kunne opnå creditlempelse efter ligningslovens § 33, stk. 7, for skat betalt i B-land i starten af kalenderåret 2017 ved overførsel af midler fra en filial i B-land til Danmark.