

Udskriftsdato: onsdag den 10. juni 2026

AFG nr 10173 af 21/11/2023 (Gældende)

Andelshaveres ejerandele ikke omfattet af aktieavancebeskatningsloven - vedtægtsændring, skattepligt og udlodning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-1184891

Andelshaveres ejerandele ikke omfattet af aktieavancebeskatningsloven - vedtægtsændring, skattepligt og udlodning

Spørger ønskede bekræftet, at en vedtægtsændring ikke medførte afståelse for andelshaverne i Spørger efter aktieavancebeskatningsloven, at Spørger uændret var skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, og at der ikke var skattemæssige konsekvenser for andelshavere, der ikke modtog en udlodning, og at det ikke fik skattemæssige konsekvenser for Spørger, at visse andelshavere ikke modtog en udlodning.

Skatterådet fandt, at andelshaverne i Spørger ikke var omfattet af aktieavancebeskatningsloven, da andelshaverne ikke ejede en andel i Spørger eller havde ret til en andel af Spørger ved dennes opløsning. Skatterådet kunne derfor bekræfte, at vedtægtsændringen ikke medførte afståelse efter aktieavancebeskatningsloven, da andelshaverne ikke var omfattet af loven.

Skatterådet bekræftede, at Spørger uændret var omfattet af Selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, da dette ikke blev ændret på ved vedtægtsændringen.

Skatterådet fandt, at andelshaverne, der ikke havde indsendt de nødvendige oplysninger for at modtage en udlodning, ikke havde erhvervet ret til en udlodning. Skatterådet kunne derfor bekræfte, at der ikke ville være skattemæssige konsekvenser for andelshavere, der ikke modtog en udlodning, og for Spørger, at visse andelshavere ikke modtog en udlodning.

Skatterådsmøde 21. november 2023 - SKM2024.48.SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at Vedtægtsændringen (som defineret nedenfor) ikke medfører nogen beskatning af Spørgers andelshavere efter aktieavancebeskatningsloven?
2. Kan det bekræftes, at Spørger uanset Vedtægtsændringen vedbliver at være skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6?
3. Kan det bekræftes, at andelshavere, som ikke modtager udlodning, ikke skal beskattes heraf, ligesom at det ikke vil have skattemæssige konsekvenser for Spørger, at visse andelshavere ikke modtager udlodning?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

1.1 Kort beskrivelse af Spørger og Spørgers koncern

Spørger er juridisk et andelsselskab med begrænset ansvar (A.m.b. A.), og driver en del af sin virksomhed igennem en række datterselskaber, som typisk er danske aktieselskaber eller tilsvarende kapitalsselskaber.

Spørgers koncern i Danmark har ca. X kunder med direkte tilknytning til Spørgers virksomhed.

Organisatorisk og ledelsesmæssigt er Spørger opbygget helt traditionelt for et andelsselskab af Spørgers størrelse. Spørgers øverste formelle organ er repræsentantskabet, hvis medlemmer vælges af og blandt andelshaverne i Spørger.

Spørgers andelshavere er alle tilsluttede elnettet ejet og drevet af Spørgers netvirksomhed. Spørgers repræsentantskab, der træffer beslutninger på vegne af andelshaverne, herunder vælger Spørgers bestyrelse og træffer beslutninger om vedtægtsændringer mv.

1.2 Den påtænkte Vedtægtsændring

Spørgers vedtægter giver i dag ikke andelshaverne nogen ejerandel (andelsret) til Spørgers formue. Derfor har hverken andelshaverne (eller nogen andre) ret til eller mulighed for via udlodninger at få andel i Spørgers løbende overskud eller formue. Andelshaverne er heller ikke underlagt nogen hæftelse for Spørgers forpligtelser.

Det påtænkes at vedtage en vedtægtsændring, der overordnet skal tilsikre, at Spørger ekstraordinært kan udlodde en del af sit overskud for 2022 til andelshaverne ("Vedtægtsændringen"). Vedtægtsændringen vil alene omfatte udlodning af en del af overskuddet for 2022, og udlodningen vil være underlagt godkendelse i Spørgers bestyrelse. Muligheden for at vedtage udlodningen er påtænkt at bortfalde igen den 1. januar 2024.

Der er således alene tale om en mulig, enkeltstående udlodning af en del af 2022-overskuddet, begrundet i det meget store overskud, der blev genereret i 2022, samtidig med at andelshaverne - ligesom resten af befolkningen - havde store udgifter til energi i 2022.

Spørgers vedtægter med den påtænkte ændrede ordlyd som følge af Vedtægtsændringen markeret er vedlagt denne anmodning som Bilag 1 (forelægges ikke for Skatterådet).

1.3 Udlodning til andelshaverne

Efter at Vedtægtsændringen er vedtaget, kan bestyrelsen i Spørger indstille til repræsentantskabet, at der udloddes udbytte af en vis størrelse.

Bestyrelsens indstilling forventes i givet fald udformet som følger:

*"Bestyrelsen indstiller, at der kan foretages en udlodning på DKK [*] til enhver, der er andelshaver pr. [*] 2023, svarende til en samlet udlodning på op til DKK [*] i alt.*

Udlodningen er i forhold til den enkelte andelshaver betinget af, at andelshaveren

- senest den [*] 2024 over for selskabet godtgør sin andelshaverstatus på beslutningstidspunktet, jf. vedtægternes § 3.1, og*
- senest den [*] 2024 skriftligt over for selskabet anviser en bankkonto, som udlodningen kan udbetales til med frigørende virkning for selskabet.*

Andelshavere, der ikke opfylder disse betingelser, erhverver ikke ret til udlodningen."

Den påtænkte model er således, at andelshaverne efter vedtagelse af bestyrelsens indstilling underrettes om beslutningen og betingelserne for den enkelte andelshaver for at modtage udlodning.

Andelshavere, som ikke fremkommer med de krævede oplysninger inden for den fastsatte frist, vil ikke modtage udlodning, og denne del af udlodningen tilgår Spørgers egenkapital til anvendelse som led i Spørgers strategi, herunder investeringer til fremme af vedvarende energi.

Uddrag af selskabets vedtægter af 25. august 2020:

"(...)

3. ANDELSHAVERE OG SELSKABETS VIRKSOMHED

3.1 Andelshaver er enhver fysisk eller juridisk person, der inden for det i vedtægternes bilag 1 fastlagte geografisk område, aftager el og har rådighed over en installation, som er tilsluttet et elnet, som ejes af selskabet eller af et med selskabet koncernforbundet selskab. Såfremt flere personer har rådighed over den samme installation tilsluttet et elnet og i øvrigt opfylder kriterierne for at være andelshaver, skal disse personer anses som én andelshaver.

3.2 Selskabet kan udøve sin virksomhed gennem datterselskaber og ved at deltage i andre selskaber og fællesskaber i ind- og udland. Selskabet kan have ikke-andelshavere som kunder, herunder X, ligesom selskabets virksomhed kan udøves uden for det i pkt. 3.1 fastlagte geografiske område.

3.3 Andelshaverne hæfter ikke for selskabets gæld, og selskabets formue må ikke udbetales til andelshaverne.

3.4 En udtrædende andelshaver har ikke krav på nogen del af selskabets formue.

4. REPRÆSENTANTSKABET

4.1 Repræsentantskabet har den højeste myndighed i alle selskabets anliggender inden for de i lovgivningen og nærværende vedtægter fastsatte grænser.

4.2 Repræsentantskabet består af:

- repræsentantskabsmedlemmer valgt af og blandt andelshaverne i overensstemmelse med pkt. 5
- repræsentantskabsmedlemmer udpeget af kommunerne i overensstemmelse med pkt. 6
- repræsentantskabsmedlemmer udpeget af bestyrelsen i overensstemmelse med pkt. 7.

5. VALG TIL REPRÆSENTANTSKABET

5.1 Andelshaverne inddeles i valgområder.

Et valgområde skal have mindst X andelshavere og skal følge kommunegrænserne i det i pkt. 3.1 fastlagte område. Såfremt antallet af andelshavere i et valgområde er mindre end X, indgår andelshaverne i et andet valgområde efter bestyrelsens beslutning.

5.2 Andelshaverne i et valgområde vælger et repræsentantskabsmedlem for hver påbegyndt X andelshavere i valgområdet.

(...)

15. BESTYRELSE

15.1 Repræsentantskabet vælger X medlemmer til bestyrelsen efter pkt. 15.2 - 15.7, og medarbejderne vælger X medlemmer til bestyrelsen efter pkt. 15.8.

(...)

20.3 Selskabets indtægter eller overskud må udelukkende anvendes til selskabets formål, og det årlige overskud må ikke udbetales til andelshaverne.

(Den påtænkte vedtægtsændring i ny 20.4)

20.4 I 2023 kan repræsentantskabet med [simpel/kvalificeret majoritet] uanset punkt 20.3 konkret beslutte, at et beløb, der ikke må overstige overskuddet realiseret af selskabet i 2022, udloddes til alle der er andelshavere på datoen for beslutningen, idet der dog ikke kan udloddes et højere beløb end indstillet

af bestyrelsen. Enhver udlodning skal ske med et lige stort beløb til hver andelshaver. Dette punkt 20.4 bortfalder den 1. januar 2024.

21. OPLØSNING

21.1 Såfremt repræsentantskabet med det i pkt. 13.2 eller 13.3 nævnte kvalificerede flertal har truffet beslutning om opløsning af selskabet, skal repræsentantskabet vælge en eller flere likvidatorer til at gennemføre opløsningen. Likvidator træder i stedet for selskabets bestyrelse og direktion.

21.2 Selskabslovens regler om likvidation finder anvendelse med de fornødne tillempler.

21.3 Afsluttende likvidationsregnskab skal godkendes af repræsentantskabet.

21.4 Selskabets formue skal tilfalde det selskab, der viderefører selskabets virksomhed.

(...)"

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Det bedes bekræftet, at Vedtægtsændringen ikke udløser nogen beskatning af andelshaverne i Spørger efter aktieavancebeskatningsloven.

Det præciseres, at spørgsmål 1 angår beskatning som følge af Vedtægtsændringen som sådan. Spørger er opmærksom på, at evt. udloddede beløb skal beskattes hos andelshaverne som personlig indkomst.

Vedtægtsændringer i kapitalselskaber mv. kan i visse tilfælde medføre, at ejerandelene skifter identitet i et sådant omfang, at ejerandelene skattemæssigt anses for afstået og genanskaffet med potentielle skatteretlige konsekvenser for selskabsdeltagerne.

Princippet for dette følger af forarbejderne til aktieavancebeskatningsloven (lovforslaget til L 78 (2005/06)).

Af de specifikke bemærkninger til § 30 i lovforslaget fremgår det (vores understregning):

"Foretages der vedtægtsændringer i et selskab, som indebærer en ændring af aktiernes rettigheder, sidestilles dette efter praksis i visse tilfælde med en afståelse. Det beror på en konkret bedømmelse af sagens omstændigheder, hvorvidt vedtægtsændringen må sidestilles med afståelse. Ved denne vurdering vil der navnlig skulle henses til indholdet af ændringerne, herunder om de rettigheder, der er knyttet til en aktiepost, gennem en vedtægtsændring får et så væsentligt andet indhold, at der reelt ikke længere er identitet mellem aktierne før og efter ændringen. Endvidere vil der skulle henses til aktionærkredsens sammensætning - herunder om selskabet er ejet af få aktionærer, der eventuelt har et interessefællesskab, eller om selskabet er ejet af en bred kreds af investorer - sammenholdt med bevæggrundene for vedtægtsændringerne, og hvad der i øvrigt opnås herved såvel skattemæssigt som økonomisk.

Vedtægtsændringer, der medfører en forskydning af aktionærernes økonomiske rettigheder, f.eks. ved ændring af retten til udbytte, udbyttefordelingen eller en fastfrysning af kursværdien for en del af aktierne, vil normalt være at anse for en så væsentlig indholdsmæssig ændring, at disse tilfælde skattemæssigt vil være at sidestille med afståelse.

Ud over at der skal være foretaget så betydelige ændringer, at ejerandele skifter identitet, er det altså en betingelse for at statuere skattemæssige afståelse som følge af en vedtægtsændring, at der sker

en "forskydning af aktionærernes økonomiske rettigheder". Dette er også tiltrådt i praksis, jf. f.eks. SKM2008. 232. SR og SKM2021. 201. SR.

Vedtægtsændringen i Spørger vil ikke indebære nogen forskydning af rettigheder mellem andelshaverne i Spørger. Dette følger også allerede af, at andelshaverne i Spørger i dag ikke har nogen andelsret til Spørgers formue, hvorfor de logisk ikke kan afstå noget.

Både før og efter Vedtægtsændringen vil alle andelshavere have præcis de samme rettigheder, og idet rettighederne tilknyttet andelene i Spørger følger den enkelte elnet tilslutning, vil der ikke være nogle andelshavere, der har flere andele end andre, og som vil kunne siges at drage større fordel af en udbytteudlodning end andre.

Vedtægtsændringen alene angår udlodning af en del af overskuddet fra 2022 og ikke nogen anden del af Spørgers formue.

Bestemmelsen om mulighed for udlodning bortfalder igen automatisk og er altså ikke en blivende ændring af Spørgers vedtægter.

Spørger har som anført en meget bred kreds af andelshavere. Det følger af de ovenfor citerede forarbejder, at ejersammensætningen skal tillægges vægt, når det skal afgøres, om en vedtægtsændring skattemæssigt medfører afståelse.

Dette fremgår ligeledes af Skattestyrelsens Juridiske Vejledning (2023-1), afsnit C. B. 2.1.4.8, hvoraf fremgår (vores understregning):

"I bedømmelsen indgår desuden aktionærkredsens sammensætning - herunder om selskabet er ejet af få aktionærer, der eventuelt har interessefællesskab, eller om selskabet er ejet af en bred kreds af investorer, således som det er tilfældet med en række børsnoterede selskaber - sammenholdt med bevæggrundene for vedtægtsændringerne, og hvad der skattemæssigt og økonomisk i øvrigt opnås herved."

Disse betragtninger kan også genfindes i praksis. Der kan bl.a. henvises til SKM2017. 577. SR samt SKM2020. 354. SR (der begge omhandlede vedtægtsændring foretaget i forbindelse med en børsintroduktion).

Spørger har ca. X andelshavere. Spørger har således en overordentlig bred ejerkreds, og der er ikke noget generelt interessesammenfald mellem Spørgers mange andelshavere.

Endvidere følger det af Spørgers vedtægter, at alle andelshavere er tillagt én stemme, jf. pkt. 5.4 i vedtægterne. Der er således ingen andelshavere, der kan yde nogen speciel indflydelse over Spørger.

Ovenstående underbygger, at vedtægtsændringen ikke sigter mod at skabe en formueoverførsel mellem nogle af andelshaverne, hvilket princippet om afståelsesbeskatning tilsigter at fange.

Da der ikke sker nogen økonomisk forrykkelse mellem andelshaverne, er det Spørgers opfattelse, at Vedtægtsændringen ikke medfører nogen skattemæssig afståelse.

På baggrund af ovenstående er det Spørgers opfattelse, at Spørgsmål 1 skal besvares med "Ja".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørger ikke som følge af Vedtægtsændringen vil ændre skattemæssig status, og at Spørger dermed vil vedblive at være skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, er en opsamlingsbestemmelse og omfatter juridiske enheder, der ikke er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-5 c, eller fondsbeskatningslovens § 1. Såfremt en juridisk enhed ikke opfylder betingelserne for at falde ind under de foran nævnte bestemmelser, vil den som udgangspunkt falde ind under selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Det er tillige en betingelse, at den juridiske enhed er et selvstændigt skattesubjekt og således ikke er skattemæssigt transparent.

Skattedepartementet har i Tfs 1984, 434 udtalt nogle generelle kendetegn, der tilsiger, hvad der taler for, at en juridisk enhed er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Disse betragtninger er gentaget i Skattestyrelsens Juridiske Vejledning (2023-1), afsnit C. D. 1.1.12, hvoraf det fremgår, at det taler for, at der er tale om et selvstændigt skattesubjekt, hvis:

- Den enkelte deltager kun hæfter med sit indskud (hvis et sådant findes),
- enheden har mange deltagere (spredt ejerkreds),
- deltagerkredsen skifter, således at nogle deltagere afløser andre,
- sammenslutningen styres af foreningsorganer, dvs. en generalforsamling/repræsentantskab og en valgt bestyrelse,
- optagelse af nye deltagere (medlemmer) sker efter objektive kriterier, eventuelt er medlemsadgangen helt fri,
- en deltagers udtræden er uden retslig betydning for sammenslutningens beståen og giver ikke den udtrædende krav på nogen del af dennes formue, og
- sammenslutningens overordnede formål er af ideel karakter. En eventuel erhvervmæssig virksomhed drives til fremme af det ideelle formål.

Af samme afsnit i Skattestyrelsens Juridiske Vejledning fremgår det, at en række kriterier taler imod, at en enhed omfattes af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, og i stedet skal anses som skattemæssigt transparent, herunder særligt hvis deltagere hæfter ubegrænset.

Det er Spørgers opfattelse, at Spørger også efter Vedtægtsændringen uændret opfylder alle de ovenfor oplyste kriterier, hvorfor Spørger uændret skal anses for at være omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Det bemærkes, at Spørger ikke omfattes af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2e og 2h, idet Spørger ikke driver den anførte virksomhed (som er placeret i Spørgers datterselskaber), ligesom Spørger ikke kan være omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, idet Spørger hverken før eller efter Vedtægtsændringen vil fordele sit overskud i forhold til deltagerens indskudte kapital - Spørger kan alene udlodde et enkeltstående ekstraordinært udbytte, som vil være lige for alle andelshavere med en tilslutning og ikke baseres på indskudt kapital. Der kan henvises til SKM2013. 650. SR og SKM2014. 613. LSR, som begge fandt andelsboligforeninger skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, selvom foreningerne i visse tilfælde kan tillade udlodninger til deres andelshavere.

Den skattemæssige klassifikation af lignende juridiske enheder som Spørger er tillige behandlet i bl.a. det bindende svar i SKM2020. 59. SR om en omstrukturering af visse forsyningsselskaber, der selskabsretligt var organiseret som andelsselskaber (a.m.b.a.). I afgørelsen tiltrådte Skatterådet, at en enhed, hvis (i) eneste aktivitet var ejerskab af kapitalandele i et aktieselskab (forsyningsselskabet), (ii) ejerkreds bestod af forbrugerne i forsyningsselskaberne, (iii) deltagere ikke hæftede personligt, og (iv) andelshavere blev optaget ud fra objektive kriterier, og hvor en andelshavers udtræden var uden retslig betydning for enhedens beståen, skattemæssigt skulle klassificeres som en forening omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

På baggrund af ovenstående er det Spørgers opfattelse, at Spørgsmål 2 skal besvares med "Ja".

Spørgsmål 3

Det bedes bekræftet, at de andelshavere, der ikke modtager udlodning, ikke skal beskattes heraf, ligesom det ikke vil have skattemæssige konsekvenser for Spørger, at visse andelshavere ikke modtager udlodning.

Det er udgangspunktet i dansk skatteret, at en indtægt skal indtægtsføres, når den er endeligt retserhvervet.

Det er Spørgers opfattelse, at udlodningen fra Spørger først retserhverves af den enkelte andelshaver, når denne har opfyldt forpligtelsen til at indsende oplysninger til Spørger og dermed bliver berettiget til udlodning, jf. beskrivelsen af proceduren for udlodningen i afsnit 1.3 ovenfor.

Det følger af praksis, at andelshaveren principielt kan blive beskattet af ikke-modtagne udlodninger, hvis andelshaveren har foretaget et såkaldt "dispositivt afkald" (altså et afkald, hvorved andelshaveren disponerer over "sin" andel af en udlodning til fordel for en nærmere angiven alternativ modtager).

Det er Spørgers opfattelse, at dette klart ikke er tilfældet i denne sag, idet der netop ikke gives noget dispositivt "afkald", men vil være tale om, at andelshaveren slet ikke får del i udlodningen, da andelshaveren ikke opfylder de fastsatte betingelser. Andelshaveren træffer ikke - og kan ikke træffe - nogen beslutning om, hvordan udlodningen skal bruges, såfremt andelshaveren ikke modtager den, og beløb, der ikke udloddes, forbliver i Spørger og indgår i Spørgers egenkapital, som det ville være tilfældet, hvis der ikke blev foretaget nogen udlodning.

Tilsvarende er det Spørgers opfattelse, at Spørger ikke skal beskattes af den del af udlodningen, som forbliver i Spørger som følge af, at andelshavere ikke opfylder betingelserne for at modtage udlodning. Spørger er i øvrigt under alle omstændigheder omfattet af selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 6 (jf. spørgsmål 2 ovenfor) og således alene skattepligtig af erhvervsmæssig indkomst.

På baggrund af ovenstående er det Spørgers opfattelse, at Spørgsmål 3 skal besvares med "Ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Vedtægtsændringen (som defineret nedenfor) ikke medfører nogen beskatning af Spørgers andelshavere efter aktieavancebeskatningsloven.

Begrundelse

Spørger ønsker bekræftet, at en vedtægtsændring for andelshaverne i Spørger ikke vil udløse afståelsesbeskatning efter aktieavancebeskatningslovens § 30.

En vurdering, om der er tale om en afståelse omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 30, forudsætter, at der er tale om ejerandele, der er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 1. Det første, der skal vurderes, er derfor, om andelshavernes andele er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 1.

I aktieavancebeskatningsloven fra 1981 (Lov nr. 295 af 10/06/1981) og i efterfølgende aktieavancebeskatningslove har der været en henvisning til, at loven også omfattede "andelsbeviser".

Følgende fremgår af den gældende aktieavancebeskatningslovs § 1, stk. 1, og stk. 2:

"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. (...)."

I den konkrete sag er Spørger registret som et A. M. B. A, dvs. et andelsskab med begrænset ansvar. Spørger beskattes som et selvstændigt skattesubjekt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

I Lov om erhvervsdrivende virksomheder (Erhvervsvirksomhedsloven) fremgår følgende i § 4 om et andelsselskab:

"Ved et andelsselskab (andelsforening) forstås i denne lov en virksomhed omfattet af § 2, stk. 1 eller stk. 2, eller § 3, hvis formål er at virke til fremme af deltagernes fælles interesser gennem deres deltagelse i virksomheden som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde, og hvor virksomhedens afkast, bortset fra normal forrentning af den indskudte kapital, enten fordeles blandt medlemmerne i forhold til deres andel i omsætningen eller forbliver indestående i virksomheden." (Skattestyrelsens understregning)

I forarbejderne til § 4 (LFF 1993-11-24 nr. 84) fremgår det, at:

"Ved vurderingen af, hvorvidt der er tale om et andelsselskab, vil der blive lagt vægt på, at vedtægten indeholder det karakteristiske andelsformål, at deltagerkredsen og kapitalgrundlaget er vekslende, samt at der gælder den karakteristiske bestemmelse om fordeling af overskud og et eventuelt likvidationsprovenu."

I Erhvervsstyrelsens vejledning "Virksomheder med begrænset ansvar" fremgår følgende beskrivelse af A. M. B. A i forhold til andelshaverne, at:

"Definitionen af selskabsformen i § 4 angiver, at "et andelsselskab er en virksomhed, hvis formål er at virke til fremme af deltagernes fælles interesser gennem deres deltagelse i virksomheden som aftagere, leverandører eller lignende". Desuden skal selskabets afkast enten fordeles blandt deltagerne i forhold til deres andel i omsætningen, eller forblive indestående i selskabet. (Skattestyrelsens understregning)

(...)

Det klassiske eksempel på andelsformålet kender man fra landbrugssektoren. Producenter af f.eks. mælk eller svinekød afsætter deres produktion til et fælles andelsselskab, som herefter forædler, markedsfører og sælger den samlede produktion videre til aftagerne til den højst mulige pris. Deltagerne (dvs. de enkelte producenter) har fælles interesse i at kunne levere til andelsselskabet til aftalt pris og i at få andel i andelsselskabets overskud i forhold til deres omsætning med andelsselskabet. (Skattestyrelsens understregning)

(...)

Et andelsselskab vil som oftest have følgende karakteristisk træk:

- *virksomhedens formål, har til virke at fremme deltagernes fælles interesse.*
- *virksomhedens aktivitet omfatter at deltagerne er aftagere, leverandører eller på anden måde aktive deltagere i selskabets omsætning og aktiviteter.*
- *overskudsdeling og fordeling af likvidationsprovenu sker blandt medlemmerne i forhold til deres andel i omsætning. (Skattestyrelsens understregning)*
- *vekslende deltagerantal dvs. mulighed for ind- og udtræden.*
- *Deltagernes indflydelse i selskabets øverste ledelsesorgan sker som udgangspunkt på lige fod, altså efter "hoveder"."*

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at en "andelshaver" i et A. M. B. A efter vejledningen er en, der får nogle økonomiske rettigheder i forhold til andelsselskabet i form af andel af fx en overskudsdeling

og/eller et likvidationsprovenu. Dette understøttes også af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens fortolkning, der er anført i SKM2023. 34. HR, hvor der i et brev fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til TRYG er anført følgende:

"Styrelsen finder derimod ikke, at selskaberne kan anses for omfattet af definitionen af et andelsselskab i lov om erhvervsdrivende virksomheder jvf lovens § 4, idet selskabernes medlemmer hverken deltager i selskabets overskudsdeling, og der ingen samhandel er mellem selskaberne og medlemmerne. Forsikringsselskaberne og deres kunder, benævnt som medlemmer, har således ikke fælles interesser i selskabernes drift, da en øget overskudsandel i moderselskaberne hverken formelt eller i praksis resulterer i billigere forsikringer."

Som i tilfældet med TRYG, er der heller ikke i Spørgers tilfælde tale om, at det er Spørger, der driver den virksomhed, som andelshaverne er aftagere til. Spørger anfører også selv, at der derimod er tale om, at energivirksomhederne er placeret i Spørgers datterselskaber.

I aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 2, nævnes det, at reglerne for aktier i loven tilsvarende finder anvendelse på "andelsbeviser".

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der på baggrund af praksis kan opstilles nogle fællestræk for de nævnte værdipapirer i aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 1 og stk. 2.

I bogen "Aktieavancebeskatning", 3. udgave, 2013, af forfatterne Erik Banner-Voigt og Preben Underbjerg Poulsen, fremgår følgende på side 46:

"Fælles for de aktier, anparter i anpartsselskaber, andelsbeviser, omsættelige investeringsbeviser og lignende værdipapirer, der skal beskattes efter aktieavancebeskatningsloven, er, at der er tale om ejendomsret til en del af egenkapitalen i selvstændige skattesubjekter."

I "Skatteretten 1", 9. udgave, 2021, af forfatterne Jan Pedersen, Malene Kerzel, Jane Ferniss og Claus Hedegaard Eriksen, fremgår følgende på side 702:

"3.3. Værdipapirer omfattet af Aktieavancebeskatningsloven"

3.3.1. Aktier, anparter og lignende værdipapirer

Aktieavancebeskatningsloven omfatter aktier, anparter, andelsbeviser i andelsselskaber, omsættelige investeringsbeviser, hvad enten beviset er udstedt af en akkumulerende investeringsforening eller af et investeringsinstitut med minimumsbeskatning. samt lignende værdipapirer, jf. ABL § 1, stk. 2. Udtrykket »lignende værdipapirer« omfatter andele, anparter m.v. og øvrige omsættelige rettigheder i selskaber, som udgør selvstændige skattesubjekter efter reglerne i SEL § 1. Det fremgår udtrykkeligt af bestemmelsen, at andelsbeviser er omfattet af loven. Dette gælder ikke alene andele i egentlige erhvervsdrivende andelsselskaber, men også andele i andelsboligforeninger, andelshaverforeninger etc.

Afgrænsningen i forhold til medlemskab af foreninger, sammenslutninger m.v. kan give anledning til problemer. Afgørende vil typisk være, om der foreligger en omsættelig ejerandel i en juridisk person med selvstændig skattesubjektivitet. Udenlandske aktier, andelsbeviser m.v. er omfattet, såfremt de udenlandske værdipapirer ikke er væsensforskellige fra aktiebegrebet i dansk ret. Det er uden betydning, om der er udstedt skriftligt bevis for rettigheden. Det afgørende er som nævnt, om der foreligger en omsættelig ejerandel eller en ret hertil i et selskab, som har selvstændig skattesubjektivitet. Andele i interessentskaber, kommanditselskaber, partnerselskaber og lignende ikke-selvstændige skattesubjekter omfattes derfor ikke af loven. Eventuelle avancer og tab ved afhændelse af andele heri må i stedet

beskattes i forhold til den afståede ideelle andel af de underliggende aktiver og passiver, som omfattes af afståelsen." (Skattestyrelsens understregning)

Det fremgår af den citerede litteratur, at der skal være tale om et selvstændigt skattesubjekt og ejendomsret/ejerandel af noget i det selvstændige skattesubjekt. Hvis dette ikke er opfyldt, så er der ikke tale om en andel, der kan beskattes efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 1.

I praksis fra domstolene er der i en række domme taget stilling til, om der skatteretligt blev ejet andele i et selvstændigt skattesubjekt, og hvorvidt disse andele blev omfattet af aktieavancebeskatningsloven.

Østre Landsret skulle i SKM2001. 11. ØLR tage stilling til, om en likvidationsudlodning fra et gensidigt brandassuranceselskab var omfattet af aktieavancebeskatningsloven. Østre Landsret udtalte i deres begrundelse følgende:

"X-Amts gensidige brandassuranceselskab var en gensidig forsikringsforening omfattet af kap. 21 i lov om forsikringsvirksomhed. Efter foreningens karakter, herunder at medlemmerne ikke har kunnet eje omsættelige andele i foreningen, og at udtrådte medlemmer ikke havde andel i foreningens formue, kan sagsøgerens medlemskab af foreningen ikke anses for en formuegenstand en skattepligtig ejer, og således omfattet af statsskattelovens § 5 eller aktieavancebeskatningsloven.

Likvidationsudlodningen må i stedet anses for indkomst omfattet af statsskattelovens § 4, jf. personskattelovens § 3, stk. 1." (Skattestyrelsens understregning)

Dommen viser, at det skal tillægges vægt, om der ved "medlemskabet" blev opnået en omsættelig andel i foreningen, og at udtrådte medlemmer skal have en andel i foreningens formue. Der skal med medlemskabet opnås et ejerskab til noget.

I SKM2004. 259. HR tog Højesteret stilling til, om en udlodning fra en forening, der var under afvikling, om udlodningen var skattefri i medfør af statsskattelovens § 5 a, omfattet af ligningslovens § 16 A, eller skattepligtig efter statsskattelovens § 4.

Højesteret stadfæstede landsrettens dom med de grunde, der var anført af landsretten. Landsrettens begrundelse i SKM2003. 268. ØLR var følgende:

"Udbetalingen af de 400.000 kr. fra Fondsbørsvekslerernes Garantiforening under afvikling til sagsøgeren kan ikke efter foreningens oprindelige eller senere vedtægter anses for en udbetaling af en del af en formue, som sagsøgeren allerede da ejede, hvorfor statsskattelovens § 5 a ikke kan finde anvendelse.

Efter vedtægternes § 21 var det den opløsende generalforsamling, der traf bestemmelse om, hvorledes der skulle forholdes med foreningens formue. Det enkelte medlem havde ikke forud herfor noget retskrav på, at foreningsformuen skulle fordeles til medlemmerne ved foreningens opløsning. Der forelå således ikke en andelsret til formuen, og ligningslovens § 16 A finder derfor ikke anvendelse på udbetalingen af de 400.000 kr.

Udbetalingen må derimod anses som skattepligtig indkomst for sagsøgeren efter statsskattelovens § 4, som giver hjemmel til beskatning af denne indkomst." (Skattestyrelsens understregning)

Dommen viser, at hvis der ikke er et retskrav på en andel i foreningsformue ved opløsning af den, så er der ikke en andelsret til den. I dommen medførte det, at ligningslovens § 16 A ikke kunne finde anvendelse, da der ikke var tale om en andelsret til formuen.

I en dom fra i år har Højesteret i SKM2023. 34. HR taget stilling til, hvad der kendetegner et værdipapir, der anses for en ejerandel af et selvstændigt skattesubjekt, herunder hvornår afkast af dette værdipapir er

omfattet af ligningslovens § 16 A, og hvornår en ejerandel er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 1. I dommen udbetalte et selskab efter reglerne i selskabets vedtægter bonus til sine medlemmer, der var forsikringstagere i koncernselskab, der var et A/S. Sagen angik, om udbetalingerne hos medlemmerne skulle beskattes som aktieindkomst eller som personlig indkomst. I SKM2023. 34. HR foretog Højesteret en vurdering af, om et værdipapir efter en samlet vurdering havde de nødvendige ligheder med en aktie og andelsbeviser.

I Højesterets begrundelse henviser Højesteret til betænkningen nr. 858/1978 om beskatning af aktieavancer.

"Udtrykket »lignende værdipapirer« i ligningslovens § 16 A, stk. 1, er ikke defineret i loven eller dens forarbejder, men må indebære, at der skal være tale om værdipapirer, som efter en samlet vurdering har relevante lighedstræk med aktier og andelsbeviser. Udtrykket anvendes også i aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 2, og i betænkning nr. 856/1978 om beskatning af aktieavancer, der ligger til grund for loven, er det om samme udtryk i den tidligere bestemmelse i § 2, nr. 6, i lov om særlig indkomstskat anført, at værdipapiret skal give indehaveren en egentlig andelsret i det pågældende selskab, således at vedkommende er lodtager til en del af selskabets formue." (Skattestyrelsens understregning)

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Højesteret bruger henvisningen til at vise, hvad der er et grundlæggende træk for et værdipapir, der er omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1, og da formuleringen ligner den i aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 1, og stk. 2, hvad der omfattes af en avancebeskatning efter aktieavancebeskatningsloven. Værdipapiret skal give indehaveren en andelsret med ret til en andel af selskabets formue.

Skattestyrelsen skal henviser til, at aktieavancebeskatningslovens formål er at beskatte gevinst og tab ved afståelse af aktier mv., jf. aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 1. Dette formål kommer til udtryk i aktieavancebeskatningslovens kapital 6, der omhandler "Opgørelse af gevinst og tab". For at kunne opgøre en gevinst eller et tab, skal der fastsættes en anskaffelsessum og en afståelsessum.

Skattestyrelsen skal fremhæve, at der ikke ved ind- og udtræden af forholdet til Spørger fastsættes et beløb, der kan sidestilles med en anskaffelsessum og en afståelsessum. Dette viser, at der reelt er tale om et kundeforhold og ikke et ejerskab af en andel i Spørger, idet der ikke ved udtræden er en ret til en andel af formuen i Spørger. Dette er heller ikke tilfældet ved opløsning af Spørger.

Højesteret fremhævede i deres begrundelse to ting, der kendetegner aktier og andelsbeviser og som værdipapiret i sagen skulle ligne:

"Højesteret finder, at der ved bedømmelsen af, om et værdipapir må anses for »lignende« en aktie eller et andelsbevis, må lægges vægt på, hvilke rettigheder den pågældende ifølge værdipapiret har i selskabet, herunder til en andel af dets formue i tilfælde af opløsning og til at overdrage eller på anden måde omsætte værdipapiret. Der er som anført tale om en samlet vurdering, og der kan ikke på forhånd opstilles ufravigelige betingelser for at anse et værdipapir for »lignende« efter § 16 A, stk. 1." (Skattestyrelsens understregning)

Det kan udledes af dommen fra Højesteret, at der ved vurderingen af, hvorvidt et værdipapir er en ejerandel, hvis afkast er omfattet af ligningslovens § 16 A, skal der lægges vægt på de rettigheder, som værdipapiret giver ret til, herunder, hvilket er relevant i Spørgers tilfælde, hvorvidt værdipapiret giver ret til en andel af et selskabs formue i tilfælde af opløsning og om der er en ret til at overdrage eller omsætte værdipapiret. Efter Skattestyrelsens opfattelse må samme vurdering skulle foretages, når det vurderes, hvorvidt selvsamme værdipapir er omfattet af aktieavancebeskatningsloven.

I SKM2023. 34. HR var der en diskussion, om medlemmerne havde en andel af formuen ved opløsning af selskabet. I selskabets vedtægter fremgik det, at:

"»16.3. Selskabets formue skal fordeles blandt medlemmerne efter principper, som skal godkendes af Erhvervsstyrelsen, og som nærmere skal bestemmes af repræsentantskabet med det i § 7.3, stk. 1, første punktum nævnte kvalificerede flertal«."

Højesteret fandt, at disse vedtægter ikke medførte, at der var en ret til selskabets formue ved opløsning af selskabet.

"(...). Højesteret tiltræder, at rettighederne som medlem af TryghedsGruppen er så begrænsede, at der ikke er tale om lignende værdipapirer, og finder i den forbindelse, at Erhvervsstyrelsens vejledende udtalelse af 18. oktober 2022 ikke kan føre til en anden vurdering."

I Spørgers tilfælde er der ikke en tilsvarende bestemmelse. Derimod fremgår det klart af vedtægterne, at andelshaverne ikke må få andel i selskabets formue ved en opløsning. Det er således endnu klarere i Spørgers tilfælde, at der ingen ret er til en andel af formuen.

Det er Skattestyrelsen opfattelse, at betingelserne nævnt i SKM2023. 34. HR også gælder for de værdipapirer, der er nævnt i selve bestemmelsen, fx aktier og andelsbeviser, i aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 1, og stk. 2. Det afgørende er de rettigheder, der er tilknyttet disse værdipapirer, og ikke, hvorledes værdipapiret er benævnt.

I den konkrete sag fremgår det af vedtægterne, at:

"3.3 Andelshaverne hæfter ikke for selskabets gæld, og selskabets formue må ikke udbetales til andelshaverne.

3.4 En udtrædende andelshaver har ikke krav på nogen del af selskabets formue."

Samt ved opløsning, at:

"21.4 Selskabets formue skal tilfalde det selskab, der viderefører selskabets virksomhed."

Det kan af vedtægterne udledes, at en andel i Spørger ikke giver ret til selskabets formue. Der ses derimod at være et værn imod, at en andelshaver kan få nogen andel overhovedet i selskabets formue.

Dette medfører, at når der som i SKM2023. 34. HR og anden praksis fra domstolene ikke er en ret til selskabets formue ved opløsning, så er der efter Skattestyrelsens vurdering ikke tale om en ejerandel, der skattemæssigt skal behandles som en ejerandel omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 1.

I SKM2023. 34. HR henviser Højesteret også til de forhold Landsretten lagde vægt på ved deres vurdering, om der var tale om et "lignende værdipapir". Landsretten fandt som Højesteret, at der ikke var tale om et værdipapir, der ligner aktier og andelsbeviser pga. de begrænsede rettigheder. Landsrettens dom er offentliggjort i SKM2022. 189. ØLR.

Landsretten bemærkede bl.a. følgende:

"Medlemskabet af H1 er ikke baseret på indskud eller anden lignende ydelse, men alene på forsikringstegning og præmiebetaling i nærmere angivne forsikringselskaber. H1s vedtægter bestemmer, at medlemmerne ikke hæfter for selskabets forpligtelser, at et medlem ved udtræden ikke har krav på nogen del af H1s formue, og at H1s formue og indtægter kun kan udbetales til medlemmerne ved opløsning af selskabet uden for fusion. Medlemmer er de til enhver tid værende danske forsikringstagere i de nævnte forsikringselskaber, og de indtræder således som medlem alene ved at tegne forsikring og udtræder uden

krav på formueandel, når forsikringsforholdet ophører, uanset hvem af parterne der bringer det til ophør og uanset årsagen hertil. Medlemskabet er endvidere ikke omsætteligt.

Følgende er oplyst om andelshaverne i Spørgers vedtægter:

"3.1 Andelshaver er enhver fysisk eller juridisk person, der inden for det i vedtægternes bilag 1 fastlagte geografisk område, aftager el og har rådighed over en installation, som er tilsluttet et elnet, som ejes af selskabet eller af et med selskabet koncernforbundet selskab. Såfremt flere personer har rådighed over den samme installation tilsluttet et elnet og i øvrigt opfylder kriterierne for at være andelshaver, skal disse personer anses som én andelshaver."

Skattestyrelsen finder, at der ikke er tale om en omsættelig andel i Spørger, men derimod tale om et kundeforhold. Der er, som Skattestyrelsen forstår det, alene tale om, at forholdet mellem Spørger og andelshaverne styres af selve kundeforholdet mellem et af Spørgers datterselskaber og kunden i dette datterselskab.

Der er ikke tale om afståelse af en omsættelig andel eller opnås ret til nogen udtrædelsesgodtgørelse, hvis en andelshaver eksempelvis fraflytter det område, hvor datterselskaberne har distribution, til en anden region i Danmark.

Skattestyrelsen finder efter en samlet vurdering, at en andel i Spørger ikke er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 1, da en andelshaver ikke har en andel, der ligner en aktie eller et andelsbevis.

Spørger ønsker med spørgsmålet en stillingtagen til, om vedtægtsændringen er så væsentlig, at den medfører afståelse efter aktieavancebeskatningslovens § 30.

Skattestyrelsen finder, at andelene i Spørger ikke er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 1. Dette medfører, at vedtægtsændringen ikke er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 30, og det kan derfor svares bekræftende, at der ikke sker en afståelsesbeskatning efter § 30.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørger uanset Vedtægtsændringen vedbliver at være skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Begrundelse

Spørger er registreret som et andelsselskab med begrænset ansvar (A. M. B. A). Det fremgår af de foreliggende oplysninger, at Spørger for flere år siden blev registreret som omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, idet el-aktiviteter mv. blev udskilt til datterselskaber.

Skattestyrelsen lægger således til grund at Spørger, frem til den påtænkte vedtægtsændring, er et selvstændigt skattesubjekt, der er skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Bestemmelsen i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, er en opsamlingsbestemmelse, der omfatter sammenslutninger, der på den ene side er selvstændige skattesubjekter, men på den anden side hverken omfattes af fondsbeskatningsloven, bestemmelserne i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-5d, eller er fritaget fra skattepligt i henhold til selskabsskattelovens § 3, stk. 1.

Det fremgår, at Spørger vil foretage en ændring af dets vedtægter, hvorefter der ekstraordinært kan udloddes en del af overskuddet for 2022 til andelshaverne. Vedtægtsændringen vil således alene omfatte udlodning af en del af overskuddet for 2022, og udlodningen vil være underlagt godkendelse i Spørgers bestyrelse. Muligheden for at vedtage udlodningen er påtænkt at bortfalde igen den 1. januar 2024.

Ordlyden af den påtænkte vedtægtsændring fremgår af vedtægternes pkt. 20.4, der skal ses i sammenhæng med de eksisterende vedtægters pkt. 20.3:

20.3 Selskabets indtægter eller overskud må udelukkende anvendes til selskabets formål, og det årlige overskud må ikke udbetales til andelshaverne.

20.4 I 2023 kan repræsentantskabet med [simpel/kvalificeret majoritet] uanset punkt 20.3 konkret beslutte, at et beløb, der ikke må overstige overskuddet realiseret af selskabet i 2022, udloddes til alle der er andelshavere på datoen for beslutningen, idet der dog ikke kan udloddes et højere beløb end indstillet af bestyrelsen. Enhver udlodning skal ske med et lige stort beløb til hver andelshaver. Dette punkt 20.4 bortfalder den 1. januar 2024.

Det ønskes bekræftet, at den påtænkte vedtægtsændring i pkt. 20.4, ikke ændrer på, at Spørger er omfattet af skattepligt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Det bemærkes indledningsvist, at Skattestyrelsen er enig med Spørger i, at den påtænkte vedtægtsændring ikke medfører skattepligt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2e og 2h (elselskaber, vandforsynings-selskaber mv.), idet der ved vedtægtsændringen ikke ændres på, hvilke former for virksomhed/aktiviteter, som Spørger udfører. Spørger har udlagt sine el-aktiviteter til datterselskaber.

Skattestyrelsen er tillige enig med Spørger i, at der ikke vil være tale om skattepligt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, idet vedtægtsændringen ikke medfører, at Spørger vil fordele overskuddet 2022 i forhold til deltagernes indskudte kapital. Det enkeltstående ekstraordinære udbytte vil derimod være lige for alle andelshavere med en tilslutning og ikke blive baseret på indskudt kapital.

Ud fra de foreliggende oplysninger anser Skattestyrelsen i øvrigt ikke, at den påtænkte vedtægtsændring medfører, at Spørger opfylder betingelserne for at blive omfattet af skattepligt efter fondsbeskatningsloven, selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-5d, eller være fritaget fra skattepligt i henhold til selskabsskattelovens § 3, stk. 1. Der henvises til de enkelte bestemmelsers betingelser om enhedens aktivitet, organisering eller andet, der kan medføre skattepligt eller fritagelse for skattepligt.

Spørgsmålet er derfor udelukkende om vedtægtsændringen medfører, at Spørger ikke længere kan anses som et selvstændigt skattesubjekt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, men i stedet må anses som en sammenslutning uden selvstændig skattesubjektivitet (interessentskaber, kommanditselskaber, partrederier mv.), hvor skattepligten i stedet påhviler den enkelte deltager.

Skattestyrelsen bemærker hertil, at ved vurderingen af, om der foreligger skattepligt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, lægges der vægt på en række kriterier, herunder hensigten med virksomheden og indholdet af eventuelle vedtægter.

Kriterier, der kan indikere, at der er tale om en sammenslutning, forening mv., der er et selvstændigt skattesubjekt:

- Den enkelte deltager hæfter kun med sit indskud (kontingent).
- Mange deltagere.
- Deltagerkredsen skifter, således at nogle deltagere afløser andre.
- Sammenslutningen styres af foreningsorganer, dvs. generalforsamling/repræsentantskab og en valgt bestyrelse.

- Optagelse af nye deltagere (medlemmer) sker efter objektive kriterier, eventuelt er medlemsadgangen helt fri.
- En deltagers udtræden er uden retslig betydning for sammenslutningens beståen og giver ikke den udtrædende krav på nogen del af dennes formue.
- Sammenslutningens overordnede formål er af ideel karakter. En eventuel erhvervmæssig virksomhed drives til fremme af det ideelle formål.

Kriterier der indikerer, at der er tale om et interessentskab eller lignende (dvs. ikke et selvstændigt skattesubjekt):

- Den enkelte deltager hæfter personligt (og solidarisk) for sammenslutningens forpligtelser.
- Få deltagere.
- Deltagerne er de samme under hele interessentskabets levetid.
- Der kræves énstemmighed blandt deltagerne til alle væsentlige beslutninger.
- Optagelse af ny deltager betragtes som stiftelse af nyt interessentskab.
- En deltagers udtræden betragtes som opløsning af det bestående og stiftelse af nyt interessentskab. Den udtrædende har krav på en ideel andel af interessentskabets aktiver, således at opløsningen medfører skifte (formuerealisation).
- Sammenslutningen har et rent erhvervmæssigt formål.

Det bemærkes, at intet enkelt af disse kriterier kan være ubetinget afgørende. Det skal desuden understreges, at der er tale om en konkret vurdering af både vedtægter og sammenslutningens konkrete virke. Se Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. D. 1.1.12 samt Skattedepartementets udtalelse i TfS 1984, 434 DEP.

Efter en samlet vurdering er Skattestyrelsen enig i, at Spørger, uanset den påtænkte vedtægtsændring, kan fortsætte med at være omfattet af skattepligt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Det følger således hverken af de ovenfor beskrevne kriterier eller af praksis, at en ekstraordinær, enkeltstående og lige fordelt udlodning til en sammenslutnings medlemmer/andelshavere, vil medføre, at sammenslutningen ikke kan anses som et selvstændigt skattesubjekt.

Fra praksis kan der bl.a. henvises til SKM2014. 613. LSR, hvor der var tale om en andelsforening der var skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Andelsforeningen havde modtaget en tilbagebetaling på for meget betalt grundskyld vedrørende foreningens ejendom og ønskede at undersøge muligheden for, at nedsætte den månedlige boligafgift i en periode, indtil den ekstra indkomst ad den vej er fordelt til andelshaverne.

Landsskatteretten bemærkede, at foreningens medlemmer ville få et gode af en økonomisk værdi, hvis boligafgiften blev nedsat i en periode med et beløb svarende til den for meget betalte grundskyld, og idet dette samtidig medfører en nedsættelse af foreningens formue, vil der være tale om udlodning, der er skattepligtig for andelshaverne.

Landsskatteretten fandt, at udbetalingerne fra andelsboligforeningen var omfattet af ligningslovens § 16 A, hvorefter udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for medlemmerne. Landsskatteretten bemærkede, at til udbytte henregnes alt, hvad der af selskabet udloddes til aktionærer eller andelshavere. Andelsboligforeningens omhandlende udbetaling af for meget modtaget grundskyld ændrede således ikke på, at der var tale om udbytte fra et selvstændigt skattesubjekt til dets medlemmer/andelshavere.

På denne baggrund kan Skattestyrelsen bekræfte, at Spørger, uanset vedtægtsændringen, vedbliver at være skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at andelshavere, som ikke modtager udlodning, ikke skal beskattes heraf, ligesom at det ikke vil have skattemæssige konsekvenser for Spørger, at visse andelshavere ikke modtager udlodning.

Begrundelse

Skattestyrelsen forstår spørgsmålet på den måde i forhold til andelshaverne, at det fra Spørgers side forudsættes, at nogle af andelshaverne ikke vil modtage en udlodning fordi de ikke opfylder nogle bestemte betingelser, og at spørgsmålet er stillet med den forudsætning, at andelsbeviserne er omfattet af aktieavancebeskatningsloven.

Det fremgår af Skattestyrelsens besvarelse af spørgsmål 1, at Skattestyrelsen har vurderet, at andelshaverne ikke er omfattet af aktieavancebeskatningsloven. Dette medfører, at der i forhold til aktieavancebeskatningsloven ikke opnås en økonomisk fordel eller flyttes en sådan mellem andelshaverne, selv om nogle af andelshaverne ikke modtager en udlodning.

Det er Skattestyrelsens opfattelse ud fra det oplyste, at der ikke er nogen andelshavere, der har en ret til eller aftale om at modtage en udlodning. Derimod kunne Spørger undlade at udlodde, og dette ville ikke medføre, at andelshaverne fik nogen ret til at modtage en udlodning. Andelshaverne har som tidligere nævnt ingen ret til at modtage en del af Spørgers formue, herunder heller ikke en del af Spørgers overskud for 2022.

En eventuel retserhvervelse af en udlodning for andelshaverne, vil derfor normalt først kunne ske fra det tidspunkt, hvor vedtægtsændringen besluttet på en generalforsamling, da det her vedtages, at der kan ske en udlodning.

I sagen er det fastsat i vedtægtsændringen, at bestyrelsen skal lave en indstilling om udlodningen, der skal vedtages af repræsentantskabet. En udbetaling er derfor afhængig af en vedtagelse af repræsentantskabet. Dette medfører, at en eventuel retserhvervelse vil være udskudt til tidligst at kunne ske på tidspunktet, hvor repræsentantskabet vedtager bestyrelsens indstilling om udlodning.

Det fremgår af det oplyste, at andelshavernes mulighed for at modtage en udlodning er betinget af følgende, der skal vedtages af repræsentantskabet:

*"Bestyrelsen indstiller, at der kan foretages en udlodning på DKK [*] til enhver, der er andelshaver pr. [*] 2023, svarende til en samlet udlodning på op til DKK [*] i alt.*

Udlodningen er i forhold til den enkelte andelshaver betinget af, at andelshaveren

- senest den [*] 2024 over for selskabet godtgør sin andelshaverstatus på beslutningstidspunktet, jf. vedtægternes § 3.1, og*
- senest den [*] 2024 skriftligt over for selskabet anviser en bankkonto, som udlodningen kan udbetales til med frigørende virkning for selskabet.*

Andelshavere, der ikke opfylder disse betingelser, erhverver ikke ret til udlodningen."

Det skal derfor vurderes, om retserhvervelsen for hver af de mulige X andelshavere er udskudt til tidspunktet, hvor den enkelte andelshaver har afgivet oplysningerne til Spørger.

Retserhvervelsen af udlodningen for andelshaverne afhænger af, hvorvidt betingelserne for udlodningen medfører, at beskatningen er udskudt. Efter praksis skelnes der mellem resolute betingelser (udskyder ikke beskatningen) og suspensive betingelser (udskyder beskatningen).

I Den juridiske vejledning 2023-2 fremgår følgende i afsnit "C. C. 2.5.3.4 Resolute og suspensive betingelser":

"Suspensive betingelser

Suspensive betingelser har en sådan karakter, at der hersker reel usikkerhed om, hvorvidt aftalen bliver gennemført eller ej. Suspensive betingelser medfører, at beskatningen først indtræder, når betingelsen er opfyldt."

Det fremgår af det oplyste, at hvis en andelshaver skal modtage en udlodning, så afhænger dette af, at "andelshaveren godtgør sin andelsstatus" på et bestemt tidspunkt og at der skriftligt anvises en bankkonto til Spørger. Dette skal ske inden en bestemt dato.

Skattestyrelsen forstår disse betingelser på den måde, at hvis en andelshaver ikke opfylder alle disse betingelser, så vil der ikke blive udbetalt et beløb til andelshaveren, og denne vil ikke efterfølgende ved domstolene kunne gøre gældende, at denne har et retskrav på et beløb.

Det skal fremhæves, at betingelsen, om at andelshaver skal godtgøre sin andelsstatus, kommer af, at der på beslutningstidspunktet kan være usikkerhed, om hvem der er andelshaver i Spørger, jf. nedenstående vedtægt:

"3.1 Andelshaver er enhver fysisk eller juridisk person, der inden for det i vedtægternes bilag 1 fastlagte geografisk område, aftager el og har rådighed over en installation, som er tilsluttet et elnet, som ejes af selskabet eller af et med selskabet koncernforbundet selskab. Såfremt flere personer har rådighed over den samme installation tilsluttet et elnet og i øvrigt opfylder kriterierne for at være andelshaver, skal disse personer anses som én andelshaver."

Andelshaverstatus afhænger af en række betingelser, der er knyttet op på, at der aftages el, og ikke et ejerskab af et andelsbevis. En andelshaver kan også være flere personer. Betingelsen, om at andelshaverstatus skal godtgøres, får den virkning, at der et krav om, at andelshaver skal kunne identificeres af Spørger og at dette først sker endeligt, når der bliver sendt oplysninger til Spørger.

Efter Skattestyrelsens vurdering skaber dette en usikkerhed, om hvem der er andelshaver på et bestemt tidspunkt, da andelshaverstatus afhænger af, hvem der aftager el og dette kan have ændret sig, samt at det kan være usikkert, om der er flere personer, der deler en andelshaverstatus.

I SKM2013. 464. SR, der vedrører beskatningen af en erstatning for tabt arbejdsfortjeneste samt en evt. anden skattepligtig erstatning, skulle Skatterådet bl.a. tage stilling til retserhvervestidspunktet af erstatningerne. I sagen blev følgende oplyst:

"Den 19. maj 2008 sender forsikringsselskabet B, som er forsikringsselskab for biludlejningsfirmaet C, et brev til A's advokat, hvor det tilkendegives, at B "vil have en interesse i sagen", men kun såfremt føreren af bilen kan identificeres. Efter den britiske "Road Traffic Act (RTA)" er forsikringsselskabet - hvis en identificeret fører ikke kan betale erstatningskravet - forpligtet til at imødekomme dette krav, hvis visse betingelser er opfyldt."

SKAT fandt i sagen, at der var usikker, om hvem der var part i erstatningssagen, jf.:

"SKAT finder ikke, at B herved påtog sig det endelige erstatningsansvar i sagen. Der er betingelser knyttet til B's tilkendegivelse, herunder at føreren af bilen kan identificeres. (...)"

Dette indgik i SKATs vurdering og SKAT indstillede at retserhvervelsen var udskudt til 2012. Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

I den konkrete sag har Spørger fundet det nødvendigt at identificere dem, der har andelshaverstatus, da dette er nødvendigt for at kunne identificere de rigtige modtagere af en udlodning. I SKM2013. 464. SR indgik det i vurderingen af retserhvervelsestidspunktet, at en part ikke kunne identificeres. Dette skal efter Skattestyrelsen vurdering tilsvarende indgå i den konkrete sag og det bør derfor tillægges vægt, at det er nødvendigt at bede om, at andelshaverne godtgør deres andelshaverstatus.

Skattestyrelsen finder efter en samlet vurdering, at retserhvervelsen for hver enkelt af de X andelshavere først kan indtræde på tidspunktet, hvor Spørger overfor de enkelte andelshavere bekræfter berettigelsen til en udlodning, evt. før eller samtidig med udbetalingen heraf.

Andelshavere, der ikke har indsendt de nødvendige oplysninger og derfor ikke modtager en udlodning, vil ikke have erhvervet ret til en udlodning, og vil derfor ikke skulle beskattes.

Det vil ikke få skattemæssige konsekvenser for Spørger, at der er andelshavere, der ikke modtager en udlodning, da disse andelshavere ikke har erhvervet ret til en udlodning.

Skattestyrelsen finder efter en konkret vurdering, at der kan svares bekræftende på spørgsmålet.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Aktieavancebeskatningslovens § 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.

Stk. 3. Endvidere finder lovens regler om aktier tilsvarende anvendelse på konvertible obligationer.

Stk. 4. Gevinst og tab ved afståelse af tegningsret til aktier, tegningsret til konvertible obligationer eller ret til fondsaktier (aktieretter) medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter reglerne i

denne lov. Bortset fra § 36 finder reglerne i denne lov dog ikke anvendelse på tegningsretter til aktier, der er omfattet af ligningslovens § 28."

Aktieavancebeskatningslovens § 30

"Ved afståelse forstås i denne lov salg, bytte, bortfald og andre former for afhændelse.

Stk. 2. Begrebet afståelse dækker i denne lov den situation, hvor gevinst og tab opgøres efter lagerprincippet."

Erhvervsvirksomhedsloven § 4

" Ved et andelsselskab (andelsforening) forstås i denne lov en virksomhed omfattet af § 2, stk. 1 eller stk. 2, eller § 3, hvis formål er at virke til fremme af deltagernes fælles interesser gennem deres deltagelse i virksomheden som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde, og hvor virksomhedens afkast, bortset fra normal forrentning af den indskudte kapital, enten fordeles blandt medlemmerne i forhold til deres andel i omsætningen eller forbliver indestående i virksomheden."

Selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6

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

(...)

6) andre foreninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner, jf. dog § 3, for så vidt foreningen mv. ikke er omfattet af fondsbeskatningsloven. Skattepligten omfatter indtægt ved erhvervs-mæssig virksomhed samt fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervs-mæssige virksomhed. Skattepligten omfatter endvidere udbytte som nævnt i § 2, stk. 1, litra c, 1. og 2. pkt., renter som nævnt i § 2, stk. 1, litra d, 1. pkt., royalty som nævnt i § 2, stk. 1, litra g, 1. pkt., og kursgevinster som nævnt i § 2, stk. 1, litra h, 1.-3. pkt. Skattepligten af udbytte som nævnt i 3. pkt. gælder dog ikke foreninger m.v., hvis midler ifølge vedtægter el.lign. udelukkende kan anvendes til almenevelgørende eller på anden måde almennyttige formål."

Forarbejder

LFF 2005-11-16 nr. 78 Den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v. (Aktieavancebeskatningsloven)

Bemærkningerne til § 30

"Aktieavancebeskatningslovens regler gælder for gevinst og tab ved afståelse. Ved afståelse forstås salg, bytte, bortfald og andre former for afhændelse.

Det forhold, at aktierne ikke længere eksisterer som følge af selskabets konkurs eller en tvangsopløsning af selskabet, er omfattet af begrebet afståelse.

Hvis en aktionær afstår aktier i et selskab, der er under likvidation, behandles en sådan afståelse som andre afståelser, forudsat at der er tale om en reel afståelse.

Foretages der vedtægtsændringer i et selskab, som indebærer en ændring af aktiernes rettigheder, sidestilles dette efter praksis i visse tilfælde med en afståelse. Det beror på en konkret bedømmelse af sagens omstændigheder, hvorvidt vedtægtsændringen må sidestilles med afståelse. Ved denne vurdering vil der navnlig skulle henses til indholdet af ændringerne, herunder om de rettigheder, der er knyttet til en

aktiepost, gennem en vedtægtsændring får et så væsentligt andet indhold, at der reelt ikke længere er identitet mellem aktierne før og efter ændringen. Endvidere vil der skulle henses til aktionærkredsens sammensætning - herunder om selskabet er ejet af få aktionærer, der eventuelt har et interessefællesskab, eller om selskabet er ejet af en bred kreds af investorer - sammenholdt med bevæggrundene for vedtægtsændringerne, og hvad der i øvrigt opnås herved såvel skattemæssigt som økonomisk.

Vedtægtsændringer, der medfører en forskydning af aktionærernes økonomiske rettigheder, f.eks. ved ændring af retten til udbytte, udbyttefordelingen eller en fastfrysning af kursværdien for en del af aktierne, vil normalt være at anse for en så væsentlig indholdsmæssig ændring, at disse tilfælde skattemæssigt vil være at sidestille med afståelse.

Ændres de økonomiske rettigheder knyttet til en aktieklasse, f.eks. ved ophævelse af en ret til forlods udbytte, mens der formelt ikke foretages ændringer i andre aktieklasser, vil også aktier tilhørende andre aktieklasser kunne anses for afstået, idet ændringen medfører en forskydning af de økonomiske rettigheder, som også berører de aktier, som ikke umiddelbart er berørt af vedtægtsændringen.

Vedtægtsændringer, der alene angår aktiernes stemmeret, fører kun undtagelsesvis til, at der skattemæssigt anses for at foreligge afståelse. Vedtægtsændringer, der alene angår stemmeretten kan f.eks. være ændringer, der betyder, at der knyttes stemmeret til en aktieklasse, ændringer hvor der foretages en opdeling i aktieklasser med forskellig stemmeret eller ændringer, som indebærer forskydning af stemmeret indenfor en eksisterende aktieklasseopdeling.

I forbindelse med vedtægtsændringer kan der statuere afståelse, uanset om aktierne fysisk set ombyttes eller ej.

En ombytning af aktier med aktier i et andet selskab sidestilles med afståelse. Aktieombytningen kan dog være omfattet af successionsreglen i § 36, således at selve ombytningen ikke udløser en afståelsesbeskatning.

Ombytning af aktier i samme selskab, men med forskellige rettigheder sidestilles i praksis med afståelse, uanset aktierne har samme kursværdi.

En ombytning af ældre aktier med nye aktier i samme selskab, således at de ældre aktier og de nye aktier i realiteten er identiske, sidestilles ikke med afståelse. Dette kan f.eks. være tilfældet, hvis selskabet har skiftet navn eller ændret stykstørrelse for aktierne.

Begrebet bortfald omfatter f.eks. den situation, hvor en aktieret eller tegningsret beholdes til udløbstidspunktet, uden at retten er gjort gældende.

Begrebet andre former for afhændelse omfatter f.eks. en tvangsindløsning efter reglerne i aktieselskabslovens § 20 b og c om indløsning af minoritetsaktionærer ved opnåelse af en ejerandel med tilsvarende stemmeret på mere end 90 pct.

Hvor der er tale om et aktiesalg med tilbagekøb af aktierne efter en kort periode, behandles salget som en afståelse omfattet af aktieavancebeskatningslovens regler, såfremt der må anses for at have foreligget en reel kursrisiko mellem salget og tilbagekøbet. Der kan normalt anses for at have foreligget en reel kursrisiko, hvis salget er sket ad normale kanaler, dvs. bank eller børsmægler. Det gør ingen forskel, at aktiesalget og tilbagekøbet sker mellem interesseforbundne parter, når blot der i den periode, som forløber mellem salget og tilbagekøbet, har foreligget en reel mulighed for ændringer i kursen, som ikke har været uden betydning for parterne. Er kravet om reel kursrisiko m.m. ikke opfyldt, betragtes salget i forhold til aktieavancebeskatningsloven som om, det ikke har fundet sted.

Et selskabs salg af egne aktier til aktionærerne i samme forhold, som aktionærerne i forvejen ejer aktier i selskabet, sidestilles ikke med afståelse, men med overkurs ved aktietegning og er dermed skattefri. Sker salget i et andet forhold, behandles selskabets salg af egne aktier derimod som en almindelig afståelse omfattet af aktieavancebeskatningslovens regler.

Ved en bortgivelse eller et salg af aktier til børn, fonde og lign. kan overdrageren have betinget afhændelsen således, at der ikke kan antages at være sket nogen afhændelse af aktierne. Har overdrageren f.eks. forbeholdt sig udbytteretten, herunder ret til fremtidige fondsaktier anses en afhændelse i forhold til aktieavancebeskatningsloven således ikke for at have fundet sted. Som et andet eksempel på betingelser, der betyder, at afhændelse ikke kan anses for at have fundet sted i forhold til aktieavancebeskatningsloven, kan nævnes den situation, hvor overdrageren har forbeholdt sig stemmeretten samtidig med, at der er pålagt modtageren indskrænkninger i dennes ret til at disponere over aktierne.

Overdragelse af aktier mellem samlevende ægtefæller, jf. kildeskattelovens § 4, udløser ikke aktieavancebeskatning eller adgang til at fradrage tab. Heller ikke overdragelse mellem ægtefæller i forbindelse med separation eller skilsmisse behandles som afståelse. Den ægtefælle, der får aktierne overdraget, indtræder i den anden ægtefælles stilling med hensyn til anskaffelsestidspunkt, anskaffelsessum og de omstændigheder under hvilke aktierne er erhvervet. Ligeledes indtrædes i skattemæssige relevante ændringer i aktiernes status under den anden ægtefælles ejertid. Endvidere indtræder ægtefællen i den anden ægtefælles skattemæssige stilling, for så vidt angår en eventuel hovedaktionærstatus. For definitionen af en hovedaktionær se § 4 og bemærkningerne hertil.

Konverteringen af konvertible obligationer til aktier i det pågældende selskab har ikke skattemæssige konsekvenser."

LFF 1993-11-24 nr. 84 Forslag til lov om erhvervsdrivende virksomheder - Bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser

"§ 4 definerer begrebet »andelsselskab«.

Den foreslåede definition svarer til den gældende opfattelse i teori og praksis inden for andelsretten og til § 1, stk. 1, i flertallets lovudkast i betænkning om lovgivning om andelsselskaber (betænkning nr. 1071/1986).

Det karakteristiske for et andelsselskab er dels andelsformålet, dels den særlige overskudsfordeling. Andelsformålet er at virke til fremme af deltageres fælles interesser gennem deres deltagelse i andelsselskabets aktiviteter som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde. For overskudsfordelingen er det karakteristisk, at andelsselskabets afkast - bortset fra normal forrentning af den indskudte kapital - enten fordeles blandt deltagerne i forhold til deres andel i omsætningen eller forbliver indestående i andelsselskabet. Foruden disse karakteristika kan det nævnes, at deltagerne ofte har omsætningspligt med andelsselskabet, at andelsbeviset ofte er uoverdragelig, at der er vekslende medlemsantal og kapitalindskud, samt at stemmeretten ofte ikke står i forhold til kapitalindskud.

I Aktieselskabslovens § 1, stk. 4, der undtager andelsselskaber fra aktieselskabsloven, indgår spørgsmålet om fordeling af likvidationsprovenu som en del af definitionen på et andelsselskab. Fordeling af likvidationsprovenu indgår ikke i den foreslåede definition, men der er ikke herved tilsigtet nogen materiel forskel fra aktieselskabsloven. Såfremt et likvidationsprovenu fordeles til deltagerne, må det ske på samme måde som ved fordelingen af andelsselskabets afkast, dvs. i forhold til deltageres andel i andelsselskabets omsætning. Inden for de kooperative selskaber med et andelsformål ses det imidlertid ofte, at et eventuelt udbytte eller likvidationsprovenu helt eller delvis skal anvendes til andre selskaber med lignende formål eller alment velgørende formål.

Andelsselskabernes vedtægter udgør en stor mangfoldighed med hensyn til reguleringen af deltagernes indbyrdes forhold, hæftelsen over for omverdenen, virksomhedens organisation, navn m.v. Denne ret for deltagerne til frit at regulere andelsselskabets forhold i en vedtægt inden for det almindelige andelsbegreb ændres ikke ved lovforslaget. Det forudsættes dog, at der findes en skriftlig aftale eller vedtægt og en i henhold hertil valgt ledelse, der kan handle på selskabets vegne.

Ved vurderingen af, hvorvidt der er tale om et andelsselskab, vil der blive lagt vægt på, at vedtægten indeholder det karakteristiske andelsformål, at deltagerkredsen og kapitalgrundlaget er vekslende, samt at der gælder den karakteristiske bestemmelse om fordeling af overskud og et eventuelt likvidationsprovenu.

Erhvervsankenævnet har i kendelse af 7. januar 1993 behandlet en sag om afgrænsningen mellem andels-selskaber og aktie- og anpartsselskaber. Erhvervsankenævnet lagde i sin afgørelse vægt på oplysninger om ejerforhold, hæftelsesforhold, overskudsdeling og opløsning.

Det vil derimod være uden retlig betydning i forhold til lovforslaget, om andelsselskabet benævnes et andelsselskab, en andelsforening eller en andelsvirksomhed.

Det er ej heller afgørende, hvorvidt andelsselskabet i større eller mindre omfang har omsætning med andre end deltagerne. Spørgsmålet om omsætning med ikke-deltagere har imidlertid betydning for, hvorvidt andelsselskabet kan opnå kooperationsbeskatning.

Hvis nogle eller alle deltagere i et andelsselskab hæfter personligt, ubegrænset og solidarisk for andelsselskabets forpligtelser, vil andelsselskabet ikke være omfattet af lovforslagets § 3 om virksomheder med begrænset ansvar. Det skal derfor ikke registreres i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og ikke aflægge årsregnskab. Et sådant andelsselskab vil alene være omfattet af lovforslagets kapitel 1, 2 og 7, idet andelsselskabet vil være omfattet af lovens definition af et interessentskab eller et kommanditselskab.

Hæfter ingen af deltagerne personligt, ubegrænset og solidarisk for andelsselskabets forpligtelser, vil der være tale om et andelsselskab med begrænset ansvar, der vil være omfattet af lovforslagets definition i § 3 af en virksomhed med begrænset ansvar. Det vil derfor være registreringspligtigt efter lovforslagets § 8, stk. 1, og reglen om retsevne i lovforslagets § 9 vil finde anvendelse. Endelig vil lovforslagets §§ 18-19 om aflæggelse af årsregnskab afhængig af virksomhedens størrelse finde anvendelse."

Praksis

Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. B. 2.1.4.8

"Vurdering af om vedtægtsændringen er en afståelse

Det beror på en konkret bedømmelse af sagens omstændigheder, om ændringen er af en sådan karakter, at den må sidestilles med en afståelse.

Ved denne vurdering skal der navnlig lægges vægt på indholdet af ændringerne, herunder om de rettigheder, der er knyttet til en aktiepost, får et væsentligt andet indhold, således at der reelt ikke længere er identitet mellem aktierne før og efter ændringen.

I bedømmelsen indgår desuden aktionærkredsens sammensætning - herunder om selskabet er ejet af få aktionærer, der eventuelt har interessefællesskab, eller om selskabet er ejet af en bred kreds af investorer, således som det er tilfældet med en række børsnoterede selskaber - sammenholdt med bevæggrundene for vedtægtsændringerne, og hvad der skattemæssigt og økonomisk i øvrigt opnås herved.

Ændres de økonomiske rettigheder knyttet til en aktieklasse, fx ved ophævelse af en ret til forlods at modtage udbytte, mens der formelt ikke foretages ændringer i andre aktieklasser, vil også aktier

tilhørende andre aktieklasser kunne anses for afstået, fordi ændringen medfører en forskydning af de økonomiske rettigheder, som også berører de aktier, der ikke umiddelbart er berørt af vedtægtsændringen.

I forbindelse med vedtægtsændringer kan der statueres afståelse, uanset om aktierne fysisk set ombyttes eller ej.

Eksempler

Ændring af stemmeret

Vedtægtsændringer, der kun angår aktiernes stemmeret - eksempelvis hvor der til en aktieklasse efter vedtægtsændring knyttes stemmeret eller hvor der foretages opdeling i aktieklasser med forskellig stemmeret eller forskydning i en eksisterende aktieklassedeling - fører kun undtagelsesvis til, at der skattemæssigt anses at foreligge afståelse.

Det gælder også, hvis vedtægtsændringen medfører ophævelse af eksisterende aktieklasser med forskellige stemmerettigheder, medmindre der foreligger særlige forhold.

Ændring af udbyttet

Vedtægtsændringer, der medfører en ændret udbytteudlodning til forskellige aktionærklasser, indebærer normalt en så væsentlig indholdsmæssig ændring, at disse tilfælde skattemæssigt vil blive sidestillet med afståelse, medmindre vedtægtsændringen efter en konkret bedømmelse må tillægges mindre betydning."

SKM2023. 34. HR

TryghedsGruppen smba udbetalte efter reglerne i selskabets vedtægter bonus til sine medlemmer, der var forsikringstagere i Tryg Forsikring A/S. Sagen angik, om udbetalingerne hos medlemmerne skulle beskattes som aktieindkomst eller som personlig indkomst. Højesteret fandt, at personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1, og ligningslovens § 16 A, stk. 1, må forstås således, at det for at anse en indkomst for aktieindkomst er en betingelse, at der er tale om udbytte af aktier, andelsbeviser eller lignende værdipapirer. Højesteret udtalte endvidere, at der ved bedømmelsen af, om et værdipapir må anses for »lignende« en aktie eller et andelsbevis, må lægges vægt på, hvilke rettigheder den pågældende ifølge værdipapiret har i selskabet, herunder til en andel af formuen ved selskabets opløsning og til at overdrage og eller på anden måde omsætte værdipapiret, og at der herved skulle foretages en samlet vurdering, hvor der ikke kunne opstilles ufravigelige betingelser for at anse et værdipapir for »lignende«, jf. § 16 A, stk. 1. Medlemmerne havde ikke aktier eller andelsbeviser i andelsselskabet, og Højesteret fandt, at rettighederne som medlem af andelsselskabet var så begrænsede, at der ikke var tale om lignende værdipapirer. Højesteret stadfæstede herefter landsrettens dom, hvorefter bonusudbetalinger til medlemmer ikke var aktieindkomst, jf. personskattelovens § 4 a, stk. 1.

"Højesterets begrundelse og resultat

(...)

Generelt om regelsættet

Efter personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1, omfatter aktieindkomst bl.a. aktieudbytte efter ligningslovens § 16 A fra selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Efter ligningslovens § 16 A, stk. 1, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst (med visse undtagelser) udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer. Efter bestemmelsens stk. 2, nr. 1, henregnes til udbytte (med visse undtagelser) alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer eller andelshavere.

Højesteret finder, at henvisningen i personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1, til ligningslovens § 16 A efter sin ordlyd må forstås således, at det for at anse en indkomst for aktieindkomst er en betingelse, at der er tale om udbytte af aktier, andelsbeviser eller lignende værdipapirer som nævnt i § 16 A, stk. 1. Der er ikke i forarbejderne til personskattelovens § 4 a eller efter bestemmelsens formål grundlag for en anden forståelse.

Det måtte på den baggrund kræve klare holdepunkter i sammenhængen med øvrig lovgivning på skatteområdet at anlægge en anden forståelse af personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1, og Højesteret finder, at sådanne holdepunkter ikke foreligger. Højesteret tiltræder derfor, at beskatning som aktieindkomst efter personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1, af aktieudbytte efter ligningslovens § 16 A forudsætter, at den pågældende har aktier, andelsbeviser eller lignende værdipapirer i selskabet, jf. § 16 A, stk. 1.

Udtrykket »lignende værdipapirer« i ligningslovens § 16 A, stk. 1, er ikke defineret i loven eller dens forarbejder, men må indebære, at der skal være tale om værdipapirer, som efter en samlet vurdering har relevante lighedstræk med aktier og andelsbeviser. Udtrykket anvendes også i aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 2, og i betænkning nr. 856/1978 om beskatning af aktieavancer, der ligger til grund for loven, er det om samme udtryk i den tidligere bestemmelse i § 2, nr. 6, i lov om særlig indkomstskat anført, at værdipapiret skal give indehaveren en egentlig andelsret i det pågældende selskab, således at vedkommende er lodtager til en del af selskabets formue.

Højesteret finder, at der ved bedømmelsen af, om et værdipapir må anses for »lignende« en aktie eller et andelsbevis, må lægges vægt på, hvilke rettigheder den pågældende ifølge værdipapiret har i selskabet, herunder til en andel af dets formue i tilfælde af opløsning og til at overdrage eller på anden måde omsætte værdipapiret. Der er som anført tale om en samlet vurdering, og der kan ikke på forhånd opstilles ufravigelige betingelser for at anse et værdipapir for »lignende« efter § 16 A, stk. 1.

Konkret om TryghedsGruppen

Som anført af landsretten er TryghedsGruppen omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Medlemmerne har ikke aktier eller andelsbeviser i TryghedsGruppen, og det afgørende efter personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1, er derfor, om udbetalt bonus kan anses for udbytte af lignende værdipapirer, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 1.

Ved vurderingen af dette spørgsmål lægger Højesteret vægt på de samme forhold som landsretten. Højesteret tiltræder, at rettighederne som medlem af TryghedsGruppen er så begrænsede, at der ikke er tale om lignende værdipapirer, og finder i den forbindelse, at Erhvervsstyrelsens vejledende udtalelse af 18. oktober 2022 ikke kan føre til en anden vurdering.

Højesteret tiltræder herefter, at der ikke er tale om aktieindkomst, jf. personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1, og stadfæster derfor dommen."

SKM2022. 189. ØLR

Sagen handlede om, hvorvidt det sagsøgende selskabs udbetaling af en såkaldt bonus til sine medlemmer skulle beskattes som almindelige skattepligtig indkomst efter statsskattelovens § 4 eller som kapitalindkomst efter personskattelovens § 4, a, stk. 1, nr. 1.

Selskabet var et selskab med begrænset ansvar omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, og medlemmerne var de til enhver tid værende forsikringstagere i selskabets datterselskaber.

Landsretten fandt, at det efter den klare ordlyd af personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1, må lægges til grund, at det er en krav for at anvende bestemmelsen, at det pågældende selskab skal være omfattet af

selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 - som det var tilfældet med det sagsøgende selskab - men at der endvidere skal være tale om aktieudbytte efter ligningslovens § 16 A.

Spørgsmålet var herefter ifølge landsretten, hvorvidt medlemskabet af det sagsøgende selskab kan anses som lignende værdipapirer som anført i ligningslovens § 16 A, stk. 1.

Landsretten fandt efter en samlet vurdering af selskabets vedtægter og sagens øvrige omstændigheder, at de begrænsede rettigheder, der følger af medlemskabet, ikke indeholder sådanne ejerkaraktéristika, at medlemskabet kan anses for et værdipapir, der er lignende aktier og andelsbeviser, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 1. Bonus udbetalt af selskabet kan derfor ikke anses for omfattet af bestemmelsen og er dermed heller ikke omfattet af personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1.

Skatteministeriets påstand blev herefter taget til følge, hvorefter bonusudbetalingerne skal beskattes som personlig indkomst i henhold til statsskattelovens § 4.

"Landsrettens begrundelse og resultat

Der er enighed om, at H1 både selskabsretligt og skatteretligt er et selskab med begrænset ansvar, hvor ingen af deltagerne hæfter personligt, og at H1 er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Der er endvidere enighed om, at H1 på stiftelsestidspunktet opfyldte betingelserne i § 3 i den dagældende lov om visse erhvervsvirksomheder og dermed kunne registreres efter loven, der i det væsentlige var en registreringslov. Dette indebar blandt andet, at virksomhedsdeltagerne ikke kunne stemme og modtage udbytte i forhold til deres andel af kapitalen, og at der var mulighed for vekslende deltagerantal. H1 opfylder fortsat disse krav.

Spørgsmålet er herefter, om udbetalingen af bonus til medlemmer af H1 skal anses som aktieindkomst i medfør af personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1. Efter denne bestemmelse omfatter aktieindkomst blandt andet aktieudbytte efter ligningslovens § 16 A fra selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Efter ligningslovens § 16 A, stk. 1, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer.

H1 har blandt andet gjort gældende, at al udlodning af overskud til selskabsdeltagere må anses for udbytte, der skal beskattes som aktieindkomst, medmindre udlodningerne er undtaget efter ligningslovens § 16 A, stk. 3 og 4, hvilket ikke er tilfældet her. H1 har til støtte herfor navnlig henvist til ordlyden af personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1, og til, at formålet med den reducerede sats for beskatning af aktieindkomst er at undgå dobbeltbeskatning. H1 har endvidere anført, at Skatteministeriet indfortolker et dobbeltkrav i sammenhængen mellem personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1, og ligningslovens § 16 A, der ikke har støtte i forarbejderne.

Landsretten finder, at det efter den klare ordlyd af personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1, må lægges til grund, at det er et krav for anvendelsen af bestemmelsen, at det pågældende selskab skal være omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, som det er tilfældet med H1, men at der endvidere skal være tale om aktieudbytte efter ligningslovens § 16 A.

Det, der er anført om forhistorien til bestemmelsen i personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1, og det forhold, at dette dobbeltkrav ikke eksplicit fremgår af forarbejderne til bestemmelsen, kan imod den klare ordlyd af bestemmelsen ikke føre til et andet resultat.

Spørgsmålet er herefter, om medlemskabet af H1 kan anses som lignende værdipapirer som anført i ligningslovens § 16 A, stk. 1.

Medlemskabet af H1 er ikke baseret på indskud eller anden lignende ydelse, men alene på forsikringstegning og præmiebetaling i nærmere angivne forsikringsselskaber. H1s vedtægter bestemmer, at medlemmerne ikke hæfter for selskabets forpligtelser, at et medlem ved udtræden ikke har krav på nogen del af H1s formue, og at H1s formue og indtægter kun kan udbetales til medlemmerne ved opløsning af selskabet uden for fusion. Medlemmer er de til enhver tid værende danske forsikringstagere i de nævnte forsikringsselskaber, og de indtræder således som medlem alene ved at tegne forsikring og udtræder uden krav på formueandel, når forsikringsforholdet ophører, uanset hvem af parterne der bringer det til ophør og uanset årsagen hertil. Medlemskabet er endvidere ikke omsætteligt.

Den omhandlede bonus udbetales alene af den del af H1s overskud, der hidrører fra udbytte mv. fra G3-A/S, og alene til forsikringstagere, der er medlemmer på nærmere angivne tidspunkter. Bonussen beregnes på grundlag af den enkelte forsikringstagers indbetalte forsikringspræmier til G2-A/S, hvis bonussen er på minimum 75 kr.

Efter vedtægternes § 16, stk. 3, fordeles selskabets formue ved likvidation blandt medlemmerne efter principper vedtaget af repræsentantskabet og godkendt af Erhvervsstyrelsen. Vedtægterne indeholder ikke nogen angivelse af disse principper.

Det kan efter det oplyste om udskiftningen i medlemsskaren lægges til grund, at en række forsikringstagere ved en eventuel likvidation vil have været medlemmer af H1 i mange år og andre alene i en kortere periode, ligesom det må antages, at der er betydelig forskel på, hvilke beløb det enkelte medlem under medlemskabet har betalt i forsikringspræmier.

Der er under disse omstændigheder en betydelig usikkerhed om, hvorledes et eventuelt likvidationsprovenu vil blive fordelt blandt medlemmerne på likvidationstidspunktet. Dette gælder, selv om det efter Erhvervsstyrelsens brev af 15. september 2015 til H1 forudsætningsvis må lægges til grund, at det skal sikres, at der ikke sker en forfordeling af visse medlemmer på bekostning af andre. Det enkelte medlem har således ikke et retskrav på andel i likvidationsprovenuet.

Efter en samlet vurdering finder landsretten herefter, at de begrænsede rettigheder, der følger af medlemskabet af H1, ikke indeholder sådanne ejer karakteristika, at medlemskabet kan anses for et værdipapir, der er lignende aktier og andelsbeviser, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 1. Bonus udbetalt af H1 kan derfor ikke anses for omfattet af bestemmelsen og er dermed heller ikke omfattet af personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1.

Det af H1 anførte om dobbeltbeskatning kan efter det anførte og uden klare holdepunkter for det modsatte ikke føre til et andet resultat.

Ligeledes kan det ikke føre til et andet resultat, at selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, medfører, at udbytter fra blandt andre datterselskaber ikke medregnes til den skattepligtige indkomst, eller at Skatteministeriet ikke har henført bonussen under et specifikt litra i statskattelovens eksemplificering i § 4.

Landsretten tager derfor Skatteministeriets påstand til følge."

SKM2004. 259. HR

Fondsbørsvekslerernes Garantiforening under afvikling udloddede i 1992 kr. 400.000,- til hver af foreningens 38 medlemmer. Udlodningen kunne ikke anses for skattefri i medfør af statskattelovens § 5 a, idet der ikke var tale om udlodning af en del af en formue, som medlemmerne allerede ejede. Under henvisning til, at medlemmerne i medfør af vedtægterne ikke kunne anses for at have et retligt krav på en andel i foreningens formue ved foreningens likvidation, fandt landsretten, at medlemmerne ikke havde en

andelsret til foreningens formue, og ligningslovens § 16 A kunne derfor ikke finde anvendelse. Udlodningen blev derimod anset for skattepligtig i medfør af statsskattelovens § 4.

"Højesterets begrundelse og resultat

Af de grunde, der er anført af landsretten, stadfæster Højesteret dommen."

SKM2003. 268. ØLR (se SKM2004. 259. HR)

"Landsrettens bemærkninger

Udbetalingen af de 400.000 kr. fra Fondsbørsvekslerernes Garantiforening under afvikling til sagsøgeren kan ikke efter foreningens oprindelige eller senere vedtægter anses for en udbetaling af en del af en formue, som sagsøgeren allerede da ejede, hvorfor statsskattelovens § 5 a ikke kan finde anvendelse.

Efter vedtægternes § 21 var det den opløsende generalforsamling, der traf bestemmelse om, hvorledes der skulle forholdes med foreningens formue. Det enkelte medlem havde ikke forud herfor noget retskrav på, at foreningsformuen skulle fordeles til medlemmerne ved foreningens opløsning. Der forelå således ikke en andelsret til formuen, og ligningslovens § 16 A finder derfor ikke anvendelse på udbetalingen af de 400.000 kr.

Udbetalingen må derimod anses som skattepligtig indkomst for sagsøgeren efter statsskattelovens § 4, som giver hjemmel til beskatning af denne indkomst.

Af disse grunde vil sagsøgte være at frifinde."

SKM2001. 11. ØLR

Likvidationsudlodning fra gensidigt brandassurance-selskab, hvori medlemmerne efter vedtægterne ikke ejede omsættelige andele og ikke tog andel i formuen ved udtræden, men alene ved ophør, skattepligtig efter statsskattelovens § 4. Udlodningen var således ikke skattefri efter statsskattelovens § 5 eller omfattet af reglerne i aktieavancebeskatningsloven.

"Begrundelse og konklusion

X-Amts gensidige brandassurance-selskab var en gensidig forsikringsforening omfattet af kap. 21 i lov om forsikringsvirksomhed. Efter foreningens karakter, herunder at medlemmerne ikke har kunnet eje omsættelige andele i foreningen, og at udtrådte medlemmer ikke havde andel i foreningens formue, kan sagsøgerens medlemskab af foreningen ikke anses for en formuegenstand en skattepligtig ejer, og således omfattet af statsskattelovens § 5 eller aktieavancebeskatningsloven.

Likvidationsudlodningen må i stedet anses for indkomst omfattet af statsskattelovens § 4, jf. personskattelovens § 3, stk. 1.

Sagsøgte påstand tages herefter til følge."

SKM2021. 201. SR

Spørgers ejerkreds bestod af anpartshavere, som var omfattet af reglerne for carry-beskatning, samt af anpartshavere, som ikke var omfattet af disse regler. De anpartshavere, som var omfattet af reglerne for carry-beskatning, havde løbende et behov for udlodninger fra Spørger til betaling af deres CFC-skat. Dette havde med den daværende udformning af Spørgers vedtægter den u hensigtsmæssighed, at når der skulle udloddes til betaling af CFC-skat, skulle der ligeledes udloddes udbytte til ikke carry-beskattede anpartshavere, hvilket medførte en uønsket førtidig beskatning hos disse. Spørger ønskede at etablere to

nye anpartsklasser (D og E) for at sikre, at de carry-beskattede anpartshavere kunne modtage udbytte til betaling af deres CFC-skat, uden at der samtidig skete en uønsket førtidig beskatning hos de anpartshavere, som ikke var omfattet af reglerne for carry-beskatning. Disse anpartshavere, der ville blive tildelt E-anparter, ville opnå en forlods udbyttet, der blev forrentet på markedsvilkår, når der skete udbytteudlodning til de øvrige anpartshavere, der blev tildelt D-anparter, til betaling af CFC-skat.

Det var forudsat, at der alene ville ske udlodninger til D-anpartshaverne til betaling af den omtalte CFC-skat. Det var ligeledes forudsat, at forrentningen af E-anparternes forlods udbyttet skete på markedsvilkår. På disse vilkår ville den enkelte efter de påtænkte vedtægtsændringer have samme beløbsmæssige ret til udbytte som forud for de påtænkte vedtægtsændringer blot forskudt i tid. Det tidsmæssige aspekt blev opvejet af en forrentning på markedsvilkår. Ud fra den foreliggende praksis på området og efter en konkret vurdering af oplysningerne kunne det på baggrund heraf bekræftes, at vedtægtsændringen, hvorved der blev etableret to ny anpartsklasser, ikke skulle sidestilles med afståelse.

SKM2020. 354. SR

Spørger ønskede bekræftet, at selskabet inden en børsnotering kunne ophæve de eksisterende aktieklasser mod samtidigt at foretage en rettet fondsemission, uden at aktionærene blev beskattet. De rettede fondsemissioner havde til formål 1) at kompensere A-Kapitalejerne for den økonomiske præference, de mistede ved selve sammenlægningen af aktieklasserne, 2) at tildele B- og C-Kapitalejerne det antal nominelle aktier i selskabet, som samlet modsvarede selskabets forventede markedsværdi fraregnet det beløb, som A-Kapitalejerne skulle modtage på deres nominelle aktiekapital, og 3) samtidig at forhøje den samlede nominelle aktiekapital og antallet af aktier til et sædvanligt niveau for en børsnotering. På den måde blev det sikret, at der samlet set ikke skete en formueforskydning mellem Kapitalejerne ved sammenlægningen af aktieklasserne til aktier uden aktieklasser. Vedtægterne i sagen kunne danne grundlag for den korrekte tildeling af fondsaktier. En vedtægtsændring i den konkrete sag ville derfor ikke medføre afståelsesbeskatning. Spørgsmålet 1 kunne derfor bekræftes.

I tillæg til spørgsmål 1 ønskede spørger bekræftet, at der efter børsnoteringen uden beskatning af selskabets Kapitalejere kunne ske en yderligere justering, når den endelige børskurs blev kendt, ved en yderligere rettet fondsemission til Selskabets A-Kapitalejere, eller ved B- og C-Kapitalejernes vederlagsfrie overførsel af aktier i Selskabet til A-Kapitalejerne. Da den indledende rettede fondsemission, og den efterfølgende endelige justering kunne anses som ét samlet tiltag for at sikre, at der ikke skete formueforskydning mellem Kapitalejerne, kunne spørgsmål 2 også bekræftes.

Endeligt ønskede spørger bekræftet, at hvis selskabets børsnotering blev opgivet, kunne der uden beskatning af Selskabets Kapitalejere gennemføres en vedtægtsændring med en genetablering af de tidligere ejerforhold med de tidligere kapitalklasser med tilsvarende A-, B- og C-rettigheder, og en kapitalnedsættelse uden udlodning rettet mod Kapitalejerne med henblik på at neutralisere og tilbagerulle de i spørgsmål 1 nævnte selskabsretlige ændringer. Formålet med genetableringen var, at neutralisere enhver ændring i selskabskapitalen foretaget i forbindelse med børsintroduktionen, at genetablere Kapitalejernes økonomiske rettigheder i Selskabet knyttet til de forskellige tidligere kapitalklasser samt Kapitalejernes procentuelle ejerandele i Selskabet, som de bestod før sammenlægningen af aktieklasserne og de gennemførte kapitalforhøjelser for dermed at undgå en formueforskydning, og genetablere de tidligere stemmerettigheder på de tre aktieklasser. Henset til at aktionærene i den konkrete sag, på baggrund af vedtægterne og ejeraftalen, skulle stilles på samme måde som før classesammenlægningen, såfremt børsnoteringen ikke blev gennemført, ville tilbagerulningen ikke medføre afståelsesbeskatning. Spørgsmålet 3 kunne derfor bekræftes.

SKM2017. 577. SR

Skatterådet bekræftede, at en vedtægtsændring, hvor tre aktieklasser med forskellige økonomiske rettigheder blev sammenlagt efter vedtægternes fordelingsbestemmelser, ikke medførte afståelsesbeskatning. I afgørelsen blev der lagt vægt på, at formålet var at gøre selskabet klar til en børsnotering, at aktionærene oprindeligt havde aftalt, hvilken fordelingen der skulle gælde i tilfælde af en børsnotering, at der er tale om uafhængige parter, og at den konkrete fordelingsmetode var udarbejdet af eksterne rådgivere. Skatterådet bekræftede desuden, at selskabet kunne ændre vedtægterne tilbage til udgangspunktet, hvis børsnoteringen ikke blev gennemført.

SKM2008. 232. SR

Skatterådet bekræftede, at en vedtægtsændring, hvor aktionærene opgav deres aktiers særlige rettigheder, så der fremover kun ville være en aktieklasse, ikke ville medføre afståelsesbeskatning.

Vejledning fra Erhvervsstyrelsen - Virksomheder med begrænset ansvar (A. M. B. A. og F. M. B. A.)

Punkt 4. og 4.1 fra vejledningen:

"Andelsselskaber med begrænset ansvar (A. M. B. A.)

Et andelsselskab med begrænset ansvar (A. M. B. A.) defineres som et erhvervsdrivende selskab, der opfylder andelsformålet, som defineres i lovens § 4, jf. afsnit. 4.1. Det er desuden en betingelse, at ingen af deltagerne hæfter personligt, uden begrænsning og solidarisk. Andelsselskabet skal have flere deltagere og der skal være mulighed for vekslende deltagerantal. Endvidere skal deltagernes økonomiske og forvaltningsmæssige rettigheder ikke være baseret på deltagernes andel af kapitalen, Jf. LEV § 3. Se nærmere i afsnit 2 Grundlæggende krav til virksomheder med begrænset ansvar.

4.1. Andelsformålet

Definitionen af selskabsformen i § 4 angiver, at "et andelsselskab er en virksomhed, hvis formål er at virke til fremme af deltagernes fælles interesser gennem deres deltagelse i virksomheden som aftagere, leverandører eller lignende". Desuden skal selskabets afkast enten fordeles blandt deltagerne i forhold til deres andel i omsætningen, eller forblive indestående i selskabet.

Andelsformålet er at virke til fremme af deltagernes fælles interesser gennem deres deltagelse i andelsselskabets aktiviteter, som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde. Andelsformålet kommer til udtryk flere steder i selskabets vedtægter, f.eks. i formålsbestemmelsen og i bestemmelserne om deltageroptagelse, leveringsret eller -pligt/ eller aftageret og -pligt, samt udmeldelse.

Andelsselskabets formålsbestemmelse er ikke alene udtryk for andelsformålet, men beskriver også andelsselskabets forretningsmæssige aktiviteter. Det er her væsentligt, at bestemmelsen er formuleret, så det fremgår, at virksomheden opfylder andelsformålet. En diffust formuleret formålsbestemmelse som "Virksomheden har til formål at yde service ydelser", vil således ikke opfylde andelsformålet, hvis deltagerne ikke er tilknyttet med aftagerret eller -pligt eller leveringsret eller -pligt. Deltagerne må være tilknyttet selskabet som kunder, producenter eller leverandører, således at deltagerne dels er virksomhedens ejere, dels er virksomhedens kunder/leverandører og kreditorer.

Deltagernes tilknytning til selskabet skal være udtryk for en opfyldelse af fælles interesser blandt andels-havene. Det er således ikke økonomisk udbytte for den enkelte, der er den primære tanke bag stiftelsen af et andelsselskab, selvom resultatet af selskabets aktivitet er, at den enkelte deltager opnår økonomisk gevinst i forhold til den pågældendes omsætning/aktivitet med selskabet. Et faktisk fællesskab mellem selskabet og dens deltagere er udtryk for opfyldelse af andelsformålet.

I Erhvervsankenævns kendelsen af 19. november 1998 (97-200.218) kom ankenævnet frem til, at der ikke var tale om et A. M. B. A., da selskabet formål, om at drive et bestillingskontor til at formidle afsætning af selskabsdeltagernes individuelle og forskelligartede tjenesteydelser, ikke indebærer et sådant samvirke mellem deltagerne, at kravene til andelsformålet i § 4 kan anses for opfyldt. I sagen udtalte Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (nu Erhvervsstyrelsen) følgende, hvad angår vurderingen af om en virksomhed opfylder andelsformålet:

"For så vidt angår andelsformålet som begreb, skal styrelsen i øvrigt tilføje, at det ved vurderingen af om en virksomhed opfylder et andelsformål, er af betydning hvordan samhandelen mellem virksomheden og deltagerne foregår. Således er deltageres leveringsret et kendetegn for andelsselskabet. I denne forbindelse skelnes mellem, om samhandelen mellem virksomheden og deltagerne er udløst af en konkret henvendelse fra en identificerbar 3. mand, eller om deltageres leverancer til virksomheden sker uden direkte sammenhæng med afsætningen fra denne. Såfremt samhandelen er udløst af en konkret henvendelse, er deltagerne ikke sikret en ret til at levere til virksomheden, og virksomheden får karakter af jobformidling. En sådan virksomhed adskiller sig fra andelsselskabet, der er karakteriseret ved, at deltagerne har en ret til at levere til virksomheden uafhængigt af, om der konkret er en aftage til virksomhedens varer."

Det klassiske eksempel på andelsformålet kender man fra landbrugssektoren. Producenter af f.eks. mælk eller svinekød afsætter deres produktion til et fælles andelsselskab, som herefter forædler, markedsfører og sælger den samlede produktion videre til aftagerne til den højst mulige pris. Deltagerne (dvs. de enkelte producenter) har fælles interesse i at kunne levere til andelsselskabet til aftalt pris og i at få andel i andelsselskabets overskud i forhold til deres omsætning med andelsselskabet.

Et mere moderne eksempel på andelsformålet kan være en konsulentvirksomhed indenfor en bestemt branche eller et bestemt fagligt område, hvor de enkelte deltagere/konsulenter har uddannelse, viden og erfaring, som deltagerne har besluttet at afsætte igennem et andelsselskab. Deltageres viden afsættes til selskabet som konsulenttydelser i forbindelse med undervisning, foredrag, artikelskrivning mv. Andelsselskabet vil typisk stå for den fælles administration, markedsføring overfor og kontakt med kunderne. Deltagerne kan herefter aflønnes af selskabet i forhold til deres individuelle aktivitet og salg af tjenesteydelser for selskabet. I forhold til kunderne er selskabet aftalepart i forhold til de enkelte tjenesteydelser.

Ved vurderingen af, om andelsformålet er opfyldt, kan der ikke alene lægges vægt på virksomhedens vedtægtsmæssige formål. Det afgørende er, hvem der er og kan optages som selskabsdeltagere, og om disse har en fælles forbruger - eller erhvervmæssig interesse, som har tæt forbindelse med selskabets formål og aktiviteter, og navnlig om selskabsdeltagerne som leverandør, aftagere eller på lignende måde udveksler ydelser med selskabet som led i dets virksomhed.

Et andelsselskab vil som oftest have følgende karakteristisk træk:

- virksomhedens formål, har til virke at fremme deltageres fælles interesse.
- virksomhedens aktivitet omfatter at deltagerne er aftagere, leverandører eller på anden måde aktive deltagere i selskabets omsætning og aktiviteter.
- overskudsdeling og fordeling af likvidationsprovenu sker blandt medlemmerne i forhold til deres andel i omsætning.
- Vekslende deltagerantal dvs. mulighed for ind- og udtræden.
- Deltageres indflydelse i selskabets øverste ledelsesorgan sker som udgangspunkt på lige fod, altså efter "hoveder".

Erhvervsstyrelsen vil ofte som led i sagsbehandlingen udbede sig redegørelse for, hvordan andelsformålet kommer til udtryk i virksomheden, hvis dette ikke direkte fremgår af virksomhedens vedtægter. Styrelsen vil herefter eventuelt bede om en berigtigelse af vedtægterne."

Spørgsmål 2

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 deltagerens i selskabet indskudte kapital, selskaber omfattet af § 2 C og registrerede selskaber med begrænset ansvar, -2a) sparekasser, andelskasser og foreninger oprettet i henhold til § 207 i lov om finansiel virksomhed, -2b) registrerede medarbejderinvesteringsselskaber efter § 7 i lov om medarbejderinvesteringsselskaber, -2c) (Ophævet). -2d) DSB. -2e) elselskaber, hvorved i denne lov forstås selskaber mv., i hvis aktiviteter indgår produktion, transport, handel eller levering af elektricitet, og som har en installeret effekt på over 25 kW. Skattepligten gælder uanset elselskabets organisationsform. Indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber omfattes dog af nr. 1. Hvis aktivitet som nævnt i 1. pkt. udøves af et interessentskab, beskattes interessenterne efter reglerne i denne bestemmelse, jf. dog § 3, stk. 7. Produktion og forbrug af elektricitet i tog, skibe, luftfartøjer eller andre transportmidler og produktion af elektricitet på nødstrømsanlæg i tilfælde, hvor den normale elektricitetsforsyning svigter, medfører ikke skattepligt efter denne bestemmelse, hvis selskabet ikke i øvrigt har aktiviteter som nævnt i 1. pkt., -2f) kommuner, der driver netvirksomhed og øvrig virksomhed, som enten er omfattet af elforsyningslovens § 2, stk. 1, eller undtaget efter § 2, stk. 4, fra elforsyningslovens bestemmelser (el-næringsvirksomhed), jf. dog § 1, stk. 1, nr. 1 og 2 e. Skattepligten omfatter indtægt ved sådan virksomhed samt fortjeneste og tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til sådan virksomhed. Hvis kommunen producerer elektricitet og varme i samproduktion, omfatter skattepligten tillige indtægt ved varmeproduktion. Indtægt ved produktion af elektricitet og varme ved afbrænding af affald er dog undtaget fra skattepligten, -2g) Energinet dk, -2h) vandforsyningsselskaber, der er omfattet af vandsektorlovens § 2, stk. 1, bortset fra vandforsyningsselskaber, der er udtrådt af den økonomiske regulering efter vandsektorlovens § 3 a, og spildevandsforsyningsselskaber, hvorved i denne lov forstås selskaber m.v., der for andre og mod betaling behandler eller transporterer spildevand. Skattepligten gælder uanset vand- henholdsvis spildevandsforsyningsselskabets organisationsform. Indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber omfattes dog af nr. 1. Hvis aktivitet som nævnt i 1. pkt. udøves af et interessentskab, et kommanditselskab eller et kommanditaktieselskab, beskattes henholdsvis interessenterne, komplementaren og kommanditisterne efter reglerne i denne bestemmelse, -2i) Naviair, -2j) Danpilot, -3) andelsforeninger, det vil i denne lov sige foreninger, hvis formål er at fremme mindst 10 medlemmers fælles erhvervmæssige interesser gennem deres deltagelse i foreningens virksomhed som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde, hvis omsætning med ikke-medlemmer ikke væsentligt eller længerevarende overskrider 25 pct. af den samlede omsætning, og som, bortset fra normal forrentning af en indbetalt medlemskapital, anvender den stedfundne omsætning med medlemmerne som grundlag for udlodning til disse. Andelsforeninger kan være omfattet af 1. pkt., selv om de ejer aktier eller anparter i selskaber, der ikke opfylder betingelserne i 1. pkt., -3a) brugsforeninger, som ikke er omfattet af nr. 3, hvis formål er at fremme medlemmernes fælles interesser gennem deres deltagelse som aftagere i foreningens virksomhed eller i foreningens helt eller delvis ejede selskaber, såfremt leverancer anvendes helt eller delvis til medlemmernes eller medlemsforeningernes private forbrug, og såfremt

udlodninger, bortset fra normal forrentning af en indbetalt medlemskapital, til medlemmer, eventuelt efter brugsforeningens bestemmelse kun til personlige medlemmer, finder sted på grundlag af foreningens og udvalgte underliggende selskabers omsætning med de pågældende medlemmer eller foreningen ved opløsning i stedet vælger at foretage udlodning til gavn for brugsforeningsbevægelsen eller til fremme af almene forbrugerinteresser efter tilladelse fra Skatterådet,⁻⁴⁾ foreninger, hvis formål er at fremme medlemmernes fælles erhvervmæssige interesser gennem deres deltagelse i foreningens virksomhed som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde, og som ikke er omfattet af nr. 2, 3 eller 3 a,⁻⁵⁾ gensidige forsikringsforeninger, der ikke er omfattet af §§ 294-303 i lov om finansiel virksomhed, medmindre den gensidige forsikringsforening udelukkende driver sygeforsikringsvirksomhed og told- og skatteforvaltningen har truffet bestemmelse om, at den pågældende forsikringsforening er omfattet af nr. 6, samt selskaber, foreninger mv., der er opstået ved ændring af en gensidig forsikringsforening, efter at denne har overdraget sin forsikringsvirksomhed, jf. § 14 d i fusionsskatteoven, og som ikke er omfattet af nr. 1, nr. 2 eller fondsbeskatningsloven,^{-5a)} investeringsforeninger, der udsteder omsættelige beviser for medlemmernes indskud, bortset fra investeringsselskaber, jf. aktieavancebeskatningslovens § 19, stk. 1, og bortset fra investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, jf. ligningslovens § 16 C, der er investeringsforeninger,^{-5b)} fonde og foreninger som nævnt i §§ 214-216 i lov om finansiel virksomhed, KommuneKredit og Dansk Eksportfinansieringsfond,^{-5c)} investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, jf. ligningslovens § 16 C, hvor skattepligten alene omfatter indtægt ved erhvervmæssig virksomhed og fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervmæssige virksomhed. Udbytte omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2, som et investeringsinstitut, der er omfattet af 1. pkt., modtager fra et selskab m.v., der er hjemmehørende her i landet, beskattes dog med 15 pct. 2. pkt. omfatter ikke udbytte af egne aktier, udbytte af aktier i investeringsinstitutets administrationsselskab, udbytte fra et investeringsselskab, jf. § 3, stk. 1, nr. 19, og udbytte fra et andet investeringsinstitut, jf. 1. pkt.^{-5d)} kontoførende investeringsforeninger, jf. § 2 i lov om beskatning af medlemmer af kontoførende investeringsforeninger, hvor skattepligten alene omfatter indtægt ved erhvervmæssig virksomhed og fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervmæssige virksomhed,⁻⁶⁾ andre foreninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner, jf. dog § 3, for så vidt foreningen mv. ikke er omfattet af fondsbeskatningsloven. Skattepligten omfatter indtægt ved erhvervmæssig virksomhed samt fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervmæssige virksomhed. Skattepligten omfatter endvidere udbytte som nævnt i § 2, stk. 1, litra c, 1. og 2. pkt., renter som nævnt i § 2, stk. 1, litra d, 1. pkt., royalty som nævnt i § 2, stk. 1, litra g, 1. pkt., og kursgevinster som nævnt i § 2, stk. 1, litra h, 1.-3. pkt. Skattepligten af udbytte som nævnt i 3. pkt. gælder dog ikke foreninger m.v., hvis midler ifølge vedtægter el.lign. udelukkende kan anvendes til almenvelgørende eller på anden måde almenyttige formål.

(...)

Selskabsskatteovens § 3

Stk. 1. Undtaget fra skattepligten er:

- 1) Staten og dens institutioner, jf. dog § 1, stk. 1, nr. 2 d, 2 g, 2 i og 2 j.
- 2) Regionerne og kommunerne samt regionale og kommunale virksomheder og institutioner, jf. dog stk. 7 og § 1, stk. 1, nr. 2 f og 2 h.
- 3) Anerkendte trossamfund og kirkelige institutioner, oprettet i tilslutning til disse eller til folkekirken.
- 4) Havne, herunder lufthavne, der er åbne for offentlig trafik, samt gas- og fjernvarmeværker, når adgangen til leverance fra værket står åben for alle inden for det område, hvori værket arbejder, alt for så

vidt havnens eller værket's indtægter, bortset fra normal forrentning af en eventuel indskudskapital, ifølge vedtægtsmæssig bestemmelse udelukkende kan anvendes til havnens eller værket's formål. Betingelserne i 1. pkt. er opfyldt, selv om en havn, en lufthavn eller et gas- eller fjernvarmeværk udøver aktivitet, der falder uden for formålet, såfremt disse aktiviteter udøves i et skattepligtigt datterselskab. Betingelserne i 1. pkt. er også opfyldt, selv om en havn, en lufthavn eller et gas- eller fjernvarmeværk har produktion af elektricitet med en installeret effekt på 25 kW eller derunder. Fritagelsen efter 1. pkt. gælder dog ikke indtægt ved produktion af elektricitet og for en havn eller lufthavn indtægt ved produktion af varme.

4a) Vandforsyningsselskaber og vanddistributionsselskaber, der ikke er omfattet af vandsektorlovens § 2, stk. 1, og vandforsyningsselskaber, der er omfattet af vandsektorlovens § 2, stk. 1, men som er udtrådt af den økonomiske regulering efter vandsektorlovens § 3 a. Det er en betingelse, at leverance fra vandforsyningsselskabet står åben for alle inden for det område, hvori selskabet arbejder, og at vandforsyningsselskabets indtægter, bortset fra normal forrentning af en eventuel indskudskapital, ifølge selskabets vedtægter kun kan anvendes til selskabets formål. Betingelserne i 2. pkt. er opfyldt, selv om et vandforsyningsselskab udøver aktiviteter, der falder uden for formålet, såfremt disse aktiviteter udøves i et skattepligtigt datterselskab. Betingelserne i 2. pkt. er også opfyldt, selv om et vandforsyningsselskab m.v. har aktiviteter i form af produktion af elektricitet eller produktion af varme. Fritagelsen efter 1. pkt. gælder dog ikke indtægt ved produktion af elektricitet og varme.

5) Skoler, hospitaler, sygehuse, plejehjem, plejeboliger, statsanerkendte rekonvalescenthjem, døgninstitutioner for børn og unge, daginstitutioner, privatinstitutioner og private pasningsordninger, fritidshjem og -klubber, offentligt godkendte opholdssteder for børn og unge, biblioteker under offentligt tilsyn og offentligt tilgængelige museer, alt for så vidt de er selvejende institutioner, og indtægterne udelukkende kan anvendes til den pågældende institutions formål. Skoler mv. er fritaget for skattepligt, selv om de har aktiviteter i form af produktion af elektricitet og varme, som medfører, at betingelserne i 1. pkt. ikke er opfyldt. Fritagelsen gælder dog ikke for indtægt ved produktion af elektricitet og varme.

6) Landsbyggefonden samt boligorganisationer, der er godkendt af kommunalbestyrelsen til at udøve almen boligvirksomhed, for så vidt indtægterne - bortset fra normal forrentning af en eventuel indskudskapital - ifølge vedtægtsmæssig bestemmelse udelukkende kan anvendes til fremme af alment boligbyggeri eller lignende af boligministeren godkendt formål, herunder salg af almene familieboliger efter kapitel 5 a i lov om almene boliger samt støttede private andelsboliger m.v. Boligorganisationer er fritaget for skattepligt, selv om de har aktiviteter i form af produktion af elektricitet og varme, som medfører, at betingelserne i 1. pkt. ikke er opfyldt. Fritagelsen gælder dog ikke for indtægt ved produktion af elektricitet og varme. Betingelserne i 1. pkt. er opfyldt, selv om boligorganisationen eller en afdeling af boligorganisationen udøver aktivitet, der falder uden for det i 1. pkt. nævnte hovedformål, såfremt disse aktiviteter udøves i et skattepligtigt datterselskab. Ved udlejning til andet end boligformål, som er omfattet af boligorganisationens hovedformål, eller som den 31. december 2005 er omfattet af § 6, stk. 2, i lov om almene boliger m.v., er det dog ikke et krav, at udlejning sker gennem et skattepligtigt datterselskab.

7) Danmarks Nationalbank.

8) Arbejdsmarkedets Tillægspension.

9) Pensionskasser, der er undergivet tilsyn efter lov om firmapensionskasser eller efter lov om finansiel virksomhed. Andre pensionskasser er undtaget fra skattepligten, for så vidt told- og skatteforvaltningen i hvert enkelt tilfælde træffer bestemmelse herom.

10) De foreninger, der er afgiftsfri i henhold til lov nr. 246 af 9. maj 1917 om landboforeningers og husmandsforeningers auktioner m.m., jf. lov nr. 80 af 4. marts 1949. Fritagelsen gælder dog kun for

indtægt ved de pågældende foreningers almindelige vedtægtsmæssige virksomhed, men ikke for indtægt ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom eller ved anden virksomhed.

11) De i lov om sanering nævnte saneringsselskaber, hvis vedtægter er godkendt af boligministeren, såfremt det i vedtægterne er bestemt, at indtægterne - bortset fra normal forrentning af en eventuel indskudskapital - udelukkende kan anvendes til saneringsformål.

12) Arbejdsmarkedets Erhvervssikring.

13) Lønmodtagernes Dyrtidsfond.

14) Det i lov om finansiel stabilitet nævnte Finansiell Stabilitet A/S.

15) De i lov om byfornyelse og boligforbedring nævnte byfornyelsesselskaber, hvis vedtægter er godkendt af boligministeren, såfremt det i vedtægterne er bestemt, at indtægterne - bortset fra normal forrentning af en eventuel indskudskapital - udelukkende kan anvendes til at bistå kommunalbestyrelsen og ejere med at forberede, tilrettelægge og gennemføre byfornyelses- og boligforbedringsarbejder efter reglerne i lov om byfornyelse og boligforbedring.

16) De regionale TV 2-virksomheder.

17) Investeringsfonden for Udviklingslande og Investeringsfonden for Østlandene.

18) Arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsaktieselskaber omfattet af § 307 i lov om finansiel virksomhed.

19) Investeringselskaber, jf. aktieavancebeskatningslovens § 19, bortset fra kontoførende investeringsforeninger, jf. § 2 i lov om beskatning af medlemmer af kontoførende investeringsforeninger, og bortset fra investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, jf. ligningslovens § 16 C. Udbytte omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2, som et selskab, der er omfattet af 1. pkt., modtager fra et selskab m.v., der er hjemmehørende her i landet, beskattes dog med 15 pct. 2. pkt. omfatter ikke udbytte af egne aktier, udbytte af aktier i investeringselskabets administrationsselskab, udbytte fra et andet investeringselskab, jf. § 3, stk. 1, nr. 19, og udbytte fra et investeringsinstitut med minimumsbeskatning, jf. § 1, stk. 1, nr. 5 c. Endvidere beskattes et selskab, der er omfattet af 1. pkt., med den i § 17, stk. 1, fastsatte sats af renter vedrørende gæld, som et selskab m.v. omfattet af § 1 har til investeringselskabet. Tilsvarende gælder kursgevinster på fordringer, der er stiftet på sådanne vilkår, at gælden skal indfries til en forud fastsat overkurs i forhold til værdien på stiftelsestidspunktet, såfremt debitor er et selskab m.v. omfattet af § 1, idet § 2, stk. 1, litra h, 2. og 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse. 4. og 5. pkt. finder dog kun anvendelse, i det omfang en del af kapitalen i investeringselskabet ejes af et selskab m.v., der er koncernforbundet som nævnt i skattekontrollovens kapitel 4 med det danske debitorselskab.

20) Udbetaling Danmark.

21) Producerende teatre, der er selvejende institutioner eller foreninger, og hvor indtægterne udelukkende kan anvendes til institutionens formål.

22) Seniorpensionsenheden, jf. lov om Seniorpensionsenheden.

23) Det af staten oprettede aktieselskab til rekapitalisering af visse store, samfunds bærende danske virksomheder (Danmarks Genopretningsfond). –(...)

Fondsbeskatningslovens § 1

Stk. 1. Skattepligt i henhold til denne lov omfatter:

1) Fonde, der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger eller af lov om erhvervsdrivende fonde, medmindre fonden er undtaget fra disse love.

2) Foreninger, der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger, for så vidt foreningen ikke er skattepligtig efter nr. 3.

3) Foreninger, der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger for så vidt angår:

a) arbejdsgiverforeninger og fagforeninger,

b) andre faglige sammenslutninger, hvis kapital er bestemt til anvendelse til understøttelse af medlemmer under faglig konflikt, samt

c) foreninger, hvis midler hovedsagelig hidrører fra de under litra a og b nævnte foreninger, såfremt foreningen har som et formål at understøtte virksomheder eller personer under faglig konflikt eller faktisk yder en sådan understøttelse.

4) Fonde, truste og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, hvis ledelsen har sæde her i landet. Dette gælder, uanset hvor fonden, trusten eller den selvejende institution eventuelt er indregistreret. En trust, der efter udenlandske regler må anses for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt, men som efter danske regler ikke anses for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt, omfattes endvidere af bestemmelsen, hvis trusten ville have haft ledelsens sæde her i landet, hvis den havde været et selvstændigt skattesubjekt i Danmark, jf. 1. pkt. 1. og 3. pkt. gælder dog ikke, hvis trustens indkomst beskattes efter ligningslovens § 16 K, hvis der er betalt indskudsafgift af kapitalen efter § 3 A, eller hvis der er betalt båndlæggelsesafgift efter § 3 C.

Stk. 2. Skattepligten efter stk. 1, nr. 1, omfatter ikke fonde omfattet af pensionsafkastbeskatningsloven eller fonde, der udbyder pensionsordninger omfattet af pensionsafkastbeskatningslovens § 1, stk. 1.

Ligningslovens § 16 A

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

Praksis

SKM2014. 613. LSR

En andelsforenings tilbagebetaling af for meget betalt grundskyld til medlemmerne blev anset for udlodning, uanset at tilbagebetalingen skete ved nedsættelse af boligafgiften.

TfS 1984, 434

Skattedepartementets afgørelse af 1. oktober 1984, j.nr. 580-433-511

Selskabsskat - Landbrug - Foreninger.

Udtalelse om betingelserne for beskatning af andelsbrug efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6.

Skatteministeriet

Skatteministeriet har udtalt, at der ikke skattemæssigt er noget til hinder for at gennemføre en beskatning af andelsbrug efter bestemmelserne i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Beskatning efter nævnte bestemmelse forudsætter, at der er tale om en selvstændig skattepligtig forening. Skattepligten omfatter indtægt ved erhvervmæssig virksomhed, og der svares skat med 40 pct. Foreningsmedlemmerne beskattes af arbejdsvederlag, som foreningen udbetaler.

Følgende forhold kan fremhæves som karakteristiske for en selvstændig skattepligtig forening. Den enkelte deltager hæfter kun med sit indskud. Der er mange deltagere. Deltagerkredsen kan skifte, således at nogle deltagere afløser andre.

Sammenslutningen styres af foreningsorganer, d.v.s. generalforsamling/repræsentantskab og en valgt bestyrelse.

Optagelse af nye deltagere (medlemmer) sker efter objektive kriterier, eventuelt er medlemsadgangen helt fri.

En deltagers udtræden er uden retslig betydning for sammenslutningens beståen og giver ikke den udtrædende krav på nogen del af dennes formue.

Drives landbruget i interessentskabsform, beskattes overskuddet hos de enkelte deltagere. En deltagers udtræden betragtes som opløsning af det bestående og stiftelse af nyt interessentskab. Den udtrædende har krav på en ideel anpart af interessentskabets aktiver, således at opløsningen medfører formuerealisation.

Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. D. 1.1.12 Andre foreninger

Indhold

Afsnittet beskriver reglerne for, hvornår en forening er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6.

(...)

Resumé

Ved vurderingen af, hvornår der er tale om et selvstændigt skattesubjekt, dvs. en forening mv. efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6, lægges der vægt på en række kriterier, herunder hensigten med virksomheden samt indholdet af evt. vedtægter. Disse foreninger mv. er alene skattepligtige af specifikke dele af foreningens indkomst. Skattepligten omfatter således fx erhvervmæssig indkomst, udlejning af fast ejendom mv., se nedenfor.

Regel

Bestemmelsen i SEL § 1, stk. 1, nr. 6, er en opsamlingsbestemmelse, der omfatter sammenslutninger, der på den ene side er selvstændige skattesubjekter, men på den anden side hverken omfattes af fondsbeskatningsloven, se afsnit C. D. 9.1.3.3, bestemmelserne i SEL § 1, stk. 1, nr. 1-5c eller fritaget fra skattepligt i henhold til SEL § 3, stk. 1.

Afgrænsningen af disse selvstændige skattesubjekter over for sammenslutninger uden selvstændig skattesubjektivitet (interessentskaber, kommanditselskaber, partrederier mv.), hvor skattepligten i stedet påhviler den enkelte deltager, kan være vanskelig at foretage, da interessentskaber kan fremtræde med en organisation, der på et eller flere punkter ligner foreningers organisation.

Af væsentlig betydning for den skatteretlige kvalifikation er sammenslutningens vedtægter og hensigten med dens virksomhed under hensyn til dens selvstændighed i forhold til de enkelte deltagere.

Bemærk

Den objektive skattepligt omfatter alene indtægt ved erhvervmæssig virksomhed samt fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervmæssige virksomhed. Se hjemmel i SEL § 1, stk. 1, nr. 6.

Kriterierne til vurdering af, hvornår der er tale om en forening efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6

Udover de førnævnte kriterier kan nedenstående kriterier være af betydning for kvalifikationen. Det bemærkes, at intet enkelt af disse kriterier kan være ubetinget afgørende. Se desuden Skattedepartementets udtalelse i TfS 1984, 434 DEP, der opregner de for foreninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, kendetegnende karakteristika. Det skal desuden understreges, at der er tale om en konkret vurdering af både vedtægter og sammenslutningens konkrete virke.

Kriterier der indikerer, at der er tale om en forening:

- Den enkelte deltager hæfter kun med sit indskud (kontingent).
- Mange deltagere.
- Deltagerkredsen skifter, således at nogle deltagere afløser andre.
- Sammenslutningen styres af foreningsorganer, dvs. generalforsamling/repræsentantskab og en valgt bestyrelse.
- Optagelse af nye deltagere (medlemmer) sker efter objektive kriterier, eventuelt er medlemsadgangen helt fri.
- En deltagers udtræden er uden retslig betydning for sammenslutningens beståen og giver ikke den udtrædende krav på nogen del af dennes formue.
- Sammenslutningens overordnede formål er af ideel karakter. En eventuel erhvervmæssig virksomhed drives til fremme af det ideelle formål.

Kriterier der indikerer, at der er tale om et interessentskab (dvs. ikke et selvstændigt skattesubjekt):

- Den enkelte deltager hæfter personligt (og solidarisk) for sammenslutningens forpligtelser.
- Få deltagere.
- Deltagerne er de samme under hele interessentskabets levetid.
- Der kræves énstemmighed blandt deltagerne til alle væsentlige beslutninger.
- Optagelse af ny deltager betragtes som stiftelse af nyt interessentskab.
- En deltagers udtræden betragtes som opløsning af det bestående og stiftelse af nyt interessentskab. Den udtrædende har krav på en ideel andel af interessentskabets aktiver, således at opløsningen medfører skifte (formuerealisation).
- Sammenslutningen har et rent erhvervmæssigt formål.

(...)

Spørgsmål 3

Praksis

Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. C. 2.5.3.4 Resolutive og suspensive betingelser

"Resolutive betingelser

Inden for skatteretten betegnes betingelser som resolutive, når de ikke udskyder beskatningstidspunktet.

Der vil typisk være tale om betingelser, der nærmest har karakter af en formssag, og situationer hvor der i realiteten ikke er tvivl om, at betingelsen vil blive opfyldt.

Landsskatteretten har udtalt, at det ved betingede aftaler er udgangspunktet, at betingelserne anses for resolute. Se TfS 1995, 904 LSR.

Eksempler

Følgende betingelser vil normalt blive anset for at være resolute, så aftalen skatteretligt bliver anset for at være indgået på aftaletidspunktet:

- Betingelse om tinglysning af et skøde i forbindelse med en ejendomshandel
- Betingelse om købesummens erlæggelse
- Betingelse om offentlig myndigheds godkendelse af udstykning, frigørelse fra landbrugsforpligtelse eller lignende
- Betingelser, hvis opfyldelse skatteyderen selv er herre over, fx vilkår om genopførelse ved branderstatning. Se SKM2007. 552. BR. Se også SKM2002. 383. LSR.

Se desuden eksempler på resolute betingelser i afgørelserne SKM2014. 688. SR, SKM2011. 516. BR, SKM2006. 696. VLR, SKM2001. 532. ØLR, TfS 1998, 202 ØLD, SKM2008. 913. BR, SKM2006. 569. LSR, SKM2001. 204. LSR, TfS 1998, 712 LSR og TfS 1995, 904 LSR og SKM2008. 42. SR.

Suspensive betingelser

Suspensive betingelser har en sådan karakter, at der hersker reel usikkerhed om, hvorvidt aftalen bliver gennemført eller ej. Suspensive betingelser medfører, at beskatningen først indtræder, når betingelsen er opfyldt.

Eksempler

Hvis et køb af en ejendom er betinget af salg af en anden ejendom til en bestemt pris inden 1 måned, vil betingelsen normalt blive anset for suspensiv. Derfor bliver handlen skattemæssigt først anset for indgået, når betingelsen er opfyldt.

Se andre eksempler på suspensive betingelser i afgørelserne SKM2008. 674. LSR, SKM2001. 204. LSR, TfS 1996, 35 LSR, TfS 1993, 332 LSR, SKM2007. 502. SR og TfS 1992, 129 LR.

SKM2013. 464. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Danmark ikke har hjemmel i kildeskatteloven til at beskatte en erstatning for tabt arbejdsfortjeneste (engangsbeløb) samt evt. anden skattepligtig erstatning (engangsbeløb) i forbindelse med personskade i 2008 opstået før skattepligtens indtræden til Danmark - uanset at erstatningen først endegyldigt er fastsat efter skattepligtens indtræden til Danmark (retserhvervelse).

A mener, at beskatningsretten til en erstatning principielt omfattes af den dansk/engelske dobbeltbeskatningsaftale art. 21, hvorved beskatningsretten er henlagt til bopælsstaten (Danmark), men da der er tale om en indkomst, der udspringer af en ulykke, før A er blevet skattepligtig til Danmark, så kan Danmark - uanset evt. udskudt retserhvervestidspunkt efter danske regler - ikke påberåbe sig en beskatningsret efter dobbeltbeskatningsaftalen, idet Danmark ikke var hverken kilde- eller bopælsland på tidspunktet for ulykken. Dette kunne Skatterådet ikke bekræfte.

Skatterådet afviste at svare på, om Storbritannien kan beskatte nogen del af erstatningen.

Fra SKATs begrundelse:

"I nærværende sag finder den forsikringsudløsende begivenhed, påkørslen, sted den 29. februar 2008. Der verserer herefter en tvist mellem A og skadevolder/forsikringsselskabet om retten til erstatning.

Den 19. maj 2008 sender forsikringsselskabet B, som er forsikringsselskab for biludlejningsfirmaet C, et brev til A's advokat, hvor det tilkendegives, at B "vil have en interesse i sagen", men kun såfremt føreren af bilen kan identificeres. Efter den britiske "Road Traffic Act (RTA)" er forsikringsselskabet - hvis en identificeret fører ikke kan betale erstatningskravet - forpligtet til at imødekomme dette krav, hvis visse betingelser er opfyldt.

Der står bl.a. følgende i brevet:

- "Confirmation of the identity of the driver will, ultimately, be a matter of evidence, but we accept that should the driver be identified we will have an interest in this matter as RTA insurer. You will however appreciate that in the event that the identity of the driver is not established we will have no involvement."

- "We have discussed this matter with the Motors Insurers Bureau and agreed that, pending the conclusion of the investigations, and without prejudice to our ultimate status, we will have initial conduct of this matter." Det anføres endvidere, at B er parate til at foretage en midlertidig betaling til A. Vedlagt brevet var en check på xxx pund.

SKAT finder ikke, at B herved påtog sig det endelige erstatningsansvar i sagen. Der er betingelser knyttet til B's tilkendegivelse, herunder at føreren af bilen kan identificeres. Tilkendegivelsen er givet "without prejudice to our ultimate status", det vil sige at den ikke har præjudikatsværdi for den endelige placering af erstatningsansvaret. Desuden var der på dette tidspunkt ikke nogen afklaring af, hvor stort erstatningsbeløbet i givet fald skulle være. SKAT finder derfor ikke, at tilkendegivelsen udgør et tilstrækkeligt grundlag til, at A skulle have erhvervet ret til beløbet den 19. maj 2008.

Ved forligsmøde den 19. september 2012 bliver der indgået forlig om erstatningens størrelse, herunder at A ikke er afskåret fra at rejse yderligere erstatningskrav, hvis skaderne udvikler sig, om sagsomkostningerne mv."