Tripelbeskatning

Rette indkomstmodtager

Skattelovrådet
December 2025

Indhold

1 Indledning 5

2 Problemstilling 7
2.1 Lønindkomst henføres til eget selskab 8
2.1.1 Korrektion af rette indkomstmodtager – tripelbeskatning 8
2.1.2 Nettoopgørelse 11

3 Skatte- og momsregler 15
3.1 Organisationsformer 15
3.1.1 Skattemæssig sondring mellem aktiviteter 16
3.1.2 Afgrænsning mellem selvstændigt erhvervsdrivende og lønmodtagere 16
3.1.3 Afgrænsning mellem selvstændigt erhvervsdrivende, honorarmodtagere og personer der driver ikke-erhvervsmæssig virksomhed 17
3.2 Beskatning af selskaber og deres aktionærer 19
3.2.1 Selskabsbeskatning 19
3.2.2 Tilskudsbeskatning 19
3.2.3 Aktieemissioner 20
3.2.4 Formueforskydning via selskaber 21
3.2.5 Lån til eget selskab 22
3.2.6 Beskatning ved selskabers udbetaling af udbytte og løn 23
3.3 Arbejdsgivers forpligtelser 24
3.3.1 Arbejdsgivers forpligtelse til at indeholde A-skat, mv. 24
3.3.2 Arbejdsgiver kan gøres ansvarlig 25
3.3.3 Rådgiveransvar 26
3.4 Moms 27
3.4.1 Regler for betaling af moms mv. 27
3.4.2 Momsmæssig ændring af købsmomsen hos hvervgiver 27
3.4.3 Konsekvenser for lønmodtageren 28
3.4.4 Tilbagesøgning af moms 29
3.4.5 Beskatning ved berigtigelse af uretmæssigt opkrævede momsbeløb 29
3.5 Renter 30
3.5.1 Renteregler 30
3.6 Omgørelse, betalingskorrektion, bindende svar og skatteforbehold 32
3.6.1 Omgørelse 32

3.6.2 Betalingskorrektion ... 34
3.6.3 Bindende svar og skatteforbehold ... 34

4 Beskatning af erhvervsindkomst og kapitalafkast i Sverige, Finland og Norge ... 36
4.1 Det svenske indkomstskattesystem ... 36
4.1.1 Hvordan håndteres lønindkomst, der uretmæssigt indtægtsføres i et selskab, i Sverige ... 36
4.1.2 De svenske 3:12-regler ... 37
4.2 De svenske regler om aktieägertilskott (aktionærbidrag) ... 38
4.2.1 Ubetinget aktionærbidrag – uden tilbagebetalingsbetingelser ... 38
4.2.2 Betinget aktionærbidrag – med tilbagebetalingsforpligtelse ... 38
4.2.3 Sammenligning af de to former for aktionærbidrag ... 39
4.2.4 Beskatning af aktionærbidrag i Finland og Norge ... 39

5 Beslægtede scenarier ... 41
5.1 Scenarie 2 – Lønindkomst henføres under virksomhedsordningen ... 41
5.1.1 Virksomhedsordningen ... 41
5.1.2 Skattemæssig korrektion af lønindkomst henført under virksomhedsordningen ... 42
5.1.3 Sammenligning af korrektion af lønindkomst opgjort under virksomhedsordningen eller henført til eget selskab ... 44
5.1.4 Opsummering ... 44
5.2 Scenarie 3 - Indkomstforvridning mellem interesseforbundne selskaber ... 45
5.2.1 Rette indkomstmodtager ... 45
5.2.2 Skattemæssig korrektion af priser og vilkår ... 46
5.2.3 Maskeret udlodning til hovedaktionæren ... 47
5.2.4 Tripelbeskatning ifølge litteraturen ... 52
5.2.5 Opsummering ... 53
5.3 Scenarie 4 - Indkomstforvridning mellem koncernforbundne selskaber ... 53
5.3.1 Nærmere om indkomstforvridning og skattefrie koncerntilskud ... 54
5.3.2 Samhandel mellem søsterselskaber ... 54
5.3.3 Rette indkomstmodtager ... 54
5.3.4 Værnsregel om beskatning af tilskud ... 55
5.3.5 Sammenligning af indkomstforvridningen i interesseforbundne og koncernforbundne selskaber ... 56
5.3.6 Opsummering ... 57
5.4 Scenarie 5 – Indkomst henføres forkert til samlever ... 57
5.4.1 Formueforskydning mellem ugifte samlevere ... 57
5.4.2 Opsummering ... 59
5.5 Scenarie 6 - Aktionærer skævdeler udbytte ... 59
5.5.1 Skævdeling af udbytte ... 60
5.5.2 Eksempler fra praksis ... 62
5.5.3 Opsummering ... 64
5.6 Sammenligning af scenarier ... 64

6 Løsningsmodeller ... 66
6.1 Overordnet kategorisering af de undersøgte modeller ... 66
6.2 Betingelser for at anvende de undersøgte modeller ... 67
6.2.1 Skal dispositionen være lagt klart frem ... 67
6.2.2 Skal ændringen tiltrædes af alle parter ... 68
6.2.3 Skal der ske udbetaling eller godskrivning af beløb ved en omgørelse ... 69
6.2.4 Ændringer i ejerkredsen efter dispositionen ... 69
6.2.5 Skal brug af udenlandske selskaber udelukke anvendelse af modellerne ... 69
6.2.6 Skal rette indkomstmodtager have indbetalt sin skatteforhøjelse ... 70

6.2.7 Skal ændringen være civilretlig mulig ... 71

7 Model 1: Omgørelse – ændring af de gældende omgørelsesregler ... 72
7.1.1 Effekten af løsningsmodel 1 om ændring af omgørelsesreglen ... 73
7.1.2 Den konkrete lovændring ... 74
7.1.3 Betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1 ... 74
7.1.4 Betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 2 ... 75
7.1.5 Betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3 ... 75
7.1.6 Betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 4 ... 75
7.1.7 Betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 5 ... 75
7.1.8 Administrative overvejelser ... 76

8 Model 2: Omgørelse - særregel for omgørelse ved ændring af rette indkomstmodtager ... 77
8.1 Effekten af løsningsmodel 2 om særregel for omgørelse vedr. rette indkomstmodtager ... 77
8.2 Den konkrete lovændring ... 78
8.3 Administrative overvejelser ... 78

9 Model 3: Betalingskorrektion ... 79
9.1 Effekten af løsningsmodel 3 om betalingskorrektion ... 79
9.2 Den konkrete lovændring ... 80
9.3 Administrative overvejelser ... 81

10 Model 4: Tilskuddet anses som et lån til selskabet ... 82
10.1 Effekterne af model 4 om at tilskuddet anses som et lån til selskabet ... 83
10.2 Den konkrete lovændring ... 84
10.3 Administrative overvejelser ... 84

11 Model 5: Tilskuddet anses som en skattefri kapitalforhøjelse ... 85
11.1 Effekterne af model 5 om skattefri kapitalforhøjelse ... 85
11.2 Den konkrete lovændring ... 88
11.3 Administrative overvejelser ... 89

12 Model 6: Bortfald af udbyttebeskatningen ... 90
12.1 Effekten af model 6 om bortfald af udbyttebeskatning ... 90
12.2 Den konkrete lovændring ... 91
12.3 Administrative overvejelser ... 92

13 Vurdering af de undersøgte løsningsmodeller ... 93
13.1 Generelt om modellerne og sammenhæng til kommissoriet ... 93
13.2 Model 1 - 4 – konsekvenserne af fejlplaceringen af indkomsten fjernes helt ... 94
13.3 Model 5 – Skattefri tilskud ... 95
13.4 Model 6- skattefri udlodning ... 96
13.5 Samlet konklusion ... 96

Bilag: Kommissorium – Rette indkomstmodtager ... 101

1 Indledning

Skatteministeren har anmodet Skattelovrådet om at undersøge mulighederne for at gennemføre tiltag, der kan afbøde de hårde konsekvenser for lønmodtagere m.fl., der utilsigtet kommer til at angive forkert, samtidig med at der ikke tilskyndes til, at der spekuleres i at undgå lønmodtagerbeskatning.

I en situation hvor en person har stiftet et selskab og udfører arbejde i selskabets navn, men hvor skattemyndighederne og personen vurderer karakteren af arbejdet forskelligt, kan der opstå såkaldt tripelbeskatning.

En person kan godt drive virksomhed i selskabsform. Indkomsten vil i den situation blive medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i selskabet. Det er derimod ikke muligt at indtægtsføre lønindkomst i et selskab. I den situation er det ikke selskabet men personen, der er rette indkomstmodtager af lønindkomsten. For at der kan drives virksomhed i selskabsform, er det dog en betingelse, at personen også reelt driver en virksomhed. Der er således ikke mulighed for at indtægtsføre lønindkomst i et selskab. Det vil derfor være personen, der er rette indkomstmodtager af lønindkomsten, og ikke selskabet.

Der vil skattemæssigt skulle ske en korrektion, hvis en indkomst er modtaget af selskabet, og selskabet ikke er rette indkomstmodtager. Det sker ved, at indkomsten anses for at have passeret den person, der er den rette indkomstmodtager, hvorefter beløbet anses for overført fra den rette indkomstmodtager til den, der konkret har medregnet betalingen ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, dvs. selskabet.

Det er ikke altid nemt at vurdere, om en person er lønmodtager eller ej. Der kan derfor forekomme situationer, hvor en person oprigtigt er i den tro, at det arbejde, personen udfører, kan ske i regi af personens selskab, men hvor skattemyndighederne konkret vurderer, at personen reelt er lønmodtager.

Ved skattemyndighedernes korrektion i en situation, hvor en person uretmæssigt har medregnet lønindkomst ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for personens selskab, kan der udløses en beskatning, der kan overstige 100 pct. Det skyldes, at både personen og selskabet bliver beskattet som modtager af indtægten, og, hvis selskabet efterfølgende udlodder udbytte, beskattes indtægten en tredje gang. Beskatningen kan i den situation blive på op til 111 pct.

På denne baggrund anmodede den tidligere skatteminister Skattelovrådet om at undersøge mulighederne for at gennemføre tiltag, der kan afbøde de hårde konsekvenser for lønmodtagere m.fl., der utilsigtet kommer til at angive forkert, samtidig med at der ikke tilskyndes til, at der spekuleres i at undgå lønmodtagerbeskatning.

Skattelovrådet er således blevet anmodet om at analysere mulighederne for at afbøde to-ledsbeskatning og tripelbeskatning med op til over 100 pct. for personer, der utilsigtet kommer til at angive forkert. Skattelovrådet er desuden blevet anmodet om at fremkomme med én eller evt. flere løsningsmodeller, herunder forslag til konkrete lovændringer.

Boks 1. Skattelovrådets medlemmer

Niels Winther-Sørensen (formand),dr.jur., professor i skatteret ved Syddansk Universitet og partner hos Corit Advisory.

Bo Sandemann Rasmussen, Professor ved Institut for Økonomi, Aarhus Universitet, ph.d.

Inge Langhave, Professor i skatteret ved Juridisk Institut, Aarhus Universitet, ph.d.

Kim Pedersen, Advokat og partner, SIRIUS Advokater.

Klaus Okholm, Partner, statsaut. revisor, PwC.

Peter Koerver Schmidt, Ph.d., professor i skatteret ved CBS, professor II ved Universitetet i Bergen og academic advisor ved CORIT Advisory.

Preben Underbjerg Poulsen, Tidl. chefrådgiver i Skatteministeriet, cand.scient.adm.

Ria Falk, Partner hos KPMG Acor Tax, cand.merc.aud, cand.polit.

Skattelovrådet er et uafhængigt, stående udvalg, der blev nedsat i forbindelse med Retssikkerhedspakke II – Borgerne skal stå stærkere. Alle anbefalinger og vurderinger i denne rapport er Skattelovrådets. Skatteministeriet har fungeret som sekretariat for Skattelovrådet.

2 Problemstilling

Når et selskab disponerer, træffes beslutningerne i sidste ende af fysiske personer. I tilfælde, hvor der træffes beslutninger i et selskab med mange aktionærer, vil flere personer typisk deltage i beslutningerne eller kontrollere dem efterfølgende. Det vil således være vanskeligt for en aktionær at begunstige sig selv gennem selskabets dispositioner, medmindre aktionærerne indenfor rammerne af selskabslovgivningen i enighed lader sig begunstige i samme forhold på selskabets bekostning. Men når en fysisk person er enten eneaktionær eller hovedaktionær i et selskab, disponerer personen/aktionæren i vidt omfang på selskabets vegne uden at skulle opnå enighed med andre aktionærer.

Ene- eller hovedaktionærer, der driver virksomhed gennem et selskab, vil som følge heraf i nogle tilfælde ikke have tilstrækkelig fokus på betydningen af, at der er tale om to forskellige rets- og skattesubjekter. Det giver en risiko for, at aktionærens og selskabets økonomiske forhold blandes sammen. Der findes talrige sager, hvor hovedaktionærer og/eller deres selskaber får forhøjet deres skattepligtige indkomst, fx som følge af at selskabet har afholdt lønmodtagerens private udgifter, eller fordi aktionæren lader sin (løn)indkomst beskatte i selskabet og ikke hos sig selv.

Det er sidstnævnte tilfælde, der fokuseres på i denne sammenhæng, jf. også afsnit 2.1. I nogle tilfælde kan hovedaktionæren ubevidst have disponeret forkert på grund af "sjusk" eller ukendskab til skattelovgivningen. I andre tilfælde vil hovedaktionæren være bekendt med skattereglerne, men vælge at indtægtsføre indkomst i selskabet, fordi der kan opnås en økonomisk gevinst derved, ligesom det konkrete kontraktsforhold kan give anledning til tvivl, hvis det ligger i grænseområdet mellem et lønmodtagerforhold og selvstændig erhvervsvirksomhed.

En person, der driver virksomhed i selskabsform, kan efter gældende regler udbetale løn til sig selv for sin arbejdsindsats i virksomheden. Et evt. overskud fra virksomheden kan udloddes som udbytte. Dette udbytte beskattes som aktieindkomst. Overordnet tilstræber skattereglerne, at aktionæren betaler næsten samme skat, uanset om pengene tages ud af selskabet som udbytte (selskabsskat + aktieindkomst) eller som løn (personlig indkomst). Den samlede skat kan dog være forskellig, bl.a. som følge af progressionstrinene for aktieindkomst og personlig indkomst.

Der kan være forskellige skattemæssige incitamenter til at placere indkomst i et selskab fremfor (direkte) hos hovedaktionæren. Et umiddelbart incitament kan være, at selskabsskatten er lavere end indkomstskatten for personer, og at der således kan opnås en skatteudskydelse. For selvstændigt erhvervsdrivende er dette incitament ikke nødvendigvis bærende, idet et tilsvarende resultat kan

opnås ved at anvende reglerne i virksomhedsordningen. Derimod kan incitamentet være stort, hvor personens indkomst er løn eller anden indkomst, der ikke er indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed.

Ved at placere indkomsten i sit selskab vil hovedaktionæren også kunne nedsætte den samlede skat fx ved at tilpasse fremtidige udlodninger til progressionsgrænsen for aktieindkomst. I visse tilfælde kan beskatning af indkomsten i selskabet undgås, fordi selskabet har underskud eller er sambeskattet med et selskab med underskud.

Placering af hovedaktionærens indkomst i selskabet kan være en metode til at skyde kapital ind i selskabet. Der vil dog normalt ikke være et særligt skattemæssigt incitament hertil, eftersom der alternativt – relativt nemt – vil kunne laves en egentlig kapitalforhøjelse, der vil være skattefri for selskabet.

I det følgende afsnit beskrives den klassiske "tripelbeskatning", hvor en given indkomst kan ende med at blive beskattet i tre omgange. Problemstillingen handler i sin kerne om, hvem der er den rette indkomstmodtager af en given indkomst – personen eller dennes selskab. Situationen opstår for personer, der har stiftet et selskab og udfører arbejde i selskabets navn, men hvor skattemyndighederne og personen vurderer karakteren af arbejdet forskelligt, idet skattemyndighederne mener, at der er tale om lønindkomst for personen, mens personen er af den opfattelse, at der er tale om erhvervsindkomst for selskabet.

2.1 Lønindkomst henføres til eget selskab

2.1.1 Korrektion af rette indkomstmodtager – tripelbeskatning

Ved begrebet rette indkomstmodtager fastslås, at det er den, der må anses for at have erhvervet ret til en indkomst, der skal beskattes af den. Princippet om rette indkomstmodtager er et grundlæggende skatteretligt princip, der skal sikre, at man ikke vilkårligt omplacerer en skattepligtig indkomst med henblik på at nedbringe eller udskyde skat. Hvis indkomsten alligevel placeres hos en anden end den rette indkomstmodtager, vil der skattemæssigt blive korrigeret for dette. Det sker ved, at indkomsten anses for at have passeret den person, der er den rette indkomstmodtager, hvorefter beløbet anses for overført fra den rette indkomstmodtager til den, der konkret har modtaget betalingen.

Der kan fx være tale om en situation, hvor en person udfører arbejde for tredjemand. Indkomsten placeres i et selskab, som personen ejer, og det er således selskabet, der konkret modtager betalingen for det udførte arbejde og indtægtsfører indkomsten.

Hvis selskabet i den konkrete situation faktisk er rette indkomstmodtager, vil det medføre, at den erhvervede indkomst fra tredjemand er selskabsindkomst. For selskabsindkomst sker beskatningen almindeligvis i to led: Først beskattes selskabet af indkomsten med 22 pct., og ved udlodning fra selskabet til personen beskattes udbyttet med 27/42 pct, hvormed den samlede marginalskat udgør 54,8 pct. Den højeste marginalskat på aktie- og lønindkomst svarer aktuelt nogenlunde til hinanden.[1] [2]

[1] For indkomståret 2025 udgør marginalskatten for lønindkomst i en gennemsnitskommune inkl. arbejdsmarkedsbidrag (ekskl. kirkeskat) 55,9 pct.

[2] Med Aftale om reform af personskat stiger den højeste marginalskat på lønindkomst i 2026 til 60,5 pct.

Da beskatningen af personen først sker ved udlodningen fra selskabet, kan beskatningen i andet led dog udskydes – potentielt indtil selskabet likvideres.

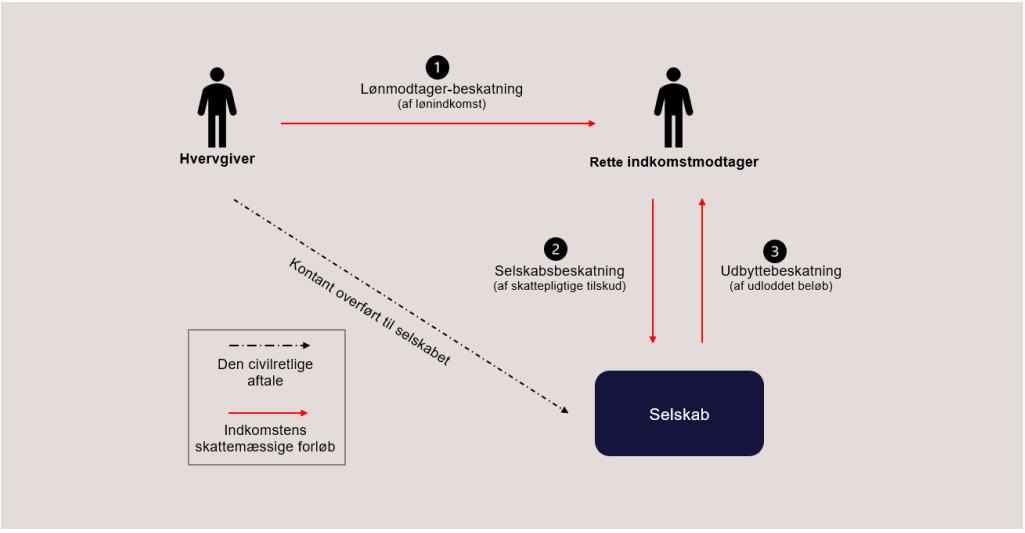
Hvis det imidlertid ud fra de konkrete forhold må anses for at være personen og ikke selskabet, der er rette indkomstmodtager, fx fordi personen må betragtes som lønmodtager i forhold til den, der har betalt ydelsen, så vil det føre til skattemæssig korrektion.

Den skattemæssige korrektion vil indebære, at det er personen, der beskattes af indkomsten. Der ændres dog ikke på, at indkomsten rent faktisk er overført til selskabet. Personen anses således skattemæssigt for at have foretaget et skattepligtigt tilskud til selskabet. Beskatningen i selskabet fastholdes derfor.

Efter den skattemæssige korrektion skal lønindkomsten nu beskattes hos personen selv, således at den samlede beskatning foreløbigt bliver ca. 78 pct., jf. tabel 1. Når indestående beløb på selskabets konto bliver udloddet til aktionæren, skal beløbet beskattes for tredje gang.

Den skattemæssige korrektion i disse sager kan således medføre, at der reelt sker beskatning tre gange af en given indkomst: Først hos personen, dernæst i selskabet og sidst ved evt. udlodning af udbytte fra selskabet til personen. Situationen illustreres nedenfor:

Figur 1. Hvervgiver overfører pengebeløb til selskabet (stiplet linje). Efter skattemyndighedens korrektion anses beløbet skattemæssigt for erhvervet af personen og videreført til selskabet som et skattepligtigt tilskud. Dette fører til, at beløbet beskattes to gange, imens beløbet beskattes for tredje gang ved udbytteudlodning fra selskabet til personen.



Figur 1 viser, at en given indkomst kan beskattes i tre led eller i tre omgange. At en given indkomst kan beskattes flere gange, er en af konsekvenserne af, at selskaber er selvstændige skattesubjekter, således at overdragelser mellem aktionæren og dennes selskab som udgangspunkt skal beskattes ligesom enhver anden indtægt erhvervet af tredjemand.

Den konkrete tripelbeskatningssituation kan føre til en samlet indkomstbeskatning på op til ca. 111 pct. af en given indkomst. Når der tjenes 1.000.000 kr., kan skatten således udgøre op til 1.106.600 kr., jf. tabel 1 nedenfor:

Tabel 1. Tripelbeskatning af en indkomst på 1.000.000 kr.	
Skat ved forhøjelse af personlig indkomst på 1.000.000 kr.	559.000 kr.
Selskabsskat af 1.000.000 kr. (tilskud fra personen)	220.000 kr.
Skat af evt. udlodning af 780.000 kr.	327.600 kr.
Samlet skat svarende til ca. 111 pct. af indkomsten	1.106.600 kr.

Anm.: Personlig indkomst forudsættes beskattet med 55,9 pct., svarende til den højeste marginalskat inkl. arbejdsmarkedsbidrag beregnet på basis af den landsgennemsnitlige kommunale skatteprocent ekskl. kirkeskat i 2025. Udbytte forudsættes beskattet med 42 pct., svarende til den højeste marginalskat på aktieindkomst i 2025.

Det er dog ikke altid, at beskatningen bliver helt op til 111 pct, da den nøjagtige beskatning afhænger af personens forhold, fx om personen forud for korrektionen betaler topskat mv. Beregningen tager også højde for evt. udbytteskat ved udlodning af det beløb fra selskabet, der konkret er fejlplaceret, selvom udlodningen kan ske mange år senere, uanset om udlodningen og beskatningen ville være sket, og uanset om aktionæren var blevet beskattet som rette indkomstmodtager eller ej. Tabel 1 skitserer således den højeste indkomstskattemæssige konsekvens i den konkrete tripelbeskatningssituation.

I praksis sker en skattemæssig korrektion ofte flere år efter det indkomstår, som den korrigerede disposition vedrører. Det indebærer, at der udover selve korrektionen af indkomsten også kan opstå rentemæssige konsekvenser, som kan være betydelige.

Fx kan skattemyndighederne korrigere for en manglende lønmodtagerbeskatning, der hidrører fra indkomståret 2023. Korrektionen vil medføre, at personen får en restskat for indkomståret 2023. Ved betaling af restskat skal der ud over selve restskatten betales et procenttillæg til staten af restskatten. Procenttillægget beregnes en gang årligt og fastsættes som rentesatsen i OPKL § 7, stk. 2, 3. pkt., med tillæg af 1,5 procentpoint afrundet til en decimal, jf. KSL § 61, stk. 2. Herudover skal der betales en rente pr. påbegyndt måned fra 1. september i året efter indkomståret og indtil udskrivningsdatoen for den skattepligtiges årsopgørelse. Der kan i eksemplet være tale om forrentning i perioden fra den 1. september 2024 til udskrivningsmåneden december 2025. dvs. i 16 måneder. Renten udgør rentesatsen i OPKL § 7, stk. 2, med tillæg af 0,4 procentpoint, jf. KSL § 62 A, stk. 1.

I tabel 2 skitseres et eksempel på en korrektion, hvor der betales et procenttillæg, og hvor der sker en månedlig forrentning for 16 mdr.

Tabel 2. Renteberegning ved tripelbeskatning vedr. forhøjelse på 1.000.000 kr.	
Skat ved forhøjelse af personlig indkomst på 1.000.000 kr.	559.000 kr.
Fast procenttillæg på 7,5 pct. af 559.000 kr.	41.925 kr.
Månedlig forrentning på 0,6 pct. af 600.925 kr. i 16 mdr. (9,6 pct. i alt)	57.689 kr.
Samlet procenttillæg og renter ved korrektion af den personlige indkomst:	99.614 kr.

Anm.: Der tages i beregningen udgangspunkt i et procenttillæg på 7,5 pct. (2023), jf. kildeskattelovens § 62 A, jf. § 61, stk. 2. Den månedlige forrentning, der beregnes ud fra restskatten inkl. procent-tillægget, udgør 0,6 pct. pr. påbegyndt måned fra 1. september i året efter indkomståret og indtil udskrivningsdatoen for den skattepligtige årsopgørelse, jf. kildeskattelovens § 62 A, stk. 1.

Som det fremgår af tabel 2, vil renterne kunne have en væsentlig indflydelse på, hvor meget personen reelt skal betale. I det viste eksempel svarer procenttillæg og forrentning til en årlig (ikke-fradragsberettiget) nominel rente på ca. 8,5 pct. p.a., som ved et "normalt" rente- og inflationsniveau må forventes at være noget højere end en typisk skatteyders placeringsrente, men ikke meget højere end en typisk skatteyders marginale lånerente. Det skal dog understreges, at der i situationer, hvor

der både indgår restskat og overskydende skat, kan være tale om væsentligt mindre forskelle jf. nedenfor, ligesom placerings- (eller låne-) renten vil variere mellem skatteydere.

Både procenttillægget og den månedlige forrentning baserer sig på rentesatsen i OPKL § 7, stk. 2. Rentesatsen i OPKL § 7, stk. 2, fastsættes årligt på grundlag af et simpelt gennemsnit af den af Danmarks Nationalbank opgjorte kassekreditrente for ikkefinansielle selskaber i månederne juli, august og september i det foregående kalenderår. Dvs. at de rentemæssige konsekvenser af den skattemæssige korrektion vil kunne være forskellige fra år til år.

Domstolene må anses for at have godkendt den praksis, der er skitseret ovenfor, hvorefter skattemyndighedernes korrektion i sager om rette indkomstmodtager, hvor en person fejlagtigt har henført lønindkomst som selskabsindkomst, kan føre til, at der sker beskatning tre gange. Der findes således righoldig retspraksis på området, hvor bl.a. en højesteretsdom fra 2002 kan nævnes, jf. boks 2.

Boks 2. SKM2002.154.HR – Lønindkomst placeret i et selskab.

Sagen handler om, hvorvidt en konsulent kunne henføre erhvervet indkomst til eget selskab. Konsulentens selskab indgik en aftale med et andet selskab (tredjemand) om at varetage dets økonomifunktion. På baggrund af kontrakten mellem parterne kom Landsretten frem til, at betalingen for udført arbejde var lønindkomst og ikke erhvervsindkomst, og selskabet kunne derfor ikke være rette indkomstmodtager af vederlaget for dette arbejde. Dette uanset at kontrakten om arbejdets udførelse var indgået med selskabet.

Højesteret bemærkede, "*Vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold skal beskattes som lønindkomst hos den person, der har udført arbejdet, jf. statsskattelovens § 4. Et selskab kan ikke anses for rette indkomstmodtager for så vidt angår lønindkomst.*" Landsretsdommen stadfæstedes herefter af Højesteret.

2.1.2 Nettoopgørelse

Der er i praksis eksempler på, at der er taget højde for evt. udbetalinger fra selskabet, der er indtægtsført af hovedaktionæren. Dvs., at der i visse sager er anvendt en nettoopgørelse.

Til den skattepligtige indkomst skal medregnes den skattepligtiges samlede årsindtægter, jf. statsskattelovens § 4. Den skattepligtige indkomst skal således opgøres for hvert indkomstår og består af en samlet opgørelse af årsindtægterne, der ikke kun kan fremtræde som penge, men også som formuegoder af pengeværdi.

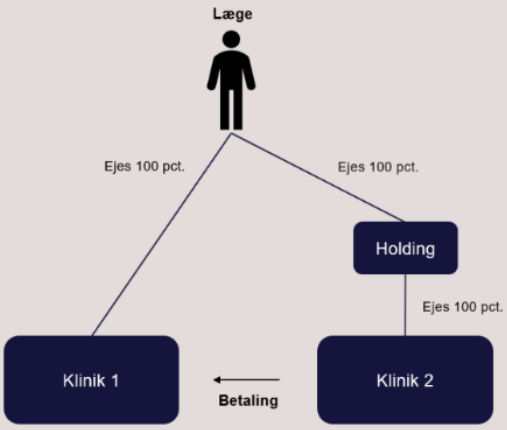
Indkomst, som er opgjort efter statsskattelovens § 4, stk. 1, skal henføres til beskatning hos den, der er rette indkomstmodtager af indkomsten. Som eksempel kan der være tale om lønindkomst på fx 1.000.000 kr., der uretmæssigt er medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i et selskab. Skattemyndighederne vil i denne situation kunne korrigere for det fulde beløb på 1.000.000 kr., *jf. beskrivelsen i afsnit 2.1.1.*

Der er dog enkelte eksempler i praksis på, at der er foretaget en nettoopgørelse, når arbejdet utvivlsomt er udført for tredjemand, og lønnen fra hovedaktionærselskabet utvivlsomt vedrører dette arbejde.

En sådan nettoopgørelse er fx anvendt i SKM2015.717.HR.

Boks 3. SKM2015.717.HR – Læge indtægtsfører lønindkomst i eget selskab.

Sagen vedrørte en læge (A), der ejede Klinik 1 og 2. Der blev indgået aftale mellem de to klinikker, hvorefter klinik 1 fakturerede beløb for operationer udført i klinik 2. Klinik 1 havde ingen andre indtægter end dem, der stammede fra klinik 2. Indtægterne udgjorde i alt 2,4 mio. kr. årligt. Lægen havde for hvert af indkomstårene 2007-2010 udbetalt en løn på 200.000 kr. til sig selv fra klinik 1.



Skattemyndighederne forhøjede lægens personlige indkomst med 2,2 mio. kr. pr. år, idet man anså lægen for rette indkomstmodtager af betalingen og dermed ikke klinik 1. Lægen lagde sag an med anbringende om at få reduceret beskatning via reglerne om omgørelse eller betalingskorrektion. Hverken Landsskatteretten, Landsretten eller Højesteret gav lægen medhold. Højesteret stadfæstede således, at lægen tripelbeskattes af en indkomst på 2,2 mio. kr. pr. år.

I sagen udgjorde bruttobeløbet 2,4 mio. kr. Alligevel havde skattemyndighederne kun korrigeret for 2,2 mio. kr., idet det angives, at der sker beskatning af honorar på "netto 2.200.000 kr.", jf. beskrivelsen i HR-dommen. Det må antages, at lægens lønudbetaling på 200.000 kr. har haft indflydelse på opgørelsen. Sagen belyser ikke nærmere, hvad det juridiske grundlag er for anvendelsen af denne nettoopgørelse. Således har hverken Højesteret eller Landsretten og tilsyneladende heller ikke Landsskatteretten forholdt sig til spørgsmålet om, hvorvidt der kan foretages nettoopgørelse eller ej.

En nettoopgørelse er anvendt i en Landsskatteretskendelse fra 1982, jf. boks 4.

Boks 4. LSRM 1982, 161 – Civilingeniør får nedsat forhøjelse af personlig indkomst.

I sagen klagede Civilingeniør A over, at Skatterådet havde forhøjet hans selvangivne indkomst for 1976 med et vederlag fra hans tidligere arbejdsgiver, B A/S, som var medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i A´ss anpartsselskab.

A stiftede ifølge det oplyste et anpartsselskab med det formål at drive konsulentvirksomhed. A opsagde sin stilling hos B A/S, men der blev aftalt, at A fortsat skulle være tilknyttet B A/S i en opsigelsesperiode på 6 måneder. Dette blev honoreret med i alt 177.000 kr., som blev medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i anpartsselskabet. Heraf havde A i året udbetalt 76.500 kr. i gage til sig selv fra anpartsselskabet.

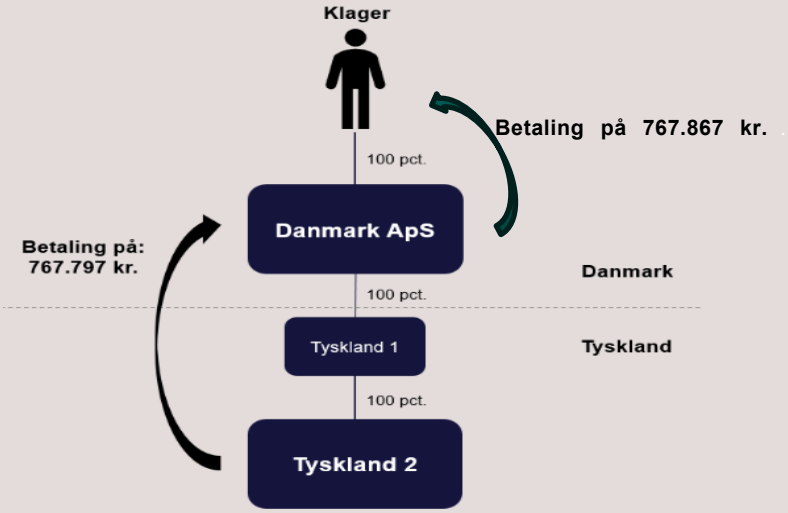
Landsskatteretten fandt ved en samlet bedømmelse, at det var klageren personligt, der var rette indkomstmodtager i forhold til honoraret. Retten kunne derfor i princippet tiltræde den stedfundne forhøjelse vedrørende vederlaget på 177.000 kr. Ansættelsen blev dog reduceret af Landsskatteretten med den af klageren selvangivne indkomst fra anpartsselskabet på 76.500 kr.

I udgangspunktet skulle civilingeniørens indkomst forhøjes med 177.000 kr. (bruttobeløbet), men den stedfundne forhøjelse blev reduceret med de 76.500 kr., som civilingeniøren i forvejen havde udbetalt som løn fra sit eget selskab. Samlet set blev civilingeniørens personlige indkomst forhøjet med 100.500 kr. (nettobeløbet). Landsskatteretten gav dog ikke en nærmere begrundelse herfor.

De to ovenstående afgørelser i SKM2015.717.HR og LSRM 1982, 161 havde en væsentlig indflydelse på en afgørelse fra Landsskatteretten fra 2022. Her blev der tilsvarende anvendt en nettoopgørelse ved fastsættelsen af den lønindkomst, hovedaktionæren beskattes af.

Boks 5. SKM2023.47.LSR – Direktør får nedsat forhøjelse af personlig indkomst.

Klager var ansat som direktør i Danmark ApS, hvorigennem klager havde udført konsulentarbejde for det tyske datterselskab (Tyskland 2). Danmark ApS modtog en betaling på 767.797 kr. for den præsterede ydelse.



Skattestyrelsen vurderede, at klageren var at anse som rette indkomstmodtager af betalingen på 767.797 kr. i stedet for Danmark ApS (klagers holdingselskab). Som følge heraf havde Skattestyrelsen forhøjet klagerens indkomst med 767.797 kr.

Klageren havde imidlertid efter rådgivning fra sin repræsentant fået udbetalt løn på 767.867 kr. i samme år fra selskabet for at undgå beskatning i flere led, hvilket repræsentanten bekræftede i forbindelse med klagesagen.

Landsskatteretten anfører i afgørelsen, at det følger af retspraksis - herunder SKM2015.717.HR og LSRM 1982, 161, at "i tilfælde, hvor en indkomst er placeret i et selskab, og hvor selskabet har udbetalt løn af den placerede indkomst til rette indkomstmodtager, kan denne løn modregnes ud fra en nettobetragtning."

I afgørelsen foretog skattemyndighederne en korrektion på 767.797 kr. (bruttobeløbet), som blev anset for uretmæssigt henført til Danmark ApS. I Landsskatteretten fik klager medhold i, at der kunne ske modregning af 767.867 kr. (den udbetalte lønindkomst), hvorved beskatningen af hovedaktionæren – og dermed tripelbeskatningen - reelt bortfaldt.

Der er i litteraturen sat spørgsmålstegn ved hjemmelsgrundlaget for Landsskatterettens afgørelse i SKM2023.47[3]. I artiklen anføres, at Landsskatterettens syn på nettobetragtningen synes at hvile på et svagt hjemmelsgrundlag, henset til at det teoretiske udgangspunkt givetvis må være beskatning efter bruttoprincippet, jf. statsskattelovens § 4. Det anføres i den forbindelse, at nettobetragtningen må fordre et meget sikkert hjemmelsgrundlag.

[3] SR.2023.150. Rette indkomstmodtager, løn og en nettobetragtning af professor, ph.d. Anders Nørgaard Laursen.

Det har været usikkert, om Landsskatterettens afgørelse i SKM2023.47LSR er udtryk for praksis, uanset at afgørelsen er offentliggjort. Således har Landsskatterettens flertal på 2 medlemmer, herunder retsformanden, i en ikke offentliggjort afgørelse fra den 8. december 2022 (j.nr. 18.0009114) anset en hovedaktionær for skattepligtig som lønindkomst af det fulde vederlag fra hvervgiveren, der var indbetalt til hovedaktionærens selskab. De udbetalinger fra hovedaktionærselskabet til hovedaktionæren, der var betegnet som løn, skulle tillige med den af hovedaktionærselskabet indeholdte A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ifølge Landsskatteretten behandles som udbytte og beskattes som aktieindkomst. Idet Skattestyrelsen ikke havde reguleret salgsmomsen, og da der ikke forelå oplysninger om, at hovedaktionærens selskab havde berigtiget fejlen over for hvervgiver, var det Landsskatterettens flertals vurdering, at hverken hovedaktionærens selskab eller hovedaktionæren selv havde erhvervet ret til det beløb, der på fakturaerne var benævnt moms. Det var derfor vurderingen, at momsen ikke skulle påvirke indkomstopgørelsen.

Hovedaktionærselskabet blev derfor tilskudsbeskattet af det beløb (eksklusive moms), der var indbetalt til selskabet af hvervgiver, og hovedaktionæren fik derfor nedsat det skattepligtige beløb med momsen. Afgørelsen er et eksempel på en tripelbeskatning, hvor Landsskatteretten ikke benyttede et princip om nettoopgørelse. (Se om moms nedenfor i afsnit 3.4)

Nettoprincippet var beskrevet i Ligningsvejledningen i perioden 1980-2012. Der er ikke senere offentliggjort nogen praksisændring herom. Praksisbeskrivelsen blev dog ikke videreført i Den juridiske vejledning, hvad der kunne indikere, at der ikke var tale om en fast praksis fra Skattestyrelsens side. Landsskatteretten har dog i afgørelsen i SKM2023.47.LSR henholdt sig til den retsopfattelse, der må anses for bærende for 1982-kendelsen, jf. ovenfor.

I en nyligt offentliggjort afgørelse, jf. afgørelsen i SKM2025.625.LSR har Landsskatteretten også anvendt et nettoprincip. Retten fandt, at i hvert fald dele af den udbetalte løn til klageren fra selskabet H1 Aps med tilstrækkelig sikkerhed kunne henføres til den placerede indkomst fra H2 S.M.B.A, som vederlag for det arbejde, skatteyderen havde udført for H2 S.M.B.A., og at der konkret ikke forelå oplysninger om, at den udbetalte løn til klageren fra H1 Aps udelukkende skulle vedrøre andet arbejde og andre opgaver, der ikke var relateret til den placerede indkomst fra H2 S.M.B.A. Herefter fandt retten, at lønnen fra H1 ApS kunne modregnes fuldt ud i den opgjorte lønindkomst fra H2 S.M.B.A. ud fra en nettobetragtning. Det forhold, at lønnen fra H1 ApS oversteg den placerede indkomst fra H2 S.M.B.A, og dermed også kunne henføres til andre midler end den placerede indkomst, herunder indtægter fra handel med værdipapirer, kunne under de konkrete omstændigheder ikke føre til andet resultat.

3 Skatte- og momsregler

3.1 Organisationsformer

En fysisk person, der driver erhvervsmæssig virksomhed, kan vælge at organisere sig som selvstændigt erhvervsdrivende eller at drive virksomheden i selskabsform. Hvordan den enkelte erhvervsdrivende konkret beskattes, afhænger af den valgte organisationsform.

Overordnet skelnes der mellem på den ene side virksomheder, der udgør selvstændige skattesubjekter (primært aktie- og anpartsselskaber), hvor der finder beskatning sted i to led – dels på selskabsniveau dels hos ejeren af selskabet. På den anden side findes personligt drevet virksomhed, hvor personen og virksomheden juridisk er én og samme, og skattemæssigt transparente selskaber, hvor virksomhedens indkomst i begge tilfælde beskattes i ét led - direkte hos den enkelte deltager.

Ejere af personligt drevne virksomheder har mulighed for at tilvælge virksomhedsordningen som alternativ til skattelovgivningens almindelige regler. Herved gives der mulighed for en beskatning, der til en vis grad ligner reglerne for beskatning af selskaber. Fx kan der opnås en foreløbig beskatning på 22 pct., dvs. samme procentsats, som gælder for selskaber.

Tidligere var det antaget i administrativ praksis, at adgangen til at udøve visse former for virksomhed i selskabsform var begrænset af det såkaldte "substitutionsprincip". Efter dette princip var det udelukket at drive virksomhed i selskabsform, hvis en person (typisk hovedaktionæren) var uundværlig ved udøvelsen af den pågældende aktivitet, dvs., hvis personen ikke kunne "substitueres".

Med Højesterets dom i TfS 1998, 485 H blev substitutionsprincippet underkendt.

Boks 6. TfS 1998, 485 H - En operasanger anset skattemæssigt berettiget til at drive koncertvirksomhed i selskabsform.

En operasanger var ansat som lønmodtager på et teater. Derudover havde han indtægter ved forskellige typer af opgaver i Danmark og udlandet, idet han personligt indgik kontrakter vedrørende hver enkelt opgave.

På grund af disse opgaver ønskede operasangeren at oprette et anpartsselskab, der skulle indgå kontrakterne samt modtage indtægterne og afholde udgifterne i forbindelse med opgaverne.

Sagen blev i første omgang forelagt Ligningsrådet. Spørgsmålet til Ligningsrådet var bl.a., om operasangeren kunne drive koncertvirksomhed og andre kunstneriske aktiviteter i selskabsform. Ligningsrådet svarede nej til dette og afviste dermed, at operasangeren med skatteretlig virkning kunne drive koncertvirksomheden på denne måde.

Sagen blev herefter indbragt for domstolene.

Landsretten udtalte, at *"således som sagen var forelagt, måtte det lægges til grund, at hovedformålet med skatteyderens oprettelse af et anpartsselskab, var at give skatteyderen, hvis arbejdsindsats reelt måtte antages at være afgørende for den samlede indtjening i selskabet mulighed for skattemæssige besparelser gennem en opspaltning af skatteyderens indtægt mellem ham selv og selskabet."* Landsretten tog derfor Skatteministeriets frifindelsespåstand til følge, hvilket betyd, at operasangeren ikke kunne drive virksomhed i selskabsform.

Højesteret fandt, at operasangeren godt kunne udøve selvstændig erhvervsvirksomhed som kunstner gennem et anpartsselskab.

Dernæst udtalte Højesteret, at *"Det forhold, at selskabets virksomhed i det væsentlige vil bestå i udbud af kunstneriske aktiviteter, som kun kan opfyldes af Aage Haugland selv, adskiller ikke virksomheden afgørende fra anden erhvervsudøvelse, som i de senere år også i skattemæssig henseende er anerkendt udøvet i selskabsform".*

Med dommen blev det endeligt fastslået, at enkeltpersoner skattemæssigt kan udøve virksomhed i selskabsform. Det er imidlertid en betingelse, at der er tale om indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed. Skatteretligt er det altså ikke tilstrækkeligt blot at stifte og eje et selskab for at kunne indtægtsføre indkomst derigennem.

Foreligger der ikke erhvervsmæssig virksomhed, anerkendes det fx ikke skattemæssigt, at en lønmodtager indtægtsfører indkomst i et selskab, som lønmodtageren har stiftet, og hvor det formelt set er selskabet, der er ansvarlig for at opfylde de forpligtelser, som lønmodtageren hidtil har opfyldt i sit ansættelsesforhold.[4] Et selskab kan heller ikke overgive sine ledelsesfunktioner til et konsulentselskab, der ejes/drives af en tidligere direktør eller hovedaktionær.[5]

Praksis om beskatning af rette indkomstmodtager indebærer, at medarbejdere ikke kan spare eller udskyde beskatning, ved at aflønningen udbetales til medarbejderens selskab i stedet for til medarbejderen selv.

Den skatteretlige afgrænsning mellem selvstændigt erhvervsdrivende over for anden indkomstskabende aktivitet, fx som lønmodtager, er i denne sammenhæng afgørende for, hvorvidt en person kan indtægtsføre erhvervet indkomst i et selskab.

3.1.1 Skattemæssig sondring mellem aktiviteter

Skattemæssigt sondres der overordnet mellem følgende fire typer af skattemæssig status:

1. Selvstændigt erhvervsdrivende
2. Lønmodtager
3. Honorarmodtager
4. Ikke-erhvervsmæssig virksomhed

Afgrænsningen mellem de ovennævnte skattemæssige kategorier er baseret på en række kriterier. I beskrivelsen nedenfor er der taget udgangspunkt i afgrænsningen mellem henholdsvis selvstændigt erhvervsdrivende på den ene side og lønmodtagere, honorarmodtagere og personer, der driver ikke-erhvervsmæssig virksomhed, på den anden side.

3.1.2 Afgrænsning mellem selvstændigt erhvervsdrivende og lønmodtagere

Den skattemæssige korrektion skyldes ofte en konflikt mellem skattemyndighederne og den skattepligtige om, hvorvidt den skattepligtige, der har udført arbejdet, skal anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager i forhold til det konkrete arbejde.

Som lønmodtager anses den, der modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold. Selvstændig erhvervsvirksomhed er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en

[4] Pedersen, Jan m.fl. – Skatteretten 2 – 2019 - side 325 - 328

[5] Pedersen, Jan m.fl. – Skatteretten 2 – 2019 - side 328 - 331

virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud. Afgrænsningen er med til at kvalificere, om indkomsten er lønindkomst eller erhvervsindkomst.

Sondringen mellem status som henholdsvis lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende bygger på retspraksis, som er søgt sammenskrevet i det såkaldte personskattecirkulære fra 1994. I cirkulæret anføres en række kriterier, der lægges vægt på ved vurderingen af, om der foreligger et tjenesteforhold (lønmodtagerforhold), eller om der er tale om selvstændig erhvervsmæssig virksomhed.[6] Ingen af kriterierne er i sig selv afgørende for vurderingen af, om der er tale om erhvervsmæssig virksomhed. Højesteret har blåstemplet cirkulæret i TfS1996.449 H (Tupperware).

I tvivlstilfælde må afgørelsen ske på grundlag af en samlet bedømmelse af forholdet mellem den, der udfører arbejdet, og den, arbejdet udføres for. Den konkrete vurdering foretages således på baggrund af en samlet vurdering af de faktiske forhold.

Hvis personen ud fra de konkrete forhold kan anses som selvstændig erhvervsdrivende, kan personen tilvælge at opgøre sine indtægter, udgifter, mv. under den såkaldte "virksomhedsordning". Virksomhedsordningen er en skatteberegningsmodel for indtægter og udgifter, der hidrører fra den erhvervsmæssige virksomhed. Hovedformålet med virksomhedsordningen er så vidt muligt skattemæssigt at sidestille erhvervsaktivitet i personligt regi med erhvervsaktivitet udført igennem et kapitalselskab.

Derudover vil personen efter praksis kunne vælge at "sætte sig selv på aktier" ved at drive sin virksomhed i selskabsform, jf. TfS 1998, 485 H. Den omstændighed, at personen ville kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, indebærer således efter praksis, at selskabet skattemæssigt må anses for rette indkomstmodtager, hvis personen *driver sin virksomhed i selskabsform*, og *selskabet indgår aftalen* om arbejdets udførelse.

Hvis personen derimod må anses for lønmodtager i forhold til den, som arbejdet udføres for, vil det ikke være muligt at placere lønnen i eget selskab. I så fald vil skattemyndighederne kunne gribe korrigerende ind, da personen skal beskattes efter reglerne for lønmodtagere. Det er imidlertid ikke altid nemt at vurdere, om en person er lønmodtager eller ej.

Der er tale om en konkret vurdering baseret på de konkrete omstændigheder. Personen og hvervgiveren kan derfor være i god tro med hensyn til, om indkomsten kan placeres i selskabet, og dermed om selskabet i den konkrete situation kan anses for rette indkomstmodtager, eller om status konkret er, at personen må anses for lønmodtager hos hvervgiveren.

3.1.3 Afgrænsning mellem selvstændigt erhvervsdrivende, honorarmodtagere og personer der driver ikke-erhvervsmæssig virksomhed

Hvis personen ud fra en vurdering af de konkrete forhold fx baseret på de kriterier, der fremgår af personskattecirkulæret, hverken må anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager, kan personen have status af honorarmodtager i forhold til betalingen fra hvervgiver. Personen kan også anses for at udøve ikke-erhvervsmæssig virksomhed.

Der findes ikke en entydig definition af, hvornår der er tale om en honorarmodtager eller en person, der udøver ikke-erhvervsmæssig virksomhed, hvorfor afgrænsningen beror på retspraksis.

[6] Personskattecirkulæret tager ikke højde for honorarmodtagere og personer, der driver ikke-erhvervsmæssig virksomhed. Vurdering i forhold til honorar- og ikke-erhvervsmæssig virksomhed beror primært på retspraksis.

Skatteretligt knytter honorarbegrebet sig til honorarer, der udbetales som vederlag for personligt arbejde, som udføres uden for tjenesteforhold, men som heller ikke stammer fra egentlig selvstændig erhvervsvirksomhed. Der er således tale om personer, som udelukkende eller ved siden af deres erhvervsaktive liv som enten lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende er beskæftiget med personligt arbejde af en sådan karakter, at det på den ene side ikke kan kvalificeres som personligt arbejde i et tjenesteforhold i skattemæssig forstand og på den anden side heller ikke er selvstændig erhvervsvirksomhed.

Hobbyvirksomhed indgår på linje med visse andre aktiviteter under betegnelsen ikke-erhvervsmæssig virksomhed. Ikke-erhvervsmæssig virksomhed har på den ene side fællestræk med erhvervsvirksomhed, men er på den anden side karakteriseret ved, at systematisk indtægtserhvervelse ikke er det afgørende formål for skatteyderen. Udtrykket ikke-erhvervsmæssig virksomhed anvendes dog også om virksomheder, som grundlæggende ikke opfylder kriterierne for at være erhvervsmæssige. Et eksempel på dette kan findes i afgørelsen i SKM2013.745.ØLR.

Boks 7. SKM2013.745.ØLR – Rejsebureauvirksomhed ikke anset for selvstændig erhvervsvirksomhed

Dommen angik en skatteyder, som siden 1998 havde drevet rejsebureauvirksomhed. Det var ubestridt, at rejsebureauvirksomheden i 2007 havde et sådant omfang, at den opfyldte kravet om intensitet.

Spørgsmålet var herefter, om virksomheden tillige opfyldte kravet om rentabilitet. Virksomheden blev etableret i 1998 som en enkeltmandsvirksomhed, og bortset fra 2002 og 2003 havde virksomheden været drevet med årlige driftsunderskud, som løbende var finansieret af skatteyderens ægtefælle.

Virksomhedens samlede underskud udgjorde i perioden 1998-2006 godt 360.000 kr. og i hele perioden 1998-2012 godt 1,6 mio. kr. Personaleomkostningerne i perioden 2002-2011 på i alt godt 1,5 mio. kr. var i det væsentlige løn til skatteyderens søn.

På denne baggrund fandt landsretten, at rejsebureauvirksomheden ikke opfyldte rentabilitetskravet, idet virksomheden ikke blev drevet med udsigt til at opnå en rimelig fortjeneste hverken i forhold til skatteyderens arbejdsindsats eller i forhold til den investerede kapital.

Landsretten anså herefter ikke rejsebureauvirksomheden for erhvervsmæssig i indkomståret 2007. At A havde de fornødne faglige forudsætninger for at drive rejsebureauvirksomheden og gjorde det på en seriøs måde kunne under de anførte omstændigheder ikke føre til et andet resultat.

Hvis personen ud fra de konkrete forhold ikke opfylder kriterierne for at være selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager, kan personen i stedet anses som honorarmodtager i forhold til betalingen fra hvervgiver. Alternativt kan personen anses for at udøve ikke-erhvervsmæssig virksomhed.

Heller ikke i disse situationer er det dog muligt for personen at "sætte sig selv på aktier" ved at placere indkomsten i et kapitalselskab, da personen ikke anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Derfor vil selskabet heller ikke i denne situation være rette indkomstmodtager af betalingerne. Også i disse tilfælde vil skattemyndighederne derfor kunne gribe korrigerende ind evt. med tripelbeskatning til følge.

3.2 Beskatning af selskaber og deres aktionærer

Aktie- og anpartsselskaber er begge kapitalselskaber, der både selskabsretligt og skatteretligt udgør et selvstændigt retssubjekt adskilt fra aktionæren. Det betyder, at selskabet selv opnår rettigheder og påtager sig forpligtelser, ligesom selskabet beskattes separat fra aktionæren.

I de følgende afsnit gives en overordnet beskrivelse af beskatningsreglerne for selskaber og deres aktionærer.

3.2.1 Selskabsbeskatning

Aktie- og anpartsselskaber er skattepligtige efter selskabsskatteloven, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Den skattepligtige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 1. Den skattepligtige indkomst opgøres herefter som årets indtægter med fradrag for afholdte fradragsberettigede udgifter, herunder bl.a. driftsudgifter. Skatten udgør 22 pct. af den skattepligtige indkomst, jf. selskabsskattelovens § 10, stk. 1, og § 17, stk. 1. Hvis den skattepligtige indkomst udviser underskud, kan dette underskud fremføres til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for følgende år efter reglerne i selskabsskattelovens § 12, dog med visse begrænsninger.

Selskaber m.v., der på noget tidspunkt i løbet af et indkomstår indgår i en koncern, er omfattet af obligatorisk national sambeskatning. Det er muligt at vælge, at sambeskatningen også skal omfatte alle koncernens udenlandske selskaber mv., jf. selskabsskattelovens §§ 31-31A.

3.2.2 Tilskudsbeskatning

Begrebet "tilskud" defineres bredt, og det er dermed ikke afgørende, om der er tale om et direkte tilskud i form af penge eller fx om gældseftergivelse el.lign.

Tilskud adskiller sig fra andre former for overførsler eller betalinger ved, at der ikke samtidig med tilskuddet indgår en modydelse.

Da beskatningen af selskaber sker efter skattelovgivningens almindelige regler, indebærer dette bl.a., at selskaber som udgangspunkt er skattepligtige af tilskud, jf. statsskattelovens § 4. Det gælder fx tilskud fra selskabets aktionær. Tilskud, der modtages fra et koncernforbundet selskab, er skattefrit, hvis selskaberne sambeskattes efter bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31. Skattefritagelsen gælder også for tilskud mellem danske og udenlandske selskaber, som deltager i en international sambeskatning eller vil kunne deltage i en international sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 D, stk. 4.

At der sker tilskudsbeskatning kan bl.a. ses i Højesterets dom i TfS2002.816/288 H.

Boks 8. TfS 2002, 288 H – Bakemark

Sagen omhandlede et moderselskab og dets datterselskab og deres opkøb af aktiviteterne i to aktieselskaber. Moderselskabet forestod hele betalingen i forbindelse med opkøbet.

Ved overdragelsen blev de opkøbte aktiviteter opdelt imellem de to selskaber, således at produktionen udelukkende blev henført til datterselskabet, mens alene goodwill blev henført til moderselskabet. En sådan adskillelse af produktionen og goodwill kunne dog ikke lade sig gøre i skattemæssig henseende.

Derfor måtte den del af den samlede pris for virksomheden, der var anført som betaling for goodwill og betalt af moderselskabet, anses som et tilskud fra moderselskabet til det danske datterselskab. Det danske datterselskab blev således anset for at være skattepligtig af et kapitaltilskud i henhold til SL § 4 som følge af den fælles virksomhedsovertagelse med moderselskabet.

Højesterets flertal udtalte herefter, at "Der er herefter ved moderselskabets betaling af 48 mio. kr. af købesummen sket betaling for et aktiv, som appellanten erhvervede. Vi finder, at der i statsskattelovens § 4 sammenholdt med selskabsskattelovens § 8 og § 13, stk. 1, nr. 1, er hjemmel til at indkomstbeskatte en sådan betaling"

I den klassiske tripelbeskatningssituation finder tilskudsbeskatningen anvendelse ved, at lønindkomsten anses for at passere rette indkomstmodtager – hovedaktionæren - og derfra videreført som et skattepligtigt tilskud til selskabet, *jf. også beskrivelse i afsnit 2.1.1.*

3.2.3 Aktieemissioner

Hvis der er tale om, at selskabet tilføres midler i forbindelse med en aktieemission, er der ikke tale om et tilskud, idet selskabet "betaler" for tilskuddet via udstedelse af aktier. Det fremgår desuden af selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 1, at overkurs, som et selskab opnår ved udstedelse af aktier eller ved udvidelse af sin aktiekapital, ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst for selskabet. Den skattefrie overkurs udgør merbetalingen, der overstiger kapitalandelenes pålydende værdi.[7] Som eksempel kunne der være tale om stiftelsen af et anpartsselskab med en anpartskapital på 20.000 kr. Hvis der indskydes 60.000 kr., vil overkursen udgøre 40.000 kr. svarende til merbetalingen.

Afgørende for skattefriheden er således, at kapitalindskuddet foretages i forbindelse med en aktieemission.

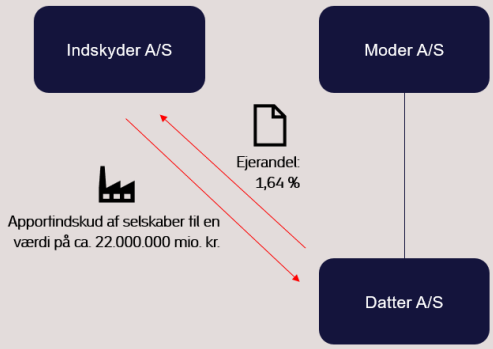
Det er dog ikke enhver overkurs, der anerkendes som skattefri, jf. afgørelsen i SKM2004.8.LR. Afgørelsen illustrerer, at overkursens størrelse set i forhold til værdien af ejerandelen kan have betydning for kvalifikationen af kapitaltilførslen.

Boks 9. SKM2004.8.LR – Omkvalificering af overkurs til skattepligtigt tilskud.

Sagen omhandlede et selskab, der ønskede at udstede nye aktier med henblik på at gennemføre et generationsskifte. De eksisterende ejere havde en række driftsselskaber, som havde en samlet regnskabsmæssig værdi på ca. 22 mio. kr. De nye ejere skulle overtage disse driftsselskaber, uden at de havde råd til at betale for dem.

For at gennemføre generationsskiftet skulle de nye ejere først etablere en koncernkonstruktion, der skulle bestå i et moderselskab og et underliggende datterselskab. De eksisterende ejere skulle herefter apportindskyde driftsselskaberne (værdi 22 mio. kr.) i det nyetablerede datterselskab imod at modtage en ejerandel på 1,64 pct. Det var endvidere tiltænkt, at de nye ejere skulle købe ejerandelen på 1,64 pct. tilbage inden for en kort årrække. Datterselskaber var stiftet til 610.000 kr., og indskuddet oversteg derfor aktiernes pålydende værdi væsentligt. Det betød, at der indirekte var overført betydelige værdier i forhold til værdien af de modtagne aktier.

[7] Fremadrettet bruges aktier, anparter og kapitalandele synonymt.



Spørgsmålet til Ligningsrådet var herefter, om den tiltænkte disposition ville blive anset som et skattepligtigt tilskud eller være skattefrit efter overkursreglen i selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 1. Den tilførte værdi bestod i værdien af selskaberne og ikke rede penge, der skulle tilføres.

Hvis indskuddet ansås som et skattepligtigt tilskud, ville tilskudsgiver miste sit fradrag og tilskudsmodtager i udgangspunktet blive beskattet for dispositionen – og evt. ville moderselskabet kunne beskattes ved formueforøgelsen (værdistigningen i datterselskabets aktier). Beskatning af tilskuddet ville utvetydigt blive opgjort til forskellen mellem de indskudte aktiers værdi og vederlaget i form af de udstedte aktiers nominelle værdi.

Ligningsrådet lagde vægt på, at der var tale om en maskeret disposition. Det blev således anført, at "... En transaktion der – iklædt en ydre form – formelt fremstår som en overkurs ved kapitaludvidelse, mens der reelt er tale om en vederlagsfri overførsel af midler fra en formuesfære til en anden og dermed om et skattepligtigt tilskud til M2 A/S (datterselskabet), jf. statsskattelovens § 4...".

3.2.4 Formueforskydning via selskaber

En aktieemission kan forøge værdien af selskabets kapitalandele. Hvis selskabet har flere ejere, kan en aktieemission føre til såkaldt "formueforskydning" via selskabet. De øvrige aktionærer opnår således en begunstigelse ved aktieemissionen, fordi deres aktiebesiddelse også stiger i værdi.

Formueforskydning bliver især tydelig, hvis de enkelte aktionærer ikke samtidig indskyder ligeværdige værdier i selskabet. Overvejelser herom forekommer særligt relevant, hvor der i øvrigt består et interessefællesskab mellem aktionærerne, fx i kraft af familierelationer el.lign.

Problemstillingen håndteres allerede i dag, idet værdistigningen anses for en overførsel fra tilskudsgiver til de øvrige aktionærer. I UfR 1958.1164 H (Espholin) skete der gavebeskatning i en sådan situation. Dommen illustrerer, at en aktieemission, der foretages til favørkurs, kan være en gave fra de øvrige aktionærer til den, der tegner aktierne, idet værdien af deres aktier falder, hvis andre tegner aktier i samme selskab til favørkurs.

Boks 10. UfR 1958.1164 H – Espholin

Sagen drejede sig om et familieselskab, der på generalforsamlingen havde vedtaget at fordoble aktiekapitalen ved nytegning til parikurs, imens aktierne før udvidelsen stod i kurs 900.

Nytegningen var forbeholdt hidtidige aktionærer. I aktionærkredsen var en fader, som ejede næsten hele aktiekapitalen, hvortil hans søn ejede en ubetydelig aktiepost. Far og søn aftalte indbyrdes, at faderen ikke skulle udnytte tegningsretten og i stedet overlade denne til sønnen.

Det betyd, at hovedaktionæren overlod til sin søn at tegne en betydelig aktiepost til kurs 100, og sønnens formue steg derfor væsentligt.

Højesteret fandt, at der var tale om en disposition, der måtte sidestilles med en vederlagsfri overdragelse fra faderen til sønnen. Sønnen blev derfor anset som gaveafgiftspligtig af en værdi svarende til faderens tegningsret, dvs. forskellen mellem pari og kurs 900.

3.2.5 Lån til eget selskab

En aktionær kan tilføre kapital til sit selskab i form af et lån. Ved et lån skal låntager (selskabet) tilbagebetale lånets hovedstol mv. til långiver (aktionæren).

Et låneforhold vil som udgangspunkt være reguleret af parternes aftale. Aftalefriheden bevirker, at låneaftalens vilkår kan varieres, herunder eksempelvis forfaldstid mv.

I nogle selskaber er det sådan, at aktionæren har en mellemregning som led i et løbende mellemværende med selskabet. En mellemregning er således en konto i regnskabet, hvor aktionæren løbende opgør sit tilgodehavende i selskabet.

Der er visse civilretlige regler at have for øje. Det følger således af selskabslovens § 127, stk. 2, at "*aftaler, som indgås mellem en enekapitalejer og kapitalselskabet, er kun gyldige, hvis de affattes på en måde, som senere kan dokumenteres, medmindre der er tale om aftaler på sædvanlige vilkår som led i et løbende mellemværende. Kravet er en gyldighedsbetingelse og har til formål at undgå misbrug af selskabets midler*".

Hvis ikke der er tale om sædvanlige vilkår i et løbende mellemværende, stilles der bl.a. selskabsretlige dokumentationskrav til eneaktionærer, når disse indgår aftaler med eget selskab.

I skattemæssig henseende er der også visse krav at have for øje som aktionær, når der foretages et lån til eget selskab. Afgrænsningen mellem et tilskud og lån kan illustreres af afgørelsen i SKM2004.441.HR. Det bemærkes, at afgørelsen er fra før indsættelsen af bestemmelsen i SEL § 31 D om skattefrihed for tilskud mellem koncernforbundne selskaber.

Boks 11. SKM2004.441.HR – Afgrænsning af lån over for skattepligtigt tilskud.

Det sagsøgende datterselskab modtog midler fra sit moderselskab. Indbetalingerne fra moderselskabet blev i datterselskabets regnskab benævnt som "lån til materiel" og som "mellemregning". Datterselskabet blev i væsentligt omfang finansieret ved kontante tilførsler og udlæg for betalinger for varekøb.

Spørgsmålet var herefter, om der var tale om et skattepligtigt tilskud, jf. statsskattelovens § 4, eller om der var stiftet et lån, hvorved kapitaltilførslerne ville have været skattefrie.

Der var udstedt gældsbreve, der af datterselskabet blev oplyst at vedrøre disse gældsposter, men der kunne ikke ses nogen sammenhæng mellem vilkårene i de skriftlige lånedokumenter og de bogførte overførsler mellem datterselskabet og moderselskabet.

Højesteret stadfæstede landsrettens dom, hvorefter lånet fra moderselskabet til datterselskabet skulle behandles som et tilskud, selv om der var udstedt gældsbreve. Lånedokumenterne og de anførte vilkår heri blev således tilsidesat, idet disse på væsentlige punkter ikke var overholdt, herunder forrentning og tilbagebetaling.

Dommen viser, at en "låneaftale" kan omkvalificeres til et skattepligtigt tilskud, hvis aftalen ikke efterleves af parterne. Dette gælder, uanset om der er udfærdiget et lånedokument.

En låneaftale mellem en aktionær og dennes selskab skal desuden forrentes. Renten skal fastsættes på armslængdevilkår, jf. ligningslovens § 2. Det betyder, at selskabet skal svare renter af lånet på tilsvarende vis, som hvis lånet var optaget hos en uafhængig part fx hos en bank.[8]

Når en aktionær foretager et lån til eget selskab, vil aktionæren have en pengefordring mod selskabet. Låneforholdet er derfor omfattet af kursgevinstloven.[9] Reglerne gælder som udgangspunkt for alle pengefordringer uanset deres art. Afgørende for bedømmelsen er alene, om der foreligger et retligt krav på betaling i form af penge.

Selskaber skal ifølge kursgevinstlovens § 3 medregne gevinst og tab på fordringer. Dog kan tab på fordringer på koncernforbundne selskaber ikke fradrages. For personer gælder, at gevinst og tab på fordringer skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. kursgevinstlovens § 12. Der er indført nogle begrænsninger i kursgevinstlovens § 14, stk. 2, i retten til fradrag for visse tab. I henhold til denne bestemmelse er der bl.a. ikke fradrag for tab på fordringer på selskaber, hvori kreditor har bestemmende indflydelse som omhandlet i aktieavancebeskatningslovens § 4 (en hovedaktionær).

3.2.6 Beskatning ved selskabers udbetaling af udbytte og løn

Kapitalselskaber kan udbetale ordinært udbytte eller ekstraordinært udbytte. Udbytte er den måde, hvorpå et kapitalselskab kan give overskud eller en del af den indskudte kapital tilbage til kapitalejerne.

Udgangspunktet både civilretligt og skattemæssigt er, at udbytte tilfalder aktionærerne ligeligt i forhold til deres aktiebesiddelse.[10] Den aktionær, der ejer fx 50 pct. af kapitalen, er således berettiget til 50 pct. af udbyttet.[11]

I skattemæssig henseende medregnes udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 1, som aktieindkomst. Til udbytte medregnes *alt*, hvad selskabet udlodder til sine aktionærer eller andelshavere, uanset i hvilken form udlodningen finder sted, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 2, 1. pkt. Modtageren af udbyttet fx eneaktionæren er skattepligtig af værdien, imens selskabet, der udlodder udbytte, ikke har fradragsret herfor, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, modsætningsvist. Udbytte skal medtages i indkomsten i det år, hvor der erhverves ret til udbytte, fx i det år hvor udbyttet er deklareret på generalforsamlingen.

I selskabsloven er der visse lovgivningsmæssige begrænsninger for, hvor meget udbytte der kan udbetales. Særligt kan der henvises til selskabslovens § 179, stk. 2, hvoraf det fremgår, at selskabets centrale ledelsesorgan er ansvarligt for, at uddeling ikke overstiger, hvad der er forsvarligt under hensyntagen til selskabets, og i moderselskaber koncernens, økonomiske stilling, og ikke sker til skade

[8] Se bl.a. SKM2018.122.LSR, hvor lån i indkomstårene 2012-2014 beløb sig til hhv. 29.539 kr., 168.507 kr. og 224.093 kr. i renteudgifter, som selskabet skulle betale til långiveren (aktionæren).

[9] Hvis selskabet omvendt yder et lån til aktionæren, finder kursgevinstlovens regler dog ikke anvendelse. Det fremgår af LL § 16 E om aktionærlån, at direkte eller indirekte lån fra et selskab til en nærtstående fysisk person i henhold til LL § 2, skattemæssigt skal behandles som en hævning uden tilbagebetalingsforpligtelse. Derved er det ikke længere et lån, men skal derimod beskattes som løn, udbytte eller lignende allerede på udbetalingstidspunktet. Når der ikke er tale om et lån, indebærer dette, at forholdet ikke bliver omfattet af kursgevinstloven.

[10] Det forudsættes, at aktierne i selskabet har samme rettigheder.

[11] Se bl.a. TfS 1994, 131 og SKM2020.179.HR.

for selskabet eller dets kreditorer, jf. § 115, nr. 5, og § 116, nr. 5. Bl.a. af den årsag foretages udlodning af udbytte oftest 1-2 gange årligt og ofte efter aflæggelsen af selskabets årsrapport.

En aktionær, der yder en aktiv arbejdsindsats i eget selskab, disponerer både på egne og selskabets vegne. Derfor kan denne langt hen ad vejen selv bestemme, i hvilket omfang pengene i selskabet tages ud af selskabet som fx udbytte eller løn. Beskatningen af udbetalingerne afhænger af den valgte metode.

Lønindkomst er kendetegnet ved at være vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold. Begrebet lønindkomst omfatter ikke blot de almindeligt forekommende ydelser udbetalt af en arbejdsgiver, såsom løn, honorarer, andre kontante godtgørelser, mv. Selskabet kan foretage fradrag for lønudgifter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det fremgår desuden af ligningslovens § 8 N, stk. 1, at erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold altid kan fratrækkes, dvs. også i situationer hvor der er tale om lønudgifter, der er afholdt med henblik på udvidelse af virksomheden.

Uanset om en aktionær tager penge ud af selskabet som udbytte eller løn, fører det til beskatning. Lønindkomst hævet af en aktionær medfører således en samlet beskatning på op til 55,9 pct.[12], imens beskatning af aktieindkomst (inkl. selskabsskat) samlet set udgør op til 54,8 pct.[13] [14]

3.3 Arbejdsgivers forpligtelser

I dette afsnit beskrives flere afledte problemstillinger, der kan opstå, når lønindkomst uretmæssigt indtægtsføres i et selskab, herunder bl.a. arbejdsgivers forpligtelse og ansvar, rådgiveransvar, momsmæssig komplikation og effekten af påløbne renter.

3.3.1 Arbejdsgivers forpligtelse til at indeholde A-skat, mv.

Fastlæggelse af skatteyderens skattemæssige status er ikke kun afgørende for beskatningen af indkomsten, jf. også afsnit 3.1, men også afgørende for, hvordan en oppebåret indkomst skal indberettes og oplyses om, samt om der skal betales A- eller B-skat af indkomsten.

Den skatteretlige sondring mellem A- og B-indkomst har betydning for de indberetnings-, oplysnings- og indbetalingspligter, der påhviler henholdsvis en hvervgiver og den skattepligtige person, der udfører aktiviteten.

A-indkomst omfatter vederlag, som udbetales for personligt arbejde udført som led i et tjenesteforhold, samt en række indkomster, der er blevet gjort til A-indkomst[15].

Alle, der i en kalendermåned i sin virksomhed har udbetalt eller godskrevet indkomst, som er A-indkomst, skal efter bestemmelsen i skatteindberetningslovens § 1 hver måned indberette beløbene til indkomstregistret, jf. §§ 3 og 4 i lov om et indkomstregister. Den indberetningspligtige skal desuden

[12] 8 pct. + (1-0,08)*52,02 pct. = 55,9 pct. (Skattesats på 52, 08 pct. baseret på gennemsnitskommune).

[13] 22 pct. + (1-0,22)*42 pct. = 54,8 pct. (Der ses her bort fra den laveste aktieindkomstsats på 27 pct.)

[14] Med Aftale om reform af personskat stiger den højeste marginalskat på lønindkomst fra 2026 til 60,5 pct.

[15] Kildeskattelovens § 43

opbevare grundlaget for de oplysninger, der skal indberettes, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig, jf. skatteindberetningslovens § 56.

Hvis indberetningerne ikke foretages rettidigt, kan der pålægges daglige tvangsbøder. Hvis der forsætligt afgives urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger, der resulterer i en for lav skatteansættelse, kan den indberetningspligtige straffes med bøde eller fængsel.

Ved enhver udbetaling af A-indkomst påhviler der desuden en pligt for den, for hvis regning udbetalingen foretages, til at indeholde foreløbig A-skat i det udbetalte beløb[16]. Det vil derfor typisk være en arbejdsgiver, der er indeholdelsespligtig i forhold til den foreløbige A-skat.

I modsætning til A-indkomst, hvor udbetaleren er indeholdelsespligtig vedrørende den foreløbige A-skat, er det modtageren af B-indkomsten, som selv skal sørge for at afregne skatten. B-indkomst er afgrænset som skattepligtig indkomst, hvori der hverken skal indeholdes A-skat, udbytteskat eller royaltyskat. I praksis omfatter B-indkomst især indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed, visse honorarer, provisioner og gaver.

Sondringen mellem status som lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende kan således også være afgørende for, om arbejdet kan anses som personligt arbejde udført som led i et tjenesteforhold, og om hvervgiver på den baggrund har en forpligtelse til at indeholde foreløbig A-skat. Derfor opstår der ikke alene konflikt om skattebetalingen mellem skattemyndigheden og lønmodtageren, men på tilsvarende vis kan konflikten vedrøre hvervgiverens manglende indeholdelse af foreløbig A-skat for lønmodtageren, jf. kildeskattelovens §§ 43 og 46.

Praksis viser, at Højesteret konsekvent har pålagt ansvar for betaling af indeholdelsespligtige beløb, når den indeholdelsespligtige har været "bekendt med de forhold, der begrunder indeholdelsespligten", jf. bl.a. SKM2003.555.HR, SKM2008.613.HR og SKM2012.462.HR.

3.3.2 Arbejdsgiver kan gøres ansvarlig

Af kildeskattelovens § 69, stk. 1, fremgår, at den, som undlader at opfylde sin pligt til at indeholde skat, eller som indeholder denne med for lavt beløb, er over for det offentlige umiddelbart ansvarlig for betaling af det manglende beløb, medmindre det godtgøres, at der ikke er udvist forsømmelighed.

Kildeskattelovens § 69 indebærer således, at arbejdsgivere, som har en pligt til at indeholde A-skat og AM-bidrag, kan gøres ansvarlige for den manglende indeholdelse.

I den klassiske tripelbeskatningssituation lægges det til grund, at personen i skattemæssig henseende skal anses for at være lønmodtager. Det betyder samtidig, at hvervgiver i stedet skal anses for at være arbejdsgiver. At hvervgiver skifter karakter til arbejdsgiver i det konkrete forhold, kan i visse situationer komme bag på hvervgiveren, fx fordi arbejdstageren optræder igennem et selskab og afregner betalinger via fakturaer, mv. Uanset om arbejdsgiver er i god tro, kan arbejdsgiveren dog gøres ansvarlig for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag.

Nedenstående domme er eksempler på, at arbejdsgiveren kan blive forpligtet til at indbetale den manglende A-skat og AM-bidrag:

[16] Kildeskattelovens § 46

Boks 12. SKM2003.555.HR – Vikarierende journalist

I dommen blev en vikarierende journalist på en avis anset som lønmodtager. Journalisten havde ingen ansættelseskontrakt og havde samme arbejdstid og arbejdsopgaver som den journalist, han afløste. Han fremsendte faktura for udført arbejde og fik udbetalt vederlag én gang om måneden. Han fik ikke feriepenge og løn under sygdom.

Efter en samlet bedømmelse tiltrådte Højesteret, at journalistens indkomst måtte anses som lønindkomst, bl.a. fordi den vikarierende journalist havde samme arbejdsvilkår som dem, han vikarierede for.

På dette grundlag, der var arbejdsgiveren bekendt, havde arbejdsgiveren ikke haft føje til ikke at anse journalistvikaren som lønmodtager. Højesteret tiltrådte derfor også, at selskabet var ansvarligt for den manglende indbetaling af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.

Boks 13. SKM 2002 105 Ø – Discjockey-sagen

Sagen angik en cafe, der på 1. sal havde indrettet lokaler som diskotek. I den sammenhæng indgik cafeen en aftale med en discjockey. Restauratøren skulle have indeholdt A-skat af udbetalinger til en discjockey, men havde ikke gjort dette.

Landsretten udtalte, at det daværende ToldSkat ikke var afskåret fra at gøre krav på betaling af det manglende beløb gældende hos restauratøren, selv om kravet ikke var gjort gældende mod discjockeyen. Skattemyndighederne havde ikke en pligt til først at søge beløbet inddrevet hos lønmodtageren, ligesom det ikke kunne kræves, at der var foretaget en skatteansættelse for lønmodtageren.

Landsretten fandt videre, at restauratøren havde handlet forsømmeligt. Landsretten lagde til grund, at restauratøren havde modtaget og haft mulighed for at gøre sig bekendt med indholdet af "Skattetræk", som indeholder en tydelig anvisning om indeholdelsen af A-skat for discjockeyer. Hertil kommer, at restauratøren havde haft andre ansatte, herunder discjockeyer, hos hvem der blev indeholdt A-skat.

I dommene kunne hæftelsen gøres gældende direkte mod arbejdsgiveren, uanset at kravet ikke var gjort gældende hos den ansatte. Ved dommen blev den ansatte forpligtet til at friholde arbejdsgiveren for de indkrævede beløb. Dette betyder, at skattemyndigheden ikke nødvendigvis skal opkræve hos arbejdstager først. Derved har skattemyndigheden reelt valgmulighed mellem arbejdstager og arbejdsgiver med henblik på at få den manglende skattebetaling indbetalt. Her er det nærliggende for skattemyndigheden at "pege på" på den af de to, som er mest betalingsdygtig med henblik på at opnå størst sikkerhed for, at skattebetalingen kan opkræves.

Den "ekstra" skattebetaling kan have væsentlige økonomiske konsekvenser for arbejdsgiver, fx i tilfælde af at arbejdsgiver modtager en uforudset efterregning flere indkomstår senere.

Det må derfor antages, at arbejdsgiver har et væsentligt incitament til at undgå, at indkomst placeres vilkårligt.

3.3.3 Rådgiveransvar

Det er ikke kun arbejdsgiver, der kan ende med at betale den manglende indeholdte A-skat og AM-bidrag. Det er også muligt at rejse et erstatningskrav mod skatterådgivere på grundlag af et medansvar for statens tab af skatteindtægter.

Hvis staten har lidt et tab som følge af skatterådgivning, vil der være tale om erstatningsansvar uden for kontrakt, idet der ikke eksisterer et aftaleforhold mellem den danske stat og skatterådgiveren. Her

finder fire betingelse for at ifalde erstatningsansvar anvendelse: Tab, ansvarsgrundlag, kausalitet og adækvans.

En mulig erstatningssag kan fx være en sag, hvor skattemyndighederne har genoptaget skatteansættelsen efter oplysninger om, at personen reelt bør anses som lønmodtager og ikke selvstændig erhvervsdrivende, hvorved skatteyderen skal betale skat for en række tidligere indkomstår. Da hverken arbejdstager eller arbejdsgiver er i stand til at betale den skyldige skat, lider staten et tab. Skattemyndighederne kan herefter undersøge, om andre kan gøres ansvarlige for tabet fx skatterådgivere.

I de fleste situationer vil staten kunne inddrive de skyldige skatter og afgifter hos arbejdstager eller arbejdsgiver, *jf. beskrivelsen i afsnit 3.3.2 ovenfor*, og skattemyndighederne har derfor i sjældnere grad haft anledning til at gøre et erstatningsansvar gældende imod rådgivere.

3.4 Moms

3.4.1 Regler for betaling af moms mv.

Pligten til at opkræve og betale moms påhviler afgiftspligtige personer, som udgør enhver fysisk eller juridisk person, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed. Dette gælder, uanset stedet hvor den økonomiske virksomhed udøves og uanset resultatet af den pågældende virksomhed.

Den momsretlige afgrænsning af økonomisk virksomhed er ikke fuldstændig sammenfaldende med vurderingen af, om virksomheden må anses for at være erhvervsmæssig i skattemæssig forstand, omend der er flere elementer ved vurderingen, der er de samme.

Momsen skal betragtes som en generel vareafgift på forbrug. Afgiften lægges på meromsætningen i hver af de led (virksomheder), som en vare passerer, indtil varen ender hos en forbruger. Sagt med andre ord er moms en skat på forbrug, der opkræves af sælgeren. Momsafgiftssatsen er 25 pct. i Danmark og udregnes efter varens salgspris.

Momsregistrerede virksomheder skal efter udløbet af hver afgiftsperiode angive størrelsen af virksomhedens købsmoms og salgsmoms i perioden. Afgiftsperioden afhænger af størrelsen af virksomhedens momspligtige leverancer.

3.4.2 Momsmæssig ændring af købsmomsen hos hvervgiver

Hvis lønindkomst uretmæssigt placeres i et selskab, fordi der ikke er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, kan der også momsmæssigt ske en ændring.

Der kan eksempelvis være tale om en situation, hvor hvervgiver betaler en faktura på 1.250.000 kr., som personens selskab har udskrevet for den præsterede ydelse. Der er i udgangspunktet tale om samhandel mellem afgiftspligtige personer og en afgiftspligtig transaktion. Der skal derfor afregnes moms af leverancen. Det lægges til grund, at reglerne om momsfritagelse ikke finder anvendelse i situationen.

Efter momsreglerne kan hvervgiver som udgangspunkt fradrage købsmomsen af fakturabetalingen på 1.250.000 kr. (svarende til 250.000 kr.), når det fakturaudstedende selskab opkræver salgsmomsen via fakturaen. Dette er udgangspunktet forud for en evt. momsmæssig korrektion.

Hvis personen imidlertid ud fra de konkrete forhold må anses for at være lønmodtager, er der ikke tale om udøvelse af selvstændig økonomisk virksomhed i forhold til den præsterede ydelse, men derimod om udbetaling af A-indkomst, som ikke kan tillægges moms.

Såfremt der i momsmæssig henseende er tale om lønindkomst, har hvervgiver således uretmæssigt foretaget fradrag for købsmomsen i henhold til fakturaen. Derfor vil skattemyndigheden ved gennemgang af hvervgivers momsregnskab nægte hvervgiver fradrag for betalingen med henvisning til, at der er tale om en betaling af lønindkomst. Med omkvalificeringen "mister" hvervgiver fradraget for det fakturerede beløb i sit momsregnskab svarende til en værdi på 250.000 kr. i en afgiftsperiode. Hvervgiver får derfor opjusteret sit afgiftspligtige beløb med 250.000 kr.

Domstolene har godkendt denne praksis, jf. boks 14.

Boks 14. SKM2022.94.BR – Hvervgiver fik nægtet fradrag for købsmoms

Sagen angik, om et selskab havde fradragsret for købsmoms i 2010 og 2011 hidrørende fra fakturaer, som selskabet havde modtaget fra en såkaldt "interim manager". Spørgsmålet var, om interim manageren i 2010 og 2011 udøvede selvstændig økonomisk virksomhed i momsmæssig henseende, eller om hans indtægter fra selskabet i de pågældende år blev oppebåret som lønmodtager.

Landsskatteretten foretog en vurdering på baggrund af personskattecirkulæret og fandt, at interim manageren var at anse for lønmodtager i forhold til selskabet. Selskabet havde således pligt til at indeholde A-skat og AM-bidrag, jf. KSL § 46, stk. 1 og arbejdsmarkedsbidragslovens § 11. Landsskatteretten fandt imidlertid under de konkrete omstændigheder, at selskabet ikke kunne anses for at have handlet forsømmeligt, hvorfor selskabet ikke hæftede for den ikke indeholdte A-skat og arbejdsmarkedsbidrag i henhold til kildeskattelovens § 69, stk. 1, og den dagældende arbejdsmarkedsfondslovs § 15, stk. 2

Landsskatteretten udtalte derudover, at i konsekvens af, at interim manageren i skattemæssig henseende var lønmodtager i selskabet, havde selskabet ikke fradrag for købsmoms, idet selskabet ikke havde modtaget momspligtige leverancer fra interim manageren. Som følge heraf kunne selskabet ikke få fradrag for den købsmoms, der var anført på fakturaerne fra interim manageren, jf. momslovens § 37, stk. 1, og stk. 2, nr. 1.

Sagen blev indbragt for byretten. Her gjorde selskabet gældende, at den omstændighed, at interim manageren var forpligtet til at indbetale momsen af fakturaerne til selskabet, selv om momsen var faktureret med urette, samtidig med at selskabet nægtes fradragsret for momsen, ville medføre, at Skat uberettiget fik momsen to gange.

Hertil udtalte byretten, at sagen ikke angår - som anført af Skatteministeriet - interim managerens afregningspligt. Det forhold, at interim manageren har indbetalt momsen, medførte ikke, at selskabet havde fradragsret for momsen, når momsen er faktureret med urette, jf. herved fx. dommen i sag C-642/11 (Stroy Trans).

Byretten frifandt Skatteministeriet og stadfæstede Landsskatterettens afgørelse.

3.4.3 Konsekvenser for lønmodtageren

Omkvalificeringen vil ikke kun kunne få momsmæssige konsekvenser for hvervgiver. Personen, som modtager beløbet, og som anses som lønmodtager i forhold til ydelsen, vil også opleve konsekvenser. Udgangspunktet vil i dette tilfælde være, at personen beskattes af det samlede modtagne beløb, dvs. beløbet inkl. moms. I en afgørelse fra 2020 havde momsen dog ikke betydning for beregningsgrundlaget ved beskatningen af personen og dennes selskab i sager om rette indkomstmodtager, da momsen var indbetalt til skattemyndigheden, jf. boks 15.

Boks 15. SKM2020.168.ØL – Sag om rette indkomstmodtager med ændringer vedr. moms.

Sagen omhandlede en skattepligtig, der var ejer af et selskab, som havde oppebåret et vederlag (inkl. moms) i henhold til en samarbejdsaftale indgået med et uafhængigt aktieselskab. Byretten havde i SKM2018.367.BR - ud fra en samlet vurdering af de kriterier, som er angivet i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994, punkt 3.1.1 – fundet, at vederlagene måtte anses som løn for den skattepligtiges personlige arbejde i aktieselskabets tjeneste. Retten anså derfor den skattepligtige personligt som rette indkomstmodtager af vederlagene. Byretten fandt videre, at da der ikke skal beregnes moms i lønmodtagerforhold, skulle den del af indkomsten, der bestod af moms, også beskattes hos den skattepligtige, da beløbene var tilgået ham.

I forbindelse med sagens behandling ved Østre Landsret tog Skatteministeriet imidlertid bekræftende til genmæle vedrørende beskatningen af beløb, som den skattepligtiges selskab havde faktureret til aktieselskabet samt angivet og afregnet til SKAT som moms af konsulenthonorarer. Den skattepligtige og hans selskabs skatteansættelser blev derfor nedsat med disse beløb.

3.4.4 Tilbagesøgning af moms

For at sikre princippet om momsens neutralitet påhviler det efter EU-retten medlemsstaterne i deres interne regler at give mulighed for berigtigelse af enhver urigtigt faktureret afgift, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro eller rettidigt og fuldstændigt har afværget risikoen for statens tab af momsindtægter.

Hvis skattemyndighederne nægter momsfradrag, fordi der er tale om løn og ikke en momspligtig leverance, og det fakturaudstedende selskab har indbetalt[17] momsen til skattemyndighederne, vil der være betalt moms to gange af det samme beløb. Det er således under visse betingelser muligt at søge den for meget betalte moms tilbage. Virksomheden skal i så fald indsende en anmodning om genoptagelse til Skatteforvaltningen, som skal godkende genoptagelsesanmodningen. Virksomheden skal som nævnt enten have været i god tro eller have forhindret enhver risiko[18] for, at Skatteforvaltningen lider et momstab.[19]

I tilfælde, hvor den fejlagtigt fakturerede moms er indbetalt til Skattestyrelsen, er berigtigelsesadgangen her i landet reguleret af EU-Domstolens praksis samt dansk retspraksis om tilbagebetaling. Hel eller delvis tilbagebetaling bliver nægtet, hvis Skatteforvaltningen kan godtgøre, at virksomheden vil opnå en økonomisk gevinst (ugrundet berigelse) ved tilbagebetalingen som følge af overvæltning af den opkrævede moms på køberne, herunder omfanget af berigelsen. Kravet i momslovens § 52 a, stk. 7, 3. pkt., om, at fakturaudstederen skal have berigtiget fejlen over for fakturamodtager, finder dog anvendelse i tilfælde, hvor den fejlagtigt fakturerede moms er indbetalt til Skattestyrelsen, jf. SKM 2014.527.ØLR.[20]

3.4.5 Beskatning ved berigtigelse af uretmæssigt opkrævede momsbeløb

I relation til de tilfælde hvor fx en momsbelagt ydelse faktureret af et selskab omkvalificeres efter reglerne om rette indkomstmodtager til løn hos personen, som har udført arbejdet, vil beskatningen være afhængig af, om der sker en korrekt berigtigelse af momsbeløbet. Det vil indebære, at den

[17] Virksomheder, der anfører moms med et for stort beløb på en faktura, skal som udgangspunkt indbetale momsbeløbet til Skatteforvaltningen, jf. ML § 52 a, stk. 7. Indbetalingen kan dog undlades, hvis virksomheden berigtiger fejlen over for køberen. Dette kan bl.a. ske ved at tilbagekalde den oprindelige faktura og erstatte den med en korrekt faktura eller ved at udstede kreditnota til berigtigelse af fejlen, jf. Den Juridiske Vejledning afsnit A.B.3.3.1.2.

[18] Se også SKM2014.527ØLR, hvor SKAT var berettiget til at afvise tilbagebetaling af indbetalt salgsmoms, fordi størrelsen af salgsmomsen i den konkrete situation var uafklaret.

[19] Den Juridiske Vejledning afsnit – A.B.3.3.1.2 Faktureringspligten

[20] Den Juridiske Vejledning afsnit – D.A.11.1.4.3.1 Betingelse for berigtigelse

uretmæssigt opkrævede moms tilbagebetales til hvervgiver, og at der indsendes en efterangivelse til Skatteforvaltningen, som på den baggrund tilbagebetaler det uretmæssigt opkrævede momsbeløb, som tidligere er indbetalt.

Hvis der er sket en korrekt berigtigelse af den fejlagtige opkrævning af moms hos hvervgiver, vil udgangspunktet være, at beskatningen skal ske på baggrund af de berigtigede beløb. Det vil indebære, at det tilbagebetalte momsbeløb ikke vil blive medregnet ved lønbeskatningen hos personen og tilskudsbeskatningen hos selskabet. Der vil således ikke opstå yderligere beskatning som følge af den fejlagtige momsmæssige behandling.

3.5 Renter

I praksis foretages en skattemæssig korrektion oftest flere år efter det indkomstår, som den korrigerede disposition vedrører. Fx kan skattemyndigheden i 2025 korrigere for manglende lønmodtagerbeskatning for indkomståret 2023.

Der er således en tidsmæssig forsinkelse, når skattemyndigheden foretager en korrektion af rette indkomstmodtager. Denne tidsmæssige forsinkelse er væsentlig at tage højde for, da der vil påløbe renter mv., når skattemyndigheden og skatteyderen har et mellemværende

Renten er en kompensation for udskydelse af indbetaling af skatten, idet skatteyderen har kunnet foretage andre investeringer for pengene, som ellers tilkommer skattemyndigheden, ligesom den reale beskatning påvirkes af inflation ved udskudt beskatning. Rentekompensationen gælder både, når skatteyderen har en skattegæld, og også når skatteyderen har et tilgodehavende hos skattemyndigheden, således at skatteyderen også kan kompenseres.

3.5.1 Renteregler

Når skattemyndigheden foretager en korrektion af lønindkomst flere år efter, at fejlplacering finder sted, påføres den personlige skattegæld restskattetillæg og månedlige renter, jf. kildeskattelovens § 62 A, jf. § 61, stk. 2.

- Restskattetillægget beregnes ud fra restskatten og udgør 7,5 pct. for indkomståret 2023.[21]

- Renten beregnes ud fra restskatten inkl. procent-tillægget og udgør 0,6 pct. (2024) pr. påbegyndt måned fra 1. september i året efter indkomståret og indtil selve betalingen (udskrivningsdatoen).[22]

[21] Af kildeskattelovens § 61, stk. 2, 2. pkt. fremgår, at procenttillægget beregnes en gang årligt og fastsættes som rentesatsen i opkrævningslovens § 7, stk. 2, 3. pkt. med tillæg af 1, 5 procentpoint afrundet til en decimal. For indkomståret 2023 udgør restskattetillægget 7,5 pct., jf. SKM2023.605.SKTST. Tillægget kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. kildeskattelovens § 23, stk. 1.

[22] Af kildeskattelovens § 62 A, stk. 1, 3. pkt. fremgår, at restskat eller yderligere restskat efter 1. pkt. med tillæg efter § 61, stk. 2, forrentes med renten i henhold til § 7, stk. 2, i lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v. med tillæg af 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned fra den 1. september i året efter indkomståret og indtil udskrivningsdatoen. Da forrentningen i henhold til § 7, stk. 2, i lov om opkrævning af skatter og afgifter er 0,6 pct. for indkomståret 2024, jf. SKM 2024 623 SKTST, udgør inddrivelsesrenten 1 pct. i 2022. Renten medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. kildeskattelovens § 23, stk. 3.

I den klassiske tripelbeskatningssituation, jf. afsnit 2.1.1, bliver rette indkomstmodtager korrigeret for manglende skattebetaling af en lønindkomst på fx 1.000.000 kr. i et tidligere indkomstår. Hvis der tages udgangspunkt i 2023-rentesatser, vil restskattetillægget og renterne samlet kunne opgøres til 99.614 kr.[23], hvis der er tale om forrentning i 16 mdr., *jf. opregningen i tabel 2.*

Det bemærkes, at rentesatserne opgøres årligt, og at de bl.a. er påvirket af inflationen, jf. beskrivelsen i afsnit 2.1.1.

Hvis det lægges til grund, at selskabet i forbindelse med en model for lempelse af tripelbeskatningen får nedsat sin skattepligtige indkomst, samtidig med at rette indkomstmodtagers personlige indkomst forhøjes, vil selskabet skulle have tilbagebetalt den overskydende skat – herved opnår selskabet en rentegodtgørelse mv. Beregning af godtgørelsestillæg for overskydende skat og renter af overskydende skat for selskaber findes i selskabsskattelovens § 30.

- Ved overskydende skat ydes et fast godtgørelsestillæg af den overskydende skat. Godtgørelsen udgør 4,4 pct. for indkomståret 2024.

- Rentegodtgørelse påløber pr. påbegyndt måned fra den 1. november i kalenderåret efter indkomståret frem til udbetalingen. For indkomståret 2024 udgør den månedlige rentesats 0,9 pct. (10,8 pct. årligt).

Et eksempel på en renteberegning af en overskydende selskabsskat er skitseret nedenfor i Tabel 3:

Tabel 3. Renteberegning af en overskydende selskabsskat, når den skattepligtige indkomst nedsættes med 1.000.000 kr.

Overskydende skat ved nedsættelse selskabets indkomst med 1.000.000 kr.	220.000 kr.
Fast procentgodtgørelse på 4,4 pct. af 220.000 kr.	9.680 kr.
Månedlig forrentning på 0,7 pct. af 229.680 kr. i fx 14 mdr. (12,6 pct. i alt)	28.940 kr.
Samlet procentgodtgørelse og renter ved nedsættelse af selskabsindkomsten:	**38.620 kr.**

Anm.: Ved overskydende skat, der fremkommer ved en nedsættelse af et selskabs indkomstskat, ydes efter selskabsskattelovens § 29 B, stk. 5, 3. pkt., jf. stk. 8, en godtgørelse af den overskydende skat, jf. selskabsskattelovens § 30, stk. 5, 2. pkt. Godtgørelsen udgør 4,4 pct. for indkomståret 2024, jf. SKM2024.621.SKTST.

Derudover har selskabet ret til en rentegodtgørelse, der påløber pr. påbegyndt måned fra den 1. november i kalenderåret efter indkomståret, jf. selskabsskattelovens § 30, stk. 5, 3. pkt. Da forrentningen i henhold til § 7, stk. 2, i lov om opkrævning af skatter og afgifter er 0,2 pct. i indkomståret 2024, jf. SKM2023.6076.SKTST, tilkommer der endvidere en månedlig rente på 0,7 pct. (8,4 årligt), jf. opkrævningslovens § 7, stk. 1, jf. stk. 2. Renten medregnes ikke til den skattepligtige indkomst, jf. selskabsskattelovens § 30, stk. 5, sidste pkt.

Tabellen viser, at godtgørelsestillægget og renter af overskydende skat, der påløber i 14 mdr.[24], vil udgøre 38.620kr. De 14 mdr. betyder, at der i eksemplet er forudsat, at den overskydende selskabsskat udbetales efter 24 mdr. efter udgangen af indkomståret, som i eksemplet i tabel 2.

Rentebetalingen for den personlige skattegæld (99.614 kr.) jf. tabel 2, modsvares af rentegodtgørelsen mv. (38.620 kr.), der tilkommer selskabet, hvis selskabsskatten samtidig nedsættes. Forskellen udgør 60.994 kr.[25] Hvis personen vil anvende rentegodtgørelsen til at betale en del af rentebetalingen,

[23] (559.000 kr. *7,3 %)+(600.925 kr.*0,6%*16mdr.) = 99.614 kr.

[24] Med 14 mdr. tages højde for, at der for selskaber påløber inddrivelsesrenter pr. påbegyndt måned fra den 1. november i kalenderåret efter indkomståret til sammenligning med personer, hvor der påløber inddrivelsesrenter fra 1. september.

[25] 99.614 kr. (rentebetaling) – 38.620 kr. (rentegodtgørelse) = 60.994 kr.

skal selskabet udlodde denne som udbytte, det giver en nettorentebetaling for personen på 77.214[26]. Af en indkomst på 559.000 kr. svarer 77.214 kr. til en årlig nominel rente på ca. 6,7 pct.

3.6 Omgørelse, betalingskorrektion, bindende svar og skatteforbehold

Personen, der er ramt af tripelbeskatning, vil typisk forsøge at ændre på sine hidtidige dispositioner for at mindske skattebetalingen. Nedenfor beskrives muligheden for at foretage omgørelse, betalingskorrektion, bindende svar og skatteforbehold i forhold til den klassiske tripelbeskatningssituation, som beskrevet i afsnit 2.1.1.

3.6.1 Omgørelse

Der kan i udgangspunktet anmodes om omgørelse efter skatteforvaltningslovens regler, med henblik på at dispositionerne føres tilbage, så indkomsten alene henføres til beskatning hos personen som rette indkomstmodtager og ikke hos selskabet.

I dansk skatteret kan en indgået aftale ikke blot bortfalde, selvom konsekvenserne af aftalen medfører uventede skattemæssige konsekvenser. Dog er der mulighed for, at en skatteyder kan anmode om adgang til omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29. Bestemmelsen har den virkning, at skatteyderen kan "fortryde" de foretagne dispositioner, som har ført til, at skatteyderen er endt i den utilsigtede skattemæssige situation. Det får den konsekvens, at de hidtidige skatteansættelser ophæves og erstattes af skatteansættelser foretaget på grundlag af den ændrede privatretlige disposition.

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, at i det omfang en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat hviler på en privatretlig disposition, kan told- og skatteforvaltningen tillade, at en efterfølgende ændring af dispositionen tillægges virkning for ansættelsen af indkomst- eller ejendomsværdiskat (omgørelse). Det er ifølge bestemmelsen et krav, at følgende betingelser er opfyldt:

1. Dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter.
2. Dispositionen skal utvivlsomt have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige.
3. Dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne.
4. De privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, skal være enkle og overskuelige.
5. Alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse til omgørelse, skal tiltræde omgørelsesanmodningen. [27]

Bestemmelsen er i vidt omfang en videreførelse af den tidligere bestemmelse i skattestyrelseslovens § 37 C. Af forarbejderne til skattestyrelseslovens § 37 C[28], fremgår bl.a. følgende:

"*Ved § 37 C, stk. 1, nr. 1, foreslås, at adgangen til omgørelse begrænses til dispositioner, der primært er båret af andre hensyn end skattebesparende eller skatteudskydende. Omgørelse vil således normalt ikke kunne tillades af dispositioner i form af f.eks. overdragelse af aktiver til en åbenbar over- eller underkurs mellem en hovedaktionær og det af dennes beherskede selskab. På den anden side*

[26] 99.614 (rentebetaling) – 38.620*(1-42 pct.) (rentegodtgørelse efter aktieskat)

[27] Skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1-5.

[28] Folketingstidende 1998-99, Tillæg A, side 4567

vil omgørelse normalt kunne tillades af dispositioner, der indebærer succession, selvom successionen indebærer en skatteudskydelse, fordi en sådan disposition må antages i overvejende grad at være båret af andre hensyn end at udskyde skatten.

Ved § 37 C, stk. 1, nr. 2, foreslås, at adgangen til omgørelse begrænses til dispositioner, hvor den skattepligtige utvivlsomt ikke har forudset de skattemæssige virkninger af dispositionen, og disse virkninger er væsentlige. I kravet om væsentlighed ligger ikke et krav om væsentlighed i relation til den pågældende disposition, men et generelt krav om, at de uforudsete skattemæssige virkninger er væsentlige.

(...)"

Det påhviler den skattepligtige at dokumentere, at betingelserne for omgørelse er opfyldt.

Domstolene har i få sager anerkendt adgang til omgørelse, når lønindkomst uretmæssigt er medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i et selskab, jf. bl.a. afgørelsen i SKM2009.752.VLR.

Boks 16. SKM2009.752.VLR – Managementaftalen

Vestre Landsret fandt i 2009, at en skatteyder var rette indkomstmodtager af indkomst fra en managementaftale, som var henført til skatteyderens eget selskab. Skatteyderen havde tidligere været lønmodtager hos hvervgiver, men arbejdede nu igennem sit selskab under nærmest identiske arbejdsforhold som ved tidligere ansættelse.

Det vurderedes, at de overvejende hensyn bag beslutningen om, at indkomsten var henført til selskabet, ikke var skattemæssige, bl.a. fordi skatteyderen ønskede at konsolidere sig i selskab med henblik på at udbrede sin erhvervsmæssige aktivitet ud over denne hvervgiver. Han anmodede om omgørelse for tilskudsbeskatningen og fik medhold.

Dommen viser, at det kan være muligt at opnå omgørelse, når lønindkomst uretmæssigt er medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i et selskab. Alligevel må praksis anses for at være restriktiv i en sådan situation. Ofte vil skatteyderen ikke være i stand til at løfte bevisbyrden for, at den første betingelse om, at dispositionen i overvejende grad ikke må være båret af hensyn til at spare eller udskyde skat, er opfyldt.

Når en person medregnet lønindkomst ved opgørelsen af indkomsten i eget selskab, opnås en beskatning på 22 pct. mod en beskatning som personlig indkomst på marginalt op til ca. 56 pct. Selvom selskabsbeskatningen på 22 pct. kun er en foreløbig skat, og skatteyderen ved udlodning fra selskabet vil blive beskattet med yderligere op til 42 pct., så vil skatteyderen alene via udskydelsen opnå en fordel. Skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1, kræver således også, at der ikke må være tale om udskydelse af beskatningen.

Der findes righoldig praksis[29] på, at domstolene ikke anser den første betingelse for opfyldt i disse sager. Der kan bl.a. henvises til en HR-dom fra 2015, *jf. boks 17.*

Boks 17. SKM2015.717.HR – Læge indtægtsfører lønindkomst i eget selskab.

I sagen var et lønvederlag i form af en bonus for en læges arbejde blevet placeret i et selskab, som lægen ejede 100 %, og ikke hos lægen personligt. Arbejdsgiveren var et selskab, som lægen alene ejede 15 % af. Der var enighed om, at lægen og ikke hans selskab var rette indkomstmodtager til lønvederlaget.

Landsskatteretten udtalte i sin afgørelse: "*Ved at placere honorarerne i H1 ApS [red. selskabet], frem for at lade sig personligt beskatte heraf, foretog han en disposition, der i overvejende grad må antages for båret*

[29] Se tilsvarende afgørelser i SKM 2014 866 VLR, SKM 2019 124 BR og SKM 2020 168 ØLR

af hensynet til at spare eller udskyde skatter. Der er herved henset til, at honorarerne blev beskattet mere lempeligt i H1 ApS [red. selskabet] end hos A personligt."

Landsretten afviste ligeledes, at lægen og hans selskab var berettigede til at omgøre dispositionen i medfør af skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1, idet det ikke var godtgjort, at dispositionen, hvor indkomsten var placeret i selskabet, ikke i overvejende grad har været båret af hensynet til at spare eller udskyde skatter.

I den forbindelse tilføjede Landsretten, at: "*Uanset at honorarerne må anses for løn for A's personlige arbejde i et tjenesteforhold, er honorarerne blevet henført til og indtægtsført i H1 ApS (selskabet). På den baggrund og efter de foreliggende oplysninger om selskabskonstruktionen findes det ikke godtgjort, at dispositionen ikke i overvejende grad har været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter.*"

Højesteret tiltræder dette og konkluderer, at betingelsen for omgørelse derfor ikke er opfyldt.

Kun i et fåtal af sager har det vist sig muligt at komme igennem med en anmodning om omgørelse, fordi det vurderes af domstolene, at dispositionerne ikke i overvejende grad var båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter. For nærmere om retspraksis se bl.a. SKM2014.866VLR, SKM2015.717HR, SKM2019.124BR og SKM2020.168ØLR.

3.6.2 Betalingskorrektion

Personen, der er ramt af tripelbeskatning, vil også kunne anmode om betalingskorrektion, så indkomsten henføres til personen og ikke selskabet som rette indkomstmodtager.

Ved betalingskorrektion i medfør af ligningslovens § 2, stk. 5, kan den skattepligtige, hvor skatteansættelsen af en indbyrdes betaling er sket i overensstemmelse med armslængdeprisen, jf. ligningslovens § 2, stk. 1, undgå yderligere følgeændringer (sekundære justeringer) ved at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med de i stk. 1 anvendte priser og vilkår.

Anvendelsen af ligningslovens § 2, stk. 5, forudsætter, at der er tale om korrektion af priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem interesseforbundne parter, og dermed at ændringen er foretaget i henhold til ligningslovens § 2, stk. 1.

I afgørelsen i SKM2015.717.HR kom Højesteret frem til, at da der ikke var foretaget en ændring af skatteansættelserne i henhold til ligningslovens § 2, stk. 1, kunne der ikke foretages betalingskorrektion i medfør af ligningslovens § 2, stk. 5. Årsagen hertil var, at sagen ikke vedrørte "priser og vilkår" efter ordlyden i ligningslovens § 2, stk. 1. Det må på den baggrund konkluderes, at der ikke i de gældende regler er hjemmel til betalingskorrektion i tripelbeskatningssituationer. Betalingskorrektionen vil alene kunne gå på en regulering af størrelsen af vederlaget (indkomsten) og ikke på, hvem der er rette indkomstmodtager.

Højesteret har også i en anden afgørelse i SKM2023.7.HR taget stilling til anvendelse af ligningslovens § 2, stk. 5. Her kom Højesteret frem til, at der efter nuværende regler ikke er grundlag for, at rette indkomstmodtager kan undgå sekundære justeringer, fordi rette indkomstmodtager ikke har været part i de kontrollerede transaktioner mellem de to parter. Der skal således tages højde for, at rette indkomstmodtager tillige bør anses som part i de kontrollerede transaktioner, hvis reglerne om betalingskorrektion skal anvendes som løsning.

3.6.3 Bindende svar og skatteforbehold

Det er muligt at få afklaret tvivlsspørgsmål om skattemæssige forhold ved at anmode Skattestyrelsen om et bindende svar vedrørende de skattemæssige konsekvenser af en konkret disposition. Dette kan være særligt relevant, når der er en vis usikkerhed om gældende praksis.

Anmodninger om bindende svar kræver, at personen spørger præcist. Hvis forudsætningerne efterfølgende ændres i forhold til det, der fremgår af anmodningen, kan det indebære, at svaret ikke er bindende for skattemyndighederne.

Det er endvidere muligt at tage et skatteforbehold. Et skatteforbehold efter skatteforvaltningslovens § 28 er et aftalevilkår om, at aftalen falder bort eller får et alternativt indhold, hvis skattemyndigheden ikke tillægger aftalen de skattemæssige virkninger, som aftaleparterne havde forudsat. Med andre ord vil dispositioner, der får utilsigtede virkninger, bortfalde eller få et andet indhold. Et sådan skatteforbehold kan benyttes bl.a. ved aftaler mellem interesseforbundne parter.

Før et skatteforbehold kan få skattemæssig virkning, skal en række krav være opfyldt. Bl.a. skal forbeholdet være beskrevet klart, skriftligt og oplyst over for told- og skatteforvaltningen senest samtidig med, at der oplyses om dispositionens øvrige indhold. Aftaleparterne kan således søge at planlægge sig ud af en uhensigtsmæssig skattemæssig situation, men det forudsætter, at aftaleparterne er "fremsynede" ift. rettidigt at udfærdige et gyldigt skatteforbehold.

Det kan imidlertid i mange tilfælde være vanskeligt at tage et skatteforbehold i sager om tripelbeskatning, da skatteforbeholdet som udgangspunkt skal indgå i den skriftlige aftale, som dispositionen vedrører. Hvis der fx ønskes et skatteforbehold om, at selskabet og ikke den personlige hovedaktionær er rette indkomstmodtager, kan det forekomme kunstigt at indbygge skatteforbeholdet i en aftale med en ekstern kunde om levering af en arbejdsydelse.

I afgørelsen i SKM2001.495.HR havde den skattepligtige ikke løftet bevisbyrden for, at der var taget et gyldigt skatteforbehold. Sagen viser, at skattemyndigheden kan underkende et skatteforbehold som ugyldigt, og at det er den skattepligtige, der har bevisbyrden for, at skatteforbeholdet er gyldigt.

Erfaringsmæssigt undlader skatteyderen dog ofte at benytte sig af muligheden for at anmode om bindende svar eller at tage et skatteforbehold, fordi skatteyderen ikke er opmærksom på, at dispositionen kan føre til en indkomstkorrektion og derved yderligere skattemæssige konsekvenser (tripelbeskatning).

4 Beskatning af erhvervsindkomst og kapitalafkast i Sverige, Finland og Norge

Dette kapitel har til formål at give en overordnet beskrivelse og vurdering af beskatningen af (hoved)aktionærer i Sverige. Beskrivelsen omfatter udvalgte dele af de svenske skatteregler, der har relevans for Skattelovrådets arbejde.

Indledningsvist vil der blive redegjort for, hvordan Sverige håndterer situationer, hvor lønindkomst uretmæssigt indtægtsføres i et selskab.

De anførte skattesatser og beløbsgrænser er som udgangspunkt gældende for indkomståret 2018, medmindre andet fremgår af sammenhængen.

Afslutningsvis sammenlignes de svenske regler med reglerne i Finland og Norge.

4.1 Det svenske indkomstskattesystem

I 1991 indførte Sverige et dualt indkomstskattesystem, hvorefter arbejdsindkomst beskattes progressivt, mens kapitalindkomst (formelt) beskattes med en flad sats. Det svenske duale indkomstskattesystem består således af tre indkomstskattegrundlag for personer, nemlig *inkomst av kapital* (kapitalindkomst), *inkomst av tjänst* (personlig indkomst fx lønindkomst), og *inkomst av näringsverksamhet* (erhvervsindkomst).

4.1.1 Hvordan håndteres lønindkomst, der uretmæssigt indtægtsføres i et selskab, i Sverige

Den svenske Högsta förvaltningsdomstol har i en konkret sag taget stilling til en situation, hvor der uretmæssigt indtægtsføres lønindkomst i et selskab. Domstolen har bl.a. fastslået, at det i visse situationer kan være nødvendigt at se bort fra selskabet og i stedet beskatte vederlaget hos den person, der har udført arbejdet (fx HFD 2019 note 31 vedrørende en kompensation, der var udbetalt til en direktørs helejede aktieselskab). Nogle specifikke regler for, hvordan denne situation skal håndteres, findes dog ikke.

I de tilfælde, hvor de svenske skattemyndigheder ("Skatteverket") foretager en revision, anses indkomsten for at udgøre personlig indkomst for rette indkomstmodtager, og den fejlplacerede indkomst i selskabet reduceres tilsvarende. Hvervgiver opkræves desuden et arbejdsgiverbidrag, som der almindeligvis gøres af lønindkomst i Sverige. Kort sagt foretager de svenske skattemyndigheder en form for omgørelse.

Afhængigt af oplysningerne i ovenstående situation risikerer personen at blive pålagt et skattetillæg (en bøde) på 40 pct. af den skat, der ellers kunne have været unddraget i den personlige indkomst. Skattetillæg opkræves hos enhver person, der på anden måde end mundtligt har afgivet en falsk erklæring til selskabets ledelsen af sin egen beskatning. Hvervgiveren risikerer desuden at blive pålagt et Skattetillæg på 20 pct. af det arbejdsgiverbidrag, der ikke er bogført.

Den svenske løsning på den klassiske tripelbeskatningssituation går således på, at der dels foretages en omgørelse, og dels at der pålægges et skattetillæg på 20 pct. for det manglende arbejdsgiverbidrag og den lønmodtagerbeskatning, der ikke er blevet indeholdt, på 40 pct. Der pålægges ikke skattetillæg, hvis de relevante omstændigheder er lagt klart frem i parternes angivelser til myndighederne.

4.1.2 De svenske 3:12-regler

Sverige har desuden et særligt regelsæt for beskatning af (hoved)aktionærer, når det vedrører beskatningen af kvalificerede unoterede aktier, der kategoriseres som et "*fåmansföretag*". Hovedreglen er, at der foreligger et få-mandsselskab, når højst fire aktionærer sammen med nærtstående[30] ejer aktier med mere end halvdelen af stemmerettighederne i selskabet.

Er der tale om et fåmansföretag, gælder et særligt regelsæt, der kendes som 3:12-reglerne, hvorefter der skal foretages et indkomstsplit af afkastet i personlig indkomst og kapitalindkomst. Reglerne indebærer, at selskabsindkomst, der tages ud af selskabet, hovedsageligt beskattes som løn (personlig indkomst) – altså på samme måde, som hvis personen var i et tjenesteforhold. Formålet er at hindre, at aktionærer transformerer lønindtægt (personlig indkomst) om til lavere beskattet udbytte eller aktiegevinst (kapitalindkomst), og er den svenske løsning på det såkaldte "hovedaktionærproblem".[31] [32]

Efter 3:12-reglerne skal afkastet på skematisk vis opdeles i kapitalindkomst og personlig indkomst. Opdelingen sker ud fra tre grænsebeløb: Afkast op til et nærmere *defineret grænsebeløb*[33] beskattes med en effektiv skattesats på 20 pct. Fx kunne grænsebeløbet fastsættes til 1.000.000 SEK. Afkast, der overstiger dette grænsebeløb, beskattes som personlig indkomst (lønindkomst) med op til 57 pct., dog maksimalt op til 5,625 mio. SEK, hvis der er tale om udbytte og 6,250 mio. SEK, hvis der er tale om aktiegevinster. Udbytte og aktiegevinst, der overstiger de to fastsatte beløb, beskattes igen som kapitalindkomst, nu med en skattesats på 30 pct. Beskatningen er således progressiv for indkomst op til et vist niveau og derefter regressiv.

Selvom reglerne er yderst komplicerede, synes de af forskellige grunde ikke at opfylde deres formål, da aktive aktionærer utilsigtet har kunnet få adgang til den lavere beskatning. Der har været nedsat et embedsmandsudvalg,[34] der i 2016 kom med forslag til at simplificere reglerne og gøre dem mere robuste over for indkomsttransformation. Den svenske regering havde på baggrund af

[30] Ved nærtstående forstås ægtefælle/registreret partner, forældre, bedsteforældre, børn, svigerbørn, søskende, søskendes ægtefæller og søskendebørn. Med ægtefæller sidestilles endvidere samlevere, med hvem man har eller har haft fælles børn eller været gift.

[31] For nærmere om "hovedaktionærproblemet" i en dansk kontekst, se afsnit 4.1.1. i denne rapport.

[32] For nærmere om hovedaktionær-problemet, se afsnit 5.1.1.

[33] Der gælder desuden særlige regler for, hvordan det nærmere definerede grænsebeløb fastsættes.

[34] Kommittédirektiv 2014:42 – Översyn av beskatningen vid ägarskiften i fåmansföretag; og Kommittédirektiv 2015:2 – Tilläggsdirektiv till Udredningen om översyn av beskatningen vid ägarskiften i fåmansföretag (Fi 2014:06).

embedsmandsudvalgets anbefalinger fremlagt et udkast til et lovforslag til ændring af 3:12-reglerne, men i august 2017 meddelte den svenske regering, at lovforslaget ikke ville blive fremsat.

4.2 De svenske regler om aktieägertilskott (aktionærbidrag)

Et aktionærbidrag efter svenske regler foreligger, når aktionærerne i et selskab vælger at investere mere kapital i selskabet. Behovet for at tilføre kapital kan bl.a. skyldes, at virksomheden har haft underskud i lang tid – hvilket kan føre til, at en del af egenkapitalen er blevet brugt op, eller der kan være tale om, at aktionæren vil tilføre mere kapital til selskabet, fx med henblik på at udvide virksomheden.

Et aktionærbidrag er et alternativ til en ny aktieemission, og når der indbetales et bidrag, reguleres det i en såkaldt aktionæraftale. Ejeraftalen indeholder bl.a. bestemmelser om, hvornår og hvor meget kapital aktionærerne skal indskyde i selskabet. Det er også her, det besluttes, om aktionærbidraget skal være betinget eller ubetinget (villkorat eller ovillkorat aktieägartillskott).[35]

I Sverige findes således to forskellige former for aktionærbidrag:

- Et ubetinget aktionærbidrag, der ydes uden krav om tilbagebetaling for selskabet.[36]

- Et betinget aktionærbidrag, der normalt indebærer, at tilskuddet skal tilbagebetales, hvis og når selskabets frie reserver tillader det.[37]

4.2.1 Ubetinget aktionærbidrag – uden tilbagebetalingsbetingelser

Ved et ubetinget aktionærbidrag overdrages en økonomisk fordel til selskabet. De svenske skattemyndigheder har udtalt, at de ubetingede aktionærbidrag næsten kan sidestilles med ensidige kapitalindskud fra aktionærerne.

Hovedprincippet er, at et ubetinget aktionærbidrag ikke er en skattepligtig indkomst for modtageren. Udstederen af indskuddet har ikke fradragsret, men kan som udgangspunkt medregne beløbet som en del af anskaffelsessummen for aktierne i det selskab, der har modtaget aktionærbidraget. [38]

4.2.2 Betinget aktionærbidrag – med tilbagebetalingsforpligtelse

Et *betinget aktionærbidrag* indebærer normalt, at den økonomiske fordel ydet til selskabet skal tilbagebetales, hvis og når selskabets frie reserver tillader det. De betingede aktionærbidrag kan nærmest sidestilles med "lån uden sikkerhed" eller et efterstillet lån. [39]

Tilbagebetaling af et betinget aktionærbidrag sker normalt på den ordinære eller ekstraordinære generalforsamling, og tilbagebetalingen har forrang for udbetaling af udbytte til aktionærerne. Der opstår ikke skattepligt ved tilbagebetaling af betingede aktionærbidrag. Udbyttebeskatning af udlodninger sker således først, når hele det betingede aktionærbidrag er refunderet.[40]

[35] Aktionærtilskud – betinget eller ubetinget? | Wint

[36] Svarer til et skattefrit tilskud, som fx indgår i denne rapports model 5: Skattefri kapitaltilførsel.

[37] Svarer til et lån efter dansk ret.

[38] Aktionærbidrag | Juridisk vejledning | Skat (skatteverket.se) (SkU 1984/85:2 s. 7f).

[39] Skabelonaftale om aktionærtilskud – betinget og ubetinget – Företagande.se (foretagande.se)

[40] Aktionærbidrag – betinget eller ubetinget? | Wint

Det betingede aktionærbidrag er skattefrit for det modtagende selskab, og der er ikke fradragsret for tilskudsyderen (aktionæren). En person, der har ydet et betinget aktionærbidrag, kan *ikke* medregne beløbet til anskaffelsessummen for aktierne i det modtagende selskab. Lånet kan dog tilbagebetales til aktionæren uden beskatning.[41]

Det modtagende selskab skal ikke betale renter af et betinget aktionærbidrag. I en forhåndsafgørelse har den svenske Højesteret konkluderet, at fradrag for renter af et beløb ikke er tilladt, så længe beløbet forbliver i selskabet som et betinget bidrag. Årsagen hertil er, at selskabet ikke har nogen forpligtelse, der kan sidestilles med en gæld til bidragsyderen, før generalforsamlingen har besluttet, at bidraget skal betales tilbage.[42]

4.2.3 Sammenligning af de to former for aktionærbidrag

Når man skal vurdere, om der er tale om et betinget aktionærbidrag (hvad der ligner et lån efter danske regler) eller et ubetinget aktionærbidrag (hvad der ligner et ensidigt tilskud efter danske regler), skal der tages højde for, hvordan betingelserne for *tilbagebetaling* er udformet, og hvordan transaktionen er registreret i virksomhedens regnskab - som gæld eller som egenkapital.

Havde der været et krav om tilbagebetaling af det ydede bidrag, ville aktionærbidraget være blevet set som et lån og dermed blevet en gæld for selskabet – hvilket ikke styrker egenkapitalen – modsat en formueoverdragelse i form af et ubetinget aktionærbidrag.

Der er visse skattefordele forbundet med hver af de to former for aktionærbidrag. For begge bidrag gælder således, at der ikke indtræder skattepligt for selskabet. Det betingede aktionærtilskud er desuden skattefrit ved tilbagebetalingen, og der skal ikke betales renter af "lånet".

I forhold til det ubetingede aktionærbidrag kan det medregnes i aktiernes anskaffelsessum, og derved opnår aktionæren en lavere beskatning fx ved salg af aktierne.[43]

4.2.4 Beskatning af aktionærbidrag i Finland og Norge

Som det fremgår ovenfor, så indebærer de svenske regler om ubetinget aktionærbidrag, at overførsler fra en aktionær til sit selskab ikke medfører beskatning af selskabet. Dette vil gælde, selvom overførslen ikke indebærer en forhøjelse af aktiekapitalen. De svenske regler indebærer desuden, at det ubetingede aktionærbidrag kan medregnes til aktiernes anskaffelsessum.

Dvs. at i en situation, hvor der i Danmark ville ske tripelbeskatning, så vil der i Sverige reelt kun ske beskatning én gang – hos aktionæren.

Skattelovrådet har uformelt spurgt universitetsfolk i Sverige, Finland og Norge, hvordan overførsler fra en aktionær til sit selskab behandles, i en situation hvor tilførslen ikke medfører en forhøjelse af selskabets aktiekapital.

Det er i den forbindelse bekræftet, at de svenske regler medfører, at der er skattefrihed for selskabet, og at overførslen kan tillægges anskaffelsessummen for aktionærens aktier.

---

[41] Aktionærbidrag | Juridisk vejledning | Skat (skatteverket.se)

[42] Aktionærbidrag | Juridisk vejledning | Skat (skatteverket.se)

[43] Aktionærtilskud – betinget eller ubetinget? | Wint

Det fremgår desuden, at Finland har tilsvarende regler, idet aktionærbidraget også her vil være skattefrit, ligesom overførslen kan tillægges anskaffelsessummen for aktierne.

Også i Norge vil en rette indkomstmodtager sag (indkomstforhøjelse hos modtagende selskabs aktionær) indebære, at aktionæren anses for at have foretaget et egenkapitalindskud i hovedaktionærselskabet, som tillægges anskaffelsessummen for aktierne.

Herudover har de norske skattemyndigheder i en principudtalelse fra 2016 tilkendegivet, at aktionærbidraget vil blive anset for at være skattefrit for selskabet.

I Norge gælder et princip om, at der ikke skal ske dobbeltbeskatning af et beløb hos to forskellige skattesubjekter. Det fremgår bl.a. af en norsk Højesteretsdom (Barlaup af 14. september 2015).

Da beløbet er beskattet hos aktionæren, vil selskabet derfor ikke kunne beskattes. Beløbet vil i stedet blive anset for indbetalt kapital til selskabet. Beløbet kan desuden tillægges anskaffelsessummen for aktierne.

5 Beslægtede scenarier

Dette kapitel indeholder en beskrivelse af en række beslægtede scenarier til den klassiske tripelbeskatningssituation, som beskrevet i kapitel 2. Formålet er at sammenligne den klassiske tripelbeskatningssituation med disse beslægtede scenarier og herunder vurdere, om ensartede situationer behandles forskelligt. De beslægtede scenarier, der gennemgås i dette kapitel, er følgende:

- *Scenarie 2* – En person har henført lønindkomst under virksomhedsordningen.
- *Scenarie 3* – En person ejer to selskaber, A og B. Indkomst henføres forkert til selskab B for en ydelse, som selskab A har leveret.
- *Scenarie 4* – Et moderselskab ejer to selskaber, A og B. Indkomst henføres forkert til selskab B for en ydelse, som selskab A har leveret.
- *Scenarie 5* – Indkomst henføres forkert til samlever, som ikke har leveret ydelsen.
- *Scenarie 6* – Skævdeling af udbytte.

5.1 Scenarie 2 – Lønindkomst henføres under virksomhedsordningen

Når en person henfører indkomst, der reelt er lønindkomst, til beskatning under virksomhedsordningen, vil skattemyndighederne kunne foretage korrektion.

Det bemærkes, at dette scenarie ikke går på, hvem der er rette indkomstmodtager, men på forkert udfyldt oplysningsskema i form af uberettiget anvendelse af virksomhedsordningen og konsekvenserne heraf. Det er dels en mulighed, at der slet ikke udøves selvstændig erhvervsvirksomhed og dels, at personen driver erhvervsvirksomhed med andre aktiviteter, men at det konkrete vederlag fra en bestemt hvervgiver anses for løn og ikke erhvervsindkomst.

5.1.1 Virksomhedsordningen

Virksomhedsordningen kan tilvælges af personer, der er selvstændigt erhvervsdrivende. Virksomhedsordningen er en skatteberegningsmodel for indtægter og udgifter, der hidrører fra den erhvervsmæssige virksomhed.

Hovedformålet med virksomhedsordningen er så vidt muligt skattemæssigt at sidestille erhvervsaktivitet i personligt regi med erhvervsaktivitet udført igennem et kapitalselskab. Indkomst i virksomhedsordningen beskattes således med en foreløbig skat på 22 pct., ligesom der opnås fuld fradragsværdi for renteudgifter m.v. Når overskuddet fra virksomhedsordningen hæves og dermed overføres til den erhvervsdrivendes private konto, beskattes indkomsten som personlig indkomst inkl. arbejdsmarkedsbidrag, og den allerede betalte virksomhedsskat godskrives. Den samlede skat svarer nogenlunde til beskatningen af erhvervsindkomst i selskaber, der først beskattes i selskabet med 22 pct. efterfulgt af udbyttebeskatning ved udlodning fra selskabet til personen.

Selv om der er søgt tilvejebragt en vis skattemæssig ligestilling, er der civilretligt væsentlig forskel på virksomhed, der udøves i selvstændigt regi, og virksomhed, der udøves via et kapitalselskab.

Et kapitalselskab udgør selskabsretligt et selvstændigt retssubjekt adskilt fra ejeren (aktionæren). Et kapitalselskab kan som en selvstændig enhed erhverve rettigheder og påtage sig forpligtelser, uden at den bagvedliggende ejer (aktionæren) nødvendigvis behøver at hæfte for forpligtelserne.

Det er ikke tilfældet for den personligt drevne virksomhed. Den kan ikke optræde selvstændigt og uafhængigt af ejeren. Det er personen bag virksomheden og ikke selve virksomheden, der er retssubjektet. For den selvstændigt erhvervsdrivende er retsvirkningen af virksomhedens handlinger, at det er personen bag virksomheden, der erhverver rettigheder og påtager sig forpligtelser, herunder forpligtelserne til at opfylde indgåede aftaler og til at betale skat.

5.1.2 Skattemæssig korrektion af lønindkomst henført under virksomhedsordningen

Det er som nævnt kun erhvervsmæssige indtægter og udgifter (med ganske få undtagelser), der må henføres til beskatning under virksomhedsordningen. Hvis virksomhedsejeren herudover modtager løn for personligt arbejde i tjenesteforhold, skal denne indkomst beskattes som lønindkomst hos ejeren og må ikke henføres til beskatning under virksomhedsordningen.

Om en indkomst skal anses for lønindkomst eller erhvervsmæssig indkomst afgøres konkret ud fra den gældende praksis om sondringen mellem status som lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende, *jf. Den Juridiske Vejledning afsnit C.C.1.2.*

Skattemyndighederne kan fx foretage skattemæssig korrektion i tilfælde, hvor en konsulent fejlagtigt anser sig som selvstændigt erhvervsdrivende i forhold til en konkret hvervgiver. I henhold til aftalens karakteristika kan der dog konkret være tale om et ansættelsesforhold. Skatterådets afgørelse i SKM 2012.261.SR viser, at lønindkomst ikke kan faktureres til beskatning under virksomhedsordningen.

Boks 18. SKM2012.261.SR – Lægen der drev et konsulentfirma.

En læge drev et konsulentfirma og var herudover knyttet til et privathospital. Lægen kunne i forhold til arbejdet for privathospitalet ikke betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende. Arbejdet for privathospitalet, der var udført under konsulentaftalen, kunne derfor ikke henføres til beskatning i lægens virksomhed. Der blev ved afgørelsen lagt vægt på, at lægen i forhold til arbejdet for privathospitalet ikke havde tilstrækkelig reel økonomisk risiko. Privathospitalet stod således for det administrative arbejde og ejede det kostbare udstyr, som lægen anvendte i sit arbejde. Herudover var lægen underlagt en vis form for instruktion.

Hvis en selvstændigt erhvervsdrivende anvender virksomhedsordningen og fejlagtigt henfører lønindkomst til beskatning som virksomhedsindkomst under virksomhedsordningen, kan skattemyndighederne foretage en skattemæssig korrektion.

Hvis skatteyderen i forvejen *driver* egentlig erhvervsmæssig *virksomhed med andre aktiviteter*, vil korrektionen bestå i, at virksomhedsindkomsten reduceres med den fejlagtigt placerede løn, der i stedet beskattes som lønindkomst.

En HR-dom fra 2003 illustrerer en situation, hvor virksomhedsordningen er anvendt uberettiget.

Boks 19. SKM2003.413.HR – Ophørsbeskatning af assurandørs uberettigede anvendelse af VSO.

En assurandør havde anvendt virksomhedsordningens opsparingskonto i indkomstårene 1990 – 1996. Først i 1997 fastslog skattemyndigheden, at assurandøren på intet tidspunkt i anvendelsesperioden kunne anses som selvstændigt erhvervsdrivende, og at ordningen af den årsag var anvendt uberettiget. Skatteyderen gjorde gældende, at siden virksomhedsordningen havde været anvendt uberettiget, kunne han heller ikke beskattes af det samlede opsparede overskud i form af ophørsbeskatning.

Spørgsmålet i sagen var, om anvendelse af ophørsbeskatning forudsatte, at skatteyderen havde været berettiget til at anvende virksomhedsordningen. Landsretten anførte, at ophørsbeskatningen ikke forudsætter, at skatteyderen har været berettiget til at anvende ordningen. Dermed kunne der også ske ophørsbeskatning, selv for opsparet overskud opnået ved uberettiget anvendelse. Højesteret stadfæstede Landsrettens dom.

Dommen viser, at hvis en skatteyder *på intet tidspunkt har udøvet selvstændig erhvervsvirksomhed*, vil det som konsekvens udløse en beskatning af ophørsårets overskud og også tidligere års overskud, dvs. det samlede opsparede overskud. Beskatningen sker i den personlige indkomst i indkomståret efter det indkomstår, hvor skatteyderen senest har anvendt ordningen.

Det kan således konstateres, at selv om lønnen er opgjort forkert under virksomhedsordningen, vil marginalskatten efter korrektion ikke overstige ca. 56 pct. af den modtagne løn. Den skattemæssige korrektion indebærer således i dette scenarie, at indkomsten beskattes på samme måde, som hvis indkomsten oprindeligt havde været medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst hos personen. Korrektionen indebærer således hverken beskatning to gange - eller tripelbeskatning.

Derudover kan det konstateres, at i tilfælde af, at skatteydere anvender virksomhedsordningen uberettiget, kan skattemyndigheden foretage en ophørsbeskatning, jf. VSL § 15 b, der omfatter det samlede opsparede overskud, som alternativ til genoptagelse af skatteyderens skatteansættelse.

Ordinær genoptagelse skal senest varsles den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb, medmindre handlingen anses for mindst groft uagtsom, hvad der er en forudsætning for ekstraordinær genoptagelse med op til 10 år. Ved genoptagelse påløber der renter for de manglende skattebetalinger.

Den ophørsbeskatning, der kan finde sted, jf. SKM2003.413.HR, fører til, at der kan ske beskatning i tilfælde af uberettiget anvendelse af virksomhedsordningen, selv om der ikke må anses for at være handlet groft uagtsomt i forbindelse med den uberettigede anvendelse.

Endelig bemærkes, at hvis momsen er indbetalt, bør korrektionen være momsmæssigt neutral og ikke i sig selv udløse skattemæssige korrektioner.

5.1.3 Sammenligning af korrektion af lønindkomst opgjort under virksomhedsordningen eller henført til eget selskab

Korrektionen i scenarie 2, hvor lønindkomst uretmæssigt er henført under virksomhedsordningen, er mere mild - 56 pct. - end den korrektion, der sker, når lønindkomst uretmæssigt er placeret i personens eget selskab (scenarie 1). Her kan korrektionen føre til tripelbeskatning med den konsekvens, at beskatningen beløber sig til ca. 111 pct.

Baggrunden for denne forskel er, at når lønindkomst uretmæssigt er henført til lønmodtagerens kapitalselskab, fører korrektionen til, at indkomsten beskattes hos personen, der herefter anses for at have tilført beløbet som et tilskud til selskabet (der er et selvstændigt skattesubjekt), hvorefter indkomsten eventuelt udloddes fra selskabet til personen. Samlet set forhøjes personens skattepligtige indkomst, mens selskabets skattepligtige indkomst fastholdes, hvilket samlet kan føre til tripelbeskatning.

Når der sker en skattemæssig korrektion af lønindkomst opgjort under virksomhedsordningen, anses beløbet derimod ikke for at have passeret et andet skattesubjekt, da virksomheden ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, der er adskilt fra personen. Korrektionen indebærer således en forhøjelse af personens personlige indkomst og en tilsvarende nedsættelse af personens indkomst under virksomhedsordningen. Personen anses således ikke for at have ydet et skattepligtigt tilskud til virksomheden.

I tabel 4 er forskellen på de to scenarier (løn uretmæssigt henført til virksomhedsordningen og løn uretmæssigt henført til eget selskab) illustreret:

Tabel 4. Korrektion af lønindkomst på 1.000.000 kr., når indkomsten er medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst under virksomhedsordningen eller i et kapitalselskab.

	Virksomhedsordningen	Kapitalselskaber
Skat ved forhøjelse af personlig indkomst på 1.000.000 kr.	559.000 kr.	559.000 kr.
Selskabsskat af 1.000.000 kr. (tilskud fra person)	0 kr.	220.000 kr.
Skat af evt. udlodning af 780.000 kr.	0 kr.	327.600 kr.
Samlet ved korrektion af lønindkomst på 1.000.000 kr.	**559.000 kr.**	**1.106.600 kr.**

Anm.: Personlig indkomst forudsættes beskattet med 55,9 pct., svarende til den højeste marginalskat inkl. arbejdsmarkedsbidrag beregnet på basis af den landsgennemsnitlige kommunale skatteprocent ekskl. kirkeskat i 2024. Udbytte forudsættes beskattet med 42 pct., svarende til den højeste marginalskat på aktieindkomst i 2024.

Endelig bemærkes, at behandlingen af fejlagtigt opkrævede momsbeløb svarer til den, som sker for selskaber, jf. beskrivelsen i afsnit 3.4. I de tilfælde, hvor momsbeløbet kommer til beskatning, vil det dog kun ske hos personen som en del af lønnen (og ikke både ved personen og selskabet).

5.1.4 Opsummering

Hovedformålet med virksomhedsordningen er så vidt muligt skattemæssigt at sidestille erhvervsaktivitet i personligt regi med erhvervsaktivitet udført igennem et kapitalselskab.

Er der uretmæssigt henført lønindkomst til beskatning under virksomhedsordningen, kan der ske en skattemæssig korrektion.

Den skattemæssige korrektion indebærer, at indkomsten under virksomhedsordningen reduceres eller ophæves helt samtidig med, at den personlige beskatning for personen forøges.

Til sammenligning med scenarie 1, hvor løn fejlagtigt er henført til et kapitalselskab, kan det konstateres, at den skattemæssige korrektion er meget mildere, når der skal korrigeres, fordi et beløb fejlagtigt er medregnet i virksomhedsordningen.

5.2 Scenarie 3 - Indkomstforvridning mellem interesseforbundne selskaber

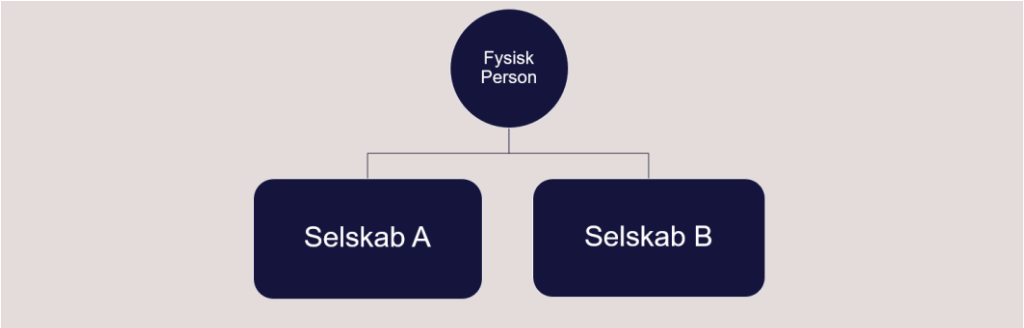
I dette afsnit beskrives de skattemæssige konsekvenser i situationer, hvor der foreligger indkomstforvridning mellem interesseforbundne selskaber, der ejes af den samme person, og hvor der derfor ikke nødvendigvis vil være modstridende interesser mellem parterne.

Indkomstforvridningen kan bestå i, at indkomst placeres hos et andet selskab end det selskab, der må anses for den rette indkomstmodtager af den konkrete indkomst. Adgangen til at foretage en korrektion af rette indkomstmodtager følger af statsskattelovens § 4.

Indkomstforvridningen kan også bestå i, at samhandel imellem interesseforbundne selskaber ikke sker på arms-længde-vilkår. Ifølge ligningslovens § 2, stk. 1, skal der ved kontrollerede transaktioner anvendes priser og vilkår, svarende til hvad der ville kunne være opnået, hvis transaktionen var afsluttet mellem uafhængige parter. Der er tale om kontrollerede transaktioner bl.a. i situationer, hvor den skattepligtige kontrolleres af fysiske eller juridiske personer, som har bestemmende indflydelse, og som derfor kan styre datterselskabets økonomiske og driftsmæssige beslutninger, fx ved at der ejes mere end halvdelen af aktiekapitalen, eller at den pågældende har råderetten over mere end halvdelen af stemmerettighederne, jf. også skattekontrollovens § 37. Afhængig af situationen vil en skattemæssig korrektion dels kunne omfatte de involverede selskaber dels hovedaktionæren.

En hovedaktionærs bestemmende indflydelse på to eller flere selskaber kan medføre, at dispositioner, som selskaberne er involveret i, ikke sker på markedsvilkår. Det vil fx kunne forekomme, hvis en person ejer alle aktierne i to selskaber A og B.

Figur 2. En person ejer alle aktierne i to selskaber A og B.



5.2.1 Rette indkomstmodtager

Som eksempel kan nævnes et selskab A, der indgår aftale om levering af en ydelse til tredjemand. A fremstiller og afholder alle udgifterne til ydelsen, hvorfor A også må anses som rette indkomstmodtager af betalingen herfor. Dog bliver indtægterne henført til og medregnet ved opgørelsen af indkomsten for selskab B, der ikke har udført nogen indkomstskabende aktivitet i relation til ydelsen, og som derfor ikke må anses for at have adkomst til tredjemands betaling for ydelsen. Baggrunden for dispositionerne kan fx være, at selskab B har et skattemæssigt underskud, som ønskes udnyttet via indtægtsførsel af indkomsten fra leverancen.

Der er således tale om en indkomstforvridning, hvor der overføres en økonomisk fordel fra et retssubjekt (A) til et andet (B).

Skattemyndighederne har i situationen en korrektionsadgang efter statsskatteloven § 4, idet der er tale om en korrektion af, hvem der er rette indkomstmodtager i forhold til den konkrete indkomst. Skattemyndighederne kan således forhøje indkomsten hos selskab A med den modtagne betaling. Idet pengene rent faktisk er tilfaldet selskab B, vil der i almindelighed ikke være grundlag for at nedsætte den skattepligtige indkomst hos B. Der vil normalt heller ikke være adgang til betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, da der ikke ændres på den pris, som tredjemand har betalt for ydelsen. Beskatningen henføres blot til den, der retmæssigt skulle have modtaget betalingen. Skattemyndighedernes korrektion fører således til beskatning i to led, idet begge selskaber beskattes af den samme indkomst.

Selv om der reelt foreligger et tilskud fra selskab A til selskab B, som er ejet af den samme person, vil tilskuddet ikke være skattefrit, da de to selskaber ikke er koncernforbundne, jf. selskabsskattelovens § 31 C. De ejes af en fysisk person og ikke af et fælles moderselskab. Reglerne om skattefri tilskud mellem selskaber omfatter kun koncernselskaber, jf. selskabsskattelovens § 31 D, stk. 1.

Hvis beløbet på et tidspunkt udloddes fra selskab B, vil beløbet blive beskattet igen. Samlet set vil der således ske beskatning hos selskab A, der er rette indkomstmodtager, hos selskab B, der har fået tilført indkomsten, og endelig hos hovedaktionæren via udlodningen fra selskab B.

Transaktionen må anses for foretaget, fordi de to selskaber har samme ejer og dermed er interesseforbundne. Det kan derfor være relevant at vurdere, om der er grundlag for at beskatte hovedaktionæren af maskeret udbytte ud fra den betragtning, at tilskuddet fra selskab A har passeret den personlige hovedaktionær på vej til selskab B. I givet fald udsættes indkomsten for beskatning i op til fire led. Beskatning af maskeret udbytte behandles i afsnit 5.2.3 nedenfor.

5.2.2 Skattemæssig korrektion af priser og vilkår

Denne situation bygger også på scenarie 3, hvor en person ejer to selskaber, A og B. I denne situation er der samhandel mellem de to selskaber.

Der kan eksempelvis være tale om, at selskab A producerer og sælger en maskine til selskab B. B's betaling sker til underpris. Hermed har A reelt ydet et tilskud til B, idet A ikke har modtaget fuld betaling for værdien af den leverede maskine. Motivet kan fx være, at B har et skattemæssigt underskud, som ønskes udnyttet.[44]

Skattemyndighederne vil også her kunne gribe korrigerende ind og forhøje selskab A's skattepligtige indkomst med tilskudsbeløbet, dvs. forskellen mellem armslængdeprisen og den betalte pris, jf. ligningslovens § 2. Selskab A beskattes således af den fulde værdi af maskinen. Selskab B får fradrag eller afskrivningsret for den fulde armslængdepris for maskinen, men beskattes samtidig af et tilskud, da de to selskaber ikke er koncernforbundne. Tilskuddet udgør forskellen mellem armslængdeprisen og den betalte pris.

[44] Se bl.a. SKM2001.248.LSR hvor ejeren af et selskab opkøbte og overførte beløb til et underskudsselskab for at sløre indtjening. Sagen vedrørte, om ejeren skulle udbyttebeskattes af de overførte beløb. Se nærmere herom i afsnit 3.2.3 nedenfor.

Det bør også i denne situation vurderes, om der er grundlag for at beskatte hovedaktionæren af maskeret udbytte ud fra den betragtning, at tilskuddet fra A til B har passeret den personlige hovedaktionær. Hvis det er tilfældet, vil der opstå en situation med beskatning i op til fire led, jf. afsnit 5.2.3 nedenfor.

I dette tilfælde vil det dog som udgangspunkt være muligt for selskaberne at indgå aftale om at ændre priser og vilkår for transaktionen via betalingskorrektion, jf. ligningslovens § 2, stk. 5-6. Ved at indrette prisfastsættelsen, så selskab B betaler markedsværdien af det leverede, vil den skattepligtige indkomst for selskab B kunne nedsættes, så tilskudsbeskatning undgås. Hermed vil transaktionen alene føre til beskatning af den samlede salgssum hos selskab A, idet der ikke vil foreligge et tilskud. Dermed vil beskatning i to eller flere led blive afværget, idet der heller ikke vil foreligge maskeret udlodning af et tilskud via hovedaktionæren.

5.2.3 Maskeret udlodning til hovedaktionæren

I ovenstående situationer er markedskræfterne fraveget i kraft af hovedaktionærens bestemmende indflydelse på de to selskaber. Der kan i begge situationer stilles spørgsmål til, hvorvidt det tilskud, der anses at foreligge fra selskab A til selskab B, kan anses for at have passeret hovedaktionæren med udbyttebeskatning til følge.

Hvis det er tilfældet, vil den samme indkomst kunne blive udsat for beskatning i op til 4 led. Først i det selskab, der har indtjent indkomsten, dernæst som udbytte til hovedaktionæren og endelig som skattepligtigt tilskud til det selskab, der rent faktisk har modtaget betalingen og endelig ved en efterfølgende udlodning til aktionæren.

Hovedaktionærens beskatning baseres på bestemmelsen i ligningslovens § 16 A, hvorefter *alt*, hvad der af *selskabet udloddes* til aktuelle aktionærer, anses for at udgøre skattepligtigt udbytte, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 1. Bestemmelsen er bredt formuleret og omfatter derved alt, hvad der må anses for at tilgå aktionæren. Dette indebærer således, at overførsler fra selskabet, der må anses for at være sket i aktionærens interesse og dermed betinget af ejerens indflydelse, kan beskattes som en udbytteudlodning til aktionæren.

En sådan situation kan fx opstå, når hovedaktionæren "peger på" en fysisk person eller et selskab, der opnår en økonomisk fordel fra hovedaktionærens selskab(er). Se fx afgørelsen i SKM.2004.106H, jf. boks 20.

Boks 20. SKM2004.106H – Krydsende udlodninger fra selskaber

Skatteyderen og dennes samarbejdspartner lod foretage krydsende udlodninger fra selskaber, kontrolleret af dem til henholdsvis et selskab ejet af skatteyderens hustru og af samarbejdspartneren. For dette forhold havde Vestre Landsret i en straffedom fundet skatteyderen og samarbejdspartneren skyldig i overtrædelse af skattekontrollovens § 13.

Højesteret fandt, at de krydsende og indbyrdes sammenhængende lige store betalinger fra selskaberne var uden driftsmæssig baggrund. Endvidere fandtes, at en vilkårlig overførsel på 500.000 kr. til hustruens selskab måtte anses for realiseret som indkomst for skatteyderen, og beløbet blev anset for at udgøre udbyttebetaling til ham. Beløbet blev alene overført mellem to selskaber, men Højesteret anså beløbet som realiseret indkomst for skatteyderen som udbyttebetaling, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 1 .

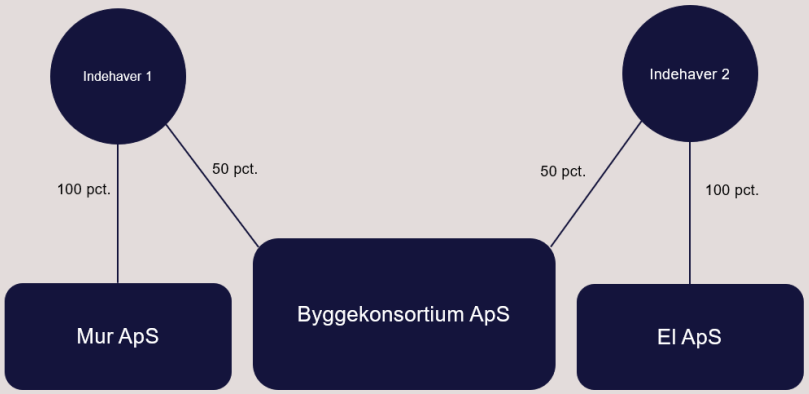
Idet betalingen ikke kunne anses for sket i selskabets interesse, vurderede Højesteret, at betalingen var uden driftsmæssig baggrund og derfor ikke fradragsberettiget for selskabet. Når selskabet foretog en betaling, der ikke driftsmæssigt kunne begrundes, var det nærliggende at antage, at hovedaktionærens personlige interesse – hustruen og hendes selskab – gjorde, at hovedaktionæren havde

disponeret over beløbet i personligt regi, og at beløbet derfor måtte anses for at have passeret hovedaktionærens økonomi.

Udover den nævnte HR-dom er der truffet flere afgørelser om emnet. Der findes således en række lignende sager, som har været forelagt Højesteret. Der kan i den forbindelse henvises til Højesterets dom i U2002.452H. I denne sag blev der i*kke* realiseret en økonomisk fordel af selskabets ejere, og de to ejere undgik derfor udbyttebeskatning, jf. boks 21.

Boks 21. U2002.452H – Økonomisk fordel ikke realiseret af hovedaktionæren.

En murermester og en el-installatør havde etableret hver deres selskab Mur ApS og El ApS, hvorfra de drev hver deres virksomhed. Herudover havde de to personer sammen etableret et fælles selskab – Byggekonsortium ApS. Selskabskonstruktionen er illustreret således:



Personerne havde kautioneret for det fælles selskabs lån. Efter nogle år blev der etableret yderligere kaution for lånet, idet Mur ApS og El ApS hver kautionerede for 400.000 kr. Da det fælles selskab kom i økonomiske vanskeligheder, blev de to selskabers kautionsforpligtelser udløst derved, at de to selskaber hver betalte 400.000 kr. til banken.

Landsskatteretten fandt, at de supplerende kautionsforpligtelser fra de to selskaber var etableret som følge af interessesammenfaldet og alene var af interesse for hovedaktionærernes privatøkonomi. Ved selskabernes kautionsbetaling slap hovedaktionærerne således for at skulle indbetale på deres personlige kautionsforpligtelser. Landsskatteretten nægtede derfor de to selskaber Mur ApS og El ApS fradrag for kautionstabet og beskattede samtidig aktionærerne af en maskeret udlodning fra egne selskaber svarende til kautionsbetalingerne på 2 gange 400.000 kr.

Landsretten tiltrådte Landsskatterettens afgørelse. Højesteret fandt derimod, at det måtte anses for forretningsmæssigt velbegrundet, at de to selskaber havde stillet kaution for det fælles selskabs gæld, og gav dermed selskaberne medhold i, at kautionstabet kunne fratrækkes. Dermed bortfaldt spørgsmålet om udbyttebeskatning af aktionærerne.

Sagens kerne var, om kautionsforpligtelsen kunne siges at være indgået i selskabernes interesse eller i indehavernes personlige interesse. Skattemyndigheden argumenterede for, at selskaberne påtog sig en forpligtelse, som egentlig vedrører det personlige regi. Ved at selskabet forpligter sig, undgår indehaverne således selv i privat regi at skulle forpligte sig økonomisk. Udbyttebeskatning blev dog ikke aktuel, da Højesteret fandt, at kautionen kunne begrundes driftsmæssigt. Dvs., at Højesteret vurderede, at kautionsforpligtelsen var sket i selskabets interesse.

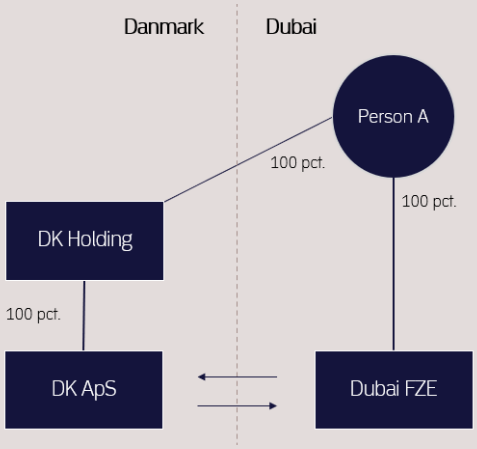
Der kan være tale om en vanskelig vurdering. Dette understreges bl.a. af, at de enkelte retsinstanser var uenige i resultatet i sagen.

Det var ikke kun i ovenstående sag, hvor retsinstanserne var uenige om resultatet. Der kan endvidere henvises til Højesterets dom i SKM2023.7HR. Sagen vedrørte en eneejer af interesseforbundne selskaber, hvor selskaberne var beliggende i forskellige lande. Sagskomplekset mundede ud i to sideløbende retssager, hvor den ene sag SKM2023.8HR handlede om skønsmæssig ansættelse af overbetalingen, imens den anden SKM2023.7HR omhandlede konsekvenserne i tilfælde af, at der kunne konstateres overbetaling.

Boks 22. SKM2023.7.HR – Økonomisk fordel realiseret af hovedaktionæren.

Sagen drejede sig om en person A, der havde specialiseret sig i at føre sager om ejendomsskat for boligejere mod skattemyndighederne. A havde via et dansk holdingselskab etableret et dansk selskab DK ApS, der førte sagerne og modtog betalingen fra kunderne. A havde endvidere etableret et selskab i Dubai, De Forenede Arabiske Emirater (Dubai FZE), der udførte opgaver for det danske selskab. A var også selv bosiddende i Dubai.

Betalingerne for udført arbejde fra DK ApS til selskabet i Dubai FZE udgjorde i alt ca. 79 mio. kr. i perioden fra 2006 til 2010, hvoraf skattemyndighederne vurderede, at der var sket en overbetaling på ca. 59 mio. kr.



Skattemyndighederne fik ved Landsskatteretten medhold i, at betalingerne fra det danske selskab til selskabet i Dubai ikke var fastsat på arms-længde-vilkår, idet der var tale om en væsentlig overbetaling. Det danske selskab blev derfor nægtet fradrag for overbetalingen.

Dubai-selskabet betalte ingen skat i Dubai eller andre steder, ligesom et udbytte til hovedaktionæren fra Dubai-selskabet ikke ville udløse beskatning, hverken i Dubai eller i Danmark. Skattemyndighederne argumenterede for, at overbetalingen til Dubai-selskabet ikke varetog DK ApS driftsmæssige interesse, men i stedet var sket i hovedaktionærens personlige interesse. Hovedaktionæren ville være blevet udbyttebeskattet, hvis han havde trukket midlerne ud af det danske selskab, og han ville helt undgå beskatning, hvis midlerne blev betalt til Dubai-selskabet, og herfra blev udloddet til ham personligt.

Landsskatteretten var ikke enig med skattemyndighederne i, at den ikke fradragsberettigede del af betalingen til Dubai-selskabet måtte anses for at have passeret hovedaktionærens økonomi. A skulle derfor ikke beskattes af maskeret udlodning fra det danske selskab svarende til overbetalingen.

Østre Landsret kom frem til et andet resultat. Retten kom her frem til, at Dubai-selskabet ikke betalte skat af sine indtægter, og at en merindtjening hos selskabet ville kunne udbetales skattefrit til hovedaktionæren A. Retten fandt under disse omstændigheder, at overbetalingen til Dubai-selskabet var sket i A's personlige interesse og derfor måtte anses for maskeret udlodning til A. Retten anerkendte således principielt, at overbetalingen mellem de to selskaber måtte anses for at have passeret hovedaktionærens økonomi med udbyttebeskatning til følge. Dermed ville overbetalingen reelt blive beskattet på samme måde, som hvis overbetalingen var blevet udloddet som almindeligt udbytte til A.

Retten hjemviste imidlertid spørgsmålet om, i hvilket omfang der forelå overbetaling mellem de to selskaber, til Landsskatteretten til fornyet behandling. Landsskatteretten skulle samtidig tage stilling til en anmodning fra selskaberne om betalingskorrektion, jf. ligningslovens § 2, stk. 5. Retten anførte i denne forbindelse, at hvis der blev åbnet adgang til betalingskorrektion, så den eventuelle overbetaling, som Dubai-selskabet måtte have modtaget, blev refunderet til det danske selskab, ville der dermed ikke foreligge nogen overbetaling til Dubai-selskabet. I så fald ville der heller ikke foreligge nogen maskeret udlodning til hovedaktionæren A.

Sagen blev anket til Højesteret. For det første fandt Højesteret, at skattemyndighederne havde været berettiget til at udøve et skøn, og at der ikke var grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn med hensyn til prisen.

For det næste fandt Højesteret, at *"Cs [det danske selskabs] overbetalinger til Dubai-selskabet ikke er sket i Cs interesse, men udelukkende i As interesse [eneejeren], og at overbetalingerne under de anførte omstændigheder må anses for maskeret udlodning til ham."*

For det tredje fandt Højesteret, at hovedaktionæren ikke kunne benytte sig af betalingskorrektion for derved at undgå udbyttebeskatningen, idet hovedaktionæren ikke havde været part i de kontrollerede transaktioner mellem C og Dubai-selskabet. Hovedaktionæren kunne derfor ikke undgå udbyttebeskatning med henvisning til ligningslovens § 2, stk. 5, der angår betalingskorrektion for parter i kontrollerede transaktioner.

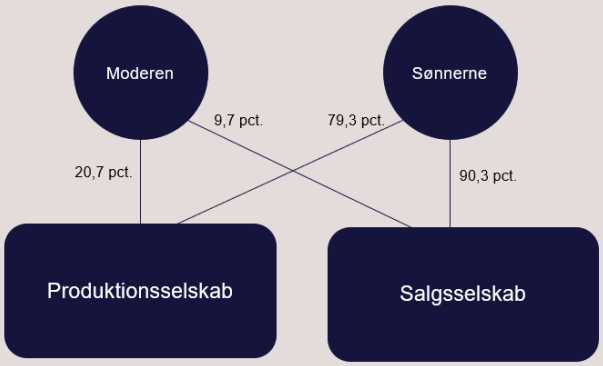
Højesteret fandt således, at hovedaktionæren skulle beskattes af overbetalingerne som maskeret udlodning, idet udbetalingerne blev anset for at være foretaget i hovedaktionærens interesse. Ved at foretage overbetalinger til Dubai, hvor indkomsten ikke blev beskattet, og hvor udlodning til hovedaktionæren kunne ske skattefrit, havde ejeren således begunstiget sig selv. Det indgik ikke i sagen, om der kunne ske betalingskorrektion fsva. betalingen mellem selskaberne. Da det selskab, der skulle have været tilskudsbeskattet, ikke er skattepligtig til Danmark, må det lægges til grund, at selskabet heller ikke kunne have begæret betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5.

Der kan også være tale om en udelukkende dansk situation, hvor flere personer i fællesskab ejer to selskaber med forskellige kapitalandele. Til at illustrere dette kan henvises til Vestre Landsrets dom i SKM 2002.194VLR, der omhandler et tilfælde, hvor der potentielt kan opstå to beskatninger af samme beløb eller endda tripelbeskatning som følge af betalinger mellem interesseforbundne selskaber, der ikke er på arms-længde-vilkår.

Boks 23. SKM2002.194VLR – Bonusaftale i familievirksomhed

Produktionsselskabet betalte i henhold til en samarbejdsaftale løbende bonusbeløb til salgsselskabet, der havde store skattemæssige underskud. Det skulle i forbindelse med retssagen vurderes, om der i samhandel mellem de to interesseforbundne selskaber skete overbetaling.

Begge selskaber havde samme ejerkreds (en mor og hendes to sønner). Moderen ejede 20,7 pct. af produktionsselskabet og 9,7 pct. af salgsselskabet. Moderens ejerandel i produktionsselskabet, der foretog bonusbetalingen, var således 11 procentpoint større end i salgsselskabet. Sønnerne ejede de øvrige aktier med halvdelen hver og havde derfor tilsammen en forholdsmæssigt lidt større ejerandel i salgsselskabet, der modtog bonusbetalingen.



Produktionsselskabet havde taget fradrag for bonusbetalingen, der var selvangivet som skattepligtig indkomst i salgsselskabet.

Landsskatteretten fandt, at bonusbetalingen var for høj og alene fastsat af skattemæssige grunde som følge af interessesammenfaldet, og nægtede derfor produktionsselskabet fradrag for en del af bonusbetalingen.

Landsskatteretten fandt endvidere, at der i forbindelse med overbetalingerne indirekte var overført værdier fra moderen til sønnerne. Dette skyldes, at moderen ejede en mindre andel af salgsselskabet, der modtog overbetalingen, end af produktionsselskabet, der betalte.

Landsskatteretten bemærkede, at moderen - henset til de forskellige ejerandele i de to selskaber - reelt og indirekte havde begunstiget de to sønner svarende til forskellen mellem hendes ejerandel i produktionsselskabet på 20,7 pct. og ejerandelen i salgsselskabet på 9,7 pct., eller med 11 pct. af de overførte beløb. Moderen skulle derfor beskattes af maskeret udbytte. Det skattepligtige udbytte blev opgjort til 11 pct. af overbetalingen svarende til forskellen i ejerandelene. Sønnerne ansås modsat ikke for at have modtaget en udlodning, da retten nærede betænkelighed ved at fastslå, at sønnerne ved overførslen havde modtaget en indkomstskattepligtig udlodning.

Vestre Landsrets flertal fandt, at bonusbetalingerne var på markedsvilkår og underkendte dermed Landsskatterettens vurdering. Dermed blev produktionsselskabets fradrag for de samlede bonusbetalinger godkendt, og udbyttebeskatningen af moderen bortfaldt. Tripelbeskatningen bortfaldt dermed også.

En dommer var derimod enig med Landsskatteretten i, at der forelå en ikke-forretningsmæssigt begrundet overbetaling. Dommeren fandt derfor, at produktionsselskabets fradragsret for bonusbetalingerne skulle reduceres, og at moderen skulle udbyttebeskattes af den ikke-fradragsberettigede del af bonusbetalingen. Denne dommer fandt dog, at moderen skulle udbyttebeskattes i forhold til hendes ejerandel på 20,7 pct. af produktionsselskabet – og altså ikke kun den forholdsmæssige andel på 11 procentpoint, som hun ejede mere af produktionsselskabet end af salgsselskabet, sådan som Landsskatteretten var nået frem til.

Landsskatterettens afgørelse og dissensen i dommen illustrerer, at kombinationen af interessefællesskabet og det faktum, at der ikke handles på armslængdevilkår, kan føre til en vurdering af, om der er realiseret en økonomisk fordel *inden for selve* interessefællesskabet. Den dissentierende dommer udtalte, at der var realiseret en økonomisk fordel svarende den samlede ejerandel, i stedet for at det var den formueforskudte værdi (differencen i ejerandele), der skulle beskattes. I den pågældende sag bortfaldt enhver skattemæssig regulering dog, fordi flertallet i Vestre Landsret fandt, at bonusbetalingerne var på markedsvilkår.

5.2.4 Tripelbeskatning ifølge litteraturen

Professor, dr.jur. Erik Werlauff har behandlet spørgsmålet om tripelbeskatning i sin artikel i TfS 2002.954. Han har gennemgået 9 konkrete eksempler på tilfælde, hvor der er sket vilkårlig formueoverførsel mellem interesseforbundne selskaber, som beherskes af én hovedaktionær. Werlauff antager, at der i disse tilfælde ikke finder automatisk maskeret udbyttebeskatning sted for den personlig hovedaktionær og afviser dermed, at skattemyndighedernes korrektion automatisk fører til tripelbeskatning, men at tripelbeskatning kan være en mulighed.

Werlauff antager, at i de tilfælde, hvor formueoverførslen mellem selskaberne ikke har ført til formueforskydning til gunst for hovedaktionæren – personen ejer det samme før og efter dispositionerne – så finder der ikke udbyttebeskatning sted. Her har begunstigelsen ikke forladt selskabssfæren, men er forblevet i et andet selskab, der ligeledes ejes af hovedaktionæren. Beskatningen af hovedaktionæren vil i stedet finde sted, når hovedaktionæren på et senere tidspunkt afstår aktierne i det selskab, der har modtaget en økonomisk fordel via tilskuddet.

Men i de tilfælde, hvor hovedaktionæren via formueforskydningen mellem selskaberne reelt har realiseret en økonomisk fordel derved, at andre end aktionæren selv (fx familiemedlemmer) har fået økonomisk gavn af formueforskydningen, så har den økonomiske fordel passeret hovedaktionæren med beskatning af maskeret udbytte og dermed tripelbeskatning til følge. Det er altså hovedaktionærens indirekte disponering af godet til fordel for andre, der ifølge Werlauff understøtter, at aktionæren skal udbyttebeskattes.

Erik Werlauffs synspunkt kan ikke anses som udtryk for gældende ret, da der siden da er kommet nyere retspraksis på området, jf. også beskrivelsen ovenfor af SKM2004.106H og SKM2023.7H.

Advokat Svend Erik Holm har i en *kommentar til udvalgte afgørelser fra 2008*[45] forholdt sig til tripelbeskatning. Her kommenterer han blandt flere på højesteretsdommen i SKM2008.159.HR.

I sagen havde en ægtemand erhvervet bankfordringer på hustruens nødlidende selskab, hvori han var direktør, men på grund af en række foretagne dispositioner "vendte" økonomien, hvorfor fordringernes værdi steg drastisk. Dette ville almindeligvis føre til beskatning af kursgevinsterne. Skattemyndighederne anså imidlertid denne kursgevinst for en maskeret udlodning til skatteyderen derved, at beløbet havde passeret hustruen, således at også hendes aktieindkomst blev forhøjet med et beløb svarende til gevinsten. Højesteret vurderede, at salget af fordringerne til ægtefællen alene kunne ses begrundet i interessefællesskabet.

Hertil bemærker Svend Erik Holm, at uanset om fordringernes pris var for høj eller for lav, ville der være grundlag for at anse differencen for at have passeret aktionæren og dermed efter praksis udbyttebeskatte aktionæren. Han anerkender således eksistensen af tripelbeskatningen, men også den dertilhørende problemstilling, idet blot en forkert værdiansættelse ved handel mellem interesseforbundne parter kan medføre utilsigtede skattemæssige konsekvenser for skatteyderen.

Begge artikler synes at tydeliggøre problemstillingerne ved tripelbeskatning. Retspraksis har dog udviklet sig siden dengang, hvor artiklerne blev udgivet. [46]

[45] RR.SM.2008.0116

[46]Se bl.a. SKM2004.106H og SKM2023.7HR

5.2.5 Opsummering

Når interesseforbundne selskaber kontrolleres af en hovedaktionær, og det ene selskab i kraft heraf begunstiger det andet selskab, kan det medføre korrektion fra skattemyndighedernes side.

Korrektionen vil i alle tilfælde bestå i en regulering af den skattepligtige indkomst for de involverede selskaber i form af mistet fradragsret eller forøget beskatning af en indkomst. Herudover kan korrektionen bestå i, at tilskuddet mellem selskaberne anses for at have passeret hovedaktionærens økonomi med den følge, at også hovedaktionæren skal udbyttebeskattes af det samme beløb. I så fald vil beløbet blive beskattet i op til fire led.

5.3 Scenarie 4 - Indkomstforvridning mellem koncernforbundne selskaber

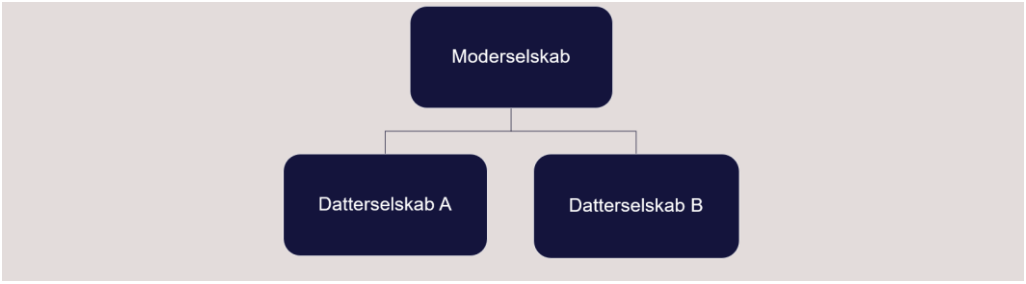
I dette afsnit beskrives de skattemæssige konsekvenser i situationer, hvor der foreligger indkomstforvridning mellem selskaber, der har et fælles moderselskab, dvs. koncernforbundne selskaber.

Indkomstforvridningen kan bestå i, at indkomst placeres hos et andet selskab end det selskab, der må anses for den rette indkomstmodtager i forhold til den konkrete indkomst. I dette tilfælde er der hjemmel til at foretage en skattemæssig korrektion i statsskattelovens § 4.

Indkomstforvridningen kan også bestå i, at samhandel imellem interesseforbundne selskaber ikke sker på arms-længde-vilkår. Skattemæssig korrektion af priser og vilkår kan foretages med hjemmel i ligningslovens § 2, når der er tale om kontrollerede transaktioner, som ikke er gennemført på arms-længde-vilkår. Ved kontrollerede transaktioner forstås bl.a. transaktioner foretaget mellem en skattepligtig og en fysisk eller juridisk person, der udøver en bestemmende indflydelse over den skattepligtige, jf. skattekontrollovens § 37.

Et moderselskabs bestemmende indflydelse på to eller flere datterselskaber kan også medføre, at dispositioner, som selskaberne er involveret i, ikke sker på markedsvilkår. Det vil fx kunne forekomme, hvis et moderselskab ejer alle aktierne i to datterselskaber A og B.

Figur 3. Dansk koncern med to 100 pct. ejede datterselskaber



Selskabskonstruktionen som illustreret i *Figur 3* udgør skatteretligt en koncern, idet de to selskaber A og B ejes af et fælles moderselskab. Selskaberne vil således være sambeskattede, jf. selskabsskatteloven § 31.

Tilskud mellem koncernforbundne selskaber er som altovervejende hovedregel skattefri for modtageren, såfremt de tilskudsgivende- og modtagende selskaber er sambeskattede, jf.

selskabsskattelovens § 31 D, stk. 1 og 4. Selskabskonstruktionen adskiller sig fra den, der er illustreret i scenarie 3, hvor selskaberne ejes af en fysisk person og dermed ikke kan anses for koncernforbundne, hvilket udelukker sambeskatning.

5.3.1 Nærmere om indkomstforvridning og skattefrie koncerntilskud

Indkomstforvridning kan foregå derved, at indkomst fra tredjemand placeres hos et andet selskab (B) end den rette indkomstmodtager (A). Indkomstforvridningen kan også foregå derved, at det ene selskab (A) uretmæssigt begunstiger det andet koncernselskab (B) via koncernintern samhandel, der ikke er på arms-længde-vilkår, fx ved at overdrage ydelser til en pris, der er lavere end en armslængdepris.

Tilskud mellem koncernforbundne selskaber er som altovervejende hovedregel skattefri for modtageren, jf. selskabsskattelovens § 31 D. Samtidig vil tilskudsyderen i ingen tilfælde have fradragsret for det overførte tilskud. Skattefriheden betinges af, at det fælles moderselskab kan modtage udloddet udbytte fra tilskudsyderen skattefrit. I de tilfælde, hvor indkomstforvridningen må anses for at være sket via et tilskud til et koncernforbundet selskab, vil en skattemæssig korrektion derfor i mange tilfælde være uden væsentlige skattemæssige konsekvenser for koncernen.

5.3.2 Samhandel mellem søsterselskaber

I en situation, hvor en dansk koncern består af et moderselskab, der ejer to datterselskaber, A og B, kan indkomstforvridning foregå ved, at selskab A sælger ydelser til søsterselskabet B til en pris, der er lavere end en armslængdepris. Den skattemæssige korrektion vil bestå i at forhøje indkomsten hos A, så den fulde værdi af de solgte ydelser beskattes hos A. B har fradrag for den fulde armslængdeværdi af ydelsen og beskattes ikke af tilskuddet, da de to selskaber er koncernforbundne.

I dette tilfælde vil det i øvrigt normalt være muligt at undgå merbeskatningen, der består i skat af det fulde beløb hos A og kun delvis fradrag herfor hos B, ved at foretage betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5-6. Herved indrettes betalingen i overensstemmelse med arms-længde-princippet. Hvis selskab B herved betaler den fulde pris for ydelsen, vil forhøjelsen af indkomsten hos selskab B kunne undgås.

Korrektionen fra skattemyndighedernes side vil således hverken føre til to-leds- eller tripelbeskatning.

5.3.3 Rette indkomstmodtager

Indkomstforvridning kan også foregå ved, at selskab A fremstiller og afholder alle udgifterne til en ydelse, hvorfor A er rette indkomstmodtager af tredjemands betaling for den pågældende ydelse. Betalingen fra tredjemand sker imidlertid til søsterselskabet B, der ikke har udført nogen indkomstskabende aktivitet i relation til ydelsen. B betaler ingen del videre til A.

A må anses for rette indkomstmodtager af tredjemandsbetalingen. En skattemæssig korrektion vil bestå i, at den skattepligtige indkomst for selskab A (rette indkomstmodtager) forhøjes med et beløb svarende til ydelsens værdi (betalingen fra tredjemand). I skattemæssig henseende anses A herefter for at have videregivet betalingen til B, der rent faktisk har modtaget betalingen fra tredjemand og allerede har selvangivet indkomsten.

Betales beløbet ikke videre til A (betalingen fra tredjemand fratrukket en lille betaling til B for at have stået for opkrævningen), vil der i realiteten foreligge et koncerntilskud fra A til selskab B, idet der for denne del ikke foreligger nogen form for modydelse. At tredjemand har betalt til B og ikke til A skyldes

koncernforbindelsen mellem A og B. Den fejlplacerede betaling kan fx skyldes, at selskab B har et skattemæssigt underskud, som ønskes udnyttet via indtægtsførelse af indkomsten fra leverancen – eller der kan være tale om forkert angivne fakturaoplysninger.

Det må som udgangspunkt indebære, at den skattemæssige korrektion i forhold til betalingen fra tredjemand – ud over en forhøjelse af indkomsten hos rette indkomstmodtager (selskab A) – bør være, at den skattepligtige indkomst for selskab B nedsættes tilsvarende. Det skyldes, at tilskud fra A til søsterselskabet B udgør et skattefrit koncerntilskud, jf. selskabsskattelovens § 31 D. Fejlplaceringen af indkomsten hos søsterselskab B er således ikke forbundet med nogen skattemæssige konsekvens.

Da tredjemandsbetalingen anses for et skattefrit koncerntilskud fra A til B, kan det konstateres, at skattefritagelsen for koncernforbundne tilskud giver megen fleksibilitet ift. at flytte kapital, og at den skattemæssige korrektion, der retter op på beskatningen af den rette indkomstmodtager, ikke indebærer en merbeskatning eller tripelbeskatning.

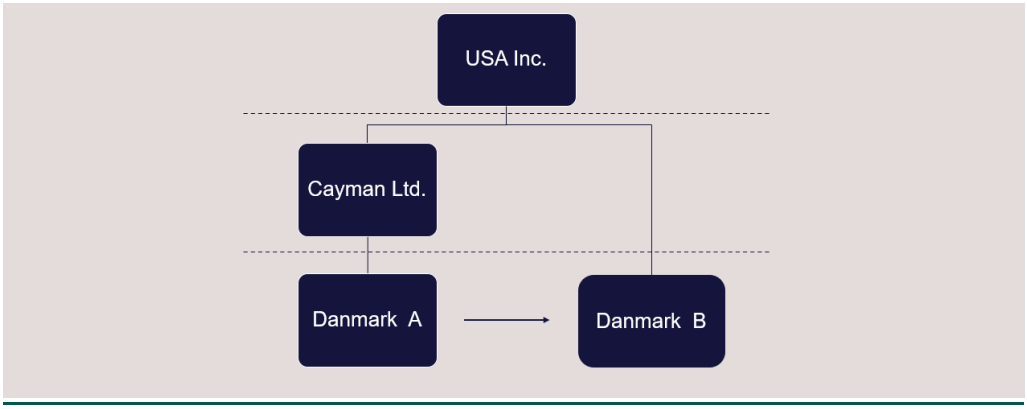
5.3.4 Værnsregel om beskatning af tilskud

Når koncernselskaber yder tilskud til hinanden, vil tilskuddene som nævnt som udgangspunkt være skattefri, jf. selskabsskattelovens § 31 D, ligesom der som udgangspunkt ikke opstår spørgsmål om, hvorvidt tilskuddet har passeret det fælles moderselskab som en maskeret udlodning.

Bestemmelsen om skattefri koncerntilskud indeholder imidlertid en undtagelse, der skal forhindre misbrug fra internationale koncerner. Ved tilskud mellem to selskaber (søsterselskaber) med fælles direkte eller indirekte moderselskab gælder skattefriheden kun, hvis det fælles moderselskab kan modtage skattefrit udbytte fra tilskudsyderen, jf. § 31 D, stk. 1, 3. pkt.

Følgende koncernstruktur illustrerer problemstillingen:

Figur 4. Der er tale om en international koncern med et moderselskab i USA, et datterselskab i Danmark og et datterselskab på Cayman Islands. Der er herudover et datterdatterselskab i Danmark, som ejes via Cayman Islands-selskabet.



Situationen er den, at et ultimativt moderselskab i USA ejer et datterselskab på Cayman Islands og et dansk datterselskab (Danmark B). Cayman Islands-selskabet ejer endvidere et datterselskab i Danmark (Danmark A). Alle selskaber er koncernforbundne.

Et udbytte fra Danmark A til moderselskabet på Cayman Island vil som udgangspunkt være skattepligtigt, da Cayman Islands-selskabet hverken er omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet eller

en dobbeltbeskatningsaftale med Danmark.[47] Det danske selskab A ville derfor være forpligtet til at indeholde kildeskat af udbytte til moderselskabet på Cayman Islands. Derimod vil et udbytte fra Danmark B til USA Inc. være skattefrit i henhold til dobbeltbeskatningsaftalen med USA.

Hvis der skal trækkes overskud hjem til USA fra Danmark A via Cayman Islands, vil det derfor udløse dansk udbyttebeskatning. Hvis Danmark A kunne yde et skattefrit tilskud til Danmark B, der herefter udlodder beløbet til USA Inc, ville det være muligt at undgå den danske udbyttebeskatning.

For at værne imod den anførte omgåelsesmulighed er et tilskud fra Danmark A til Danmark B skattepligtigt.

Hvis Danmark A er rette indkomstmodtager af et vederlag, der uretmæssigt er medregnet ved opgørelsen af indkomsten i Danmark B, skal Danmark A beskattes som rette indkomstmodtager og Danmark B således være skattepligt af samme beløb som et tilskud fra Danmark A. [Det fremgår ikke af forarbejderne til selskabsskattelovens § 31 D, om tilskuddet i sådanne tilfælde skal anses for at have passeret de overliggende selskaber.]

5.3.5 Sammenligning af indkomstforvridningen i interesseforbundne og koncernforbundne selskaber

I scenarie 3, hvor to selskaber ejes af den samme person, blev det konkluderet, at det kan have væsentlige skattemæssige konsekvenser i form af beskatning i op til fire led, når skattemyndighederne griber korrigerende ind i en situation, hvor indkomst fra samhandel med tredjemand er placeret hos et selskab, der ikke er rette indkomstmodtager.

Korrektionen i scenarie 4, hvor der er tale om koncernselskaber, der ejes af et fælles moderselskab, er sædvanligvis langt mere mild. Det skyldes hovedsageligt, at tilskud mellem koncernforbundne selskaber er skattefri, hvorfor skattemæssige korrektioner som følge af en vurdering af, hvem der må anses for rette indkomstmodtager samt korrektioner af vilkår og priser som følge af, at de ikke må anses for at være på armslængdevilkår, almindeligvis ikke fører yderligere skattemæssige konsekvenser med sig.

Formålet med reglerne om skattefri tilskud i koncerner var at smidiggøre sambeskatningsreglerne, bl.a. fordi koncernens samlede skatteevne ikke forøges som følge af tilskuddet, ligesom den ikke forøges ved koncerninterne udbytter. Hvis der sammenlignes med scenarie 3, kan man konkludere, at reglerne ikke på samme måde er smidige for personejede selskaber.

Forskellen i den skattemæssige behandling fremgår af tabel 5.

Tabel 5. Forskelle i beskatningen mellem koncernforbundne selskaber ejet af et fælles moderselskab og interesseforbundne selskaber, der ejes af den samme fysiske person.

	Koncernforbundne	Ikke koncern-forbundne
Skattemæssig korrektion når indtægt er henført til forkert indkomstmodtager	V	V
Beskatning hos rette indkomstmodtager	22 pct.	22 pct.
Beskatning hos den, der har modtaget betalingen	skattefrit	22 pct.
Beskatning når kapital føres "opad" i strukturen:	skattefrit	42 pct.
Beskatning når kapital føres "på tværs" i strukturen:	skattefrit	22 pct.

[47] SKM2023.251.HR

	Koncernforbundne	Ikke koncern-forbundne
Skattemæssig korrektion når indtægt er henført til forkert indkomstmodtager	V	V
Beskatning hos rette indkomstmodtager	22 pct.	22 pct.
Beskatning hos den, der har modtaget betalingen	skattefrit	22 pct.
Beskatning når kapital føres "opad" i strukturen:	skattefrit	42 pct.
Beskatning når kapital føres "på tværs" i strukturen:	skattefrit	22 pct.

Anm.: Det forudsættes, at selskaberne udelukkende er hjemmehørende i Danmark, og at ledelsens sæde også er her i landet. Opregningen indebærer således ingen udenlandske elementer.

5.3.6 Opsummering

Indkomstforvridning kan bestå i, at indkomst placeres hos et andet selskab end det, der må anses for den rette indkomstmodtager. Tilskud mellem koncernforbundne selskaber er som altovervejende hovedregel skattefri for modtageren, og en korrektion har derfor normalt meget milde skattemæssige konsekvenser.

I scenarie 3, hvor der ikke er tale om koncernselskaber, men om interesseforbundne selskaber, der ejes af den samme person, er de skattemæssige konsekvenser af en korrektion mere omfattende. Det skyldes dels, at tilskud mellem interesseforbundne selskaber, der ikke kan sambeskattes, er skattepligtige, og at en fysisk person ikke kan modtage udbytter skattefrit.

5.4 Scenarie 5 – Indkomst henføres forkert til samlever

I dette afsnit beskrives de skattemæssige konsekvenser i situationer, hvor der foreligger indkomstforvridning mellem to samlevende personer. Indkomstforvridningen kan bestå i, at indkomst placeres hos en anden end den person, der må anses for den rette indkomstmodtager af den konkrete indkomst.

I dette tilfælde er der hjemmel til at foretage en skattemæssig korrektion i statsskattelovens § 4. Beskatningen medfører ikke tripelbeskatning, men der kan alligevel være tale om en samlet beskatning på op til 108 pct.

5.4.1 Formueforskydning mellem ugifte samlevere

Udgangspunktet er, at gaver er skattepligtige, jf. statsskattelovens § 4, stk. 1, litra c. Ugifte samlevende, der har haft fælles bopæl i de sidste 2 år før modtagelsen af gaven, kan dog afgiftsfrit give gaver, der ikke overstiger en værdi på 74.100 kr. (2024-niveau), jf. boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra d. For gaver, der overstiger dette niveau, skal der betales en afgift på 15 pct., jf. boafgiftslovens § 23, stk. 1.

For at boafgiftslovens regler finder anvendelse, er det således et krav, at der har været tale om fælles bopæl i 2 år før modtagelsen af gaven. Hvis kravet ikke er opfyldt, vil gaven blive indkomstbeskattet som personlig indkomst med op til 52,1 pct.

Der kan dog også ske formueforskydning mellem ugifte samlevende ved uretmæssig placering af indkomst. Et problem kan i den forbindelse opstå, hvis det er usikkert, hvem der som part i et gensidigt bebyrdende aftaleforhold har pligt til at levere en ydelse og dermed også være rette indkomstmodtager af det til ydelsen hørende honorar.

Som eksempel kan nævnes en situation, hvor en person A ved en aftale påtager sig at præstere en ydelse til tredjemand. Skatteretligt kan der være tale om et tjenesteforhold eller et honorarmodtager-forhold. I praksis præsteres ydelsen af A og A's samlever, B, i fællesskab. Betalingen for den præsterede ydelse sker ved, at hvervgiver overfører betalingen til A og B's fælles bankkonto.

Den skattemæssige behandling vil afhænge af en nærmere vurdering af de indgåede aftaler og de konkrete omstændigheder i øvrigt.

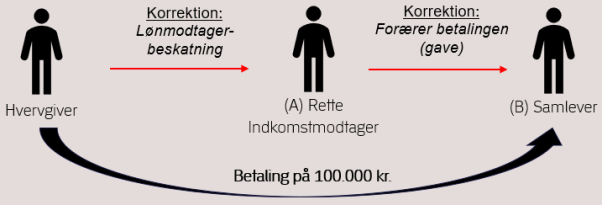
I den konkrete situation kan vurderingen eventuelt føre til, at A er rette indkomstmodtager af den fulde betaling fra hvervgiver, der fx kan udgøre 200.000 kr. Det kan være lagt til grund, at det er A, der har indgået og forpligtet sig ved aftalen med hvervgiver, fordi hvervgiveren ikke var bekendt med B's deltagelse og derfor hverken udtrykkeligt eller underforstået har anset B som en del af aftalen. B's krav på en del af betalingen afhænger derfor af aftalen mellem A og B.

A og B indberetter 100.000 kr. hver på deres respektive oplysningsskema som skattepligtig indkomst.

Hvis A anses for rette indkomstmodtager, vil A skatteretligt anses for at have modtaget og disponeret over den fulde betaling på 200.000 kr. Derefter anses den forholdsmæssige del på 100.000 kr., som B har indtastet i sit oplysningsskema, for at udgøre en gave eller anden overførsel, fx vederlag fra A til B for medhjælp ved opgavens udførelse. Betalingen til B anses derved for at have passeret A.

Hvis det lægges til grund, at B reelt ikke har udført nogen arbejdsindsats, vil betalingen til B blive anset for en gave. Korrektionen skitseres nedenfor.

Figur 5. Hvervgiver overfører en betaling på 100.000 kr. for den præsterede ydelse til samlever B i stedet for rette indkomstmodtager A. Skattemyndighederne anser betalingen for at have passeret A og ydet til B som en gave eller betaling.



A's skattepligtige indkomst forhøjes således med 100.000 kr. Efterfølgende vil B blive beskattet som gavemodtager af de 100.000 kr. Hvis det lægges til grund, at de to er ugifte samlevere, og ikke har haft bopæl i de sidste to år før modtagelsen af gaven, vil en beskatning af gaven udgøre maksimalt 52,1 pct. Det bemærkes hertil, at der ikke pålægges arbejdsmarkedsbidrag af en gave, hvorfor den effektive beskatning af gaveværdien marginalt udgør 52,1 pct. Hvis samleverne i modsat fald har haft bopæl i to år eller mere, skal der svares gaveafgift på 15 pct. for den del af betalingen, der overstiger bundgrænsen på 74.100 kr. (2024-niveau).

Nedenfor skitseres den samlede beskatning af ugifte samlevere, når beskatningen sker efter statsskattelovens regler, fordi de pågældende ikke har været samlevende i mindst 2 år før modtagelse af gaven:

Tabel 6. Samlet beskatning ved fejlhenført betaling på 100.000 kr. mellem ugifte samlevere.

	Bopælskrav ikke opfyldt
Personlig indkomst beskattet hos A (55,9 pct. af 100.000 kr.)	55.900 kr.
Beskatning af gave hos B (52,1 pct. af 100.000 kr.)	52.100 kr.
Samlet beskatning	108.000 kr.
Den effektive beskatning i pct. (afrundet)	108 pct.

Anm.: Det forudsættes, at gaven ikke anses for at være en skattefri lejlighedsgave. Personlig indkomst uden arbejdsmarkedsbidrag forudsættes beskattet med 52,1 pct., svarende til den højeste marginalskat beregnet på basis af den landsgennemsnitlige kommunale skatteprocent ekskl. kirkeskat i 2024.

Tabel 6 viser, at den samlede beskatning i den fremstillede situation kan beløbe sig op til 108 pct. af den fejlhenførte betaling på 100.000 kr. mellem samlevere.

Hvis B har udført en reel arbejdsindsats, der berettiger til et vederlag på 100.000 kr., skal det vurderes, om A har fradrag for betalingen til B ved sin indkomstopgørelse.

Hvis A skal anses for lønmodtager i forhold til hvervgiveren, kan betalingen til B blive anset for en driftsomkostning for A. Hos lønmodtagere anses driftsudgifter for et ligningsmæssigt fradrag, hvor der kun er fradrag for samlede udgifter, der overstiger et grundbeløb på 7.000 kr. (2024), jf. ligningslovens § 9, stk. 1. Dvs. at fradraget kun gives i den skattepligtige indkomst.

Hvis B skal anses for honorarmodtager i forhold til hvervgiveren, kan betalingen til B ligeledes blive anset for en driftsomkostning for A. I modsætning til lønmodtagere har honorarmodtageres driftsudgifter fuld fradragsværdi ved skatteberegningen.

5.4.2 Opsummering

Hvis indkomst henføres forkert mellem samlevere, kan det medføre skattemæssige konsekvenser ved en korrektion. I det tilfælde, hvor samleveren skal anses for at have modtaget en gave, og gaveværdien er indkomstskattepligtig, udgør den effektive beskatning op til 108 pct. Dette svarer cirka til den samlede beskatning, som sker, når et beløb tripelbeskattes (op til 111 pct.).

Baggrunden for, at beskatningen bliver så høj, er dog, at den samlever, som uretmæssigt modtager betalingen, må anses for at have modtaget en gave fra den samlever, som reelt har udført arbejdsindsatsen. Denne gave er i eksemplet indkomstskattepligtig for samleveren. Hvis ikke denne beskatning fandt sted, ville gaven reelt blive skattefri for modtageren, selvom gaven ikke opfylder kravene til at udgøre en skattefri lejlighedsgave. Der vil også være tale om en gunstigere behandling, end hvis der var tale om en gaveafgiftspligtig gave.

5.5 Scenarie 6 - Aktionærer skævdeler udbytte

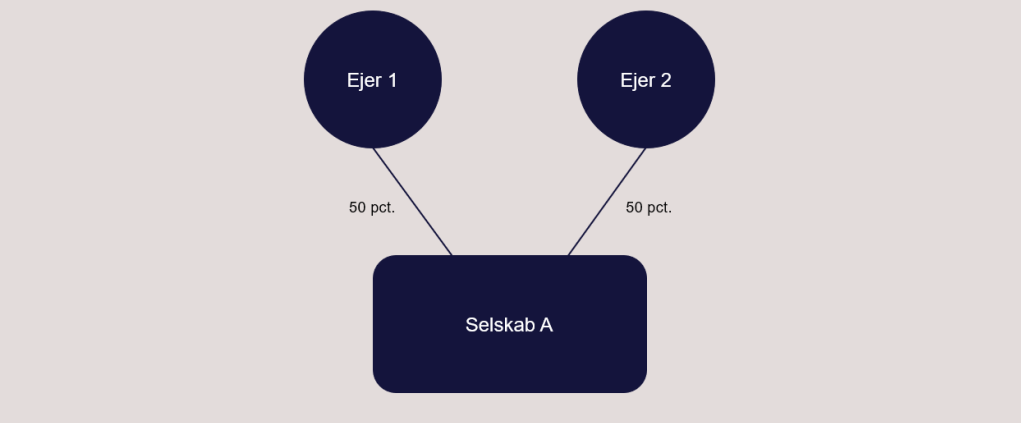
I dette afsnit beskrives den situation, at aktionærer skævdeler udbytte. En skævdeling af udbytte kan føre til tripelbeskatning.

5.5.1 Skævdeling af udbytte

Udgangspunktet både civilretligt og skattemæssigt er, at udbytte tilfalder aktionærerne ligeligt i forhold til deres aktiebesiddelse. Den aktionær, der ejer 50 pct. af kapitalen, er således berettiget til 50 pct. af udbyttet.[48] Det forudsættes, at aktierne i selskabet har samme rettigheder.

Hvis selskabet foretager udlodning til aktionærerne, der ikke svarer til deres aktiebesiddelse i selskabet, kan det have skattemæssige konsekvenser. En sådan skævdeling af udbytte kan korrigeres af skattemyndighederne og medføre tripelbeskatning.

Figur 6. To ejere, der hver ejer 50 pct. af et kapitalselskab.



Figur 6 illustrerer to personlige aktionærer, der hver ejer 50 pct. af kapitalen i deres fælles selskab. Ved udlodning af udbytte fra selskabet er det udgangspunktet, at hver aktionær modtager og beskattes af udbyttet i forhold til deres aktiebesiddelse. Ved udlodning af 1.000.000 kr. er hver aktionær således berettiget til 500.000 kr. i udbytte.

Hvis selskabet imidlertid udlodder 1.000.000 kr. med 0 kr. til Ejer 1 og 1.000.000 kr. til Ejer 2, vil skævdelingen kunne give anledning til skattemæssig korrektion.

En korrektion vil indebære, at den aktionær (Ejer 1), der har ret til en del af udbyttet, men har givet afkald på det til fordel for den anden aktionær (Ejer 2), beskattes af det udbytte, som Ejer 1 er berettiget til baseret på sin ejerandel. Den del af udbyttet, som Ejer 1 er berettiget til, men som i stedet er udloddet til Ejer 2, anses således skattemæssigt for at have passeret Ejer 1´s økonomi og udgøre en gave fra Ejer 1 til Ejer 2.

En skattemæssig korrektion i forhold til udlodningen på 1.000.000 kr. vil bestå i, at både Ejer 1 og Ejer 2 beskattes af 500.000 kr. på grund af fordelingen af ejerandelene.

Efter den skattemæssige korrektion beskattes Ejer 1 af et udbytte på 500.000 kr., selvom Ejer 1 konkret ikke har modtaget udlodning fra selskabet.

Herudover anses Ejer 1 som nævnt for at have givet en gave på 500.000 kr. til Ejer 2. Ejer 2 indkomstbeskattes af denne gave, hvis parterne er uden for gaveafgiftskredsen.[49]

[48] Se bl.a. TfS 1994, 131

[49] Boafgiftslovens regler kan dog finde anvendelse frem for statsskattelovens § 4, hvis Ejer 1 og Ejer 2 er inden for den i boafgiftsloven § 22 anførte gavekreds, der bl.a. tæller børn, stedbørn og forældre. Gaveafgiften udgør 15 pct. af den del af beløbet, der ligger ud over et bundfradrag. Bundfradraget udgør 74.100 kr. i 2024. Bundfradraget reguleres årligt.

Ejer 2 beskattes herudover af de fra selskabet modtagne 500.000 kr. som udbytte, dvs. som aktieindkomst.

Gavebeløbet på 500.000 kr. udsættes dermed for tripelbeskatning: Først beskattes indkomsten i selskabet. Dernæst beskattes både Ejer 1 og Ejer 2 af beløbet. Ejer 1 som rette indkomstmodtager baseret på ejerandelen, Ejer 2 som den konkrete modtager af beløbet.

Hjemlen for denne beskatning findes i ligningslovens § 16 A, for så vidt angår beskatningen af det fulde udbytte, som Ejer 1 er berettiget til at modtage, og statsskattelovens § 4, for så vidt angår det beløb, som Ejer 1 anses for at have videregivet til Ejer 2, når parterne er uden for gaveafgiftskredsen.

Den samlede beskatning af de 500.000 kr., der som følge af skævdelingen er udbetalt til Ejer 2, vises i tabel 7. Til grund for udbyttet har ligget en selskabsindkomst på 641.026 kr., som efter selskabsskat på 22 pct. udgør 500.000 kr.

Tabel 7. Skævdeling af udbytte tripelbeskattes.

	Beskatning af skævdelt udbytte
Selskabsskat (22 pct. af 641.026)	141.026 kr.
Retmæssig beskatning hos Ejer 1 (42 pct. af 500.000 kr.)	210.000 kr.
Beskatning af gave hos Ejer 2 (52,1 pct. af 500.000 kr.)	260.000 kr.
Samlet beskatning	611.026 kr.
Beskatning i forhold til selskabsindkomsten på 641.026 kr.	**Ca. 95 pct.**

Anm.: Personlig indkomst uden arbejdsmarkedsbidrag forudsættes beskattet med 52,1 pct., svarende til den højeste marginalskat beregnet på basis af den landsgennemsnitlige kommunale skatteprocent ekskl. kirkeskat i 2024. Udbytte forudsættes beskattet med 42 pct., svarende til den højeste marginalskat på aktieindkomst i 2022.

En uretmæssig skævdeling af udbytte kan således medføre tripelbeskatning, når en aktionær modtager en fordel fra selskabet på bekostning af andre aktionærer. I eksemplet bliver den samlede, effektive beskatning ca. 95 pct.

Den resterende udlodning på 500.000 kr. vil blive beskattet efter de almindelige regler herom: Først ved beskatning hos selskabet og dernæst hos aktionæren som udbytte. Den samlede skat heraf udgør ca. 274.000 kr. og svarer til 54,8 pct.[50] [51]

I den konkrete situation sker der tripelbeskatning af den del af udlodningen, der skævdeles, dvs. de 500.000 kr., der udbetales for meget til Ejer 2. Hvis aktionærerne ikke selv har midler til at betale skatten, men selskabet har midler, kan beløbet tilvejebringes via en udlodning fra selskabet. Denne udlodning vil blive beskattet, hvorfor der i denne situation vil være tale om fire gange beskatning.

Den samlede beskatning vil være afhængig af det konkrete likviditetsbehov. Da Ejer 1 har givet afkald på hele sin andel på 500.000 kr. af udbytteudlodningen på 1.000.000 kr., ville Ejer 1 isoleret set have et likviditetsbehov på skatten af et udbytte på 500.000, dvs. 210.000 kr. Dette ville kræve en udbytteudlodning på 724.138 kr. til ligelig fordeling mellem de 2 ejere, hvoraf der skal betales en skat på 304.138 kr., hvorefter der resterer 420.000 kr., dvs. 210.000 kr. til hver.

[50] 22 pct. + (1-0,22)*42 pct. = 54,8 pct.

[51] 500.000 kr. * 54,8 pct. = 274.000 kr.

5.5.2 Eksempler fra praksis

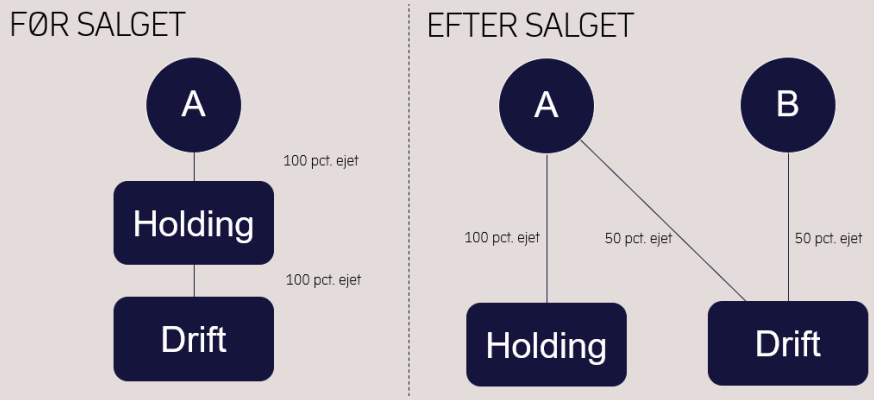
En aktionær kan blive begunstiget med maskeret udbytte, når selskabet og aktionæren handler med hinanden. Begunstigelsen kan bestå i, at selskabet køber en formuegenstand af aktionæren eller dennes nærtstående til overpris eller sælger til underpris.

I boks 24 gives et eksempel på, at der også kan foreligge maskeret udbytte til aktionæren, når en nærtstående person begunstiges ved køb til underkurs.

Boks 24. SKM2008.211.HR (SKM2006.695.ØLR) - Aktionærs køb af anparter til underpris ansås for maskeret udlodning.

En person A ejede alle aktierne i et holdingselskab, der ejede alle aktierne i et driftsselskab. A's bror B var direktør i driftsselskabet, men B var ikke aktionær.

De to brødre indgik aftale med holdingselskabet om at købe driftsselskabet med halvdelen hver for i alt 10.000 kr.
En før/efter illustration af konstruktionen ses nedenfor:



Højesteret var enig med skattemyndighederne og landsretten i, at driftsselskabet havde en højere værdi, og at købet for 10.000 kr. derfor var sket til underkurs. Værdien af selskabet blev på grundlag af en skønsmands vurdering fastsat til 84.553 kr. Købet af aktierne var derfor sket til underkurs med 74.553 kr. i forhold til den aftalte pris.

Højesteret fandt ligesom landsretten og skattemyndighederne, at hovedaktionæren A skulle beskattes af den samlede formuefordel ved købet og ikke kun halvdelen. Det skyldtes, at A var eneaktionær i holdingselskabet. Højesteret tiltrådte således, at de købte aktier måtte anses for at have passeret A's økonomi, og at han derfor skulle beskattes af fordelen på 74.553 kr.

Den påankede sag omfattede alene hovedaktionæren A og ikke hans bror. A blev beskattet af hele formuefordelen som maskeret udlodning - også for så vidt angår den del, der var tilfaldet hans bror, idet denne formuefordel havde passeret hans økonomi. Det fremgår derfor ikke udtrykkeligt af dommen, hvordan købet af aktierne skulle behandles skattemæssigt hos broderen B. Det må dog kunne lægges til grund, at B ved købet af aktierne til underkurs må anses for at have modtaget en gave fra sin bror svarende til formuefordelen for ham på 37.256 kr., som han skal beskattes af.

Dommen er således et eksempel på tripelbeskatning, når en aktionær (her A) anvender selskabets midler til at begunstige en nærtstående.

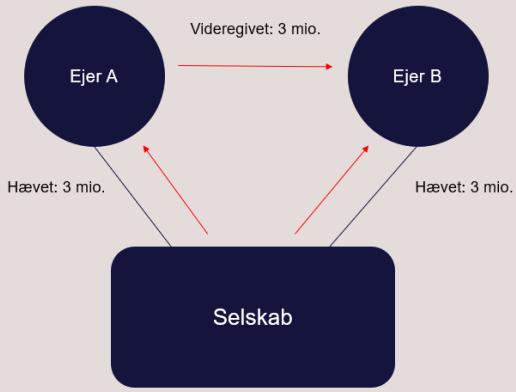
Se også SKM 2008.619.ØLR og SKM 2009.262.VLR hvor en anpartshaver skulle beskattes i forhold til sin ejerandel af de indtægter, som den anden anpartshaver (eller et familiemedlem som var direktør i selskabet) uberettiget havde udeholdt fra selskabet, som maskeret udlodning efter ligningslovens § 16 A.

I en byretssag fra 2021 sås et eksempel på en unormal forretningsdisposition, hvor byretten kom frem til, at der var tale om maskeret udbytteudlodning, jf. boks 25.

Boks 25. SKM2021.633.BR - Begunstigelse af aktionæren via ensidig hævning.

Et selskab var ejet 50/50 af to kapitalejere, A og B. B påstod, at selskabet havde overført et lånebeløb på ca. 6.000.000 kr. til en ukendt person. Byretten fandt, at B ikke havde godtgjort, at det overførte beløb ikke var tilgået B selv eller anvendt i B's personlige interesse.

Byretten kom frem til, at den udførende hovedaktionær (B) skulle beskattes som maskeret udbytte af 50 pct. af beløbet, og den anden halvdel blev anset som maskeret udbytte hos A og derefter anset som videregivet som en gave til B – som illustreret:



Skattemæssigt betyder dette, at selskabet ikke har fradragsret for de 6.000.000 kr., da det ikke var dokumenteret, at der var tale om tab på et udlån. Selskabets indkomst blev derfor forhøjet med 6.000.000 kr. Herudover bliver hver ejer beskattet af maskeret udbytte på 3.000.000 kr. med en skattesats på 42 pct.

Da B disponerer over de 6.000.000 kr., anses A for at have videregivet sin andel på 3.000.000 kr. til B. Denne videregivelse beskattes hos B. Dermed opstår der tripelbeskatning: Først en forhøjelse i selskabet, dernæst en forhøjelse hos rette indkomstmodtager A og endelig en forhøjelse hos den konkrete modtager af beløbet B.

Dommen viser, at når den ikke-begunstigede hovedaktionær har eller burde have været vidende om den andens dispositioner, der anses som maskeret udbytte, og samtidig forholder sig passivt, pålægges en tripelbeskatning på den del af beløbet, der tilkommer ham.

I dommen er det således ikke kun den aktionær, der har disponeret til fordel for sig selv, der beskattes. Også medaktionæren, der ikke har haft nogen fordel, men som har haft viden om uregelmæssighederne, rammes af beskatning af den forholdsmæssige andel af det maskerede udbytte.

5.5.3 Opsummering

Hvis selskabet foretager udlodning til aktionærerne, der ikke svarer til deres aktiebesiddelse i selskabet, kan det have skattemæssige konsekvenser. En sådan skævdeling af udbytte kan således korrigeres af skattemyndighederne. Korrektionen kan medføre fire gange beskatning af den del af beløbet, der er videregivet som gave, i form af manglende fradrag for selskabet, beskatning af udbytte hos den retmæssige ejer og endelig beskatning hos den, der rent faktisk har modtaget indkomsten.

Korrektionen i dette scenarie 6 ved skævdeling af udbytte kan således have hårdere skattemæssige konsekvenser end i tilfælde, hvor løn fejlagtigt er henført til beskatning i ejerens eget selskab som beskrevet i scenarie 1.

5.6 Sammenligning af scenarier

Formålet med at sammenligne den klassiske tripelbeskatningssituation med de beslægtede scenarier (scenarie 2-6) er at vurdere nærmere, om ensartede situationer behandles forskelligt skattemæssigt.

Helt overordnet set kan det konstateres, at hvis den selvstændige tager fejl af den skattemæssige status og derfor indtægtsfører indkomst forkert, vil konsekvenserne være betydeligt større for visse organisationsformer end andre, jf. nedenfor.

En person, der indtægtsfører lønindkomst i sit selskab, vil blive beskattet med op til 111 pct. som følge af skattemyndighedens korrektion. Til sammenligning vil en beslægtet situation under anvendelse af virksomhedsordningen kun indebære en beskatning på 56 pct., *jf. afsnit 3.1.3 om sammenligning af lønindkomst opgjort under virksomhedsordningen eller henført til eget selskab.*

Interesseforbundne selskaber, der henfører indkomst forkert imellem de to selskaber, vil blive beskattet hårdere (dobbelt- og tripelbeskatning) ved en korrektion, sammenlignet med en tilsvarende situation hvor der er tale om koncernforbundne selskaber (enkelt beskatning), *jf. afsnit 3.3.5 om sammenligning af indkomstforvridning i interesseforbundne og koncernforbundne selskaber.* Den mildere beskatning af koncernforbundne selskaber skyldes, at tilskud mellem koncernforbundne selskaber er skattefri efter selskabsskattelovens § 31 D. Dette gælder dog ikke, hvis tilskuddet er omfattet af værnsreglen i bestemmelsen, hvorfor indkomstforvridning inden for en koncern undtagelsesvis også kan indebære flerleddet beskatning.

Fællesnævneren for de hårdest beskattede situationer er, at der er tale om selskaber, der ejes direkte eller indirekte af en fysisk person, hvor korrektionen af den forkerte indtægtsførsel indebærer beskatning af flere retssubjekter. Korrektioner af rette indkomstmodtager rammer således "personejede selskaber" hårdere end ved uberettiget brug af virksomhedsordningen for personligt drevne virksomheder.

At en given indkomst kan beskattes flere gange, er en konsekvens af, at selskaber er selvstændige skattesubjekter, således at overdragelser mellem selskab og aktionær kan indebære beskatning.

En personligt drevet virksomhed kan ikke optræde selvstændigt og uafhængigt af ejeren. Derfor vil en korrektion af rette indkomstmodtager under anvendelse af fx virksomhedsordningen have ingen eller begrænsede skattemæssige konsekvenser, *jf. også beskrivelse i afsnit 3.1.3.*

I en koncern vil de enkelte koncernselskaber selskabsretligt optræde som selvstændige skattesubjekter. I skattemæssig henseende fraviges princippet om at behandle selskaber og aktionærer som adskilte enheder dog i nogle tilfælde, fx ved sambeskatningsreglerne i selskabsskattelovens §§ 31-31A. Dette gør også, at når rene tilskud overdrages mellem koncernselskaberne, får det ikke skattemæssige konsekvenser, jf. selskabsskattelovens § 31 D.

Også i situationer, hvor indkomst overføres fra en fysisk person til en anden, kan der være store konsekvenser. Hvis aktionærer skævdeler udbytte, således at udbyttet ikke fordeles i forhold til de enkelte aktionærers ejerandel, vil der kunne være tale om beskatning i op til fire led. Hvis indkomsten henføres forkert mellem to samlevende, vil der kunne være tale om beskatning med op til 108 pct., dvs. også en beskatning på mere end 100 pct. Den forholdsvis høje beskatning i de situationer, hvor indkomsten overføres fra en fysisk person til en anden, afspejler bl.a., at gaver mellem fysiske personer som udgangspunkt er indkomstskattepligtige.

6 Løsningsmodeller

Skattelovrådet har overvejet flere mulige modeller for at afbøde den merbeskatning, der opstår i den klassiske tripelbeskatningssituation, når skattemyndigheden foretager en korrektion af lønindkomst placeret i et selskab.

Den klassiske tripelbeskatningssituation er beskrevet i rapportens kapitel 4, hvor der redegøres for, hvorledes der reelt sker beskatning tre gange af en given indkomst: Først hos personen, dernæst som tilskud til selskabet og sidst ved evt. udlodning af udbytte fra selskabet til personen. Derved kan den samlede beskatning i visse tilfælde udgøre op til ca. 111 pct.

Da denne situation tager udgangspunkt i, at personen skattemæssigt må anses for at erhverve lønindkomst, tager løsningsmodellerne udgangspunkt i, at tilskudsbeskatningen af selskabet og/eller udbytteskatten søges nedbragt.

6.1 Overordnet kategorisering af de undersøgte modeller

Skattelovrådet har på den baggrund undersøgt følgende løsningsmodeller:

Løsningsmodeller hvor tilskudsbeskatningen og udbyttebeskatningen ophæves:

- Løsningsmodel 1: Ændring af de gældende omgørelsesregler.
- Løsningsmodel 2: Særregel for omgørelse ved ændring af rette indkomstmodtager.
- Løsningsmodel 3: Betalingskorrektion.
- Løsningsmodel 4: Tilskuddet anses som et lån til selskabet.

Løsningsmodel hvor tilskudsbeskatningen ophæves:

- Løsningsmodel 5: Tilskuddet anses som en skattefri kapitalforhøjelse.

Løsningsmodel hvor udbyttebeskatningen ophæves:

- Løsningsmodel 6: Udlodning af tilskuddet gøres skattefrit.

Der er ved udvælgelsen af mulige modeller til løsning af tripelbeskatningen lagt vægt på, at løsningen i overensstemmelse med kommissoriet ikke tilskynder til, at der spekuleres i at undgå lønmodtagerbeskatning.

Ved denne vurdering inddrages ikke kun den nominelle beskatning af de ændrede indkomstansættelser, men også fx forrentningsspørgsmål der opstår som følge af, at korrektionerne som oftest foretages flere år efter det indkomstår, som den korrigerede disposition vedrører. Desuden inddrages andre konsekvenser, som parterne og deres rådgivere udsætter sig for, såsom hæftelses- og strafansvar i vurderingen.

Kapitel 13 indeholder en vurdering af de positive og negative virkninger af de undersøgte løsningsmodeller.

6.2 Betingelser for at anvende de undersøgte modeller

I dette afsnit gennemgås en række betingelser, som i større eller mindre grad kan være relevante at overveje som forudsætning for anvendelsen af de undersøgte løsningsmodeller. I analysen vil der blive taget udgangspunkt i den situation, hvor en tripelbeskatning er opstået som følge af, at en indkomst fejlagtigt er medregnet hos en hovedaktionærs selskab.

6.2.1 Skal dispositionen være lagt klart frem

Efter den gældende omgørelsesregel i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, er det en betingelse for at opnå tilladelse til omgørelse, at dispositionen skal have været lagt klart frem for myndigheder forstået på den måde, at der for myndighederne ikke har været tvivl om dispositionens eksistens, og at dispositionen ikke må være forsøgt skjult for skattemyndighederne.

Derimod er der i den gældende regel i ligningslovens § 2, stk. 5, ikke noget krav om, at dispositionen skal være lagt klart frem som betingelse for at kunne foretage betalingskorrektion.

Betingelsen om "lagt klart frem" er relevant at overveje i forhold til alle de undersøgte modeller.

I en stor del af de klassiske sager om rette indkomstmodtager med mindre hovedaktionærselskaber, vil personer, der utilsigtet kommer til at angive forkert, formentlig slet ikke have overvejet spørgsmålet, men blot haft en fejlagtig antagelse om, at vederlaget skulle indtægtsføres hos selskabet.

I disse tilfælde vil de pågældende ikke have anledning til at lægge noget frem, og hvis der ikke skal indsendes regnskab til Skatteforvaltningen, vil der ikke ad den vej være mulighed for at lægge noget frem.

Det skal, som anført i Kommissoriet, være en forudsætning, at eventuelle ændringer sker på en måde, så de ikke tilskynder til, at der spekuleres i at undgå lønmodtagerbeskatning.

Et krav om, at dispositionen skal være lagt klart frem, må antages at have en vis præventiv effekt over for en skatteyder, der bevidst har forsøgt at opnå fx en skatteudskydelse ved (forkert) at lade et selskab oppebære indkomsten i håb om, at skattemyndighederne ikke opdager forholdet.

Et krav om, at dispositionen skal være lagt klart frem, vil imidlertid ikke i sig selv fjerne risikoen for, at en skatteyder bevidst vil forsøge at lade et selskab oppebære indkomsten. Den, der bevidst vil forsøge at opnå en skatteudskydelse ved forkert at lade et selskab oppebære indkomsten, kan sikre sig, at forholdet er lagt klart frem for skattemyndighederne, men vil dermed øge opdagelsesrisikoen.

De skatteydere, der bliver mødt af en rette indkomstmodtager-korrektion, vil ofte ikke have været klar over, at allokeringen af indkomsten kunne være problematisk. For disse vil det derfor kunne have tilfældighedens præg, om forholdet er lagt klart frem eller ej.

Det må endvidere antages, at et krav om, at dispositionen skal være lagt klart frem i forbindelse med selvangivelsen (oplysningsskemaet), vil afskære mange fra at anvende modellen og føre til, at beskatningen ikke bliver lempet for en stor del af målgruppen i kommissoriet, som ikke bevidst har forsøgt at opnå en skatteudskydelse eller andre skattemæssige fordele ved at medtage en indkomst hos en forkert skatteyder.

6.2.2 Skal ændringen tiltrædes af alle parter

I hovedparten af sagerne vil der være involveret (mindst) tre parter: En hvervgiver, et hovedaktionærselskab og en hovedaktionær i selskabet.

Efter den gældende omgørelsesregel i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, er det en betingelse for at opnå tilladelse til omgørelse, at alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse til omgørelse, skal tiltræde omgørelsesanmodningen. På den baggrund bør det vurderes, om en løsningsmodel bør indeholde en lignende betingelse.

Som det fremgår af afsnit 3.3 og 3.4 kan hvervgiveren imødese afledte skatte- og momsmæssige konsekvenser allerede ved forhøjelsen af hovedaktionærens indkomst som rette indkomstmodtager, idet hvervgiveren skal anses for arbejdsgiver i forhold til rette indkomstmodtager. Disse ændringer er formelt set uafhængige af, om rette indkomstmodtager får lempet beskatningen gennem en af de undersøgte modeller. Det er her forudsat, at myndighederne gennemfører de afledte konsekvenser hos hvervgiveren.

Hvis hvervgiverens ansættelse i relation til indkomstskat og moms forsinkes eller eventuelt ikke gennemføres, vil der kunne forekomme en forskellig behandling af vederlaget, herunder momsbetalingen.

Dette kunne tale for, at anvendelsen af en model ikke kan gennemføres, før der er skabt sikkerhed for, at der hos alle parter gennemføres ensartet behandling af skatte- og momsspørgsmål. Ellers vil der kunne opstå situationer med momsfradrag uden momsbetaling, manglende indeholdelse og hæftelse mv. for løn og andre konsekvenser af uens behandling af betalingen hos betaler og modtager. Dette bør ske uafhængigt af, om hvervgiveren kan tilslutte sig anvendelsen af en model, og hvervgiverens forhold bør ikke kunne forsinke eller udelukke en løsning af en tripelbeskatning hos rette indkomstmodtager.

Det er på den baggrund Skattelovrådets vurdering, at de parter, der civilretligt skal deltage i modellen, skal tiltræde anvendelse af en konkret model.

Det er ved anvendelsen af alle løsningsmodeller forudsat, at skattemyndighederne er enige i, at der skal ske en korrektion af, hvem der er rette indkomstmodtager. Skattemyndighederne er ikke part i dispositionen, men har ikke desto mindre en holdning til, om korrektionen bør foretages eller ej. Brugen af løsningsmodellerne bør derfor også indeholde en forudsætning om, at skattemyndighederne er enige i, at der skal ske en korrektion af, hvem der er rette indkomstmodtager.

6.2.3 Skal der ske udbetaling eller godskrivning af beløb ved en omgørelse

I model 1-3 skal der som led i anvendelsen af modellerne ske udbetaling af det tilskudsbeskattede beløb. Det kan overvejes, om denne betingelse skal udformes som et krav om udbetaling af beløbet i forlængelse af selskabets indkomstnedsættelse, eller om det vil være tilstrækkeligt at godskrive rette indkomstmodtager beløbet, således at rette indkomstmodtager får en fordring mod selskabet, som efterfølgende kan afvikles efter nærmere aftale herom.

Efter de gældende regler om omgørelse og betalingskorrektion er det tilstrækkelig, at det omhandlede beløb godskrives den anden part som led i omgørelsen eller betalingskorrektionen. I reglerne om betalingskorrektion er det et krav, at mellemværendet skal udformes på armslængdevilkår.

I model 4, hvor tilskuddet kan omkvalificeres til et lån, er det en del af modellen, at beløbet kan indestå som en fordring i selskabet.

I model 6 er der mulighed for skattefrit at udlodde det tilskudsbeskattede beløb, men der er ikke et krav om udlodning.

Det er Skattelovrådets vurdering, at der ikke er behov for at stille krav om udbetaling af beløbet til rette indkomstmodtager, men at det er tilstrækkeligt at godskrive rette indkomstmodtager beløbet på armslængdevilkår.

6.2.4 Ændringer i ejerkredsen efter dispositionen

Spørgsmålet om ændring af ejerkredsen har betydning, hvis retten til en udbetaling efter en af de undersøgte modeller medfører værdiforskydning mellem deltagerne, fordi der er overdraget aktier i selskabet på baggrund af en værdiansættelse, der bl.a. baserer sig på den indtægt, der fejlagtigt er henført til selskabet.

Overdrager hovedaktionæren inden ændringerne fx selskabet til en ny aktionær med en værdiansættelse, der er fastsat pba. en opsparet (løn-)indkomst efter skat på 1 mio. kr. i selskabet, vil en efterfølgende omgørelse medføre, at værdien af køberens aktier falder 1 mio. kr., dog reduceret med den overskydende skat, som selskabet modtager ved anvendelse af model 1-3 og 4, hvor tilskudsbeskatningen bortfalder. I model 4 sker der ikke udbetaling af overskydende skat til selskabet.

Spørgsmålet om værdiforskydning kan være relevant i model 1-3, 4 og 6, hvor det tilskudsbeskattede vederlag kan tages skattefrit ud af selskabet. Ændringen vil i alle de anførte tilfælde kræve selskabets medvirken, hvilket en ny uafhængig hovedaktionær næppe vil medvirke til. Sker det alligevel, må det antages, at de grundlæggende skatteretlige principper vil forhindre misbrug, fx ved at selskabets frivillige begunstigelse af den tidligere aktionær i eksemplet udløser beskatning af maskeret udlodning hos den aktuelle hovedaktionær.

Det er derfor Skattelovrådets vurdering, at der ikke er behov for at stille en betingelse om, at der ikke må være sket ændringer i ejerkredsen siden dispositionen. Det forudsættes, at værdiforskydninger som følge af ejerændringer kan beskattes efter gældende praksis, idet det dog bør vurderes nærmere, om det er tilfældet.

6.2.5 Skal brug af udenlandske selskaber udelukke anvendelse af modellerne

Hvis rette indkomstmodtager oprindeligt har medregnet vederlaget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i et udenlandsk selskab, er spørgsmålet, om der bør stilles krav til korrektionen i det land, hvor selskabet er skattemæssigt hjemmehørende.

Det er ikke sikkert, at udlandet anvender samme vurdering af rette indkomstmodtager som efter dansk praksis. Det er heller ikke sikkert, at det pågældende udland vil frafalde beskatningen af selskabet, og herunder frafalde udbyttebeskatning ved udbetaling af beløbet til hovedaktionæren som led i en omgørelse i Danmark. Anvendelse af udenlandske selskaber kan således i alle modellerne indebære en forskellig beskatning af transaktionerne hos de involverede parter.

I model 1-3, bortfalder tilskudsbeskatningen af selskabet ved selskabets udbetaling eller godskrivning af tilskuddet til hovedaktionæren. Hvis selskabet er udenlandsk, er det dog ikke sikkert, at selskabets hjemland vil anerkende, at tilskudsbeskatningen af selskabet ophæves. Modellerne indebærer dog også, at udbyttebeskatningen af aktionæren ophæves. Det må anses for meget usikkert, om selskabets hjemland vil frafalde udbyttebeskatning af aktionæren ved selskabets udbetaling til aktionæren. Den danske udbyttebeskatning af aktionæren vil dog i modellerne blive frafaldet.

I model 4 anses tilskuddet som et lån til selskabet. Hvis selskabet er udenlandsk, er det ikke sikkert, at selskabets hjemland også vil betragte tilskuddet som et lån. Og dermed vil selskabet kunne risikere, at der sker beskatning af tilskuddet. Der kan herudover opstå den situation, hvor indfrielse af lånet anses som en skattepligtig udlodning af udbytte i selskabets hjemland, hvis dette selskab ikke har kvalificeret det modtagne beløb som et lån fra hovedaktionæren, hvorved der kan ske dobbeltbeskatning af selskabet.

I model 5 ændres det skattepligtige tilskud til en skattefri kapitalforhøjelse i selskabet. Endvidere tillægges beløbet aktiernes anskaffelsessum. Modellen giver ikke det tilsigtede resultat, hvis selskabet er udenlandsk, og selskabets domicilland anser selskabet for at have modtaget en skattepligtig indtægt (hvilket den danske skattelovgivning naturligvis ikke kan ændre ved). Men da modellen indebærer, at aktiernes anskaffelsessum forhøjes, vil modellen også i denne situation medføre en lempelse af tripelbeskatningen i forhold til de gældende regler.

I model 6 bortfalder udbyttebeskatningen ved udlodning af det tilskudsbeskattede beløb efter fradrag af selskabsskatten. Ved anvendelse af et udenlandsk selskab i et land med lav eller ingen selskabsbeskatning vil model 6 reelt fungere som en fuld omgørelse, hvor det kun er beskatningen af rette indkomstmodtager, der opretholdes.

Det er Skattelovrådets vurdering, at man ved model 4 og 5 ikke nødvendigvis opnår det ønskede resultat, hvis selskabet er udenlandsk, og selskabets hjemland anser tilskuddet for skattepligtigt for selskabet. Og at der ved model 6 er behov for at sætte begrænsninger ved anvendelse af udenlandske selskaber. Anvendelse af modellen kan begrænses til selskaber hjemmehørende i EU/EØS-lande. Dette vurderes at være i overensstemmelse med EU-retten, idet spørgsmålet vedrører etableringsretten og ikke kapitalens fri bevægelighed.

6.2.6 Skal rette indkomstmodtager have indbetalt sin skatteforhøjelse

Ved ændring af rette indkomstmodtager sker der en forhøjelse af rette indkomstmodtagers indkomstansættelse med det vederlag, der er medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i selskabet, således at hovedaktionæren skal betale en restskat for det pågældende år. Dette vil typisk vedrøre et tidligere indkomstår, hvor selskabet allerede har betalt selskabsskat af vederlaget.

I de modeller, hvor selskabsbeskatningen bortfalder ved en omgørelse, skal der ske en nedsættelse af selskabets skattepligtige indkomst, så selskabet skal have udbetalt en overskydende skat for det pågældende indkomstår.

I de modeller, hvor selskabets skattepligt af vederlaget ophæves, kan der opstå den situation, at selskabets beskatning af vederlaget bortfalder, og evt. at overskydende skat udbetales til selskabet, uden at aktionæren betaler skatten af sin ansættelsesforhøjelse. Det offentlige kommer da til at udbetale med den ene hånd og stå med den anden hånd tom.

Denne situation vil kunne opstå i forbindelse med model 1-5.

I nogle modeller vil aktionærens udbyttebeskatning tilsvarende bortfalde, uanset om aktionæren ikke betaler (rest)skatten, der følger af forhøjelsen som rette indkomstmodtager. Det er tilfældet i model 5 og 6, hvor udlodningen typisk vil ske i et andet og senere indkomstår, end forhøjelsen af lønindkomsten vedrører.

Det er Skattelovrådets vurdering, at lempelserne, herunder udbetaling af overskydende skat til selskabet, skal afvente, at rette indkomstmodtagers skat af vederlaget faktisk er betalt.

Hvis aktionæren har mulighed for at anvende en model i umiddelbar forlængelse af indkomstforhøjelsen, kan der opstå den situation, at selskabets overskydende skat kommer til udbetaling, før hovedaktionæren har indbetalt sin restskat.

Denne situation vil kunne opstå i forbindelse med model 1-5, hvor vederlaget er blevet beskattet i selskabet, og hvor denne beskatning kan ophæves ved anvendelse af en af disse modeller.

Det er Skattelovrådets vurdering, at udbetaling af selskabets overskydende skat skal afvente, at rette indkomstmodtager har indbetalt sin restskat.

6.2.7 Skal ændringen være civilretlig mulig

I de fleste af modellerne skal der som led i gennemførelsen af ændringen i beskatningen gennemføres en civilretlig ændring. Hvis den konkrete ændring ikke er mulig at gennemføre, kan beskatningen ikke ændres. Hvis det fx af selskabsretlige grunde ikke er muligt for selskabet at udlodde et beløb eller påtage sig en gældsforpligtelse, som indgår i modellerne, vil det ikke være muligt at ændre beskatningen.

Denne betingelse er relevant i model 1-3, 4 og 6. I model 6 om skattefri udlodning af tilskuddet, kan modellen formelt vælges anvendt som led i forhøjelsen af rette indkomstmodtager, men fordelen af den skattefri udlodning kan kun opnås, hvis det på et tidspunkt er muligt at foretage en udbytteudlodning af det tilskudsbeskattede beløb.

Det er Skattelovrådets vurdering, at denne betingelse ikke kan fraviges, idet den civilretlige disposition udgør grundlaget i de undersøgte modeller.

7 Model 1: Omgørelse – ændring af de gældende omgørelsesregler

I beskrivelsen af modellerne i kapitel 7-12 tages der af fremstillingsmæssige årsager udgangspunkt i hovedscenariet, hvor en lønmodtager er eneejer af et selskab, hvortil vederlaget (lønnen) er udbetalt. Det bemærkes, at de enkelte modeller også kan overvejes anvendt ved andre tilfælde af tripelbeskatning.

Boks 26. Model 1 i hovedpunkter

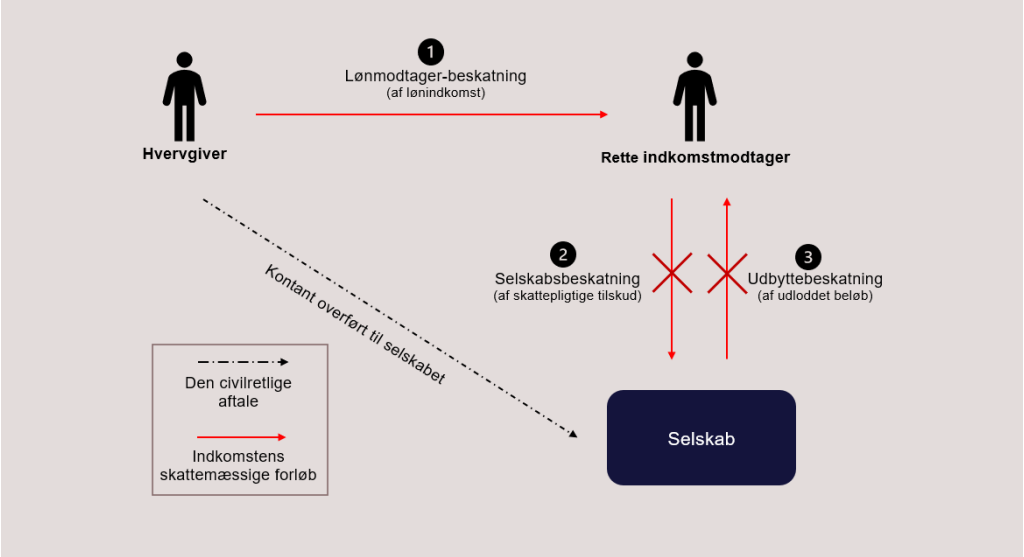
- Beskatningen af rette indkomstmodtager opretholdes.
- Tilskudsbeskatningen af selskabet ophæves, ved at selskabet udbetaler til eller godskriver rette indkomstmodtager det tilskudsbeskattede beløb.
- Udbyttebeskatningen af beløbet bortfalder.
- Omgørelsen kræver en konkret tilladelse fra Skatteforvaltningen.
- Omgørelsesreglen ændres, således at betingelsen om, at dispositionen ikke må været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter, ophæves. Tilsvarende ophæves betingelserne om, at dispositionen skal være lagt klart frem for myndighederne, og at de privatretlige virkninger er enkle og overskuelige.
- Fejlplaceringen af indkomsten har ingen konsekvenser udover skattetillæg, renter og – hvis der foreligger mindst grov uagtsomhed – evt. strafansvar.

Skattelovrådet har overvejet en løsningsmodel, hvor omgørelsesreglen i skatteforvaltningslovens § 29 ændres, så parterne får mulighed for at omgøre de valgte dispositioner. Omgørelsen indebærer således, at kun rette indkomstmodtager (hovedaktionæren), beskattes, mens tilskudsbeskatningen og udbyttebeskatningen bortfalder, hvorved parterne stilles, som om fejlplaceringen af indkomsten aldrig har været foretaget.

Omgørelsen kan gå ud på, at selskabet skal tilbagebetale det udbetalte vederlag til hvervgiveren, som herefter skal overføre beløbet som løn til rette indkomstmodtager. I praksis vil en omgørelse dog mest enkelt kunne gennemføres ved en udbetaling af beløbet fra selskabet til den rette indkomstmodtager. Hvis der i mellemtiden er udloddet udbytte til den rette indkomstmodtager, kan dette eventuelt anses for at indgå i omgørelsen, således at udbyttebeskatningen heraf bortfalder.

Model 1 er illustreret i Figur 7 nedenfor. I figuren illustreres det, at der sker et bortfald af den beskatning, der finder sted, når beløbet føres "nedad" til selskabet, og også et bortfald af beskatningen, når beløbet føres "opad" til aktionæren som udbytte:

Figur 7. Hvervgiver overfører et pengebeløb til selskabet (stiplet linje). Efter skattemyndighedens korrektion anses beløbet skattemæssigt som erhvervet af personen og videreført til selskabet som et skattepligtigt tilskud. Model 1 om omgørelse medfører, at der sker et bortfald af selskabs- og udbyttebeskatningen.



7.1.1 Effekten af løsningsmodel 1 om ændring af omgørelsesreglen

Ved omgørelse opnås, at der kun sker beskatning én gang – hos skatteyderen – forudsat at indkomsten endnu ikke er udloddet. Derved vil både tilskudsbeskatningen af selskabet og udbyttebeskatningen af aktionæren blive ophævet. Personen vil marginalt blive beskattet med op til ca. 56 pct. af den korrigerede indkomst.

Ved skattemyndighedernes korrektion vil personen på den ene side betale restskattetillæg og renter af manglende lønmodtagerbeskatning. Ved omgørelsen vil selskabet på den anden side modtage rentegodtgørelse for nedsat selskabsskat.[52] Det bemærkes, at evt. udbyttebeskatning af allerede foretagne udbytteudlodninger formentlig ikke vil kunne omgøres efter gældende regler, jf. beskrivelsen i afsnit 7.2.3 nedenfor.

Det samlede beløb, der skal betales, kan opgøres til 636.214 kr.[53] eller ca. 65 pct. af et vederlag på 1.000.000 kr., hvis der ikke er udloddet udbytte. Den samlede skattebetaling inkl. renter mv. kan opgøres til 65 pct., jf. ovenfor. Rentegodtgørelsen på 38.620 kr. til selskabet pålægges 42 pct. i udbyttebeskatning ved udlodning til hovedaktionæren. Når der sammenlignes med marginalskatten for lønmodtagere på ca. 56 pct., er det vurderingen, at aktionæren og dennes selskab tilnærmelsesvist vil kunne blive stillet uden økonomiske konsekvenser via modellen. Skattetillæg og renter af skat er begrundet i den likviditetsfordel, der er forbundet med ikke at have betalt skatten af lønnen hos den rette indkomstmodtager i det år, lønnen blev optjent.

Omvendt vil konsekvenserne fortsat være relativt hårde, hvis aktionæren har udloddet indkomsten i selskabet forud for anmodningen om omgørelse, hvis denne udlodning ikke kan indgå i omgørelsen. Hvis der er udloddet udbytte, hvorved der betales aktieskat op til ca. 327.600 kr. (42 pct. af 780.000 kr.), vil den samlede skattebetaling kunne udgøre op til 963.814 kr.

[52] I eksemplet i afsnit 3.5.1., hvor der er tale om fejlplacering af indkomst på 1 mio.kr., betaler personen 99.614 kr. i restskattetillæg og renter. Selskabet vil modtage en procentgodtgørelse og månedlig forrentning på 38.620 kr. Hvis selskabet ikke havde et positivt resultat, eller hvis resultatet ikke oversteg fremført underskud fra tidligere år, bortfalder procentgodtgørelsen for nedsat selskabsskat.

[53] Beregnet: 559.000 kr. (lønmodtagerbeskatning) + 99.614 kr. (restskattetillæg og renter) – 22.399 kr. (rentegodtgørelse og renter for overskydende selskabsskat efter aktieskat) = 636.214 kr. Der er i beregningen ikke foretaget korrektion for diskontering.

En generel ændring af omgørelsesreglen vil kunne få stor betydning for muligheden for omgørelse i andre situationer end de situationer, hvor der opstår tripelbeskatning, og dermed udgøre en markant lempelse af omgørelsesinstituttet. Bl.a. vil ændringen indebære, at der ikke skal lægges vægt på, om dispositionen har været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter. Dette vil kunne åbne op for, at der skal gives adgang til omgørelse i situationer, hvor skatteydere har forsøgt at omgå skattereglerne.

En generel ændring vil også få betydning for de beslægtede scenarier, jf. afsnit 5, hvor der også kan være store konsekvenser ved at fejlplacere indkomst.

7.1.2 Den konkrete lovændring

Omgørelsesreglerne indeholder efter gældende ret fem betingelser, som alle skal opfyldes, førend der kan gives adgang til omgørelse. De fem betingelser er følgende:

1) Dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter.
2) Dispositionen skal utvivlsomt have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige.
3) Dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne.
4) De privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, skal være enkle og overskuelige.
5) Alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse til omgørelse, skal tiltræde omgørelsesanmodningen.

Skattelovrådets overvejelse går på, om en ændring af en eller flere af betingelserne for omgørelse vil kunne afbøde merbeskatning i den klassiske tripelbeskatningssituation, hvor lønindkomst uretmæssigt indtægtsføres i et selskab, jf. afsnit 2.1.1.

Omgørelse i tripelbeskatningstilfælde med hjemmel i den gældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 29 vil dog næppe finde udbredelse, medmindre alle betingelser i § 29, stk. 1, ændres, jf. afsnit 7.1.3-7.

7.1.3 Betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1

Den første betingelse for omgørelse indebærer, at "dispositionen ikke i overvejende grad må have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter". Når lønindkomst uretmæssigt indtægtsføres i et selskab til foreløbig 22 pct. selskabsbeskatning fremfor hos personen, der marginalt beskattes med op til 55, 9 pct., anses fejlplaceringen af indkomsten at udgøre en skatteudskydelse. Der findes righoldig praksis[54] på, at domstolene ikke anser den første betingelse for opfyldt i disse sager, jf. bl.a. SKM2015.717.HR.

Hvis omgørelse skal kunne tillades i den klassiske tripelbeskatningssituation, vil det som udgangspunkt kræve, at betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1, ikke skal gælde. Hvis dette gøres generelt, vil det få betydning for andre tilfælde end tilfælde med tripelbeskatning, hvad der potentielt kan være en markant lempelse af omgørelsesmulighederne.

Det kan overvejes, hvorvidt man kan begrænse omgørelsesmuligheden, så den ikke gælder, hvis det er "åbenbart", at fejldispositionen er sket med henblik på at spare skatter. Det er dog en væsentlig

[54] Se tilsvarende afgørelser i SKM 2014 866 VLR, SKM 2019 124 BR og SKM 2020 168 ØLR

lempelse af den første betingelse, som også kan påvirke andre situationer end tripelbeskatningstilfælde. Derudover vil omgørelsessager om tripelbeskatning være bevissager, som langt hen ad vejen minder om en god-/ond tro vurdering, hvilket ikke er hensigtsmæssigt, jf. også beskrivelse i afsnit 6.2. om afgrænsningen.

7.1.4 Betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 2

Den anden betingelse indebærer, at dispositionen utvivlsomt skal have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige.

Denne betingelse vil næppe i sig selv begrænse muligheden for at kunne omgøre selve fejlplaceringen af indkomsten i selskabet, men vil dog have indflydelse på omgørelsen af den del af beløbet, som forud for anmodning om omgørelse eventuelt er udloddet som udbytte.

En udlodning er en disposition, der ikke kan siges at have "utilsigtede skattemæssige virkninger", hvorfor betingelse nr. 2 for at få omgørelse af udbyttebeskatningen ikke er opfyldt. Hovedaktionærer, der helt eller delvist har udbytteudloddet den fejlplacerede indkomst fra selskabet, vil derfor ikke kunne få omgjort beskatningen på op til 42 pct. af det udloddede beløb, såfremt betingelsen opretholdes. Det vil derfor være nødvendigt at ændre bestemmelsen.

7.1.5 Betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3

Den tredje betingelse indebærer, at dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne.

Højesteret har i SKM2011.769.HR om fortolkningen af denne betingelse udtalt, at "Efter Højesterets opfattelse må omgørelse som udgangspunkt forudsætte, at den pågældende disposition fremgår eller kan udledes af de relevante selvangivelser. Det giver sig selv, at skatteyderen ikke på noget tidspunkt må have forsøgt at skjule dispositionen eller dens indhold, således at det er gjort vanskeligt for myndighederne uden dybtgående undersøgelse af regnskabsmateriale at gennemskue forholdet".

I praksis vil spørgsmål om rette indkomstmodtager i den klassiske tripelbeskatningssituation ofte ikke opfylde betingelserne om at have lagt dispositionen klart frem, jf. ovenfor i afsnit 6.2.1. Det vil derfor være nødvendigt at ændre bestemmelsen.

7.1.6 Betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 4

Den fjerde betingelse indebærer, at de privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, skal være enkle og overskuelige.

Denne betingelse vurderes ikke at være problematisk i den klassiske tripelbeskatningssituation, når ændringen består i, at indkomsten overføres fra selskabet til hovedaktionæren. Hvis betalingen eventuelt skal passere flere led, fx en uafhængig hvervgiver, kan omgørelsen blive mere kompliceret, hvorved betingelsen muligvis ikke kan opfyldes.

7.1.7 Betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 5

Den femte betingelse indebærer, at alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse til omgørelse, skal tiltræde omgørelsesanmodningen. Betingelsen medfører således, at hvervgiver/arbejdsgiver, der har udbetalt beløbet til selskabet, skal tiltræde omgørelsen.

Det er Skattelovrådets anbefaling, jf. ovenfor afsnit 6.2.2., at det ikke er hensigtsmæssigt at lade en model, der skal løse tripelbeskatningsproblemet, være afhængig af, om en hvervgiver tiltræder eller

ikke tiltræder en omgørelsesanmodning, og det vil derfor i givet fald være nødvendigt med en ændring også af denne betingelse.

7.1.8 Administrative overvejelser

Løsningsmodellen medfører, at der i større omfang vil kunne opnås omgørelse ved fejlplacering af indkomst. Dette vil give anledning til administrative konsekvenser for Skatteforvaltningen, der skal behandle anmodninger om dispensation vedrørende omgørelse og sikre, at der sker genoptagelse af indkomstopgørelsen for både selskabet og aktionæren.

8 Model 2: Omgørelse - særregel for omgørelse ved ændring af rette indkomstmodtager

Boks 27. Model 2 i hovedpunkter

- Beskatning af rette indkomstmodtager opretholdes.
- Tilskudsbeskatningen af selskabet ophæves, ved at selskabet udbetaler eller godskriver rette indkomstmodtager det tilskudsbeskattede beløb.
- Udbyttebeskatningen af beløbet bortfalder.
- Omgørelsen kræver en konkret tilladelse fra Skatteforvaltningen.
- Modellen påvirker ikke den generelle omgørelsesregel.
- Fejlplaceringen af indkomsten har ingen konsekvenser udover skattetillæg, renter og – hvis der foreligger mindst grov uagtsomhed – evt. strafansvar.

Skattelovrådet har overvejet en løsningsmodel, hvor der indføres en særregel for omgørelse i tilfælde af, at skattemyndighederne foretager en ændring af, hvem der må anses for at være rette indkomstmodtager af indkomst. Indholdet af omgørelsen vil svare til omgørelse efter model 1, men vil kunne gennemføres uden ændring af de gældende omgørelsesregler i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1.

8.1 Effekten af løsningsmodel 2 om særregel for omgørelse vedr. rette indkomstmodtager

Effekten af løsningsmodellen vil være den samme som ved løsningsmodel 1, dvs. at både tilskudsbeskatningen og udbyttebeskatningen bortfalder. Omgørelsen indebærer, at der kun sker beskatning hos skatteyderen – forudsat at indkomsten endnu ikke er udloddet. Der vil være tale om en beskatning med marginalt op til ca. 56 pct. af den korrigerede indkomst.

Da løsningsmodel 2 også indebærer en omgørelse, vil løsningsmodellen tilsvarende indebære, at beskatningen vil være den samme, som hvis lønindkomsten (korrekt) var henført til personen i første omgang.

Da løsningsmodellen indeholder en særregel for omgørelse i sager om rette indkomstmodtager, vil modellen være mere afgrænset end løsningsmodel 1, hvor der er tale om en generel ændring, som også vil kunne få betydning for en lang række andre situationer.

Løsningsmodellen vil indebære, at der ikke ved vurderingen af omgørelsen kan lægges vægt på, om dispositionerne har været foretaget med henblik på at spare eller udskyde skatter. Det kan isoleret

set indebære en risiko for, at der skal gives adgang til omgørelse i situationer, hvor skatteyderen har forsøgt at omgå skattereglerne ved at placere indkomst forkert med henblik på at opnå en lavere beskatning.

8.2 Den konkrete lovændring

Reglens nærmere indhold vil kunne udformes, så den begrænses til omgørelse i anledning af skattemyndighedernes ændring af selskabsindkomst til personligt beskattet indkomst i det klassiske tripelbeskatningstilfælde og /eller mere generelt til skattemyndighedernes ændring af, hvem der er rette indkomstmodtager. Ændringen kræver ikke, at der gennemføres mere generelle ændringer af den almindelige omgørelsesregel i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1.

I den klassiske tripelbeskatningssituation kan der ikke foretages en fuldstændig omgørelse, fordi den præsterede arbejdsydelse ikke kan tilbageleveres. Derfor vil en omgørelse i denne situation som udgangspunkt bestå i, at vederlaget tilbageføres fra selskabet til hvervgiveren, som herefter udbetaler beløbet til rette indkomstmodtager. I praksis vil omgørelsen dog mest enkelt kunne gennemføres ved, at selskabet udbetaler vederlaget til retteindkomstmodtager eller påtager sig en forpligtelse hertil, så udbetalingen kan ske over en periode.

I forhold til de beslægtede scenarier, hvor indkomsten også er placeret forkert, vil en omgørelse også kunne være relevant. I en situation, hvor en indkomst fx er medregnet hos et forkert selskab, som ejes af samme hovedaktionær, eller fx hos en person, der er samlever med en person, der har leveret en arbejdsydelse, vil en omgørelse tilsvarende kunne indebære, at den fejlplacerede indkomst overføres til det selskab/den samlever, der må anses for at være den rette indkomstmodtager. Ved skævdeling af udbytte mellem aktionærer vil en omgørelse kunne indebære, at den aktionær, der har modtaget en større andel af udbyttet, end ejerandelen berettiger til, overfører beløbet til den anden aktionær, således at udbytteudlodningen fordeles korrekt baseret på ejerandel.

8.3 Administrative overvejelser

Løsningsmodellen medfører, at der i større omfang vil kunne opnås omgørelse ved fejlplacering af indkomst. Dette vil give anledning til administrative konsekvenser for Skatteforvaltningen, der skal behandle anmodninger om dispensation vedrørende omgørelse og sikre, at der sker genoptagelse af indkomstopgørelsen for både selskabet og aktionæren.

.

9 Model 3: Betalingskorrektion

Boks 28. Model 3 i hovedpunkter

- Beskatning af rette indkomstmodtager opretholdes.
- Tilskudsbeskatningen af selskabet ophæves, ved at selskabet udbetaler til eller godskriver rette indkomstmodtager det tilskudsbeskattede beløb.
- Udbyttebeskatningen af beløbet bortfalder samtidig.
- Beløbet skal forrentes.
- Betalingskorrektion kræver alene en meddelelse herom til Skatteforvaltningen.
- Modellen påvirker ikke den generelle omgørelsesregel.
- Fejlplaceringen af indkomsten har ingen konsekvenser udover skattetillæg, renter og – hvis der foreligger mindst grov uagtsomhed – evt. strafansvar.

Skattelovrådet har overvejet en løsningsmodel, hvor muligheden for at kunne foretage betalingskorrektion, jf. reglerne i ligningslovens § 2, udvides til også at gælde i tilfælde af tripelbeskatning og dermed i sager om rette indkomstmodtager.

Model 3 går ud på, at der gives adgang til, at selskabet med bortfald af tilskudsbeskatning af selskabet og bortfald af udbyttebeskatningen af aktionæren kan overføre det beløb, som uretmæssigt er medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i selskabet, til rette indkomstmodtager.

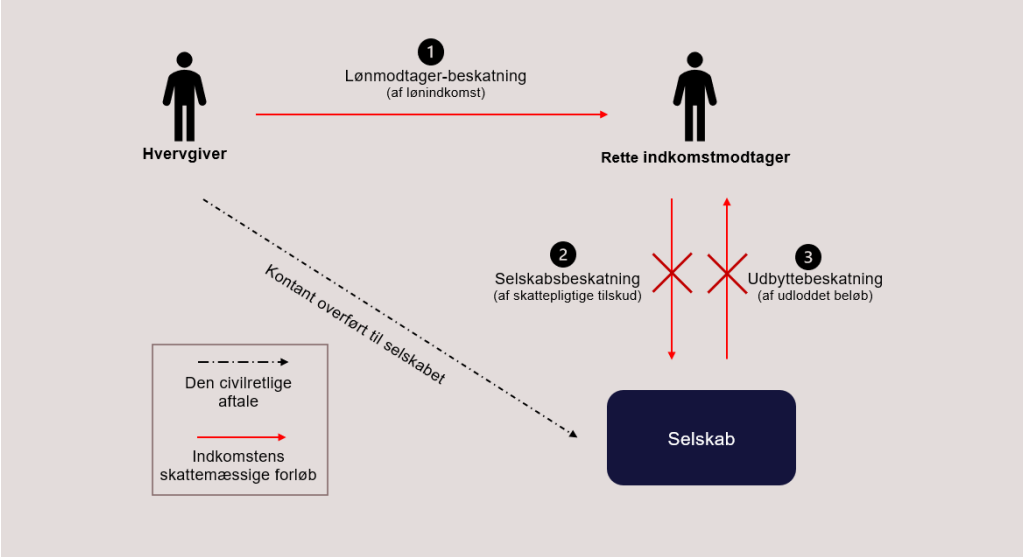
En adgang til betalingskorrektion indebærer således, på tilsvarende måde som ved omgørelse, at tilskudsbeskatningen og udbyttebeskatningen bortfalder.

9.1 Effekten af løsningsmodel 3 om betalingskorrektion

Hvis der gives adgang til betalingskorrektion, vil tripelbeskatningen være reduceret til én beskatning. Både selskabsbeskatningen og udlodningsbeskatningen vil være væk.

I figur 8 nedenfor illustreres, at der sker et bortfald af den beskatning, der finder sted, når beløbet føres "nedad" til selskabet, og også et bortfald af beskatningen, når beløbet føres "opad" til aktionæren:

Figur 8. Hvervgiver overfører et pengebeløb til selskabet (stiplet linje). Efter skattemyndighedens korrektion anses beløbet skattemæssigt som erhvervet af personen og videreført til selskabet som et skattepligtigt tilskud. Betalingskorrektionen medfører, at der sker et bortfald af selskabs- og udbyttebeskatningen.



Rentetillæg mv. i den klassiske tripelbeskatningssituation vil betyde, at der skal betales restskattetillæg og månedlige renter som følge af den manglende lønmodtagerbeskatning, jf. tabel 2 i afsnit 2.1.1, samt rentegodtgørelse til selskabet, jf. afsnit 3.5.

Løsningsmodel 3 vil reelt svare til, at skatteyderen kan udløse sin egen omgørelse, da adgangen til betalingskorrektion vil fremgå direkte af loven uden tilknyttede betingelser.

Indførelse af adgang til betalingskorrektion i sager om rette indkomstmodtager vil betyde, at der vil være adgang til betalingskorrektion i situationer, hvor skatteyderen reelt har forsøgt at spare eller udskyde skatter og ikke har lagt forholdet klart frem for skattemyndighederne.

9.2 Den konkrete lovændring

De gældende regler om betalingskorrektion fremgår af ligningslovens § 2, stk. 5. Ligningslovens § 2 udgør en lovfæstelse af armslængdeprincippet, hvorefter interesseforbundne parter ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner, som er i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, jf. ligningslovens § 2, stk. 1. Anvendelsen af ligningslovens § 2, stk. 5, om betalingskorrektion forudsætter derfor, at der er tale om korrektion af priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem forbundne parter. Hvis betalingskorrektion skal kunne anvendes i forbindelse med sager om rette indkomstmodtager, vil det derfor kræve en særskilt bestemmelse herom.

En ændring af reglerne om betalingskorrektion i ligningslovens § 2 til også at gælde i sager om rette indkomstmodtager kræver dels, at reglen udvides til at omfatte tilfælde, hvor skattemyndighederne kvalificerer en aftale anderledes end parterne, og dels at rette indkomstmodtager anses som part i de kontrollerede transaktioner. Derudover vil det være et krav, at selskabet forpligter sig til, at hele lønindkomsten overføres til rette indkomstmodtager.

Efter de gældende regler om betalingskorrektion er det alene en betingelse, at der påtages en betalingsforpligtelse. Der stilles ikke krav om, at betalingen skal være gennemført. Det er dog en

forudsætning, at der foreligger en reel retlig forpligtelse, som rækker ud over den blotte bogføring af forpligtelsen.

På tilsvarende måde som efter de gældende regler om betalingskorrektion vil selskabets betalingsforpligtelse også skulle have virkning fra det oprindelige transaktionstidspunkt. Der skal også betales rente fra dette tidspunkt. Forrentningen skal ske på armslængdevilkår.

Ændringen kan udformes, så den kun omfatter situationer, hvor der er tale om, at løn uretmæssigt er medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i et selskab. Reglen vil dog også kunne udformes til at gælde mere generelt i situationer, hvor der sker korrektion vedrørende rette indkomstmodtager, jf. også de beslægtede scenarier i afsnit 5. I en situation, hvor der er tale om indkomstforvridning mellem interesseforbundne selskaber, vil en betalingskorrektion tilsvarende kunne indebære, at den fejlplacerede indkomst overføres til det selskab, der må anses for at være den rette indkomstmodtager. Ved skævdeling af udbytte mellem aktionærer vil en betalingskorrektion kunne indebære, at den aktionær, der har modtaget en større andel af udbyttet, end ejerandelen berettiger til, overfører beløbet til den anden aktionær, således at udbytteudlodningen fordeles korrekt baseret på ejerandel.

Som følge af, at de gældende regler i ligningslovens § 2 gælder mellem kontrollerede parter, vil det være naturligt at afgrænse bestemmelsen om betalingskorrektion ved rette indkomstmodtager-korrektioner til også kun at gælde korrektioner mellem kontrollerede parter.

Efter de gældende regler i ligningslovens § 2 er der kun mulighed for betalingskorrektion ved kontrollerede transaktioner med udenlandske fysiske og juridiske personer og faste driftssteder, hvis den udenlandske skattemyndighed beskatter den eller de kontrollerede transaktioner i overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2, stk. 1. Hvis den overvejede løsningsmodel vedrørende betalingskorrektion skal kunne fungere i situationer, hvor indkomsten er medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i et udenlandsk selskab, er det spørgsmålet, om der bør stilles krav til korrektionen i det land, hvor selskabet er hjemmehørende. Armslængdeprincippet i ligningslovens § 2 er et internationalt anerkendt princip, men det er ikke sikkert, at andre lande anvender den samme vurdering af rette indkomstmodtager, som efter dansk praksis. På den baggrund kan det være usikkert, om selskabets hjemland vil acceptere, at selskabet med skattemæssig virkning kan tilbageføre midlerne til aktionæren. Der vil derfor kunne være tilfælde, hvor der er anvendt et udenlandsk selskab, hvor løsningsmodellen ikke kan benyttes, se om dette ovenfor i afsnit 6.2.5.

9.3 Administrative overvejelser

En indførelse af adgang til betalingskorrektion i sager om rette indkomstmodtager vil medføre administrative konsekvenser for Skatteforvaltningen. Betalingskorrektionen indebærer i denne situation, at selskabet forpligter sig til at overføre det beløb, der fejlagtigt er medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i selskabet til aktionæren med virkning fra det oprindelige transaktionstidspunkt. Skatteforvaltningen skal som led i den almindelige kontrolindsats sikre, at betingelserne for betalingskorrektionen er opfyldt. Herudover vil der være administrative konsekvenser i forbindelse med genoptagelse af tidligere indkomstår.

10 Model 4: Tilskuddet anses som et lån til selskabet

Boks 28. Model 4 i hovedpunkter

- Beskatning af rette indkomstmodtager opretholdes.
- Tilskudsbeskatningen af selskabet bortfalder ved, at selskabet påtager sig en gældsforpligtelse over for rette indkomstmodtager svarende til det modtagne vederlag.
- Tilskuddet ændres herved til et lån til selskabet.
- Udbyttebeskatningen af beløbet bortfalder samtidig.
- Lånet skal forrentes på markedsvilkår.
- Modellen anvendes ved meddelelse til Skatteforvaltningen.
- Omkvalificering til lån kan ske, selvom dispositionen er båret af hensyn til at spare eller udskyde skat.
- Konsekvenserne af modellen er uklar i de situationer, hvor selskabet er hjemmehørende i udlandet.
- Fejlplaceringen af indkomsten har udover det forhold, at der skal ske forrentning af lånet, ingen konsekvenser udover skattetillæg, renter og – hvis der foreligger mindst grov uagtsomhed – evt. strafansvar.

Med inspiration fra de svenske regler, jf. kapitel 4, har Skattelovrådet overvejet en løsningsmodel, hvor der indføres mulighed for, at der kan ske omkvalificering af det i selskabet indskudte beløb, således at det anses som et lån til selskabet (svarende til betinget aktionærbidrag i svensk skatteret). Derved vil aktionæren kunne omkvalificere det i selskabet indskudte beløb i den klassiske tripelbeskatningssituation til et lån efter danske skatteregler.

Den regel, som Skattelovrådet har undersøgt nærmere, går ud på følgende:

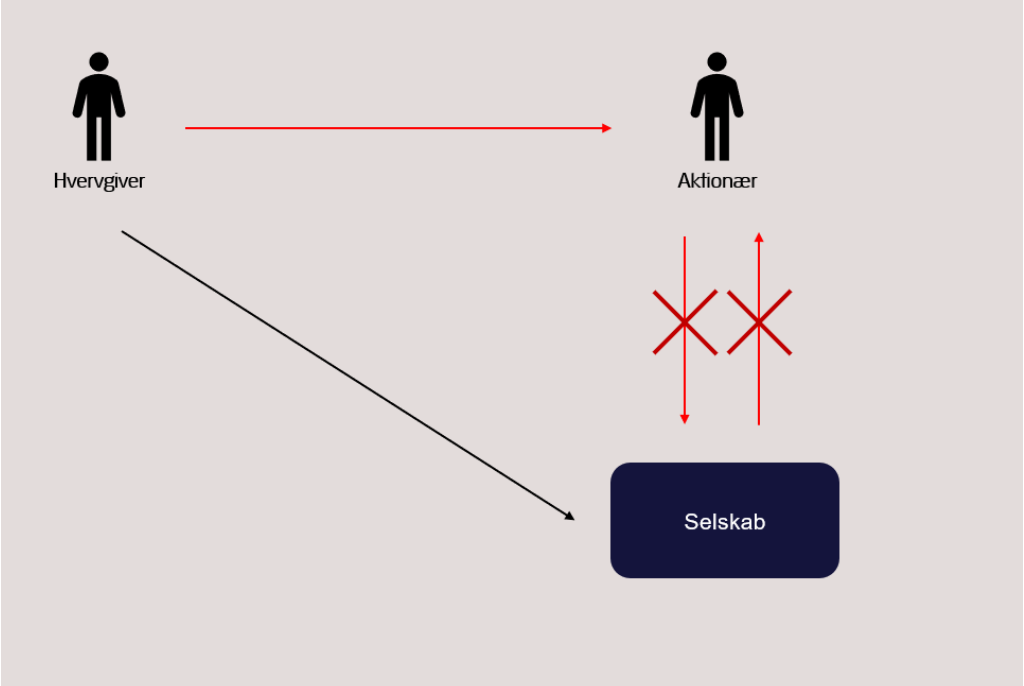
1) Den rette indkomstmodtager beskattes af vederlaget
2) Aktionærer, der er fysiske personer, kan ophæve tilskudsbeskatningen af selskabet ved at omkvalificere den fejlplacerede indkomst til et lån til selskabet.
3) Lånet udløser ikke beskatning hos selskabet
4) Lånet skal forrentes med en rente, der fastsættes på markedsvilkår.
5) Lånet omfattes af reglerne i kursgevinstloven.

Til forskel fra de svenske regler (om betinget aktionærbidrag) vil der påløbe renter i dette låneforhold.

10.1 Effekterne af model 4 om at tilskuddet anses som et lån til selskabet

Nedenfor i figur 9 skitseres, hvorledes en omkvalificering vil kunne ændre på beskatningen, således at både tilskuddet (penge føres nedad) og udbyttet (penge føres ud af selskabet) gøres skattefrit:

Figur 9. Hvervgiver overfører pengebeløb til selskabet (sort pil). Efter skattemyndighedens korrektion anses beløbet skattemæssigt for erhvervet af personen og videreført til selskabet som et lån. Skitsen illustrerer, at både tilskuds- og udbyttebeskatning vil bortfalde (rød pil).



Effekten af model 4 er, at det nedbringer den samlede indkomstbeskatning af 1.000.000 kr. til 559.000 kr. Modellen indebærer, at tilskudsbeskatningen og udbyttebeskatningen bortfalder, idet overførslen af beløbet til selskabet anses som et lån fra aktionæren. Det er således kun lønmodtagerbeskatningen, der opretholdes. Personen stilles dermed på samme måde, som hvis indkomsten var placeret hos rette indkomstmodtager i første omgang.

Da beskatningen af aktionæren opretholdes, vil der fortsat kunne opstå en restskat, der kan blive pålagt et restskattetillæg og renter som følge af for sen betaling, jf. jf. tabel 2 i afsnit 2.

Ved ophævelse af tilskudsbeskatningen af selskabet får selskabet i det anførte tilfælde nedsat sin skattepligtige indkomst. Selskabet vil dermed skulle have tilbagebetalt den overskydende skat og rentegodtgørelse mv., jf. tabel 3 i afsnit 3.5.

Derudover vil der også påløbe renter for det "låneforhold", der – som følge af omkvalificeringen – opstår mellem aktionæren og dennes selskab. Renter påløber fra det tidspunkt, hvor lønnen blev fejlplaceret i første omgang.[55] Renterne vil være fradragsberettigede for selskabet og være

[55] Hvis forrentningen er fastsat forkert bemærkes, at skattemyndigheden kan foretage en rentefiksering heraf, således at låneforholdet anvender priser og vilkår, som uafhængige parter ellers ville have anvendt, jf. ligningslovens § 2.

skattepligtige for hovedaktionæren. Renterne beskattes hos aktionæren som kapitalindkomst med op til 42 pct.

Der skal som led i omkvalificeringen fastsættes lånevilkår mv., herunder bl.a. lånets hovedstol, tidspunkt for indskud, tilbagebetalingsforpligtelse, rentefastsættelse mv.[56] Overordnet skal vilkårene opfylde de almindelige kriterier for, at der foreligger en fordring mod selskabet, der således har en modsvarende gældsforpligtelse og renteudgifter.

Låneforholdet vil som nævnt være omfattet af kursgevinstlovens regler herom, jf. også beskrivelsen i afsnit 3.2.5 om lån til eget selskab. Aktionæren vil kunne blive kursgevinstbeskattet af evt. gevinster, der hidrører fra lånet. Omvendt vil aktionæren ikke have fradrag for tab, der fx kunne opstå ved, at selskabet ikke kan tilbagebetale lånet, jf. KGL § 14, stk. 2, 1. pkt.

10.2 Den konkrete lovændring

Der vil være behov for en særregel, der fastsætter, at der ved korrektion af rette indkomstmodtager vil kunne ske en omkvalificering af det fejlplacerede beløb til et lån. Omkvalificeringen vil ske på grundlag af en meddelelse fra aktionæren til Skatteforvaltningen.

I den situation, hvor der er tale om placering af lønindkomst i et selskab, vil ændringen indebære, at selskabsbeskatningen - og dermed også udlodningsbeskatningen – ophæves. Låneforholdet, der opstår, vil have virkning fra det tidspunkt, hvor indkomsten fejlplaceres.

I forhold til de beslægtede scenarier, hvor der tilsvarende er tale om fejlplacering af indkomst, vil det også kunne være relevant at omkvalificere til et lån. Fx i en situation, hvor der er tale om fejlplacering af indkomst mellem to samlevende eller to interesseforbundne selskaber.

10.3 Administrative overvejelser

Løsningsmodellen medfører administrative konsekvenser for Skatteforvaltningen. Da lånet opstår med tilbagevirkende kraft, vil der således i de fleste situationer skulle ske genoptagelse af parternes skatteansættelser, bl.a. med henblik på at tage højde for den forudsatte forrentning af lånet. Skatteforvaltningen vil også skulle kontrollere, at betingelserne for løsningsmodellen er opfyldt.

[56] Bl.a. på dette punkt vil den foreslåede regel være anderledes end i Sverige, hvor der ikke påløber renter mv. i løbet af låneforholdet.

11 Model 5: Tilskuddet anses som en skattefri kapitalforhøjelse

Boks 29. Model 5 i hovedpunkter

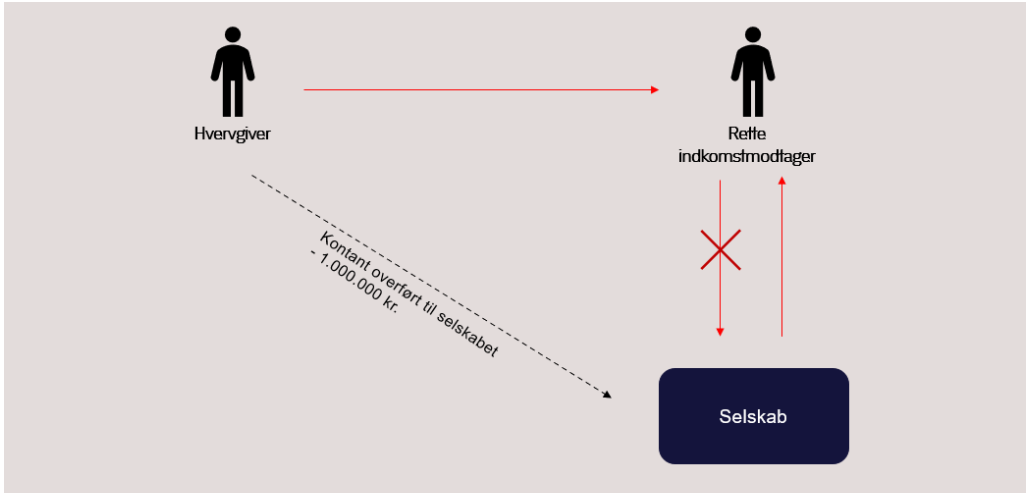
- Beskatning af rette indkomstmodtager opretholdes.
- Tilskuddet til selskabet sidestilles med skattefri kapitalforhøjelse.
- Tilskudsbeskatningen af selskabet bortfalder.
- Tilskuddet tillægges aktiernes anskaffelsessum, hvorfor en skattepligtig aktiegevinst reduceres tilsvarende ved likvidation af selskabet eller salg af aktierne.
- Modellen vil typisk føre til, at de beløb, der er overført til selskabet, er "låst" på samme måde som ved en kapitaludvidelse.
- Modellen finder også anvendelse, hvor der er tale om udenlandske selskaber.
- Modellen går længere end kommissoriet, hvis den gøres til en generel regel.

Skattelovrådet har overvejet en løsningsmodel, hvor overførslen af indkomsten til selskabet anses som en skattefri kapitalforhøjelse, hvor det tilførte beløb tillægges anskaffelsessummen på aktionærens aktier. Der er herved søgt inspiration i de svenske regler om ubetinget aktionærbidrag og tilsvarende finske regler, jf. kapitel 4. Løsningsmodellen indebærer, at tilskudsbeskatningen ophæves, og at lønmodtagerbeskatningen og udbyttebeskatningen opretholdes.

11.1 Effekterne af model 5 om skattefri kapitalforhøjelse

Effekten af løsningsmodellen om skattefri kapitalforhøjelse er illustreret nedenfor i Figur 10. I figuren illustreres det, at der sker et bortfald af den beskatning, der finder sted, når beløbet føres "nedad" til selskabet.

Figur 10. Hvervgiver overfører pengebeløb til selskabet (stiplet pil). Efter skattemyndighedens korrektion anses beløbet skattemæssigt for erhvervet af personen og videreført til selskabet som en skattefri kapitalforhøjelse (kryds). Evt. senere udbytteudlodning vil blive beskattet.



Effekten af model 5 om skattefri kapitalforhøjelse er således, at beskatningen af selskabet bortfalder. Hvis eneaktionæren vælger at tage pengene ud af selskabet som udbytte eller løn, beskattes pengene hos aktionæren, men hvis kapitalforhøjelsen kan tillægges aktiernes anskaffelsessum, vil den fremtidige beskatning af en evt. fortjeneste på aktierne blive tilsvarende nedsat. Eller aktionæren vil få et modsvarende latent fradrag for tab på aktierne. Konsekvenserne heraf er skitseret nedenfor:

Tabel 8. Beskatning af en indkomst på 1.000.000 kr. i den klassiske tripelbeskatningssituation under anvendelse af en regel om skattefri kapitalforhøjelse.

	Hvis kapitalen udloddes	Hvis selskabet likvideres
Skat ved forhøjelse af personlig indkomst på 1.000.000 kr.	559.000 kr.	559.000 kr.
Selskabsskat af 1.000.000 kr. (tilskud fra personen)	0 kr.	0 kr.
Skat af evt. udlodning/likvidation af 1.000.000 kr.	420.000 kr.	0 kr.
Umiddelbar samlet beskatning ekskl. renter:	**979.000 kr.**	**559.000 kr.**
Samlet skat i pct. (afrundet)	98 pct.	56 pct.
Latent aktietab	420.000 kr.	
Ultimativ samlet beskatning ekskl. renter:	559.000 kr.	
Samlet skat i pct. (afrundet)	56 pct.	

Anm.: Personlig indkomst forudsættes beskattet med 55,9 pct., svarende til den højeste marginalskat inkl. arbejdsmarkedsbidrag beregnet på basis af den landsgennemsnitlige kommunale skatteprocent ekskl. kirkeskat i 2024. Udbytte forudsættes beskattet med 42 pct., svarende til den højeste marginalskat på aktieindkomst i 2024.

Tabel 8 viser, at den umiddelbare samlede beskatning ved udlodning af udbytte vil udgøre 98 pct. under anvendelse af en regel om skattefri kapitalforhøjelse.[57] Når der tages hensyn til det latente aktietab i udlodningstilfældet, hvis aktiernes anskaffelsessum er forhøjet med tilskuddet, bliver den samlede beskatning på 56 pct.

Der svares et restskattetillæg, og der påløber renter hos aktionæren. Til gengæld får selskabet en rentegodtgørelse relateret til den overskydende selskabsskat i et tidligere indkomstår, der opstår ved korrektionen.

Efter gældende ret vil beløb, der tilføres et selskab ved en kapitalforhøjelse, hvorved der udstedes aktier, ikke blive beskattet hos selskabet, og det tilførte beløb vil blive tillagt anskaffelsessummen for

[57] Beregnet 55,9 pct. (Personlig indkomst beskattet med 55,9 pct., svarende til den højeste marginalskat inkl. arbejdsmarkedsbidrag) + 42 pct. (højeste aktieskat) = 97,9 pct.

aktierne hos aktionæren. Dette gælder også, hvis der fx udstedes én aktie og indbetales en betydelig overkurs, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Derimod vil en fysisk hovedaktionærs tilskud til et selskab efter gældende ret udløse beskatning hos selskabet og ikke blive tillagt anskaffelsessummen for hovedaktionærens aktier, uanset denne ejer alle aktier i selskabet.

Model 5 om, at et tilskud skattemæssigt skal behandles på samme måde som en skattefri kapitalforhøjelse, vil udgøre en væsentlig lempelse i forhold til gældende regler ved (navnlig) fysiske personers indskud i selskaber uden udstedelse af aktier.

Det forhold, at der er tale om en væsentlig lempelse i forhold til gældende regler, kan tale for, at lempelsen reserveres til korrektioner af rette indkomstmodtager og dermed til situationer, hvor der kan opstå tripelbeskatning, jf. kommissoriet, og ikke omfatter allerede lavere beskattede situationer.

Heroverfor kan der på den anden side argumenteres for, at hvis muligheden alene målrettes til situationer med rette indkomstmodtager-korrektioner, vil man reelt begunstige de situationer, hvor en indkomst fejlagtigt er placeret hos et selskab. Dette kan ifølge et flertal i Skattelovrådet tale for, at der udformes en generel regel om, at tilskud fra en hovedaktionær til et selskab skal behandles på samme måde som en kapitalforhøjelse.

For et mindretal i Skattelovrådet bestående af Preben Underbjerg Poulsen og Inge Langhave er det ikke et enten-eller. Dette mindretal vil – for så vidt angår det af flertallet anførte om begunstigelse - påpege, at alle de overvejede modeller begunstiger visse situationer sammenlignet med andre situationer. Det er ikke i sig selv negativt. Her er det ikke mindre hensigtsmæssigt at reservere lempelsen til situationer med tripelbeskatning, end at lade den være generel og omfatte allerede lavere beskattede situationer.

Løsningsmodellen vil også finde anvendelse i situationer, hvor fejlplaceringen er udtryk for forsøg på at nedbringe eller udskyde beskatningen. Medmindre hovedaktionæren havde tænkt sig alligevel at foretage en kapitalforhøjelse i selskabet, vil det imidlertid typisk være en ulempe, at de midler, der er overført til selskabet, likviditetsmæssigt er "låst" i selskabet, idet udlodning af udbytte vil udløse udbytteskat.

Et mindretal i Skattelovrådet bestående af Preben Underbjerg Poulsen og Inge Langhave påpeger, at midlerne ikke vil være mere låst end ved ethvert andet kapitalindskud med eller uden aktieudstedelse, og i tilfælde, hvor aktionæren alligevel vil foretage et kapitalindskud, vil modellen derfor give et incitament til at forsøge at nedbringe lønmodtagerbeskatningen. Det samme gælder i tilfælde, hvor aktionæren foretrækker at lade midlerne arbejde i selskabet.

Skattelovrådet bemærker, at man som en variation af model 5 også kan udforme modellen således, at der indtræder en vismerbeskatning. Dette kan fx ske ved, at kun en vis del af tilskuddet til selskabet tillægges anskaffelsessummen for aktierne (fx 80 pct. af et tilskud på 100 = 80). Hermed vil en lønmodtager/honorarmodtager, der har ladet sin indkomst indgå i sit selskab, ud over at midlerne ikke kan trækkes skattefrit ud af selskabet ved udlodning, blive "ramt" af, at kun en vis del af tilskuddet (i eksemplet 80 i stedet for 100) tillægges anskaffelsessummen.[58] Hvis selskabet fx likvideres straks

[58] En sådan model, hvor kun en nærmere fastsat andel af en indkomst (eller en udgift) medregnes, kendes også fra andre steder i skattelovgivningen . Se fx LL § 7 V, hvorefter kun 80 pct. af nærmere angivne uddelinger fra fonde skal medregnes til

herefter, vil differencen mellem den forøgede værdi af ejerandelene i selskabet (100) og den forøgede anskaffelsessum (80), dvs. 20, blive undergivet aktieavancebeskatning. En sådan merbeskatning vil modvirke, at der spekuleres i at undgå lønmodtagerbeskatning, idet der ikke vil opstå en aktieavancebeskatning, hvis den pågældende lønmodtager/honorarmodtager i stedet indskyder kapital i selskabet ved en udvidelse af selskabets aktiekapital.

11.2 Den konkrete lovændring

Den regelændring, som Skattelovrådet har undersøgt nærmere, går ud på følgende:

1) Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregner selskaber m.v. ikke tilskud fra aktionærerne.[59]
2) Tilskuddet til selskabet sidestilles skattemæssigt med en kapitalforhøjelse. Værdien af tilskuddet tillægges aktiernes anskaffelsessum.
3) De værnsregler, der gælder ved kapitalforhøjelser, finder tilsvarende anvendelse.

Beløb, som indskydes i selskabet som et tilskud uden udstedelse af nye aktier, behandles med andre ord skattemæssigt på samme måde som beløb, der indskydes i et selskab i forbindelse med udstedelse af nye aktier.

Hvis lønindkomst uretmæssigt er medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i et selskab, anses pengebeløbet for modtaget af personen og derfra videregivet til selskabet som et tilskud. Det videreførte beløb (tilskuddet) vil efter gældende ret udgøre et skattepligtigt tilskud for selskabet.

Hvis der indføres hjemmel til, at tilskuddet kan anses for at være en skattefri kapitalforhøjelse, vil selskabet undgå beskatning, og tripelbeskatningen vil blive reduceret til to gange beskatning. Både lønmodtagerbeskatningen og udbyttebeskatningen vil således blive opretholdt. Beskatningen vil dog reelt blive nedsat til lønmodtagerbeskatningen ved afståelse af aktierne, hvis kapitaltilskuddet kan tillægges aktiernes anskaffelsessum. Likviditetsmæssigt vil det kunne være et problem, at den rette indkomstmodtager for lønnen skal betale skat heraf, uanset beløbet er betalt til selskabet og skattemæssigt skal behandles som en kapitalforhøjelse, Det skyldes, at beløbet ikke kan udbetales til hovedaktionæren uden skattemæssige konsekvenser.

Hvis selskabet har flere ejere, kan et kapitaltilskud føre til formueforskydning via selskabet, hvilket kan medføre gavebeskatning hos de øvrige aktionærer på samme måde som ved kapitalforhøjelse til overkurs, hvis der herved sker en begunstigelse, jf. også beskrivelsen i afsnit 3.2.4.

Løsningsmodellen vil også kunne begrænse de skattemæssige konsekvenser af den gældende tripelbeskatning, hvor der er tale om forkert placering af indkomst i en hovedaktionærs ene selskab, hvor hovedaktionærens andet selskab har leveret ydelsen. Der vil her fortsat skulle ske beskatning

---

modtagerens skattepligtige indkomst, LL § 8 B, hvorefter 108-120 pct. af nærmere angivne udgifter fradrages ved indkomstopgørelse, LL § 8 P, hvorefter kun 60 pct. af indkomst over et bundfradrag fra vedvarende energi-anlæg skal medregnes til den skattepligtige indkomst, LL § 9 C, hvorefter der i nærmere angivne tilfælde kan fradrages 110,75 pct. af Skatterådets takst for befordringsudgifter og fradrages 164 pct. af det opgjorte befordringsfradrag, LL §§ 15 O, 15 Q og 15 R, hvorefter kun 60 af lejeindtægter over et bundfradrag fra fritidsboliger, helårsboliger, personbiler mv. medregnes til den skattepligtige indkomst, og den mangeårige, tidligere bestemmelse i SEL § 13, stk. 3, hvorefter kun 66 pct. af nærmere angivne udbytter skulle medregnes til den skattepligtige indkomst.

[59] Begrebet "tilskud" dækker kapitaltilførsler uden modydelse fx i form af aktier.

hos det selskab, der er rette indkomstmodtager, og udbyttebeskatning af hovedaktionæren. Men tilskudsbeskatningen hos det selskab, der har modtaget beløbet, vil falde bort.

11.3 Administrative overvejelser

At indføre en regel, hvor der tillades skattefrihed for ensidige tilskud, og hvor værdien af tilskuddet kan medregnes i aktiernes anskaffelsessum, vil udgøre en ændring af beskatningen ved kapitaltilskud til et selskab, der sker uden udstedelse af aktier.

Der foretages i dag ikke registrering af anskaffelsessummer for unoterede aktier, og det er derfor som udgangspunkt op til skatteyderen at dokumentere sin anskaffelsessum på aktierne med henblik på at kunne foretage en avanceopgørelse. Dette vil også gælde, hvis der indføres en generel regel, hvorefter aktionærens tilskud til selskabet kan tillægges anskaffelsessummen for aktierne. I modsætning til kapitalforhøjelse i forbindelse med udstedelse af nye aktier, herunder ved indbetaling af overkurs i forbindelse med nytegningen, vil der ikke ske nogen registrering hos Erhvervsstyrelsen.

Hvis der ikke foreligger selskabsretlige registreringer af kapitalindskud, vil det forringe mulighederne for at kontrollere sådanne værnsregler, der er knyttet op på kapitalindskud. Skattemyndighederne får normalt først anledning til at forholde sig til spørgsmålet om aktiernes anskaffelsessum, når aktierne efter en eventuelt længere årrække afstås. Da et kapitalindskud ikke er selskabsretligt registreret, vil den skatteyder, der skal dokumentere anskaffelsessummen for aktierne, skulle fremlægge den fornødne dokumentation. Det kan fx ske ved at indføre krav om, at skatteyderen inden for en vis frist skal indsende oplysninger om kapitalindskuddet til Skatteforvaltningen.

Det bemærkes, at en tilsvarende problemstilling også kendes i dag ved kapitalforhøjelser i udenlandske selskaber, hvis en sådan kapitalforhøjelse ikke skal registreres hos myndighederne i den stat, hvor selskabet er hjemmehørende. Selskabsretten varierer således fra land til land. I nogle lande er det også muligt at foretage en kapitalforhøjelse uden udstedelse af aktier.

Der findes i skattelovgivningen visse værnsregler, som gælder ved kapitaltilførsel til selskaber. Disse regler finder også anvendelse på det tilskud til selskabet, der vil føre til en rette indkomstmodtagerkorrektion. Som eksempel på en værnsregel kan nævnes aktieavancebeskatningslovens § 28, der skal forhindre, at et ikke fradragsberettiget tab på en fordring konverteres til et fradragsberettiget tab på aktier.

De anførte bevisvanskeligheder vil ligeledes kunne opstå i relation til, om der er tale om kapitalindskud, eller om der reelt er tale om et lån, der eftergives. Mangelfulde registreringer kan gøre det uklart, om et påstået kapitalindskud reelt er overført som lån på et tidligere tidspunkt, men fx i forbindelse med selskabets senere opløsning hævdes indskudt kontant og tillagt aktiernes anskaffelsessum med den virkning, at det ikke fradragsberettigede tab på en fordring konverteres til et fradragsberettiget aktietab. Det er derfor også her en forudsætning for, at modellen kan virke, at det pålægges skatteyderen at dokumentere, at beløbet er indskudt som tilskud og ikke ydet som et lån til selskabet, og at der derfor bør være krav om oplysningspligt for aktionæren.

12 Model 6: Bortfald af udbyttebeskatningen

Boks 30. Model 6 i hovedpunkter

- Beskatning af rette indkomstmodtager opretholdes.
- Tilskudsbeskatning af selskabet opretholdes.
- Udbyttebeskatning ved udlodning af tilskuddet bortfalder.
- Modellen anvendes ved meddelelse til Skatteforvaltningen.
- Modellen kan anvendes, selvom dispositionen er båret af hensyn til at spare eller udskyde skat.
- Behov for værnsregel ved anvendelse af udenlandske selskaber i lavskattelande.

Skattelovrådet har overvejet en løsningsmodel, hvor den fejlplacerede indkomst skattefrit kan udloddes til aktionæren. Det er alene et beløb op til det fejlplacerede beløb – efter selskabsbeskatning heraf – der vil være skattefrit for aktionæren.

12.1 Effekten af model 6 om bortfald af udbyttebeskatning

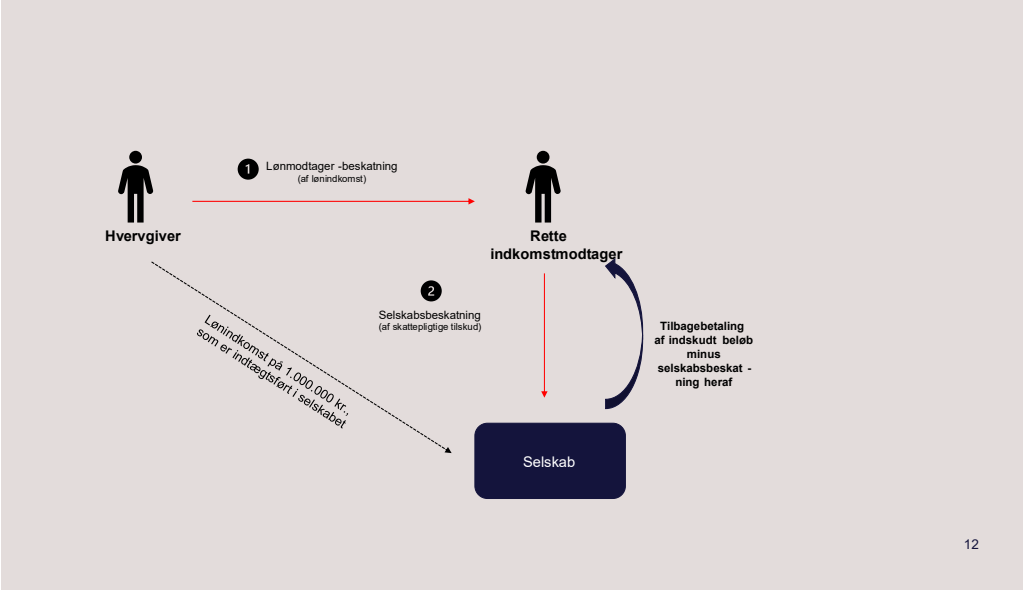
I modsætning til de modeller, hvor alene beskatningen af rette indkomstmodtager opretholdes, udgør den samlede beskatning efter modellen ved brug af selskaber, der er fuldt skattepligtige til Danmark, umiddelbart op til ca. 78 pct. (summen af personbeskatningen af rette indkomstmodtager og tilskudsbeskatningen af selskabet).

Ved anvendelse af et udenlandsk selskab i et land med lav eller ingen selskabsbeskatning udgør beskatningen efter modellen ca. 56 pct. (personbeskatningen af rette indkomstmodtager). Hvis selskabsbeskatningen er 0, vil modellen reelt fungere som en fuld omgørelse, idet det kun er beskatningen af rette indkomstmodtager, der opretholdes. Det samme kan blive effekten, hvis der er tale om et dansk selskab med et fremførbart skattemæssigt underskud, der ellers ikke ville blive udnyttet. Dette kan om ønsket undgås ved en regel om, at fremført underskud ikke kan modregnes ved beskatning af tilskud i forbindelse med korrektion af rette indkomstmodtager.

Det er Skattelovrådets vurdering, at der ved model 6 er behov for at sætte begrænsninger ved anvendelse af udenlandske selskaber. For at begrænse anvendelsen af udenlandske selskaber kan anvendelse af model 6 begrænses til selskaber hjemmehørende i EU/EØS-lande. Dette vurderes at være i overensstemmelse med EU-retten, idet spørgsmålet vedrører etableringsretten og ikke kapitalens fri bevægelighed.

Når udlodningen er gjort skattefri, kan tilbagebetalingen opfyldes uden yderligere skattemæssige konsekvenser. Denne mekanisme er illustreret nedenfor:

Figur 11. Hvervgiver overfører pengebeløb til selskabet (stiplet linje). Efter skattemyndighedens korrektion vil beløbet blive beskattet hos personen og selskabet. Selskabet kan herefter foretage skattefri udlodning til aktionæren op til det fejlplacerede beløb minus selskabsbeskatningen heraf.



Model 6 kan kombineres med, at kun en nærmere bestemt andel af tilskuddet til selskabet skal medregnes til selskabets skattepligtige indkomst. Herved kan den samlede beskatning blive reduceret til det niveau, der måtte være politisk ønskeligt under hensyntagen til, at modellen skal afbøde tripelbeskatningen, men samtidig imødegå spekulation i at undgå lønmodtagerbeskatning. Man vil fx opnå en samlet beskatning på op til 67 pct., hvis kun 50 pct. af tilskuddet skal medregnes til selskabets skattepligtige indkomst, og op til 64,8 pct., hvis kun 40 pct. af tilskuddet skal medregnes. En sådan model, hvor kun en nærmere fastsat andel af en indkomst (eller en udgift) medregnes ved skatteopgørelsen, kendes også fra andre steder i skattelovgivningen.

Da aktionæren i model 6 skattefrit kan modtage en udlodning svarende til den fejlplacerede indkomst efter skat, skal anskaffelsessummen for aktierne ikke forhøjes med tilskuddet – heller ikke en eventuel skattefri del heraf.

12.2 Den konkrete lovændring

Den skattemæssige ordning, som Skattelovrådet har undersøgt nærmere, går ud på:

- At selskabet skattefrit kan udlodde midlerne som udbytte til rette indkomstmodtager op til et beløb, der svarer til den fejlplacerede indkomst efter selskabsbeskatning heraf.
- Tilskudsbeskatningen af selskabet opretholdes. Modellen kan eventuelt kombineres med en delvis skattefrihed for selskabet, således at kun en vis del af tilskuddet beskattes, jf. ovenfor.
- Skattefrihed for udbyttet opnås ved anmodning til skattemyndigheden herom.

Adgangen til at udlodde den fejlplacerede indkomst skattefrit vil være betinget af, at rette indkomstmodtager skal være aktionær i selskabet. Tilbagebetalingen skal ske som udbytteudlodning, og vil

dermed ikke være fradragsberettiget i selskabet. Skattefriheden er maksimeret til værdien af den fejlplacerede indkomst efter selskabsbeskatning heraf.

Selskabet og aktionæren vil skulle dokumentere retten til, at udlodningen er skattefri for aktionæren. Som udgangspunkt vil selskabet skulle indeholde og indbetale udbytteskat efter de almindelige regler herom, hvorefter aktionæren kan tilbagesøge den indbetalte udbytteskat efter de almindelige regler om tilbagesøgning. Reglerne kan evt. udformes, så selskabet gives adgang til at udbetale uden indeholdelse ligesom i andre situationer med skattefri udbytter. Ved modellens konkrete udmøntning som lovforslag skal der tages stilling til dette under hensyntagen til den fremtidige generelle ordning for udlodning uden indeholdelse og udlodning med tilbagesøgning. Tilsvarende bør selskabet og aktionæren – hvis modellen kombineres med delvis skattefrihed for tilskuddet til selskabet – dokumentere, at betingelserne for delvis skattefrihed er opfyldt.

Med henblik på at opnå den enkleste administration anses udbytteudlodninger, der foretages efter fejlplaceringen af indkomst, for omfattet af skattefriheden, indtil det skattefri beløb er udloddet, således at ordningen ikke skal administreres længere end nødvendigt.

Hvis beløbet allerede er udloddet helt eller delvist, kan denne del eventuelt indgå i det samlede beløb, der kan udloddes skattefrit. Hvis det fejlplacerede beløb fx udgør 1.000.000 kr., hvoraf der er betalt 220.000 kr. i selskabsskat, og der allerede er udloddet 500.000 kr., kan selskabet udlodde den resterende del på 280.000 kr. Når der allerede er udbetalt 500.000 kr. som udbytte forud for den skattemæssige korrektion, og der allerede er betalt udbytteskat heraf, skal der ske en refusion af den overskydende skat inkl. renter mv. Pga. indregningsmodellen, jf. ovenfor, skal der tillige ske korrektion af selskabets ansættelse.

Løsningsmodellen vil kunne være relevant i andre situationer, hvor indkomst er fejlplaceret i et selskab, og hvor rette indkomstmodtager er aktionær i selskabet. Fx i en situation, hvor aktionæren er honorarmodtager, og hvor honoraret fejlagtigt er medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i aktionærens selskab.

12.3 Administrative overvejelser

Reglen vil formentlig kræve en del administration – primært til gennemgang af skatteregnskaber og opgørelse af, hvor megen lønindkomst, der kan tilbagebetales uden udbyttebeskatning af aktionæren. Hvis vederlaget tilbagebetales fortløbende/ad flere omgange, kan det indebære behov for gentagende/tilbagevendende kontrol heraf, idet udlodningen ikke beskattes – som den under normale omstændigheder ville være blevet. Ved modellens konkrete udmøntning som lovforslag skal der tages stilling til, om der skal være krav om indberetning og registrering af det beløb, der kan udloddes skattefrit, hvilket vil afhænge af, i hvilken grad man vælger at it-understøtte administrationen.

13 Vurdering af de undersøgte løsningsmodeller

13.1 Generelt om modellerne og sammenhæng til kommissoriet

Det fremgår af kommissoriet, at Skattelovrådet skal have fokus på lønmodtagere m.fl., der "utilsigtet kommer til at angive forkert", og at løsningerne ikke skal tilskynde til, "at der spekuleres i at undgå lønmodtagerbeskatning".

Det kan være vanskeligt at vurdere, om vederlaget for en ydelse, som leveres af en hovedaktionær, kan indgå i et selskab, eller om der er tale om løn eller honorarindkomst, som ikke kan indgå i et selskab. Det er derfor også vanskeligt at vurdere, om aktionæren har været i god tro i forbindelse med placeringen af indkomsten, og det vil kun være i enkeltstående tilfælde, at dette kan afdækkes nærmere eller dokumenteres af aktionæren. Af den årsag er det Skattelovrådets vurdering, at løsningen ikke bør baseres på en vurdering af, om skatteyderen er i god eller ond tro. Den anbefalede løsningsmodel bør kunne finde anvendelse i de situationer, hvor indkomst konkret ved en fejl er blevet medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i et selskab forkert med den konsekvens, at der sker beskatning i flere led, som ikke er rimelig.

Det er desuden Skattelovrådets vurdering, at en løsning, hvor der kræves tilladelse eller dispensation fra skattemyndighederne, ikke vil være den rette vej at gå. En konkret vurdering af de enkelte tilfælde vil ofte være meget vanskelig at foretage og kræver administrative ressourcer. En løsning, som kræver tilladelse eller dispensation fra skattemyndighederne, bør endvidere undgås af hensyn til principperne om digitaliseringsbar lovgivning.

Afdækningen af de beslægtede scenarier viser, at konsekvenserne af fejlplacering af indkomst kan være meget forskellige. Konsekvenserne ved at placere lønindkomst i virksomhedsordningen eller ved at placere indkomst forkert mellem koncernforbundne selskaber vil således være meget milde. Til gengæld vil der være store konsekvenser ved indkomstforvridning mellem interesseforbundne selskaber eller ved skævdeling af udbytte mellem aktionærer. I nogle situationer vil der endda kunne forekomme beskatning i fire led, som udløser en samlet beskatning, som klart overstiger det rimelige. De skattemæssige konsekvenser af skatteydernes fejl ved bedømmelsen af, hvor indkomst skal placeres, vil i et vist omfang have præg af vilkårlighed. Skattelovrådet har på den baggrund vurderet, om de enkelte løsningsmodeller vil kunne være relevante i de beslægtede scenarier, hvor de skattemæssige konsekvenser også er store.

Uanset ordningens udformning vil der fortsat være flere regler og principper fra den gældende skattelovgivning, som vil udgøre et værn mod spekulation i at undgå lønmodtagerbeskatning:

- En dansk arbejdsgiver er indeholdelsespligtig af løn, og hvervgiveren kan – hvis der reelt er tale om et lønmodtagerforhold - holdes ansvarlig, hvis der udvises forsømmelighed ved manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved lønudbetalingen, jf. afsnit 2.1.5. Ved

udenlandske arbejdsgivere, som ikke driver virksomhed i Danmark, gælder dette værn dog ikke.

- En arbejdsgiver har risiko for at miste sit momsfradrag uden sikkerhed for at få refunderet den betalte moms, hvis der reelt er tale om et lønmodtagerforhold.
- Reglerne om beregning af skattetillæg og renter vil også medføre en samlet nettoudgift for de involverede, hvis spekulation i at undgå lønmodtagerbeskatning ved fejlagtigt at placere en indkomst hos et selskab opdages.
- De involverede parter kan desuden i yderste konsekvens risikere strafferetlige sanktioner ved afgivelse af urigtige oplysninger til skattemyndighederne. Denne risiko eksisterer, hvis de pågældende forsætligt eller groft uagtsomt medvirker til, at en indkomst over for skattemyndighederne angives som optjent af den, der ikke er den rette indkomstmodtager, fx hvis lønindkomst fejlagtigt oplyses som selskabsindkomst. Strafansvar kan også blive aktuelt for en rådgiver, der yder råd og deltager i planlægningen mv. af økonomiske dispositioner, som er et led i en skatteunddragelse. I praksis har strafansvar Skattelovrådet bekendt sjældent været anvendt i sager om rette indkomstmodtager-korrektioner, men risikoen for eventuelle strafferetlige sanktioner må antages at udgøre et værn og vil bl.a. modvirke, at fx rådgivere systematisk sætter forskellige løsningsmodeller med forkert rette indkomstmodtager i søen med henblik på at spare eller udskyde skatter for deres klienter.

Det fremgår af kommissoriet, at det skal være en forudsætning, at eventuelle ændringer sker på en måde, så de ikke tilskynder til, at der spekuleres i at undgå lønmodtagerbeskatning.

Skattelovrådet forstår dette således, at en løsningsmodel ikke vil opfylde kommissoriet, hvis den eneste konsekvens af en korrektion af et forsøg på at undgå lønmodtagerbeskatning er, at man "blot" beskattes på samme måde, som hvis man ikke havde forsøgt at undgå lønmodtagerbeskatningen.

Det er et centralt spørgsmål, om de værn, der er angivet ovenfor, vil være tilstrækkelige.

Nedenfor kommenteres fordele og ulemper ved de foreslåede løsningsmodeller herunder de forskelligheder, der kan have betydning for valget af løsningsmodel.

13.2 Model 1 - 4 – konsekvenserne af fejlplaceringen af indkomsten fjernes helt

Flere af løsningsmodellerne fører til, at konsekvenserne af fejlplaceringen af indkomsten fjernes helt. Dog således, at de ovenfor nævnte konsekvenser for hvervgiverens hæftelse og momsfradrag, konsekvenser i form af skattetillæg og renter, og eventuelle strafferetlige konsekvenser fortsat finder anvendelse.

Løsningsmodellerne 1 – 4 indebærer alle, at tilskuds- og udbyttebeskatningen bortfalder, så aktionæren og dennes selskab skattemæssigt stilles, som om beskatningen oprindeligt var sket hos den rette indkomstmodtager.

For både løsningsmodel 1 og 2 gælder, at omgørelse vil være en bevillingsmæssig tilladelse, og at omgørelsen først kan gennemføres, hvis skattemyndighederne imødekommer anmodningen om omgørelse.

Løsningsmodel 1 udgør en generel ændring og ophævelse af en række af betingelserne for omgørelse i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, så den kan rumme mulighed for omgørelse af rette

indkomstmodtagersituationen. En sådan ændring vil være vanskelig at afgrænse, så den ikke utilsigtet fører til en mere vidtgående lempelse af omgørelsesreglerne.

I *løsningsmodel 2* er der tale om en særregel om omgørelse i de situationer, hvor der foretages en ændring af rette indkomstmodtager. Løsningsmodel 2 er derfor mere afgrænset end løsningsmodel 1.

Løsningsmodel 3 om betalingskorrektion giver en generel mulighed for, at aktionæren kan sikre omgørelsen, og at dette kan gøres, uden at der skal anmodes om tilladelse.

Løsningsmodel 4 om, at tilskuddet anses som et lån til selskabet, vil også give samme resultat, som hvis der var sket en omgørelse, uden at der skal anmodes om tilladelse. Ved omkvalificeringen til et lån vil det således kun være lønmodtagerbeskatningen, der fastholdes. Lånet skal forrentes på markedsvilkår. Renterne vil være fradragsberettigede for selskabet og skattepligtige for aktionæren. Da der ved løsningsmodellen alene sker beskatning hos den rette indkomstmodtager, vil løsningsmodel 4 reelt fjerne konsekvenserne af fejlplaceringen.

13.3 Model 5 – Skattefri tilskud

I *løsningsmodel 5* indføres der en generel regel om, at tilskud til et selskab, som ejes af en hovedaktionær, kan modtages skattefrit af selskabet, og at anskaffelsessummen for hovedaktionærens aktier forhøjes tilsvarende.

Løsningsmodellen indebærer, at tilskud til en persons selskab skattemæssigt behandles på samme måde som indbetaling af overkurs ved en kapitaludvidelse.

Som det er tilfældet ved kapitaludvidelse til overkurs, er det tiltænkt, at de grundlæggende skatteretlige principper om misbrug, beskatning af maskeret udbytte og gavebeskatning ved formueforskydning mellem aktionærerne finder anvendelse, ligesom de særlige værnsregler, der findes ved kapitaludvidelse af selskaber, tilsvarende bør finde anvendelse.

Da anskaffelsessummer på unoterede selskaber ikke registreres, er det efter gældende regler som udgangspunkt op til skatteydere at dokumentere anskaffelsessummen på aktier med henblik på opgørelsen af avancer og tab. Dette vil også gælde i det omfang, der er foretaget kapitalindskud i et selskab, som sker uden sammenhæng med udstedelse af aktier. For at undgå tvivl bør der være krav om, at en skatteyder dokumenterer indbetalingen til selskabet i forbindelse med en meddelelse herom til Skatteforvaltningen.

Løsningsmodel 5 vil normalt løse tripelbeskatningsproblemet, så der som udgangspunkt alene sker beskatning af den rette indkomstmodtager, men hvor de beløb, der er indskudt i selskabet, i praksis er "låst" i selskabet, idet udlodning af udbytte udløser udbyttebeskatning på samme måde som ved en kapitaludvidelse. Den rette indkomstmodtager skal finansiere skatten af indkomsten på anden måde. Og medmindre den pågældende alligevel havde tænkt sig at foretage en kapitalforhøjelse eller foretrækker at lade midlerne arbejde i selskabet, vil der typisk være en likviditetsmæssig ulempe forbundet med en rette indkomstmodtagerkorrektion.

Model 5 giver ikke det tilsigtede resultat, hvis selskabet er udenlandsk, og selskabets domicilland anser selskabet for at have modtaget en skattepligtig indtægt. Men da modellen indebærer, at aktiernes anskaffelsessum forhøjes, vil modellen også i denne situation medføre en lempelse af tripelbeskatningen i forhold til de gældende regler.

13.4 Model 6- skattefri udlodning

I *løsningsmodel 6* bortfalder udbyttebeskatningen, så selskabet kan udlodde et udbytte til rette indkomstmodtager svarende til den fejlplacerede lønindkomst efter selskabsbeskatning heraf, hvorved den samlede beskatning i den klassiske tripelbeskatningssituation vil kunne nedbringes. Den flerleddede beskatning bortfalder ikke fuldt ud som i løsningsmodel 1-5, idet tilskudsbeskatningen hos selskabet opretholdes, selvom rette indkomstmodtager også er beskattet af vederlaget. Ved at udforme modellen, så kun en nærmere bestemt andel af tilskuddet til selskabet skal medregnes til selskabets skattepligtige indkomst, vil det være muligt at reducere den samlede beskatning til det niveau, der måtte være politisk ønskeligt under hensyntagen til, at modellen skal afbøde tripelbeskatningen, men samtidig ikke må tilskynde til spekulation i at undgå lønmodtagerbeskatning.

Ved anvendelse af udenlandske selskaber vil der ikke nødvendigvis ske tilskudsbeskatning af selskabet, hvorved konsekvenserne af fejlplaceringen afbødes. Der vil dog stadig ske beskatning af aktionæren.

13.5 Samlet konklusion

Skattelovrådets flertal bestående af (Niels Winther Sørensen, Ria Falk, Klaus Okholm, Kim Pedersen, Bo Sandemann Rasmussen og Peter Koerver Schmidt) anbefaler, at løsningsmodel 5 om, at tilskuddet anses som en skattefri kapitalforhøjelse, gennemføres som en generel ordning. Det er disse medlemmers vurdering, at der med løsningsmodellen på samme tid opnås en forenkling af mulighederne for at kunne skyde ny kapital ind i et selskab uden at være tvunget til at foretage en formel kapitalforhøjelse, samtidig med at der skabes en rimelig løsning på tripelbeskatningsproblemet ved rette indkomstmodtager-korrektioner.

Løsningsmodel 5 vil som ovenfor nævnt løse tripelbeskatningsproblemet, så der som udgangspunkt alene sker beskatning af den rette indkomstmodtager, men hvor de beløb, der er indskudt i selskabet, i praksis er "låst" i selskabet, idet udlodning af udbytte udløser udbyttebeskatning. Der vil derfor ofte være en likviditetsmæssig ulempe forbundet med en rette indkomstmodtagerkorrektion.

Flertallet vurderer, at der ikke vil være væsentlige misbrugsmuligheder ved model 5. Flertallet henviser i den forbindelse til, at sammenlignelige lande som Sverige, Finland og Norge har tilsvarende regler, og at der i to årtier har været skattefrihed for tilskud til sambeskattede selskaber og selskaber, der vil kunne sambeskattes, uden at det har givet anledning til misbrug. Dette gælder både, hvis modellen gennemføres som en generel ordning og som en ordning, der kun finder anvendelse, hvis der er foretaget en rette indkomstmodtagerkorrektion.

Flertallet henviser til, at der fortsat vil være flere regler og principper fra den gældende skattelovgivning, som vil udgøre et værn mod spekulation i at undgå lønmodtagerbeskatning, se ovenfor i afsnit 13.1, herunder

- at der er en præventiv effekt i form af, at de indskudte midler, dvs. den forkert placerede indkomst, vil være "låst" i selskabet, og at evt. udlodning af midlerne vil udløse beskatning.
- at arbejdsgiveren kan holdes ansvarlig ved manglende indeholdelse af A-skat,
- at en hvervgiver/arbejdsgiver har risiko for at miste sit momsfradrag uden at få refunderet den betalte moms,
- at skattetillæg og renter kan føre til en samlet nettoudgift, og
- at der er risiko for strafferetlige sanktioner.

I de sammenlignelige lande, Skattelovrådet har undersøgt, Sverige, Finland og Norge, er der mulighed for at foretage skattefrie tilskud fra fysiske hovedaktionærer til deres selskaber. Der henvises endvidere til, at skattefrihed for tilskud til sambeskattede selskaber, og selskaber, der ville kunne sambeskattes, har været muligt i to årtier, uden at det Skattelovrådet bekendt har givet anledning til misbrug. De grundlæggende skatteretlige principper om bl.a. maskeret udbytte og gavebeskatning vil på samme måde, som hvis der er indbetalt kapital i form af skattefri overkurs ved udstedelse af aktier, skulle finde anvendelse. Tilsvarende vil de særlige værnsregler, bl.a. aktieavancebeskatningslovens § 28, som gælder ved kapitalforhøjelser, også skulle finde anvendelse ved tilskud til selskaber uden udstedelse af nye aktier.

Endelig giver opgørelsen af anskaffelsessummen for aktierne efter dette flertals vurdering ikke anledning til kontrolmæssige betænkeligheder, som bør afskære løsningsmodellen, da det bør være op til den pågældende skatteyder at dokumentere størrelsen af anskaffelsessummen for aktier med henblik på at kunne opgøre gevinst og tab ved afståelse af aktierne, fx ved likvidation af selskabet eller salg. Det bør præciseres, fx i bemærkningerne til lovforslaget, at en skatteyder skal kunne dokumentere indbetalingen af et skattefrit tilskud ved avanceopgørelsen.

Skattelovrådets flertal vurderer, at det er vanskeligt at retfærdiggøre, at en skattefrihed for tilskud til et selskab kun skal gælde, hvis der er foretaget en rette indkomstmodtagerkorrektion. Skattelovgivningen bør ikke udformes sådan, at man stilles bedre ved at henføre en skattepligtig indkomst hos et andet skattesubjekt end den rette indkomstmodtager. Det vil endvidere være mere enkelt at udforme skattefriheden for tilskud til et selskab som en generel regel, idet man herved undgår at skulle tage stilling til, om et tilskud til et selskab skyldes, at der har været tale om en rette indkomstmodtagerkorrektion.

Skattefrihed for tilskud til et selskab som en generel regel går videre end kommissoriet.

Såfremt løsningsmodel 5 ikke gennemføres som en generel regel, anbefaler dette flertal, at tripelbeskatningsproblemet løses ved løsningsmodel 5 som en regel, der kun kan finde anvendelse, hvis der er foretaget en rette indkomstmodtagerkorrektion.

Flertallet anbefaler, at model 5 ikke udformes således, at der indtræder en vis merbeskatning, fx ved at kun en vis del af tilskuddet til selskabet tillægges anskaffelsessummen for aktierne. For det første bør skattelovgivningen som udgangspunkt udformes således, at borgerne beskattes af deres indkomst og ikke pålægges en merbeskatning af pønal karakter for at forhindre misbrug. For det andet er det af de ovenfor nævnte årsager ikke nødvendigt at pålægge en merbeskatning for at modvirke misbrug.

Flertallet anbefaler, at der ikke stilles krav om, at dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne. Det er som nævnt flertallets vurdering, at der ikke er væsentlige

misbrugsmuligheder ved model 5. Flertallet ser derfor ikke noget tvingende behov for at begrænse reglens anvendelsesområde.

Endvidere er det flertallets vurdering, at et krav om, at dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne, således som dette krav er blevet fortolket i retspraksis om omgørelse, ville føre til, at der i praksis fortsat ofte vil ske to-ledsbeskatning og tripelbeskatning med op til over 100 pct. for personer, der utilsigtet kommer til at angive forkert. Flertallet bemærker herved, at det selv for erfarne professionelle rådgivere ofte kan være vanskeligt at vurdere, om en person skattemæssigt skal anses som lønmodtager/honorarmodtager, der ikke kan sætte sig selv på aktier, eller en selvstændigt erhvervsdrivende. Endelig indebærer en regel om, at en disposition skal være lagt klart frem, at der skal foretages en konkret vurdering af de faktiske forhold, hvilket vil medføre et betydeligt ressourceforbrug for både Skatteforvaltningen, klageorganerne og borgerne.

Skattelovrådets mindretal bestående af Inge Langhave og Preben Underbjerg Poulsen finder det afgørende at undgå modeller, der tilskynder til spekulation i at undgå lønmodtagerbeskatning, hvilket også er et krav i kommissoriet.

Mindretallet har derfor i sin vurdering af de foreslåede løsningsmodeller lagt vægt på, at modellerne ikke må føre til, at den skattepligtige kan undgå lønmodtagerbeskatningen eller højst risikere i det væsentlige at blive beskattet, som hvis dispositionerne var foretaget, oplyst og beskattet korrekt i første omgang. Det er mindretallets vurdering, at sådanne modeller kan tilskynde til at forsøge at omgå den forudsatte beskatning og føre til et samfundsmæssigt ressourcespild hos både de skattepligtige, rådgiverne og myndighederne. Mindretallet lægger således vægt på, at der skal være et vist præventivt element i modellen, samtidig med at tripelbeskatning undgås.

De allerede gældende værn mod spekulation i at undgå lønmodtagerbeskatning ved forkert at placere indkomst i et selskab har vist sig at være utilstrækkelige. Af afsnit 13.1 fremgår det, at hvervgiver kan holdes ansvarlig for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag og miste sit momsfradrag, at de skattepligtige risikerer udgifter til skattetillæg og renter, og at både den skattepligtige og rådgivere i yderste konsekvens risikerer strafferetlige sanktioner. Dette til trods er lønindkomst i en række tilfælde blevet placeret i selskaber. Der er efter mindretallets opfattelse ikke noget grundlag for at antage, at det skulle ændre sig. Tværtimod indebærer de overvejede løsningsmodeller, at de gældende værn bliver mindre anvendelige.

Når valget står blandt de overvejede løsningsmodeller, foretrækker mindretallet derfor model 6, der efter mindretallets opfattelse opfylder kravet om, at løsningen ikke må tilskynde til spekulation i at undgå lønmodtagerbeskatning, når indkomsten er henført til et selskab, der er fuldt skattepligtig til Danmark.

Den præventive effekt i model 6 består i, at den forkert placerede indkomst samlet vil blive beskattet med op til 78 pct. Mindretallet finder, at dette beskatningsniveau er for højt, og derfor anbefaler mindretallet, at modellen udformes, så kun en nærmere bestemt andel af tilskuddet til selskabet bliver skattepligtigt. Derved kan man meget enkelt reducere den samlede beskatning til det niveau, der måtte være politisk ønskeligt under hensyntagen til, at modellen ikke skal tilskynde til spekulation i at undgå lønmodtagerbeskatning. Man vil fx opnå en samlet beskatning på 67 pct., hvis kun 50 pct. af tilskuddet skal medregnes til selskabets skattepligtige indkomst, og på 64,8 pct., hvis kun 40 pct. af tilskuddet skal medregnes. En sådan såkaldt indregningsmodel, hvor kun en nærmere fastsat

andel af en indkomst (eller en udgift) medregnes ved skatteopgørelsen, er velkendt og anvendt mange steder i skattelovgivningen.[60]

Hvad angår model 5 anerkender mindretallet, at der er en præventiv effekt i form af, at de indskudte midler, dvs. den forkert placerede indkomst, vil være "låst" i selskabet som ved ethvert andet kapitalindskud med eller uden aktieudstedelse. Men i tilfælde, hvor aktionærens væsentligste formål med at eje selskabet er at lade betalingen for det af aktionæren udførte arbejde tilfalde selskabet frem for aktionæren selv (aktionæren har "sat sig selv på aktier"), og aktionæren derfor lukker eller afhænder selskabet, når forsøget tilsidesættes, vil modellen ikke medføre en "låsning" af midlerne. Desuden vil modellen i de tilfælde, hvor aktionæren alligevel ville have foretaget et kapitalindskud, ikke påføre aktionæren en likviditetsmæssig ulempe, som ellers kunne have modvirket forsøg på at omgå lønmodtagerbeskatning. Det gør sig også gældende i de tilfælde, hvor aktionæren foretrækker at lade sine midler arbejde i selskabet.

Hvad angår model 5 i den variant, hvor aktionærens anskaffelsessum for sine aktier ikke forhøjes med et beløb svarende til hele tilskuddet til selskabet, men kun et beløb svarende til en nærmere bestemt andel af tilskuddet, anerkender mindretallet, at en sådan model mindsker tilskyndelsen til at spekulere i at undgå lønmodtagerbeskatning i forhold til den rene model 5. Afhængigt af, hvor stor en andel af tilskuddet, der i model 5-varianten tillægges aktiernes anskaffelsessum, og hvor stor en del af tilskuddet, der i model 6-varianten medregnes til selskabets skattepligtige indkomst, fører de to modeller i sidste ende til samme beskatningsniveau.

I både model 5 og model 6 vil man indledningsvis skulle opgøre og evt. registrere det beløb, der enten skal forhøje aktionærens anskaffelsessummer eller kunne udloddes skattefrit. I model 5 vil man skulle registrere beløbet og eventuel anvendelse heraf, indtil aktionærens sidste aktie er afstået. Hvis aktierne afstås med succession, skal registreringen fortsætte, indtil overtageren afstår den sidste aktie. I model 6 vil det opgjorte beløb, som kan udloddes skattefrit, kun skulle registreres, indtil udbytter svarende til det registrerede beløb er udloddet til aktionæren. Varigheden af denne registrering vil selvfølgelig afhænge af selskabets mulighed for og valg af at udlodde udbytte.

Hvis der efter fejlplaceringen af indkomst og inden rette indkomstmodtager-korrektionen er foretaget udlodninger, vil disse udlodninger være omfattet af skattefriheden efter model 6, indtil det skattefri beløb er udloddet. Det forudsætter en genoptagelse af tidligere års skatteansættelse. Dette udgør en administrative ulempe, der dog skal holdes op mod fordelen ved, at ordningen ikke skal administreres længere end nødvendigt. Tilsvarende vil der i model 5 skulle tages stilling til, om afståelse og delafståelse af aktionærens aktier, der er sket inden rette indkomstmodtager-korrektionen, skal være omfattet af adgangen til at forhøje anskaffelsessummen for aktierne. Det forudsætter en genoptagelse af tidligere års skatteansættelser. En adgang til at forhøje anskaffelsessummen også for allerede afståede aktier indebærer en administrativ ulempe, mens afskæring heraf vil indebære en beskatning på op til 98 pct. i model 5.

[60] Se fx LL § 7 V, hvorefter kun 80 pct. af nærmere angivne uddelinger fra fonde skal medregnes til modtagerens skattepligtige indkomst, LL § 8 B, hvorefter 108-120 pct. af nærmere angivne udgifter fradrages ved indkomstopgørelse, LL § 8 P, hvorefter kun 60 pct. af indkomst over et bundfradrag fra vedvarende energi-anlæg skal medregnes til den skattepligtige indkomst, LL § 9 C, hvorefter der i nærmere angivne tilfælde kan fradrages 110,75 pct. af Skatterådets takst for befordringsudgifter og fradrages 164 pct. af det opgjorte befordringsfradrag, LL §§ 15 O, 15 Q og 15 R, hvorefter kun 60 af lejeindtægter over et bundfradrag fra fritidsboliger, helårsboliger, personbiler mv. medregnes til den skattepligtige indkomst, og den mangeårige, tidligere bestemmelse i SEL § 13, stk. 3, hvorefter kun 66 pct. af nærmere angivne udbytter skulle medregnes til den skattepligtige indkomst.

På ovenstående baggrund er det mindretallets opfattelse, at model 6 med kun delvis beskatning af tilskuddet (herefter "model 6") og skattefri udlodning af tilskuddet efter skat er bedre egnet end såvel den rene model 5 som varianten af model 5 som løsning på den tripelbeskatning med op til over 100 pct., der opstår ved korrektion for rette indkomstmodtager.

Der er lagt vægt på, at løsningsforslaget efter kommissoriet skal hjælpe personer, der utilsigtet kommer til at angive forkert, samtidig med, at der ikke må tilskyndes til spekulation i at omgå lønmodtagerbeskatningen. Der er ligeledes lagt vægt på, at i model 5 skal ordningen administreres, indtil aktionærens sidste aktie er afstået, og hvis aktierne afstås med succession, skal registreringen fortsætte, indtil overtageren afstår den sidste aktie – eller endnu længere, hvis også denne overdragelse sker med succession. I model 6 skal ordningen kun administreres, indtil det skattefri beløb er udloddet.

Der er med alle modellerne tale om en form for omgørelse. Efter mindretallets opfattelse bør den almindelige betingelse for omgørelse – at dispositionen skal være lagt klart frem og ikke må være forsøgt skjult for myndighederne – derfor ikke afskaffes i alle tilfælde, idet det vil udgøre en betydelig svækkelse af skattemyndighedernes kontrolmuligheder at udelade denne betingelse, som gælder ved andre former for omgørelse.

Det ligger inden for kravene til professionelle rådgivere, at man skal vide, at der kan være et problem med rette indkomstmodtager, hvis en aktionær lader vederlag fra en hvervgiver tilgå aktionærens selskab, hvor aktionæren udfører arbejdet. En forkert angivelse kan heller ikke være sket uforvarende, hvis aktionæren eller selskabet tidligere har haft en skattesag om spørgsmålet. Kravet om, at dispositionen skal være lagt klart frem, bør derfor opretholdes bl.a. i de tilfælde, hvor man har modtaget professionel rådgivning vedrørende dispositionen eller tidligere har haft en skattesag om spørgsmålet.

Mindretallet foreslår derfor en begrænset afskaffelse af kravet således, at kravet om, at dispositionen skal være lagt klart frem, opretholdes bl.a. i de tilfælde, hvor man har modtaget professionel rådgivning vedrørende dispositionen eller tidligere har haft en skattesag om spørgsmålet. Hermed er der taget hensyn til de personer, der utilsigtet og uden at vide, at der kan være et problem, kommer til at angive indkomsten forkert og derfor ikke har nogen anledning til at lægge noget frem, jf. i øvrigt kommissoriets krav om at finde løsninger for denne gruppe.

Bilag: Kommissorium – Rette indkomstmodtager

Der ses eksempler på, at en indtægt i praksis kan blive beskattet med mere end 100 pct. Problemstillingen handler om, hvem der er den rette indkomstmodtager, og gælder for personer, der har stiftet et selskab og udfører arbejde i selskabets navn, men hvor skattemyndighederne og personen vurderer karakteren af arbejdet forskelligt.

Hvis en person reelt er fx lønmodtager, skal personen beskattes efter reglerne for lønmodtagere. Det er således ikke muligt vilkårligt at bede en arbejdsgiver om, at ens løn skal udbetales til et selskab og ad den vej opnå en lavere beskatning.

Det er imidlertid ikke altid nemt at vurdere, om en person er lønmodtager eller ej. Der kan derfor forekomme situationer, hvor en person oprigtigt er i den tro, at det arbejde, personen udfører, sker i regi af personens selskab, men hvor skattemyndighederne konkret vurderer, at personen reelt er lønmodtager. På den anden side er der også situationer, hvor personen ikke nødvendigvis er i god tro, men alligevel foretager dispositionen for at undgå lønmodtagerbeskatning.

I disse situationer er der risiko for en beskatning, der samlet kan løbe op i over 100 pct. Dette skyldes, at både personen og selskabet bliver beskattet som modtager af indtægten, og hvis selskabet efterfølgende udlodder udbytte, beskattes indtægten en tredje gang.

På denne baggrund anmoder skatteministeren Skattelovrådet om at undersøge mulighederne for at gennemføre tiltag, der kan afbøde de hårde konsekvenser for lønmodtagere m.fl., der utilsigtet kommer til at angive forkert, samtidig med, at der ikke tilskyndes til, at der spekuleres i at undgå lønmodtagerbeskatning.

Skattelovrådet anmodes om at analysere muligheder for at afbøde to-ledsbeskatning og tripelbeskatning med op til over 100 pct. for personer, der utilsigtet kommer til at angive forkert, og fremkomme med én eller evt. flere løsningsmodeller, herunder forslag til konkrete lovændringer.

I Skattelovrådets analyse skal det være en forudsætning, at eventuelle ændringer sker på en måde, så de ikke tilskynder til, at der spekuleres i at undgå lønmodtagerbeskatning.

Analyser af mulighederne skal derudover indeholde en samlet vurdering af positive og negative virkninger af potentielle forslag, herunder en vurdering af virkningerne på de offentlige finanser.

Skattelovrådets anbefalinger skal tage højde for principperne for digitaliseringsklar lovgivning.

Skattelovrådets afrapportering skal endvidere indeholde udkast til eventuelle lovændringer i overensstemmelse med Skattelovrådets anbefalinger.

Skattelovrådet skal inden udgangen af 2022 foretage afrapportering til skatteministeren.