

MORE ABOUT TAX

Nyhedsbrev / Oktober 2011 / Nr. 2

Ny regering

Læs KPMG's Strøtanker...

Negativ omtale i medierne

Læs ... særlig skattenote?

Læs også om • moms på fast ejendom
• bestyrelsesarbejde i selskabsform •
tab på debitorer • beneficial owner •
grænseoverskridende fusioner

KPMG

cutting through complexity



Indhold

- 2 **Strøtanker..**
- 3 **KPMG's efteruddannelses-kurser**
- 4 **Placering af medarbejdere kan styre, hvor selskaber betaler skat**
- 6 **Er tiden rede til en særlig skatnote?**
- 8 **Beneficial owner – Endnu en sag**
- 10 **Grænseoverskridende, skattefrie fusioner – Nu også med Norge**
- 12 **Hvornår er privatpersoners salg af fast ejendom momspagtigt?**
- 13 **KPMG i Grønland**
- 14 **Tab på debitorer – Skat og moms**
- 18 **Honorar for bestyrelsesarbejde – I selskabsform/ virksomhedsskatteordning?**



Strøtanker..

En ny regering træder til, og det bliver spændende at se, hvad det kommer til at betyde på skatteområdet. Lidt af sløret er blevet løftet i det offentliggjorte rege-ringsgrundlag, men mere om det lidt senere.

I en "skifte-situation" er det ofte sådan, at det begynder med tanker om, hvad det nye vil bringe, og så ender det med, at tankerne alligevel går tilbage, til det som var.

Ses der tilbage på den tid, der er gået, synes der over årene at være sket en betydelig udvikling i den måde, som SKAT kommunikerer til offentligheden på. Der er således startet kampagner med slagkraftige navne, og i lovforslagene indledende bemærkninger har nye begreber med utvetydig mening set dagens lys.

En søgning på SKATs hjemmeside afslører således, at begrebet "skattehul" optræder i 25 tekster, hvori det nævnes mere end 30 gange. Begrebet siger de fleste noget, men alle er ikke klar over, at det er muligt, at "slå ned" på et skattehul – men (sagt med et lille smil i øjet) ikke desto mindre har det været en meget brugt vending, og så må det jo være rigtigt.


Søges der i stedet på begrebet "skatte-gabet", er der 33 hits, dvs. 33 tekster hvori begrebet "skattegabet" indgår et antal gange. Hvad er så "skattegabet" – det er forskellen mellem det, vi alle burde betale i skat, og det, som vi rent faktisk betaler i skat. Budskabet er således reelt, at nogen betaler mindre end det, som reglerne siger.

Det fører os videre til begreberne "med-spillere" og "modspillere", der hver især giver 41 hits på SKATs hjemmeside. "Medspillere" er dem, som skal have det nemt, blandt andet ved at de kan få SKATs hjælp til at forstå reglerne, og "modspillere" er dem, som er ude på at snyde, og som derfor – lidt populært sagt – bare kan få "med grovfilen".

Begreberne blev introduceret i forbin-delse med "Fairplay"-kampagnen. En søgning på "Fairplay" på SKATs hjem-me-side viser ikke mindre end 161 hits, hvil-ket sandsynligvis dækker over, at kam-pagnen har kørt over flere år.

De nævnte begreber er ikke just "posi-tive", og det vakte derfor en del glæde, da det viste sig, at begrebet "vækst" fik ikke mindre end 512 hits på SKATs hjem-meside. Her måtte de mange inspiratio-ner, som et samfund har brug for, da fremgå – men nej. En nærmere gennem-gang viste, at det handlede om narkohun-den Chilli, der kan finde "væksthormo-ner", om "vækstfonden" og "væksthus-gartnerier" og ikke at forglemme "vækst-fremmere" – ikke helt så inspirerende forhold. Helt nede i bunden kom imid-ler-tid begrebet "vækstpakken" frem, og håbet tændtes. Det viste sig imidlertid at handle om den patentskatteordning, som regeringen i 2007 overvejede at indføre, men som blev taget af bordet igen.

Den kommunikationsform, som SKAT har anvendt i de senere år, efterlader et sam-let indtryk af, at fokus næsten udeluk-kende har været rettet mod "regelefterle-velse", og at virkemidlerne blandt andet har været kommunikativt at stigmatisere "synderne" for på den måde at motivere



til "skattesocial adfærd". Igen med lidt smil i øjet har SKAT nærmest fået fremstillet sig selv som en slags Robin Hood, der går ud og tager fra de udpegede sociale elementer i samfundet.

Selve det, at få alle til at betale den rigtige skat, kan ingen være uenige i, og der har givet også været behov for at få "rusket" lidt op i incitamentet til at betale skat. Når det er sagt, viser alle erfaringer dog også, at en positiv indgangsvinkel til tingene kan have en rigtig god effekt – og lige det har nok manglet lidt. Det spiller selvfølgelig ind, at en del af den omtalte kommunikation har sine rødder tilbage til, før Danmark blev ramt af krisen.

Nu er tiden dog en anden, og der er brug for al mulig inspiration til at "få gang i hjulene". Det er derfor spændende, om de politiske vinde fra den nye regering fører til en ændring af den skatteministerielle kommunikation, så den bliver mere positiv og med inspirerende begreber.

I regeringsgrundlaget nævnes i hvert fald flere ting, som kan være grundlaget for en positiv kommunikation, blandt andet:

- Fjernelse af iværksætterskatten – mange spørger, hvad det er for en skat, og det bedste bud er, at det handler om beskatningen af selskabers porteføljeaktier, der blev indført med skattereformen fra 2009, og som mange fandt hæmmende for opstart af nye virksomheder. De såkaldte "business angles" mistede interessen for at investere, når gevinsten – når investeringen gik den vej – ikke længere kunne modtages skattefrit.

- Nedsættelse af skatten på arbejdsindkomst – den nye regering ser således ud til at ville fortsætte ud af det spor, som den tidligere regering iværksatte med skattereformen.
- Boligskatter og rentefradrag holdes i ro i den indeværende valgperiode – måske med tanke på at få sat gang i boligmarkedet igen.
- Afskaffelse af den udskældte multimedieskat – det bliver spændende at se, om det kommer til at betyde, at der slet ikke skal ske beskatning af råderetten over en pc, som arbejdsgiveren har stillet til rådighed, eller der kommer en anden løsning.

I regeringsgrundlaget nævnes også, at fradragsretten for store pensionsindbetalinger skal fjernes. Det angives ikke nærmere, hvad der skal ske, og konsekvenserne er derfor svære at gennemskue.

Der er dog ingen tvivl om, at vi står overfor en masse nye regler, som vi selvfølgelig vil orientere vores interessenter om, når de præsenteres. Mens vi venter på dem, er der en masse spændende artikler i dette blad, som "tiden kan fordrives med" – rigtig god fornøjelse.

Søren Sønderholm

(ansvarshav. red.)
Head of Tax
+ 45 38 18 33 18

Lena Engdahl

(red.)
+ 45 38 18 35 13



KPMG's efteruddannelseskurser

Endnu en sæson af KPMG's efteruddannelseskurser for godkendte revisorer er nu vel overstået. Med næsten 80 tilmeldte til det generelle efteruddannelseskursus på 2½ dag vedrørende revision, regnskab og skat bød året på en deltagerrekord. Det er vi både glade for og stolte over.

Der blev også afholdt 4 tilvalgskurser inden for skat og selskabsret. Søgningen til disse kurser var noget mindre, men det skal ses i lyset af, at kurserne var specialiserede. De var tilrettelagt som halvdagskurser placeret om formiddagen eller om eftermiddagen, hvilket ifølge tilbagemeldingerne faldt i deltagerens smag, fordi det så var muligt også at "have tid på kontoret".

Samtlige deltagere er blevet bedt om at evaluere kurserne, og evalueringerne ser fine ud. Vi vil gennemgå dem nærmere, for at se hvordan vi kan komme vores deltagere endnu mere i møde, sådan at næste års kurser bliver et endnu større "hit".

Lige nu vil vi dog gerne sige tak til alle deltagerne for deres positive medvirkende ved årets kurser – TAK.

Placering af medarbejdere kan styre, hvor selskaber betaler skat

– Etablering af fast driftssted og andre faldgruber ved placering af medarbejdere

Flere og flere danske selskaber flytter hele eller dele af deres aktiviteter til udlandet. Herved udnyttes ressourcer og arbejdskraft måske bedst muligt med optimering af konkurrenceevnen til følge. Ved flytning af danske virksomheder til udlandet, ophører virksomhedens skattepligt til Danmark som udgangspunkt. Hvis selskabet lader aktiviteter blive i Danmark, vil den tilbageværende aktivitet dog stadig være skattepligtig i Danmark. Globalisering og teknisk udvikling medfører også at dansk arbejdskraft i højere

grad udnyttes på tværs af landegrænser. Danske selskaber sender derfor også i stigende grad deres medarbejdere til udlandet for at udføre opgaver der. Dette kan medføre skattepligt for det danske selskab i udlandet.

I begge situationer er det vigtigt at være opmærksom på, at placeringen af selskabets medarbejdere kan være med til at bestemme, hvilket land selskabet er skattepligtig til.

Virksomhed flyttes til udlandet

Ved flytning af virksomhed til udlandet følger medarbejderne ofte ikke med. En eller flere medarbejdere kan dog være så stort et aktiv for virksomheden, at virksomheden ønsker at beholde medarbejdere i Danmark. Den teknologiske udvikling muliggør, at medarbejdere i mange tilfælde kan arbejde hjemmefra.

I den situation er det vigtigt at være opmærksom på, at de tilbageblevne medarbejdere kan medføre, at virksomheden fortsætter som et fast driftssted i Danmark på trods af udflytningen. Er dette tilfældet, vil den danske skattepligt blive bevaret for så vidt angår den del af virksomhedens fortjeneste, der kan henføres til de danske medarbejdere og dermed til det danske faste driftssted. Det betyder, at der skal foretages en opdeling af selskabets indtægter og udgifter i henholdsvis indtægter og udgifter, som kan henføres til virksomheden i udlandet, og indtægter og udgifter, der kan henføres til aktiviteten i Danmark. Allokeringen af indtægter og udgifter kan i sig selv være en tung administrativ byrde for selskabet og kan være et diskussionspunkt med skattemyndighederne.

Det hele afhænger af, om aktiviteterne i Danmark udgør et fast driftssted. Et fast driftssted foreligger, hvis en udenlandsk virksomhed (den udflyttede danske virksomhed) har et fast forretningssted i Danmark, hvorfra virksomheden helt eller delvis udøves. Undtaget herfra er dog følgende aktiviteter:

- Rene varelagre eller andre indretninger til oplagring, udstilling eller udlevering af varer
- Indkøb af varer eller indhentning af oplysninger
- Aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter.

Disse aktiviteter må således normalt antages at kunne udøves i Danmark, uden at dette medfører dansk beskatning. Er der tale om en anden type aktivitet, er det derimod afgørende, om den udenlandske virksomhed har et fast forretningssted i Danmark.



Skatterådet har i et nyere bindende svar udvist en restriktiv praksis for etablering af fast driftssted i Danmark. I det bindende svar fandt Skatterådet, at en udenlandsk virksomhed havde et fast forretningssted i Danmark på baggrund af en medarbejders hjemmekontor i sin private bolig. Dette gjaldt, uanset at virksomheden ikke havde adgang til boligen og således ikke kunne disponere over forretningsstedet. Skatterådet afviste endvidere, at den konkrete aktivitet var af forberedende eller hjælpende karakter. De konkrete aktiviteter bestod hovedsagelig i:

- Salgsopsøgende arbejde
- Ordremodtagelse samt formidling
- Udarbejdelse af rapporter om markedsforhold i Danmark.

Medarbejderen kunne i den forbindelse forhandle rabatter og priser, men kunne ikke indgå bindende aftaler.

Afgørelsen viser, hvor lidt der skal til, for at en udenlandsk virksomhed etablerer fast driftssted i Danmark.

Hvis virksomheden bevarer et fast forretningssted i Danmark, skal virksomheden stadig være registreret i Danmark. Virksomheden skal indeholde dansk skat og skal foretage indberetning til de danske skattemyndigheder. Ud over allokeringen af indtægter og udgifter ligger der altså en administrativ byrde i fortsat at være underlagt de danske registrerings-, indeholdelses- og indberetningspligter.

Det bør derfor grundigt overvejes, om der skal være medarbejdere placeret i Danmark, og i givet fald hvilke opgaver medarbejderne så skal udføre, samt hvilke beføjelser de skal have til blandt andet at indgå aftaler m.v.

Medarbejder sendes til udlandet

Hvis et dansk selskab sender en medarbejder til udlandet for at udføre opgaver dér, kan det medføre fast driftssted i det land, som medarbejderen sendes til.

Fast driftssted i udlandet medfører skattepligt i udlandet for den del af fortjenesten,

som kan henføres til det udenlandske driftssted. Også her skal der således foretages en opdeling af selskabets indtægter og udgifter, som kan henføres til henholdsvis virksomheden i udlandet og virksomheden i Danmark. Som følge af skattepligten skal der indgives en lokal selvangivelse i det pågældende land, og der skal ske indeholdelse af udenlandsk skat, evt. betales sociale afgifter m.v. Herudover kan der opstå pligt i udlandet til at registrere en filial, virksomheden skal eventuelt registreres for moms og/eller andre afgifter og lokale ansættelsesretlige forhold skal overholdes m.v. Dette kræver indgående kendskab til de udenlandske regler.

Ud over kendskab til udenlandske regler skal forskelle mellem danske og udenlandske regler også håndteres. Eksempelvis er der i Norge registreringspligt, uanset at den udsendte medarbejder ikke etablerer fast driftssted i Norge. Et andet eksempel er USA. Selv om der i det konkrete tilfælde ikke statueres fast driftssted i USA i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem USA og Danmark, skal man undersøge den enkelte stats interne regler vedrørende fast driftssted samt arbejdsgiverforpligtelser og registreringsregler m.v.

Opsummering og muligheder

Både skattemæssige og kommercielle overvejelser spiller ind, når det skal besluttes, om hele eller dele af virksomheden skal flyttes til udlandet. Det vigtigste i den sammenhæng er, at beslutningen træffes på det rigtige grundlag. Heri ligger blandt andet overvejelser omkring, hvorvidt det kan betale sig at flytte en aktivitet til udlandet og etablere fast driftssted dér, således at aktiviteten beskattes i udlandet og ikke i Danmark (når det er selskaber, der flytter deres aktivitet, mens det i forhold til en personligt ejet virksomhed vil betyde, at indkomsten dobbeltbeskattes) – eller om de administrative byrder i den sammenhæng overskygger eventuelle skattemæssige besparelser. Derfor er det vigtigt at få virksomhedens setup tilpasset de konkrete forhold, således at virksomheden opnår den for virksomheden bedst mulige løsning.

Det er i den forbindelse vigtigt at kigge på, hvad det er for nogle opgaver, som medarbejderne udfører, og hvor de udfører dem henne. Medarbejdernes opgaver kan for eksempel konkret tilpasses, således at de alene udgør en forberedende eller hjælpende karakter og dermed ikke i sig selv etablerer et fast driftssted.

I stedet for selv direkte at sende medarbejdere til udlandet kan selskabet overveje at udleje sin arbejdskraft til – eller indgå en servicekontrakt (entreprise) med – en udenlandsk virksomhed og fakturere den udenlandske virksomhed for udlejen eller det samlede projekt. Selskabet undgår herved normalt selv direkte at udøve en aktivitet i det pågældende land og etablerer ikke fast driftssted. Forholdet skal dog både kontraktmæssigt og faktisk udgøre arbejdsudleje eller et projektarbejde (entreprise), ellers kan der i skattemæssig henseende ses bort fra indholdet af kontrakten.

Ønsker man derimod at etablere fast driftssted i udlandet for at opnå en lavere beskatning, skal der være tale om reel aktivitet i udlandet. Hvis der for eksempel alene er tale om formidling og udlejning af arbejdskraft, vil der ikke blive statueret fast driftssted i udlandet, hvis selve formidlingen og udlejen af medarbejdere leveres fra Danmark. Også her er de skattemæssige konsekvenser afhængige af de faktiske omstændigheder.

Hvis du har spørgsmål, er du velkommen til at ringe til din sædvanlige kontaktperson i skatteafdelingen eller til:

Henriette la Cour

38 18 38 41
hlacour@kpmg.dk

Anne-Mette Qvist Drucker

38 18 38 59
adrucker@kpmg.dk

Sanne Camilla Jensen

38 18 37 30
sannejensen@kpmg.dk



*Er tiden rede til
en særlig skattenote?*



Det er efterhånden blevet almindeligt, at medierne med jævne mellemrum rydder en forside eller en god "højreside" med store overskrifter om, at danske selskaber ikke betaler deres skat. Længere nede i artiklen kan det læses, at for eksempel store underskud er årsagen til, at det danske selskab ikke betaler skat. Baggrunden for de store underskud uddybes ofte ikke i artiklerne, og læseren sidder derfor tit tilbage med et indtryk af, at det danske selskab undtager sig sin skat, hvilket igen kan føre til den konklusion, at læserens høje skat skyldes, at de store selskaber ikke betaler deres skat – og så er den dårlige stemning skabt.

Der kan selvfølgelig være tilfælde, hvor tankegangen er berettiget, men hvis artiklerne læses med "skattetekniske øjne", fremstår indholdet ofte lidt mangelfuldt og måske også lidt ensidigt skildret, hvilket leder til tanken om, at artiklen har som formål at skabe en "skandalehistorie".

Det selskab, som er blevet "hudflettet" i artiklen, vil ofte føle sig nødsaget til efterfølgende selv at stå frem i medierne for at forklare situationen. Den dårlige stemning, som den første artikel skabte, er dog svær at fortrænge bagefter, og der er risiko for, at forklaringen opfattes som "hul", sådan at den "genoprettende" effekt udebliver.

Målet må altid være, at ethvert selskab kan stå frem i medierne og stå ved den valgte skattepolitik. Skal det mål nås under hensyntagen til den "retorik", medierne anvender, kan det være en fordel at sikre, at det fulde billede kommunikerer ud fra start af.

Det er baggrunden for artiklens overskrift. Hvad nu, hvis selskabet ikke blot havde oplyst, at årets skat var lille eller 0 på grund af skattemæssige underskud, men uddybede informationen med oplysning om, hvad der var årsagen til de skattemæssige underskud, og i det hele taget tænkte skat i et bredere perspektiv: Hvad har selskabet i det hele taget bidraget med til samfundet – det danske og måske også udenlandske samfund?

Ville indtrykket ikke blive et andet, hvis selskabet for eksempel i stedet oplyste, at de skattemæssige underskud skyldtes tidligere års investeringer i et nyt forretningsområde, som faktisk havde resulteret i xx nye arbejdspladser, der igen havde ført til forøgede A-skatteindbetalinger af en vis størrelse og måske yderligere resulterede i betaling af flere afgifter, fordi produktionen var steget? På den måde kan det fulde billede af selskabets virksomhed og dets bidrag til samfundet kommunikerer ud.

Det handler altså om at tænke i sammenhænge og at have indsigt i selskabets forretningsområde samt god forstand på skat/moms/afgifter.

Når en sådan skattenote først er tilgængelig for offentligheden, bliver det alt andet lige sværere at komme efterfølgende og skrive en historie, som ikke tager alle elementerne med. Den udvidede skattenote kan derfor medvirke til, at selskabet ikke bliver beskrevet på den ensidige måde, det er sket i medierne, og skulle det alligevel ske, står selskabet bedre ved en efterfølgende kommentar, fordi der kan henvises til, at relevante, offentliggjorte oplysninger ikke er blevet taget i betragtning.

En sådan udvidet skattenote er en lille del af det, som kaldes tax governance, der udgør en fuld beskrivelse af selskabets skattepolitik med henblik på at fastsætte rammerne for håndteringen af de skattemæssige forhold i den daglige drift. Den udvidede skattenote kan derfor være et godt sted at starte, og i KPMG har vi arbejdet med at udvikle kompetencerne inden for området.

Lyder det interessant? Kontakt os og hør mere.

Søren Sønderholm

38 18 33 18
soerensoenderholm@kpmg.dk

Lena Engdahl

38 18 35 13
lengdahl@kpmg.dk

Beneficial owner

– Endnu en sag

Som omtalt i sidste udgave af More About Tax verserer der flere skattesager, hvor SKAT gør gældende, at danske selskaber hæfter for kildeskat på renter og udbytter, som det har betalt til sit udenlandske moderselskab. Det udenlandske moderselskab opfylder umiddelbart betingelserne for at modtage skattefrie udbytter/renter, fordi det er hjemmehørende i en stat inden for EU eller i en stat, hvormed Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst. SKAT argumenterer imidlertid for, at det udenlandske moderselskab er et "gennemstrømnings-selskab", som ikke er retmæssig ejer/beneficial owner af udbyttet/renten, hvilket medfører, at det udenlandske moderselskab ikke er berettiget til de fordele, der følger af dobbeltbeskatningsoverenskomsten eller af EU-direktiverne. Udbyttet/renten bliver dermed skattepligtig efter danske regler.

Når udbyttet/renten er skattepligtig, har det danske datterselskab pligt til at indeholde udbytte-/renteskat, og sker det ikke, hæfter det danske selskab for moderselskabets kildeskat. Det er denne hæftelse, som SKAT gør gældende.

SKATs argumenter er ikke klare, og det er en udbredt opfattelse, at SKAT forsøger at ændre praksis med virkning tilbage i tid. Siden sidst har Landsskatteretten dog givet SKAT medhold i endnu en sag (SKM 2011.485), så stillingen nu er 2-2, dvs. SKAT har vundet lige så mange sager, som de har tabt.

I den sidste sag fastslår Landsskatteretten i tråd med tidligere, at det udenlandske selskab, som modtager renter, er et gennemstrømnings-selskab, fordi deres

beføjelser til at råde over de modtagne beløb er begrænset. Renterne anses dermed ikke for omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, og der består derfor begrænset dansk skattepligt, og da det danske selskab ikke har tilbageholdt kildeskat, hæfter det herfor.

Skal der peges på en udvikling i forhold til de tidligere sager, er det, at Landsskatteretten ikke nævner "viderekanalisering" af midlerne som et argument for et gennemstrømnings-selskab, ligesom manglende "dispositionsret" også kun nævnes kort – i begge tilfælde begreber der tidligere har været anvendt til at afgøre spørgsmålet om, hvorvidt der var tale om et gennemstrømnings-selskab. Argumentationen synes i stedet i højere grad baseret på "misbrugssynspunkter". Det nævnes for eksempel, at de etablerede gældsforhold er udtryk for transaktioner mellem interesseforbundne parter, at der ikke kommer nogen skattepligtig nettoindkomst til beskatning, at selskabernes indtægter, fordi de kun havde holdingaktivitet, har måttet tilrettelægges, hvilket vel egentlig er et udtryk for, at selve selskabskonstruktionen anses for at være konstrueret.

Vi har været vant til at arbejde med generelle misbrugsklausuler på området for skattefrie omstruktureringer, men det er i situationer, hvor der skal søges om tilladelse – dvs. tilfælde hvor SKATs vurdering opnås, inden dispositionen foretages. Forsættes der af det spor, som Landsskatteretten og SKAT synes at være på vej ad i "Beneficial owner-sagerne", synes det som om, at der skal til at være en generel misbrugsklausul i dansk skatteret, når det gælder regler,

der henviser til EU-direktiver eller dobbeltbeskatningsoverenskomster. Det forekommer at være en betænkelig situation, særligt fordi misbrugsargumentationen bruges i forhold til allerede gennemførte dispositioner.

Var "misbruget" et veldefineret begreb, ville det måske være acceptabelt, men "Beneficial owner"-sagerne viser netop, at det ikke er tilfældet. I "Beneficial owner"-sagerne anses det således for misbrug, at der bruges holdingkonstruktioner til at nedsætte skatten – men det er vel i princippet det samme, der er foregået i Danmark gennem mange år, hvor aktionærer er gået sammen for at opnå den ejerandel, der kvalificerede til skattefrit udbytte. Ingen har vel set det som "misbrug" – i hvert fald ikke før mellemholdingreglen vedrørende selskabers aktiebesiddelser blev lanceret med skattereformen for 2009, men uanset denne regel, er det fortsat muligt med den kvalificerende ejerandel at etablere holdingstrukturer efter danske regler.

"Beneficial owner"-sagerne går på kildeskat. Med L 84/2011 blev "Beneficial owner"-problematikken imidlertid også overført til spørgsmålet om dansk fradragsret for betalte renter. I SEL § 2 A blev der nemlig tilføjet en ny regel. Bestemmelsen handler om danske selskaber, der skal behandles som transparente selskaber, når deres amerikanske moderselskab har valgt dette efter amerikanske regler. Hvis det danske selskab har renteudgifter til et andet koncernselskab end det amerikanske, er der fradragsret. Efter den nye regel gælder det imidlertid kun, hvis renterne er omfattet af rente-/royaltydirektivet, og det forud-



sætter, at modtageren kan anses for "Beneficial- owner". Problematikken breder sig altså til andre områder af skatteretten.

"Beneficial-owner"-problematikken skaber en betydelig usikkerhed, og danske selskaber, som står over for at skulle udbetale udbytte eller renter (og i princippet også royalty) til deres udenlandske moderselskaber, vil i mange tilfælde have en berettiget tvivl om, hvorvidt de skal foretage indeholdelse for ikke at risikere en hæftelse.

Usikkerhed kan almindeligvis afklares ved at bede om et bindende svar fra Skatterådet. I "Beneficial owner"-sagerne er der dog eksempler i praksis på, at Skatterådet afviser at give bindende svar. Det sker med henvisning til, at de stillede spørgsmål ikke kan besvares, fordi det afhænger af en transaktionsbestemt vurdering, der forudsætter, at der i hvert enkelt tilfælde sker afklaring af, hvem som har dispositionsretten. Kun hvis det

udenlandske moderselskab anbringer midlerne fra udbyttet/renterne på en måde, som klart viser, at midlerne ikke kan viderekaliseres, har Skatterådet villet tage stilling. Det var tilfældet i en offentliggjort sag, hvor det danske selskab ønskede at udlodde en fordring på sit udenlandske moderselskab til dette selskab. Når fordringen udloddes til den, som er debitor, sker der konfusion, hvorved fordringen ophører. Det var derfor klart, at fordringen ikke skulle videreudloddet, og det opfyldte åbenbart SKATs krav til grundlaget for den transaktionsbestemte vurdering. Herudover er der ikke eksempler i praksis på, at SKAT har villet tage stilling til spørgsmål vedrørende "Beneficial owner"-problematikken.

Det er også en betænkelig udvikling, særligt fordi det danske selskabs hæftelse jo ifølge SKATs argumentation bliver aktuel – ikke som følge af egne, men – som følge af modtagerens dispositioner, dvs. som følge af forhold det danske selskab ikke har kontrol over.

De afgjorte sager går nu videre til domstolene, hvor den første sag forventes at starte i november 2011. En afklaring foreligger derfor først noget ud i fremtiden.

Søren Sønderholm

38 18 33 18
soerensoenderholm@kpmg.dk

Lena Engdahl

38 18 35 13
lengdahl@kpmg.dk



Skattefrie omstruktureringer – Susanne Kjær's klumme

Grænseoverskridende, skattefrie fusioner – Nu også med Norge

Adgangen til at foretage grænseoverskridende fusioner har stået åben i nogle år nu og denne mulighed bliver i stigende omfang brugt. En grænseoverskridende fusion kan blandt andet muliggøre, at et dansk datterselskab omdannes til en filial af sit udenlandske moderselskab.

Traditionelt har man haft den opfattelse, at kun grænseoverskridende fusioner inden for EU kan være skattefrie. Dette er imidlertid ikke helt rigtigt. Der er nemlig en ny afgørelse på vej, som vil vise, at blandt andet norske selskaber i visse tilfælde også kan indgå i en skattefri, grænseoverskridende fusion med et dansk selskab, jf. nedenfor.

Selskabsretlige forhold

Grænseoverskridende fusioner kan selskabsretligt gennemføres inden for EØS-landene. Det vil sige alle EU lande og Norge, Island og Lichtenstein. De tre sidstnævnte lande er medlem af EØS, men ikke af EU.

Det er også muligt selskabsretligt at gennemføre "grænseoverskridende" fusioner mellem danske og grønlandske selskaber.

Derimod er der ikke selskabsretlig mulighed for at fusionere et dansk selskab med selskaber i lande uden for EØS og Grønland. Eksempelvis kan et dansk selskab ikke fusionere med et schweizisk, amerikansk eller kinesisk selskab.

Når det er vigtigt at være klar over, om der er selskabsretlig mulighed for at gennemføre en fusion, er det fordi, at dette er en grundlæggende forudsætning for, om fusionen kan gennemføres skattefrit.

En grænseoverskridende fusion kan derfor kun være skattefri, hvis fusionen selskabsretligt rent faktisk er gennemført som en fusion. Eksempelvis kan en likvidation af et selskab ikke skattemæssigt behandles som en fusion.

Skattemæssige forhold

Fusionsskatteoven indeholder regler om, hvorvidt en grænseoverskridende fusion kan være skattefri. Der er regler for:

- grænseoverskridende fusioner, hvor det udenlandske selskab ophører ved fusionen, og det danske selskab er det fortsættende selskab,
- grænseoverskridende fusioner, hvor det danske selskab ophører ved fusionen, og det udenlandske selskab fortsætter,
- grænseoverskridende fusion mellem to udenlandske selskaber.

Fusioner hvor det danske selskab er det fortsættende selskab

Muligheden gælder, når et i udlandet hjemmehørende aktieselskab, anpartselskab eller selskab, der er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 90/434/EØF (fusionsdirektivet), fusionerer med et dansk selskab.

I Danmark vil vi ikke nødvendigvis være så fokuserede på, om fusionen kan gennemføres som skattefri her i landet, da det danske selskab ikke afstår noget ved fusionen, men derimod erhverver aktiver fra et udenlandsk selskab. Reglen kan dog have væsentlig betydning, hvis det udenlandske, ophørende selskab har danske aktionærer eller fast driftssted eller fast ejendom i Danmark. Her vil bestemmelsen kunne anvendes til at gøre fusionen skattefri i Danmark for aktionærerne eller det udenlandske selskabs faste driftssted/faste ejendom i Danmark.

Der kan være beskatning i udlandet af det udenlandske selskab, og de skattemæssige forhold i det udenlandske selskabs land skal i enhver sådan fusion undersøges nærmere.

Det er, som loven er formuleret, ikke et krav, for at fusionen kan være skattefri, at det udenlandske ophørende selskab er et EU-selskab. Kravet er, at det udenlandske selskab er et aktieselskab, anpartsselskab, eller selskab hjemmehørende i EU. Det betyder, at også selskaber uden for EU kan deltage i en skattefri fusion med et dansk selskab. Her skal man dog huske på det ovenfor anførte om, at der skal være tale om en fusion selskabsretligt set. Dette belyses nærmere i næste afsnit.

Norge (og de andre EØS-lande)

Når der er tale om en fusion, hvor det udenlandske selskab ophører, kan altså også selskaber hjemmehørende i lande

uden for EU være med, hvis der er selskabsretlig mulighed for at gennemføre en fusion.

Dette betyder, at aktie- og anpartsselskaber i Norge, Island og Lichtenstein kan deltage i en sådan fusion. Det gælder tillige grønlandske selskaber.

For disse lande gælder nemlig, at de har selskabsretlige regler om grænseoverskridende fusioner.

KPMG har i en konkret sag bedt om et bindende svar om, hvorvidt et norsk og et dansk selskab kan fusioneres skattefrit med det danske selskab som det fortsættende selskab. Det norske selskab har fast driftssted i Danmark. Hvis fusionen ikke kunne gennemføres som skattefrit efter den danske fusionsskatte- lov, ville der være beskatning i Danmark af det udenlandske selskabs faste drifts- sted her i landet.

Der foreligger udkast til bindende svar, hvor SKAT indstiller til Skatterådet, at en sådan fusion kan være omfattet af den danske fusionsskatte- lov. Det bindende svar behandles på Skatterådets møde i oktober 2011.

Det er første gang, der afgives bindende svar i en skattefrit, grænseoverskridende fusion med et norsk selskab.

Som nævnt skal det i en sådan sag også afklares, hvorledes fusionen behandles skattemæssigt i Norge.

Øvrige bemærkninger

Hvis det er væsentligt, at fusionen er skattefrit i Danmark, skal fusionsskattelovens regler være opfyldt, for at loven kan anvendes. Det vil sige, at kravene til vederlag og fusionsdato skal være opfyldt.

Som nævnt er det dog jævnligt forekom- mende, at det er uden betydning, om fusionen er skattefrit i Danmark – ja fak- tisk kan der nogle gange være behov for, at én og samme fusion behandles som skattefrit i udlandet og skattepligtig i Danmark – eksempelvis for ikke at tabe underskud i Danmark. Dette kan godt lade sig gøre.

Fusioner hvor det danske selskab er det ophørende selskab

Er der tale om en grænseoverskridende fusion, hvor det danske selskab er det ophørende selskab, er der krav om, at såvel det danske som det udenlandske selskab er selskaber inden for EU. I fusi- oner, hvor det danske selskab er ophø- rende, kan selskaber i Norge, Island, Liechtenstein og Grønland ikke være med.

I denne type fusion er det ofte helt afgø- rende, at fusionen er skattefrit i Dan- mark. Her skal man også være opmærk- som på, at fusionsskattelovens regler skal være opfyldt i relation til vederlag. I relation til opfyldelse af fusionsdato gæl- der en særlig lempelig praksis.

Et meget vigtigt punkt for disse fusio- ner, hvor Danmark ophører, er, at det danske selskabs aktiver og passiver for- bliver som et fast driftssted i Danmark. Forlader (nogle af) det danske selskabs aktiver og passiver dansk beskatning, vil der være afståelsesbeskatning for sådanne aktiver og passiver. Især skal man være opmærksom på, om immate- rielle aktiver forlader Danmark. Det er værd at sikre sig grundigt imod dette og evt. indhente bindende svar herom.

Der er i øvrigt i år indført nye regler for fusioner, hvor det danske selskab er det ophørende selskab. Disse regler gælder i særlige tilfælde, blandt andet i tilfælde

af at et dansk selskab fusionerer med sit udenlandske moderselskab. Hvis det udenlandske moderselskab ikke kan modtage skattefrit udbytte fra det dan- ske selskab (beneficial owner-problema- tikken), indtræder der nu udbyttebeskat- ning ved fusionen. Derudover skal der indhentes tilladelse til grænseoverskri- dende fusioner, hvor det danske selskab er det ophørende selskab, hvis der er aktionærer uden for EU og dobbeltbe- skatningsoverenskomstlande, der har bestemmende indflydelse i det danske selskab. Reglerne er relativt komplice- rede og gennemgås ikke nærmere her.

Grænseoverskridende fusion mellem to udenlandske selskaber

Bestemmelsen har betydning, når det ophørende udenlandske selskab har fast driftssted eller fast ejendom i Danmark. Hvis fusionen behandles efter fusions- skattelovens regler, udløses der ikke beskatning i Danmark af ejerskiftet til det faste driftssted/den faste ejendom.

Anvendelse af bestemmelsen forudsæt- ter, at begge de udenlandske, fusione- rende selskaber er hjemmehørende inden for EU.

Situationen er ikke så ofte forekom- mende og omtales ikke nærmere her.

Susanne Kjær
+ 45 38 18 34 30

Hvornår er privatpersoners salg af fast ejendom momspligtigt?



Siden de nye regler om moms på salg af fast ejendom trådte i kraft den 1. januar 2011, har der udviklet sig en praksis for, hvornår SKAT anser privatpersoners salg af nye bygninger og grunde for at være momspligtigt.

På baggrund af en ny EU-dom må den danske praksis i vidt omfang anses for at være i strid med EU-praksis!

Momspligten afhænger af en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde

I alle tilfælde af boligsalg må der foretages en samlet, konkret vurdering af, om en privatpersons salg af fast ejendom er momsfrit eller momspligtigt, herunder henset til den praksis der har udviklet sig på området siden de nye momsregler blev indført.

Privatpersoners salg af fast ejendom er momsfrit

Det er det helt klare udgangspunkt, at privatpersoners salg af fast ejendom er momsfrit.

Dette gælder således nye bygninger (en- og tofamiliehuse og ejerlejligheder), som er blevet benyttet af privatpersonen eller

dennes familie som bolig i en del af eller hele ejerperioden, ligesom det gælder for nye bygninger (sommerboliger), som er blevet benyttet af privatpersonen eller dennes familie til fritidsformål i en del af eller hele ejerperioden.

Privatpersoners salg af et areal, der har udgjort en del af grundarealet, hvorpå boligen eller sommerboligen har været beliggende, er også momsfrit.

Hvis en privatperson sælger byggegrunde, som ikke er købt i forbindelse med privatpersonens økonomiske virksomhed med køb og salg af byggegrunde, men i stedet købt med henblik på passiv investering, for eksempel som alternativ til investering i værdipapirer, er salgene også momsfrie. I praksis har SKAT anerkendt passiv investering ved salg af op til 3 byggegrunde, som ikke blev udstykket.

Hvornår er privatpersoners salg af fast ejendom momspligtigt efter dansk praksis?

En privatpersons salg af fast ejendom kan dog – trods det klare udgangspunkt om momsfrihed – alligevel blive anset for at være momspligtigt, hvis SKAT vurde-

rer, at privatpersonen driver økonomisk virksomhed i momsmæssig forstand med salg af fast ejendom.

En udstykning af grundarealer, hvor grundarealerne ikke udgør en del af grundarealet for den private bolig, anses af SKAT for at være økonomisk virksomhed i momsmæssig forstand, når udstykningen vedrører udstykning og salg af flere byggegrunde.

Det ses i dansk praksis, at en privatperson, der køber en fast ejendom med henblik på salg efter udstykning af indtil 5 parceller, hvor parcellerne ikke har udgjort en del af privatpersonens bolig, er momspligtig af de efterfølgende salg af parcellerne.

Det fremgår også af dansk praksis, at hvis en privatperson foretager udstykning og salg af flere end 3 byggegrunde, der hver har et areal på mere end 1.400 m², er privatpersonen også momspligtig af salgene, selv om grundarealerne har udgjort en del af grundarealet for den private bolig eller sommerbolig.

Dansk praksis er dog meget uklar lige netop på dette punkt, idet SKATs vejled-

Tab på debitorer – Skat og moms

68,37	92	83,01	68,37
81,95	31	126,65	81,95
267,77	164	157,04	267,77
77,23	121	295,87	77,23
129,79	270	275,87	129,79
109,58	180	288,80	109,58
153,26	256	348,46	153,26
112,81	115	366,20	112,81
303,01	226	329,36	303,01
162,04	263	315,87	162,04
125,23	376		125,23

Reglerne for fradrag for tab på debitorer er forskellige i relation til skat og moms, hvilket i praksis ofte giver anledning til fejl. Dette er forstærket af, at der med virkning fra indkomståret 2010 er sket væsentlige ændringer i reglerne for beskatning af tab på tilgodehavender fra salg af varer og andre aktiver samt tjene-steydelser (vederlagsfordringer).

Blandt andet for at afhjælpe dette har SKAT i 2010 og 2011 udsendt to styresignaler, der hver især omhandler skatte- og momsmæssige forhold vedrørende tab på debitorer m.v. Momsmæssigt har man med ændringerne søgt at tilnærme sig de skattemæssige regler

Skat

Til og med 2009 skulle vederlagsfordringer medregnes efter realisationsprincippet (bortset fra pengeinstitutter m.v.), hvilket indebærer, at forventet tab på debitorer ultimo indkomståret tillægges det regnskabsmæssige resultat med henblik på at opgøre den skattepligtige indkomst.

Dette er fortsat hovedreglen. Det er dog **nu muligt at tilvælge lagerprincippet** for vederlagsfordringer, dvs. indregning af vederlagsfordringer til **handelsværdien**. Tilvalg af lagerprincippet indebærer blandt andet, at forventet tab på debitorer fratrækkes ved opgørelse af den skattepligtige indkomst, og at der derfor ikke skal korrigeres for forventet tab på debitorer ved opgørelse af den skattepligtige indkomst. Tilvalg af lagerprincippet medfører derfor mulighed for en væsentlig fremrykning af fradragstidspunktet for nødlidende fordringer. Ved anvendelse af realisationsprincippet er der (fortsat) først fradrag, når **tabet er konstateret og kan gøres endeligt op** – eksempelvis ved forgæves udlæg eller indtræden af konkurs m.v. med erklæring fra bobestyrer omkring forventet dividende.

Handelsværdien af en fordring udgør som udgangspunkt nutidsværdien af den forventede fremtidige betaling fra debitor. Valg af lagerprincippet medfører derfor, at

der ikke alene skal tages hensyn til debitors eventuelle manglende betalingsevne, men også eksempelvis længerevarende, uforrentede kreditter til kunderne.

Følgende overvejelser skal gøres i relation til, om tilvalg af lagerprincippet på vederlagsfordringer skal ske, eller om der skal fortsættes med realisationsprincippet:

- Valg af lagerprincippet kan kun ændres tilbage til realisationsprincippet efter tilladelse fra SKAT.
- Lagerprincippet medfører en fremrykning af fradragstidspunktet og dermed en udskydelse af skattebetalingen.
- I året, hvor selskabet overgår til lagerbeskatning, fratrækkes forventet tab på debitorer primo (som ikke er fratrukket skattemæssigt tidligere), mens der ikke korrigeres for forventet tab på debitorer ultimo. I efterfølgende år er der som udgangspunkt ingen korrektion til det regnskabsmæssige resultat ved opgørelse af skattepligtig indkomst.
- Manglende tilvalg af lagerprincippet → urealiserede valutakursreguleringer på vederlagsfordringer skal tilbageføres ved opgørelse af skattepligtig indkomst. Dette er en væsentlig ændring af de regler, der var gældende i 2009 og tidligere – og kan medføre betydelige praktiske udfordringer med opgørelse af den urealiserede valutakursregulering, der ikke skal indgå i den skattepligtige indkomst. Det er vores erfaring, at ikke alle virksomheder har været opmærksomme på denne konsekvens, i tilfælde hvor realisationsprincippet er fastholdt i 2010.
- Valget gælder for alle koncerneksterne vederlagsfordringer.
- Valg af lagerprincippet medfører efter vores opfattelse ikke, at koncernterne vederlagsfordringer omfattes af lagerprincippet – med mindre dette særskilt vælges for koncerntilgodehavender generelt (hvor der ligeledes er valgfrihed mellem realisations- og lagerprincippet). Tilvalg af lagerprincippet for koncerntilgodehavender kræver nærmere overvejelser, som er uden for denne artikels rammer.

interne tilgodehavender kræver nærmere overvejelser, som er uden for denne artikels rammer.

- Valg af lagerprincippet skal ske senest ved indsendelse af selvangivelse for det pågældende år.

SKAT har i september 2011 udsendt et styresignal, hvor der redegøres for SKATs opfattelse af, hvorledes værdiansættelsen i praksis skal ske ved anvendelse af lagerprincippet:

- Der skal foretages en individuel værdiansættelse af den enkelte fordring.
- Der skal blandt andet lægges vægt på fordringens løbetid, forrentning, eventuel sikkerhedsstillelse og på debitors betalingsevne.
- Betalingsbetingelser på op til 60 dage netto medfører som udgangspunkt ikke, at der skal ske tilbagediskontering af rentefrie kreditter.
- Nedskrivning for forventet tab på tilgodehavender kan som udgangspunkt først ske, når aftalt betaling ikke er sket på forfaldstidspunktet.
- Procentvise nedskrivninger kan accepteres for visse afbetalingsforretninger, samt i øvrigt hvor "forholdene i særlig grad taler herfor", herunder at debitorantallet er meget betydeligt.

For praktiske formål er det vores opfattelse, at den regnskabsmæssige værdiansættelse som udgangspunkt også kan anvendes skattemæssigt.

Det er naturligvis væsentligt, at der foreligger behørig dokumentation for de foretagne hensættelser til tab m.v. Heri kan i henhold til styresignalet også indgå selskabets egne påviselige erfaringer med hensyn til tab på debitorer i tidligere år samt erfaringer fra sammenlignelige virksomheder inden for samme branche.

Fortsættes på næste side ...

Regulering af momsgrundlag

Momsregistrerede virksomheder kan regulere deres udgående moms ved tab på debitorer.

Dette er betinget af, at tabet er konstateret. Dog kan man i visse tilfælde lempe kravet til, hvornår et krav kan betragtes som konstateret.

Efter momsloven forudsattes det oprindeligt, at der var foretaget indenretlige skridt, når kravet var over 3.000 kr. I praksis ansås tabet almindeligvis for konstateret, når:

- Det ved afslutningen af konkurs- og dødsboer (gældsfragåelsesboer) kan dokumenteres, at der ikke er opnået fuld dækning for det anmeldte krav. I praksis kan der dog ske regulering, når der foreligger dokumentation via den cirkulæreskrivelse fra kurator, der oplyser dividendens størrelse.
- Et tilgodehavende ved gennemførelsen af en tvangsakkord (almindelig tvangsakkord eller likvidationsakkord) er nedskrevet med en bestemt andel af fakturaen.
- Der ved tiltrædelsen af en frivillig akkord er sket reduktion af kreditors krav mod debitor, og kreditors tiltrædelse af akkorden har haft til formål at opnå den størst mulige dækning af tilgodehavende hos debitor.
- Det af udskrift af fogedprotokollen fremgår, at udlægsforretning for den pågældende fordring har været forgæves, eller når det ved udskrift af fogedprotokollen kan dokumenteres, at en anden kreditor inden for et tidsrum af højst 6 måneder har foretaget udlægsforretning hos den pågældende debitor uden at kunne opnå fuld dækning for sit tilgodehavende.
- En personligt drevet virksomheds faste ejendomme er bortsolgt ved tvangsauktion, uden at kreditor derved har fået dækning for sit tilgodehavende. Det er en forudsætning, at kreditor ved regnskabsmateriale m.v. vedrørende debitor kan dokumentere, at tilgodehavendet er endelig tabt.

- Ved gældssanering for jordbrugere.

Fordringer under 3.000 kr. (inkl. moms)

Der kan ske regulering af momsgrundlaget, når inddrivelse af beløbet opgives enten af kreditor selv eller en uafhængig inkassovirksomhed, der forgæves har rykket debitor for betaling af beløbet. Der er derfor ikke noget krav om, at kreditor skal have haft et eksternt inkassobureau til at rykke debitor. En intern rykkerprocedure er derfor tilstrækkelig.

Regulering er betinget af, at der er foretaget tilstrækkeligt til fordringens inddrivelse, ligesom det normalt vil være en forudsætning, at handelsforbindelsen med den pågældende debitor er ophørt mindst et år, før fradraget foretages. Sidstnævnte er dog ingen absolut betingelse.

Praksisændring

Fra ultimo juni 2010 er praksis ændret. Under nærmere fastsatte betingelser kan momsgrundlaget nemlig også reguleres, selv om fordringen ikke er konstateret

tabt ved indenretlige skridt. Er der foretaget indenretlige skridt som nævnt ovenfor, kan der selvfølgelig stadig ske regulering af momsen.

Betingelserne for regulering afhænger af fordringens størrelse, af hvem debitor er, og det beror generelt på en konkret vurdering af forholdene. Regulering er altid betinget af, at debitor ikke har indsigelser mod fordringen. Fordringen skal være uomtvistet og endelig.

En procentvis nedskrivning på den samlede debitor masse er dog udelukket, når der ikke er foretaget indenretlige skridt.

Fordringer over 3.000 kr. (inkl. moms)

Der kan ske regulering af momsgrundlaget, når fordringen har været igennem en intern rykkerprocedure hos kreditor og herefter er forsøgt inddrevet af en uafhængig inkassovirksomhed.

Inkassovirksomheden skal foretage de inddrivelsesskridt, der er nødvendige i forhold fordringens størrelse. Betaler debitor ikke, skal inkassovirksomheden

	Skatteregler for 2009 og tidligere	Skatteregler fra 2010 – realisationsprincip	Skatteregler fra 2010 – valg af lagerprincip	Moms (gældende fra 24. juni 2010)
Frdrag for forventet tab på debitorer	Nej	Nej	Ja	Nej
Frdrag/ (beskatning) af urealiseret valutakursregulering	Ja	Nej	Ja	Ikke relevant
Krav for at tab er realiseret/ konstateret	Forgæves udlæg m.v. eller konkurs, rekonstruktion m.v. samt erklæring fra bobestyrer m.v. omkring forventet tab	Forgæves udlæg m.v. eller konkurs, rekonstruktion m.v. samt erklæring fra bobestyrer m.v. omkring forventet tab	Ikke relevant	Ja

Sammenfatning – Ovenfor er fradragsreglerne for tab på debitorer vist i skematisk form.

konkret vurdere, om fordringen anses for tabt.

Vurderingen foretages ud fra, om omkostningerne forbundet med fordringens inddrivelse står i rimeligt forhold til fordringens størrelse og debitors betalingsevne, herunder om handelsforbindelsen med debitor er ophørt.

For fordringer under 3000 kr. gælder de ovenfor beskrevne regler.

Fordringer hvor debitor er forsvundet

Hvis en kreditor kan dokumentere debitors forsvinden, kan der ske regulering af momsgrundlaget. Det kræver dog, at der er en klar dokumentation.

Kreditor skal kunne dokumentere, at debitor er fraflyttet Danmark uden at give oplysning om debitors nye bopælsland, så det ikke er muligt at gennemføre inddrivelse i det land, hvortil debitor er flyttet, og det skal samtidig ikke være muligt at gennemføre retsskridt eller inddrivelseskridt i Danmark, for eksempel fordi debitor ikke ejer aktiver i Danmark.

Kreditor skal derfor være i besiddelse af dokumentation fra folkeregistret om debitors bopælsoplysninger på aftaletidspunktet. Endeligt skal kreditor have taget de nødvendige skridt for at sikre sin fordring, som er sædvanlige inden for branchen.

Hvis du har spørgsmål, er du velkommen til at ringe til din sædvanlige kontaktperson i skatteafdelingen eller til:

Jan Sørensen

86 76 47 07

jansoerensen@kpmg.dk

Anne Krag

38 18 33 16

akrag@kpmg.dk

Honorar for bestyrelsesarbejde – I selskabsform/virksomheds-skatteordning?

Bestyrelsesarbejde kan udføres i selskabsform, eller hvis det udføres i personligt regi, kan honoraret indgå i virksomhedsskatteordningen. Skattemyndighederne stiller dog nogle særlige krav for at acceptere dette.

Det er skattemyndighedernes udgangspunkt, at et bestyrelseshonorar, herunder en bonus, er vederlag for personligt arbejde, som skal indtægtsføres af bestyrelsesmedlemmet personligt og ikke af bestyrelsesmedlemmets selskab. Dette er ud fra en betragtning om, at bestyrelsesmedlemmet er rette indkomstmottager.

Skattemyndighedernes udgangspunkt støttes af de selskabsretlige bestemmelser, idet et bestyrelsesmedlem i et selskab skal være en myndig person, dvs. en fysisk person og ikke et selskab.

Bestyrelsesvederlaget er derfor som hovedregel A-indkomst for bestyrelsesmedlemmet, og det selskab, som bestyrelsesmedlemmet udfører bestyrelsesarbejdet for, skal indeholde A-skat af vederlaget til bestyrelsesmedlemmet.

Bestyrelseshonorar kan kun undtagelsesvist indtægtsføres i selskabet

Det følger dog af skattemyndighedernes praksis, at det i særlige tilfælde accepteres, at bestyrelseshonoraret indtægtsføres i bestyrelsesmedlemmets selskab, hvis bestyrelsesarbejdet indgår som et integrale

led i udførelsen af selskabets konsulentvirksomhed, for eksempel konsulentvirksomhed med ledelsesrådgivning m.v.

Dette kræver blandt andet, at bestyrelsesarbejdet er tæt knyttet til og er et udslag af det konsulentarbejde, som personen i forvejen og i øvrigt udfører for det samme selskab, som personen udfører bestyrelsesarbejde for.

Det er endvidere vigtigt, at der er indgået en udførlig kontrakt mellem konsulentselskabet og hvervgiver om, at selskabet stiller den pågældende person til rådighed



hed for bestyrelsesarbejdet/konsulentarbejdet.

Skattemyndighedernes praksis på området er dog meget streng, og det er kun undtagelsesvist, at der accepteres en indtægtsførelse af bestyrelseshonoraret i bestyrelsesmedlemmets selskab.

Bestyrelseshonorar i virksomhedsordningen

For at kunne anvende virksomhedsordningen kræves, at der drives selvstændig erhvervsvirksomhed. Skatterådet har i et bindende svar truffet en afgørelse om, at en person, der havde flere bestyrelsesposter, ikke kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Skatterådet lagde bl.a. vægt på, at der ikke var en reel økonomisk risiko.

I sagen blev der refereret til flere forhold, som ikke blev kommenteret af Skatterådet. Det tidligere Ligningsråd havde i 2003 en lignende sag og konkluderede, at bestyrelseshonoraret ikke kunne indgå som selskabsindkomst, men godt kunne indgå som virksomhedsindkomst.

KPMG anbefaler derfor, at der i hvert enkelt tilfælde foretages en konkret vurdering af, om omfanget og tilrettelæggelsen af bestyrelses-/konsulenterhvervet er tilstrækkelig til, at indtægterne og de tilhørende udgifter kan anses for at være selvstændig erhvervsvirksomhed og dermed indgå i virksomhedsordningen.

Hvis du har spørgsmål, er du velkommen til at ringe til din sædvanlige kontaktperson i skatteafdelingen eller til:

Ursula Riis

38 18 36 83
uriis@kpmg.dk

Henriette la Cour

38 18 38 41
hlacour@kpmg.dk

Karina Elgaard

38 18 34 24
karinaelgaard@kpmg.dk

KPMG's nye publikation om:



Individual Income Tax and Social Security Rate Survey

KPMG's Individual Income Tax and Social Security Survey 2011 viser at skatten på den sidste tjente krone falder verden over. Danmark har dog fortsat verdens næsthøjeste skat, kun overgået af Sverige.

Læs mere på vores hjemmeside [her](#)

KPMG kurser:

Ajour med momsen 15.+17.+18. november 2011

Bruger du ofte tid og kræfter på at holde dig ajour med nye regelsæt, ændret praksis og nye domme? Deltag i vores nye møderække "Ajour med momsen", hvor vi tager brandaktuelle emner op og giver dig et godt grundlag for at rådgive dine kunder eller løse de løbende momsudfordringer i virksomheden.

Læs mere på vores hjemmeside [her](#)

Ajour med momsen – Finans 12. januar 2012 + 17. maj 2012 + 16. august 2010 + 15. november 2012

Vores nye seminarrække "Ajour med momsen – Finans" tager vi også brandaktuelle emner op men går også mere i dybden med emner inden for den finansielle sektor. Udover en gennemgang af reglerne fokuserer vi meget på de praktiske udfordringer, som implementeringen af f.eks. ny lovgivning eller praksisændringer giver.

Læs mere og tilmeld dig på vores hjemmeside [her](#)

Kontakt os

KPMG

Borups Allé 177
Postboks 250
2000 Frederiksberg
Telefon 38 18 30 00
kpmg@kpmg.dk

Redaktion

Søren Sønderholm (ansvarshav. red.)
Lena Engdahl (red.)

Adresseændring

Ved adresseændring send venligst en mail til adresaendringer@kpmg.dk

Se vores kontoradresser på kpmg.dk

KPMG er et globalt netværk af firmaer, der leverer ydelser inden for revision, skat og rådgivning. KPMG er repræsenteret i 150 lande og har på verdensplan mere end 138.000 medarbejdere. De selvstændige medlemsfirmaer i KPMG-netværket er tilknyttet KPMG International Cooperative, der er et schweizisk kooperativ. I Danmark er vi ca. 1.400 medarbejdere.

© 2011 KPMG Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, a Danish limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

Denne publikation indeholder alene en generel gennemgang af et emne, som KPMG efter aftale kan yde nærmere rådgivning om. Selvom fejl og mangler i publikationen er forsøgt undgået, kan KPMG ikke påtage sig noget ansvar for dispositioner, som foretages uden vores forudgående rådgivning.