

Retteskema - eksamen sommer 2010

Skatteret / Polit-kandidat

Eksamen afholdt 14. Juni 2010.

Indledning

Ved bedømmelsen lægges afgørende vægt på givne begrundelser. Det skal således i overensstemmelse med hensigten med kurset (målbeskrivelsen) vurderes om den studerende har tilegnet sig en vis "juridisk metode", og således om skatteretlige problemstillinger af den studerende kan afgrænses og løses i resposumlignende form.

Om rettevejledningen

Der angives hermed alene skematisk rettevejledning til brug for eksaminator og censors opgaveretning af eksamensbesvarelserne. Der er tale om en skematisk rettevejledning, der således er åben for den konkrete besvarelse, dog skal nedennævnte bestemmelser berøres. Vigtigt er det at eleverne argumenterer og afgiver besvarelsen i ovenfor ønskede form.

Spørgsmål / Svar

Spørgsmål

1. Beskriv hvorledes danske regler om national sambeskatning virker på den pågældende koncern?

Svar.

De danske regler om national obligatorisk sambeskatning giver efter selskabsskattelovens § 31 kun sambeskatningskreds om de danske selskaber og enheder i Danmark, herunder faste driftssteder og fastejendom i Danmark. Ud fra den foreliggende illustration i opgaven er der efter disse regler kun sambeskatning mellem Holding Frim Danmark A/S og Datter Danmark A/S.

Det danske selskabs faste driftssted og det udenlandske selskab indgår ikke i sambeskatningen Danmark - medmindre man vælger international sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A.

Beskatningen inden for national sambeskatning følger ikke længere globalindkomstprincippet - men derimod territorialprincippet, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2.

Spørgsmål

2. Hvilke muligheder er der for at beskatte i Danmark indkomster mv. fra samtlige enheder, og hvilke formelle krav mv. er der i så henseende?

Svar

Der kan efter selskabsskattelovens § 31 A tilvælges international sambeskatning, hvorefter principperne i selskabsskattelovens § 8, stk. 2 om "territorialprincip" ændres.

Det er et krav, at alle selskaber og enheder "globalt" går med i den internationale sambeskatning, idet der gælder et såkaldt globalpulje-princip.

Formelt skal det efter selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3 tilvælges senest i forbindelse med indgivelse af selvangivelse og der sker binding således:

§ 31 A - Stk. 3. Valg af international sambeskatning foretages senest i forbindelse med rettidig indgivelse af selvangivelse for det første indkomstår, hvor international sambeskatning vælges. Hvis valget ikke angives eller selvangivelsen ikke indgives rettidigt, anses international sambeskatning for fravalgt. Valg af international sambeskatning er bindende for moderselskabet i en periode på 10 år, jf. dog 6. og 7. pkt. Ved udløbet af denne periode kan international sambeskatning tilsvarende vælges for en ny 10-års periode. Bindingsperioden for det ultimative moderselskab forbliver den samme, selv om kredsen af koncernforbundne selskaber udvides eller mindskes. Det ultimative moderselskab kan vælge at afbryde bindingsperioden med fuld genbeskatning til følge, jf. stk. 11. Afbrydelsen skal meddeles senest i forbindelse med rettidig selvangivelse for det indkomstår, hvor den internationale sambeskatning ønskes afbrudt. Såfremt det ultimative moderselskab bliver datterselskab af et andet ultimativt moderselskab, anses bindingsperioden for det førstnævnte moderselskab (det opkøbte moderselskab) og dets datterselskaber for afbrudt med fuld genbeskatning til følge, jf. stk. 11, medmindre det opkøbte moderselskab og dets datterselskaber indtræder i en eventuel bindingsperiode for det nye ultimative moderselskab. Såfremt den samme aktionærkreds, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, fortsat direkte eller indirekte råder over mere end halvdelen af stemmerettighederne i det opkøbte moderselskab, anvendes bindingsperioden for det moderselskab, som senest valgte international sambeskatning. Uanset 9. pkt. anvendes bindingsperioden for det opkøbte moderselskab uændret, såfremt det nye ultimative moderselskab er nystiftet. Ved spaltning af det ultimative moderselskab anses bindingsperioden for afbrudt, og der udløses fuld genbeskatning efter stk. 11. Ved fusion mellem selskaber, som er ultimative moderselskaber i hver sin koncern, anses international sambeskatning for valgt, hvis koncernen med den største konsoliderede egenkapital har valgt international sambeskatning. I så fald skal bindingsperioden for det ultimative moderselskab i denne koncern anvendes. I modsat fald afbrydes bindingsperioden, og der udløses fuld genbeskatning, jf. stk. 11, medmindre det modtagende selskab vælger international sambeskatning.

Spørgsmål

3. Hvorledes påvirker de i opgaveteksten beskrevne 2010-økonomiske emner mv. skatteretligt selskaberne og de involverede personer mv.? Se opgaveteksten litra A-F.

Svar

A) Kapitaltilførsel som hhv. tilskud eller som kapitaludvidelse. Ved tilskud mellem selskaberne - som beskrevet - gør det da nogen skattemæssig forskel om tilskud benævnes som "markedsføringsbidrag" og dermed som indeholdende en modydelsesforventning?

Ved kapitaltilskud i form af kapitaludvidelse - da sker ingen beskatning for modtager og der er ej heller fradragsret for indskyder. Det er en såkaldt emission - og der modtages aktier ved indskuddet. Skatteretligt er der skabt skattefrihed på sådanne indskud, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 1. nr. 1.

Ved direkte pengetilskud uden for gensidigt bebyrdende forhold - og uden for emission - til det danske datterselskab - da vil der ikke være skattepligt for modtager, da selskaberne indgår i en sambeskatning. Der er sket fravigelse af skattepligt i sådanne situationer, jf. undtagelsen til statsskattelovens § 4 i selskabsskattelovens § 31 D.

Bidrag mellem de to søstre (dvs. det danske datterselskab og det svenske datterselskab) er ligeledes omfattet af selskabsskattelovens § 31 D om tilskud, da betingelsen om at "moderselskabet" ville kunne have modtaget skattefrit udbytte også er opfyldt. Det er en betingelse at der ikke er fradragsret hos yder - og det skal ikke være udslag af ydelse mod ydelse (dvs. ikke gensidighed).

§ 31 D. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregner selskaber og foreninger m.v. ikke tilskud fra koncernforbundne selskaber eller foreninger m.v., jf. § 31 C. Dette gælder dog kun, hvis tilskudsyderen direkte eller indirekte er moderselskab for tilskudsmodtageren, eller hvis tilskudsyderen og tilskudsmodtageren har fælles direkte eller indirekte moderselskab (søsterselskaber). Ved tilskud mellem to selskaber (søsterselskaber) med fælles direkte eller indirekte moderselskab finder 1. pkt. kun anvendelse, hvis det fælles moderselskab kan modtage skattefrit udbytte fra tilskudsyderen. Hvis det fælles moderselskab kun ejer tilskudsyderen indirekte, skal betingelserne være opfyldt i hvert ejerled. Hvis det fælles moderselskab eller mellemliggende ejerled er udenlandske, skal de være omfattet af direktiv 90/435/EØF eller opfylde betingelserne for frafald eller nedsættelse af udbyttebeskatningen efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og en fremmed stat, Færøerne eller Grønland.

Stk. 2. Stk. 1 omfatter ikke udbytteudlodninger.

Stk. 3. Selskaber, der yder tilskud til koncernforbundne selskaber, jf. § 31 C, har i ingen tilfælde fradrag for tilskuddet.

Stk. 4. Tilskudsyderen og -modtageren skal være selskaber og foreninger m.v., der sambeskattes efter § 31, eller selskaber og foreninger m.v., der sambeskattes eller ville kunne sambeskattes efter § 31 A. Tilskudsyderen kan ikke være et investeringsselskab efter aktieavancebeskatningslovens regler.

Stk. 5. Uanset stk. 1 medregnes koncerntilskud ved indkomstopgørelsen, hvis et udenlandsk koncernforbundet selskab har fradrag for koncerntilskuddet efter udenlandske skatteregler.

B) Fradragsret for tab ved tyveri?

Grundlæggende vil fradrag følge kriterierne og langvarig skattepraksis i tilknytning til statsskattelovens § 6 a. Det er dog denne bestemmelses analogi - da tabsgivende omstændigheder ikke er direkte afholdte driftsomkostninger.

For driftstab gælder ifølge praksis til statsskatteloven, at man kan fradrage driftstab, hvis tabet udspringer af naturlig og sædvanlig driftsrisiko.

Direkte tyveri af pengebeholdning fra virksomhedens omsætningssfære vil kunne fradrages, jf. f.eks. også tidligere højesteretsdom, jf. således i *Tfs 1996, 297 HRD hvor Højesteret fandt, at indehaveren af en fotoforretning, som fik stjålet penge i et kontorlokale, der stødte op til forretningslokalet, konkret havde udvist uagtsomhed ved midlertidigt at anbringe pengene i kontorlokalet. Da tyveriet imidlertid faldt inden for rammerne af en naturlig driftsrisiko, kunne beløbet fradrages efter SL § 6, stk. 1, litra a.*

Betingelserne for fradrag er dog helt grundlæggende, at det skal kunne dokumenteres, hvad der er stjålet - og det skal kunne dokumenteres at der med opbevaringen og den manglende kontrol ikke er tale om egen skyld - og endelig er det som udgangspunkt en betingelse at tyveriet er politianmeldt.

Som det foreløbigt foreligger beskrevet i opgaveteksten er der hverken sket politianmeldelse og der er heller ikke en helt nøjagtig opgørelse af tabet. Anbefalingen til virksomheden er derfor at disse ting skal gøres endeligt og derefter vil betingelserne for fradrag kunne opstå - men hvis der ikke foretages yderligere - da vil der ikke være opfyldt fradragsbetingelserne.

C) Fradragsret for tab ved bedrageri/underslæb?

I relation til den civile retssag som verserer for det danske datterselskab mod en tidligere regnskabs- og bogholderkonsulent som var tilknyttet virksomheden i 2,5 års periode. Da drejer det sig også om "driftstabs-situationer", jf. praksis til statsskattelovens § 6 a. Fradragsretten gælder også bedrageri og underslæb fra ansattes side.

De relevante fakta er:

Den pågældende person havde begået bedrageri og dokumentfalsk ved at ændre i beløb angivet på checks udstedt til ham til dækning af tilgodehavender i virksomheden, efter at disse checks er underskrevet af 2 af de i virksomheden

underskriftsberettigede ansatte. På grund af hans funktion som konsulent i den periode, hvor forholdene er begået, indtog han en betroet stilling i virksomheden, hvor hans primære funktion var at foretage kontrol af bogføring og afstemning af konti, samt på grundlag af bogføring at udarbejde regnskab for sagsøgers personlige virksomhed. Besvigelserne foretaget i perioden har ikke konstateres i forbindelse med udarbejdelse af regnskab. Der er tale om tab på 2,5 mio DKK.

Ved vurderingen af fradrag skal ses på følgende:

Spørgsmålet om fradragsret for tabs-situationer skal vurderes i lyset af den almindelige driftsomkostningsbestemmelse i statskattelovens § 6, stk. 1, litra a (driftstab), jf. kursgevinstlovens regler om tab på "fordringer/regres", der har tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed. Efter fast praksis er der under visse forudsætninger adgang til at fratække egentlige driftstab ved indkomstopgørelsen ud fra et omkostningslignende synspunkt. Fradragsretten for driftstab omfatter også tab ved berigelseskriminalitet fra ansattes side.

Den omstændighed, at erstatningsansvar eller tab er pådraget ved en strafbar handling udadtil eller indadtil i virksomheden, udelukker ikke i sig selv fradragsret. Efter praksis er der dog ikke fradrag for erstatningsydelse, der udbetales på grundlag af indehaverens egne forsætlige eller groft uagtsomme erstatningspådragende handlinger.

Tab ved tyveri af kassebeholdninger m.v. har givet anledning til mange landsskatteretssager. I praksis er der ofte tale om et bevisproblem, hvor det påhviler skatteyderen at godtgøre, at tabet har ramt omsætningsformuen, og at der ikke foreligger egen skyld. Det afgørende for fradragsret er, at tabet kan anses som udslag af en normal driftsrisiko forstået som tab der udspringer som naturligt og sædvanligt for den pågældende konkrete virksomhed - og i denne vurdering ligger dels bevisførelse for tabets opståen, dels for tabets opgørelse/afgrænsning og dels for den kriminelle handling og dennes anmeldelse over for myndigheder mv.

Skatteyder/virksomhed, der ønsker fradrag for driftstab, skal føre bevis for, at der er lidt et tab og bevis for tabets størrelse. Herunder også føre bevis for det naturlige i tabets udstrækning (beløbsstørrelsen). Herudover skal tabets opståen og sammenhæng med den almindelige løbende indkomsterhvervelse i virksomheden godtgøres. Skattemyndighederne vil typisk vurdere, hvorvidt det kan lastes virksomheden, at der ikke er ført fornøden kontrol med den pågældende medarbejder, og herunder skal vurderes om den ansatte er en betroet medarbejder eller ikke. I relation til fradrag for tab opstået som følge af underslæb er det endvidere efter skattepraksis en forudsætning for fradrag, at underslæbet/den strafbare handling er anmeldt til politiet.

Det vil af skattemyndighederne i den forbindelse blive vurderet om der har været betydelige mangler ved tilrettelæggelsen, organiseringen og kontrollen af virksomhedens bogholderi og regnskabsfunktion.

Der vil konkret kunne argumenteres for en fradragsret under forudsætning af, at der ikke kan lastes virksomheden noget, f.eks. skal der være ført tilstrækkelig/sædvanlig kontrol med den pågældende medarbejder. Igen skal der henses til den pågældendes funktion - også f.eks. samarbejde gennem mange år osv. Skattemyndighederne vil formentlig også ved fradragsvurderingen henholde sig til en afsagt Højesterets dom og vurdere dette i lyset af en besvigelse over tid vedrørende et ikke-uvæsentligt beløb, jf. følgende:

- *TfS 2000.362 : Selvstændigt erhvervsdrivende - medinteressents underslæb. En ejendomsmægler led tab ved, at to medinteressenter uberettiget foretog hævnninger på interessentskabets kassekreditkonti til privat forbrug, og de pågældende blev i denne anledning dømt for underslæb. Ejendomsmægleren måtte i kraft af den solidariske hæftelse i forhold til bankerne inddække det samlede tab, som medinteressenterne på denne måde havde trukket. Ejendomsmægleren ønskede det tab, han herved havde lidt, anerkendt som et fradragsberettiget driftstab, men landsretten fandt, at tabet, 1.005.332 kr., ikke var fradragsberettiget, og frifandt Skatteministeriet. For Højesteret gjorde ejendomsmægleren gældende, at de omhandlede hævnninger var tyveri. Højesteret fandt, ligesom landsretten, at tab af denne karakter falder uden for rammerne af en naturlig driftsrisiko ved erhvervsaktivitet i interessentskabsform, og tilrådte, at der ikke var fradragsret efter princippet i statskattelovens § 6, stk. 1, litra a, og landsrettens dom blev stadfæstet.*

Se endvidere nyligt afsagt Byretsdom som skærper bevisbyrden lidt - men dog alle kriterier og vurderinger er som hidtil - idet der er tale om "ekstern" der bedrager - men som er overladt betroede funktioner som var det en intern ansat: SKM 2010.250 BR

Retten henviste til, at landsretten i en tidligere dom i en erstatningssag, som sagsøgeren havde anlagt i anledning af det begåede dokumentfalsk, havde lagt til grund, at bedragerierne havde strakt sig over en periode på godt 2½ år, og at bedragerierne ville være afsløret, hvis der var blevet foretaget almindelig, rettidig og simpel afstemning af selskabets bogholderi med kontoudtog for selskabets bankkonti, samt at virksomhedens ledelse havde udvist en betydelig uforsigtighed ved sin organisation, forretningsgang og sine kontrolsystemer, hvilket havde gjort det muligt for den pågældende revisor ubemærket at begå dokumentfalsk. Retten fandt, at der ikke under den foreliggende sag var fremkommet oplysninger, som gav grundlag for en anden vurdering. Retten fandt derfor, at det lille tab efter en konkret vurdering ikke er en sædvanlig driftsomkostning, men faldt udenfor rammerne af den risiko, som driften af sagsøgerens virksomhed medfører, og at statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, eller dennes bestemmelses analogi på denne baggrund ikke giver hjemmel til, at det omhandlede tab kan fradrages. Skatteministeriet blev derfor frifundet.

Domspræmisserne fra Byretten:

Retten begrundelse og afgørelse

Retten tillader i medfør af skatteforvaltningslovens § 48, stk. 1, 2. pkt., at spørgsmålet om fradrag i indkomståret 2004 eller indkomståret 2005 for tab forårsaget af KSs besvigelser inddrages under sagen.

Det tab, som A har lidt som følge af KSs besvigelser i 1998 og 1999 kan ved beregningen af den skattepligtige indkomst bringes til fradrag, hvis tabet udgør en driftsomkostning, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Østre Landsret har i sin dom af 8. december 2004 lagt til grund, at bedragerierne mod H1 har strakt sig over en periode på godt 2½ år fra maj 1996 til afsløringen af bedragerierne i januar måned 1999. Landsretten har fundet, at bedragerierne ville være afsløret, hvis der var blevet foretaget almindelig, rettidig og simpel afstemning af selskabets bogholderi med kontoudtog for selskabets bankkonti, og at virksomhedens ledelse har udvist en betydelig uforsigtighed ved sin organisation, forretningsgang og sine kontrolsystemer, hvilket har gjort det muligt for KS ubemærket at begå dokumentfalsk (bedrageri).

Der er under den foreliggende sag ikke fremkommet oplysninger, som giver grundlag for en anden vurdering. Retten finder derfor, at det tab, som A har lidt som følge af KSs besvigelser i 1998 og 1999 efter en konkret vurdering ikke er en sædvanlig driftsomkostning, men falder uden for rammerne af den risiko, som driften af As virksomhed medfører. På den baggrund giver statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, eller denne bestemmelses analogi, ikke hjemmel til, at det omhandlede tab kan fradrages ved beregningen af As skattepligtige indkomst.

Skatteministeriets frifindelsespåstande tages derfor til følge.

Ved fastsættelsen af sagens omkostninger er der lagt vægt på sagens udfald, omfang og økonomiske værdi, som af parterne er oplyst til 1.272.200 kr.

Thi kendes for ret

Skatteministeriet frifindes.

Det er helt typisk en forudsætning for fradrag, at tyveriet er anmeldt til politiet, se bl.a. LSRM 1969, 128 LSR. Dette krav fremgår også af Ligningsvejledningen 2010 afsnit E.A.2.6 og det blev anset at være af betydning bl.a. negativt i den nyere sag: SKM 2010.260 BR. Byretten lagte til grund, at der ikke var foretaget en politianmeldelse se om denne sag:

"Sagsøgerselskabet havde gjort gældende, at selskabet var berettiget til et skattemæssigt fradrag for et påstået, ikke politianmeldt, tyveri fra selskabets spilleautomater for indkomståret 2007. Under hovedforhandlingen afgav eneanpartshaveren forklaring om, at kassebeholdningen inkl. indtægter fra spilleautomaterne ikke løbende blev talt op, at selskabet ikke konkret havde konstateret, at der manglede penge i automaterne, og at revisoren i efteråret 2007 havde konstateret en manko i kassebeholdningen på ca. 383.000 kr., hvoraf 300.000 kr. skønsmæssigt var henført til 2007. Henset til, at der ikke løbende var ført kontrol med kassebeholdningen og de konkrete indtægter fra automaterne, fandt retten ikke, at sagsøgeren havde godtgjort, hvornår eller hvordan tabet var opstået, eller størrelsen heraf. Herefter blev Skatteministeriet frifundet."

Se dog også TfS 2001, 963 LSR. Skatteyderen drev en mindre erhvervsvirksomhed med rådgivning og administration og fik af amtet anvist en medarbejder under revalidering. Den pågældende begik underslæb ved bl.a. at hæve fra klientkonto. Landsskatteretten nærede betænkelighed ved at statuere, at der ikke var udøvet fornøden kontrol med den pågældende medarbejder, hvorfor tabet måtte anses for udslag af en for den pågældende virksomhed naturlig driftsrisiko. Tabet ved en medarbejders underslæb blev anset som fradragsberettiget.

Vigtigt er følgende (opsummering):

- *Politianmeldelse*
- *Klarhed over berigelsesforbrydelsen og dennes karakter, gerne med gerningsmandens uforbeholdne tilståelse.*
- *Tabets omfang og afgrænsning skal være dokumenterbart. SKAT vil sikres sig beløbsfasthed og dokumentation.*
- *Tabets periodisering - skal være når endeligt konstateret og tabt. Skattefradrag kræver altid endelighed, dvs. fradrag skattemæssigt skal i sagens natur være "efter tab af regres", dvs. efter at man har konstateret, at driftstabsforsikring ikke dækker og at den pågældende gerningsmand ikke har midler til at betale det direkte erstatningskrav.*
- *Tabet skal for at kunne give et skattefradrag endeligt kunne vurderes at være forholdsmæssigt, dvs. forbrydelsens karakter og tabsbeløbets størrelse på den ene side og driften af virksomheden på den anden side skal stå i et vist afpasset mål med hinanden, dvs. at driftstaber skal anses hvad der må kunne anses som "normalt" set i forhold til den konkrete virksomhed og hvad der må forventes af kontrolfunktioner i sådan virksomhed mv. Tidens gang med "små overførsler" som ikke umiddelbart lader sig kontrollere mv. og som summer stort op på et tidspunkt - vil efter omstændighederne kunne være forventeligt set ud fra en skattemæssig bedømmelse, hvorimod direkte adgang til "kortvarigt" at kunne overføre store beløb må anses mindre naturligt og mindre acceptabelt rent skattemæssigt.*

Eleven må ad C) med sin argumentation nå frem til, at der er fradragsret under de givne betingelser, jf. statsskattelovens § 6 a (driftstab), jf. kursgevinstlovens § 2 (pengefordringer generelt - tab af regreskrav).

D) Fradrag/afskrivning ved indkøb af sorteringsmaskine?

Datterselskabet i Danmark ønsker i 2010 at anskaffe en "sorteringsmaskine" som skal kunne identificere og stable breve/postkort efter lande-identifikation. Sådan en maskine koster 2 mio DKK ekskl. moms.

Svar

Fradrag for anlægsanskaffelser sker som periodefradrag efter afskrivningsloven. Der er ikke tale om forpligtelse til fradrag, men afskrivninger er valgmulighed inden for afskrivningslovens regler. Det skal lægges til grund, at der er tale om et driftsmiddel - og dermed at maskinen som sådan ikke "ilægges" som en bygningsbestanddel.

Afskrivningsret på driftsmidler følger afskrivningslovens kapitel 2 og særlig vigtig er § 5 som giver en afskrivningsret med op til 25% årligt - og dette sker via saldometoden, hvor denne anskaffelse lægges til den driftsmiddelsaldo der i forvejen er i virksomheden. Se bestemmelserne i afskrivningslovens kapitel 2 således:

Kapitel 2

Driftsmidler og skibe

Fælles bestemmelser

§ 2. Maskiner, inventar og andre driftsmidler samt skibe afskrives efter reglerne i dette kapitel, såfremt de udelukkende eller delvis benyttes erhvervmæssigt.

Stk. 2. Udgifter til anskaffelse af edb-software afskrives efter reglerne i dette kapitel, uanset om der er tale om erhvervelse af en tidsbegrænset brugsrettighed i henhold til en softwarelicenssaftale eller lignende.

Stk. 3. Antikviteter og andre aktiver, der efter deres art og anvendelse normalt ikke udsættes for værdiforringelse, kan ikke afskrives. Kunstværker kan dog afskrives efter §§ 44 A og 44 B.

§ 3. Driftsmidler og skibe anses for anskaffet, når driftsmidlet eller skibet er 1) leveret til en igangværende virksomhed, 2) bestemt til at indgå i virksomhedens drift og 3) færdiggjort i et sådant omfang, at det kan indgå i driften.

Udelukkende erhvervsmæssigt benyttede driftsmidler og skibe

§ 5. Driftsmidler og skibe, som en skattepligtig udelukkende benytter erhvervsmæssigt, skal afskrives på en samlet saldo for den enkelte virksomhed, jf. dog § 5 B.

Stk. 2. Indkomstårets afskrivninger foretages på grundlag af den afskrivningsberettigede saldo værdi ved indkomstårets udgang. Denne værdi opgøres som saldo værdien ved indkomstårets begyndelse med tillæg af anskaffelsessummen for driftsmidler og skibe, der er anskaffet i indkomståret, og med fradrag af salgssummen for driftsmidler og skibe, der er solgt og leveret i indkomstårets løb. Udgifter til forbedring behandles på samme måde som anskaffelsessummer. Saldo værdien ved indkomstårets begyndelse udgør det beløb, hvortil driftsmidler og skibe anskaffet i tidligere indkomstår er nedbragt ved afskrivninger.

Stk. 3. Afskrivning kan højst udgøre 25 pct. af den afskrivningsberettigede saldo værdi efter stk. 2. Udgør den afskrivningsberettigede saldo værdi før indkomstårets afskrivning et grundbeløb (i 1987-niveau) på 6.700 kr. eller derunder, kan beløbet fradrages fuldt ud i den skattepligtige indkomst.

E) Omsætning i Norge - hvordan påvirker det det danske selskab, hvilke forpligtelser har det danske selskab og kan man få godskrevet norske skatter i Danmark?

Der er tale om en driftsenhed i Norge - som er en filial rent skattemæssigt - og der gives budgetmæssigt for 2010 en bruttoomsætning på 1 mio DKK, og det synes som om budgettet ved halvåret 2010 kan holdes.

Dette betyder, at det danske selskab til Norge skal indgive en selvangivelse - da det danske selskab bliver begrænset skattepligtigt til Norge. Tilsvarende ville et norsk selskab med indkomst fra Danmark skulle gøre, jf. princippet i selskabsskattelovens § 2.

Selve opgørelsen af "fast driftssted" indkomst i Norge skal jo være det "resultat" - altså forstået som skattemæssigt nettoresultat som fremkommer ved de relevante indkomster der hidrører fra erhvervsudøvelse i Norge og så de udgifter der lige netop kan allokeres og som knytter sig direkte dertil. Disse udgifter kan være løn, driftsudgifter, reklame og andre direkte udgifter som knytter sig til det faste sted. Det faste sted kan også have købt aktiver som så principielt kan afskrives. Man må med andre ord i bogholderiet i Danmark se hvilke udgifter, der har en direkte relevans for driftsstedet og disse skal allokeres. Lempelsesmæssigt gælder, at det danske selskab, herunder moderselskabet i sambeskatningskredsen (hvis koncernen ikke vælger international sambeskatning) ikke skal have den indkomst med i, som kan henføres til det faste sted i udlandet, jf. territorialprincippet efter selskabsskattelovens § 8, stk. 2. Opstår der en "dobbeltbeskatning" - da skal det enten løses ved dobbeltbeskatningsaftale Danmark - Norden (herunder Norge) - eller dog intern dansk creditlempe efter ligningslovens § 33. Særregler findes i LL § 33 D og F.

F) Hvilke skatteregler regulerer samhandel mellem aktionær - selskab?

Hvilken rentefastsættelse synes du bør være rimelig, hvis Kent From vælger at låne penge ud til selskabet? Nævn nogle hovedhensyn.

Svar:

Efter ligningslovens § 2 skal der ske samhandel på almindelige markedsvilkår - såkaldt arms længde - og derfor skal rentes sættes efter hvad Kent kunne udlåne til i markedet - dog skal også henses til hvad selskabet ville kunne låne til ved tredjemand. Denne balance giver markedsvilkåret. Der må derfor findes en reference-rente som kan siges at være udslag af markedrenten.

Skattemyndighederne har følgende beskrivelse af praksis Ligningsvejledningen 2010 S.I.1.3.2.:

Den administrative praksis for skattemæssige korrektioner afhænger af, i hvilken relation det rentefri eller lavt forrentede lån er ydet. Praksis tager udgangspunkt i, at der foreligger en eller anden form for interessefællesskab mellem långiver og låntager. Det har givet sig udslag i, at praksis har været

koncentreret om lån i koncernforhold, lån i hovedaktionærforhold, lån til og fra fonde og foreninger, lån fra arbejdsgiver til lønmodtager og lån i familieforhold.

Ved lån mellem koncernforbundne selskaber og lån fra hovedaktionær til selskab foretages en skattemæssig korrektion i form af rentefiksering, hvor de aftalte lånevilkår ikke er forretningsmæssigt begrundet. Långiver beskattes af en fikseret rente - reduceret med en eventuelt aftalt lavere rentefod - mens låntager indrømmes et rentefradrag af samme størrelse som den rente, der beskattes hos långiveren. Der skal foretages en individuel fastsættelse af rentefoden under hensyntagen til forhold som lånets størrelse, dets løbetid, den stillede sikkerhed og låntagers kreditværdighed. Kun såfremt det - undtagelsesvist - ikke er muligt at fastlægge en sådan armslængde rente med rimelig sikkerhed, kan diskontoen plus 4 pct. anvendes.

Ved lån fra en hovedaktionær til vedkommendes selskab betragtes en rentefordel, der ikke er forretningsmæssigt begrundet, som et skattepligtigt tilskud for det låntagende selskab. For det låntagende selskab er nettovirkningen derfor, at der ikke sker nogen ændring af den skattepligtige indkomst, idet det skattepligtige tilskud neutraliseres af det indrømmede rentefradrag. For hovedaktionæren (långiver) bliver nettovirkningen en beskatning af den fikserede renteindtægt (kapitalindkomst), idet der ikke er fradragsret for det ydede tilskud.

Hvordan skal en renteindtægt behandles for ham rent beskatningsmæssigt (den personlige beskatning) - og hvordan skal det behandles i selskabet?

Svar:

For ham personligt er det kapitalindkomst, jf. personskattelovens § 4.

For selskabet er det fradragsberettiget renteudgift, jf. statsskattelovens § 6 e.

Hvad sker der skatteretligt for hhv. Kent From og selskabet, hvis Kent From må konstatere en fordring for tabt hhv. på fordringen (hovedstolen) og på rentefordringen (renten)?

Svar:

Kent har som fysisk person uden for "næring" ikke fradrag for tab på fordringer, jf. kursgevinstlovens § 14, stk. 1.

Renteindtægter skal som hovedregel medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori renten forfalder til betaling. Hvis det senere viser sig, at renten ikke bliver betalt, kan beløbet fradrages i det indkomstår, hvori det konstateres, at renten efter en konkret vurdering må anses for uerholdelig. Denne nedskrivning ved uerholdelighed på renteindtægterne - er reelt praksis efter LL § 5 om at renten så slet ikke kan siges endelig retserhvervet - og periodemæssigt gives nedslag. Men tab på selve udlånsfordringen kan ikke fradrages, jf. KGL § 14.

Dog for så vidt angår hans løbende indkomsterhvervelse (renteindtægterne) - kan han 0-stille yderligere indkomsterhvervelse, jf. LL § 5 A:

§ 5 A. Personer, der er skattepligtige efter kildeskattelovens § 1, kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst nedskrive de i et indkomstår forfaldne, ikke betalte renteindtægter til 0, selv om renteindtægten ikke kan anses for uerholdelig. Det er dog en betingelse, at det pågældende rentetilgodehavende ikke er betalt inden for fristen for rettidig selvangivelse for det pågældende indkomstår, og at den manglende betaling er udtryk for skyldnerens misligholdelse. Nedskrivning efter 1. pkt. kan ikke ske, hvis den skattepligtige fordeler renteudgifter m.v. og renteindtægter efter § 5, stk. 5. Når et tilgodehavende, der er nedskrevet efter 1. pkt., bliver betalt, medregnes betalingen ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori den finder sted. Hvis skattepligten efter kildeskattelovens § 1 ophører af anden grund end ved død, medregnes tilgodehavendet dog efter sin værdi ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst senest for det indkomstår, hvori skattepligten ophører.

Hvad sker der for hhv. Kent From og selskabet, hvis Kent From efter et par år vælger at eftergive selskabets gæld til ham?

Svar:

Selskabet er i generel skattepligt vedrørende fordringer og gæld efter kursgevinstlovens regler. Ved gevinst på gæld indtræder skattepligt, jf. Kursgevinstlovens § 2 og § 6. Det forudsættes, at der ikke er tale om en samlet ordning, jf. KGL § 24 - og at der derfor er en skattepligtig fordel for selskabet som også vedrørende gæld og gevinster på gæld er i såkaldt generel skattepligt.

Hvis selskabet har videreudlånt midlerne til det svenske selskab - hvad sker der, hvis en sådan "inter company" fordring konstateres tabt mellem selskaberne?

Svar:

Der gælder efter kursgevinstlovens § 4 et "fradragsnægtelses-system" ad koncerninterne fordringer. Her er der direkte kontrol efter kursgevinstlovens § 4 - nemlig direkte mere end 50% indflydelse i begge selskaber - via det fællesmoderselskab i DK - og derfor vil der ikke være fradrag for tab på fordringen for det udlåne danske selskab. Dette gælder tillige, hvis man havde videreudlånt det hele til det danske datterselskab som så havde videreudlånt til det svenske (sidstnævnte ville være indirekte kontrol).

Dog vil der være fradrag for tab på rentefordringen, jf. undtagelsen i kursgevinstlovens § 4, stk. 4. KGL § 4 er som følger:

§ 4. Tab på fordringer på koncernforbundne selskaber kan ikke fradrages. Dette gælder tillige tab på fordringer på sambeskattede selskaber og selskaber, der vil kunne sambeskattes, jf. selskabsskattelovens §§ 31 og 31 A. Det ikke-fradragsberettigede tab opgøres på grundlag af valutakurserne på tidspunktet for fordringens erhvervelse uden hensyn til ændringer i valutakurserne.

Stk. 2. Ved koncernforbundne selskaber forstås 1) selskaber og foreninger m.v., hvor samme aktionærkreds ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen i hvert selskab, 2) selskaber og foreninger m.v., hvor samme aktionærkreds ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab, 3) en fond og selskaber, hvori fonden ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen i hvert selskab, eller 4) en fond og selskaber, hvori fonden ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab. Aktionærer som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2, anses ved bedømmelsen af aktionærkredsen som én og samme aktionær. Ved opgørelsen af stemmeandele ses bort fra stemmer, som alene er opnået ved stemmeretsoverdragelse i forbindelse med erhvervet sikkerhed i aktier.

Stk. 3. Stk. 1 finder ikke anvendelse, såfremt fordringen er erhvervet som skattepligtigt vederlag for leverede varer og andre aktiver samt tjenesteydelser og kreditor ikke har været sambeskattet med debitor eller fordringen er stiftet efter ophør af sambeskatning. Endvidere finder stk. 1 ikke anvendelse på tab på børsnoterede obligationer eller andre børsnoterede fordringer.

Stk. 4. Stk. 1 finder heller ikke anvendelse på rentefordringer, såfremt de omhandlede renter er medregnet ved opgørelsen af kreditors skattepligtige indkomst og kreditor ikke har været sambeskattet med debitor eller rentefordringen er stiftet efter ophør af sambeskatning.

Stk. 5. Stk. 1 finder endvidere ikke anvendelse for skattepligtige, som udøver næring ved køb og salg af fordringer eller driver næringsvirksomhed ved finansiering, såfremt koncernforbindelsen alene er etableret med henblik på kreditors midlertidige drift af debitors virksomhed til afvikling af tidligere ydede udlån eller til medvirken ved omstrukturering af erhvervsvirksomheder.