

Skattestyrelsen
Østbanegade 123
København Ø

19. september 2018

Høring - Styresignal vedr. økonomisk virksomhed ved erhvervelse og besiddelse af kapitalandele

Skattestyrelsen har den 27. august 2018 fremsendt ovennævnte udkast til styresignal til FSR - danske revisorer med anmodning om bemærkninger.

Udkastet til styresignal er en praksisændring på baggrund af EU-domstolens dom i sag C-320/17, Marle Participations SARL. Marle sagen konkluderer, at økonomisk virksomhed, der følger at besiddelsen af kapitalandele i datterselskaber, ikke kan begrænses efter deres art.

FSR danske revisorers bemærkninger er nedenfor delt op i generelle og specifikke bemærkninger til enkelte afsnit.

Generelt

FSR - danske revisorer finder det meget positivt, at Skattestyrelsen lægger et udkast til styresignal frem så hurtigt efter Marle dommen.

FSR - danske revisorer finder det endvidere meget positivt, at styresignalet indeholder konkrete eksempler til illustration af Skattestyrelsens opfattelse af reglerne, der bidrager til en praktisk anvendelse af styresignalet.

Det er FSR – danske revisorers holdning, at vurderingen af momsfradragsretten af retssikkerhedsmæssige grunde må foretages på tidspunktet for transaktionerne og i forbindelse med overdragelser af kapitalandele i forbindelse hermed.

Vi vil opfordre til at dette præciseres i styresignalet.

Specifikke bemærkninger

FSR – danske revisorer
Kronprinsessegade 8
DK - 1306 København K

Telefon +45 3393 9191
fsr@fsr.dk
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16
Danske Bank
Reg. 9541
Konto nr. 2500102295

H256-18

Ad. punkt 5

Side 2

Styresignalet angiver (s. 3 nederst) to betingelser, som skal være opfyldt for, at besiddelsen af kapitalandele kan anses for økonomisk virksomhed:

- *der skal foreligge en indgriben i administrationen,*
- *der skal iværksættes transaktioner, der er undergivet moms*

Under overskriften "*Indgriben*", s. 4 midtpå uddybes første bullet. FSR danske revisorer foreslår, at overskriften formuleres "*Indgriben i administrationen*", for at sikre overensstemmelse med teksten i første bullet.

FSR - danske revisorer finder det positivt, at afgrænsningen af indgriben i administrationen søges afgrænset med henvisningen til selskabsskattelovens § 31c, stk. 2. – 6. FSR danske revisorer lægger specielt vægt på, at opremsningen ikke er udtømmende, jf. ordvalget "*...økonomisk virksomhed i momslovens forstand i hvert fald er opfyldt...*". Det er efter FSR danske revisorers opfattelse vigtigt, at fastholde denne formulering i det endelige styresignal.

Under overskriften "*Økonomisk virksomhed ved iværksættelse af transaktionerne*" gives i 5. afsnit et eksempel på, hvornår Skattestyrelsen objektivt set anser situationer for at være svig eller misbrug.

Eksemplet går på en situation, hvor et holdingselskab erhverver et selskab for 50 mio. kr. med henblik på at sælge blyanter i beskeden omfang til datterselskabet. FSR - danske revisorer finder eksemplet uhensigtsmæssigt på to punkter: dels kan det opfattes som om det alligevel er arten (blyanter) af den momspligtige aktivitet, der er afgørende for om der er tale om momspligtig økonomisk virksomhed og dels kan det opfattes som om et beskeden omfang i forhold til anskaffelsesprisen er en afgørende faktor.

Det er FSR - danske revisorers opfattelse, at ingen af delene er tilfældet.

Det kan således principielt ikke udelukkes, at en blyantleverance kan opfylde kriterierne, hvis blyanter er væsentlige for driften af et datterselskab. Der kan heller ikke opstilles en regel/formodning for, at en høj købspris og en lav værdi af efterfølgende økonomisk indgribende virksomhed ikke opfylder kriterierne. Hvis eksempelvis en enkeltmandsvirksomhed sælges for 1 mia. kr., og der efterfølgende for 5.000 kr. pr. måned udlejes lokale til 1 – 2 personer, der fremadrettet driver virksomheden i et datterselskab, er kriterierne efter FSR danske revisorers opfattelse opfyldt.

FSR - danske revisorer foreslår på den baggrund at eksemplet udgår.

I det efterfølgende afsnit er indarbejdet en bemærkning om manglende fakturering, jf. sag C-28/16, MVM Magyar. Bemærkningen kan forstås således, at den blotte manglende fakturering af leverancer vil medføre, at der ikke er tale om økonomisk virksomhed.

FSR - danske revisorer gør i den forbindelse opmærksom på, at der i MVM sagen var tale om, at der ikke var aftalt noget vederlag for MVMs eventuelle leverancer til datterselskaberne, som i sagen derfor blev anset for udført gratis. I denne situation kan der selvsagt ikke være tale om økonomisk virksomhed, idet der ikke er levering mod vederlag. FSR - danske revisorer foreslår, at det mere tydeligt anføres i afsnittet, at det ikke er selve udstedelsen af en faktura, der begrunder, at der er tale om økonomisk virksomhed. Se også bemærkningen neden for til eksempel 2.

FSR - danske revisorer opfordrer til at Skattestyrelsen beskriver, hvordan udtrykket "permanent karakter" skal forstås efter dansk ret, da det anføres at være af afgørende betydning for, om en ydelse anses for at være indgriben.

Der kunne med fordel angives et eksempel under punkt 5, som illustrerer Skattestyrelsens opfattelse af hvornår der foreligger en situation, hvor leverede ydelser anses for henholdsvis af permanent og ikke-permanent karakter i forhold til eksempelvis udlejning af fast ejendom, som det var tilfældet i Marle sagen.

Kommentarer til eksemplerne i punkt 5

Overordnet bør det tydeliggøres i eksemplerne, om Skattestyrelsen anser eksemplerne henholdsvis for at være eller ikke være indgriben i administrationen. Dette kunne med fordel ske indledningsvist for hvert eksempel.

FSR - danske revisorer forstår eksempel 1 således, at salg af varer fra et moderselskab til et datterselskab kan opfylde betingelserne om indgriben og momspligtige transaktioner. FSR - danske revisorer er enig i eksemplet, idet det svarer til situationen i Marle sagen.

I eksempel 2 er der tale om en stort set identisk situation, dog specificeres, at der leveres administrationsydelser fra moderselskabet til datterselskaber, hvor prisen for disse indregnes i prisen for de varer, der handles mellem selskaberne. I eksemplet bemærkes, at den manglende fakturering af administrationsydelserne kan få betydning for moderselskabets momsfradragsret.

Side 4

FSR - danske revisorer er ikke enig i denne bemærkning. Det er FSR danske revisorers opfattelse, at som eksemplet er beskrevet indgår prisen for administrationsydelserne i vareprisen og derfor må ydelserne også anses for faktureret. På den baggrund opfordrer FSR danske revisorer til, at sidste afsnit i eksemplet slettes. Hvis Skattestyrelsen mener, at administrationsydelserne reelt skal faktureres særskilt for at der kan være momsfradrag i holdingselskabet, bør dette alternativt fremhæves helt tydeligt.

Eksempel 4 kan med fordel tydeliggøres, ved at konstatere at der i eksemplet ikke sker momsplichtige leverancer mellem moderselskab og det købte datterselskab og at der således ikke sker en indgriben, der opfylder kriterierne.

Ad. punkt 6 Genoptagelse

Styresignalet ændrer på grundlag af Marle sagen dansk praksis, som har begrænset momsfradragsretten ved at lægge vægt på arten af leverancer fra et holdingselskab til et datterselskab.

I forhold til den ekstraordinære genoptagelse rejser dette forhold det principielle spørgsmål, om der kan ske ekstraordinær genoptagelse på grundlag af, at et holdingselskab med tilbagevirkende kraft etablerer fx en udlejning af fast ejendom til et datterselskab. Ud fra den underkendte danske praksis er der formodentlig sket en begrænsning af indgriben og økonomisk aktivitet i en række danske holdingselskaber, som kunne have etableret økonomisk virksomhed på andet grundlag end det, der faktisk blev gennemført.

FSR - danske revisorer opfordrer derfor til, at der i styresignalet tages stilling til, hvordan sådanne situationer håndteres.

FSR – danske revisorer står gerne til rådighed for en drøftelse af ovenstående.

Med venlig hilsen

Kasper Bring Truelsen
Skattekonsulent