

Facit

DECEMBER 2020

Verden er utilpas

Vi tager temperaturen side 2.

Lovprogrammet 2020/21

Noget er på vej. Læs side 3.

Regnskaberne for 2020

Hvad kan vi vente? Se side 4-5.

Aftaler skal overholdes

Læs om klausuler side 6-7.

Regnskabsreglerne

Læs om de nyeste ændringer på side 8-9.

Folketingets initiativer

En oversigt side 10-11.

Udbytte skal være lovligt

Fejlmuligheder kan ses på Bagsiden.



Redaktion:

Lars Hjort Frederiksen (ansv.)
Jens Skovby

Layout:

Jette Schøler

Tryk:

www.skabertrang.dk.

Redaktionen er afsluttet den
17. november 2020.

Vi tager forbehold for fejl og mangler
i vores referat af lovgivning med mere,
og vi påtager os intet rådgivnings-
ansvar uden forudgående konsultation
vedrørende de omhandlede emner.

Eftertryk af hele artikler med
kildeangivelse tilladt.



En syg verden

Lars Hjort, direktør, statsautoriseret revisor
Revisorgruppen Danmark

Kære læser

Hvor ville det dog være dejligt, hvis jeg kunne præsentere et Facit, som efter behørig afsprætning var fuldstændig rensat for coronavirus. Sådan er det desværre ikke. Dette nummer er – som aviser, sociale medier, trykte eller digitale tidsskrifter – stærkt inficeret af COVID-19.

Pandemien har nu hærget så længe, at vi næsten ikke orker mere, og der er ved at opstå sprækker i sammenholdet og samfundssindet, og der er heller ikke længere fodslag i det politiske landskab. Regeringen kritiseres for slingrekurs med restriktionerne og beskyldes for at dekretere disse uden dokumentation for effekten og uden sammenhæng. Kritikken forekommer imidlertid at være mindst lige så vilkårlig og tilfældig alene styret af, hvilke egeninteresser kritikerne har.

Facit har ikke til formål hverken at debattere eller løse så komplicerede problemstillinger, som en pandemi udgør, så påvirkningen af artiklerne er som altid af mere afsmittende karakter.

Når virksomheder indgår aftaler med hinanden om levering af produkter og ydelser, vil ledelsen i virksomhederne som udgangspunkt altid sikre sig mod konsekvenserne af forudsigelige hændelser. Det bliver først rigtig svært, hvis man skal forsøge at gardere sig mod

konsekvenserne af uforudsigelige hændelser.

I foråret har mange aftaler kunnet annulleres med henvisning til general-klausuler om ansvarsfrihed i tilfælde af force majeure, men det er tvivlsomt, om man på nuværende tidspunkt stadig kan anvende force majeure-bestemmelserne på forhindringer opstået som følge af COVID-19. Det er ikke en uforudsigelig hændelse længere. Indgåelse af aftaler og kontrakter er derfor genstand for overvejelser i en af artiklerne.

Årsrapporterne for 2020 skal aflægges inden længe, og hvordan kommer de mon til at se ud? Der vil i hvert fald vise sig en markant forskydning af, hvem der har klaret sig godt, og hvem der er ude i voldsomme problemer. Visse brancher har haft stor fremgang, fordi vi som forbrugere har ændret adfærd og forbrugsmønster, mens mange andre brancher er voldsomt hårdt ramt af et massivt forbrugssvigt. De hårdest ramte er dem, der har været lukket pr. dekret.

Og hvad mon der sker, når kompensationsordninger og likviditetsforbedrende tiltag ebber ud? Det tør man næsten ikke gisne om – om end det er det, som virksomhedernes ledelser skal forsøge at forholde sig til ved aflæggelse af næste årsrapport, og efterfølgende skal vi som revisorer foretage vores egen vurdering, inden vi erklærer os.

Alle fortrædelighederne til trods – god fornøjelse med læsningen.

RGD REVISORGRUPPEN DANMARK

– er en videnbaseret sammenslutning af uafhængige, statsautoriserede revisionsfirmaer:

Albjerg Brøndby | **BRANDT** København · Aarhus · Esbjerg · Kolding · Holstebro · Skive · Fredericia · Thisted · Nykøbing M · Fjerritslev · Vinderup
Hurup · Hanstholm | **Buus Jensen** København | **Baagøe Schou** København | **Christensen Kjærulff** København | **GLB REVISION** København · Køge
Grant Thornton København · Hillerød · Viby Sj. | **Grønlands Revisionskontor** Nuuk | **Januar** Tórshavn | **Kovsted & Skovgård** Aarhus · Ebeltoft
Rønne | **Krøyer Pedersen** Holstebro · Struer | **Kvist & Jensen** Grenaa · Hadsten · Hadsund · Hammel · Randers · Aalborg · Aarhus | **Martinsen**
Esbjerg · Grindsted · Kolding · København · Odder · Skjern · Tørring · Vejle · Vejle · Aarhus | **Nejstgaard & Vetlov** Allerød | **One Revision** Frederiksberg · Vejle | **Partner Revision** Herning · Ikast · Silkeborg · Brande · Ringkøbing · Skjern · Give · Videbæk | **Piaster Revisorerne** Allerød
PKF Munkebo Vindelev Glostrup | **Redmark** Aalborg · Aarhus · København | **ReviPoint** København | **Revision & Råd** Odense | **Sønderjyllands Revision** Aabenraa · Padborg · Sønderborg | **Tal & Tanker** Silkeborg · Pandrup · Frederiksberg | **Tranberg** Svendborg | **Ullits & Winther** Viborg

Skatteministeriets lovprogram 2020/2021

Aage Brink Thomsen, Martinsen

I Facit er vi normalt lidt tøvende med at skrive om kommende lovændringer på skatteområdet, idet der ofte sker ændringer under forhandlingerne. Det gælder også i år, hvor vi minder om, at landet ledes af en mindretalsregering. De ændringer, vi skriver om i det følgende, og som fremgår af Skatteministeriets lovprogram, skal derfor tages med et gran salt, idet de alle udspringer af aftaler indgået med skiftende flertal.

Regeringen har indgået forlig med et bredt flertal i Folketinget om en midlertidig forhøjelse af fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Lovforslaget har til formål at forhøje fradraget for virksomheders udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed i indkomstårene 2020 og 2021. Virksomhederne kan maksimalt opnå en skatteværdi af merfradraget på 50 mio. kr.

Den samme forligskreds har endvidere aftalt midlertidigt at forhøje bundfradraget ved udlejning af sommerhuse i indkomståret 2020 fra 41.800 kroner til 60.000 kroner, forudsat der sker indberetning af lejeindtægten til Skattestyrelsen.

Formålet med den midlertidige forhøjelse er at give de private udlejere af fritidsboliger en økonomisk håndsrækning som følge af det dramatiske fald i lejeindtægter, der blev udløst af den langvarige grænselukning.

Der er også bred enighed om at bakke op om et lovforslag, der har til hensigt at forbedre de skattemæssige vilkår ved overdragelse til en erhvervsdrivende fond. Lovforslaget er en opfølgning på aftalen fra december 2018 mellem den daværende regering (Venstre, Liberal Alliance og Det Konservative Folkeparti), Socialdemokratiet og Radikale Venstre om at sikre skattefri overdragelse af en erhvervsvirksomhed til en erhvervsdrivende fond.

Idet lovforslaget er en genfremsættelse af et tidligere fremsat lovforslag, giver det en realistisk forventning

om, at det snart bliver muligt at overdrage en virksomhed til en erhvervsdrivende fond.

Der er planer om at indføre en skematisk rentekorrektion, så der ikke via virksomheds- og kapitalafkastordningen ved udlejning af bolig til nærtstående kan opnås en højere fradragsværdi for renteudgifter end ved privat køb af bolig.

Lovforslaget er en opfølgning på aftalen fra december 2019 om finansloven for 2020 mellem regeringen (Socialdemokratiet), Radikale Venstre, Socialistisk Folkeparti, Enhedslisten og Alternativet. Den foreslåede rentekorrektion har til formål at fjerne skattefordelen ved forældrekøb i virksomhedsordningen med et simpelt indgreb, som har fokus på opgørelsen af "rentefordelen" ved at lade forældrekøb indgå i virksomhedsordningen. Hvis Folketinget vedtager loven som foreslået, vil det således fortsat være muligt at bevare eller at etablere forældrekøb i virksomhedsordningen.

I forbindelse med finanslovsforhandlingerne har der været forslag på bordet til finansiering af forskellige tiltag, som regeringen har ønsket at fremme til udmøntning af sine prioriteringer i Forståelsespapiret, herunder den såkaldte Arne-pension. Der er nu indgået aftale herom.

Ud over en stramning af den finansielle sektors skatteforhold har der været stillet forslag om en forhøjelse af det skrå skatteloft for positiv kapitalindkomst og om en forhøjelse af marginalsattesatsen for aktieindkomst.

Som det ser ud i skrivende stund, er disse forhøjelser af skattesatser ikke længere aktuelle; de er i hvert fald ikke en del af aftalen om Arne-pensionen. Om de kommer på bordet senere i anden sammenhæng er endnu uvist.

Vi vender tilbage i et senere nummer af Facit med en beskrivelse af de kommende nye regler på de beskrevne områder, når de er endeligt vedtaget og dermed kan beskrives mere detaljeret.





Luk øjnene – tæl til ti!

Jens Skovby, statsautoriseret revisor, Revisorgruppen Danmark

Tak. Du har nu åbnet øjnene igen, og du må konstatere, at ikke meget har ændret sig. Tyngdeloven er ikke ophævet, kaffen i koppen er dog muligvis blevet en anelse koldere – og der er fortsat en virus i omløb.

Julen er ret forude, nytåret kan anes i kalenderen – og vi nærmer os årsdagen for den omfattende nedlukning af samfundet omkring os og store dele af verden.

Vi har måske snart en vaccine, måske ikke (her bortses fra visse præsidenters mirakelkure) – og selv om vi har en vaccine, forsvinder alle de adfærdsregulerende foranstaltninger ikke lige med det samme.

Regnskaberne for 2020

I 2020 har vi haft forlængede frister for indsendelse af regnskaber og selvangivelser for 2019. Herudover har vi haft støtteordninger og muligheder for udsættelse af betalinger af eksempelvis moms til en senere dato end normalt.

Efteråret 2020 har i skrivende stund ikke bragt nogen form for afklaring eller en afslutning på de bump, vi skal over for at komme tilbage til en mere normal hverdag. Virus hærger fortsat hos os, den hærger fortsat i resten af verden, og vi er i øjeblikket mere end almindeligt usikre.

Det kan ikke undgå at få betydning for regnskabsaflæggelsen for 2020. Vi har i form af noter og forklaringer kunnet se i regnskaberne for 2019 (de regnskaber, der er aflagt efter nedlukningen), at den bratte opbremsning i økonomien vil komme til at influere på kommende regnskaber.

Som udgangspunkt er der to situationer, vi skal være opmærksomme på:

- Nogle virksomheders indtjening svigter trods hjælpepakker, tilpasninger og andre forhold, der er udløst af situationen; og vigtige markeder er muligvis faldet bort.
- Nogle virksomheders likviditet og lånemuligheder er ikke tilstrækkelige til at betale regningerne i det tempo, disse forfalder.

I øjeblikket kan vi desværre kun mene, at påvirkningen af nedlukningerne og hjælpepakkerne ikke ophører med regnskabet for 2020. Der vil komme en påvirkning langt ind i 2021, og vi aner med hånden på hjertet ikke, hvornår vi har lagt udfordringerne bag os.

Alt andet lige må vi forvente, at regnskaberne for 2020 i langt de fleste tilfælde ikke vil være præget af rekordomsætning eller stigende indtjening – tværtimod.

Revisoren kommer ind i billedet

I Facit maj-juni 2020 tog vi hul på denne problemstilling ud fra den viden, vi havde ved redaktionens slutning primo maj. Dengang vidste vi om muligt endnu mindre om fremtiden, end vi gør nu (i det omfang, vi kan vide noget om fremtiden).

Vi må konstatere, at arbejdsløshed, detailhandel, konkurser og andre indikatorer har udviklet sig knap så slemt som frygtet. Nogle brancher er tvunget helt i knæ, andre har som følge af Folketingets hjælpeiltag klarer sig ganske godt.

Vi er som revisorer nødt til at være objektive som altid. Vi kan ikke være superoptimister, vi vil ikke være overdrevne pessimister – men en af vores opgaver er (ud over at hjælpe og rådgive vores kunder bedst muligt) at udtrykke en objektiv holdning til de regnskaber, vi erklærer os på.

Lovgivningen påbyder os at udøve en professionel skepsis. Det betyder ikke, at vi skal være negative, men vi skal igennem

vores arbejde selvstændigt vurdere, om eksempelvis et årsregnskab giver et rigtigt billede af den virksomhed, regnskabet vedrører.

En ting er, at vi skal forholde os til, at regnskabslovgivningen er overholdt, og at tallene i regnskabet i al væsentlighed er korrekte. Det er håndterbart i samarbejde med virksomhedernes ansatte og ved udøvelse af den faglige viden, vi skal have.

Den anden side af medaljen er, at vi som følge af lovgivning og internationale standarder også skal forholde os til, om virksomheden har en fremtid. I moderne tale hedder det at tage stilling til "going concern" – udtrykket på dansk er "fortsat drift". Vi holder os på jordoverfladen og anvender den danske version, der ganske klart udtrykker problemstillingen.

Vi kan som revisorer over for regnskabslæserne kun forklare os i vores erklæring, og for overblikkets skyld vil vi her kun omtale de tilfælde, hvor vi udfører revision af årsregnskabet.

Det går slet ikke

I de – heldigvis sjældne – tilfælde, hvor vi ikke kan komme til anden konklusion, end at virksomheden ikke kan overleve, vil vi tage et forbehold herfor i revisionspåtegningen. Dette forbehold medfører, at vi afgiver en såkaldt "afkræftende konklusion". Vi skriver direkte, at vi ikke mener, at årsregnskabet giver et retvisende billede, hvis det er aflagt efter det normale princip om fortsat drift.

Dette skyldes normalt, at der ikke er penge eller kreditter til rådighed for virksomheden i tilstrækkeligt omfang til at betale afdrag, lønninger, kreditorer eller lignende. Det betyder også, at årsregnskabet i virkeligheden burde være aflagt efter konkurslovens regler.

Det kan være opfattelsen, at vi herved skubber virksomheden den sidste millimeter ud over kanten – men inden vi afgiver sådan en afkræftende konklusion, har vi med alle midler forsøgt at få afklaret, hvorvidt pengeinstituttet, aktionærerne, kreditorerne eller andre vil give tilsagn om hjælp – og at der er budgetter, der viser en mulighed for at leve videre.

Virksomheden er på gyngende grund, men ikke ude over afgrunden

Denne situation oplever vi ganske ofte – og i det seneste halve års tid oftere end normalt. Det må forventes, at vi ved erklæringen på årsregnskaberne for 2020 ofte vil komme hertil.

Typisk har virksomheden underskud, eller indtjeningen kan ikke dække forpligtelserne til afdrag på lån. Måske har virksomheden negativ egenkapital, måske er den kortfristede gæld betydeligt større end omsætningsaktiverne.

Vi dømmer ikke virksomheden ude. For at undgå at komme til den løsning skal vi være overbeviste om, at der er en mulighed for virksomhedens overlevelse. Derfor vil vi gerne se budgetter, vi vil gerne se lånetilsagn fra pengeinstituttet, og

hvis aktionærer eller andre ønsker at støtte, vil vi gerne have en ufravigelig erklæring herom.

Konsekvenser for vores erklæring er en såkaldt "fremhævelse" af problemstillingen om fortsat drift. Denne fremhævelse forudsætter en note i årsregnskabet, hvor udfordringerne og løsningerne er skitseret (og realistiske). Er der en ledelsesbetretning tilknyttet regnskabet, vil der også typisk her være en omtale eller en henvisning til den omtalte note.

Vi vil i fremhævelsen typisk skrive: "I note X er omtalt forhold, der indikerer, at der er en væsentlig usikkerhed, som kan skabe betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, og vores konklusion er ikke modificeret angående forholdet".

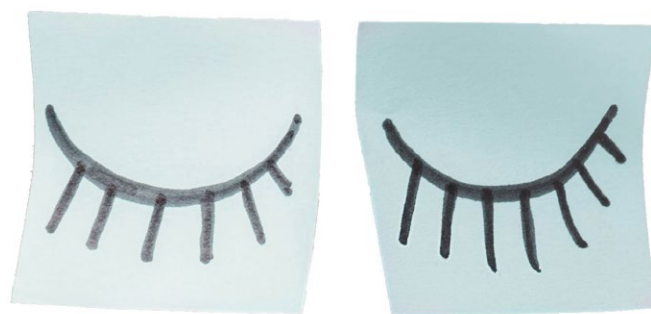
Hermed tager vi ikke afstand fra, at virksomheden kan leve videre – men regnskabslæseren får at vide, at der er en væsentlig risiko for, at virksomheden kan dø en for tidlig død.

Andre situationer

Der kan være virksomheder, der eksempelvis har en negativ egenkapital eller realiserer et betydeligt underskud – og hvor der ikke er en note som anført ovenfor, og hvor vores revisionspåtegning ikke indeholder forbehold eller fremhævelser.

Dette kan tages som udtryk for, at vi på det foreliggende grundlag ikke har fundet anledning til at tro, at virksomheden ikke overlever – og at der efter vores opfattelse ikke er væsentlig usikkerhed herom.

Hermed har vi ikke – som det af og til fejlagtigt antages – udstedt en garanti. Mange forskellige hændelser kan medføre, at en virksomhed uventet bukker under, og hvis disse hændelser ikke med en vis grad af sikkerhed kan forudses, kan de heller ikke påvirke regnskaberne.



Man bli'r klogere med alderen (og fattigere med tiden, som C.V. Jørgensen så smukt beskrev det i sangen "Pligterne kalder". Vi håber bestemt ikke, at dette fuldt ud gælder vores kunder. Vi kan alle lære lige til den yderste dag, men vi håber bestemt, at vinden vender, og at vi alle igen kan få sikkerhed, indtjening og formue til at drive det erhvervsliv, der i den sidste ende finansierer det samfund, vi alle er en del af på godt og ondt.

Pligterne kalder! Om og om igen ...



Opfyldelse af aftaler i en tid med COVID-19-restriktioner

Camilla Bjørsløv Paulsen, Advokat, DLA Piper

Da COVID-19 i slutningen af 2019 og i starten af 2020 bredte sig først i Kina og senere til resten af verden, gav det ikke kun store sundhedsmæssige udfordringer. De mange lokale restriktioner og nedlukninger gav også udfordringer for virksomhederne.

Virksomhederne stod fra den ene dag til den anden i en situation, hvor opfyldelse af kommercielle aftaler på en helt uforudsigelig måde var besværliggjort og til tider umuliggjort af myndighedsrestriktioner.

Siden har vi haft en situation med skiftende myndighedsrestriktioner for at begrænse udbredelsen af COVID-19. Det er et forhold, som virksomheder bør forholde sig til og imødegå i forbindelse med indgåelse af nye aftaler for at undgå at ifalde et ansvar for manglende eller forsinket opfyldelse af en aftale, som skyldes nye eller ændrede myndighedsrestriktioner.

COVID-19 som ansvarsfritagende force majeure-begivenhed

Som udgangspunkt er en virksomhed altid forpligtet til at opfylde en indgået aftale. En manglende eller forsinket opfyldelse af aftalen vil derfor generelt medføre, at den misligholdende aftalepart ifalder et ansvar.

Dette udgangspunkt gælder også i tilfælde, hvor der er udbrudt en verdensomspændende pandemi, som medfører omfattende myndighedsrestriktioner, herunder rejserestriktioner og lokale nedlukninger.

Efter dansk ret gælder det dog, at ekstraordinære (force majeure-) begivenheder kan medføre, at en aftalepart er ansvarsfri på trods af manglende eller forsinket opfyldelse af en aftale, hvis følgende tre betingelser er opfyldt:

1. Den manglende eller forsinkede opfyldelse af aftalen skyldes en uundgåelig begivenhed uden for den misligholdende parts kontrol.
2. Begivenheden og følgerne deraf skal have været uforudsigelige på tidspunktet for aftalens indgåelse.
3. Begivenheden skal reelt umuliggøre opfyldelsen af aftalen midlertidigt eller permanent.

Dette gælder, medmindre parterne aftalemæssigt har begrænset eller fraskrevet sig retten til at påberåbe sig force majeure som ansvarsfritagende begivenhed.

For så vidt angår aftaler, som er indgået før udbruddet af COVID-19, er udbruddet og de deraf følgende restriktioner en uundgåelig og uforudsigelig begivenhed uden for aftaleparternes kontrol. Der er således tale om en helt ekstraordinær begivenhed, som en aftalepart ikke med rimelighed kan forventes at have forudset.

Det er derefter afgørende, om de indførte restriktioner konkret har gjort det umuligt at opfylde aftalen. Det kunne fx være tilfældet, hvis der er indført et udgangsforbud, som omfatter et geografisk område, hvor fysisk tilstedeværelse er nødvendig for at opfylde aftalen korrekt og rettidigt.

Det er ikke tilstrækkeligt, at restriktionerne har besværliggjort eller fordyret korrekt og rettidig opfyldelse af aftalen. I disse situationer er aftaleparten generelt fortsat forpligtet til at opfylde aftalen på trods af restriktionerne. Hvis en komponent eksempelvis ikke kan leveres fra Kina som følge af restriktioner, men indkøbes til en betydeligt højere pris fra Italien, vil virksomheden således være henvist til at købe den dyre komponent fra Italien for at opfylde aftalen.

Det skal også bemærkes, at ansvarsfriheden kun består, så længe restriktioner hindrer opfyldelse af aftalen. Når restriktionerne bortfalder, skal aftalen generelt opfyldes, medmindre parterne har aftalt andet.

I mange aftaler, herunder særligt internationale aftaler, er der dog aftalt hardship-klausuler, som medfører en lavere tærskel for, hvornår en leverandør kan frigøres fra at opfylde en aftale.

Ved hardship-klausuler forstås ofte aftalebestemmelser, der har til formål at give aftaleparterne ret til at kræve genforhandling af aftalen, hvis korrekt eller rettidig opfyldelse af aftalen vil være urimelig byrdefuld for den pågældende aftalepart.

På samme måde som ved force majeure stilles der dog normalt også ved hard-

ship-klausuler krav om, at opfyldelsen af aftalen skal være blevet urimelig byrdefuld som følge af uundgåelige og uforudsigelige begivenheder.

Aftaler indgået efter udbruddet af COVID-19

Efter at udbruddet af COVID-19 er blevet et kendt faktum, kan COVID-19 og myndighedsrestriktioner som følge deraf generelt ikke længere karakteriseres som en upåregnelig begivenhed. En aftalepart må således påregne, at der er en risiko for, at myndigheder verden over vil indføre nye restriktioner for at begrænse udbredelsen af COVID-19 og løbende vil ændre disse restriktioner.

For nye aftaler, der er indgået efter udbruddet af COVID-19, kan en aftalepart derfor som udgangspunkt ikke længere påregne at kunne påberåbe sig ansvarsfrihed som følge af force majeure eller sædvanlige hardship-klausuler, hvis korrekt eller rettidig opfyldelse af aftalen bliver umulig eller urimelig byrdefuld som følge af COVID-19-restriktioner.

Ved indgåelse af nye aftaler bør aftaleparter som følge deraf forholde sig til, hvad der konkret skal ske, hvis der indføres nye eller ændrede myndighedsrestriktioner som følge af COVID-19, der gør korrekt eller rettidig opfyldelse af aftalen umulig eller urimelig byrdefuld for en aftalepart.

Parterne kan for eksempel aftale, at en aftalepart, der skal levere en vare eller tjenesteydelse, ansvarsfrit kan udskyde leveringstidspunktet, hvis rettidig opfyldelse af aftalen bliver umulig eller urimelig byrdefuld for aftaleparten som følge af nye eller ændrede myndighedsrestriktioner til hindring af udbredelsen af COVID-19. Parterne bør i det tilfælde bl.a. også forholde sig til, hvor lang en udskydelse af leveringstidspunktet, der kan accepteres, før parterne skal have ret til at ophæve aftalen eller kræve genforhandling deraf.

Der er således god grund til at gennemgå bestående aftaler og at have opmærksomhed på vilkårene ved indgåelse af nye aftaler.





Nu er det alvor ...

Ændringer i årsregnskabsloven

Thomas Bjerrehus, udviklingschef, Revisorgruppen Danmark

For snart 2 år siden vedtog Folketinget en række ændringer til årsregnskabsloven, som bl.a. skulle implementere nogle bestemmelser i Regnskabsdirektivet, som ikke hidtil havde været indarbejdet i loven. I nærværende artikel opsummerer vi de væsentligste ændringer med fokus på SMV-virksomhederne (regnskabsklasse B).

I lighed med andre ændringer til årsregnskabsloven tillod man såkaldt førtidsimplementering – ændringerne kunne tages i anvendelse allerede med virkning for regnskabsår, der sluttede 31. december 2018 eller senere.

Nu nærmer tiden sig i forhold til at få ændret og justeret årsrapporten for 2020 i det omfang, man ikke allerede har foretaget tilpasning til de "nye" regler.

Det er værd at bemærke, at hvis ændringsloven medfører ændringer til virksomhedens anvendte regnskabspraksis, vil dette som hovedregel skulle ske med regnskabsmæssig tilbagevirkende kraft. Der er imidlertid en række undtagelser hertil, som gør det muligt alene at implementere med fremadrettet virkning.

IFRS

Ændringsloven gør det muligt frivilligt at anvende de internationale regnskabsstandarder IFRS 15 og 16 om henholdsvis indtægter og leasing samt delvis at anvende IFRS 9 om finansielle instrumenter. I langt de fleste tilfælde må denne mulighed forventes kun at få betydning for virksomheder, der i forvejen udarbejder IFRS-årsrapporter.

Som fortolkningsbidrag til reglerne i årsregnskabsloven vil de internationale standarder imidlertid under alle omstændigheder komme til at spille en fremtrædende rolle. Også i regnskabsklasse B!

Klassifikation, indregning og måling

Det gode, gamle forsigtighedsprincip er nu igen indarbejdet i årsregnskabsloven som erstatning for "neutralitet". Lovgiver har dog pointeret, at der med ændringen ikke er tilsigtet en ændring af gældende praksis.

Derimod er der foretaget en række andre ændringer, som får betydning for indregnings- og målingsprincipperne i B-virksomhedernes årsrapporter.

- Hvis virksomheden medtager en egenkapitalopgørelse, er der tale om et tilvalg fra regnskabsklasse C. Det vil sige, at der er krav om, at denne præsenteres som en selvstændig opgørelse. Noteoplysning er således ikke længere en mulighed.
- Kapitalinteresser indføres som nyt begreb. Hidtil har vurderingen været, at definitionerne på henholdsvis "kapitalinteresse" og "associerede virksomheder" var så tæt forbundne, at de kunne behandles som én kategori, benævnt "associerede virksomheder". Under de nye regler vil visse kapitalinteresser ikke være associerede virksomheder, hvorimod alle associerede virksomheder vil være kapitalinteresser (se figur). Loven giver mulighed for, at alle kapitalinteresser kan måles til indre værdi. Det vil fortsat være muligt at præsentere "associerede virksomheder" særskilt i balancen.



- Anvendt regnskabspraksis har hidtil skullet præsenteres samlet. Nu er det muligt at præsentere den anvendte praksis i tilknytning til de enkelte noter til årsregnskabet. Den anvendte praksis for forhold, der ikke knytter sig til specifikke regnskabsposter – fx angivelse af regnskabsklasse, valutakursreguleringer, virksomhedsovertagelser osv. – skal fortsat præsenteres i et samlet afsnit.
- Regnskabsdirektivet tillader ikke den såkaldte "nettopræsentation" for ikke-indbetalt virksomhedskapital. Derfor er "bruttopræsentation" fremover den eneste tilladte metode. Efter denne metode indregnes tilgodehavendet hos kapitalejerne som et særskilt aktiv i balancen.
- Der indføres krav om at vise en dagsværdireserve under egenkapitalen i forbindelse med indregning af pengestrømssikring og valutaomregning (valutakurssikring, renteswaps mv.). I samme forbindelse indføres der valgfrihed for virksomhederne i forhold til indregning af sikringsinstrumenterne (indregning i resultatopgørelsen eller i egenkapitalen). Hvis der indregnes under egenkapitalen, er der tale om en fri reserve, der kan anvendes til udbytte. Det bemærkes, at en særlig overgangslempelse tillader, at kun bevægelser, der opstår efter den 1. januar 2020 eller senere, skal indregnes på reserven.
- Alle aktiver og forpligtelser (ikke kun finansielle) kan måles til dagsværdi, når de er effektivt sikret af et instrument, der måles til dagsværdi. Hvis en virksomhed fx sikrer et varelager ved en råvarekontrakt, kan varebeholdningen måles til dagsværdi, når sikringen sker med et finansielt instrument, som efter årsregnskabsloven måles til dagsværdi.

Oplysningskrav

I 2020-årsrapporterne skal opmærksomheden henledes på nogle nye notekrav. Der er fortsat et overordnet krav om, at noter skal komme i den rækkefølge, som posterne kommer i resultatopgørelsen og balancen.

- Den nye dagsværdireserve, som er beskrevet tidligere i artiklen, afføder et notekrav. Noten skal vise en oversigt over årets bevægelser fra primo til ultimo i dagsværdireserven, fx i form af opdeling på "Årets værdiregulering", "Realiseret i årets løb" og "Tilbageført i årets løb".
- Der er krav om noteoplysning, når en virksomhed har finansielle instrumenter, investeringsejendomme eller biologiske aktiver, der reguleres til dagsværdi. For hver kategori skal der oplyses om "Dagsværdi ultimo", "Dagsværdiregulering indregnet i resultatopgørelsen" og "Dagsværdiregulering indregnet i egenkapitalen" (dagsværdireserven).
- Opskrives et anlægsaktiv til dagsværdi efter lovens generelle regelsæt, skal der fremover noteoplyses om den skattemæssige behandling af bevægelserne i opskrivningsreserven.

- Notekravet om den rente, der eventuelt er indregnet som en del af kostprisen for aktiver, er justeret, så det fremover alene er regnskabsårets indregnede renter, der skal angives.

Afslutning

De fleste B-virksomheder vil ikke opleve behov for ny regnskabspraksis som følge af ændringsloven. Opmærksomheden skal alligevel henledes på ledelsens pligt til at efterleve regelsættet, herunder nye noteoplysningskrav og begrænsninger eller udvidelse i valgmuligheder. Visse nye valgmuligheder – som eksempelvis muligheden for at præsentere anvendt regnskabspraksis sammen med de enkelte noter – vil næppe være relevant for hovedparten af B-virksomhederne. Med tiden kan det ikke udelukkes, at den tendens, man ser i visse lande til anvendelse af denne præsentationsform, også vinder indpas i danske regnskaber.

Virksomheder og koncerner i regnskabsklasserne C og D skal endvidere være opmærksomme på nye krav til ledelsesberetningen og koncernregnskabsreglerne, som ikke er behandlet i denne artikel.

Tag en snak med din revisor om, hvordan I bedst muligt forbedrer jer til de nye krav.



(S)kattepiner i en COVID-19-tid

Aage Brink Thomsen, Martinsen

Folketinget har siden starten af foråret haft travlt med drøftelser, forhandlinger og vedtagelser af en lang række initiativer som følge af virusudbruddet tidligt på året. Det gælder også på skatteområdet, bl.a. på initiativ af Dansk Industri.

Nogle af forhandlingerne har udmøntet sig i lovgivning, men ikke alle initiativer er kommet i mål og ophøjet til lov. Der har derfor hersket en del forvirring om, hvad der er ændret, og hvem der er omfattet af de ændrede regler.



Feriepenge

Som et eksempel på noget, der i skrivende stund ikke er kommet i mål, er et forslag om at beskatte de nu optøede indefrosne feriepenge med en ensartet skattesats for alle modtagere.

Forslaget var bl.a. begrundet med, at ingen har overblik over, hvilken skatteprocent de i givet fald ville være blevet beskattet med i forbindelse med den planlagte fremtidige udbetaling, der for nogle kan ligge langt ude i fremtiden. Samtidig vil den fremrykkede udbetaling i 2020 uden en lovændring betyde, at udbetalingen bliver beskattet med den højeste marginalsattesats inklusive topskat, selv om modtageren ikke er i målgruppen for topskat i år.

Udfordringen kan løses meget enkelt med en forhøjelse af topskattegrundlaget med det beløb, ATP indberetter som feriepengeudbetaling, idet det er ATP, der administrerer udbetalingerne. Finanslovs-kataloget fra regeringen, som blev offentliggjort i forbindelse med Folketingets åbning, rummer ikke forslag herom.

Udsendte medarbejdere

De danske erhvervsorganisationer har anmodet regeringen og Folketinget om at lempe forskellige skatteregler vedrørende udsendte medarbejdere og medarbejdere omfattet af Højt-lønsordningen (Forskerordningen) for at modvirke skadevirkninger af rejserestriktionerne.

Et af de initiativer, der er blevet gennemført, er en lempelse af reglerne for udsendte medarbejdere, omfattet af Ligningslovens § 33 A, der kort fortalt går ud på, at man får fuldt eller halvt nedslag i skatten for den del af indkomsten, der stammer fra lønarbejde i udlandet. For at blive omfattet af reglerne skal en række krav være opfyldt, og der er en righoldig praksis på området.

For det første skal der være tale om lønindkomst optjent under ophold uden for Danmark. Opholdet skal have en varighed på mere end 6 måneder og kan blive afbrudt ved, at man opholder sig i Danmark på grund af arbejde her, eller som følge af at man har opholdt sig her for lang tid. Man må højst opholde sig i Danmark på grund af ferie eller lignende i op til 7 påbegyndte døgn per måned.

Sammen med kravet om mindst 6 måneders ophold i udlandet kan man altså i en 6-måneders periode opholde sig i Danmark i højst 42 påbegyndte døgn. Overskrider man disse opholdsregler, afbryder man opholdet uden for Danmark. I en coronatid med rejserestriktioner har dette været en stor udfordring for mange.

Folketinget har derfor vedtaget, at man i perioden mellem 9. marts og 30. juni 2020 suspenderer tællerværkerne og ser bort fra denne periode i forbindelse med optællingen af de 42 dage. Herudover har man vedtaget, at der i denne periode må udføres arbejde i Danmark, uden at opholdet dermed afbrydes. Der skal betales skat i Danmark af indkomsten fra den del af arbejdet, der efter lovændringen anses for at være udført i Danmark.

Noget af det, som mange savner i øjeblikket, er en forlængelse af perioden, idet en lang række af de lande, som danske medarbejdere normalt arbejder i, efter 30. juni og i skriven- de stund stadig eller igen er omfattet af enten lokale eller danske rejserestriktioner. For personer, der ikke var nået op på 6 måneders ophold i udlandet inden 30. juni, betyder det, at deres mulighed for at blive omfattet af reglerne kan bortfalde relativt hurtigt efter 30. juni.

Skattepligt

Det samme gælder et af de andre tiltag, Folketinget har vedtaget, nemlig reglerne om indtræden af fuld skattepligt. Personer, der flytter hertil ved at anskaffe sig en dansk bolig/bopæl, bliver efter gældende regler skattepligtige, når de tager ophold her i landet.

Midlertidigt ophold på grund af ferie eller lignende på op til 3 måneder i sammenhæng og samlet set op til 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder udløser efter gældende regler ikke fuld skattepligt, medmindre personen udøver erhvervs- mæssige aktiviteter her i landet.

Personer, der på grund af rejserestriktionerne har været forhindret i at afbryde et midlertidigt ophold her i landet, har med en tilføjelse til Kildeskattelovens regler fået mulighed for at vælge en midlertidig ordning, hvor ophold her i landet i perioden 9. marts til 30. juni ikke bliver medregnet i optællingen af de midlertidige ophold. Der kan i denne periode også udføres arbejde i Danmark, uden at der derved indtræder fuld skattepligt.

Til gengæld bliver løn og honorar optjent i perioden, som normalt ikke ville være skattepligtigt i Danmark, begrænset skattepligtigt i Danmark, uanset om der bliver udført arbejde her i landet eller ej. Skatten kan blive lempet i overensstemmelse med en dobbeltbeskatningsoverenskomst med kildelandet.

Der er en række problemer med denne mulighed for tilvalg af de lempelige regler. For det første fordi de udløb den 30. juni, selv om der fortsat er rejserestriktioner. For det andet fordi midlertidigt ophold i Danmark inden 9. marts tæller med i opgørelsen, hvilket kan medføre, at man potentielt kan overskride 90-dagesreglen allerede i løbet af juli måned.

Tilvalget af disse regler finder sted i foråret 2021 i forbindelse med indberetningen af selvangivelsen for 2020.

Mere om skattepligt

Uanset hensigten med indførelsen af valgmuligheden ser det ud til, at andre regler om indtræden af fuld skattepligt – fx reglerne om ophold over halvdelen af året, uanset om der er bopæl eller ej – ikke er blevet lempet, og man kan derfor risikere at blive fuldt skattepligtig i det omfang, det på grund af rejserestriktionerne ikke har været muligt at afbryde opholdet og vende tilbage til bopælslandet inden for fristen.

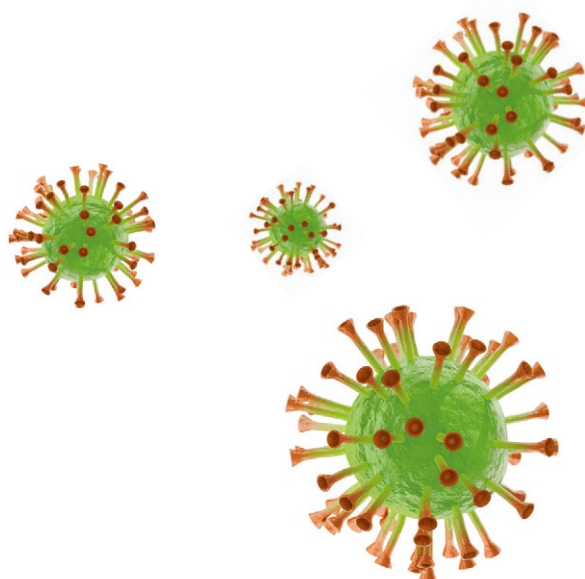
Dette problem kan i nogle tilfælde blive løst ved påberåbelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, men personen kan være tilrejsende fra et land, hvor Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Højtlønsordningen omfatter personer, der tilflytter Danmark efter mere end 10 år i udlandet, som under visse betingelser kan opnå en relativt lav beskatning på 32,84 % af dansk lønindkomst.

For de personer, der var omfattet af ordningen den 8. marts 2020, har man lempet restriktionerne i forhold til længden af deres ophold i Danmark og udlandet samt kravene til det månedlige minimumsvederlag i perioden 9. marts til 30. juni. Disse personer kan også blive ramt af rejserestriktionerne efter den 30. juni og dermed miste retten til at anvende reglerne.

Mange personer, der ikke var omfattet af reglerne den 8. marts, men som var i gang med forhandlinger om et nyt job, får mulighed for at anvende reglerne, hvis de på grund af rejserestriktionerne bliver fuldt skattepligtige på et tidspunkt, hvor de ikke lever op til kravene.

Om Folketinget har planer om at genforhandle tiltagene, og hvordan praksis bliver vedrørende de løse ender, er i øjeblikket uvist.



Er udbyttet lovligt?

Thomas Bjerrehus, udviklingschef, Revisorgruppen Danmark

Erhvervsstyrelsen påbegyndte i foråret 2020 en øget kontrolindsats over for ordinære udbytteudlodninger.

Sådanne kontrolindsatser er som oftest begrundet i, at styrelsen ved de almindelige stikprøvekontroller bliver bekendt med, at der er en overrepræsentation af fejlagtige dispositioner i de kontrollerede selskaber.

Styrelsen har i en pressemeddelelse bekendtgjort, at nogle selskaber udlodder udbytte i strid med selskabslovens regler.

Problemet

I al sin enkelthed er problemstillingen, at en del ledelser overser de krav, selskabsloven stiller til udbytteudlodning. Her er "forsvarlighed" og "tilstrækkelige frie reserver" nøgleordene.

Hertil kommer, at der i selskabslovens bestemmelser om udbyttedimensionering findes et "laveste værdis princip". Helt overordnet skal det sikres, at der efter en foretagen udbytteudlodning er dækning for selskabskapitalen og eventuelle bundne reserver. Det betyder, at der gælder en dobbeltbegrænsning i relation til udbytteudlodningen:

- Ordinært udbytte skal kunne rummes inden for de frie reserver i henhold til selskabets seneste årsrapport, og
- udbyttebetalingen skal ligeledes være inden for de frie reserver på beslutningstidspunktet.

Det er selskabets ledelse, der bærer ansvaret for at sikre et tilstrækkeligt kapitalberedskab, herunder at der efter en udbytteudlodning er tilstrækkelig dækning for de bundne reserver.



Konsekvenser ved fejl

Konstateres det i forbindelse med en kontrol fra Erhvervsstyrelsen, at der er udloddet ulovligt udbytte, skal ikke kun den ulovlige del, men hele udlodningen straks betales tilbage til selskabet inklusive renter, som p.t. udgør 10,05 % p.a.

Tilbagebetalingen skal dokumenteres med erklæring fra ledelsen og en erklæring fra en godkendt revisor.

Sker tilbagebetalingen ikke straks, efter at det ulovlige forhold er konstateret, vil udbyttet med stor sandsynlighed blive betragtet som et ulovligt kapitalejerlån – hvorved der opstår en række væsentlige skattemæssige konsekvenser for kapitalejerne med bestemmende indflydelse i selskabet.

Hvis beløbet ikke kan tilbagebetales, eller kapitalejeren har modtaget udbyttet i god tro, vil ansvaret for tilbagebetalingen falde tilbage på selskabets ledelse i form af et erstatningsansvar.

Mere kontrol

Erhvervsstyrelsen har meddelt, at man vil undersøge, om der også er grundlag for at lave en øget kontrolindsats rettet imod ekstraordinære udlodninger af udbytte.



Grant Thornton

Statsautoriseret Revisionspartnerselskab

www.grantthornton.dk · CVR.nr. 34209936

Stockholmsgade 45
DK-2100 København Ø
T: +45 33 110 220

Nordstensvej 11
DK-3400 Hillerød
T: +45 33 110 220

Søndergade 7
DK-4130 Viby Sj.
T: +45 46 498 501