

# At investere i Danmark (skattemæssige udfordringer når kineserne investerer i Danmark)

---

**Xin Zhuo**

**Afleveret den 3/15/2012**

**Vejleder: Christen Amby**

**Antal anslag: 100.538**

## **Executive summary**

### **Investment in Denmark (Tax issues when Chinese invest in Denmark)**

Chinese companies' foreign investment increases with the great economic prosperity.

In 2010 came the influx of Chinese capital to Europe up to 6.7 billion. USD, which was double in the previous year. But unfortunately it is only a very small part of the great capital that has come to Denmark.

Many Chinese feel that the tax rate in Denmark is very high and has not consider Denmark as the first choice when they go out and invest.

The thesis aims to give Chinese companies who want to invest in Denmark, an overview of the tax rules in Denmark and how double taxation agreement between Denmark and China should be interpreted and applied.

Furthermore, the thesis illustrates the tax benefits available to a Chinese investor that will invest in Denmark.

The problem will be elucidated on the basis of a concrete Chinese biotechnology company seeking to establish themselves here in Denmark.

The above mentioned problem will be addressed by answering the following questions:

1. Selecting the types of companies when it comes to investing in Denmark
2. What is a double taxation agreement
3. What is the OECD model
4. What are the differences between dobbelbeskatningsoverenskomsten between Denmark and China (hereinafter called DBO) and the OECD Model
5. What have DBO important for a Chinese company that invests in Denmark (Corporate tax)
6. What have DBO important for the employees of a Chinese and a Danish company (personal tax)

## Indholdsfortegnelse

Executive summary.....	1
1. Indledning.....	4
1.1 Problemformulering.....	5
1.2 Afgrænsning.....	5
1.3 Model- og metodevalg.....	7
1.4 Kildekritik.....	7
1.5 Afhandlingens struktur.....	8
2.1 Valg af selskabsformer.....	10
3.1 Beskrivelse af den valgte virksomhed.....	12
4.1 Hvad er en dobbelbeskatningsoverenskomst.....	13
4.1.1 OECD modeloverenskomst.....	14
4.2 Dobbeltbeskatningsaftalen mellem Kina og Danmark.....	17
4.2.1 Forskelle mellem OECD-modellen og DBO.....	17
5.1.1 Artikel 1 og 4, skattemæssigt hjemsted.....	22
5.1.2 Artikel 2 og 3.....	24
5.1.3 Artikel 9 Indbyrdes forbundne foretagender.....	25
5.1.4 Artikel 10 udbytter.....	27
5.1.5 Artikel 11, renter.....	29
5.1.6 Artikel 12, Royalties.....	31
5.1.7 Artikel 13, Kapitalgevinster.....	33
5.1.8 Artikel 14, frit erhverv.....	34
5.1.9 Artikel 5, fast driftssted.....	34
5.1.10 Artikel 6, Indkomst af fast ejendom.....	36
5.1.11 Artikel 7, fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.....	36

5.1.12 Artikel 8, skibs- og luftfart .....	36
6.1 Personskat .....	37
6.1.1 Artikel 15, personligt arbejde i tjenesteforhold.....	37
6.1.1.1 Scenarie 1, kinesisk medarbejder til Danmark mindre end 183 dage.....	39
6.1.1.2 Scenarie 2, kinesisk medarbejder til Danmark mere end 183 dage.....	40
6.1.1.3 Scenarie 3, kinesisk medarbejder udstationeres til Danmark og bliver ansat i Danmark .....	41
6.1.1.4 Scenarie 4, dansk virksomheder som sender medarbejder til Kina.....	44
6.1.2 Artikel 16, Bestyrelseshonorarer .....	48
6.1.3 Artikel 17, Kunstnere og sportsfolk.....	49
6.1.4 Artikel 18, Pensioner og social sikringsydelse .....	49
6.1.5 Artikel 19, Vederlag og pensioner for udførelse af offentlige hverv .....	50
6.1.6 Artikel 20, Lærere og forskere .....	51
6.1.7 Artikel 21, Studerende, erhvervspraktikanter og trainees.....	51
6.1.8 Artikel 22, Andre indkomster.....	53
6.1.9 Artikel 23, Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning .....	54
6.1.10 Artikel 24, Ikke-diskriminering.....	55
6.1.11 Artikel 25, Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler .....	56
6.1.12 Artikel 26, Udveksling af oplysninger .....	56
6.1.13 Artikel 27, Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer .....	57
7 Konklusion .....	58
8 Perspektivering .....	63
9 Litteraturlisten .....	65

## 1. Indledning

Den hurtig voksende økonomi i Kina har præget alverdens avisers forsider de sidste mange år. Kina har siden 1980'erne været verdens low-cost produktionsfabrik, den voksende økonomi har været på bekostning af miljøet, menneskelivet osv.

Men de sidste 3-4 år har kineserne indset, at for opnå en sund vækst, skal der investeres i teknologi og innovation. Derfor har der været mange kinesiske opkøb af udenlandske firmaer og investeringer uden for Kina i de sidste 3-4 år. Endvidere har Kina grundet den voksende eksport og økonomisk vækst opbygget enorme valutareserver, og det forventes at Kina i stigende grad vil investere mange af disse midler i udlandet.

I 2010 nåede tilstrømningen af kinesisk kapital til Europa op på 6,7 mia. USD, hvilket var en fordobling i forhold til året før. Men desværre er det kun en meget lille del af den store kapital, der er kommet til Danmark.

I 2011 har kineserne dog fået øjnene op på Danmark. Det gode forskningsmiljø tiltaler specielt de kinesiske bioteknologiske virksomheder. Samme år kom Kinas største bioteknologiske virksomhed til Danmark for at etablere deres hovedkvarter for deres aktivitet i Europa.

Jeg kommer selv fra Kina, og har derfor tit kontakt til kinesiske virksomhedsledere der gerne vil komme til Europa. Et af de områder, som de kinesiske virksomhedsledere har fokus på er de skattemæssige regler her i Danmark. De har alle hørt om de høje skatter i medierne og føler, at det er dyrt at investere i Danmark. De var derfor meget interesseret i at høre om den danske selskabsskat og personskat for deres medarbejdere i Kina og Danmark.

Mødet med de kinesiske virksomheder har givet mig inspiration til at skrive denne afhandling for at give de kinesiske virksomheder, som gerne vil investere i Danmark, et overblik over de skattemæssige regler i Danmark, samt hvordan dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Kina skal fortolkes og anvendes.

## 1.1 Problemformulering

Som beskrevet ovenfor ønsker jeg i afhandlingen at gennemgå dobbelbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Kina og give et overblik over de skattemæssige regler, når en kinesisk virksomhed skal investere i Danmark.

Problemstillingen vil blive belyst med udgangspunkt i en konkret kinesiske bioteknologiske virksomhed, som ønsker at etablere sig her i Danmark.

Ovenstående problemstilling vil blive behandlet ved besvarelsen af følgende spørgsmål:

1. Valg af selskabsformer når der skal investeres i Danmark
2. Hvad er et dobbelbeskatningsoverenskomst
3. Hvad er OECD-modellen
4. Hvad er forskellene mellem dobbelbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Kina (efterfølgende betegnes DBO) og OECD-modellen
5. Hvad har DBO af betydning for et kinesisk selskab der investerer i Danmark (Selskabsbeskatning)
6. Hvad har DBO af betydning for de ansatte i henholdsvis et kinesisk og et dansk selskab (personbeskatning)

## 1.2 Afgrænsning

I afhandlingen har jeg fundet det hensigtsmæssigt at foretage følgende afgrænsninger:

Beskrivelse af dobbeltbeskatningsaftalen omfatter alene forholdet mellem Danmark og Kina og omfatter derfor ikke Taiwan, Hong kong og Macau, idet der er særskilte aftaler mellem Danmark og de nævnte steder.

Told og moms-regler vil ikke blive gennemgået i afhandlingen, idet disse anses for at være et særskilt område, og afhandlingen omhandler primært direkte skat.

CFC-beskatning vil ikke blive behandlet i afhandlingen, da det vurderes, at CFC – beskatning ikke er relevant i forhold til afhandlingens problemstilling.

Transfer pricing vil kun blive omtalt kort i afhandlingen, da emnet er så stort, at en gennemgang vil blive for overfladisk.

Selskabsformer som P/S, I/S og K/S vil ikke blive omtalt i afhandlingen, da denne form for selskab ikke anses for at være relevant for en kinesisk virksomhed, som ejer 100 % af sin investering i Danmark .

Selskabsformer som Europæisk selskab, vil ikke blive behandlet i afhandlingen, da det anses for irrelevant for en virksomhed, som har besluttet at bruge Danmark som hovedkvarter, jf. beskrivelsen i kapitel 2.1 nedenfor.

Ikke alle artikler i DBO vil blive behandlet dybdegående, da det ikke er alle artikler, som har betydning for afhandlingen.

Det forudsætter, at moderselskabet i Kina og datterselskabet i Danmark ikke vælger international sambeskatning, da emnet er så stort, at en gennemgang vil blive for overfladisk.

Regler omkring ejendomsavance beskatning vil ikke blive gennemgået , da det udgør et emne for sig selv.

Skattemæssige problemstillinger mellem Danmark og andre lande udover Kina (fx. hvis det danske datterselskab stifter et fast driftssted eller selskab i Tyskland) vil ikke blive behandlet, da disse udgør et emne for sig selv.

Problemstillingen om aktieoptioner og warrants er ikke beskrevet i afhandlingen, da emnet er så stort, at en gennemgang vil blive for overfladisk.

Afhandlingen behandler kun de skattemæssige problemstillinger og omfatter derfor ikke de selskabsretlige, menneskeretlige, politiske og makroøkonomiske problemstillinger.

Den interne kinesiske skattelovgivning vil kun blive omtalt i det omfang det har betydning for forståelse af afhandlingen. Der vil således ikke være en dybdegående analyse af disse lovgivninger, da det ikke er afhandlingens primære formål at fortolke de kinesiske skatteregler.

Afhandlingens primære målgruppe er kinesiske virksomheder, som ønsker at etablere sig i Danmark.

Afhandlingens sekundære målgruppe er afhandlingens vejleder og censor. Afhandlingens tertiære

målgruppe er virksomheder, der ønsker at etablere sig i Kina eller udstationere deres medarbejdere til Kina.

### **1.3 Model- og metodevalg**

Udgangspunktet for afhandlingen er den gældende lovgivning indenfor skatteområde. Herudover anvendes litteratur på området primært i form af lærebøger, skattevejledninger mv.

De steder i opgaven, hvor der henvises til benyttede kilder, er det anført i fodnoterne. For at give en fuldstændig oversigt over benyttede kilder henvises til litteraturlisten.

Der er i opgaven anvendt nogle generelle forkortelser på anvendte love, som ligeledes fremgår af litteraturlisten.

### **1.4 Kildekritik**

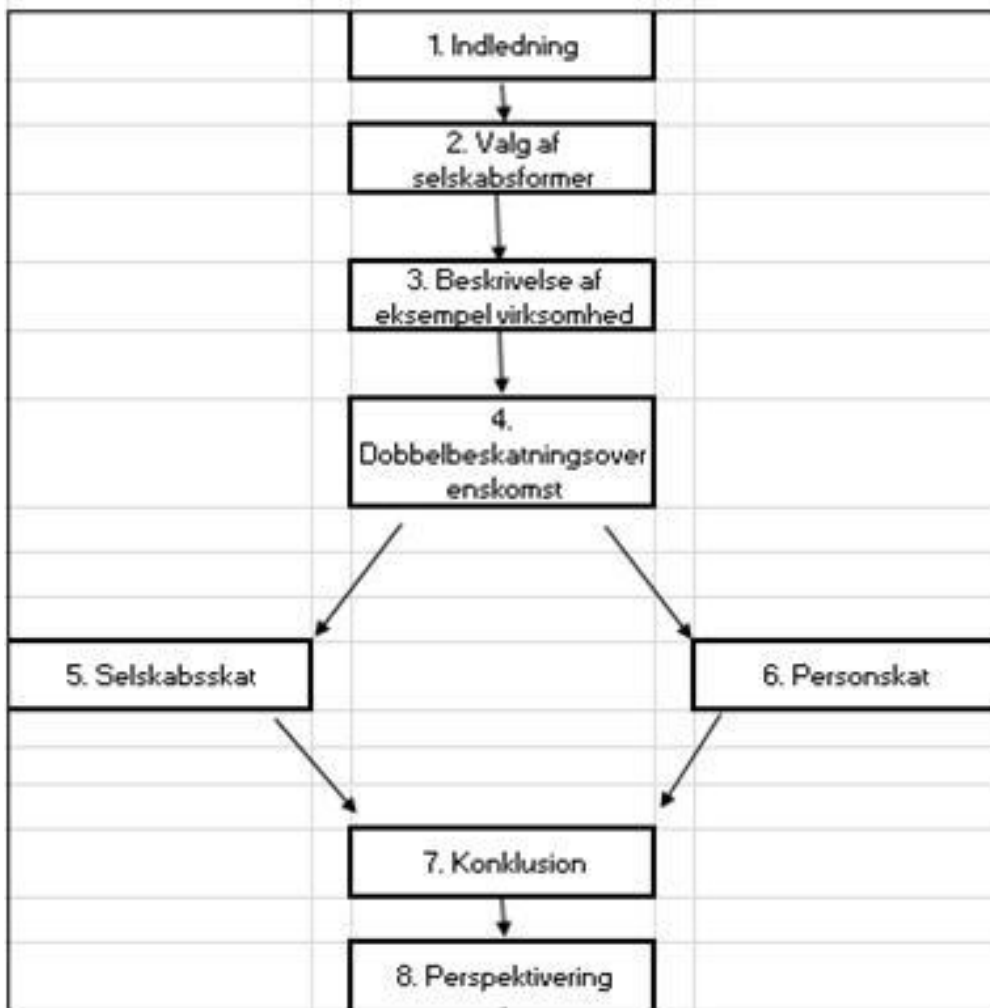
Jeg har forholdt mig kritisk og objektivt til litteraturen. Af sekundære kilder er der særligt anvendt publikationer fra Deloitte's skatteafdeling og forskellige autoriserede hjemmesider fra SKAT, OECD mv. Jeg har gennem hele forløbet forsøgt at få informationerne bekræftet fra flere parter for at vurdere de subjektive og generelle forhold.

Datafangst til afhandlingen er stoppet den 1. juli 2011.



## 1.5 Afhandlingens struktur

Afhandlingens struktur fremgår af nedenstående figur:



Figur 1, Kilde: egen tilvirkning

Afhandlingen indleder med en præsentation af valg af virksomhedens form i kapitel 2.

I kapitel 3 vil der blive foretaget en kort beskrivelse af den valgte virksomhed.

I kapitel 4 vil der være en gennemgang af dobbeltbeskatningsoverenskomsten og OECD's modeloverenskomst.

I kapitel 5 vil de relevante artikler i dobbeltbeskatningsoverenskomsten samt skattelovgivninger der er relevante for et selskab, blive gennemgået. De artikler, der indeholder generelle bestemmelser, vil blive gennemgået løbende, hvor det falder naturligt.

I kapitel 6 vil de relevante artikler i dobbeltbeskatningsoverenskomsten samt skattelovgivninger, der er relevante for en fysisk person, blive gennemgået. De artikler, der indeholder generelle bestemmelser, vil blive gennemgået løbende, hvor det falder naturligt.

Som afslutning vil jeg drage en konklusion i kapitel 7.

I kapitel 8 vil jeg diskutere hvilke andre skatteforhold, der kan være relevante for en kinesisk virksomhed som ønsker at investere i Danmark.

## 2.1 Valg af selskabsformer

Når en virksomhed vil investere i Danmark, skal de vælge hvilken selskabsform, de vil benytte sig af.

Valg af selskabsform afhænger af investeringstypen og investeringens størrelse. For joint venture investeringer, hvor der vil være større underskud i opstarts året, anvendes ofte P/S, K/S eller I/S for at kunne udnytte de skattemæssige fradrag i samme indkomst år. Men disse former for selskaber kan i mange tilfælde give skattemæssige komplikationer for den udenlandske part, da disse selskabsformer anses for at være skattemæssig transparente, hvor beskatning sker hos de enkelte deltagere. Og det er tvivlsomt, hvor vidt den udenlandske parts skattemyndighed vil anse disse selskaber for skattemæssig transparente.

Da den valgte virksomhed, som anvendes i afhandlingen, ejer 100 % af dens investering i Danmark, er valg af selskabsform som P/S, K/S og I/S ikke relevant.

De fleste udenlandske virksomheder anvender en selskabsform som A/S eller ApS. Det er primært de store selskaber, som vælger A/S og de mindre selskaber, som vælger ApS.

Skattemæssigt er der ingen forskelle på valg af disse to selskabsformer, da indkomster i både A/S og ApS beskattes med 25% i selskabsskat. De væsentligste forskelle mellem de to selskabsformer er størrelsen af selskabskapital, børsnotering og formalitet.

A/S kræver 500.000 kr. i selskabskapital, hvor ApS kun kræver 80.000 kr. Men i forbindelse med den nye selskabslov, som trådte i kraft den 1. marts 2011, skal kun 25 % (125.000 kr.) af A/S' selskabskapital være indbetalt, og det samme gælder for ApS. Dog er der en minimumsgrænse på 80.000 kr. Forholdet gælder, at der reelt set ikke er den store forskel på selskabskapitalens størrelse.

Såfremt virksomheden senere ønsker at blive børsnoteret i Danmark, skal virksomheden være stiftet som A/S.

Der er færre formelle krav i et ApS end A/S. Et ApS kan nøjes med ét medlem i ledelsen, hvor et A/S skal have 3 medlemmer.

Virksomheden kan også vælge en selskabsform, som hedder Europæisk selskab. Denne form for selskab gør det nemmere at flytte selskabets hovedkvarter samt fusionere med selskaber uden for Danmark.<sup>1</sup> Der vil i afhandlingen ikke blive behandlet denne form for selskab, da det ikke anses for relevant for den valgte virksomhed, som anvendes i afhandlingen.

Til sidst kan virksomheden også vælge at oprette en filial i Danmark. Skattemæssigt sidestilles en filial i Danmark med et selskab. Dog kan der ikke fratrækkes renteudgifter af lån samt royalties o.l. i en filial, hvis disse udgifter går til moderselskabet. Den skattemæssige indkomst opgøres kun for den danske aktivitet, og filialen slipper for at offentliggøre årsrapporten. Jf. den kinesiske selskabsskattelov § 17 kan underskud i en udenlandsk filial ikke modregnes i det kinesiske selskabs skattepligtige indkomst. Men overskudet i en udenlandsk filial skal indgå som en del af den skattepligtige indkomst i Kina, men med et fradrag for den allerede betalte selskabsskat i Danmark. Dog højst svarende til den kinesiske selskabsskat på 25% for selskaber. Umiddelbart er der ingen skattemæssige forskelle i at vælge at etablere sig i Danmark som filial eller selskab. Men for virksomheder, hvor omkostningerne finansieres af moderselskabet eller hvor der er store royalty betalinger til moderselskabet er det ikke fordelagtigt at vælge filial, da det som nævnt ikke er muligt at trække renter på lån samt royalty til moderselskabet fra i den skattepligtige indkomst.

Filial og fastdriftssted vil blive behandlet mere dybdegående i kapitel 5.1.9 og 5.1.11.

Ud fra ovenstående kan det konkluderes, at det er mest hensigtsmæssigt for kinesiske virksomheder at vælge selskabsformen A/S eller ApS til at drive forretning i Danmark.

---

<sup>1</sup> Publikation fra Deloitte, "Taxation and investment in Denmark 2011", side 4.

### **3.1 Beskrivelse af den valgte virksomhed**

Den kinesiske bioteknologiske virksomhed, efterfølgende betegnet som KB, er verdens største DNA analyse og sekvenseringsvirksomhed. KB har eksisteret siden 1999 og startede oprindeligt som et statsstøttet projekt, men blev senere privatiseret.

Mange af professorerne i KB er uddannet i Danmark og har derfor en stærk tilknytning til Danmark. For at udvide deres forretning i Europa, har KB besluttet at etablere et hovedkvarter i Danmark og har i denne forbindelse stiftet et A/S.

Formålet er, at det danske datterselskab, efterfølgende betegnet som KBD, skal etablere et laboratorium her i Danmark til at analysere de prøver, som de får indsamlet. KBD skal på længere sigt tjene nok til at kunne finansiere dens løbende drift samt give et acceptabel afkast til moderselskabet KB.

Virksomheden vil blive brugt de steder, hvor der anses som nødvendigt for forståelse af reglerne.

## 4.1 Hvad er en dobbelbeskatningsoverenskomst<sup>2</sup>

Danmark har indgået aftaler med en lang række lande for at undgå dobbeltbeskatning. De fleste af aftalerne er i store træk udformet med udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue med tilhørende kommentarer.

Hovedformålet med denne modeloverenskomst er, at løse de fleste af de generelle problemer, der opstår inden for områder med international juridisk dobbeltbeskatning på en ensartet måde.

De enkelte overenskomster har til formål at undgå dobbeltbeskatning og forhindre skatteunddragelser for så vidt angår indkomstskatter og formueskatter.

Bestemmelserne i overenskomsterne skal modvirke den dobbeltbeskatning, der opstår, når den samme indtægt kan beskattes både i Danmark og i et andet land efter reglerne i landenes nationale lovgivning.

Anvendelse af overenskomsternes bestemmelser kan derimod ikke bevirke en højere beskatning end den, der ville være fremkommet efter den danske skattelovgivning alene. Således skal en udenlandsk indtægt, der opgjort efter danske skatteregler medfører et underskud, fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Overenskomsterne er således uden virkning, når dobbeltbeskatning ikke foreligger.

En overenskomst, som Danmark har indgået med en fremmed stat, medfører derfor, at de danske skatteregler sættes ud af kraft i det omfang, det er nødvendigt for at Danmark kan overholde overenskomsten.

Dobbelbeskatningsoverenskomster og de protokoller, der ændrer eller udvider overenskomsterne, er folkeretlig bindende traktater. Dette indebærer, at de involverede stater pålægges en folkeretlig forpligtelse til ikke at beskatte i strid med overenskomsten. Det indebærer også, at borgerne kan påberåbe sig de rettigheder, som fremgår af overenskomsterne.

---

<sup>2</sup> Mogens Rasmussen, "International dobbelt beskatning", side 13-14

### 4.1.1 OECD modeloverenskomst<sup>3</sup>

En dobbeltbeskatningsoverenskomst består normalt af de artikler, som i OECD-modellen indeholder.

Artikel 1 til 5 plus 9 fastsætter og definerer nogle grundlæggende begreber.

Artikel 6 til 8 og 10 til 22 bestemmer, i hvilken stat forskellige arter af indkomst og formue kan beskattes.

Artikel 23A og B bestemmer, hvorledes dobbeltbeskatning skal ophæves.

Artikel 24 til 31 angiver en række særlige bestemmelser.

Endvidere er der protokollatet til selve overenskomsten, som regulerer de specifikke forhold i de to kontraherende stater.

Den danske indkomstbeskatning bygger som altovervejende hovedregel på globalindkomstprincippet, og fuldt skattepligtige fysiske personer, selskaber, fonde, foreninger, dødsboer m.v. er derfor skattepligtige her af den samlede indkomst, hvad enten indkomsten hidrører her fra landet eller fra udlandet, jf. SL § 4.

Når en dobbeltbeskatning skal løses efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsaftale, er det først nødvendigt at fastslå i hvilken stat skatteyderen er hjemmehørende (domicilstaten).

Bestemmelserne i art. 4 afgør, hvem der skal udpeges til at være domicilstat.

Domicilstaten er den stat, som har ret til at globalbeskatte personen, dvs. beskatte alle personens indtægter, hvad enten de hidrører fra domicilstaten eller fra andre stater som nævnt ovenfor.

Domicilstaten har således en primær beskatningsret til samtlige indtægter. De i art. 8, 12, 13, stk. 5, 15, stk. 2, 18 og 21, stk. 1 omhandlede indkomster kan kun beskattes i domicilstaten. Når en indkomst falder ind under en af disse artikler opstår der således ingen dobbeltbeskatning, idet den anden stat (kildestat, se beskrivelse af kildestat nedenfor) har afstået fra at beskatte.

---

<sup>3</sup> Mogens Rasmussen, "International dobbelt beskatning", side 15-16

Den anden stat er dermed klassificeret som kildestat, og denne stat kan alene beskatte de indtægter, som den er berettiget til i henhold til artiklerne 6, 7, 10, 11, 13, stk. 1, 2 og 4, 15, stk. 1, 16, 17, 19 og 21, stk. 2.

I art. 23 A og B bestemmes, hvorledes den opståede dobbeltbeskatning skal ophæves. Det er altid domicilstaten, altså den stat der er tillagt en primær beskatningsret til al indkomst, der skal ophæve dobbeltbeskatningen.

Ophævelsen kan ske ved at anvende enten creditmetoden eller eksemptionsmetoden.

Creditmetoden anvendes af de fleste stater, herunder Danmark. Skatten nedsættes med den udenlandske skat på lignende den udenlandske indkomst (fuld credit). Dog kan lempelse ikke ske med et beløb, der overstiger den del af domicilstatens skat, der forholdsmæssigt kan henføres til den udenlandske indkomst (almindelig credit). Det laveste lempelsesbeløb anvendes således:

<b>Lempelse efter creditmetoden</b>			
Skattepligtige indkomst som angivet nedenfor:			
Indkomst domicilstat:	300		
Indkomst kildestat:	200	Skat heraf i kildestat	20
Skattepligtig indkomst domicilstat:	500	Skat i domicilstat 25%	125
Domicilstatens skat på 125 skal således lempes med det laveste af følgende beløb:			
<b>Fuld credit</b>	Den til kildestat betalte skat på 20		
<b>Creditmetoden:</b>	Den del af domicilstatens skat på 125, der forholdsmæssigt kan henføres til den udenlandske indkomst på 200 sammenholdt		
	$125 * 200 / 500 = 50$		
Domicilstatens skat på 125 lempes således efter creditmetoden med 50, men domicilstat skal højst indrømme fradrag med den i kildestat faktisk betalte indkomstskat, dvs. Med 20, personen skal således betale skat i domicilstaten med 105 og 20 i kildestat.. Altså det samme i skat, som hvis hele indkomsten var indtjent i domicilstaten.			

Figur 2, Kilde: egen tilvirkning



Når eksemptionsmetoden anvendes skal domicilstaten altid fritage den udenlandske indkomst for beskatning, uanset om den udenlandske skat er lavere end domicilstatens. Lempelse kan beregnes således:

<b>Lempelse efter exemption</b>			
Skattepligtige indkomst som angivet nedenfor:			
Indkomst domicilstat:	300		
Indkomst kildestat:	200	Skat heraf	20
Skattepligtig indkomst domicilstat:	500	Skat i dom	125
Domicilstatens skat på 125 skal således lempes med den del af den domicilstats skat på 125, der forholdsmæssigt kan henføres til den kildestat indkomst på 200 sammenholdt med den samlede indkomst			
$125 * 200 / 500 = 50$			
Domicilstatens skat på 125 lempes med 50, således at domicilstatens skat efter lempelse udgør $125 - 50 = 75$ .			

Figur 3, Kilde: egen tilvirkning

Ovenstående er blot et eksempel på en beregning, senere i afhandlingen vil der blive lavet en konkret beregning i forbindelse med eksempel virksomhed.

## 4.2 Dobbeltbeskatningsaftalen mellem Kina og Danmark

Den 21. marts 1985 blev der indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Kina og Danmark<sup>4</sup>. DBO er en aftale, som er indgået mellem Kina og Danmark for at undgå at en person blive beskattet af den samme indkomst eller formue i begge stater og for at forhindre skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter.

Overenskomsten er bygget op omkring den aftalemodel, der er udarbejdet af OECD.

Kina er ikke medlem af OECD, men er et af de lande hvor der er et bredt samarbejde med OECD.<sup>5</sup>

Forskellene mellem OECD-modellen og DBO er gennemgået i efterfølgende afsnit, efterfulgt af en systematisk gennemgang af artikler i DBO i kapitel 5 og 6. De artikler, der ikke er relevante for afhandlingens valgte virksomhed, vil kun blive gennemgået kort.

### 4.2.1 Forskelle mellem OECD-modellen og DBO

Selvom de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster er bygget op omkring OECD-modellen, er der ingen af disse overenskomster, som svarer 100% til det, der står i OECD-modellen.

Forskellen kan være så stor, at det kan føre til en helt anden konklusion end den der står i OECD modellen. Derfor er det vigtigt at tydeliggøre forskellen og dens virkning. Nedenfor er listen over de artikler i DBO der afviger fra OECD-modellen<sup>6</sup>:

**Artikel 2:** DBO omhandler ikke formueskat, hvilket ikke anses for at have den store betydning, da der hverken er formueskat i Kina eller Danmark.

**Artikel 3:** Begge staters kontinentalsokkel er omfattet af DBO. Kontinental-soklen strækker sig som hovedregel 200 sømil fra kysten. Staten kan i overensstemmelse med internationalt vedtagne

---

<sup>4</sup> Dobbeltbeskatningsoverenskomst af 26. marts 1986, side 1

<sup>5</sup> "China and OECD", fra [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

<sup>6</sup> Ligningsvejledning, Dobbeltbeskatning 2012-1, SKAT juridiske vejledning

beregningsmetoder yderligere gøre krav på rettigheder over hele kontinentalmargenen ud til dybhavsbunden. Beskatningskompetencen er dog begrænset til aktivitet vedr. efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund<sup>7</sup>. Denne bestemmelse kan betyde, at hvis f.eks. Kina vil udvinde olie eller forske i den danske del af kontinental-soklen, så har Danmark beskatningsret på disse aktiviteter.

**Artikel 4:** Det skattemæssige hjemsted for ikke-fysiske personer, der har sin virkelige ledelse i den ene stat, og som har sit hovedkontor i den anden stat, afgøres ved gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder. I OECD modellen er det bestemt, at ikke-juridiske personer anses for hjemmehørende i den stat, hvor den virkelige ledelse har sit sæde. Men i DBO er det op til de kompetente myndigheder at aftale, hvor ikke-fysiske personer er hjemmehørende. Dette kan give komplikationer, se kapitel 5.1.1 for nærmere beskrivelse af problemstillingen. Se kapitel 6.1.11 for nærmere beskrivelse af kompetente myndigheder.

**Artikel 5:** ”Et bygnings-, anlægs-, samle- eller monteringsarbejde anses for et fast driftssted, når det varer mere end 6 måneder. Dette gælder også for den tilsynsførende virksomhed i forbindelse med ovennævnte arbejde.

En installation, en boring eller et skib, som anvendes til efterforskning eller udnyttelse af naturforekomster, anses for et fast driftssted, når det er anvendt hertil i mere end 3 måneder.

Levering af tjenesteydelser, herunder rådgivende virksomheder, anses for et fast driftssted, når arbejdet med samme projekt i en eller flere perioder tilsammen overstiger 6 måneder inden for en 12 måneders periode. En repræsentant, der udelukkende eller næsten udelukkende arbejder for en virksomhed, skal ikke anses som en uafhængig repræsentant i stk. 6's forstand, hvis det påvises, at dispositionerne mellem parterne ikke er truffet under frie vilkår.”<sup>8</sup>

Artiklen omfatter således flere aktiviteter end OECD-modellen, og tidsgrænsen er reduceret til 6 måneder.

---

<sup>7</sup> Mogens Rasmussen, ”International dobbelt beskatning”, side 37 og 48.

<sup>8</sup> Artikel 5, stk. 3 i DBO

**Artikel 7:** Ved fastsættelsen af det faste driftssteds fortjeneste, er der ikke fradragsret for royalty, honorar for patenter, provisioner og renter (undtagen banker) der betales til hovedkontorer eller beslægtede selskaber.

Tilsvarende betalinger fra hovedkontoret skal heller ikke medregnes til det faste driftssteds fortjeneste.

Denne bestemmelse indsat for at svare til den danske ligningslov, hvor det fremgik, at fast driftssted ikke kan fradrage royalty og renter.

**Artikel 8:** Bestemmelsen omfatter ikke fortjeneste ved driften af både i indre farvande.

For så vidt angår SAS, finder bestemmelsen kun anvendelse for den danske andel af fortjenesten.

Ifølge protokollen til overenskomsten skal overenskomsten af 21. oktober 1974 mellem Danmark og Kina om skibsfart fortsat være gældende, hvorefter ingen af parterne kan pålægge nogen form for skat på indkomst og anden indtægt hidrørende skibsfart, der drives af den anden parts rederier, jf. bekendtgørelse nr. 37 af 6. marts 1975.

**Artikel 10:** Kildelandet har beskatningsretten til udbytte med 10%.

**Artikel 11:** Kildelandet har beskatningsretten til renter med 10 pct., medmindre renter tilfalder den anden stats regering eller lokale myndighed. I så fald er renten fritaget for skat.

**Artikel 12:** Kildelandet har beskatningsretten til royalty med 10 pct. Kildelandets beskatningsret skal beregnes på grundlag af 70 pct. af royalty-beløbet, jf. protokollen, hvor det er erhvervet ved udleje af industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr.

**Artikel 13:** Fortjeneste ved afhændelse af alle andre aktiver end dem, der er nævnt i artiklen, kan beskattes i kildestaten. For så vidt angår SAS, finder bestemmelsen kun anvendelse på den danske andel af fortjenesten.

**Artikel 14:** Indkomst ved frit erhverv kan beskattes i kildelandet ikke blot, når der foreligger fast driftssted, men også når personen opholder sig der i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage i et kalenderår. Artikel 14 i OECD-modellen er udgået i 2000, da det anses for at være omfattet i art. 5 og 7<sup>9</sup>. Bestemmelsen i DBO giver kildelandet ret til at beskatte personer som læger, advokater, ingeniører, arkitekter, tandlæger og revisorer, der opholder sig i Danmark i mere end 183 dage. Nærmere beskrivelse af 183 dages reglen kan læses i kapitel 6.1.1.

**Artikel 15:** 183-dages reglen anvendes i forhold til kalenderåret. Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik i henhold til protokollen.

**Artikel 17:** Kunstnere og sportsfolk er fritaget for beskatning i kildestaten, når arbejdet er et led i et kulturudvekslingsprogram.

**Artikel 18:** Ydelser i henhold til det sociale sikringssystem kan kun beskattes i kildestaten (f.eks. folkepension).

**Artikel 20:** Vederlag for midlertidig undervisning eller forskning ved universiteter mv. i en periode på indtil 3 år beskattes ikke i opholdsstaten.

**Artikel 21:** Stipendier, legater mv. fra statslige, almene velgørende, videnskabelige institutioner mv., som er ydet til den studerendes underhold, studium eller uddannelse er skattefrie.

Skattefritagelsen for studerende mfl. omfatter også indkomst af personligt arbejde i opholdsstaten, dog højst med et beløb der svarer til, hvad der er nødvendigt for hans underhold.

For indkomståret 2011 udgør beløbet 42.900 kr. Studerende, der har påbegyndt studieophold i Danmark før 1. januar 2011, er berettiget til fortsat at anvende fradraget for 2010, 71.000 kr., så længe betingelserne herfor er opfyldt.

---

<sup>9</sup> Mogens Rasmussen, "International dobbelt beskatning", side 83

Fradraget gives i den personlige indkomst optjent under studieopholdet før beregning af arbejdsmarkedsbidrag og kan ikke være større end denne indkomst. Fradraget reduceres med beløb, der modtages til den studerendes underhold, undervisning og uddannelse, og som ikke beskattes her. Fradraget reduceres endvidere med skattefrie stipendier, men derimod ikke med skattepligtige stipendier, der modtages fra Danmark. Hvis der tages fradrag efter rejsereglerne i ligningsloven § 9 A, modregnes det samme beløb i gæstestuderendefradraget. Fradraget begrænses ikke af øvrige ligningsmæssige fradrag eller personfradraget. Se SKM2010.708.SKAT.

Skattefritagelsen gælder maksimalt 5 år og vedrører kun arbejde, der ikke har forbindelse med studieopholdet. En detaljeret beskrivelse af artikel 21 kan ses i kapitel 6.1.7.

**Artikel 22:** Kildelandet kan beskatte andre indtægter, som ikke er omfattet af de øvrige artikler.

**Artikel 23:** Danmark lempes som hovedregel ved hjælp af creditmetoden.

Indtægter efter artikel 19 lempes dog ved hjælp af exemption.

Der gives endvidere matching credit for så vidt angår udbytte (10 pct.), renter (10 pct.), royalties (20 pct.) og indkomst fra joint ventures.

### 5.1.1 Artikel 1 og 4, skattemæssigt hjemsted

Artikel 1 fortæller, at overenskomsten finder anvendelse på personer der er hjemmehørende i en af eller begge de kontraherende stater, dvs. på personer der er hjemmehørende i Kina eller Danmark. Begrebet hjemmehørende defineres i artikel 4.

Såvel en fysisk som en juridisk person har efter definitionen i art. 4, stk. 1, skattemæssigt hjemsted i en stat, såfremt personen er hjemmehørende i denne stat.

#### Juridisk person

Ifølge artikel 4, stk. 1, anses ”en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, hvorved kontorets sæde, sædet for den virkelige ledelse eller ethvert andet lignende kriterium.”

KBD har registreret et A/S i Danmark samt etableret et hovedkontor her i Danmark i et lejet lokale, og det er selskabets hensigt på længere sigt at etablere et laboratorium i Danmark. Ifølge artikel 4, stk. 1 og i henhold til selskabsskatteoven § 2, stk. 1, nr. 1 anses KBD umiddelbart for at være hjemmehørende i Danmark.

Men der opstår tvivl om, hvorvidt KBD er hjemmehørende i Danmark, idet selskabets daglige ledelse (bestyrelsen og direktionen) har deres daglige gang i Kina, og alle forretningsmæssige beslutninger tages i Kina. Ifølge den kinesiske selskabslov § 1, stk. 2, er selskabet skattepligtig i Kina, når den daglige ledelse foregår i Kina. Ved sådan et tvivls tilfælde skal de kontraherende staters kompetente myndigheder ved gensidig aftale fastsætte, i hvilken stat selskabet skal anses for at være hjemmehørende, jf. artikel 4, stk. 3. Sådan et tvivlstilfælde skal vurderes fra sag til sag, og kan ofte tage lang tid, selvom der findes anvisninger til de kompetente myndigheder på hvorledes det ovennævnte tilfælde skal løses, og udformningen af denne bestemmelse møder kritik fra erhvervslivet<sup>10</sup>.

Til afhandlingens formål forudsættes det, at KBD er hjemmehørende i Danmark.

---

<sup>10</sup> Mogens Rasmussen, ”International dobbelt beskatning”, side 40

Såfremt der er tale om et personselskab (K/S, I/S o.lign.) kan den skattemæssige behandling af personselskabet give anledning til vanskeligheder ved anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Da disse selskabsformer er afgrænset fra afhandlingen, vil de ikke blive beskrevet nærmere.

Ovenstående bestemmelse gælder på juridisk personer. For bestemmelser vedr. en fysisk person ses nedenfor.

### **Fysisk person**

Stk. 2 har en meget konkret beskrivelse af hvornår en fysisk person er hjemmehørende i en af staterne.

Der skal først ses på i hvilken stat personen har en fast bolig til sin rådighed. Hvis personen har en fast bolig til rådighed i begge stater, er det personens personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for livsinteresser).

Hvis livsinteresserne er lige store i begge stater, er det personens sædvanlige opholdsstat der afgør hvilken stat vedkommende er hjemmehørende i.

Hvis personen opholder sig lige meget i begge stater, er det personens statsborgerskab, som er afgørende.

Såfremt personen har dobbelt statsborgerskab, er det op til de kompetente myndigheder i de kontraherende stater at afgøre, hvor personen er hjemmehørende.

Ovennævnte situation er blot et teoretisk eksempel. Det er i praksis næsten umuligt at komme så vidt. Oftest bliver spørgsmålet afgjort ud fra kriteriet livsinteresser.

Et realistisk eksempel kunne være, at en dansk medarbejder bliver udstationeret til Kina i en 2 års periode. Han bor og arbejder i Kina og kommer kun tilbage til Danmark for at holde en kortvarig ferie. Han er ansat i et dansk selskabs kinesiske datterselskab. Kone og børn er flyttet med, men de har stadig deres hus i Danmark, som ikke er udlejet. Dermed er han jf. stk. 2a, hjemmehørende



i Danmark og Kina, da han har en fast bolig til rådighed i begge stater. Men der er ingen tvivl om, at hans livsinteresse i de 2 år er i Kina, da hele familie er flyttet med til Kina, og han arbejder i Kina på fuld tid. Han er derfor skattemæssigt hjemmehørende i Kina, jf. stk. 2b.

Danmark er dermed klassificeret som kildestat og er ved anvendelsen af DBO kun berettiget til at beskatte de indkomstarter, som Danmark er berettiget til at beskatte som kildestat og med de skattesatser, som er fastsat i overenskomsten.

### **Fast driftssted**

Et fast driftssted anses ikke som en person, der er hjemmehørende, da det alene beskattes af indkomst fra kilder i den stat, hvor det faste driftssted er beliggende. Den pågældende stat har alene hjemmel til at beskatte indkomsten, der har sin kilde i den pågældende stat. Se nærmere beskrivelse af fast driftssted i kapitel 5.1.9.

## **5.1.2 Artikel 2 og 3**

I artikel 2 er der anført de skatter, som de to lande ønsker at være omfattet af i overenskomsten. Der henvises til artikel 2 i DBO for den fulde beskrivelse af de omfattede skatter.

Det skal bemærkes, at artiklen ikke omfatter sociale afgifter i aftalestater, såsom afgiftskrav i henhold til pensionsbeskatningslove og socialbidrag<sup>11</sup>.

I artikel 3 er der anført en række almindelige definitioner, såsom definition på en fysisk person, selskaber, stater, kompetente myndigheder osv. Og ifølge stk. 2 skal de udtryk, der ikke er defineret i DBO, tillægges den betydning, som det her i denne kontraherende statslovgivning om de skatter, hvorpå overenskomsten finder anvendelse.

---

<sup>11</sup> Mogens Rasmussen, "International dobbelt beskatning", side 40

### 5.1.3 Artikel 9 Indbyrdes forbundne foretagender

Artiklen handler i sin helhed om transfer pricing problematikken. Stk. 1 i artiklen svarer til LL § 2, hvor der defineres afhængige parter, og at transaktioner mellem disse afhængige parter skal ske på det vi kalder ”armslængde” vilkår. Med andre ord, skal transaktionen svare til handel med uafhængige parter.

Skattemyndighederne kan beregne foretagendets virkelige fortjeneste, forhøje fortjenesten og beskatte i overensstemmelse hermed. Ifølge stk. 2, såfremt der sker sådan en forhøjelse af et foretagendes fortjeneste i en af staterne, er den anden stat forpligtet til at foretage en regulering af det forbundne foretagendes fortjeneste, hvis den mener, at den regulering der er foretaget i den første stat, er korrekt både i princippet og med hensyn til beløbet<sup>12</sup>.

OECD udgav i 1995 Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Både den danske og kinesiske lovgivning på transfer pricing området er blevet dannet under påvirkning af denne publikation.

OECDs Transfer Pricing Guidelines beskriver armslængdeprincippet, prisfastsættelses metoderne, mulighederne for korrektioner for at undgå dobbeltbeskatning, dokumentationskrav, immaterielle rettigheder/goodwill/patenter, koncerninterne services og omkostningsfordelingsaftaler (Cost Contribution Agreements) mv. Den danske og kinesiske transfer pricing lovgivning<sup>13</sup> læner sig i høj grad op af OECDs Transfer Pricing Guidelines. Disse angiver 5 anerkendte metoder til at prisfastsætte armslængde priserne på de koncerninterne transaktioner.<sup>14</sup>

De fem metoder er:

1. Den frie markedsprismetode (Comparable uncontrolled price method (CUP))
2. Videresalgsmetoden (Resale price Method)

---

<sup>12</sup> Mogens Rasmussen, ”International dobbelt beskatning”, side 65

<sup>13</sup> Kinesisk transfer Pricing lovgivning

<sup>14</sup> Juridisk vejledning, Transfer pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt, SKAT

3. Kostpris plus fastsat avancemetode (Cost Plus method)
4. Avancefordelingsmetode (Profit split method)
5. Den transaktionsbestemte nettoavancemetode (Transactional net margin method (TNMM))

SKAT anbefaler, at der anvendes metode 1-3, da de er de mest direkte, og armslængdepriserne dermed kan opgøres med større grad af sikkerhed. CUP-metoden anvender sammenlignelige varer eller ydelser, som primært sammenligningsgrundlag, mens videresalgsprismetoden og kostpris plus avancemetoden anvender bruttoavancer for transaktioner med tilsvarende funktioner, aktiver, risici mv. til at finde armslængdepriser.

Avancefordelingsmetoden og den transaktionsbestemte nettoavancemetode er mindre fortrukne og betegnes de transaktionsbaserede avancemetoder og betragtes af OECD som sidste udvej. Der sammenlignes her på nettoavanceniveau, dvs. hvor også kapacitetsomkostningerne er fratrukket salgsprisen. Metoderne er mere indirekte end de traditionelle metoder og benyttes, hvor det ikke er muligt at finde en CUP, og når man ikke kan finde sammenlignelige data på et tilstrækkeligt detaljeret niveau til at kunne benytte videresalgsprismetoden eller kostpris plus avancemetoden.

15

Som nævnt før er de danske og kinesiske transfer pricing regler bygget op omkring OECD's transfer pricing guidelines, hvorfor det ikke burde være det store problem at få skattemyndighederne i begge kontraherende stater til at blive enige om fortjenestens størrelse.

Det anbefales, at virksomheder, som ønsker at investere i Danmark, bliver fortrolige med transfer pricing reglerne.

---

<sup>15</sup> Juridisk vejledning, Transfer pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt, SKAT

### 5.1.4 Artikel 10 udbytter

Udtrykket ”udbytte” er defineret i stk. 3, som ”indkomst af aktier eller andre rettigheder, der ikke er gældsfordringer, og som giver ret til andel i fortjeneste, såvel som indkomst af andre selskabsrettigheder, der er undergivet samme skattemæssige behandling som indkomst af aktier i henhold til lovgivningen i den kontraherende stat, i hvilken det selskab, der foretager udlodningen, er hjemmehørende.”

Ifølge stk. 1 kan udbytte beskattes hos den stat, hvor udbyttets modtager er hjemmehørende (kildestat). Dog kan udbytte også beskattes i udbyttegivers hjemmehørende stat.

Beskatningen skal dog ske i henhold til lovgivningen i udbyttegivers hjemmehørende stat, dog med en maksimal beskatning på 10 % af bruttobeløbet af udbyttet.

Som anført, er KBD hjemmehørende i Danmark, hvorfor udbytte beskattes i Kina ifølge stk. 1, men ifølge stk. 2 kan udbytte også beskattes i Danmark med 10 % som anført.

Jf. SEL § 2, stk. 1, litra C, er udbyttet fra et datterselskab til moderselskabet skattefrit. Da DBO kun kan lempe skatten, men ikke tilføje beskatningsret, som ikke fremgår af den nationale skattelovgivning, kan Kina beskatte udbytte i Kina. Danmark skal derfor heller ikke tilbageholde udbytteskat.

Der er et vigtigt begreb i stk. 2, som hedder udbyttets ”retmæssige ejer”. Når skatten på udbytte, som udloddes til en person i den anden stat, er det en betingelse, at udbyttedtageren er hjemmehørende i den anden stat. Betingelsen er angivet i bestemmelsen ved anvendelsen af begrebet den ”retmæssige ejer”. Betingelsen er indsat for at sikre, at begrænsningen i kildestatens beskatningsret ikke kan benyttes af et mellemlid som bank<sup>16</sup>.

I KBD's tilfælde er der ingen tvivl om at den ”retmæssige ejer” er KB, da den ejer 100 % af aktierne i KBD samt er hjemmehørende i Kina.

Stk. 4 i artiklen vedrører udbytte som har tilknytning til et fast driftssted, der henvises til kapitel 5.1.11 vedr. fast driftssted.

---

<sup>16</sup> Mogens Rasmussen, ”International dobbelt beskatning”, side 66

Ved udlodning af udbytte fra et datterselskab til et moderselskab i udlandet har den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, ret til at indeholde udbytteskat med 10%, jf. stk. 2. Herudover er indkomsten i datterselskabet beskattet med almindelig selskabsskat.

For at sikre at betingelsen for nedsættelse af udbytteskatten overholdes, tilbageholder Danmark som hovedregel udbytteskatten med den fulde interne sats (28%, såfremt udbytte betales til en fysisk person). For at have lov til kun at tilbageholde 10% af udbytteskat, kræver det tilladelse fra SKAT.

Hvis KB havde været en fysisk person eller havde ejet mindre end 10% af aktierne i det pågældende selskab, som udlodder udbyttet, havde KB pligt til at tilbageholde udbytteskat med den fulde interne sats på 28%, såfremt der ikke var opnået tilladelse fra SKAT om at tilbageholde skatten i henhold til DBO, jf. KSL § 69, stk. 1.

Udbyttedtageren skal derefter anmode om at få refunderet forskellen på den indholdte udbytteskat og den skattesats, som er aftalt i overenskomsten. SKAT har udfærdiget blanketter til brug for ansøgningen om refusion. Den kompetente myndighed i Kina skal attestere, at udbyttedtageren er den retmæssige ejer.

Denne procedure giver en rimelig høj grad af sikkerhed for, at de reducerede satser kun finder anvendelse på personer, der er berettigede hertil, men samtidig er proceduren besværlig for de personer, der modtager udbytte fra danske selskaber samt for administrationen<sup>17</sup>.

Formålet med art. 5 er, at forhindre at en stat kan pålægge såkaldte "branch profits tax", som har til formål at sikre neutralitet uanset om et udenlandsk foretagende vælger at udøve sin aktivitet gennem et datterselskab eller gennem en filial. Bl.a. har USA indført sådan en ekstra skat på overskud i filialer.

Det er derfor konklusionen, at det er fordelagtigt for et kinesisk selskab at investere i Danmark, da udbytteskatten til moderselskabet er skattefrit i Danmark.

---

<sup>17</sup> Mogens Rasmussen, "International dobbelt beskatning", side 66

## 5.1.5 Artikel 11, renter

Udtrykket ”rente” er defineret i stk. 5 som indkomst af gældsfordringer af enhver art, uanset pantsætningsforhold eller ret til andel i skyldnerens fortjeneste eller ikke. Straftillæg som følge af for sen betaling skal ikke anses for renter i denne artikel.

Hovedreglen er, jf. stk. 1, at renter kan beskattes i den stat, hvori rentemodtageren er hjemmehørende.

Renten kan også jf. stk. 2 beskattes i kildestaten, dog maksimal 10% af rentens bruttobeløb, og hvis modtageren er den retmæssige ejer. Der henvises til kapitel 5.1.4 for beskrivelse af udtrykket den ”retmæssige ejer”.

Ifølge stk. 3, er renter, som oppebæres af den kontraherende stats regering eller lokale myndighed mv., fritaget for beskatning

Stk. 5 og 6 vedrører renter, som har tilknytning til et fast driftssted. Der henvises til kapitel 5.1.11 vedr. fast driftssted.

KB har ydet et stort lån til KBD til at finansiere opstartsomkostninger. Der er indgået en låneaftale med tilbagebetalingsfrist, afdragsprofil, rente osv.

Renteudgifter der oppebæres af KBD, kan fradrages i selskabets skattepligtige indkomst, jf. SSL § 6, stk. 1, litra E.

Men låneforholdet anses for at være en kontrolleret gæld, jf. SEL § 11, stk. 1, da KBD har gæld til KB, der jf. LL § 2, stk. 1, råder over 50 % af stemmerettigheder eller kapitalen, og KBD skal derfor være opmærksom på regler om tynd kapitalisering.

Jf. SEL § 11, stk. 1, er der tale om tynd kapitalisering, når den samlede gæld (fremmedkapital) overstiger 4 gange det danske selskabs egenkapital ved indkomstårets udgang, og såfremt den kontrollerede gæld overstiger 10 mio. kr.

Som gæld anses gæld i henhold til fordringer omfattet af kursgevinstloven samt konvertible obligationer. Gælden opgøres som kursværdien ved indkomstårets udløb, jf. SEL § 11, stk. 2.

Egenkapitalen opgøres ved indkomst årets udløb, som værdien af aktier opgjort til handelsværdi med fradrag af gæld. Egenkapitalen indskudt af ejerkredsen medregnes kun i det omfang, den forbliver i mindst 2 år, jf. SEL § 11, stk. 3.

Såfremt der foreligger tynd kapitalisering, kan KBD ikke fradrage renteudgifter for den del af den kontrollerede gæld, der svarer det beløb, som den samlede gæld overstiger med 4 gange det danske selskabs egenkapital ved indkomst årets udløb, jf. SEL § 11, stk. 1, 1. pkt. Nedenfor er der udarbejdet et eksempel på beregning.

KBD har en gæld på 20 mio. kr., til KB, og selskabets egenkapital blev ved årets udløb opgjort til 3 mio. kr. Renteudgifterne på den samlede kontrollerede gæld udgør 8 mio. kr. 4 gange KBD's egenkapital ved årets udløb på 3 mio. kr. udgør 12 mio. kr., KBD er derfor tyndkapitaliseret for så vidt angår differencen mellem dette beløb og gælden på 20 mio. kr.

Fradragsretten for renteudgifter på 8 mio. kr. reduceres således:  $8 \text{ mio. kr.} \times ((20 \text{ mio. kr.} - 12 \text{ mio. kr.}) / 20 \text{ mio. kr.}) = 3,2 \text{ mio. kr.}$  Der kan derfor alene fradrages  $8 \text{ mio. kr.} - 3,2 \text{ mio. kr.} = 4,8 \text{ mio. kr.}$  af de påløbne renteudgifter på 8 mio. kr.

Da rentefradrag er begrænset som følge af tynd kapitalisering, kan det ikke betale sig for KB at finansiere KBD via et lån. Det kan bedre svar sig at finansiere KBD via egenkapital, da udbytte fra KBD til KB er skattefri. Nedenfor er beregningen af den samlede skattebetaling for året ved forskellige finansierings muligheder:

	Finansiering via lån	Beskatning af rente i Kina	Total
Indkomst før rente	15.000.000	0	
Renter	-8.000.000	8.000.000	
Begrænsning tynkapitalisering	3.200.000	0	
<b>Skattepligtig indkomst</b>	<b>10.200.000</b>	<b>8.000.000</b>	
<b>Skat heraf, 25%</b>	<b>2.550.000</b>	<b>2.000.000</b>	<b>4.550.000</b>

Figur 4, Kilde: egen tilvirkning

	Finansiering via egenkapital		Forskelle
Indkomst før rente	15.000.000		
Renter	0		
Begrænsning tynkapitalisering	0		
<b>Skattepligtig indkomst</b>	<b>15.000.000</b>		
<b>Skat heraf, 25%</b>	<b>3.750.000</b>		<b>-800.000</b>

Figur 5, Kilde: egen tilvirkning

Som det kan ses på beregningen, er der en samlet besparelse for året på 800.000 kr., hvis KBD finansieres via egenkapital.

Hvis KBD ikke opnår den ønskede indtjening og har behov for yderligere finansiering, kan KB i henhold til SEL § 13, stk. 1, nr. 1 yde et skattefrit tilskud til KBD ved at tegne aktier til overkurs. Dvs. der kan i princippet tegnes 1 aktie til kurs 20 mio. kr.

Alternativt kan KBD optage et banklån i et dansk pengeinstitut til deres finansiering.

Konklusionen er derfor, at det ikke kan betale sig at finansiere KBD's startomkostninger med et lån fra moderselskabet, da renteudgifterne vil blive begrænset ved opgørelse af den skattepligtige indkomst. Det vil medføre, at den samlede skattebetaling for koncernen bliver højere. Det anbefales derfor, at KB så vidt mulig finansierer KBD i form af kapitalforhøjelse og ikke via lån.

## 5.1.6 Artikel 12, Royalties

Stk. 1 og 2 giver mulighed for beskatningsret til begge kontraherende stater. Dog må skatten ikke være mere end 10 % af bruttobeløbet af de pågældende royalties. Bestemmelserne afviger fra OECD modellen, som kun giver beskatningsret til royaltymodtagerens hjemmehørende stat<sup>18</sup>.

Jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 8 og SEL § 2, stk. 1, g, er der hjemmel til at beskatte royalties, der betales til begrænset skattepligtig i kildestaten.

<sup>18</sup> Mogens Rasmussen, "International dobbelt beskatning", side 78



Til royalty medregnes betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende et patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode, oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer, jf. kildeskattelovens § 65C, stk. 4.

Det danske beskatningsgrundlag for royalty i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 8, og selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra g, jf. kildeskattelovens § 65 C, stk. 4, omfatter i modsætning til art. 12 ikke betalinger for anvendelse af eller retten til at anvende enhver ophavsret til et litterært kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, f.eks. forfatterroyalty samt royalty for brug af musik, spillefilm m.v. Det danske beskatningsgrundlag omfatter i lighed med art. 12 heller ikke vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Et sådant vederlag falder i stedet ind under reglerne for beskatning af fortjeneste ved erhvervsvirksomhed, jf. art. 5 og 7.

Royaltyskat skal indeholdes med 25 % af den samlede royalty både ifølge den danske og den kinesiske skattelovgivning. Imidlertid er det bestemt af DBO, at royaltyskat pct. ikke må overstige 10%. For at opnå nedsættelse af royaltyskatten i henhold til disse aftaler skal modtagerne over for SKAT dokumentere, at de er hjemmehørende i den pågældende aftalestat. Dokumentationen skal ske, før royaltybeløbene anvises fra den danske udbetaler. Dokumentationen skal ske på attestationsblanket 06.015. SKAT træffer herefter afgørelse om, hvorvidt indeholdelsen skal ske med en lavere procentsats end 25, og afgørelsen meddeles royaltyudbetaleren. Royaltyudbetaleren skal herefter indsende en royaltysterklæring (blanket 06.013) til SKAT, der angiver det udbetalte beløb.

Jf. stk. 4, såfremt royaltybeløbets retmæssige ejer, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, i den anden kontraherende stat, hvorfra royaltybeløbet hidrører, driver erhvervsvirksomhed gennem et der beliggende fastdriftssted eller udøver frit erhverv i denne kontraherende stat fra et der beliggende fast sted, og den rettighed eller ejendom, som ligger til grund for de udbetalte royalty, har direkte forbindelse med et sådant driftssted eller fast sted. I så fald skal bestemmelserne henholdsvis i artikel 7 eller i artikel 14 finde anvendelse.

Når der er tale om betaling af royalty mellem to nærtstående parter, skal royalty betaling ske som om der er handlede mellem to uafhængige parter. Såfremt det betalte royalty mellem to nærtstående parter overstiger det beløb, som ville være blevet aftalt mellem to uafhængige parter, finder bestemmelserne i artikel 12 kun anvendelse på det sidste nævnte beløb.

Det er planen, at KBD vil erhverve en del royalty fra dets moderselskab KB, idet KB har udviklet en række analyses metoder, som KBD vil anvende til sin forretningen her i Danmark. Denne betaling kan ske med 10% beskatningen frem for 25% beskatning, hvilken vil være en stor fordel for KB. Selskaberne skal dog være opmærksom på størrelse af den betalte royalty, at den følger reglerne omkring transfer pricing. Kun beløb der er korrekt prisfastsat vil kunne anvende bestemmelserne i artiklen. Der henvises til kapitel 5.1.3 for nærmere beskrivelse af transfer pricing guidelines.

### **5.1.7 Artikel 13, Kapitalgevinster**

I denne artikel fastsættes hvilken af de to aftalestater, der har beskatningsretten til afkastet ved afhændelse af forskellige former for formuegenstande.

Ifølge stk. 1 angående fast ejendom, er den stat, hvor ejendommen er beliggende, således tillagt beskatningsretten.

I stk. 2 angående aktiver som kan henføres til et fast driftssted, kan der beskattes i den stat, hvor det faste driftssted er beliggende.

I stk. 3 kan fortjeneste ved afhændelse af skibe eller luftfartøjer, der anvendes i international trafik eller reelt formue, som er knyttet til driften af sådanne skibe eller luftfartøjer, kan kun beskattes i den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

I henhold til stk. 4 kan fortjeneste ved afhændelse af alle andre aktiver end de i stykke 1 til 3 omhandlede, og som hidrører fra den anden kontraherende stat, kun beskattes i den anden kontraherende stat.

Forskellene mellem OECD-modellen og DBO ligger i stk. 4 fra OECD modellen, og er ikke medtaget i DBO. Denne bestemmelse giver kildestaten ret til at beskatte fortjeneste ved afhændelse af aktier, hvis halvdelen af aktivernes værdi stammer fra selskabets besiddelse af ejendom, uanset om en del af aktiernes værdi stammer fra andre formuegoder i kildestaten end fast ejendom.

### **5.1.8 Artikel 14, frit erhverv**

Denne bestemmelse udgik af OECD-modellen i 2000, da situationen fandtes at være omfattet af art. 5 og 7. Bestemmelserne i artiklen 14 finder ikke anvendelse i afhandlingen på nuværende tidspunkt, idet aktiviteten i KBD udøves gennem en juridisk person (selskab). Men artiklen vil blive omtalt i kapitel 6.

### **5.1.9 Artikel 5, fast driftssted**

Artiklen fastsætter definition af udtrykket ”fast driftssted”. Udtrykket omfatter jf. stk. 2 og 3 følgende:

- ”a) et sted, hvorfra et foretagende ledes;
- b) en filial;
- c) et kontor;
- d) en fabrik;
- e) et værksted; og
- f) en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

Udtrykket »fast driftssted« omfatter endvidere:

- a) Et bygnings-, anlægs- eller samle- eller monteringsarbejde eller tilsynsførende virksomhed i forbindelse dermed, men kun i tilfælde, hvor arbejdet eller virksomheden varer mere end 6 måneder;
- b) en installation, en borerig eller et skib, som anvendes til efterforskning eller udnyttelse af naturforekomster, men kun hvis anvendt på denne måde i mere end 3 måneder; og
- c) et foretagendes levering af tjenesteydelser, herunder tjenesteydelser af rådgivende art under brug af foretagets arbejdstagere eller andet personale, som er antaget af foretaget til det formål, men kun, hvor den pågældende virksomhed har en varighed (i forbindelse med samme eller et dermed forbundet projekt) i det pågældende land i en eller flere perioder, som tilsammen overstiger 6 måneder inden for en 12-måneders periode.”

Udtrykket ”fast driftssted” anses for ikke at omfatte følgende i henhold til stk. 4

- ”a) anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet;
- b) opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering;
- c) opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til bearbejdelse hos et andet foretagende;
- d) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger til foretagendet;
- e) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udøve enhver anden virksomhed for foretagendet, der er af forberedende eller hjælpende karakter;
- f) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende til samtidig udøvelse af flere af de i litra a - e nævnte virksomheder, forudsat, at det faste forretningssteds samlede virksomhed, der er et resultat heraf, er af forberedende eller hjælpende karakter.”

Hvis KB ønsker at drive forretning i Danmark via en filial, vil den blive omfattet af regel omkring fast driftssted ifølge stk. 2 b.

For beskatning af fortjenester i sådan en filial/fast driftssted, henvises til kapitel 5.1.11

### **5.1.10 Artikel 6, Indkomst af fast ejendom**

Beskatningsretten af indtægter af fast ejendom tilkommer den stat, hvor ejendommen er beliggende (kildelandet). Begrebet fast ejendom afgøres således, når ejendommen er beliggende her i landet, efter interne danske regler. Er ejendommen beliggende i udlandet, afgøres begrebet efter udenlandsk ret.

### **5.1.11 Artikel 7, fortjeneste ved erhvervsvirksomhed**

Artiklen giver regler for fastsættelsen af et fast driftsstedes fortjeneste. Ifølge stk. 1 kan fortjeneste, kun beskattes i den stat hvor fast driftssted er beliggende.

Ved fastsættelsen af et fast driftsstedes fortjeneste, må der alene indgå indtægter og udgifter der har relation til driftsstedet. Uanset om omkostninger er afholdt i den stat hvor fast driftssted er beliggende eller den stat hvor moderselskabet hjemmehørende.

Allokering af indtægter og omkostninger skal dog foregå på armslængde princip, se 5.1.3 for nærmere beskrivelse.

Der er ikke fradragsret for royalty, renteudgifter, provisioner der tilgås moderselskabet.

Som nævnt i kapitel 2.1, kan det ikke betale sig for et kinesisk investor at drive sin forretning gennem en filial pga. de manglende fradragsret for renter, royalty mv.

### **5.1.12 Artikel 8, skibs- og luftfart**

Det afgørende faktor for at bestemme hvor skibs- og luftfartsvirksomhed skal beskattes er virksomhedens virkelige ledelse har sit sæde. Ellers er det den stat hvor skibet har sit hjemsted eller skibets reders hjemsted. Artiklen gennemgås ikke nærmere, da det ikke er relevant for afhandlingen.

## 6.1 Personskat

Følgende kapitel omhandler personskat i henhold til den danske skattelovgivning, DBO og den kinesiske skattelovgivning.

### 6.1.1 Artikel 15, personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen omhandler gage, løn og andet lignende vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold. Artiklen omfatter ikke pensioner og bestyrelses honorarer mv., som er beskrevet i artikel 16, 18, 19, 20 og 21.

Ifølge stk. 1 kan gage og løn mv. for personligt arbejde i tjenesteforhold beskattes i den stat, hvori arbejdet udføres (arbejdsstaten).

Stk. 2 er en undtagelse, som bestemmer, at lønnen mv. kun kan beskattes i arbejdstagerens bopælsstat, hvis:

- a) Modtageren ikke opholder sig i arbejdsstaten i mere end 183 dage i det pågældende kalender år, og
- b) Vederlaget ikke betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i arbejdsstaten, og
- c) Vederlaget ikke udredes af et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i arbejdsstaten.

Når alle disse betingelser er opfyldt, kan lønindkomsten kun beskattes i domicillandet, selv om arbejdet udføres i den anden stat.

Arbejdsstaten (kildestat) kan altså beskatte vederlaget, såfremt enten arbejdsgiveren er hjemmehørende i arbejdsstaten, eller vederlaget betales af eller for en arbejdsgivers faste driftssted eller faste sted i arbejdslandet, og/eller hvis arbejdstageren opholder sig i arbejdsstaten i mere end 183 dage i det pågældende kalender år. I denne situation kan arbejdsstaten foretage beskatning fra opholdets begyndelse.

I stk. 3, behandles løn for personer, som er ansat om bord på skibe eller luftfartøjer i international trafik. Her kan den stat udøve beskatningsretten, hvor virksomhedens virkelige ledelse befinder sig.

Der henvises dog til særreglen for personer i protokollens punkt 5 til DBO, der er hjemmehørende i Danmark og er ansat i Scandinavian Airlines System, SAS. Det skal bemærkes, at SAS's virkelige ledelse befinder sig i Sverige.

**Eksempel:**

En pilot, som bor i Danmark, er ansat i SAS. Piloten flyver overvejende til asiatiske destinationer. Efter særreglen har alene Danmark beskatningsretten for denne løn.

**Eksempel:**

En stewardesse, som bor i Kina, er ansat i SAS Danmark. Hun flyver mellem Kina og Danmark. Danmark kan ikke beskatte vedkommende, da der i DBO er aftalt, at ledelsen af selskabet skal have sæde i Danmark og virksomhedens ledelse er i Sverige. Dermed er det stewardesses bopælsstat Kina, som har beskatningsret. Dermed mister Danmark skatteindtægt på stewardessen pga. bestemmelse i DBO.

Artiklens indhold synes at være meget relevant for såvel en bioteknologisk virksomhed som KB. Da KB har en hel del forskere ansat i selskabet i Kina, som løbende skal sendes til Danmark for at oplære de ansatte i KBD, og deltage i forskningen og udviklingen af produktet.

Omvendt når KBD har ansat danske medarbejdere (højt uddannede medarbejdere), skal disse medarbejdere også sendes til Kina for at deltage i forskning og udvikling.

Følgende vil der blive opstillet nogle scenarier, og beskatningssituationen vil blive gennemgået.

Scenarie 1: KB sender medarbejdere til Danmark for at samarbejde med KBD i mindre end 183 dage om året.

Scenarie 2: KB sender medarbejder til Danmark for at samarbejde med KBD i mere end 183 dage om året.

Scenarie 3: KB sender medarbejdere til Danmark for at blive ansat i KBD.

Scenarie 4: KBD sender medarbejdere til Kina for at samarbejde med KB.

### **6.1.1.1 Scenarie 1, kinesisk medarbejder til Danmark mindre end 183 dage**

Det forudsættes, at den kinesiske medarbejder A er hjemmehørende i Kina, og ikke har relationer til Danmark. A skal sendes til Danmark for at arbejde og kan ifølge hovedreglen beskattes i Danmark.

Stk. 2 indeholder en praktisk vigtig undtagelse, der bestemmer, at lønnen mv. kun kan beskattes i A's hjemmehørende stat, hvis A opfylder betingelserne nævnt i 6.1.1.

- a) A sendes til Danmark i mindre end 183 dage om året.
- b) A's løn betales af KB, der er hjemmehørende i Kina.
- c) A's løn udredes ikke af KBD, som er hjemmehørende i Danmark.

Jf. ovenstående, kan A kun beskattes i Kina. Danmark har således ingen beskatningsret på A's indkomst.

KB skal dog være opmærksom på antallet af dage i arbejdsstaten.

Ved anvendelsen af 183-dages-reglen medregnes samtlige opholdsdage i arbejdsstaten, uanset om der foreligger et ansættelsesforhold eller ej, og der medregnes såvel hele som brudte døgn i opholdsstaten (arbejdsstaten).

Dvs. Hvis A har arbejdet i Danmark i 150 dage, og holder 6 ugers ferie i Danmark, så har A tilsammen opholdt sig i Danmark i alt 192 dage, og Danmark har dermed beskatningsret.



Hvis A flyver til Kina hver weekend, således, at A rejser til Kina fredag eftermiddag, og vender tilbage til Danmark søndag eftermiddag, vil såvel hele fredagen som hele søndagen skulle medregnes ved beregningen af opholdets længde i Danmark.

Ifølge kinesisk personskatteloven § 1, personen som ikke har bopæl i Kina, og kun opholder sig i Kina i mindre end 90 dage i et indkomstår, og vederlag betales af en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i Kina og at vederlag ikke udredes af et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i Kina, er disse indkomster fritaget for beskatning. Denne bestemmelse ligner bestemmelse i artikel 15, stk. 2. Det eneste forskelle ligger i antal dage man må opholde sig i Kina. Her sætter DBO den interne kinesiske regler ud af kræft, da det er DBO der er gældende, når det har med en medarbejder fra Danmark at gøre.

### **6.1.1.2 Scenarie 2, kinesisk medarbejder til Danmark mere end 183 dage**

Det forudsættes, at den kinesiske medarbejder B er hjemmehørende i Kina, og ikke havde nogen relationer til Danmark, før han kom til Danmark for at arbejde. B skal sendes til Danmark for at arbejde og kan ifølge hovedreglen beskattes i Danmark.

B kan ikke benytte undtagelsesbestemmelsen jf. stk. 2, da han arbejder 200 dage i Danmark. B er derfor begrænset skattepligtig i Danmark. Der beregnes indkomstskatterne til staten efter de normale regler. Dog ved indkomstopgørelsen skal kun medtages de indkomster, der begrundes skattepligten, og der er fradrag for lønmodtagerudgifter i det omfang, de vedrører disse indtægter. B skal som begrænset skattepligtig betale statskat og eventuelt udbytteskat eller royaltyskat. B skal dog ikke betale kirkeskat.<sup>19</sup>

Skatter der skal betales i Danmark kan specificeres som nedenfor (2011-tal)<sup>20</sup>:

1. Kommuneskat, 24,92%
2. Sundhedsbidrag, 8%
3. Bundskat, 3,64%

<sup>19</sup> <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=331770&chk=201231#119301>

<sup>20</sup> [http://www.skm.dk/tal\\_statistik/tidsserieoversigter/1292.html](http://www.skm.dk/tal_statistik/tidsserieoversigter/1292.html)

4. Topskat, 15%

5. Arbejdsmarkedsbidrag, 8%

Beskatningsprocenten er afhængig af indkomstsstørrelsen. F.eks. udgør den gennemsnitlige skatteprocent 36%, hvis den årlige indkomst er lavere end topskatsgrænsen på 389.900 kr.. Der kan opnås et personfradrag, som udgør 42.900 kr., hvis du har arbejdet i Danmark i et helt år. Hvis indkomstansættelsen omfatter en periode på mindre end et år, kan du vælge at få et personfradrag. Hvis du vælger at få et personfradrag, omregnes din indkomst, så beløbene kommer til at svare til et helt års indkomster, og skatteberegningen foretages på baggrund heraf. Den beregnede skat nedsættes efter forholdet mellem delårsbeløbene og helårsbeløbene.

Den samlede skattesats kan højst udgøre 51,5%. Begrænsningen bliver gennemført ved at nedsætte topskatten.

Ifølge artikel 23, stk. 1, skal Kina ophæve dobbeltbeskatningen ved at indrømme fradrag for det betalte skat i Danmark. Dvs. Det betalte skat i Danmark kan fradrages i den kinesiske skat, som pålægges B. Fradragsbeløbet skal dog ikke overstige den del af den kinesiske skat, som er beregnet til forholdsmæssigt at falde på denne indkomst i overensstemmelse med Kinas love og bestemmelser.

Indkomstskatten er væsentlig lavere i Kina end i Danmark. En person, som tjener hvad der svarende til topskatgrænsen i Danmark, skal kun beskattes med 25% af indkomsten, og maksimal skat i Kina er 45%. Det betyder, at uanset hvor meget B tjener, så vil B altid komme til at betale mere skat, end hvis han/hun ikke var sendt til Danmark. Det er derfor ikke fordelagtigt for B at arbejde i Danmark i en periode i mere end 183 dage.

### **6.1.1.3 Scenarie 3, kinesisk medarbejder udstationeres til Danmark og bliver ansat i Danmark**

Som det er beskrevet i scenarie 2, er det ikke fordelagtigt for en kinesisk medarbejder at blive udstationeret til Danmark i en periode i mere end 183 dage, da vedkommende kommer til at betale en højere skat i Danmark end i Kina. Men det er ikke helt udelukket, at KB kan sende

en medarbejder til Danmark med en lav beskatning. Der findes nemlig en særlig bruttoskatordning for forskere og nøglemedarbejdere.

Den særlige bruttoskatteordning for udenlandske forskere og nøglemedarbejdere (kildeskattelovens § 48 E og § 48 F) kendes især under betegnelsen forskerskatteordningen. Den særlige skatteordning indebærer, at udenlandske forskere og nøglemedarbejdere har mulighed for at opnå særligt gunstige skattemæssige vilkår ved arbejde i Danmark.

Medarbejdere, der er omfattet af den særlige skatteordning kan fra 01.01.2011 beskattes med 26 procent i højst 60 måneder. De 60 måneder kan fordeles over flere perioder.

Hvis man ønsker at fordele perioderne med den særlige skatteordning, kræver det, at medarbejderen opfylder samtlige betingelser, når der bliver indgået nye ansættelseskontrakter. Det betyder blandt andet, at medarbejderen ikke må have været fuldt skattepligtig eller begrænset skattepligtig af lønindkomst med videre og erhvervmæssig indkomst i 10 år, før ordningen igen kan anvendes. Det gælder dog ikke, hvis der højst går 1 måned mellem ansættelserne eller hvis skattepligten kun vedrører perioder, hvor forskerskatteordningen tidligere har været anvendt.

Der er som udgangspunkt ikke noget krav om, at arbejdet skal udføres i Danmark.

Der gælder dog en særlig regel for medarbejdere, der er fuldt skattepligtige og hjemmehørende i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Det vil være tilfældet, hvis en kinesisk medarbejder etablerer fast bopæl her i Danmark, og hans familie flytter med, og han anses for at være hjemmehørende i Danmark. Medarbejderen kan ikke anvende den særlige skatteordning, hvis beskatningsretten til lønnen overgår til det andet land. Det kan for eksempel være tilfældet, hvis medarbejderen opholder sig i Kina mere end 183 dage inden for en 12-måneders periode, eller hvis lønomsætningerne bliver betalt af KB.

Lønnen skal i 2011, som et gennemsnit, udgøre et beløb på mindst 69.300 kr. om måneden før AM-bidrag og skat, men efter fradrag af ATP-bidrag. I de 69.300 kr. indgår også værdien af fri bil og fri telefon, herunder fri datakommunikationsforbindelse, samt arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger med videre, hvis medarbejderen har det. Vederlagskravet gælder ikke for

personer, hvis kvalifikationer som forsker er godkendt af en forskningsinstitution eller et forskningsråd, når den pågældende skal udføre forskningsarbejde. Endvidere kan forskere gøre brug af ordningen, selvom de har været skattepligtige til Danmark af lønindkomst i forbindelse med kortere ophold som gæsteundervisere og lign. på et universitet eller en anden forskningsinstitution inden for de seneste 10 år.

Der er udstedt bekendtgørelse om godkendelse af forskere mv. efter kildeskattelovens § 48 E.<sup>21</sup> Det anbefales, at virksomheder, som ønsker at kvalificere deres medarbejdere som forsker, bliver fortrolig med denne bekendtgørelse.

I eksemplet nedenunder er der 2 beregninger for den samme nettoløn, men efter hver sin beskatningsordning:

	<b>26% ordningen</b>	<b>Almindelig beskatning</b>	<b>Forskelle</b>
<b>Bruttoløn</b>	<b>831.600</b>	<b>1.268.265</b>	<b>436.665</b>
<b>ATP-bidrag</b>	-1.080	-1.080	
<b>Efter ATP-bidrag</b>	830.520	1.267.185	
<b>AM bidrag</b>	-66.442	-101.375	
<b>Efter AM-bidrag</b>	764.078	1.165.810	
<b>Skat</b>	-198.660	-600.392	
<b>Nettoløn</b>	<b>565.418</b>	<b>565.418</b>	

Hver beregning bygger på en nettoløn på 565.418 DKK, som er ca. Minimumskravet i 2011 for 26% skatteordningen.

Figur 6, Kilde: egen tilvirkning

Som det fremgår, er virksomhedens bruttoløn og dermed udgift, 436.665 kr. større ved at vælge almindelig beskatning end 26% skatteordningen. Den samlede skat i 26% ordning er 32% (skat + am-bidrag), hvor selv i Kina, skal tilsvarende indkomst beskattes med 35%. Det kan altså betale sig at vælge denne ordning.

<sup>21</sup> BEK nr 568 af 22/06/2000

### **6.1.1.4 Scenarie 4, dansk virksomheder som sender medarbejder til Kina**

Ifølge den kinesiske personskattelov, bliver man fuld skattepligtig til Kina af sin indkomst, uanset om denne udbetales af en udenlandsk eller kinesisk arbejdsgiver, når man har haft sin bopæl i Kina i over 1 år. Hvis man har megen rejseaktivitet udenfor Kina, er det i visse tilfælde muligt at reducere skatten til Kina.

#### **Udstationering på mindre end 183 dage**

Hvis en medarbejder udstationeres til Kina i under 183 dage, og lønnen i øvrigt afholdes af det danske selskab, som ikke er hjemmehørende i Kina, kan indkomsten i følge artikel 15, stk. 2 i DBO kun beskattes i Danmark.

#### **Udstationering på mere end 183 dage (6 måneder)**

Når en dansker der er hjemmehørende i Danmark skal udstationeres til Kina i en længere periode (mere end 183 dage eller 6 måneder), kan det gøres på følgende måder:

##### **1. Ophør af fuld skattepligt i Danmark<sup>22</sup>**

Den fulde skattepligt ophører i Danmark, hvis man opgiver din bopæl i Danmark. Under normale omstændigheder anses man for at have opgivet ens bopæl, når ens bolig er solgt eller udlejet i en uopsigelig periode på mindst 3 år. Hvis man bor til leje, gælder det samme regel, at man enten helt opsiger ens lejemål, eller fremlejer den i en uopsigelig periode på mindst 3 år.

Når ens fulde skattepligt ophører, sker der ændringer, man bør være opmærksom på bl.a. i forhold til:

- Indbetalinger til pensionsordninger
- Aktieudbytte
- Kursgevinster og -tab

---

<sup>22</sup> Skattevejledning, "Skatten, når du flytter til udlandet", SKAT

- Investeringsfonde og etableringskonti
- Aktiver berettiget til af- og nedskrivning.

Ejer man f.eks. aktier, vil aktier anses for at være solgt på det tidspunkt skattepligten ophører, og evt. Gevinst skal indbetales, med mindre man kan stille sikkerhed for det.

Man kan risikere, at ens pensionsindbetalinger for de sidste 5 år forud for fraflytning kan blive reguleret, således ens skattepligtig indkomst for de sidste 5 år blive forhøjet, hvis der har været ekstraordinært store indbetalinger til ordningen de sidste 5 år.

Man kan også blive beskattet af kursgevinster på fordringer. Beskatningen sker, som om fordringerne var afstået eller indfriet på tidspunktet for ophør af skattepligten. Man kan få udsættelse med betaling af skatten på fordringer. Reglerne forudsætter dog, at man har været fuldt eller begrænset skattepligtig i mindst syv år inden for de sidste ti år. Syv årsperioden behøver ikke at være sammenhængende.

Såfremt ens bolig er udlejet, er man skattepligtig af lejeindtægten, man har dog mulighed for at fradrage de udgifter, man har ved udlejningen.

Dermed er man fuld skattepligtig og hjemmehørende i Kina, og skal følge den kinesiske skattelovgivning. Nedenfor er der kort beskrevet den kinesiske personskatteloven:

Følgende indkomsttyper er skattepligtig indkomst<sup>23</sup>:

1. Lønindkomst
2. Indkomst vedr. Erhvervsvirksomheder
3. Indkomst i forbindelse med enterprise
4. Konsulent honorar
5. Forfatter honorar
6. Royalty indkomst
7. Udbytte, renter og bonus fra investeringer

---

<sup>23</sup> Jf. den Kinesisk personskatteloven §2

8. Udlejning af ejendom, skibe, bil, jord og maskiner
9. Gevinst ved salg af aktier, ejendom, maskiner, skibe, bil, jord og maskiner
10. Evt. Indkomst som lotto gevinster og andre uforudsete indtægter.

Loven omfatter dermed mange type af indkomster. Lønnen bliver ligesom i Danmark, beskattet med progressive skattesatser, dvs. jo mere man tjener desto højere skat kommer man til at betale af den sidst tjente krone. Udenlandske ansatte har et personfradrag på 4.800 RMB om måneden<sup>24</sup>.

Indkomst pr. Måned, skattesats i %<sup>25</sup>:

Mindre end 500 RMB: 5 %

500 RMB- 2000 RMB: 10 %

2000 RMB -5000 RMB: 15 %

5000 RMB – 20.000 RMB: 20 %

20.000 RMB- 40.000 RMB: 25 %

40.000 RMB – 60.000 RMB: 30 %

60.000 RMB – 80.000 RMB: 35 %

80.000 RMB-100.000 RMB: 40 %

Mere end 100.000 RMB: 45 %

## **2. Bevar bopæl i Danmark<sup>26</sup>**

Fuld skattepligtige lønmodtagere under ophold uden for Danmark i mindst 6 måneder, bortset fra højst 42 dage i landet grundet arbejde eller ferie (der ikke må være i begyndelsen eller i slutningen af opholdet), der har erhvervet lønindkomst ved personligt arbejde i tjeneste forhold, kan vælge lempelse efter reglen om exemption med progressionsforbehold, jf. LL § 33A.

---

<sup>24</sup> Jf. den Kinesisk personskatteloven § 6

<sup>25</sup> Kinesisk personskatteloven, bilag 3

<sup>26</sup> Ligningsloven § 33, 33A, stk. 1 og 3

Såfremt ens bolig i Danmark bevares eller ikke blive udlejet udopsigelig i mindst 3 år, er man fortsat fuldt skattepligtig til Danmark. Som fuldt skattepligtig til Danmark skal man betale sædvanlig dansk skat af alt, hvad man tjener i Danmark eller andre steder i verden. Man skal dermed fortsat betale skat i Danmark.

Man kan dog friholde ens lønindkomst fra Kina for dansk skat, når ens ophold i Kina varer mere end 6 måneder, og man kun er i Danmark højst 42 dage pr. 6 måneder, som nævnt ovenfor. Man må ikke arbejde i Danmark i de 42 dage man opholder sig i Danmark. Lønindkomsten fra Kina vil i den situation blive medregnet på normalvis i den samlede indkomst, men man skal ikke betale den skat, der vedrører den indkomst, der er fra Kina jf. ovenstående.

Som hovedregel anvender Danmark credit metode til at give lempelse på udenlandske betalte skat, men netop på det punkt har man lov til at anvende exemptionsmetode, og dette giver en besparelse på skat.

Se eksempel nedenfor, hvor personen har i perioden 1/1-2011 til 31/3-2011 og 31/10-2011 til 31/12-2011 optjent 300.000 kr. i forbindelse med hans tjenesteforhold i Danmark, og i perioden 1/4-2011 til 15/10-2011 optjent 200.000 kr. i forbindelse med hans udstationering i Kina.

Skatten kan opgøres således:

<b>Lempelse efter exemption</b>			
Skattepligtige indkomst som angivet nedenfor:			
Indkomst Danmark:	300.000		
Indkomst Kina:	200.000	Skat i Kina 25%	50.000
Skattepligtig indkomst Danmark:	500.000	Skat i Danmark 35%	175.000
Dansk skat på 175.000 kr. skal således lempes med den del af dansk skat på 175.000 kr., der			
$175.000 * 200.000 / 500.000 = 70.000$			
Dansk skat på 175.000 kr. lempes med 70.000 kr., således at dansk skat efter lempelse udgør $175.000 - 70.000 = 105.000$ kr.			

Figur 7, Kilde: egen tilvirkning

Som det kan ses, udgør skatten kun 50.000 kr. i Kina, men Danmark skal ifølge reglerne lempe den danske skat med 70.000 kr., således den samlet skat for året bliver 105.000 kr., eller hvad der svarende til 21% beskatning, hvilken er en meget lav skatteprocent. Jo større den udenlandske



indkomster udgør den samlede indkomst for året, jo større er skattebesparelsen.

Man skal være opmærksomme på at skattemyndighederne ikke automatisk giver en lempelse efter LL § 33 A på selvangivelsen.

Ifølge kinesisk personskatteloven § 1, for person som ikke har bopæl i Kina, men bor i Kina over et år, men under 5 år, kan efter godkendelse fra skattemyndigheden kun beskattes af personens indkomster fra Kina, dvs. alt udenlandske indkomster skal ikke beskattes i Danmark. Men fra det 6. år, skal indkomst fra udlandet også beskattes i Kina.

Denne bestemmelse harmoniserer med den danske skatteregle nævnt ovenfor.

Konklusion er, at der er stor skattemæssig fordel for de ansatte i et kinesisk virksomhed som investere i Danmark. Beskatningen for disse ansatte er attraktiv både når der skal ind og udstationeres. Dermed kan virksomheden spare en del løn omkostninger ved at benytte sig af de skattefordele nævnt ovenfor.

### **6.1.2 Artikel 16, Bestyrelseshonorarer**

Artiklens bestemmelser giver kildestaten (arbejdsstaten) beskatningsret på bestyrelseshonorarer og lignende vederlag på personen, som er hjemmehørende i domicilsstaten. ”Honorarer og lignende vederlag” omfatter såvel kontante honorarer og personalegoder (f.eks. anvendelsen af en bolig eller en bil). Artiklens bestemmelse omfatter alene bestyrelseshonorarer, der betales til bestyrelsesmedlemmet i ”dennes egenskab af medlem af bestyrelsen”. Hvis f.eks. et bestyrelsesmedlem er advokat, og advokaten udover arbejdet i bestyrelsen også udfører juridisk rådgivning, skal den del af arbejdet der vedr. juridisk rådgivning behandles efter de relevante artikler. Der er i bestemmelsen ikke krav om, at arbejdet skal være udført i det land, hvori selskabet er hjemmehørende<sup>27</sup>.

Artiklens bestemmelser betyder, såfremt KBD udbetaler bestyrelseshonorar til et bestyrelsesmedlem i Kina (det vil typisk være sådan), vil det pågældende bestyrelsesmedlem blive beskattet i Danmark.

---

<sup>27</sup> Mogens Rasmussen, ”International dobbelt beskatning”, side 90

### **6.1.3 Artikel 17, Kunstnere og sportsfolk**

Ifølge stk. 1 kan kunstnere og sportsmand beskattes i den stat hvor virksomheden udøves. Uanset om indkomsten tilfalder vedkommende selv eller en anden person, kan indkomsten beskattes i den stat, hvor virksomheden udøves.

Bestemmelsen i stk. 3 sætter dog stk. 1 og 2 ud af kraft, såfremt kunstnere eller sportsfolk fra en af staterne optræder hos den anden stat i forbindelse med et kulturudvekslingsprogram, som regeringerne i både Danmark og Kina står for, er vedkommende fritaget for beskatning i kildestaten.

### **6.1.4 Artikel 18, Pensioner og social sikringsydelse**

Artikel 18 omhandler behandling af private pensioner, mens artikel 19 omhandler de offentlige pensioner. Offentlige pensioner vil blive gennemgået i efterfølgende afsnit.

Ifølge stk. 1 kan private pensioner og andre lignende vederlag, som har forbindelse til et tidligere tjenesteforhold, kun beskattes i den stat, hvori modtageren er hjemmehørende.

Et eksempel kan være at KBD har en kinesisk ansat A, som har optjent pension i forbindelse med hans udstationering i Danmark. Pensionens størrelse er aftalt i A's ansættelseskontrakt. Det er vigtigt, at pensionen har en direkte tilknytning til A's tjenesteforhold, ellers vil pensionen blive beskattet efter bestemmelse 22 om andre indkomster. Efter udstationeringens udløb rejser A hjem til Kina og har opgivet skattepligten i Danmark og bliver hjemmehørende i Kina. Efter nogle år skal A gå på pension, og vil gerne have sin pension i Danmark udbetalt. Den udbetalte pension vil kun blive beskattet i Kina i henhold til Kinas personskattelov, da A er hjemmehørende i Kina. Det er uagtet, om hvorvidt pensionsindbetalingen den gang i tjenesteforholdet er blevet fradraget af indkomsten optjent i Danmark.

Stk. 2 har dog en undtagelsesbestemmelse, som bestemmer, at ydelser i henhold til det offentlige velfærdsprogram inden for rammerne af det social sikringsystem kun kan beskattes i kildestaten.

Forudsat at KBD har en kinesisk medarbejder ansat kaldet B, som har opnået betingelse for folkepension<sup>28</sup>. B rejser hjem til Kina og bliver bopælspligtig i Kina. Når B en gang skal have folkepension fra det danske offentlige velfærdsprogram, skal folkepensionen i henhold til stk. 2 beskattes i Danmark. Kina har derfor ingen beskatningsret på folkepensionen, selvom Kinas personskattelov siger, at der er beskatningsret på indkomster fra udlandet, men de betalte udenlandske skatter kan fradrages i den kinesiske skat, dog højst svarende til hvad skatten ville have været, hvis Kina havde haft beskatningsret.

### **6.1.5 Artikel 19, Vederlag og pensioner for udførelse af offentlige hverv**

Udbetales pensionen fra en offentlig myndighed eller en fond oprettet af en offentlig myndighed i forbindelse med varetagelse af hverv for den offentlige myndighed, kan pensionen kun beskattes i kildelandet, jf. art. 19, stk. 2. I henhold til stk. 3, finder bestemmelsen kun anvendelse på personer, som oppebærer pensionen fra tidligere ansættelse i staten m.v., og ikke på personer, som oppebærer pensionen med tilknytning til tidligere udøvet erhvervsvirksomhed, der drives af staten mv.

Udbetales vederlag (løn, gage og andet lignende vederlag) fra en offentlig myndighed eller en fond oprettet af en offentlig myndighed i forbindelse med varetagelse af hverv for den offentlige myndighed, kan vederlag kun beskattes i kildelandet, jf. art. 19, stk. 1. I lighed med pensioner finder bestemmelsen kun anvendelse på personer, som oppebærer vederlag fra ansættelse i staten m.v., og ikke på personer, som oppebærer vederlag med tilknytning til at udøve erhvervsvirksomhed, der drives af staten mv.

Denne artikel er ikke relevant for private virksomheder, hvorfor den ikke vil blive gennemgået yderligere.

---

<sup>28</sup> Betingelse for udenlandske statsborger der bosætter sig i udlandet kan opnå folkepension i henhold til reglerne for folkepension. Se "Generelle betingelser for pension" på [www.borger.dk](http://www.borger.dk)

### **6.1.6 Artikel 20, Lærere og forskere**

Bestemmelsen i artikel 20 giver fysiske personer, som skal deltage i videnskabelig forskning, undervise på et universitet eller lignende, fritagelse for at betale skat i opholdsstaten, i en periode der ikke overstiger 3 år fra datoen for den pågældendes ankomst i opholdsstaten. Forskning skal ske i almens interesse for skattefritagelse kan finde sted. Forskning til privat fordel for en bestemt person eller bestemte personer er dermed ikke fritaget for beskatningen.

Artiklen er ikke en del af OECD-modellen.

Denne artikel er ikke relevant for private virksomheder, hvorfor den ikke vil blive gennemgået yderligere.

### **6.1.7 Artikel 21, Studerende, erhvervspraktikanter og trainees**

Studerende, erhvervspraktikanter og trainees er fritaget for beskatning af alle beløb, som er modtaget fra udlandet til den pågældendes underhold, studium eller uddannelse. Endvidere er alle legater, ydelser, tilskud og stipendier fra institutioner og indkomst af personligt arbejde fritaget for beskatningen.

Skattefritagelserne er dog tidsbegrænset til, hvad der med rimelighed og efter sædvane er nødvendig for at fuldføre studiet eller uddannelsen. Skattefritagelsesperioden må dog ikke overstige mere end 5 år fra påbegyndelsen af sådant studium eller uddannelse.

Ifølge SKM2010.708.SKAT er det beløb, som er nødvendigt for en studerendes ophold, fastsat i indkomståret 2011 til 42.900 kr.. Fra og med indkomståret 2011 fastsættes gæstestuderende-fradraget til samme beløb som personfradraget i personskatteloven § 10, stk. 1. Studerende, der har påbegyndt studieophold i Danmark før 1. januar 2011, er berettiget til fortsat at anvende fradraget for 2010, 71.000 kr., så længe betingelserne herfor er opfyldt.

Fradraget gives i personlig indkomst optjent under studieopholdet før beregning af arbejdsmarkedsbidrag og kan ikke være større end denne indkomst. Beløbet er fastsat på årsbasis og nedsættes i forholdet mellem studieopholdets længde i Danmark og hele kalender året.

Det fastsatte fradrag jf. ovennævnte beløb reduceres med beløb, der modtages fra udlandet til den studerendes underhold eller uddannelse, samt med beløb, der er skattefrie her i landet, f.eks. skattefri rejsegodtgørelse efter ligningslovens §9 A. Fradraget reduceres ligeledes med indkomst, som er skattefri her i landet i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, det kan f.eks. være modtagne legater og stipendier.

Fradraget begrænses ikke af øvrige ligningsmæssige fradrag eller af personfradrag.

Artiklen finder ikke anvendelse på en person, der har været hjemmehørende i en kontraherende stat, men som senere er flyttet til en tredje stat, før vedkommende påbegynder sin uddannelse i den anden stat. Bestemmelsen finder heller ikke anvendelse, såfremt den studerende flytter til studielandet, før vedkommende begynder sin egentlige uddannelse, TfS 1996, 777.

Før gæstestuderendefradraget bliver nedsat til, hvad der svarer til personfradraget i Danmark, vil det være fordelagtig for KB at sende unge talentfulde kinesere til Danmark for at studere f.eks. bioteknologi på universitetet og ansætte disse studerende i KBD frem for at ansætte en dansk studerende med almindelig beskatning.

	Studerendefradrag	Almindelig beskatning	Forskelle
<b>Bruttoløn</b>	<b>78.000</b>	<b>121.571</b>	<b>43.571</b>
<b>ATP-bidrag</b>	-540	-540	
<b>Efter ATP-bidrag</b>	77.460	121.031	
<b>AM bidrag</b>	-6.197	-9.682	
<b>Efter AM-bidrag</b>	71.263	111.348	
<b>Skat</b>	0	-40.085	
<b>Nettoløn</b>	<b>71.263</b>	<b>71.263</b>	
Hver beregning bygger på en nettoløn på 71.263 DKK.			
ATP bidrag er sat til det halve af en fuldtidsansattes ATP bidrag.			
Beskatningsprocent på almindelig beskatning er sat til 36%			

*Figur 8, Kilde: egen tilvirkning*

Med den samme nettoløn på 71.263 kr., vil KBD spare 43.571 kr. i bruttoløn, såfremt KBD ansætter en kinesisk studerende. Det er selvfølgelig under forudsætning af, at den pågældende studerende kan blive optaget på en uddannelse, som er berettiget til at få studerende fradrag, og at den kinesiske studerende ikke får reduceret sin fradrag pga. eksempelvis underhold fra udlandet, og den danske studerende anvender sit personfradrag på SU udbetalingen.

### **6.1.8 Artikel 22, Andre indkomster**

Bestemmelsen er en opsamlingsbestemmelse om indkomst, der ikke er omfattet af bestemmelserne i art. 6-8 og 10-21. Hovedreglen er jf. stk. 1, at sådanne indkomster kun kan beskattes i den stat, hvori indkomstmottageren er hjemmehørende.

Hvis eksempelvis skatteyderen er fuld skattepligtig til Danmark, men hjemmehørende i et andet land, men har indkomster fra et tredjeland, vil Danmark ikke kunne beskatte indkomsten fra tredjeland, idet vi ved anvendelse af OECD-overenskomstens art. 21, vil have afgivet beskatningsretten til bopælslandet.

Bestemmelsen kan f.eks. omfatte underholdsbidrag, børnebidrag, lotterigevinster, legater, pensionsordninger mv. der ikke har forbindelse med et tidligere tjenesteforhold. Kildelandet er således helt afskåret fra at beskatte indkomsten, medmindre indkomsten har direkte forbindelse med et fast driftssted eller fast sted i kildelandet, jf. driftsstedesforbeholdet i stk. 2<sup>29</sup>.

Bestemmelsen i stk. 3 afviger fra OECD-modellen. Den giver kildestaten ret til at beskatte andre indkomster, som ikke er beskrevet i de foranstående artikler i DBO.

Et eksempel kan være, at en kinesisk kvinde bliver gift med en dansk mand, hvor de efterfølgende får et barn sammen. Parret flytter til Danmark, men blev uheldigvis skilt, og kvinden flytter tilbage til Kina, og hun er dermed hjemmehørende i Kina. Manden skal betale underholdsbidrag til sin eks-kone i Kina. Jf. art. 22, stk. 1, skal underholdsbidraget beskattes i konens domicilstat Kina. Men stk. 3 muliggør, at underholdsbidraget også kan beskattes i Danmark.

---

<sup>29</sup> Mogens Rasmussen, "International dobbelt beskatning", side 102-103

## 6.1.9 Artikel 23, Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen beskriver, hvordan henholdsvis Kina og Danmark skal ophæve dobbeltbeskatningen. Begge lande bruger som udgangspunkt creditmetode til ophævelse af dobbeltbeskatning.

Der er som nævnt i afsnit 4.1.1 domicilstaten, som skal ophæve dobbeltbeskatningen.

I tilfælde af, at personen er hjemmehørende i Kina, men oppebærer indkomst fra Danmark, skal Kina tillade fradrag i den kinesiske skat, som pålægges personen. Fradragsbeløbet skal dog ikke overstige den del af den kinesiske skat, som er beregnet til forholdsmæssigt at falde på denne indkomst i overensstemmelse med den kinesiske skattelovgivning.

Nedenfor ses en eksempel beregning:

<b>Lempelse efter creditmetoden</b>			
Skattepligtige indkomst som angivet nedenfor:			
Indkomst Kina:	100		
Indkomst Danmark:	300	Skat heraf i kildestat 50%	150
Skattepligtig indkomst Kina:	400	Skat i domicilstat 20%	80
Kinas skat på 125 skal således lempes med det laveste af følgende beløb:			
<b>Fuld credit</b>	Den til kildestat betalte skat på 150		
<b>Creditmetoden:</b>	Den del af Kinas skat på 80, der forholdsmæssigt kan henføres til den danske indkomst på 150 sammenholdt med den		
	$80 * 300 / 400 = 60$		
Kinas skat på 80 lempes således efter creditmetoden med 150. Men fradraget kan maksimalt udgøre skat der er beregnet til forholdsmæssigt at falde på denne indkomst i overensstemmelse med Kina's lovgivning. Derfor kan personen alene fradrag 60 i den kinesiske skat. Altså, den samlede skat bliver $80 - 60 + 150 = 170$ . Personen kommer faktisk til at betale mere i skat end hvis vedkommende havde oppebær hele indkomsten i Kina. Dette eksempel bekræfter konklusion i kapitel 6.1.1.2, at det ikke kan betale sig for kinesiske medarbejdere at arbejde i Danmark efter den almindelige danske skatteregel.			

Figur 9, Kilde: egen tilvirkning

I tilfælde af, at personen er hjemmehørende i Danmark, men oppebærer indkomst fra Kina, skal Danmark tillade fradrag i den kinesiske skat, som pålægges personen. Fradragsbeløbet skal dog ikke overstige den del af den danske skat, som er beregnet til forholdsmæssigt at falde på denne indkomst i overensstemmelse med den danske skattelovgivning.

Ved indgåelse af DBO har både Kina og Danmark aftalt skattebegunstigelser, som skal komme begge landes investorer til gode. Anvendelsen af lempelsesmetoden almindelig credit vil i sådanne tilfælde bevirke, at Kina kun kan give credit i dets skat svarende til den nedsatte skat i kildelandet.

Til forskelle fra OECD-modellen, anvendes der i DBO en såkaldte "matching credit" for så vidt angår udbytte (10 pct.), renter (10 pct.), royalties (20 pct.) og joint ventures. Metoden "matching-credit" sikrer, at bopælslandet giver credit for et beløb svarende til den skat, som skulle have været betalt i kildestaten.

### **6.1.10 Artikel 24, Ikke-diskriminering**

Art. 24, stk. 1, indeholder en beskyttelse mod diskrimination grundet i statsborgerskab.

Art. 24, stk. 2, indeholder en beskyttelse mod diskrimination af et fast driftssted, som et foretagende i den ene kontraherende stat har i den anden kontraherende stat.

Art. 24, stk. 3, indeholder en beskyttelse mod diskrimination ved, at renter, royalties og andre udbetalinger fra et foretagende i den ene kontraherende stat til en person hjemmehørende i den anden stat skal kunne fratrækkes ved opgørelsen af et sådant foretagendes skattepligtige indkomst under samme betingelser, som hvis betalingerne var sket til en person hjemmehørende i den førstnævnte kontraherende stat.

Art. 24, stk. 4, indeholder en beskyttelse mod diskrimination af personer, der er hjemmehørende i den pågældende stat, fordi de pågældende personer ejes eller kontrolleres af en eller flere personer, der er hjemmehørende i den anden stat.



Art. 24, stk. 5, fastslår, at bestemmelserne vedr. diskreminering gælder for alle former for skatter, på trods af hvad der står i artikel 2.

### **6.1.11 Artikel 25, Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler**

Stk. 1 og 2 omhandler konkrete beskatningssager, altså sager som er rejst på skatteyderens initiativ. Skatteyderen kan henvende sig til den kompetente myndighed i den stat, hvori han er hjemmehørende. I Danmark er det SKAT, som er den kompetente myndighed, når sager rejst af skatteyderen skal løses. I Kina er det ”State administration of taxation”, som er den kompetente myndighed, når sager skal løses. Sagen skal forelægges inden 3 år fra den dag, hvor der er givet personen underretning om den foranstaltning, der medfører en beskatning, som ikke er i overensstemmelse med bestemmelserne i overenskomsten.

Stk. 3 og 4 omhandler generelle fortolknings spørgsmål, som primært rejses af skattemyndighederne. Desuden omhandler bestemmelserne rådføring om undgåelse af dobbeltbeskatning på områder, der ikke er omfattet af overenskomsten, som primært rejses af den kompetente myndighed. I nævnte typer sager gælder, at de kan rejses i anledning af en konkret sag, men der kan også være tale om generelle/teoretiske spørgsmål.

En anmodning om gensidig forhandling kan indgives sideløbende med, at den pågældende person har indbragt sagen for højere administrativ myndighed eller for domstolene i den ene eller begge stater.<sup>30</sup>

### **6.1.12 Artikel 26, Udveksling af oplysninger**

”Ifølge stk.1 skal de to stater udveksle oplysninger, som er nødvendige for at gennemføre bestemmelserne i overenskomsten eller i intern lovgivning. De modtagne oplysninger må kun

---

<sup>30</sup> Mogens Rasmussen, ”International dobbelt beskatning”, side 112-113

anvendes til skattemæssige formål og må kun meddeles til personer eller myndigheder (herunder domstole og forvaltningsmyndigheder), som er beskæftiget med pålydning, opkrævning, inddrivelse, retsforfølgning eller klagebehandling.”<sup>31</sup>

Ingen af staterne er forpligtet til jf. stk.2:

- a) At udføre forvaltningsakter, som strider mod lovgivning og forvaltningspraksis i de to stater
- b) At give oplysninger, som ikke kan opnås ifølge lovgivning og normal forvaltningspraksis i de to stater
- c) At give oplysninger, der vil røbe erhvervmæssige, forretningsmæssige, industrielle hemmeligheder eller oplysninger, som ville stride mod almene interesser.

### **6.1.13 Artikel 27, Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer**

DBO omfatter ikke de skattemæssige begunstigelser som ansatte ved diplomatiske eller konsulære repræsentationer måtte nyde i kraft af folkerettens almindelige regler eller særlige aftaler.

---

<sup>31</sup> Mogens Rasmussen, "International dobbelt beskatning", side 114

## 7 Konklusion

### Selskabsformer

Når en kinesisk virksomhed vil investere i Danmark, skal de vælge hvilken selskabsform, de vil benytte sig af.

Selskabsform som K/S, P/S og I/S er skattemæssige transparente og anvendes ofte i forbindelse med joint venture projekter, for at udnytte underskud i opstarts året. Men disse former for selskaber kan i mange tilfælde give skattemæssige komplikationer for den udenlandske part, da det er tvivlsomt, hvorvidt den udenlandske parts skattemyndighed vil anse disse selskaber for skattemæssig transparente.

Virksomheden kan også drive forretning i Danmark ved at oprette en filial i Danmark. Ulempen ved en filial er, at der ikke er fradrag for renteudgifter og royalty betalinger til moderselskabet i filialens skattemæssig indkomst.

Det anbefales, at vælge selskabsformen A/S eller ApS til at drive forretning i Danmark.

Begrebet "aktieselskab" eller "anpartsselskab" er velkendt i andre landes skattemyndighed.

Skattemæssige beskattes disse selskaber med 25% af den skattepligtige indkomst, hvilket er det samme procentsats som selskabsskat i Kina. Selskabet kan få lov til at fradrage rente udgifter og royalty betalinger til moderselskabet.

### Dobbeltbeskatningsoverenskomst

En dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem to kontraherende stater har til formål at undgå dobbeltbeskatning og forhindre skatteunddragelser for så vidt angår indkomstskatter og formueskatter.

Overenskomsten har kun virkning, når der foreligger en dobbeltbeskatnings situation.

Overenskomsten og de tilhørende protokoller, der ændrer eller udvider overenskomsten er folkeretlig bindende traktater. De involverede stater er forpligtet til ikke at beskatte i strid med overenskomsten. Borger i de involverede stater kan påberåbe sig de rettigheder, som fremgår af overenskomsterne.

Overenskomsten kan ikke bevirke en højere beskatning end den, der vil være fremkommet efter de involverede staters skattelovgivninger.

### **OECD modeloverenskomst**

Formålet med en dobbeltbeskatningsoverenskomst er, at løse de fleste af de generelle problemer, der opstår inden for områder med international juridisk dobbeltbeskatning. De fleste af de gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster er bygget op på baggrunden af de artikler i OECD modeloverenskomst.

Artikel 1 til 5 plus 9 fastsætter og definerer nogle grundlæggende begreber.

Artikel 6 til 8 og 10 til 22 bestemmer, i hvilken stat forskellige arter af indkomst og formue kan beskattes.

Artikel 23A og B bestemmer, hvorledes dobbeltbeskatning skal ophæves.

Artikel 24 til 31 angiver en række særlige bestemmelser.

Endvidere er der protokollatet til selve overenskomsten, som regulerer de specifikke forhold i de to kontraherende stater.

### **Forskellene mellem DBO og OECD modeloverenskomst**

Selvom de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster er bygget op omkring OECD-modellen, er der ingen af disse overenskomster, som svarer 100% til det, der står i OECD-modellen.

Forskellen kan være så stor, at det kan føre til en helt anden konklusion end den der står i OECD modellen. Derfor er det vigtigt at kende forskellen og dens virkning.

De forskelle der er væsentlig for afhandlingen er listet nedenfor:

**Artikel 4:** Det skattemæssige hjemsted for ikke-fysiske personer, der har sin virkelige ledelse i den ene stat, og som har sit hovedkontor i den anden stat, afgøres ved gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder. I OECD modellen er det bestemt, at ikke-juridiske personer anses for hjemmehørende i den stat, hvor den virkelige ledelse har sit sæde. Men i DBO er det op til de

kompetente myndigheder at aftale, hvor ikke-fysiske personer er hjemmehørende. Dette kan give komplikationer, se kapitel 5.1.1 for nærmere beskrivelse af problemstillingen.

**Artikel 10:** Kildelandet har beskatningsretten til udbytte med 10%.

**Artikel 11:** Kildelandet har beskatningsretten til renter med 10 pct., medmindre renter tilfalder den anden stats regering eller lokale myndighed. I så fald er renten fritaget for skat.

**Artikel 12:** Kildelandet har beskatningsretten til royalty med 10 pct. Kildelandets beskatningsret skal beregnes på grundlag af 70 pct. af royalty-beløbet, jf. protokollen, hvor det er erhvervet ved udleje af industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr.

**Artikel 15:** 183-dages reglen anvendes i forhold til kalender året. Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik i henhold til protokollen.

**Artikel 18:** Ydelser i henhold til det sociale sikringsystem kan kun beskattes i kildestaten (f.eks. folkepension).

**Artikel 21:** Stipendier, legater mv. fra statslige, almenvælgørende, videnskabelige institutioner mv., som er ydet til den studerendes underhold, studium eller uddannelse er skattefrie.

Skattefritagelsen for studerende mfl. omfatter også indkomst af personligt arbejde i opholdsstaten, dog højst med et beløb der svarer til, hvad der er nødvendigt for hans underhold.

For indkomst året 2011 udgør beløbet 42.900 kr. Studerende, der har påbegyndt studieophold i Danmark før 1. januar 2011, er berettiget til fortsat at anvende fradraget for 2010, 71.000 kr., så længe betingelserne herfor er opfyldt.

Skattefritagelsen gælder maksimalt 5 år og vedrører kun arbejde, der ikke har forbindelse med studieopholdet. En detaljeret beskrivelse af artikel 21 kan ses i kapitel 6.1.7.

**Artikel 23:** Danmark lempes som hovedregel ved hjælp af creditmetoden.

Indtægter efter artikel 19 lempes dog ved hjælp af exemption.

Der gives endvidere matching credit for så vidt angår udbytte (10 pct.), renter (10 pct.), royalties (20 pct.) og indkomst fra joint ventures.

### **DBOs påvirkning af beskatning af et dansk selskab der ejes af et kinesisk selskab**

For at finde ud af hvor det danske selskab er hjemmehørende, er det selskabets virkelige ledelse der afgøre hvilken stat selskabet er hjemmehørende.

Transaktioner mellem to afhængige parter i to forskellige stater skal opfylde bestemmelserne i transfer pricing lovgivning. Skattemyndighederne kan beregne foretagendets virkelige fortjeneste, forhøje fortjenesten og beskatte i overensstemmelse hermed. Såfremt der sker sådan en forhøjelse af et foretagendes fortjeneste i en af staterne, er den anden stat forpligtet til at foretage en regulering af det forbundne foretagendes fortjeneste, hvis den er enig i reguleringen.

Både den danske og kinesiske transfer pricing lovgivning er bygget op under påvirkning af OECDs Transfer Pricing Guidelines for Multinational enterprises and Tax Administrations.

Udbytte der betales fra et dansk datterselskab til et kinesisk moderselskab er skattefrit, og Danmark skal derfor ikke tilbageholde udbytteskatten. Udbytte beskattes i Kina.

Renter der bliver betalt af et dansk datterselskab til et kinesisk moderselskab er omfattet af danske regler omkring tyndkapitalisering. Renteudgifter i det danske selskab har kun begrænset fradragret ved opgørelse af skattepligtig indkomst. Dette medfører, at den samlede skattebetaling for koncern bliver højere. Moderselskabet skal derfor undgå at yde lån til datterselskab, men i stedet foretage skattefrit tilskud i form af ny tegning af aktier til overkurs.

Royalty betaling må i henhold til DBO kun beskattes med 10% af brutto royalty. Ifølge den danske skattelovgivning, skal der ved udbetaling tilbageholdes 25% royaltyskat. For at opnå nedsættelsen i henhold til DBO, skal der opnås godkendelse hos SKAT.

### **DBOs påvirkning af beskatning af de ansatte i henholdsvis et kinesisk og et dansk selskab**

Når et kinesisk selskab udstationere en af sine ansatte til Danmark, kan personen ifølge den danske skattelovgivning opnå favorabel beskatningsprocent på 26% af bruttoindkomsten (forskerordning), såfremt vedkommende opfylder betingelserne.

Når et dansk selskab udstationere en af sine ansatte til Kina, kan personen ifølge den danske skattelovgivning opnå lempelse af skat efter exemption metode.

I begge tilfælde vil den pågældende medarbejder få en favorabel beskatning, og dette medfører, at selskaberne kan spare på bruttolønnen. Se kapitel 6.1.1.3 og 6.1.1.4 for beregnings eksempel.

Bestyrelseshonorar beskattes hos kildestaten.

Private pensioner der er optjent i forbindelse til et tidligere tjenesteforhold kan kun beskattes i den stat, hvori modtageren er hjemmehørende. Det gælder dog ikke for ydelser i henhold til det offentlige velfærdsprogram såsom folkepension. Folkepension kan kun beskattes i kildestaten.

Studerende fra Kina kom til Danmark for at studere før 1. januar 2011 er fritaget for beskatning af arbejdsindkomst. Skattefritagelsen udgør 71.000 kr. For studerende der kom efter 1. januar 2011, er fradraget nedsat til 42.900 kr.

## 8 Perspektivering

I Danmark er der endnu ingen eksempler på åstørre virksomhedsopkøb, men det er nok kun et spørgsmål om tid, før kendte eksempel som Volvo kommer til Danmark.

Rygter om at kineserne kommer har været undervejs længe. I december 2011 kom en delegation bestående af 25 kinesiske private virksomhedsejer (Aigo Entrepreneurs Alliance) til Europa for at finde det bedste land til at investere i. Danmark var en af destinationerne.

Delegationen blev modtaget af selvst statsminister Helle Thorning-Schmidt. Men kampen om yuan (kinesisk valuta RMB) er hårdt, Danmark er op imod konkurrenter som Belgien, Holland og Storbritannien.

Jeg har været så heldig, at være med til at tage imod denne delegation. På mødet med delegationen blev Danmark præsenteret som et eventyrligt land med masser af investeringsmuligheder, og kineserne skal bare komme med deres penge, så skal det hele nok gå.

I pausen fik jeg talt med en række af disse virksomhedsejer, de er alle enig i at Danmark er et smukt land, og har et fint investeringsmiljø. Men der er en ting der bekymrer dem alle, nemlig de danske lovgivning, specielle de skattemæssige lovgivning. Da jeg fortalte, at jeg var revisor, fik jeg alle mulige spørgsmål omkring skat. Nedenfor er et udvalg af de spørgsmål jeg fik:

- Hvad er skatten i Danmark?
- Hvor meget beskattes personlige indkomster?
- Jeg er lidt bange for at skulle overlade min forretning til en udlænding, hvis jeg sender en af min ansat i Kina til Danmark, hvad kan han få i nettoløn?
- Jeg har hørt, at Danmark er et velfærdssamfund, skatten må være høj her, det vil koste min virksomhed en masse penge.
- Er leveomkostning høj i Danmark?

Ud fra ovenstående spørgsmål, fik jeg den opfattelse, at det som kinesisk virksomhedsejer ligger mest vægt på er hvordan de kan komme ind på de europæiske markeder uden at det koster en formue. For de fleste af dem er det ikke design, innovation, teknologi, højt uddannet medarbejder



og forskning de efterspørger, for det har de også i Kina. De er ligesom alle de danske firmaer der investere i Kina, de vil gerne have afkast af deres investeringer, og det skal helt kostes så lidt som muligt. Det er også et af grundene til (udover rådstoffer), at Afrika bliver så attraktiv. De har jo ikke design, innovation, teknologi osv.

Når man kigger på internettet og i aviserne her i Danmark, så har danskerne efter min mening en forkert opfattelse af kinesisk virksomhedsejer. De tror, at kineserne er rige, og kaster rundt med pengene. Inden de kinesiske milliarder ruller ind i Danmark, er vi nødt til at overbevise dem, at det ikke er dyrt at investere i Danmark.

Jeg håber, at min afhandling vil kunne svare på mange af de spørgsmål som kineserne stiller, og dermed få dem til at droppe fordom om at skatter i Danmark er høje. Der er altså en række skattemæssige lempelser i den danske skattelovgivning for udenlandske investorer.

Det er også mit mål med afhandlingen, at få danskerne til at indse, at Danmark har en række skattemæssige lempelser for udenlandske investorer. Dem skal Danmark også bruge til at markedsføre sig selv med. Lige præcis ligesom den gang hvor Kina åbnede op for udenlandske investeringer ved at lokke med skattefritagelser i bestemte områder.

Det er ærgeligt, at der i afhandlingen ikke er plads til alle de problemstillinger der relaterer sig til når kineser skal investere i Danmark. Det vil være et stort hjælp for kineserne at få indsigt i Told og moms regler i Danmark, alternativ aflønningsform til medarbejder som fri bil, fri bolig, aktieoptioner mv. og joint venture beskatning osv.

Der er min overbevisning, at jo mere indsigt Danmark kan give til kineserne, jo tættere er vi på de milliarder yuan der kommer til Europa.

## 9 Litteraturlisten

### Bøger

International dobbelt beskatning, 1. udgave/1. oplag, Mogens Rasmussen

Skatteretten 1, 5. udgave/1. oplag, Jan Pedersen, Kurt Siggard, Niels Winther-Sørensen, Jakob Bundsgaard, Inge Langhave Jeppesen, Malene Kerzel og Susanne Pedersen

Skatteretten 2, 5. udgave/1. oplag, Jan Pedersen, Kurt Siggard, Niels Winther-Sørensen, Jakob Bundsgaard, Inge Langhave Jeppesen, Malene Kerzel og Susanne Pedersen

Skattelovsamling for studerende 2010/1, 20. udgave/1. oplag, Dorte Carlsson og Tine Harboe

Selskabsskatteret (Kinesisk), 1. udgave/1. oplag, Junjiao Liang

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, OECD

### Vejledninger

Ligningsvejledning, Dobbeltbeskatning 2012-1, SKAT juridiske vejledninger

Transfer pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt, SKAT juridiske vejledninger

Skatten – n år du flytter til udlandet, SKAT vejledning

Ligningsvejledning D.B.3.2, dobbelt husførelse, SKAT

### Artikler

"China and OECD", fra [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

## **Tidsskrifter**

TfS 1996, 777

## **Publikationer**

Ind- og udstationering, 2006, Deloitte

Taxation and Investment in Denmark 2011, 2011, Deloitte

International Tax and Business Guide, China, 2010, Deloitte

Viden om 26% skatteordningen, 2011, Deloitte

Working & living in Denmark, 2011, Deloitte

## **Love**

Kildeskatteloven (KSL)

Ligningsloven (LL)

Personskatteloven (PSL)

Kinesisk personskatteloven (KPSL)

Selskabsskatteloven (SEL)

Kinesisk selskabsskatteloven (KSEL)

Statsskatteloven (SSL)

## **Dobbeltbeskatningsoverenskomster**

BKI af 15 af 02/03/1987, Bekendtgørelse af overenskomst af 26. marts 1986 mellem regeringen i Kongeriget Danmark og regeringen i Folkerepublikken Kina til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteundragelse for så vidt angår indkomstskatter

**Hjemmesider**

[www.skat.dk](http://www.skat.dk)

[www.oecd.org](http://www.oecd.org)

[www.borger.dk](http://www.borger.dk)