



# PARTNER REVISION

Rådgivende Revisorer - med dig i centrum

Industrivej Nord 15  
Birk, 7400 Herning  
Tlf. 97 12 50 22

Thrigesvej 3  
7430 Ikast  
Tlf. 97 15 40 22

Ballevej 2B  
8600 Silkeborg  
Tlf. 86 82 44 00

Torvegade 22  
7330 Brande  
Tlf. 97 18 03 66

Birkmosevej 20  
6950 Ringkøbing  
Tlf. 97 32 10 55

Erhvervsparken 7B  
6900 Skjern  
Tlf. 97 35 18 11

Jernbanegade 3  
6870 Ølgod  
Tlf. 76 98 21 00

Hjortsvangen 4  
7323 Give  
Tlf. 75 73 19 11

Hjellevej 16  
6920 Videbæk  
Tlf. 97 17 17 44

SKATTEINFORMATION / JANUAR 2018



# Forord

Mere end 25 års besparelser førte som bekendt til noget, som bedst kan betegnes som et sammenbrud i SKAT. Folketinget er nu i gang med at råde bod på forsømmelserne, givetvis fordi man har erkendt, at ikke alle skatter kommer i kassen af sig selv!

Der er gennemført en omorganisering, så SKAT bliver opdelt i syv selvstændige styrelser – vi kalder dem under ét fortsat SKAT. Der tilføres i de kommende år SKAT et betragteligt milliardbeløb, så personalestyrken kan øges. Der er afsat midler til etablering af et center, hvis opgave bliver at bekæmpe international skatteunddragelse, en beslutning hvis fornuft er blevet bekræftet af den seneste læk fra Bermuda. Der er også afsat midler til inddrivelsesområdet, som fortsat er nødlidende, idet gælden til det offentlige fortsat vokser. Der er endvidere sat fokus på det almindelige skatte- og moms-kontrolområde, som i en årrække med et stadigt faldende personale tal er blevet nedprioriteret, fordi en nedprioritering her og nu ikke var mærkbar. Nu er den lave kontrolfrekvens alment kendt, og så kan det mærkes!

Set udefra har SKAT behov for ro, så der kan ske en konsolidering i de nye rammer, og så der kan afses den nødvendige tid til den faglige oprustning, som der er meget behov for.

Men Folketingets ambitioner på skatteområdet er høje. SKAT skal, selv om den fortsat ligger underdrejet i de kommende år, i gang med ganske store opgaver. Der løber et helt nyt ejendomsvurderingssystem af stablen. Og det følges op af et helt nyt boligbeskatningssystem med særlige indefrysningsordninger, og hvor der skal ske tilbagebetaling af for meget betalt ejendomsskat for perioden 2011-2018.

Senest er der gennemført en ny skattekontrollov, hvor skattemyndighedernes kontrolbeføjelse præciseres og i øvrigt indskrænkes. Endvidere er der indført en skatteindberetningslov, hvor reglerne om automatisk indberetning er samlet.

Man får helt sved på panden.

Sommeren 2017 var meget regnfuld.

Storme de seneste år har medført store oversvømmelser, også i Danmark. Temperaturen stiger, og isen ved polerne smelter.

Billedtemaet er vand, H<sub>2</sub>O, en betingelse for alt liv.

Godt nytår.

# Indhold

<b>Reklame og repræsentation – fradrag og beskatning.....</b>	<b>5</b>
Reklameudgifter .....	5
Repræsentationsudgifter .....	5
Receptioner og anden festivitas .....	6
Repræsentation – skal modtageren beskattes?.....	7
<b>Skub skatten af en ejendomsfortjeneste .....</b>	<b>10</b>
Genanbringelse af ejendomsavance .....	10
Krav om erhvervsmæssig anvendelse .....	12
Udenlandske ejendomme .....	14
<b>Altid fradrag for løn – kun næsten! .....</b>	<b>16</b>
Driftsomkostningsbegrebet .....	16
Løn til egne medarbejdere og bestyrelseshonorar .....	18
Etablering og udvidelse af virksomhed .....	18
Erhvervsmæssige lønudgifter og rette omkostningsbærer .....	19
Sambeskattede selskaber .....	20
Skattelovrådets betænkning har haft sølvbryllup .....	20
<b>Flytning til Danmark – det rigtige tidspunkt!.....</b>	<b>22</b>
Flytning til Danmark – fuld skattepligt .....	22
Hvad skal man iagttage? .....	22
Det er en god idé – ”Hvergang”! .....	25
<b>Momsregistrering – udenlandske byggefirmaer .....</b>	<b>26</b>
Fast forretningssted .....	26
Levering til privatpersoner .....	26
Anvendelse af udenlandske underleverandører .....	26
Fakturaen – pas på! .....	26
<b>Momskompensation til velgørende foreninger .....</b>	<b>28</b>
Hvilke foreninger kan opnå momskompensation? .....	28
Hvilket momsbeløb kan kompenseres? .....	28
<b>Nye love .....</b>	<b>31</b>
Måltretning af aldersopsparring .....	31
Udvidet adgang til fradrag for løn og bestyrelseshonorar .....	32
Ekspertskatteordningen .....	33
Bindende svar om værdiansættelse .....	33
<b>Højesteretsdomme .....</b>	<b>35</b>
Ej fradrag for løn ved virksomhedsudvidelse .....	35
Territorialbeskatning af selskaber – ikke altid! .....	36
<b>Administrative afgørelser .....</b>	<b>39</b>
Et skattefrit personalegode .....	39
Beskatning af fri bil trods splitleasingaftale .....	39
Skattefrihed af legat – tysk studerende .....	41
Tilsyn med produktion – ej fast driftssted .....	41





# Reklame og repræsentation – fradrag og beskatning

**Den skatte- og momsmæssige behandling af udgifter til personale, reklame eller repræsentation giver ofte anledning til tvivl. Personaleudgifter kan skattemæssigt fratrækkes fuldt ud, men gælder dette også, når der er tale om arrangementer, hvor der deltager forretningsforbindelser? Momsfradrag for personaleudgifter afhænger af den konkrete udgift. Endvidere er der forskel på den skatte- og momsmæssige behandling af repræsentationsudgifter i forhold til øvrige driftsudgifter.**

## Reklameudgifter

Reklameudgifter er udgifter, der afholdes over for en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder, og som tager sigte på at opretholde virksomhedens almindelige omdømme eller fremme dens interesser ved at gøre den kendt eller fordelagtigt bemærket. Det er et centralt led i denne definition af reklameudgifter, at der skal være tale om en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder.

Udgifter til receptioner i anledning af forretningsjubilæer og andre kundearrangementer, hvor der indbydes en lukket kreds af personer i form af forretningsforbindelser, venner og bekendte, kan hverken skatte- eller momsmæssigt karakteriseres som en reklameudgift. Det skyldes, at kravet om, at udgiften skal være afholdt over for en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder, ikke er opfyldt.

## Repræsentationsudgifter

Repræsentationsudgifter er udgifter, som en virksomhed afholder for at få afsluttet forretninger eller for at knytte eller bevare kontakten til forretningsforbindelser. Repræsentation har karakter af opmærksomhed eller kommerciel gæstfrihed over for forretningsforbindelser.

Typiske repræsentationsudgifter er således udgifter til mad og drikke, gaver og anden opmærksomhed over for forretningsforbindelser, afholdelse af jubilæer, forretningsindvielser og fødselsdage.

Hvis virksomhedens medarbejdere deltager i et arrangement rettet mod kunderne, vil udgifterne til bespisning mv. af medarbejderne skulle behandles på samme måde som udgifterne vedrørende kunderne. Det betyder, at hvis der over for kunder er tale om repræsentation med skattemæssigt fradrag for 25 % af udgifterne, så gælder det tillige den andel, der vedrører medarbejderne. Momsmæs-

sigt er der ingen fradrag for udgifterne til bespisning, hvis arrangementet afholdes i virksomhedens egne lokaler. Der vil være fradrag for ¼ af momsen ved restaurationsbesøg. Det er anledningen, som er afgørende, og ikke antallet af kunder eller medarbejdere der deltager.

Er der derimod tale om en firmafest, der afholdes for personalet og eventuelt disses ægtefæller, er sådanne udgifter skattemæssigt fuldt ud fradragsberettigede. Efter praksis godkendes der også fuld fradragsret for hele sammenkomsten, selv om der deltager aktionærer og bestyrelsesmedlemmer, når disse personer deltager i festen i deres egenskab af aktionærer og bestyrelsesmedlemmer. Deltager enkelte forretningsforbindelser i den interne sammenkomst, kan udgifterne hertil kun fratrækkes som en repræsentationsudgift. Momsmæssigt er der ingen fradrag for udgifterne, hvis arrangementet afholdes i virksomhedens egne lokaler. Der vil være fradrag for ¼ af momsen ved restaurationsbesøg, såfremt udgiften er af streng erhvervsmæssig karakter, hvilket eksempelvis er tilfældet for den årlige julefrokost.

## Kundeevents

Kundeevents er blevet mere og mere almindelige som led i markedsføring. Denne form for arrangementer kan have en større reklameeffekt end almindelig annoncering. Det sportslige eller underholdende element er det, der bliver husket, når alt andet er glemt. Altså en større reklameeffekt og måske endda en mindre udgift for virksomheden end ved traditionel annoncering i medierne, men hvad siger skattereglerne?

Østre Landsret har taget stilling til, om udgifterne til nogle kundeevents skattemæssigt skulle betragtes som en reklameudgift eller en repræsentationsudgift. Der var tale om en virksomhed, som var forhandler af dyre og eksklusive biler. I forbindelse med markedsføringen af nogle premierebiler med salgspriser på op til 6 mio. kr. inviterede bilforhandleren 1.500 kunder og potentielle kunder til et arrangement, hvor der var underholdning, bespisning og servering af drikkevarer. Østre Landsret lagde til grund, at formålet med arrangementet var at knytte eller bevare forretningsforbindelserne til kunder og potentielle kunder. Samtlige udgifter på cirka 250.000 kr., der også indeholdt udgifter til transport, bespisning af medarbejdere mv., var repræsentationsudgifter, idet sidstnævnte udgifter alene var afholdt med det formål at kunne gennemføre arrangementet.

For landsretten havde bilforhandleren blandt andet gjort gældende, at der var tale om reklameudgifter, da virksomheden var kontraktligt forpligtet til at udføre markedsføringsaktiviteter af en sådan art. Endvidere var virksomheden af den opfattelse, at der var tale om en meget mere effektiv markedsføring end eksempelvis annoncering i dagspressen. Disse to argumenter fratog ikke ydelserne deres karakter af kommerciel gæstfrihed, og udgifterne kunne derfor ikke betragtes som reklameudgifter.

Konklusionen er, at udgifter til kundearrangementer, hvor der indbydes en lukket kreds af personer, ikke skattemæssigt kan karakteriseres som en reklameudgift. Det skyldes, at kravet om, at udgiften skal være afholdt over for en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder, ikke er opfyldt. Moms mæssigt er der heller ikke fradrag for kundearrangementer, hvor der alene indbydes en lukket kreds af personer. Moms af eventuelle restaurationsudgifter kan dog fratrækkes med  $\frac{1}{4}$ , såfremt udgiften er af streng erhvervsmæssig karakter.

### Receptioner og anden festivitas

En del skattesager har i tidens løb drejet sig om, hvordan udgifter til receptioner og anden festivitas, der afholdes i anledning af mærkedage for virksomheden og for ejerkredsen skal rubriceres skatte- og moms mæssigt.

Er der tale om en erhvervsmæssig udgift, der kan fratrækkes, eller en privat udgift, som ikke kan fratrækkes? Såfremt der er tale om en erhvervsmæssig udgift, skal der tages stilling til, om der er tale om en reklameudgift eller en repræsentationsudgift.

### Forretningsjubilæum

Når et arrangement er begrundet i virksomhedens forhold, eksempelvis et forretningsjubilæum, er der fradragsret for udgiften. Spørgsmålet er, om udgiften fuldt ud er fradragsberettiget som en reklameudgift, eller om udgiften kun kan fratrækkes med 25 % skattemæssigt og slet ikke fratrækkes moms mæssigt, fordi der er tale om repræsentation.

Da reglerne om begrænset fradragsret for repræsentationsudgifter blev indført i 1985 (Kartoffelkuren) blev det tilkendegivet, at udgifter afholdt til et traktement i forbindelse med virksomhedens jubilæum, indvielse eller lignende lejligheder som udgangspunkt skulle anses som repræsentation. Disse tilkendegivelser har haft stor betydning for den senere praksis på området.

Eksempelvis fik en ejendomsmægler i 2002 Højesterets ord for, at udgifterne til en reception i anledning af virksomhedens 20-års jubilæum og lokaleudvidelse var repræsentation. Der var tale om et åbent-hus-arrangement, og samtidig med receptionen blev der iværksat en reklamekampagne med rabat på salær. Receptionsgæsterne blev budt på tærter, kartoffelsalat, skinke og frikadeller samt drikkevarer i form af øl og vand. Højesteret udtalte, at som udgangspunkt må et sådant arrangement – uanset traktementets omfang – anses for afholdt som udslag af kommerciel gæstfrihed og dermed repræsentation med begrænset fradragsret. Det forhold, at der var tale om et åbent-hus-arrangement, og at der var iværksat en reklamekampagne, kunne ikke fratage udgifterne deres karakter af repræsentation.

Udgifter til receptioner i anledning af forretningsjubilæer, hvor der indbydes en lukket kreds af personer i form af kunder og forretningsforbindelser, kan hverken skatte- eller moms mæssigt karakteriseres som en reklameudgift. Det skyldes, at kravet om, at udgiften skal være afholdt over for en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder, ikke er opfyldt. Den erhvervsmæssige udgift er repræsentation, og derfor udgør skattefradraget kun 25 % af den afholdte udgift, mens der slet ikke er momsfradrag. Måtte enkelte familiemedlemmer og venner have deltaget i forretningsjubilæet, er der ikke skattemæssigt fradrag for denne del af receptionsudgiften.

I enkelte tilfælde kan udgifter til markering af et forretningsjubilæum dog fratrækkes som reklame både skatte- og moms mæssigt. Det drejer sig om tilfælde, hvor der er adgang for offentligheden eller for en større og ubestemt kreds af personer, og hvor traktementet består i en mindre servering, der ikke har karakter af bespisning. Typeeksemplet er her farvehandleren, der i anledning af forretningens 25-års jubilæum byder på en kop kaffe, en fadøl eller lignende til de voksne samt is og balloner til børnene.

### Reception i anledning af private mærkedage

Den altovervejende hovedregel er, at udgifter til reception eller lignende i anledning af virksomhedsejerens private mærkedag er en privat udgift. Dette gælder også, selv om en væsentlig del af gæsterne har forretningsmæssig tilknytning til virksomheden. Denne praksis gælder også i de mange tilfælde, hvor indehaveren i vidt omfang kan identificeres med virksomheden, således at goodwill er knyttet til personen snarere end til virksomheden.



Praksis på området er ret klar.

Som eksempel kan nævnes et hovedaktionærsselskab, der i en annonce havde indbudt forretningsforbindelser og venner af huset til en reception for at fejre, at selskabets stifter og direktør blev 60 år. Der deltog 625 gæster i receptionen. Heraf udgjorde hovedaktionærens ægtefælle, børn, svigerbørn, bestyrelsesmedlemmer og familiemedlemmer i øvrigt 41 personer, medens personalet var repræsenteret med 40 personer. Hovedaktionæren havde selv betalt 32 % af de samlede receptionsudgifter. Da selskabet havde afholdt receptionen i anledning af hovedaktionærens fødselsdag, var der ikke tale om fradragsberettigede repræsentationsudgifter.

Det er værd at bemærke, at selv om fødselaren selv afholder den del af udgifterne, der relaterer sig til familie og private venner, kan virksomheden alligevel ikke skattemæssigt få repræsentationsfradrag for de resterende udgifter.

Der findes adskillige domme, der omhandler receptionsudgifter afholdt i forbindelse med en privat mærkedag. Udfaldet i disse domme har i langt de fleste tilfælde været, at reception i anledning af en privat mærkedag er en privat udgift.

I ganske få tilfælde er festligholdelse af virksomheds-ejerens private mærkedag dog blevet anerkendt som en virksomhedsudgift. Et eksempel herpå er en sag fra Vestre Landsret. Den 60-årige fødselare havde holdt en frokost på et hotel, hvor der udelukkende deltog forretningsforbindelser sammen med fødselaren og dennes hustru. Ud over frokosten havde virksomhedsejeren fejret sin fødselsdag på bopælen sammen med 30 private gæster. Frokosten blev godkendt som en repræsentationsudgift.

Endnu en 60-års fødselsdag har været prøvet ved landsretten. Der var tale om en reception, der blev afholdt i virksomhedens nye lagerhal. Ud over at fejre direktørens fødselsdag havde receptionen tillige til formål at præsentere de meget betydelige investeringer, som virksomheden havde foretaget i en ny produktionsmaskine og i nye produktions- og lagerlokaler. I receptionen deltog 400 personer, hvoraf de 100 var medarbejdere, medens resten af deltagerne stort set kunne karakteriseres som forretningsforbindelser. Der blev ikke udsendt særskilte indbydelser, men kunder, venner og forretningsforbindelser blev i annoncer i dagspressen indbudt til receptionen. Ved receptionen blev der serveret et traktement til en kuvert-

pris på 57 kr. (året var 1986), som blev indtaget stående under anvendelse af engangsservice. Direktøren afholdt for egen regning en privat morgensammenkomst og en privat fest om aftenen. Vestre Landsret konkluderede, at receptionen var forretningsmæssigt begrundet, selv om anledningen var direktørens 60-års fødselsdag. Der var tale om en erhvervsmæssig udgift, der i det konkrete tilfælde kunne fratrækkes fuldt ud som en reklameudgift.

Konklusionen er, at festligholdelse af personlige mærkedage som altovervejende hovedregel er en privat udgift. I ganske særlige tilfælde kan der være tale om en virksomhedsudgift, der skattemæssigt kan fratrækkes som repræsentation, men ikke kan fratrækkes momsmæssigt. Helt undtagelsesvist kan udgiften rubriceres som en reklameudgift.

#### Konsekvensen af den manglende fradragsret

Er konklusionen, at der er tale om en privat mærkedag, som er skatten uvedkommende, betyder det, at udgiften ikke skattemæssigt kan fratrækkes, når der er tale om en virksomhed, der drives i personligt regi. Anvendes virksomhedsordningen, betyder det, at den afholdte udgift er at betragte som en privat hævning, hvis udgiften er betalt fra virksomhedens konto.

Afholdes udgiften derimod eksempelvis af et hovedaktionærsselskab i anledning af aktionærens runde fødselsdag, er det ikke tilstrækkeligt, at udgiften ikke fratrækkes ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst. Udgiften vil typisk blive anset for en udbytteudlodning til aktionæren, som beskattes af beløbet som aktieindkomst. Der kan eventuelt være tale om yderligere skattepligtig løn til hovedaktionæren, og i givet fald vil selskabet naturligvis have fradrag for den ekstra lønudgift.

#### Repræsentation – skal modtageren beskattes?

Udgangspunktet er, at gaver mellem forretningsforbindelser er skattepligtige, men efter praksis beskattes disse dog, kun hvis der er tale om "større værdier". Dette betyder, at forretningsforbindelser som altovervejende hovedregel ikke beskattes, når de deltager i kundeevents og andre arrangementer med repræsentationspræg. Ingen regel eller praksis uden undtagelse, selv om praksis på området er meget sparsom.

En af de få sager drejede sig om en direktør og hovedaktionær i et vognmandsselskab, der deltog i en rejse til Brasilien arrangeret af en lastbilimportør. Landsskatteretten

fandt, at rejsen til Brasilien var en studietur af generel karakter og med et ikke ubetydeligt turistmæssigt islæt. Direktøren var derfor skattepligtig af rejsen, og den skattepligtige værdi blev ansat til 50 % af importørens udgifter.

I 2012 tog Landsskatteretten stilling til, hvorvidt nogle forretningsforbindelser skulle beskattes af en bukkejagt i Polen af 4 dages varighed. Landsskatteretten fandt, at deltagelsen i jagtrejsen primært havde været begrundet i deltagernes private interesse for jagt. Rejsen var derfor skattepligtig, og det skattepligtige beløb blev ansat til 50 % af rejsens markedsværdi. Samme udfald fik en kendelse fra Landsskatteretten i 2013, hvor der var tale om en 3-dages drivjagt i Ungarn. Jagttrofæer skulle dog beskattes fuldt ud og ikke kun 50 % af markedsværdien.

Igen i 2017 tog Landsskatteretten stilling til, hvorvidt en række forretningsforbindelser skulle beskattes af deltagelsen i jagtarrangementer. Der var tale om en virksomhed, som i indkomstårene 2012-2014 havde arrangeret flere årlige jagter, hvor der deltog 6-11 personer i den enkelte jagt. I de syv offentliggjorte afgørelser er alle anført, at personen deltog i jagtarrangementet med henblik på at pleje og bevare det forretningsmæssige forhold. De øvrige deltagere i de respektive jagter var en kreds af tidligere, nuværende og potentielle samhandelspartnere. Landsskatteretten fandt efter en konkret vurdering, at personernes deltagelse havde haft en konkret og direkte sammenhæng med indkomsterhvervelsen, og at deltagernes erhvervs-mæssige interesse i at deltage i arrangementerne havde været det primære formål. Ved afgørelsen lagde Lands-

skatteretten blandt andet vægt på, at der var tale om dagsarrangementer, hvor deltagelsen ikke adskiller sig væsentligt fra deltagelse i forretningsmæssige receptioner i virksomheder eller på restauranter. Jagtdeltagerne skulle derfor ikke beskattes.

Deltagerne i de ovenfor refererede sager, hvor der er statueret skattepligt, er "kun" blevet beskattet af 50 % af de afholdte udgifter. Uden for ansættelsesforhold er beskatningsgrundlaget godsets/rejsens værdi for modtageren. I praksis beskattes sådanne modtagere af 50 % af markedsværdien/rejseudgifterne. Denne nedsatte beskatning gælder ikke, hvis der er tale om et ansættelsesforhold. Nævnes kan en byretsdom fra 2011, hvor en salgsmedarbejder blev beskattet af sin deltagelse i to fodboldrejser, hvor der også deltog henholdsvis to og tre kunder inviteret af arbejdsgivervirksomheden. Rejserne indgik som en modydelse i en samlet sponsoraftale, som arbejdsgivervirksomheden havde indgået med en fodboldklub. Byretten fandt, at rejserne i forhold til virksomheden måtte anses for forretningsmæssigt begrundede. Da rejseprogrammet imidlertid helt overvejende var af turistmæssig karakter, fandt retten ikke, at der i forhold til medarbejderen var grundlag for at fravige udgangspunktet om beskatning af rejsens objektive værdi. Den kendsgerning, at medarbejderen var distriktschef og dermed "skulle" deltage, kunne ikke tillægges betydning, da hans opgaver af praktisk art over for kunderne var meget begrænsede, og at indholdet af enkelte forretningsmæssige drøftelser var af et meget begrænset omfang.







# Skub skatten af en ejendomsfortjeneste

**Ved salg af en erhvervsjendom skal der betales skat af en fortjeneste. Finanskrisen og årene herefter har i vidt omfang betydet, at der ved salg af ejendomme ofte ikke er konstateret en skattepligtig avance. Nu ser verden heldigvis anderledes ud, og salg af ejendomme betyder ofte, at der igen konstateres en fortjeneste. Hvis salget af virksomhedens domicilejendom er sket, fordi man har brug for større lokaler, er det likviditetsmæssigt interessant, hvis man her og nu kan undgå at betale skatten af en ejendomsavance. Dette er faktisk muligt og kaldes genanbringelse af ejendomsavance.**

## Genanbringelse af ejendomsavance

Muligheden for at skubbe skatten af en ejendomsavance – genanbringelse af ejendomsavance – gælder kun, når den solgte ejendom har været anvendt i forbindelse med driften af egen virksomhed, og det samme gør sig gældende for den nyerhvervede ejendom. Der er med andre ord tale om virksomhedens domicilejendom.

## ”Ingen genanbringelse af avance på udlejningsejendomme”

Fortjeneste ved salg af en udlejningsejendom, uanset om der sker udlejning til beboelse eller erhvervs-mæssig virksomhed, skal beskattes, da en sådan avance ikke kan genanbringes.

Genanbringelse af ejendomsavance er en udskydelse af skattebetalingen af en konstateret skattepligtig avance ved salg af en fast ejendom. Konstateres der ved salg af en erhvervsjendom en skattepligtig avance på 1 mio. kr., kan skattebetalingen af denne avance udskydes ved, at der købes en ny erhvervsjendom eksempelvis til 5 mio. kr. Den konstaterede avance på 1,0 mio. kr. genanbringes i den nykøbte ejendom, hvilket betyder, at købesummen på 5 mio. kr. nedsættes med avancen, og ejendommens skattemæssige anskaffelsessum er derfor 4,0 mio. kr. Når den nyerhvervede ejendom senere sælges, og der skal opgøres en avance ved salget af ejendommen, er det denne nedsatte anskaffelsessum, der skal anvendes.

Muligheden for genanbringelse gælder, uanset hvorledes ejendommen er afstået. Det vil sige, at reglen også kan anvendes ved gaveoverdragelse og modtagelse af erstat-

ningssumme mv., da sådanne overdragelser skattemæssigt sidestilles med salg.

Genanbringelsesreglen kan anvendes, når der sker køb eller nyopførelse af en ejendom samt ved om- eller tilbygning på en eksisterende ejendom.

## ”Skat af genvundne afskrivninger kan ikke skubbes”

Ved salg af en afskrivningsberettiget ejendom bliver der ofte tale om hel eller delvis beskættning af de på ejendommen foretagne afskrivninger – også kaldet genvundne afskrivninger. Skatten af de genvundne afskrivninger kan ikke genanbringes i en nykøbt ejendom, da genanbringelsesreglerne kun gælder en avance – forskellen mellem salgsprisen og købsprisen reguleret efter gældende skatteregler.

Reglerne om genanbringelse gælder for såvel personligt ejede ejendomme som ejendomme ejet i selskabsregi. Genanbringelsesreglerne kan ikke anvendes, når sælger driver næring med køb og salg af fast ejendom.

## Tidsfrister

Adgangen til at genanbringe forudsætter, at ejeren af den afståede ejendom opfylder følgende to betingelser:

- Anskaffer en ny ejendom i salgsåret, i det følgende indkomstår eller alternativt i året før salgsåret.
- Begærer genanbringelsesreglen anvendt i forbindelse med indsendelse af rettidig selvangivelse for det indkomstår, hvor genanbringelsesreglen ønskes anvendt.

Ved salg af en fast ejendom i indkomståret 2017 kan denne fortjeneste genanbringes i en ejendom, der er købt i indkomstårene 2016, 2017 eller 2018. Er ejendommen købt i 2016, skal sælger senest i forbindelse med rettidig selvangivelse for 2017 anmode om genanbringelse. Købes ejendommen først i 2018, er tidsfristen for anmodning om genanbringelse fristen for rettidig selvangivelse for indkomståret 2018. Det betyder, at der skal ske en nedsættelse af indkomsten for indkomståret 2017, hvor den skattepligtige avance ved salget af ejendommen blev selvangivet.



### Nybygninger og om- og tilbygninger

Der gælder samme tidsfrister for genanbringelse, uanset om der er tale om køb af en ejendom eller ny-, om- eller tilbygning. Det vil sige, at "anskaffelsen" skal ske senest i indkomståret efter salget af en ejendom.

Det er tilstrækkeligt, at en ny-, om- eller tilbygning er påbegyndt inden for fristen. Der er ikke noget krav om, at arbejdet er afsluttet. Der skal imidlertid være indgået en kontrakt om byggearbejdet, der klart og udførligt beskriver, hvilke byggearbejder, der skal udføres og tidsfristerne herfor.

### Krav om erhvervmæssig anvendelse

Genanbringelsesreglen gælder kun, når såvel den solgte ejendom som den nyerhvervede ejendom er ejendomme, der har været anvendt eller skal anvendes erhvervmæssigt i ejerens eller en samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed. Kravet om erhvervmæssig anvendelse gælder også for selskaber. I koncernforhold forudsætter genplacering, at sælgerselskabet selv anskaffer ny ejendom eller ombygger en eksisterende domicilejendom, og at den nye eller ombyggede ejendom anvendes erhvervmæssigt af selskabet selv. Der er dermed ikke transparens i koncernforhold.

Det er en forudsætning for, at genanbringelsesreglen kan anvendes, at den nyerhvervede ejendom i forbindelse med købet "straks" skal anvendes i egen erhvervmæssig virksomhed, se dog neden for om ejendomme, der er udlejet på købstidspunktet.

Vurderingen af, om en solgt ejendom er anvendt erhvervmæssigt i egen virksomhed, skal ske på det skattemæssige salgstidspunkt, det vil sige, når der er indgået en endelig og bindende aftale om salg af ejendommen.

### Delvis erhvervmæssig anvendelse

Der stilles ikke krav til størrelsen af den erhvervmæssige anvendelse af ejendommen. Hvis kun en del af den solgte ejendom blev anvendt erhvervmæssigt, er det kun beskatningen af den fortjeneste, der vedrører den del af den solgte ejendom, som blev anvendt erhvervmæssigt, der kan udskydes ved at genanbringe. Tilsvarende er det kun den del af anskaffelsessummen, der vedrører den del af den købte ejendom, som skal anvendes erhvervmæssigt, der kan nedsættes med fortjenesten på den solgte ejendom.

Genanbringelse medfører, at anskaffelsessummen for den erhvervmæssige del af den nyerhvervede ejendom reduceres med et beløb, som svarer til den erhvervmæssige del af avancen for den solgte ejendom.

Det er et krav, at der sker genanbringelse af hele den erhvervmæssige del af fortjenesten, i det omfang der er "plads" i anskaffelsessummen for den nye ejendom. Er anskaffelsessummen for den erhvervmæssige del af den nye ejendom mindre end den fortjeneste, der kan genplaceres, beskattes den overskydende del af fortjenesten.

Reglerne om genanbringelse kan ikke bruges på driftsbygninger og friarealer, der ikke indgår i den etablerede erhvervmæssige aktivitet.

### Udlejning af fast ejendom

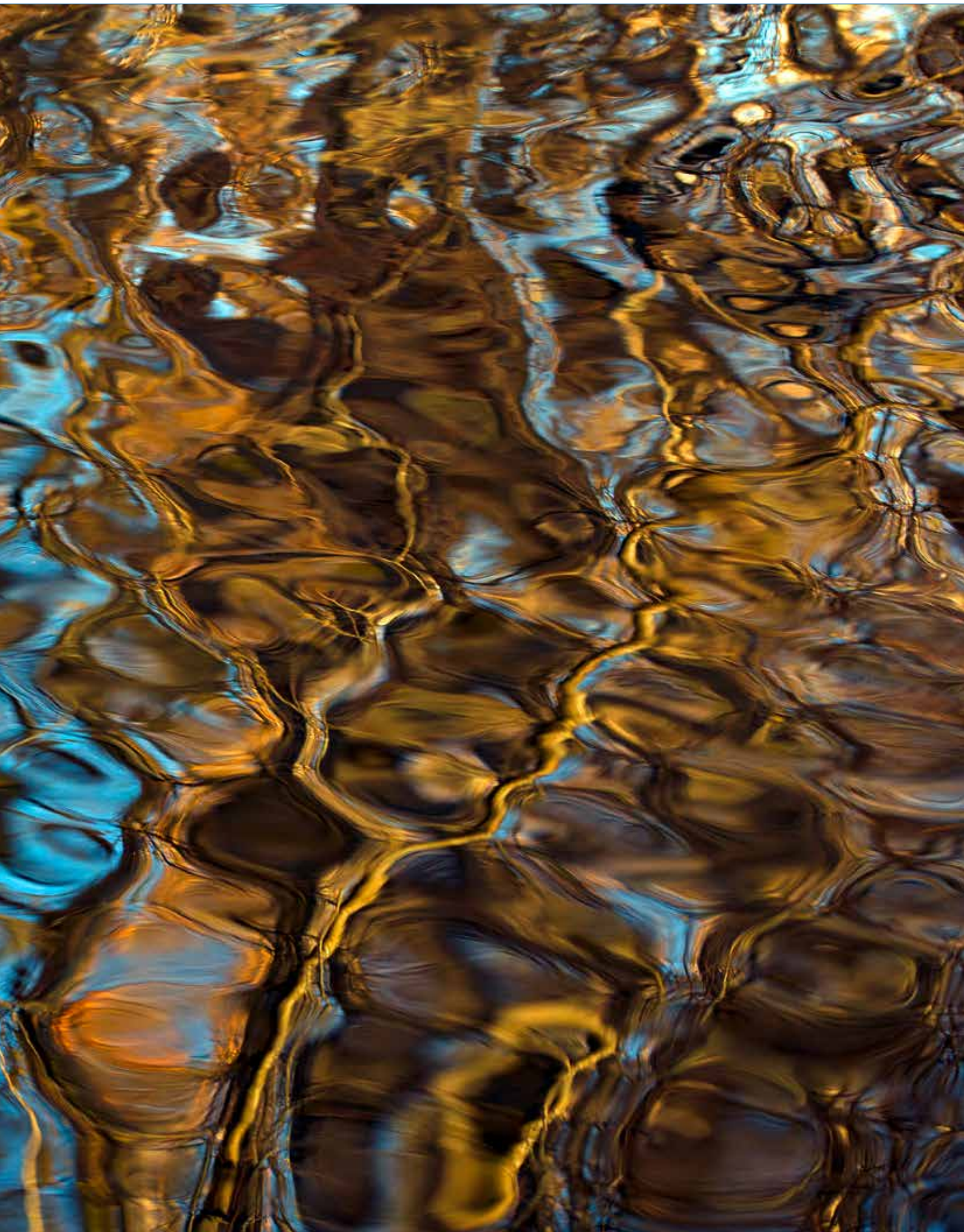
Den altovervejende hovedregel er, at udlejning af fast ejendom ikke anses for erhvervmæssig virksomhed i relation til genanbringelsesreglerne. Bortforpagtning af landbrug sidestilles med udlejning. Der kan derfor ikke ske genanbringelse af en fortjeneste ved salg af en landbrugs-ejendom, der er bortforpagtet på salgstidspunktet. Ligeså kan genanbringelsesreglerne ikke anvendes i forbindelse med køb af en bortforpagtet landbrugsejendom, medmindre bortforpagtningen ophører inden udløbet af fristen for at anmode SKAT om genanbringelse. Det er således muligt at købe en ejendom, der er udlejet/bortforpagtet på købstidspunktet, når udlejningen/bortforpagtningen bringes til ophør inden de gældende tidsfrister for anmodning om genanbringelse, og køber i forbindelse hermed tager ejendommen i brug til et erhvervmæssigt formål.

Eneste undtagelse til udlejningsreglen er de tilfælde, hvor en hovedaktionær lejer en ejendom ud til det af ham ejede selskab, og selskabet anvender ejendommen i egen erhvervmæssig virksomhed.

### Hovedaktionærs udlejning af ejendom til selskabet

Fortjeneste ved salg af domicilejendom, der udlejes til et selskab, hvor ejendomsejeren eller dennes ægtefælle ejer mere end 50 % af kapitalen eller råder over mere end 50 % af stemmerne (bestemmende indflydelse), er omfattet af genanbringelsesreglerne.

Ophører den bestemmende indflydelse i selskabet, eksempelvis hvis 50 % af aktierne i selskabet overdrages til en



søn, skal en genanbragt fortjeneste i en ejendom, som faderen udlejer til selskabet, beskattes.

Undtagelsesreglen gælder ikke, hvis det er hovedaktionærerselskabet, der lejer ud til en hovedaktionær, der skal anvende ejendommen i en virksomhed drevet i personlig regi. Det samme gælder udlejning mellem selskaber, eksempelvis udlejning fra et moderselskab til et helejet datterselskab. I begge situationer skal en fortjeneste ved salg beskattes, da der er tale om en udlejningsejendom.

#### Erhvervsejendomme med boligdel

Den del af den solgte eller købte ejendom, som udgør boligdelen, anses ikke for anvendt erhvervsmæssigt i relation til genanbringelsesreglerne. Det gælder, uanset om det er ejeren, der bebor boligdelen, eller om boligen er udlejet til tredjemand. Den del af fortjenesten, der vedrører boligdelen, kan derfor aldrig genanbringes, og den del af anskaffelsessummen, der vedrører boligdelen, kan aldrig nedsættes.

Det afgørende for anvendelse af genanbringelsesreglerne er, hvad ejendommen skal anvendes til på købstidspunktet. Når en person eksempelvis køber en blandet beboelses- og forretningssejendom, kan en avance ved salg af en ejendom, der udelukkende har været anvendt i personens erhvervsmæssige virksomhed, genplaceres i anskaffelsessummen for den del af nyerhvervede ejendom, der skal anvendes i egen erhvervsvirksomhed. Uanset om boligdelen udlejes eller anvendes til beboelse for ejeren, kan ingen del af avancen på den solgte ejendom nedsætte anskaffelsessummen for boligdelen. Ophører ejeren på et tidspunkt med at drive sin erhvervsmæssige virksomhed fra ejendommen og ombygger denne til en ren beboelsesejendom med én lejlighed – et enfamiliehus – kan ejendommen normalt sælges skattefrit efter parcelhusreglen, hvis ejendommen har tjent til bolig for ejeren og dennes husstand. En efterfølgende ændret anvendelse udløser ikke beskatning.

Ved overgangen fra en blandet forretnings- og beboelsesejendom til et parcelhus sker der ingen beskatning af den genanbragte avance. Betyder dette, at en genanbragt fortjeneste ikke bliver beskattet ved et senere salg af parcelhuset? Svaret er nej, idet der er indsat en værnsregel, der betyder, at en genanbragt fortjeneste i sådanne tilfælde altid skal beskattes, selv om ejendommen på salgstidspunktet er et parcelhus, der kan sælges skattefrit.

#### Udenlandske ejendomme

Genanbringelsesreglen gælder også erhvervsejendomme beliggende på Grønland, Færøerne og i lande, som er medlem af EU/EØS, og som udveksler oplysninger med de danske skattemyndigheder. Liechtenstein foretager ikke udveksling af oplysninger med de danske skattemyndigheder, hvorfor køb af fast ejendom i Liechtenstein ikke giver mulighed for genanbringelse. Såvel personer som selskaber kan anvende reglerne i forbindelse med køb og salg af udenlandske ejendomme.

#### Personer

Det er kun personer, der er fuldt skattepligtige og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, der kan genanbringe en avance i udenlandske ejendomme. Det betyder, at en person, der er bosat i udlandet, og som kun er begrænset skattepligtig til Danmark, ikke kan udskyde beskatningen af en fortjeneste ved salg af en erhvervsejendom beliggende i Danmark ved at geninvestere i en erhvervsejendom beliggende i udlandet. Personen kan imidlertid anvende genanbringelsesreglen ved køb af en anden erhvervsejendom i Danmark. Der må selvfølgelig ikke være tale om en udlejningsejendom, medmindre ejendommen udlejes til et selskab, hvor ejeren har bestemmende indflydelse, og selskabet anvender ejendommen i driften.

#### Exitbeskatning

Ved flytning til udlandet, hvor en persons fulde danske skattepligt ophører eller det skattemæssige hjemsted efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver udlandet, skal der generelt ske exitbeskatning af aktiver. Exitbeskatningen omfatter aktiver, der efter fraflytningen ikke længere er omfattet af dansk beskatning. Ejer personen eksempelvis en erhvervsejendom i Tyskland, er denne ejendom omfattet af exitbeskatningen. Dette gælder, uanset om der er genanbragt en fortjeneste i denne ejendom eller ikke.

Exitbeskatningen omfatter såvel genvundne afskrivninger som en ejendomsavance. Der kan opnås henstand med den beregnede exitskat på fast ejendom, når personen flytter til et land, der er medlem af EU/EØS, og ejendommen er beliggende i et EU-/EØS-land. Der skal betales renter af henstandsbeløbet. Endvidere skal der løbende afdrages på henstandssaldoen, og henstandsbeløbet skal fuldt ud være betalt indenfor en periode på syv år.

Henstandssaldoen bortfalder ikke, selv om personen flytter tilbage til Danmark og igen bliver omfattet af fuld dansk

skattepligt. Der skal derfor fortsat afdrages på en skyldig exitskat, der vedrører en udenlandsk ejendom.

### Selskaber

For fysiske personer gælder ubetinget et globalindkomstprincip. Det betyder, at al indkomst skal selvangives i Danmark, også udenlandsk indkomst, selv om den udenlandske indkomst er blevet beskattet i udlandet. Dobbeltbeskatningsoverenskomster og interne danske regler sørger normalt for, at der ikke sker dobbeltbeskatning af en indkomst.

Danske selskaber skal som udgangspunkt også selvangive globalindkomsten. Der gælder dog som hovedregel et territorialprincip for fast ejendom og fast driftssted beliggende i udlandet. Territorialprincippet medfører, at indkomst af fast ejendom og fast driftssted i udlandet ikke er skattepligtig i Danmark, ligesom et eventuelt underskud ikke kan fratrækkes i den danske indkomst. Selskaber kan dog vælge international sambeskatning, og i så fald er al udenlandsk indkomst omfattet af dansk beskatning, herunder indkomst

i udenlandske datterselskaber. En dobbeltbeskatning ophæves efter creditmetoden, hvilket betyder, at den danske selskabsskat nedsættes med den del af den beregnede skat af globalindkomsten, der kan henføres til den udenlandske nettoindkomst, dog højst den i udlandet betalte skat.

Muligheden for at anvende genanbringelsesreglerne ved et selskabs anskaffelse af udenlandske domicilejendomme gælder, uanset om det danske selskab har valgt international sambeskatning eller ej. For at sikre at en genanbragt fortjeneste i en udenlandsk ejendom, der ikke indgår i en dansk international sambeskatning, bliver undergivet dansk beskatning, er der indsat en værnsregel. Efter værnsreglen skal en fortjeneste på en fast ejendom beliggende i Danmark, der er genanbragt i en udenlandsk ejendom, beskattes, når den udenlandske ejendom sælges.

### Exitbeskatning

Ligesom for personer skal der ske exitbeskatning af danske selskaber, der "flytter" til udlandet, og som ejer aktiver, der efter flytningen udgår af dansk beskatning.



# Altid fradrag for løn – kun næsten!

**Hjemlen til skattemæssigt fradrag for driftsomkostninger findes i statsskattelovens § 6 a. Det er en bestemmelse, som er mere end 100 år gammel. Måske var verden mere enkel dengang, men ikke desto mindre er det fortsat denne bestemmelses definition af en driftsomkostning, der som altovervejende hovedregel afgør, om en virksomhed har fradrag for en afholdt omkostning. Adgang til skattemæssigt fradrag i videre omfang kræver speciallovgivning, der udvider adgangen til fradrag på specifikke områder.**

**Driftsomkostningsbegrebet er udvidet, når det gælder erhvervsmæssige lønudgifter til virksomhedens medarbejdere og honorarer til bestyrelsesmedlemmer. Det betyder blandt andet, at der skattemæssigt er fradrag for løn til medarbejdere, der udfører arbejde i forbindelse med opkøb af en anden virksomhed. Forgæves afholdte udgifter er alt andet lige en dyr fornøjelse, men et skattemæssigt fradrag gør det dog lidt nemmere.**

**Men der er dog fortsat forhold, der skal iagttages!**

## Driftsomkostningsbegrebet

Statsskattelovens § 6 a definerer driftsomkostninger som udgifter, der i årets løn er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Denne definition betyder, at der ikke er fradrag for omkostninger til etablering og udvidelse af en virksomheds indkomstgrundlag. Skattemæssigt fradrag for sådanne omkostninger kræver derfor en specialbestemmelse i skattelovgivningen.

I tidens løb har Folketinget dog også vedtaget sådanne specialbestemmelser. Nævnes kan fradrag for udgifter til:

- Rejser, reklamer og lignende med det formål at opnå salg af varer og tjenesteydelser i det pågældende og senere indkomstår – året var 1959
- Løbende provisioner for lån og kaution samt stiftelsesprovisioner og lignende, når lånet mv. har en løbetid på mindre end 2 år – året var 1969
- Forsøgs- og forskningsvirksomhed – året var 1973
- Nyplantning af fredskov, plantning af juletræer, frugttræer og læhegn – året var 1991.

I 1991 under den daværende skatteminister Anders Fogh vedtog Folketinget to specialbestemmelser, som gav fradragsret for:

- Udgifter til undersøgelse af nye markeder med henblik på etablering af en erhvervsvirksomhed eller udvidelse af en bestående virksomhed
- Advokat- og revisorudgifter i forbindelse med etablering af en erhvervsvirksomhed eller udvidelse af en bestående virksomhed.

Overskriften på den lov, der på disse to punkter gav fradrag for etableringsomkostninger, var "Vækstfremmeinitiativer". Af bemærkningerne til lovforslaget fremgik, at "Det er et led i regeringens oplæg til vækst og beskæftigelse i 90'erne, at der skal foretages erhvervsrettede skatteændringer".

I 2009 var Folketinget tilsyneladende af den opfattelse, at det ikke længere var nødvendigt at fremme væksten eller i hvert fald ikke ved at give fradrag for sådanne etableringsudgifter. Begrundelsen for ophævelsen af fradraget var dog en anden, se det sidste afsnit i artiklen "Skattelovrådets betænkning har haft sølvbryllup".

I sommeren 2017 afsagde Højesteret dom i to sager om bankers fradrag for lønudgifter til bankens egne medarbejdere. Spørgsmålet var, om bankerne fuldt ud kunne fratække nogle medarbejders løn, selv om de havde udført arbejdsopgaver i forbindelse med overtagelse af bankfilialer fra Finansiell Stabilitet. Højesteret fandt, at bankerne med overtagelsen havde foretaget en udvidelse af bankvirksomhederne ud over de hidtidige rammer. Den del af lønudgifterne til egne medarbejdere, der var anvendt til virksomhedsudvidelsen, var derfor skattemæssigt ikke en driftsomkostning.

Disse to domme betød, at skatteminister Karsten Lauritzen fremsatte et lovforslag i Folketinget, der blev vedtaget i december 2017. Den vedtagne lovbestemmelse betyder, at der tilbage i tid, nemlig fra og med indkomståret 2008, er indført fradragsret for erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold og honorarer til bestyrelsesmedlemmer. Det er ikke længere et krav for fradragsretten, at driftsomkostningsbegrebet er opfyldt.

I parentes bemærket må lovgiver eller i hvert fald de personer, der udførte det forberedende lovgivningsarbejde i 1991, alt andet lige have haft den opfattelse, at interne lønudgifter i forbindelse med virksomhedsudvidelse mv. var en skattemæssigt fradragsberettiget omkostning. Det var næppe hensigten, at udgifter til sådant arbejde





kun skulle være skattemæssigt fradragsberettiget, hvis arbejdet blev udført af eksterne rådgivere.

### Løn til egne medarbejdere og bestyrelseshonorar

Den nye lovbestemmelse betyder, at erhvervsmæssigt betingede lønudgifter, bestyrelseshonorarer samt accessoriske udgifter i tilknytning hertil skattemæssigt kan fratrækkes. Ved accessoriske udgifter forstås ifølge bemærkningerne til lovforslaget blandt andet husleje, kaffe, opvarmning af bygninger og rejseomkostninger. Det betyder, at virksomheden fuldt ud kan fratække udgifter til kaffebønner, selv om en eller flere medarbejdere anvender nogle timer eller dage på opgaver, der ikke relaterer sig til den løbende drift, men måske foretager sonderinger i forbindelse med udvidelse af virksomhedens aktivitet!

Udvidelse af fradragsretten gælder ikke kun i forbindelse med etablering og udvidelse af virksomheden, men generelt. Der skal således ikke tages stilling til, om det af medarbejderen eller bestyrelsesmedlemmet udførte arbejde vedrører den løbende drift eller virksomhedens indtægtsgrundlag.

Det betyder, at lønudgifter kan fratrækkes, selv om medarbejderen har været beskæftiget med eksempelvis:

- Etablering eller udvidelse af virksomhed, herunder omstruktureringer
- Indskrænkning af virksomhed, herunder omstruktureringer
- Undersøgelse af nye markeder.

Den udvidede adgang til fradrag gælder kun lønudgifter for personer i ansættelsesforhold – virksomhedens egne medarbejdere – samt bestyrelsesmedlemmer. Anvendes eksterne konsulenter og rådgivere, er det fortsat det almindelige driftsomkostningsbegreb, der afgør, om udgiften skattemæssigt er fradragsberettiget. Det betyder eksempelvis, at der ikke vil være fradrag for sådanne udgifter, hvis assistancen vedrører etablering, udvidelse eller indskrænkning af virksomhed.

### Etablering og udvidelse af virksomhed

Løn til egne medarbejdere og honorar til bestyrelsesmedlemmer kan fratrækkes i forbindelse med såvel etablering som udvidelse af virksomhed, herunder omstruktureringer. Uanset om en udvidelse af en virksomhed struktureres på den ene eller anden måde, er der fradragsret for

interne lønudgifter mv. Fradragsretten gælder derfor såvel ved erhvervelse af egentlig aktivitet, det vil sige køb af aktiver og overtagelse af passiver, som ved køb af aktier i et selskab, der bliver et datterselskab til det købende selskab.

Der er fradrag, selv om en planlagt aktivitetsudvidelse ikke bliver en realitet. I den forbindelse kan nævnes en højesteretsdom, hvor et selskab havde anvendt 3,5 mio. kr. til en ingeniør og arkitekt i forbindelse med en påtænkt opførelse af et yderligere driftscenter. Projektet blev opgivet. I dommen konkluderer Højesteret, at der ikke var tale om en fradragsberettiget driftsomkostning. Sådant vil det også være i fremtiden, hvis bistanden købes hos en ekstern rådgiver, men ikke hvis det er virksomhedens egne medarbejdere, der udfører arbejdet.

En anden højesteretsdom omhandler en supermarkeds-kædes undersøgelse af det engelske marked med henblik på etablering af butikker der. Også her var dommens resultat, at der ikke var tale om en fradragsberettiget driftsomkostning. Sådant vil det også fortsat være, hvis der er tale om køb af ekstern bistand til at foretage sådanne markedsundersøgelser.

### Aktiviteter i udlandet – fast driftssted og datterselskab

Udgangspunktet er, at der også er fradrag, selv om udvidelsen af virksomheden sker ved køb af aktivitet i udlandet eller køb af aktierne i et udenlandsk selskab.

Hvis et dansk selskab driver virksomhed gennem et fast driftssted i udlandet og via dette driftssted erhverver aktiviteten i en anden udenlandsk virksomhed, vil indtægterne herfra ikke indgå i dansk beskatning, når det danske selskab ikke har valgt international sambeskatning. Lønudgifter mv. til erhvervelse af den nye aktivitet i udlandet kan ikke fratrækkes i Danmark, da rette omkostningsbærer er det etablerede faste driftssted i udlandet.

Det samme vil gælde for udenlandske datterselskaber.

### Indskrænkning af virksomhed

Der er nu også fradrag for interne lønudgifter mv. i forbindelse med indskrænkning af en virksomheds aktivitet. Det gælder såvel ved salg af aktivitet som ved salg af aktier i et selskab. Bliver resultatet, at indskrænkningen ikke gennemføres, har det ingen betydning for den skattemæssige fradragsret.



### Erhvervsmæssige lønudgifter og rette omkostningsbærere

Det er en forudsætning for at kunne fratække driftsomkostninger, at omkostningen er henført til rette omkostningsbærere, det vi sige den juridiske eller fysiske person, som har den retlige forpligtelse til at afholde omkostningen. Det indebærer, at en omkostning og dermed fradragsretten ikke kan placeres vilkårligt i eksempelvis et datterselskab i en koncern. Omkostningen skal bæres af det selskab, som er forpligtet til at afholde den. Såfremt en omkostning for en given ydelse afholdes og dermed fratækkes af et selskab i en koncern, mens andre selskaber i koncernen har nytte af denne ydelse, skal disse andre selskaber betale kompensation for ydelsen til det omkostningsbærende selskab på armslængdevilkår. Dette gælder også, selv om selskaberne er sambeskattede.

Udvidelse af fradragsretten omfatter kun erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold og bestyrelsesshonorarer. Det er ikke kun den aftalte løn mv., der er omfattet af den særlige fradragshjemmel, men fradragsretten gælder eksempelvis også bonus. Det er naturligvis – som altid – en forudsætning for fradrag, at der er tale om erhvervsmæssige udgifter, som afholdes i virksomhedens interesse. Ved erhvervsmæssige udgifter forstås i denne sammenhæng udgifter, som virksomheden afholder med det formål at understøtte driften af virksomheden på såvel kort som lang sigt. Er dette tilfældet, så er det uden betydning, om medarbejderen beskæftiger sig med køb af aktier, varemærker eller varetager selskabets formuepleje. Også en bonus til medarbejdere i forbindelse med eksempelvis en succesfuld børsintroduktion kan fratækkes.

#### Bonus ved salg af virksomhed

Bonus til medarbejdere er en fradragsberettiget driftsudgift på linje med løn, forudsat at udgiften vedrører virksomhedens drift – sådan har det altid været. I det seneste årti har domstolene i en række sager taget stilling til fradragsret for bonus i forbindelse med salg af virksomhed. Udfaldet af disse sager har som altovervejende hovedregel været, at der ikke var tale om en driftsomkostning, og bonusbeløbet kunne derfor ikke fratækkes.

Spørgsmålet er nu, om den udvidede adgang til fradrag for løn og bonus til medarbejdere betyder, at sådan salgsbonus til medarbejdere fremover vil være en udgift, der skattemæssigt kan fratækkes. Der kan ikke for nærværende gives et entydigt svar herpå.

Det kan dog fastslås, at hvis et selskab frasælger en del af selskabets aktivitet, og der i den forbindelse er aftalt en bonus til én eller flere medarbejdere i det sælgende selskab, vil den udvidede adgang til fradrag for løn være gældende, da der er tale om en indskrænkning af selskabets egen aktivitet.

Det fremgår af bemærkningerne til det netop vedtagne lovforslag, at det ikke er hensigten at ændre på den gældende praksis, som blandt andet er kommet til udtryk i en dom fra Østre Landsret i 2013, hvor et selskab ikke fik godkendt fradrag for salgsbonus til nogle udvalgte medarbejdere. Aftalen om bonus blev indgået i forbindelse med et udefrakommende tilbud om overtagelse af aktierne i det selskab, hvor de pågældende medarbejdere var ansat.

Østre Landsret fandt, at det modtagne tilbud om køb af aktierne måtte anses som rettet mod aktionærerne i selskabet. Udgifterne til bonus havde ikke den fornødne tilknytning til driften i det selskab, der blev solgt, og der var derfor ikke tale om en fradragsberettiget driftsomkostning. Landsretten siger dermed, at udgiften til bonus var afholdt i aktionærernes interesse. Det solgte selskab var dermed ikke rette omkostningsbærere.

Fire år tidligere, nemlig i 2009, tog Højesteret også stilling til et selskabs fradrag for salgsbonus. Der var indgået en bonusaftale mellem to direktører og arbejdsgiveren om, at direktørerne fik en bonus, hvis selskabet blev solgt. Bonusbeløbets størrelse afhang af salgsprisen for selskabet. Højesteret fandt, at bonusaftalen havde til formål at betale de to direktører for at udføre arbejde i forbindelse med salgsbestræbelserne. Aftalen skulle endvidere sikre, at direktørerne fortsat var ansat, indtil selskabet var solgt. Højesteret fandt, at bonusaftalens formål var at opnå den højst mulige salgspris for selskabet. Den udbetalte bonus havde derfor ikke den fornødne tilknytning til selskabets løbende indkomsterhvervelse og var derfor ikke fradragsberettiget som en driftsomkostning.

Om end ikke så direkte som i dommen fra Østre Landsret, så siger Højesteret formentlig også, at det selskab, der blev solgt, ikke var rette omkostningsbærere, men at udgiften var afholdt i aktionærernes interesse.

Den umiddelbare konklusion er derfor, at der heller ikke fremover vil være fradragsret for bonus i det selskab, som bliver solgt, da der ikke er tale om rette omkostningsbærere.

Et dansk selskab (holdingselskabet), er eneaktionær i et dansk driftsselskab. Disse to selskaber er omfattet af national sambeskatning. Hvis driftsselskabet sælges, er der så fradrag for salgsbonus til medarbejdere i driftsselskabet, hvis salgsbonusen viderefaktureres til holdingselskabet? Se nedenfor om "Sambeskattede selskaber".

### Sambeskattede selskaber

Som tidligere anført kan en driftsomkostning kun fratrækkes af den virksomhed, som er rette omkostningsbærer, og dette gælder også sambeskattede selskaber.

Den udvidede adgang til fradrag for løn gælder kun virksomhedens egne medarbejdere og honorar til bestyrelsesmedlemmer, hvorimod honorarer til eksterne rådgivere kun kan fratrækkes ud fra det almindelige driftsomkostningsbegreb.

Hvis et selskab i en koncern udfører arbejde for et andet selskab i koncernen, og dette arbejde viderefaktureres på markedsvilkår, er der for det købende selskab ikke tale om "egne medarbejdere". Udgangspunktet er derfor, at det er det almindelige driftsomkostningsbegreb, der er gældende, hvorfor der ikke er fradrag, hvis assistancen eksempelvis vedrører udvidelse eller indskrænkning af virksomhed.

Der er imidlertid indsat en undtagelsesbestemmelse, hvorefter udvidelse af fradragsretten for løn og bestyrelseshonorarer vurderes på sambeskatningsniveau. Sambeskattede selskaber stilles herved på samme måde, som hvis koncernens virksomhed blev drevet i ét og samme selskab, men udelukkende i relation til den udvidede adgang til fradrag for løn og bestyrelseshonorarer. Men der skal selvfølgelig fortsat ske afregning mellem selskaberne på armslængdevilkår.

Konsekvensen af undtagelsesbestemmelsen betyder, at hvis et dansk moderselskab, der er enejer af aktierne i et dansk driftsselskab, lader egne medarbejdere udføre arbejde i forbindelse med salg af en del af aktiviteten i driftsselskabet, er driftsselskabet rette omkostningsbærer. Det arbejde, som udføres af moderselskabet, skal viderefaktureres til datterselskabet på armslængdevilkår. Selv om der er tale om en indskrænkning af aktiviteten i driftsselskabet, vil selskabet have fradrag for den til moderselskabet betalte løn, selv om der ikke formelt er tale om "egne medarbejdere", da egne medarbejdere i

relation til særbestemmelsen skal vurderes på sambeskatningsniveau.

Foranstående afsnit om "Salgsbonus til medarbejdere" er afsluttet med spørgsmålet om, hvorvidt salgsbonus til medarbejdere i et driftsselskab vil være fradragsberettiget for det sambeskattede moderselskab, hvis bonusen viderefaktureres fra driftsselskabet til moderselskabet.

I de tidligere nævnte domme fandt Østre Landsret og Højesteret, at aktionærerne i det solgte selskab var rette omkostningsbærer af den omhandlede salgsbonus. Når dette lægges til grund, synes det at være ret oplagt, at moderselskabet med den udvidede adgang til fradrag for løn, der skal ses på sambeskatningsniveau, har fradragsret for en sådan salgsbonus, når der sker viderefakturering af denne,

Hvis de to ovennævnte selskaber derimod var 100 % personligt ejet af en person, ville selskaberne ikke indgå i en sambeskatning. Betaling fra det ene selskab til det andet selskab vil derfor ikke være omfattet af den udvidede adgang til fradrag for løn mv., men betragtes som køb af ydelse hos ekstern rådgiver.

### Aktivering af lønudgifter

I nogle tilfælde kan lønudgifter ikke fratrækkes, men skal aktiveres. Ved produktion af et anlægsaktiv til brug i egen virksomhed skal omkostninger hertil aktiveres. Det gælder også løn til egne medarbejdere. Hvis eksempelvis en virksomhed anvender egne medarbejdere til opførelse af en ny lagerhal, skal lønudgifterne aktiveres. Det gælder fortsat.

### Skattelovrådets betænkning har haft sølvbryllup

Danmark har haft mange skatteministre i årenes løb. I 1983 var det Isi Foighel i den såkaldte Firkløverregering. Isi Foighel anmodede i februar 1983 Skattelovrådet om at overveje det gældende driftsomkostningsbegreb og at fremkomme med eventuelle ideer til ændrede regler. Efter mere end syv års overvejelser afgav Skattelovrådet den 14. november 1990 sine udtalelser, som blev offentliggjort som betænkning nr. 1221 i 1991. Det var Skattelovrådets opfattelse, at der burde opstilles et nyt driftsomkostningsbegreb, hvorefter alle erhvervsmæssige udgifter skattemæssigt skulle kunne fratrækkes, medmindre særlige lovregler udelukkede fradragsret.

Hvad skete der?



Ja, Skattelovrådets anbefaling blev i hvert fald ikke fulgt. Driftsomkostningsbegrebet er i dag den samme lovbestemmelse som dengang, nemlig statskattelovens § 6 a. Lidt lovgivning har der dog været siden da. Gentages skal de to lovændringer, der blev vedtaget lige inden Folketinget gik på juleferie i 1991:

- Udgifter til undersøgelse af nye markeder med henblik etablering af en erhvervsvirksomhed eller udvidelse af en bestående virksomhed
- Advokat- og revisorudgifter i forbindelse med etablering af en erhvervsvirksomhed eller udvidelse af en bestående virksomhed.

Den 1. februar 2009 kom en nedsat skattekommission med en rapport, hvor titlen var "Lavere skat på arbejde".

Regeringen, som dengang bestod af Venstre og Det Konservative Folkeparti, indgik herefter en aftale med Dansk Folkeparti, som blev kaldt Forårspakke 2.0, og som blev offentliggjort den 1. marts 2009.

Forårspakken indeholdt blandt andet forslag om "Færre særordninger og mindre støtte til erhvervslivet", der blandt andet skulle finansiere afskaffelse af mellemskatten og forhøjelse af grænsen for betaling af topskat.

I den første forårsmåned i 2009 fremsatte daværende skatteminister Kristian Jensen et lovforslag, hvor overskriften var "Harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning mv." Vanen tro omfattede "mv." en del ændringer,

som absolut ikke kunne relateres til selskabers aktie- og udbyttebeskatning. En af disse ændringer var afskaffelse af adgangen til fradrag for udgifter til markedsundersøgelser samt advokat- og revisorudgifter i forbindelse med etablering eller udvidelse af virksomhed. Af lovforslagets bemærkninger fremgik:

"Der er tale om særregler, som strider mod det overordnede skattemæssige princip om, at der ikke er fradrag for udgifter til etablering af erhvervsvirksomhed. Ophævelsen indebærer derfor alt andet lige større gennemskuelighed."

Denne sætning kan måske oversættes til "retssikkerhed"!

En ny lap til kludetæppet så dagens lys i 2017, nemlig udvidet adgang til fradrag for erhvervmæssige lønudgifter til virksomhedens egne medarbejdere og bestyrelseshonorarer, og årsagen hertil var en reaktion på højesteretsdommene i banksagerne.

Avisredaktørens trængsler med borgmesteren, kunstneren, der havde sit udkomme som skiltemaler, og stationsforstanderen, der forsøgte at styre togdriften. Sådan var Livets gang i Lidenlund! Og den lokale sladder blev opsnapet ved hjælp af de utallige gadespejle – i dag har vi de elektroniske medier!

Driftsomkostningsbegrebet er ikke ændret, der er blot kommet en særskilt hjemmel til fradrag for erhvervmæssige lønudgifter og bestyrelseshonorarer i det omfang, at udgiften ikke er fradragsberettiget ud fra en driftsomkostningsbetragtning.



# Flytning til Danmark – det rigtige tidspunkt!

**Theoforos spørger: "Du Perikles – ka' Du sige mig – hvornaar smager en Tuborg bedst?"**

**Perikles svarer: "Hvergang!"**

**Personer, der er bosiddende uden for Danmarks grænser, der har besluttet sig for at vende tilbage til Danmark, spørger ofte: Hvilket tidspunkt er det bedste? Svaret på dette spørgsmål kunne såmænd være: "Hvergang".**

**De to vagabonder fra Storm P.'s Tuborg-reklame har ikke levet forgæves!**

## Flytning til Danmark – fuld skattepligt

Erhverver en person, der er bosiddende i udlandet, og som ikke er fuldt skattepligtig til Danmark, en dansk helårsbolig, bliver personen først omfattet af fuld dansk skattepligt, når han tager ophold i Danmark.

Kortvarige ophold i Danmark på grund af ferie eller lignende betragtes ikke som ophold, der konstituerer fuld skattepligt. Ifølge administrativ praksis anses et uafbrudt ophold i Danmark af en varighed på mere end tre måneder eller samlede ophold, der overstiger 180 dage inden for en løbende periode på 12 måneder, ikke for kortvarigt ophold. Overskrides en af disse grænser, indtræder der fuld dansk skattepligt, selv om personen kun har holdt ferie og fridage i Danmark.

---

### "Ved tilflytning bedømmes ægtefællernes skattepligt hver for sig"

---

Den administrative praksis om, at der ikke indtræder fuld dansk skattepligt, når personen kun opholder sig kortvarigt i Danmark på grund af ferie eller lignende, betyder eksempelvis, at et ægtepar, der har været bosat i udlandet i en årrække, kan anskaffe sig en dansk helårsbolig, uden at der indtræder fuld dansk skattepligt. Det ses af og til, at den ene af ægtefællerne vælger at flytte til Danmark, mens den anden ægtefælle forbliver bosat i udlandet typisk på grund af arbejde. Den ægtefælle, der flytter til Danmark, bliver naturligvis fuldt skattepligtig, men der indtræder ikke fuld dansk skattepligt for den ægtefælle, der forbliver boende i udlandet, når personen kun opholder sig kortvarigt i Danmark i forbindelse med ferie og fridage.

Som altovervejende hovedregel indtræder der efter interne danske regler fuld skattepligt, når en person udfører arbejde i Danmark, og der samtidig rådes over en helårsbolig her, men ikke "Hvergang"!

Har en person eller et ægtepar valgt at flytte til Danmark med den konsekvens, at der indtræder fuld dansk skattepligt, er der nogle forhold, der skal iagttages, og det er alt andet lige "Hvergang"!

## Hvad skal man iagttage?

Fuld skattepligt til Danmark betyder, at man skal beskattes af sin globalindkomst. Det betyder, at udenlandsk indkomst, herunder skattepligtigt afkast af udenlandske aktiver, skal selvangives i Danmark. Det betyder dog ikke, at den udenlandske indkomst dobbeltbeskattes. Hovedreglen er, at hvis der er betalt skat i udlandet af indkomsten, bliver den skat modregnet i den beregnede danske skat af den udenlandske indkomst.

Selv om der ikke skal betales formueskat i Danmark, skal udenlandsk formue i form af fast ejendom, værdipapirer deponeret i udlandet, indestående på udenlandske konti mv. selvangives i Danmark.

## Erklæringspligt for visse udenlandske aktiver

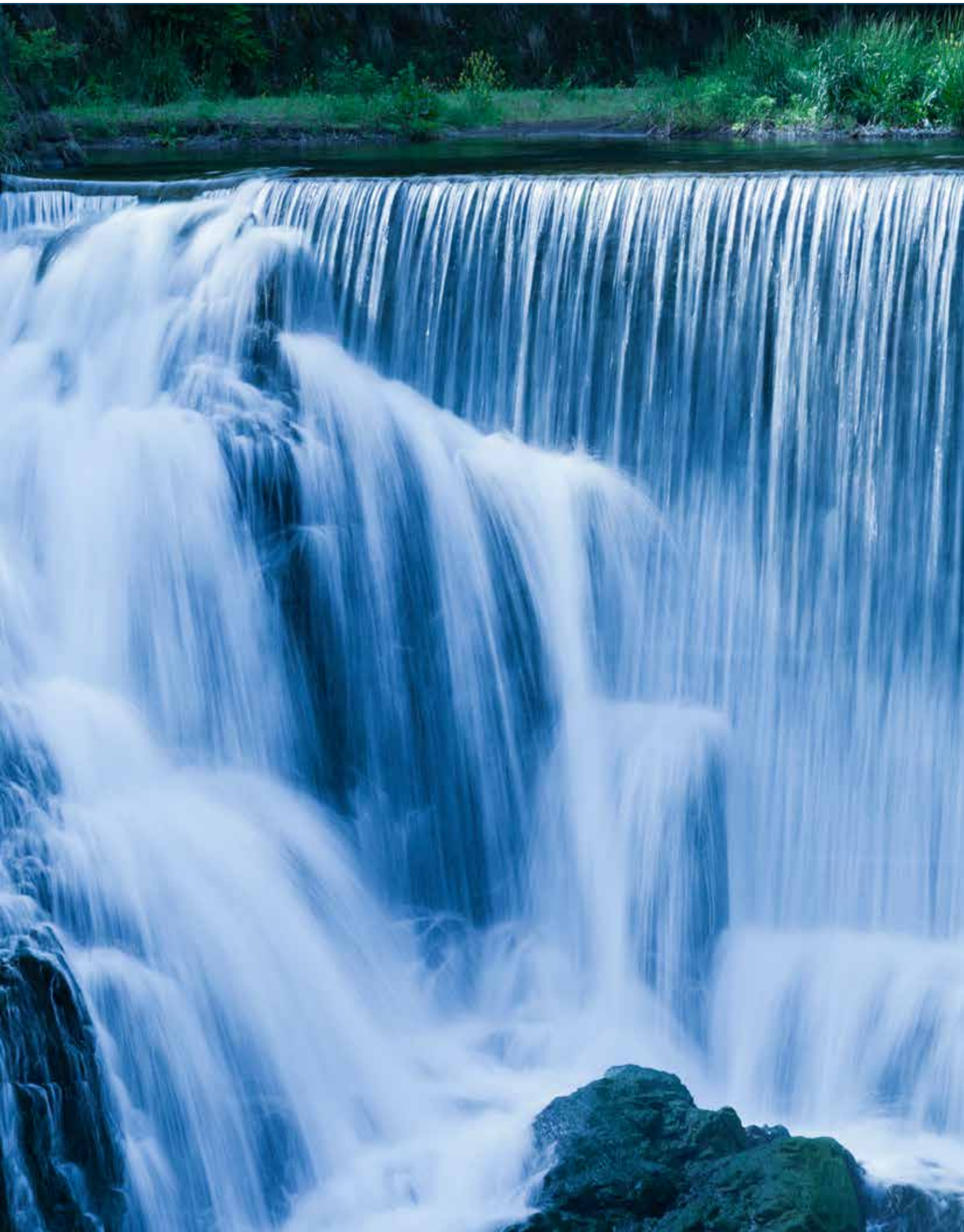
Ved indtræden af fuld dansk skattepligt er man pligtig at afgive visse erklæringer, der skal indsendes til SKAT. Det drejer sig om erklæringerne K (blanket 49.021 eller 49.022), L (blanket 49.020) og V (blanket 49.023).

Der skal afgives en erklæring K, hvis man har udenlandske bankkonti, herunder indskudsbeviser udstedt af udenlandske pengeinstitutter.

Erklæring L skal anvendes, hvis man har en livs- eller pensionsforsikring, syge- og ulykkesforsikring eller anden pensionsordning i udlandet hos pensionskasse, pensionsfond eller andre, der udbetaler pension.

Er man ejer af værdipapirer, der er deponeret i udlandet, er det erklæring V, der kan anvendes til dette formål.

Erklæringerne skal indgives inden udløbet af selvangivelsesfristen for det indkomstår, hvor den fulde danske skattepligt indtræder.



### Indgangsværdier

Hovedreglen er, at når en person bliver fuldt skattepligtig til Danmark, anses aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet.

Til denne hovedregel gælder nogle undtagelser, hvor de vigtigste er skattemæssigt afskrivningsberettigede aktiver og aktier. Kun de særlige regler for aktier omtales i det følgende.

### Aktier

Hovedreglen om fastsættelse af indgangsværdi/handelsværdi for aktiver, der før indtræden af fuld dansk skattepligt ikke var omfattet af dansk skattepligt, gælder også aktier. Der er dog to forhold, man skal være særlig opmærksom på, nemlig aktier, der tidligere har været pålagt dansk fraflytningsbeskatning, og muligheden for tabsfradrag på aktier optaget til handel på et reguleret marked.

#### Fraflytningsbeskattede aktier

Ved flytning fra Danmark til udlandet er hovedreglen, at personer skal fraflytningsbeskattes af de aktier, som de ejer på fraflytningstidspunktet. Der fastsættes en handelsværdi på fraflytningstidspunktet, og den skattepligtige fortjeneste selvangives. Der kan opnås rentefri henstand med den beregnede fraflytterskat.

Ved genindtræden af fuld dansk skattepligt skal der fastsættes en handelsværdi på de aktier, som personer ejer på dette tidspunkt. Dette gælder også aktier, som personen er blevet fraflytningsbeskattet af, og som fortsat ejes ved genindtræden af fuld dansk skattepligt. Når der fortsat rester en ikke betalt henstandssaldo på de fraflytningsbeskattede aktier, skal handelsværdien ved genindtræden af fuld dansk skattepligt dog nedsættes med det laveste af følgende to beløb:

1. Det resterende skattebeløb, der indgår på henstandssaldoen på tilflytningstidspunktet, omregnet til skattepligtig avance efter de regler og skattesatser, der gælder på tilflytningstidspunktet.
2. Den samlede nettogevinst på aktier, som aktionæren har i behold på tilbageflytningstidspunktet. Gevinsten opgøres som forskellen mellem aktiernes handelsværdi

på tidspunktet for genindtræden af fuld dansk skattepligt og den anskaffelsestidspunktet, som indgik ved beregningen af fraflytningsbeskatningen.

Er aktierne steget i værdi, mens aktionæren har boet i udlandet, vil det som udgangspunkt være beløbet under punkt 1, der er det mindste, og som derfor skal reducere handelsværdien. Er aktierne derimod faldet i værdi, vil det være beløbet under punkt 2, som skal reducere indgangsværdien.

### Eksempel

Forudsætninger:

- Personen ejer unoterede aktier i ét selskab, hvor anskaffelsestidspunktet udgør 100.000 kr.
- Den skattepligtige avance på fraflytningstidspunktet udgør 1 mio. kr., og der er givet henstand med skatten heraf.
- Under opholdet i udlandet er der ikke udloddet udbytte fra selskabet, og der er ikke sket salg af de pågældende aktier.
- Handelsværdien ved genindtræden af fuld dansk skattepligt er 3,5 mio. kr.
- Skatteregler/-satser er de samme på fra- og tilflytningstidspunktet.

Det resterende skattebeløb, der indgår på henstandssaldoen omregnet til indkomstgrundlag, jf. punkt 1 ovenfor, vil være 1 mio. kr., svarende til den skattepligtige avance på fraflytningstidspunktet, da der ikke er udloddet udbytte, og skatteregler/-satser i perioden er uændrede.

Den samlede nettogevinst, jf. punkt 2 kan opgøres til 3,4 mio. kr., nemlig handelsværdien på 3,5 mio. kr. med fradrag af anskaffelsestidspunktet på 100.000 kr.

Det mindste beløb er 1 mio. kr., og værdien på tilflytningstidspunktet nedsættes derfor til 2,5 mio. kr.

Som det fremgår af eksemplet, udgør aktiernes anskaffelsestidspunktet efter tilbageflytning til Danmark 2,5 mio. kr.,





og det er denne værdi, der skal anvendes ved opgørelsen af en skattepligtig avance ved et senere salg af aktierne. Aktiernes værdistigning under opholdet i udlandet har udgjort 2,4 mio. kr., og den oprindelige anskaffelsessum på 100.000 kr. opskrives med denne værdistigning.

Regnestykket er mere kompliceret, når der i henstandssaldoen indgår forskellige aktieposter, hvor nogle aktier er steget i værdi, og andre er faldet i værdi.

Ved tilbageflytning til Danmark med en beholdning fraflytningsbeskattede aktier, hvor der fortsat resterer en henstandssaldo, er det vigtigt at foretage en vurdering af, om det er hensigtsmæssigt helt eller delvist at foretage et salg af fraflytningsbeskattede aktier. Er alle aktierne steget i værdi, mens aktionæren har været bosat i udlandet, er der umiddelbart ingen grund til at sælge aktierne, da den oprindelige anskaffelsessum forhøjes med den værdistigning, der er sket under opholdet i udlandet.

#### Aktier optaget til handel på et reguleret marked

Personer, der ved salg konstaterer tab på aktier optaget til handel på et reguleret marked, kan modregne dette tab i anden aktieindkomst – udbytte og fortjeneste ved salg – der stammer fra aktier optaget til handel på et reguleret marked.

Personers modregningsret for tab på aktier optaget til handel på et reguleret marked er betinget af, at SKAT inden udløbet af selvangivelsesfristen for det indkomstår, hvori skattepligten indtræder, har modtaget en række nærmere specificerede oplysninger om sådanne aktier.

---

**”Et nettotab på aktier på 2,0 mio. kr. kan betyde en skattepligtig fortjeneste på 1,4 mio. kr.”**

---

I efteråret 2017 har Landsskatteretten afsagt en kendelse om denne problematik. Der var tale om en hollandsk statsborger, der flyttede til Danmark og boede her i en kortere årrække. Der var ikke rettidigt indsendt oplysninger til SKAT om de aktier, han ejede, og som var deponeret i et udenlandsk pengeinstitut. I 2013 rettede en revisor henvendelse til SKAT og oplyste om hollænderens aktier i udenlandsk depot, herunder salg i indkomstårene 2010-2012. Fortjenesten ved salg udgjorde for denne periode

1,4 mio. kr. I samme periode var der dog konstateret et endnu større tab på solgte aktier, hvorfor der reelt ikke var nogen aktieindkomst til beskatning. SKAT nægtede imidlertid, at de konstaterede tab kunne modregnes i den opgjorte skattepligtige fortjeneste, hvorfor aktieindkomsten for de tre indkomståre i alt blev forhøjet med 1,4 mio. kr. Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse.

Landsskatterettens kendelse synes rigtig, da der ikke i loven er en dispensationsmulighed, hvis man har glemt at indsende oplysningerne om aktierne til SKAT.

#### Det er en god idé – ”Hvergang”!

Ofte stilles spørgsmålet: Hvilket tidspunkt på året er det skattemæssigt mest hensigtsmæssigt at flytte til Danmark? Umiddelbart er tilflytningstidspunktet uden betydning, da man kun beskattes af den indkomst, der er retserhvervet efter indtræden af fuld dansk skattepligt, og for renter gælder et periodiseringsprincip.

For ekstraordinære indtægter er det en god idé at sikre sig, at der er sket endelig retserhvervelse af indtægten, inden man vælger at flytte til Danmark, hvis dansk beskatning vil undgås.

Er man den heldige ejer af en eller flere pensionsopsparinger i udenlandske institutter, er der i visse tilfælde mulighed for eksempelvis at konvertere løbende udbetalinger til en engangsudbetaling. I sådanne tilfælde bør såvel den udenlandske som den danske beskatning undersøges, inden man bosætter sig i Danmark.

Er man ejer af udenlandske kapitallivsforsikringer, pensionsordninger eller andre ordninger, når man flytter til Danmark, skal der tages stilling til den skattemæssige behandling af disse. Er der eksempelvis tale om en ordning, hvor der ikke har været fradragsret – hverken i udlandet eller i Danmark – for indbetalingerne og heller ikke bortseelsesret for arbejdsgiverindbetalinger, så kan det være en ordning, hvor den årlige tilvækst løbende skal beskattes i Danmark, men til gengæld er udbetalinger fra pensionen skattefrie.

Konklusionen ”Hvergang” kan også omformuleres til, at det som oftest er nødvendigt med individuel rådgivning i forbindelse med tilflytning og indtræden af fuld dansk skattepligt.

# Momsregistrering

## – udenlandske byggefirmaer

**Når udenlandske virksomheder kommer til Danmark for at udføre byggearbejder på fast ejendom, opstår spørgsmålet ofte, om den udenlandske virksomhed skal lade sig momsregistrere her i landet og opkræve dansk moms. Som udgangspunkt skal den udenlandske virksomhed ikke lade sig momsregistrere, medmindre den enten har et fast forretningssted her i landet, eller byggearbejdet leveres til private, eller den er pligtig til at lade sig momsregistrere for at kunne påtage sig momsbetalingspligten ved brug af udenlandske underleverandører.**

### Fast forretningssted

Når en udenlandsk virksomhed etablerer et fast forretningssted i Danmark, hvorfra den leverer tjenesteydelser, skal den pågældende virksomhed momsregistreres i Danmark og afregne dansk moms ved levering af byggearbejde.

Et fast forretningssted er defineret som en "selvstændig afdeling" af den udenlandske virksomhed, hvor afdelingen er kendetegnet ved en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som kan indgå handler uden om hovedkontoret i hjemlandet. I praksis betyder dette, at der skal være en form for fysisk etablering i Danmark i form af et kontor med personale og ledelse, der kan levere byggearbejdet.

Det er sjældent, at udenlandske virksomheder inden for byggebranchen får et fast forretningssted i Danmark. Sådanne virksomheder vil typisk kun være i Danmark i begrænsede perioder ved forskellige bygge- og anlægsprojekter – uden fysisk etablering – og hvor det er hovedkontoret i hjemlandet, som har indgået kontrakten med den danske kunde.

### Levering til privatpersoner

Når en udenlandsk virksomhed kommer til Danmark for at levere byggearbejder til private, skal den udenlandske virksomhed momsregistreres i Danmark og udstede fakturaer med dansk moms.

Privatpersoner kan ikke påtage sig betalingspligten for momsen (reverse charge), så derfor skal den udenlandske virksomhed have et dansk momsnummer og fakturere de danske privatkunder med tillæg af moms.

En momsregistrering i Danmark som følge af levering af byggearbejder til privatpersoner medfører ikke pligt til at

fakturere med dansk moms på byggedelser til danske virksomheder. Her skal den udenlandske virksomhed fortsat anvende reglen om omvendt betalingspligt (reverse charge) og udstede fakturaer uden moms.

Når en udenlandsk virksomhed får en dansk momsregistrering, kan virksomheden opnå momsfradragret på de udgifter, der er afholdt med dansk moms. Disse udgifter vil typisk være overnatning, forplejning, varekøb eller køb af tjenesteydelser fra danske underleverandører.

### Anvendelse af udenlandske underleverandører

Når en udenlandsk byggevirksomhed anvender udenlandske underentreprenører til byggeri i Danmark, skal der betales dansk moms af disse underentreprenørydelser, fordi momsbeskatningsstedet er her i landet. I en sådan situation er det altid den udenlandske hovedentreprenør (byggevirksomheden) – og dermed ikke alle underentreprenørerne – der skal momsregistreres i Danmark. Hovedentreprenøren skal afregne dansk moms efter reglen om omvendt betalingspligt (reverse charge) via den danske momsregistrering.

Momsregistreringen i Danmark medfører dog ikke pligt til at fakturere med dansk moms ved levering af byggedelser til danske virksomheder. Her skal den udenlandske virksomhed fortsat anvende reglen om omvendt betalingspligt (reverse charge) og udstede fakturaer uden moms til kunden.

### Fakturaen – pas på!

Som anført ovenfor medfører en dansk momsregistrering af en udenlandsk byggevirksomhed ikke pligt til at udstede fakturaer med dansk moms.

Hvis kunden er en dansk virksomhed, skal kunden altid afregne den danske moms efter reglen om omvendt betalingspligt (reverse charge), uanset om den udenlandske virksomhed er momsregistreret i Danmark eller ej – medmindre den udenlandske virksomhed har fast forretningssted i Danmark, og det er forretningsstedet her i landet, som gennemfører leverancen overfor den danske kunde.

Hvis en dansk virksomhed modtager en faktura fra en udenlandsk byggevirksomhed med dansk moms, og denne moms efter reglerne ikke burde være anført på fakturaen, vil den danske virksomhed ikke være berettiget til at fradrage den fakturerede moms. Kunden skal her bede om en kreditnota og en ny faktura uden moms.

Der findes flere eksempler på, at SKAT har nægtet en dansk virksomhed fradragsret for "urigtig opkrævet moms" på fakturaer og har forlangt tilbagebetaling af denne moms.

Danske virksomheder bør som hovedregel bede om at få fakturaer for udført arbejde under henvisning til reglerne

om omvendt betalingspligt, hvor det er køberen, der beregner og angiver dansk moms.

Kun i tilfælde, hvor køberen er en privatperson eller den udenlandske virksomhed har fast forretningssted her i landet, kan den udenlandske virksomhed fakturere med tillæg af dansk moms over for danske kunder.



# Momskompensation til velgørende foreninger

**Almenvelgørende foreninger, fonde, stiftelser, institutioner mv. er som regel ikke registreret for momspligtigt salg af varer eller tjenesteydelser. Hvis de er registreret for moms, vil deres momspligtige salg ofte være af beskeden karakter, hvorfor deres ret til fradrag for købsmoms under alle omstændigheder vil være relativt begrænset.**

**Efter en tekstanmærkning til finansloven kan visse almennyttige og velgørende foreninger i stedet opnå kompensation for deres udgifter til købsmoms. I forbindelse med behandlingen af finansloven for 2018 var det på tale at afskaffe denne momskompensationsordning, men indtil videre fortsætter ordningen uændret.**

## Hvilke foreninger kan opnå momskompensation?

Almennyttige og velgørende foreninger, der er omfattet af ligningslovens § 8 A og § 12, stk. 3, kan efter ansøgning få tilskud, der giver kompensation for udgiften til købsmoms med en andel svarende til deres egenfinansieringsgrad.

## Hvilke foreninger kan godkendes som almenvelgørende?

Godkendelse som velgørende eller almennyttig forening efter ligningslovens § 8 A og § 12, stk. 3 kræver, at foreningens formål er almenvelgørende, det vil sige at midlerne alene kan anvendes til støtte for en videre kreds af personer, som er i økonomisk trang eller har vanskelige økonomiske forhold, eller til et formål, som ud fra en i befolkningen almindeligt herskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt, og som kommer en vis større kreds til gode.

Herudover kræver godkendelse efter LL § 8 A opfyldelse af følgende betingelser:

- Midlerne skal anvendes til fordel for en kreds af personer, der ikke geografisk eller på anden måde er begrænset til et befolkningsunderlag på under 35.000
- Antallet af gavegivere i EU/EØS skal årligt overstige 100
- Den enkelte gavegiver skal i løbet af året samlet have ydet en gave på mindst 200 kr. til den pågældende forening
- Der skal oplyses om, hvorvidt der i det forudgående kalenderår fra samme udenlandske donator er modtaget en eller flere donationer, der sammenlagt overstiger 20.000 kr.

- Den årlige bruttoindtægt eller formuen (egenkapitalen) skal overstige 150.000 kr.

Godkendelse efter ligningslovens § 12, stk. 3 forudsætter desuden, at foreningen anvender sine midler til:

- Humanitære formål, det vil sige afhjælpning af menneskelig nød
- Forskning, det vil sige videnskabelig undersøgelse og granskning
- Beskyttelse af naturmiljøet, det vil sige bekæmpelse af forurening, herunder beskyttelse af truede dyre- og plantearter.

## Hvilket momsbeløb kan kompenseres?

Almennyttige og velgørende foreninger mv. kan anmode om kompensation for deres udgifter til købsmoms i et givet kalenderår i forhold til deres egenfinansieringsgrad i det pågældende år.

Ansøgt momskompensationsbeløb =  
årets momsudgifter x egenfinansieringsgrad

$$\text{Egenfinansieringsgrad} = \frac{\text{private indtægter} \times 100}{\text{samlede indtægter}}$$

## Opgørelse af årets momsudgifter

For at opnå momskompensation skal der være tale om udgifter afholdt i forbindelse med foreningens ikke-momspligtige almenvelgørende aktiviteter.

Opgørelsen af årets momsudgifter skal ske efter de almindelige momsregler. Dette indebærer for det første, at udgiften skal være momsbelagt og for det andet, at udgiften er fradragsberettiget efter de almindelige momsregler. Eksempelvis kan moms af udgifter til gratis bespisning af medarbejdere (herunder også foreningens frivillige medarbejdere og medlemmer), udgifter til personbiler, bolig, underholdning, restaurationsydelser mv. ikke medtages. Endvidere skal eventuel købsmoms, som berettiger til momsfradrag i kraft af en almindelig momsregistrering, ikke medregnes.

Købsmoms af effekter, som doneres til andre, indgår i den samlede opgørelse af årets momsudgifter. Den samme gælder moms af udgifter til investeringsgoder i form

af fast ejendom og større driftsmidler. Det afgørende er, om udgifterne afholdes i forbindelse med foreningens ikke-momspligtige almenvelgørende aktiviteter. Såfremt foreningen køber varer eller tjenesteydelser i udlandet, indgår eventuelt importmoms, EU-erhvervs-moms og reverse charge-moms også.

Udgifterne skal periodiseres i kalenderåret. Foreninger med forskudt regnskabsår skal således opgøre deres købsmoms for kalenderåret og ikke deres respektive regnskabsår.

#### Egenfinansieringsgrad

Momskompensation gives kun for den andel af købsmomsen, som svarer til foreningens egenfinansieringsgrad. Egenfinansieringsgraden udgør "private" indtægter sat i forhold til foreningens samlede indtægter. Ved private indtægter forstås midler, der stammer fra egne indsamlinger, skolepenge, kollekter, bidrag fra private fonde, medlemskontingenter, overskud fra private arrangementer (tombola, loppemarked m.v.) mv. Ved private indtægter forstås ikke taxametertilskud, midler modtaget fra stat, regioner mv., tilskud fra Danske Spil A/S, tilskud fra EU, overskudsandele fra spil afholdt i Danmarks Radio eller TV2 mv.

For så vidt angår indsamlinger og salg af handelsartikler er det alene overskuddet ved de pågældende aktiviteter, som skal medregnes.

Bidrag, tilskud og donationer, som en forening modtager fra andre private foreninger, skal medregnes som private ind-

tægter i den modtagende forenings opgørelse og fratrækkes i den givende forenings opgørelse. Momspligtige indtægter skal holdes ude af beregningen af egenfinansieringsgraden.

Sker der efter ansøgningstidspunktet ændringer i udgifterne til købsmoms eller egenfinansieringsgraden, som medfører et fald i det ansøgte kompensationsbeløb, skal foreningen straks underrette SKAT herom, således at kompensationen kan reguleres i overensstemmelse med de ændrede oplysninger. Såfremt kompensationen er udbetalt, skal der ske tilbagebetaling af den for meget udbetalte kompensation.

#### Ansøgning

Til brug for ansøgningen om momskompensation skal der udfyldes en særlig ansøgningsblanket, som findes på SKATs hjemmeside.

Oplysningerne i ansøgningsblanketten skal være afgivet på baggrund af en revisorerklæring.

Fristen for at søge om momskompensation er den 1. juli i året efter det kalenderår, der ansøges for. SKAT dispenserer ikke fra ansøgningsfristen.

I det omfang de samlede ansøgningsbeløb overstiger den ved tekstanmærkning til finansloven afsatte bevilling, fordeles kompensationen proportionalt mellem de indgivne ansøgninger. Dette betyder, at foreningerne ikke er garanteret fuld momskompensation, eftersom det samlede kompensationsbeløb ligger fast, uanset de samlede ansøgte beløb.





# Nye love

## Måltretning af aldersopsparing

Siden 2013 har man kunnet indbetale på en aldersopsparing, og reglerne for en sådan opsparing har været følgende:

- Den årlige indbetaling kan maksimalt udgøre 29.600 kr. (2017)
- Der kan indbetales indtil 15 år efter pensionsudbetalingsalderen
- Der betales 20 % i afgift af den del af den årlige indbetaling, der overstiger det gældende maksimumsbeløb
- Der er ikke fradragsret eller bortseelsesret for årets indbetaling
- Værditilvæksten i opsparingsperioden beskattes med 15,3 % (PAL-skat)
- Udbetaling ved pensionsalderen er skatte- og afgiftsfri
- Ved udbetaling i utide (før pensionsalderen) skal der betales en afgift på 20 %.

Med ordene "Et øget incitament til opsparing sidst i arbejdslivet" har Folketinget vedtaget en række ændringer af reglerne om indbetaling til en aldersopsparing. Ændringerne angår reelt kun den maksimale årlige indbetaling, men nemt skal det ikke være.

De ændrede regler gælder fra og med indkomståret 2018. For personer med bagudforskudt indkomstår gælder de nye regler dog først fra og med indkomståret 2019.

## Den maksimale årlige indbetaling

Den maksimale årlige indbetaling til en aldersopsparing afhænger af personens alder.

Det maksimale årlige beløb, der kan indbetales på en aldersopsparing, er som hovedregel 5.100 kr. (2018-niveau), og beløbet reguleres årligt. Fra og med det femte indkomstår før det indkomstår, hvor pensionsopspareren når folkepensionsalderen, kan der som udgangspunkt årligt indbetales 51.100 kr. (2018-niveau), og beløbet reguleres årligt. Den høje beløbsgrænse udgør dog kun 46.000 kr. i 2018 gradvist stigende til 51.100 kr. (2018-niveau) i 2023.

En pensionsopsparer, der når folkepensionsalderen i 2030, vil kunne indbetale 5.100 kr. om året frem til og med 2024. Fra og med 2025 kan der årligt maksimalt indbetales 51.100 kr.

Muligheden for at foretage årlige indskud på en aldersopsparing på op til 51.100 kr. gælder dog ikke, hvis pensionsopspareren har fået udbetaling fra en ratepension, pensionsordning med løbende udbetalinger eller indeksordning fra og med det tiende indkomstår før det indkomstår, hvor pensionsopspareren når folkepensionsalderen. Denne undtagelsesregel gælder, uanset om pensionsudbetalingen sker som normal udbetaling (pensionsudbetalingsalderen er indtrådt, og udbetalingerne er påbegyndt), eller der er tale om udbetaling i utide (udbetaling før pensionsalder, pantsætning mv.), hvor der svares afgift med 60 %.

En pensionsopsparer, der når folkepensionsalderen i 2030, kan som udgangspunkt indbetale 51.100 kr. årligt fra og med 2025. Men har personen fået pensionsudbetaling fra en skattebegünstiget ordning (ratepension, pensionsordning med løbende udbetalinger eller indeksordning) på et eller andet tidspunkt i perioden 2020-2029, kan han ikke årligt indbetale 51.100 kr. på en aldersopsparing i 2025 eller senere år. Den maksimale årlige indbetaling udgør i så fald 5.100 kr.

Beløbsgrænsen på 5.100 kr. i stedet for 51.100 kr. for indbetaling på en aldersopsparing gælder for pensioner, der ophæves i utide den 1. april 2018 eller senere samt udbetaling fra rateopsparinger mv., der i overensstemmelse med pensionsvilkårene påbegyndes den 1. april 2018 eller senere.

Visse pensionsudbetalinger diskvalificerer ikke retten til et årligt indskud på 51.100 kr.

I visse tilfælde kan en person alligevel foretage et årligt indskud på 51.100 kr. Det gælder ved udbetaling fra Arbejdsmarkedets Tillægspension (ATP) og pensionsudbetalinger, hvor personen reelt ikke selv bestemmer, hvornår udbetalingen påbegyndes, nemlig udbetaling af:

- Invalidepension
- Rateforsikring i tilfælde af forsikredes invaliditet, herunder af invalidesum

- Rateopsparing i tilfælde af kontohaverens varigt nedsatte arbejdsevne, som efter reglerne i lov om social pension berettiger kontohaveren til at oppebære førtidspension, samt udbetaling af invalidesum
- Ægtefælle- eller samleverpension
- Pension til efterladte
- Indeksordning, der påbegyndes, når personen fylder 67 år
- Tjenestemandspension ved den pligtige afgangsalder
- Tjenestemandspension af helbredsmæssige årsager eller ved uansøgt afsked
- "Klatpensioner" (automatisk udbetaling)
- Pensionsindestående, hvor en kommune som betingelse for fortsat tildeling af kontanthjælp kræver, at der sker genkøb af en pensionsordning
- Pension, hvor en lavere aldersgrænse for udbetaling end pensionsudbetalingsalderen er godkendt af Skatterådet (piloter, balletdansere og militært personel m.fl.)
- Pension, der er delt i forbindelse med skilsmisse, hvor udbetaling til ikke-ejer-ægtefællen sker "automatisk" som følge af påbegyndt udbetaling til ejeren.

Udbetaling fra ATP og fra en eller flere af ovennævnte pensioner afskærer ikke muligheden for maksimal årlig indbetaling på 51.100 kr.

#### For store indbetalinger – hvad så?

Indbetalinger udover den tilladte grænse på 5.100 kr. betyder normalt betaling af en afgift på 20 % af det overskydende beløb. Afgiften er dog på 40 %, hvis der er tale om en person, der fejlagtigt har antaget, at årets maksimale indbetaling kunne udgøre 51.100 kr., men hvor maksimum kun udgør 5.100 kr., fordi personen inden for de seneste 10 år forud for folkepensionsalderen har fået pensionsudbetalinger, der diskvalificerer retten til den høje indbetaling.

Agiften på 40 % kan dog undgås, hvis personen senest i indkomståret efter indbetalingen vælger at overføre det for meget indbetalte beløb til en rateopsparing eller en pensionsordning med løbende udbetalinger. I så fald

udgør strafafgiften kun 4 %, og der vil være skattemæssigt fradrag efter gældende regler.

#### Lov om ændring af pensionsbeskatningsloven (L 16) blev vedtaget den 19. december 2017.

#### Udvidet adgang til fradrag for løn og bestyrelseshonorar

Højesteret har afsagt dom i de såkaldte banksager. Dommen var, at løn til egne medarbejdere i forbindelse med udvidelse af virksomhed ikke var en løbende driftsomkostning, hvorfor der ikke skattemæssigt var fradrag.

Folketinget har vedtaget en ny lovbestemmelse, der udvider adgangen til fradrag for erhvervsmæssige lønudgifter og bestyrelseshonorarer, således at højesteretsdommene alt andet lige er uinteressante. Bestemmelsen giver fradrag for erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold, honorarer til bestyrelsesmedlemmer og erhvervsmæssige udgifter i tilknytning hertil. Den udvidede adgang til fradrag gælder kun for personer i ansættelsesforhold – virksomhedens egne medarbejdere – og bestyrelsesmedlemmer. Anvendes eksterne konsulenter og rådgivere, er det fortsat det almindelige driftsomkostningsbegreb, der afgør, om udgiften skattemæssigt er fradragsberettiget.

Den udvidede adgang til fradrag betyder, at virksomheder undgår at skulle tage stilling til, om en medarbejders eller et bestyrelsesmedlems arbejdsopgaver udelukkende relaterer sig til virksomhedens løbende drift eller har anlægspræg. Det er navnlig i forbindelse med etablering, udvidelse og omstrukturering af en virksomhed, at denne sondring har været aktuel.

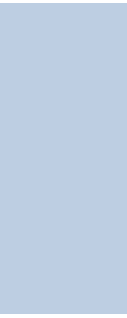
#### Fortsat pligt til aktivering

I særlige tilfælde er der dog fortsat pligt til aktivering af lønudgifter. Ved fremstilling af anlægsaktiver til virksomhedens eget brug, eksempelvis opførelse af en kontorbygning, skal udgifterne til bygningen aktiveres, herunder løn mv. til egne medarbejdere.

#### Gælder også for tidligere indkomstår

Den udvidede adgang til fradrag for lønudgifter og bestyrelseshonorarer gælder fra og med indkomståret 2008. Det betyder, at såfremt en virksomhed ikke har fratrukket sådanne udgifter til løn og bestyrelseshonorar, kan skatteansættelserne for tidligere indkomstår ændres. En anmodning om nedsættelse af indkomsten skal indgives til SKAT





senest den 1. juli 2018. For indkomstårene 2015 og 2016 er fristen dog henholdsvis den 1. maj 2019 og den 1. maj 2020.

**Lov om ændring af ligningsloven (L 104) blev vedtaget den 19. december 2017.**

### **Ekspertskatteordningen**

Man behøver ikke at være ekspert for at blive omfattet af ekspertbeskatning, bare man får tilstrækkeligt i løn eller skal udføre visse former for forskningsarbejde. Lønkravet for ikke-forskere er minimum 65.100 kr. (2018) om måneden efter fradrag af ATP mv. Ekspertbeskatningen udgør AM-bi-drag på 8 % og en bruttoskat af det resterende beløb.

Udover lønkravet er der en række øvrige betingelser, der skal være opfyldt for at blive omfattet af denne attraktive lave danske beskatning, eksempelvis at personen ikke må have været fuld skattepligtig til Danmark i de seneste 10 år forud for ansættelsen.

Ekspertbeskatningen er fra og med indkomståret 2018 ændret på to punkter.

Bruttoskatten på 26 % (2017) er forhøjet til 27 %. Personer, der i 2017 var under ekspertordningen, skal også betale den forhøjede skat fra og med indkomståret 2018.

Den maksimale periode, hvor ekspertbeskatningen kan anvendes, er udvidet fra 60 måneder til 84 måneder.

Forlængelse af perioden til 84 måneder gælder også personer, der den 1. januar 2018 ikke har anvendt ordningen i 60 måneder. Personer, der inden den 1. januar 2018 har anvendt den maksimale periode på 60 måneder, får ikke glæde af forlængelsen.

**Lov om ændring af kildeskatteloven mv. (L 109) blev vedtaget den 19. december 2017.**

### **Bindende svar om værdiansættelse**

Fra og med den 1. juli 2015 var det reelt ikke længere muligt at få bindende svar om værdiansættelse. Et svar var nemlig alligevel ikke bindende for SKAT, hvis det efterfølgende blev konstateret, at værdien af aktivet væsentligt afveg fra den værdi, der fremgik af det bindende svar.

Fra og med den 11. oktober 2017 kan der igen fås bindende svar om værdiansættelse af aktiver, og SKAT kan ikke tilbagekalde det bindende svar, selv om aktivet senere sælges for et væsentligt højere beløb.

Et bindende svar er altid kun bindende for SKAT, såfremt faktum fuldt ud er oplyst, eller sagt på en anden måde – svaret er ikke bindende, hvis der er sket ændringer i de forudsætninger, som har været afgørende for svaret.

**Lov om ændring af skatteforvaltningsloven mv. (L 64 B) blev vedtaget den 28. november 2017.**





# Højesteretsdomme

## Ej fradrag for løn ved virksomhedsudvidelse

Højesteret har sat punktum i to sager om to bankers fradragsret for løn til egne medarbejdere i forbindelse med overtagelse af nødlidende bankaktiviteter fra Finansiell Stabilitet. Udfaldet af disse to sager blev, at de to bankers interne lønudgifter afholdt i forbindelse med opkøb eller forsøg på opkøb af dele af andre banker ikke kunne fradrages som driftsomkostninger.

Den ene af sagerne for Højesteret omhandlede fradrag for normale lønudgifter til bankens egne ansatte på i alt 780.000 kr. ud af en samlet lønudgift på 400 mio. kr. Lønudgiften på 780.000 kr. vedrørte hovedsageligt de opgaver, som en række overenskomstmæssigt lønnede kreditmedarbejdere i banken udførte efter overtagelsen af fem bankfilialer, mens en mindre del vedrørte arbejde forud for købsbeslutningen. Kreditmedarbejderne havde gennemgået filialernes engagementer, idet købsaftalen gjorde det muligt for banken at tilbagelevere de engagementer, som man efter en nærmere vurdering ikke ønskede at overtage. Samtidig foretog medarbejderne en fremadrettet kreditvurdering af de engagementer/kunder, man valgte at beholde. Processen med at gennemgå og vurdere engagementerne svarede til de arbejdsopgaver, som de pågældende medarbejdere i øvrigt udførte som en del af deres sædvanlige arbejdsopgaver i banken.

SKAT havde nægtet fradrag for lønudgiften med den begrundelse, at købet af filialerne udgjorde en udvidelse af bankens aktiviteter. I Landsskatteretten fik banken godkendt fradrag for lønudgifterne. Skatteministeriet valgte herefter at indbringe sagen for domstolene. Da der var tale om en sag af principiel karakter, blev den henvist til Østre Landsret.

Østre Landsret fandt, at formålet med bankens køb af de fem filialer var en egentlig udvidelse af bankens virksomhed. De afholdte lønudgifter på 780.000 kr. til egne medarbejdere i forbindelse med opkøbet og overtagelsen af de fem filialer var derfor ikke driftsudgifter, som skattemæssigt kunne fratrækkes. Landsretten tog herefter stilling til, om nægtelsen af fradrag for lønudgifterne udgjorde en så væsentlig praksisændring, at den kun kunne gennemføres med fremtidig virkning. Østre Landsret fandt, at praksis på området i de år, hvor lønudgifterne blev afholdt, måtte anses for præget af en retsopfattelse, som medførte, at banken med rette havde haft en forventning om, at lønudgifterne skattemæssigt kunne fratrækkes.

Østre Landsret godkendte med den begrundelse fradraget for lønudgifterne.

Højesteret udtalte, at udgifter til udvidelse af en virksomhed ud over dens hidtidige rammer ikke kan fradrages som driftsomkostninger, men må anses som etablerings- eller anlægsudgifter, og at der ikke er grundlag for at antage, at lønudgifter altid skal anses som driftsomkostninger. Der skal derfor foretages en – eventuelt skønmæssig – fordeling, hvis en medarbejder udfører både driftsopgaver og opgaver, der ikke angår virksomhedens drift, herunder hvis medarbejderen har været beskæftiget med udvidelse eller forsøg på udvidelse af virksomheden ud over dens hidtidige rammer. Bankens køb af dele af andre banker var udtryk for en udvidelse af virksomhed. De pågældende lønudgifter var derfor ikke fradragsberettigede driftsomkostninger.

Endvidere udtalte Højesteret, at der ikke forelå nogen fast administrativ praksis om fradragsret for lønudgifter til medarbejdere, der har været beskæftiget med virksomhedskøb eller lignende. SKAT var derfor ikke afskåret fra uden forudgående offentlig tilkendegivelse at nedsætte bankens fradrag for den del af lønudgifterne, som ikke var driftsomkostninger.

De to domme er offentliggjort i SKM2017.512 og SKM2017.513.

## Kommentarer

Inden Højesteret afsagde de to domme udtalte skatteministeren, at der ville komme en lovændring, såfremt Højesteret kom frem til, at der ikke var fradrag for de pågældende lønudgifter.

Primo november 2017 fremsatte skatteministeren det bebudede lovforslag. Af lovforslagets bemærkninger fremgår, at hensigten er at skabe en enkel og administrerbar løsning, så det ikke er nødvendigt for virksomhederne at sondre mellem, om en lønudgift har tilknytning til den løbende drift eller virksomhedens indkomstgrundlag. Det sikres ved, at der skal være fradrag for ”erhvervs-mæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold og erhvervs-mæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet.”

Lovforslaget blev vedtaget i Folketinget i december 2017. De nye regler er nærmere omtalt under ”Nye love”.

### Territorialbeskatning af selskaber – ikke altid!

Højesteret har taget stilling til, hvorvidt et dansk selskab skulle beskattes af en erstatning fra en norsk medkontrahent.

Der var tale om et dansk selskab som havde indgået en aftale med et norsk selskab om køb af en større ejendomsportefølje. Der var tale om ejendomme beliggende i henholdsvis Danmark og Norge. Det norske selskab opfyldte ikke den indgåede aftale. Det danske selskab anlagde herefter sag mod det norske selskab som følge af kontraktbruddet. Enden på denne retssag blev, at det danske selskab blev tilkendt en erstatning på 205 mio. kr.

SKAT havde anset det danske selskab for skattepligtig af 187 mio. kr., nemlig det fulde erstatningsbeløb nedsat med de af selskabet afholdte omkostninger i forbindelse med retssagen.

Østre Landsret fandt, at erstatningsbeløbet skattemæssigt måtte sidestilles med fortjeneste ved afståelse af fast ejendom. Landsretten var imidlertid af den opfattelse, at det danske selskab alene var skattepligtig af den del af erstatningsbeløbet, der kunne henføres til de danske ejendomme, da selskabet ikke var omfattet af international sambeskatning.

Sagen blev indbragt for Højesteret. Selskabets primære påstand var, at selskabet ikke skulle beskattes af den modtagne nettoerstatning på 187 mio. kr. Skatteministeriet gjorde primært gældende, at samtlige 187 mio. kr. var skattepligtige.

Højesteret var enig med landsretten i, at erstatningsbeløbet skattemæssigt måtte sidestilles med fortjeneste ved afståelse af fast ejendom. Det betød, at selskabet under alle omstændigheder skulle beskattes af erstatningsbeløbet vedrørende de danske ejendomme. Spørgsmålet var herefter, om selskabet også skulle beskattes af den del, der vedrørte de norske ejendomme.

Danske selskaber skal som udgangspunkt beskattes af deres globalindkomst. Der gælder dog som hovedregel et territorialprincip for fast ejendom og fast driftssted i udlandet. Territorialprincippet betyder, at indkomsten af udenlandsk fast ejendom mv. ikke er skattepligtig i Danmark, ligesom et eventuelt skattemæssigt underskud ej kan fratrækkes i dansk indkomst. Selskaber

kan dog vælge international sambeskatning, og i så fald medregnes indkomst af udenlandske faste ejendomme mv. ved opgørelsen af den danske indkomst, og der gives nedslag i den danske selskabsskat. Nedslaget udgør den del af den danske skat, der kan henføres til den udenlandske nettoindkomst, dog højst den i udlandet betalte skat.

Ingen hovedregel uden undtagelser. Indkomst af fast ejendom beliggende i udlandet skal beskattes i Danmark, når "kildelandet frafalder beskatningsretten efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst".

Efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst er Norge tillagt beskatningsretten til fast ejendom beliggende i Norge.

For Højesteret blev der fremlagt en udtalelse fra det norske Skattedirektorat, der fastslog, at der i norsk ret ikke er hjemmel til at beskatte den omhandlede erstatning.

Det danske selskab gjorde gældende, at Norge ikke havde frafaldet retten til at beskatte fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, men at norsk ret blot har et snævrere afståelsesbegreb, hvorfor erstatningen ikke efter intern norsk skatteret var skattepligtig.

Højesteret fastslog, at undtagelsesbestemmelsen ud fra ordlyden, formålet og sammenhængen må forstås således, at bestemmelsen omfatter alle situationer, hvor kildelandet frafalder en beskatningsret, som landet er tillagt i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Da Norge samtidig ikke har intern hjemmel til at beskatte erstatningen, er Danmark tillagt en subsidieret beskatningsret efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Det danske selskab var derfor også skattepligtig af erstatningen vedrørende de norske ejendomme.

Dommen er offentliggjort i SKM2017.506.

### Kommentarer

Det danske selskabs påstand om skattefrihed generelt for det modtagne erstatningsbeløb skete med henvisning til statsskatteloven.

Der er ikke specifikke skatteretlige regler, der generelt regulerer beskatning af erstatninger. Udgangspunktet for,

hvordan erstatninger skal beskattes, følger derfor af de grundlæggende principper i statsskatteloven.

Når en erstatning udgør en løbende ydelse, er erstatningen normalt skattepligtig. Udgør erstatningen derimod et engangsbeløb, skal den beskattes på samme måde som det, den træder i stedet for. Hvis erstatningen er en kompensation for en del af indkomstgrundlaget, er den skattefri. Hvis erstatningen derimod er en kompensation for et tab i det løbende afkast/indkomsterhvervelsen, er den skattepligtig.

Efter statsskattelovens grundprincipper skulle den modtagne erstatning derfor, som påstået af selskabet, være skattefri. Men når specialbestemmelser i skattelov-

givningen regulerer beskatningen, er det disse regler, der er afgørende for beskatningen. På denne baggrund fandt Højesteret, at erstatningen var skattepligtig i medfør af ejendomsavancebeskatningsloven.

Samme resultat kom Højesteret til i 2013, hvor et selskab havde modtaget en erstatning på 13,2 mio. USD, hvor en aktiekøbsaftale var blevet misligholdt. Højesteret konkluderede i denne sag, at erstatningsbeløbet skattemæssigt måtte sidestilles med en gevinst ved afståelse af aktier. Erstatningen var derfor skattepligtig efter det dagældende regelsæt om, at selskaber generelt var skattepligtige af fortjeneste ved afståelse af aktier, når afståelsen var sket inden en ejertid på tre år.





# Administrative afgørelser

## Et skattefrit personalegode

Ikke mange personalegoder er skattefrie, men nævnes kan dog nogle. Et rentefrit lån fra en arbejdsgiver til en medarbejder er, med den gældende rentesats i Danmark, et skattefrit personalegode. Landsskatteretten har bekræftet dette.

Der var tale om en medarbejder, som lånte 3,5 mio. kr. til køb af et sommerhus af det selskab, som han havde været ansat i gennem mange år. Der var ingen familiemæssig relation mellem medarbejderen og selskabets ejerkreds. Lånet var rente- og afdragsfrit, men kunne opsiges af långiver til hel eller delvis indfrielse med 14 dages varsel. Lånet forfaldt til fuld indfrielse ved låntagers død.

SKAT var den opfattelse, at der var tale om et skattepligtigt personalegode, og den opnåede årlige skattemæssige fordel kunne ansættes til 140.000 kr. svarende til en markedsrente på 4 %. Der var tale om årene 2011-2013.

Landsskatteretten udtalte, at et rentefrit lån er et personalegode, og den skattepligtige fordel udgør forskellen mellem den betalte rente og den af Finanstilsynet fastsatte referencerente, som for 2011 udgjorde 1 % p.a. og 0 % for årene 2012 og 2013.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2017.301.

## Kommentarer

I SKATs vejledende anvisning om beskatning af personalegoder er der også et afsnit om personalelån.

Medarbejdere i finanssektoren, der har optaget lån hos arbejdsgiveren, skal beskattes i det omfang, lånet er ydet til en lavere rente, end hvad der svarer til arbejdsgiverens omkostninger i forbindelse med lånet. I anvisningen er anført, at andre medarbejdere er skattepligtige, hvis der er aftalt en lavere rente end på almindelige markedsvilkår. Medarbejderen vil som udgangspunkt være skattepligtig af værdien af forskellen mellem den betalte rente og den af Finanstilsynet fastsatte referencerente.

Landsskatterettens kendelse siger reelt, at det i anvisningen anførte om "almindelige markedsvilkår" er uden selvstændig betydning. Den skattepligtige fordel opgøres ud fra referencerenten.

Den pågældende medarbejder skulle derfor i 2011 beskattes af 35.000 kr. som personlig indkomst og fik et

tilsvarende rentefradrag på 35.000 kr. I 2012 og 2013, hvor referencerenten var 0 %, skulle indkomsten ikke korrigeres.

Eftergiver en arbejdsgiver helt eller delvist en medarbejder det ydede lån, er det eftergivne beløb skattepligtigt som enhver anden form for løn.

## Beskatning af fri bil trods splitleasingaftale

Hvis en arbejdsgiver leaser en firmabil, som stilles til privat rådighed for en medarbejder, skal medarbejderen beskattes af fri bil.

Splitleasing er en ordning, hvor arbejdsgiveren og medarbejderen hver især indgår en separat aftale med et leasingselskab om at lease den samme bil. Ordningen indebærer, at arbejdsgiveren og medarbejderen hver især betaler præcis den del af de samlede omkostninger til bilen, som vedrører deres respektive andel af bilens kørsel, og at de hver især hæfter økonomisk over for leasingselskabet. Ordningen medfører samtidig, at medarbejderen ikke skal beskattes af fri bil, fordi medarbejderen selv betaler sin private andel af de samlede leasingomkostninger og dermed selv bærer den økonomiske risiko ved splitleasingordningen.

For at medarbejderen kan undgå beskatning af fri bil, skal følgende krav opfyldes:

- Der skal indgås skriftlige, separate leasingaftaler mellem henholdsvis leasingselskab og arbejdsgiver samt leasingselskab og medarbejder.
- De samlede udgifter til bilens drift, afskrivning og forrentning, som alle er indeholdt i leasingydelsen, skal fordeles proportionalt mellem parterne på grundlag af den faktiske erhvervmæssige kørsel og den faktiske private kørsel opgjort efter kilometer.
- Hver part skal betale leasingydelsen direkte til leasingselskabet.
- Der skal løbende føres et detaljeret kilometerregnskab, der viser såvel den erhvervmæssige som den private kørsel.

Rent praktisk beregner leasingselskabet i første omgang de løbende acotobetalinge på grundlag af parternes forventede kørselsbehov, og herefter afregner leasingselskabet regelmæssigt eventuelle differencer med hver af parterne på grundlag af det førte kilometerregnskab.

Det er vigtigt, at leasingaftalerne opfylder alle de nævnte betingelser. I modsat fald er der en risiko for, at aftalerne tilsidesættes skattemæssigt med den konsekvens, at medarbejderen bliver beskattet af fri bil.

Landsskatteretten har underkendt en splitleasingaftale med den konsekvens, at en hovedanpartshaver blev beskattet af fri bil.

Landsskatterettens begrundelse for at tilsidesætte splitleasingaftalen var følgende:

- Der var ikke indgået separate leasingaftaler
- Der var kun sket afregning mellem leasinggiveren og leasingtagerne én gang årligt
- Kørselsregnskabet opfyldte ikke de gængse krav.

#### Ad leasingaftalen

Der var indgået én samlet leasingkontrakt mellem leasinggiver på den ene side og hovedanpartshaveren og hans selskab på den anden side. Efter praksis skal der være vandtætte skotter mellem leasingaftalerne, hvilket kun kan opfyldes, hvis der indgås to separate leasingaftaler.

#### Ad afregningsinterval

Leasingaftalen indeholdt en "foreløbig" fastsættelse af den private kørsel til 30 % og 70 % til erhvervmæssig kørsel for selskabet. Leasingaftalen løb over 12 måneder, og den endelige fordeling blev kun opgjort én gang, nemlig ved leasingaftalens udløb.

Slutafregning én gang årligt var efter Landsskatterettens opfattelse ikke tilstrækkeligt til, at kravet om, at der løbende er ført kontrol af fordelingen mellem privat og erhvervmæssig kørsel, var opfyldt.

Månedsvise afregning er formentlig det mest almindelige. I praksis er der dog godkendt kvartalsvise afregning, da det var kutyme.

#### Ad kørselsregnskab

Fordelingen mellem erhvervmæssig og privat kørsel var sket ud fra GPS-udskrifter. Disse udskrifter angav ikke bestemmelsessted mv. for den erhvervmæssige kørsel, der kunne dokumentere den erhvervmæssige kørsel. I øvrigt var der i mindre målestok sket kørsel for andre selskaber/virksomheder. En sådan kørsel er privat kørsel blandt andet set i relation til en splitleasingaftale.

Den indgåede splitleasingaftale kunne med de anførte formalitetsmangler mv. ikke godkendes. Hovedanpartshaveren skulle derfor beskattes af fri bil. Værdi af fri bil blev opgjort til 307.950 kr. pr. år. Denne værdi blev dog nedsat med egenbetaling i henhold til leasingaftalen på 99.381 kr., hvilket medførte en forhøjelse af hovedanpartshaverens indkomst med 208.569 kr. på årsbasis.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2017.491.

#### Kommentarer

Som kendelsen med al tydelighed viser, kan det blive en dyr fornøjelse, hvis de indgåede leasingaftaler ikke opfylder de i praksis opstillede formalitetskrav.

I 2017 har Skatterådet også taget stilling til, om en leasingaftale opfyldte de gængse krav. Af denne afgørelse fremgår blandt andet, at hvis en af leasingtagerne opsiges aftalen med leasingselskabet, kan leasinggiver uden varsel opsiges den anden aftale. Efter Skatterådets opfattelse kan en sådan opsigelsesbestemmelse ikke accepteres, da der hermed ikke er tale om fuldstændig vandtætte skotter mellem leasingaftalerne.

Kravet om vandtætte skotter er efter Skatterådets opfattelse heller ikke opfyldt, hvis en af leasingtagerne afholder en driftsudgift til leasingbilen, som også vedrører den anden leasingtagers kørsel, idet det er et krav, at alle omkostninger faktureres direkte til leasinggiver. Der kan eventuelt opstå en ekstraordinær situation, eksempelvis en værkstedsregning i udlandet, hvor det på ingen måde er muligt at få fremsendt en faktura direkte til leasinggiver. I en sådan situation kræves det, at udlægget uden ugrundet ophold refunderes af leasinggiver og dernæst fordeles efter det akkumulerede kørselsregnskab mellem leasingtagerne.

Af afgørelsen fremgår også, at en elektronisk kørebog, der automatisk registrerer de kørte ruter via GPS, ikke nødvendigvis kan erstatte en manuelt ført kørebog. Kørselsregnskabet skal indeholde:

- Kilometertællerens udvisende ved den daglige kørsels begyndelse og ved dens slutning
- Datoen for kørslen
- Den daglige kørsels fordeling mellem privat og erhvervmæssig kørsel. For den erhvervmæssige kørsel skal der være angivet bestemmelsessted og lignende notater,





der kan sandsynliggøre/dokumentere den erhvervsmæssige kørsel.

Skatterådet udtalte endvidere, at hvis en leasingtager efterfølgende kan rette i det elektroniske kørselsregnskab, er det en forudsætning for godkendelse af regnskabet, at de pågældende rettelser kan ses.

### Skattefrihed af legat – tysk studerende

Efter intern dansk lovgivning er legater, som er betinget af, at de anvendes til studierejser i udlandet, Færøerne eller Grønland, skattefrie i Danmark for den studerende, når legatet medgår til dækning af rejseudgifter, sædvanlige omkostninger til kost og logi samt betaling for undervisning. Endvidere er legater skattefrie, såfremt de er betinget af, at de anvendes til dækning af omkostninger ved videnskabelige arbejder, herunder ph.d.-studier.

En studerende ved et tysk universitet var flyttet til Danmark grundet et forskningsophold i forbindelse med sit ph.d.-projekt. Personen var fuld skattepligtig til Danmark. Han modtog et månedligt legat fra Tyskland på 1.000 euro til dækning af kost og logi i forbindelse med studierne i Danmark.

Den studerende havde anmodet Skatterådet om at bekræfte, at legatet efter interne danske regler var skattefrit. Svaret var benægtende, da det modtagne legat ikke var betinget af, at der blev foretaget en studierejse i udlandet, og skattefriheden for legater til ph.d.-studerende kun gælder direkte uddannelsesudgifter og ikke dækning af udgifter til kost og logi.

Men legatet var alligevel skattefrit, ikke efter de interne danske regler, men efter den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Studerende, der i studieøjemed opholder sig i Danmark, og som umiddelbart før påbegyndelsen af opholdet i Danmark var hjemmehørende i Tyskland, skal ikke beskattes i Danmark af de beløb, der hidrører fra kilder uden for Danmark, ydet til den studerendes underhold, undervisning eller uddannelse.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2017.496.

### Kommentarer

Bestemmelsen i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst svarer til OECD's modelkonvention. Samme bestemmelse er optaget i stort set alle danske dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Det land, hvori studierne foregår, kan altså ikke beskattes beløb, som eksempelvis den studerendes forældre, udenlandske legater eller udenlandske offentlige myndigheder betaler til vedkommende til dækning af underhold, studium eller uddannelse. Disse beløb må dog ikke overstige de udgifter, som må anses for "passende" til sikring af modtagerens underhold, studium eller uddannelse. Bestemmelsen finder ikke anvendelse, såfremt den studerende er flyttet til studiestaten før påbegyndelsen af studiet/uddannelsen.

### Tilsyn med produktion – ej fast driftssted

Et hollandsk selskab ville i forbindelse med en i Danmark bestilt produktion af nogle særlige konstruktioner udstationere nogle medarbejdere til Danmark. Selskabet ønskede Skatterådets svar på, om disse medarbejders tilsyn med produktionen ville medføre, at det hollandske selskab fik fast driftssted i Danmark.

Det hollandske selskab havde indgået et joint venture med et andet udenlandsk selskab om udførelse af et større projekt i udlandet. Det hollandske selskab skulle blandt andet være underentreprenør på projektet og levere en speciel type Z-konstruktioner. Selskabet producerede ikke selv disse Z-konstruktioner og havde derfor indgået aftale med en række underentreprenører i forskellige lande, herunder et dansk selskab om produktion af disse Z-konstruktioner.

I forbindelse med produktionen i Danmark ville det hollandske selskab udstationere fire medarbejdere for en periode på 18 måneder. Medarbejderne skulle føre tilsyn med og overvåge produktionen af Z-konstruktionerne og forblive i Danmark, indtil konstruktionerne var færdige til levering til det hollandske selskab. Kun én af disse medarbejdere var direkte ansat i det hollandske selskab, mens de tre øvrige, herunder to fagspecialister, blev lejet hos andre udenlandske virksomheder.

De fire medarbejder fik hvert sit ansvarsområde, der kort kan beskrives som kvalitetskontrol, koordinering, tilsyn og kontraktadministration. Kontraktadministrator havde ret til at give instruktioner til det danske selskab i forbindelse med fremstillingen af Z-konstruktionerne. Instruktionerne kunne omfatte ændringer til det udførte arbejde, kvalitet, form, dimension mv. Enhver instruktion om ændring skulle dog gives skriftligt fra det hollandske selskab.

Skatterådet anfører indledningsvis, at det hollandske selskab har et fast forretningssted i Danmark, nemlig hos den danske virksomhed, hvor de fire udstationerede medarbejdere ville opholde sig over en periode på 18 måneder.

Skatterådet skulle derefter tage stilling til, om den aktivitet, som medarbejderne skulle udføre i Danmark, var af forberedende og hjælpende karakter eller måtte betegnes som kerneaktivitet med den konsekvens, at der var fast driftssted i Danmark.

Det hollandske selskabs aktivitet bestod i transport og installation af Z-konstruktioner og andre konstruktioner, der krævede tunge løft. Selskabet konstruerede, producerede og handlede ikke med sådanne konstruktioner. De udstationerede medarbejdere skulle ikke deltage i transport og installation af Z-konstruktionerne.

Det var Skatterådets opfattelse, at medarbejdernes arbejde i Danmark kunne karakteriseres som overvågning og tilsyn

for at sikre, at de tekniske specifikationer blev overholdt. Dette arbejde udgjorde ikke en væsentlig og betydningsfuld del af den hollandske virksomhed i sin helhed. Der var med andre ord ikke tale om kerneaktivitet. Konklusionen blev derfor, at den hollandske virksomhed ikke fik fast driftssted i Danmark.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2017.349.

#### Kommentarer

Som det fremgår af sagen havde den hollandske virksomhed et forretningssted i Danmark, nemlig hos den danske producent. Efter praksis er et forretningssted "fast", når det har en varighed på mindst 6 måneder. Men der bliver alligevel ikke tale om et fast driftssted med deraf følgende dansk skattebetaling, hvis den virksomhedsudøvelse, der sker på det faste forretningssted, kan karakteriseres som værende af forberedende eller hjælpende karakter i forhold til virksomhedens hovedaktivitet.



Skatteinformation januar 2018

© Revitax A/S. [revitax@revitax.com](mailto:revitax@revitax.com)

Redaktion: Dorte Borup Madsen (ansv.), Ebbe Melchior, Jens Staugaard og Jacob Staugaard Larsen

Grafisk tilrettelæggelse: VINK design

Tryk: Avismageren ApS

Vi tager forbehold for fejl og mangler i vores referat af lovgivning m.m., og vi påtager os intet rådgivningsansvar uden forudgående konsultation vedrørende de omhandlede emner i publikationen.

Eftertryk af hele artikler med kildeangivelse er tilladt. Redaktionen er afsluttet den 20. december 2017

ISSN 1395-9530



Skatteinformation januar 2018

© Revitax A/S

revitax@revitax.com

Redaktion: Dorte Borup Madsen (ansv.), Ebbe Melchior, Jens Staugaard og Jacob Staugaard Larsen.

Eftertryk af uddrag af materialet med kildeangivelse tilladt.

RevisorGruppen Danmark er en videnbaseret sammenslutning af selvstændige, statsautoriserede revisionsfirmaer.

Grafisk tilrettelæggelse og tryk: VINK design og Avismageren ApS

## RGD RevisorGruppen Danmark

BRANDT, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, København / Aarhus / Esbjerg / Kolding / Skive / Fredericia / Thisted / Nykøbing Mors / Fjerritslev / Hurup / Hanstholm

Buus Jensen, Statsautoriserede Revisorer, København

Baagøe Schou, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, København

Christensen Kjærulff, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, København

GLB REVISION, Statsautoriserede Revisorer A/S, Køge / København

Grant Thornton, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, København / Hillerød

Grønlands Revisionskontor A/S, Statsautoriserede revisorer, Nuuk

Januar, Iðggilt grannskoðanarvirki, Tórshavn

Kovsted & Skovgård, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Ebeltoft / Rønne / Aarhus

Krøyer Pedersen, Statsautoriserede Revisorer I/S, Holstebro / Struer / Ulfborg

Kvist & Jensen, Statsautoriserede revisorer, Grenaa / Hadsten / Hadsund / Hammel / Randers / Aalborg / Aarhus

Martinsen, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Esbjerg / Grindsted / Kolding / København / Odder / Skjern / Tørring / Vejen / Vejle / Aarhus

Nejstgaard & Vetlov, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Allerød

One Revision, Statsautoriseret revisionspartnerselskab, Pandrup / Frederiksberg / Vejle / Silkeborg

Partner Revision, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Herning / Ikast / Silkeborg / Brande / Ringkøbing / Skjern / Ølgod / Give / Videbæk

PKF Munkebo Vindelev, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Glostrup

Redmark, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Aalborg / Aarhus / København

RIR Revision, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Roskilde / Holbæk

Sønderjyllands Revision, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Aabenraa / Padborg / Sønderborg

Tranberg, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Svendborg

Ullits & Winther, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Viborg

Vestjysk Revision, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Lemvig / Thyborøn