



Grant Thornton

www.grantthornton.dk

SKATTEINFORMATION / AUGUST 2018



Forord

Så fik vi endelig de skatte- og afgiftslettelser, som igennem flere år har været bebudet. Nogle har betegnet skattelettelserne som de største i mands minde. Andre har brugt et mindre florissant ordvalg.

Her skal alene fremhæves enkelte punkter af mere perspektivrig karakter.

En betydelig del af lettelserne skyldes en nedsættelse af elafgiften med 3,5 mia. kr. og beror altså ikke på store nedsættelser af indkomstskatterne. Ganske vist er der også på indkomstbeskatningens område gennemført lettelser, herunder ved at indføre et jobfradrag ved siden af det eksisterende beskæftigelsesfradrag, men disse lettelser må betegnes som justeringer i nedadgående retning. Det kan igen konstateres, at der i Folketinget ikke er flertal for markante indkomstskattenedsættelser og slet ikke i toppen.

Et andet interessant punkt er, at mange års begrænsning af fradragsretten for pensionsindbetalinger tilsyneladende er forbi, idet der nu gives et ekstra skattefradrag for visse pensionsindbetalinger. Det kunne for mange ikke længere betale sig at spare op, fordi man så mistede en række ydelser, når man blev pensionist. Dette samspilsproblem kan løses på to måder, enten ved at skattebegunstige pensionsopsparing eller ved at fjerne de ydelser, der gives

pensionister med lave indkomster, så de tvinges til at spare op. Folketinget valgte guleroden og ikke pisker.

Der er også perspektiv i aftalen med Airbnb. Den viser, at den meget omtalte og omdiskuterede deleøkonomi vokser og er kommet for at blive. Samtidig angiver aftalen, hvordan problemerne med deleøkonomien, og de er mange, herunder at få styr på skatteindbetalingerne, kan løses. De aftalte ændringer er omtalt under "Ny lovgivning".

Foruden principielle domme og afgørelser gennemgås i publikationen også en række interessante og aktuelle emner på skatte- og momsområdet, herunder en artikel "Bitcoins – er du spekulant?". Hvad er fænomenet bitcoins egentlig for noget? Og hvad nu med skatten?

Sammenbruddet i SKAT førte som bekendt til en omfattende omorganisering, hvor SKAT blev opdelt i syv selvstændige styrelser, der er fordelt ud over landet. Skattemedarbejderne er blevet fordelt på de syv styrelser og er netop nu i skrivende stund i gang med at flytte, nogle fysisk andre organisatorisk, en del begge dele.

Det er en tung proces. Vi krydser fingre for, at der ikke sker alt for store skader i forløbet.

Billedtemaet er livet under (vand)overfladen!

Indhold

Betaling én gang for alle – eller skal vi se tiden an?.. 5	Almenvælgørende foreninger.....22
Gensidigt bebyrdende aftaler..... 5	Fradragsret..... 23
Hvornår er der tale om en løbende ydelse?..... 5	Ny lovgivning.....24
Kapitalisering af den løbende ydelse..... 5	Skattepligt – lovforslag i høring..... 24
Saldoførelse af det kapitaliserede beløb..... 6	Deleøkonomi – politisk aftale på plads..... 24
Henstand med skat..... 8	Ekstra fradrag ved indbetaling til pension..... 26
Ejendomsoverdragelse til barn – fri bolig for forælder..... 8	Lavere skat på arbejdsindkomst..... 28
Aktier og flytning til udlandet	Ingen udligningsskat på pensionsudbetalinger..... 29
– skat af urealiseret avance.....11	Skattebegünstigede medarbejderaktier..... 29
Er de danske regler EU-stridige?..... 11	BoligJobordning..... 29
Flytning til udlandet..... 11	Børneopsparingskonti..... 29
Personer omfattet af fraflytningsbeskatning..... 11	Rentesatser for personers restskat
Opgørelse af gevinst og tab ved fraflytning..... 12	og overskydende skat..... 30
Henstand med fraflytterskatten..... 13	Ingen skat på fri telefon og internet..... 30
Afdrag på henstandssaldoen..... 14	Højere skattefradrag for forsknings-
Selvangivelse og betaling af afdrag..... 15	og udviklingsomkostninger..... 30
Indgangsværdi ved genindtræden	Skattefri fusion over landegrænser..... 30
af fuld dansk skattepligt..... 16	Fast driftssted – udenlandske kapitalfonde..... 31
Bitcoins – er du spekulant?.....18	Højesteretsdomme.....32
Bitcoin-systemet..... 18	Hovedaktionær og specialindrettet bil?..... 32
Skattemæssige forhold..... 18	Landsretsdomme.....35
Generelt om spekulation..... 18	Hovedaktionær – beskatning af bil til rådighed..... 35
Spekulationsvurderingen ved køb og salg af bitcoins..... 18	Byretsdomme.....36
Beskatning..... 19	Skattefri godtgørelse blev skattepligtig..... 36
Den momsmæssige behandling af udlæg.....20	Administrative afgørelser.....38
Momslovens udlægsregel.....20	Skattefri løn?..... 38
Hvornår er udlægsreglen relevant?.....21	Forrentning af hovedaktionærs tilgodehavende..... 39
Hvordan anvendes udlægsreglen korrekt?.....21	Hovedaktionærbolig i udlejningsejendom..... 40
Moms i fonde, foreninger og selvejende intuitioner..22	Udenlandsk trust - skattemæssigt transparent..... 41
Momspligtige indtægter.....22	Fast driftssted og ekspertbeskatning..... 41
Momsfritagelse ved levering til medlemmer.....22	





Betaling én gang for alle – eller skal vi se tiden an?

Løbende ydelser eller "earn out" anvendes ofte i forbindelse med salg af virksomheder, hvor der er et spænd mellem sælgers og købers forventning til den fremtidige omsætning eller det fremtidige overskud. En anden form for løbende ydelse kan være en livsvarig boligret til sælgeren af et parcelhus, typisk ved salg fra forældre til børn.

Der er i begge tilfælde tale om løbende ydelser i gensidigt bebyrdende aftaleforhold. Den skattemæssige behandling af sådanne ydelser er lovreguleret.

Gensidigt bebyrdende aftaler

I forbindelse med overdragelse af et eller flere aktiver, herunder også en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse, kan parterne vælge at indgå en gensidigt bebyrdende aftale om, at købesummen helt eller delvist skal betales med en løbende ydelse. Dette indebærer, som ved andre afståelser, at sælger skal beskattes fuldt ud i afståelsesåret. Derimod skal de efterfølgende løbende ydelser kun beskattes, hvis disse overstiger den i afståelsesåret kapitaliserede og beskattede værdi.

Hvornår er der tale om en løbende ydelse?

Definitionen på en løbende ydelse er, at der hersker usikkerhed om enten ydelsens varighed eller ydelsens årlige størrelse. Som eksempler på ydelser, hvis størrelse er usikker, kan nævnes en procentvis andel af en virksomheds overskud, og en ydelsens varighed er eksempelvis usikker, når der er tale om en livsvarig ydelse. Ydelserne er således ikke et led i afviklingen af et nærmere fastlagt tilgodehavende, som tilfældet er i et almindeligt gældsforhold, hvor ydelserne består af afdrag og renter.

Ved salg af virksomhed, herunder salg af aktier i et driftsselskab, er det springende punkt ved værdiansættelsen typisk virksomhedens goodwill. For at nå til enighed om prisen for virksomheden kan køber og sælger måske blive enige om, at prisen for virksomhedens goodwill skal udgøre en omsætnings- eller overskudsafhængig løbende ydelse. Vederlaget for goodwill gøres således afhængig af den fremtidige omsætning eller virksomhedens overskud typisk for et fastlagt åremål.

Som det fremgår af definitionen på en løbende ydelse, er det kun beløb, som der er usikkerhed om, der kan betegnes som en løbende ydelse. Hvis der er fastsat en tidsbegrænset årlig minimumsbetaling i aftalen, er det kun beløb derudover, der kan anses for at være en løbende ydelse.

Eksempel

En virksomhed overdrages, og goodwill er eksempelvis fastsat til 5 mio. kr. Heraf skal betales 4 mio. kr. ved overtagelsen, og resten skal betales som løbende ydelser svarende til eksempelvis 10 % af omsætningen i en periode på 5 år, dog mindst 100.000 kr. årligt. I dette tilfælde vil det kun være beløb ud over minimumsbeløbet på 100.000 kr., der er usikkerhed om, og som derfor kan betegnes som en løbende ydelse.

Selve minimumsbeløbet anses for at være afdrag på en fordring, fordi man ved overdragelsen kan opgøre det nøjagtige beløb, som minimumsbetalingerne vil udgøre over den givne årrække (5 x 100.000 kr.).

En enkelt efterregulering

Skal der ifølge den gensidigt bebyrdende aftale kun ske regulering en enkelt gang, er der ikke tale om en løbende ydelse. Fra praksis kan nævnes en aftale om salg af aktier, hvor køber og sælger var blevet enige om, at mindsteprisen for aktierne udgjorde 40 mio. kr. I det solgte selskab verserede en retssag om told. Køber og sælger havde aftalt, at hvis selskabet fuldt ud vandt den verserende retssag, skulle salgsprisen på aktierne forhøjes med 2 mio. kr. og et mindre beløb ved delvis medhold. Det yderligere vederlag for aktierne forfaldt til betaling i det år, hvor retssagen blev endelig afgjort. Det daværende Ligningsråd fandt, at da der kun var aftalt én enkelt mulig efterregulering af den aftalte pris, var der ikke tale om en løbende ydelse. Det eventuelle yderligere vederlag for aktierne skulle derfor skattemæssigt behandles som yderligere salgssum for aktierne.

Kapitalisering af den løbende ydelse

Parterne i en gensidigt bebyrdende aftale, hvori der indgår en løbende ydelse som hel eller delvis betaling for et aktiv, skal foretage en kapitalisering af den løbende ydelse i forbindelse med indgåelse af aftalen. Den kapitaliserede værdi af den løbende ydelse kan også betegnes som kontantværdien eller nutidsværdien. Man når typisk frem til den kapitaliserede værdi ved at opgøre de forventede fremtidige nominelle ydelser og tilbagediskontere ydelserne med en markedsrente. Køber og sælger skal nå til enighed om størrelsen af de forventede fremtidige nominelle ydelser og den markedsrente, der skal anvendes ved tilbagediskonteringen.

Den kapitaliserede værdi er underlagt SKATs prøvelse, hvilket vil sige, at SKAT kan tilsidesætte kapitaliseringen, hvis skønnet ikke svarer til den reelle værdi af de løbende ydelser. I en række tilfælde vil sælger og køber have modstående

interesser i fastsættelse af den kapitaliserede værdi som følge af den skattemæssige behandling af såvel en for høj som en for lav kapitaliseret værdi, jf. herom i det følgende.

Den kapitaliserede værdi er afgørende for:

- Beskatning af afståelsesavancen for det overtagne aktiv
- Opgørelsen af den skattemæssige anskaffelsessum, herunder et skattemæssigt afskrivningsgrundlag
- Saldoførelse af den kapitaliserede værdi, hvor de betalte/modtagne løbende ydelser fragår.

Aftaler parterne eksempelvis, at værdien af den overtagne goodwill fuldt ud skal vederlægges med en løbende ydelse, udgør den kapitaliserede værdi salgs-/købesummen for goodwill. Såfremt den kapitaliserede værdi er 5 mio. kr., vil dette beløb udgøre sælgers salgssum i forbindelse med opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste ved salg af goodwill. Sælger skal beskattes i det år, hvor aftalen om salg af goodwill indgås, selv om betalingen først kommer de følgende år i form af løbende ydelser. Om mulighed for henstand med skat se i det følgende. Købers anskaffelsessum og afskrivningsgrundlag for goodwill vil udgøre den kapitaliserede værdi på 5 mio. kr.

Saldoførelse af det kapitaliserede beløb

Køber og sælger skal hver især føre en saldo, hvor den kapitaliserede værdi i aftaleåret anvendes som indgangsværdi.

Årets betalte/modtagne ydelser fragår på saldoen. Den nedskrevne saldo videreføres til det efterfølgende år. Saldoen føres til og med det indkomstår, hvori den løbende ydelse endeligt ophører, eller hvor saldoen bliver negativ.

Udløber aftalen uden, at der faktisk betales et beløb, der svarer til den kapitaliserede værdi, kan sælger som udgangspunkt fratække differencen, og køber skal beskattes af det tilsvarende beløb. Der er dog en række undtagelser, alt efter om der er tale om "gevinst" eller "tab" hos køber eller sælger, når der er overdraget aktiver, der ikke udløser beskatning eller ikke kan afskrives, jf. herom i det følgende.

Sælger

De løbende ydelser, som sælger modtager fra køber, skal ikke beskattes, så længe saldoen er positiv.

De løbende ydelser overstiger den kapitaliserede værdi

Bliver saldoen 0, skal sælger beskattes af de løbende ydelser, der modtages efter bortfald af en positiv saldo. Dette gælder, uanset om den løbende ydelse vedrører et skatterelevant aktiv som eksempelvis goodwill eller et skattefrit aktiv som eksempelvis salg af unoterede datterselskabsaktier.

De løbende ydelser bliver mindre end den kapitaliserede værdi

Er den løbende ydelse aftalt til eksempelvis syv år, og resterer der ved aftalens udløb en positiv saldo på kontoen for den kapitaliserede værdi, er den skattemæssige behandling af restsaldoen afhængig af, om der har været tale om salg af et skatterelevant aktiv eller ej. Hvis de løbende ydelser udgør vederlaget for et skatterelevant aktiv som eksempelvis goodwill, har sælger skattemæssigt fradrag for restsaldoen. Er der derimod tale om vederlag for salg af skattefrit datterselskabsaktier, har sælger ikke skattemæssigt fradrag for restsaldoen.

Køber

Køber kan ikke skattemæssigt fratække de betalte løbende ydelser, så længe saldoen er positiv.

De løbende ydelser overstiger den kapitaliserede værdi

Bliver saldoen nul, har køber fradrag for de løbende ydelser, der betales efter bortfald af en positiv saldo. Dette gælder, uanset om den løbende ydelse vedrører et skatterelevant aktiv som eksempelvis goodwill eller et skattefrit aktiv som eksempelvis unoterede datterselskabsaktier.

De løbende ydelser bliver mindre end den kapitaliserede værdi

Er der på det aftalte tidspunkt for udløbet af aftalen en restsaldo på kontoen for den kapitaliserede værdi, er den skattemæssige behandling af restsaldoen afhængig af, om der har været tale om køb af et skatterelevant aktiv eller ej.

Hvis de løbende ydelser udgør vederlaget for et skatterelevant aktiv eksempelvis goodwill, er køber skattepligtig af restsaldoen. Der foretages derfor ikke en regulering af den oprindelige købesum for goodwill, og der sker derfor heller ikke regulering af de foretagne afskrivninger, selv om afskrivningsgrundlaget reelt har været for højt.

Er den løbende ydelse derimod vederlag for eksempelvis en ikke-afskrivningsberettiget erhvervsejendom,



nedsættes anskaffelsessummen for ejendommen med restsaldoen. Der sker således ikke en direkte beskatning af restsaldoen, men beskatningen sker, når ejendommen sælges som følge af den mindre anskaffelsessum. Er ejendommen solgt på det tidspunkt, hvor restsaldoen opstår, er beløbet skattepligtigt, og der skal derfor ikke ske en genoptagelse og omberegning af den foretagne avanceopgørelse ved salget af ejendommen.

Hvis den løbende ydelse derimod er hel eller delvis købesum for et ikke-skatterelevant aktiv eksempelvis skattefri datterselskabsaktier, skal køber ikke beskattes af restsaldoen.

Henstand med skat

Der gælder en særlig henstandsordning for skat af fortjeneste ved salg af goodwill og andre immaterielle aktiver, der ved salget helt eller delvist er finansieret ved en løbende ydelse. Ordningen indebærer, at sælger først skal betale skatten, efterhånden som de løbende ydelser modtages. Baggrunden for denne særordning er, at værdien af goodwill kan være så usikker, at det kan være vanskeligt for køber at finansiere købesummen for goodwill. Det samme kan være tilfældet for andre immaterielle aktiver. Det kan derfor være hensigtsmæssigt for parterne at aftale, at betalingen sker over en årrække som en andel af virksomhedens overskud eller omsætning.

Henstanden indebærer, at avanceskatten først skal betales, når de løbende ydelser betales, dog senest efter syv år. Hvis en overdragelse kun delvist er finansieret med løbende ydelser, kan der kun opnås henstand for den del af avanceskatten, som svarer til forholdet mellem den kapitaliserede værdi af de løbende ydelser og afståelsessummen for aktivet.

Når der er opnået henstand med skatten, og de løbende ydelser endeligt ophører, inden sælger har opnået tilstrækkelige ydelser fra køber til dækning af skatten, bortfalder den resterende del af henstandsbeløbet. I den situation kan der derfor ikke tages fradrag for den del af saldoen, der svarer til grundlaget for et ikke betalt henstandsbeløb.

Ejendomsoverdragelse til barn – fri bolig for forælder

Det forekommer af og til – måske oftest, når der kun er en forælder tilbage – at eksempelvis moderens parcelhus eller ejerlejlighed overdrages/sælges til datteren. I forbin-

Eksempel

Salgssummen for goodwill udgør 5 mio. kr., hvoraf 3 mio. kr. betales kontant, mens de 2 mio. kr. udgør den kapitaliserede værdi af den aftalte løbende ydelse. Skatten af fortjenesten udgør 22 %, da sælger er et selskab eller en skat i alt på 1,1 mio. kr., idet der ikke er nogen anskaffelsessum eller uafskrevet beløb for goodwill, og fortjenesten derfor er lig den opgjorte salgssum. Der kan fås henstand med 2/5 af den samlede beregnede skat på 1,1 mio. kr. svarende til 440.000 kr.

Det første år efter salget af goodwill modtages en løbende ydelse på 200.000 kr. Det fulde beløb skal indbetales til SKAT, og restgælden udgør derfor 240.000 kr. Året efter udgør den løbende ydelse 280.000 kr., hvilket betyder, at det resterende skyldige beløb på 240.000 kr. skal betales, og henstandssaldoen er herefter væk. Endelig får sælger penge på kontoen, nemlig de overskydende 40.000 kr., når al skat på henstandssaldoen er betalt.

Udgør de løbende ydelser derimod i alt kun 330.000 kr. inden det aftalte ophørstidspunkt, reterer der en henstandssaldo på 110.000 kr., som bortfalder. Det betyder, at 500.000 kr. ($110.000/22 \times 100$) af restsaldoen ikke skattemæssigt kan fratrækkes.

delse med overdragelsen laves en aftale om, at moderen har en livsvarig boligret i ejendommen. Den livsvarige boligret indgår som en del af berigtigelsen af overdragelsessummen. Den resterende del af overdragelsessummen/handelsværdien for ejendommen, berigtiges i form af en gave, kontant, et anfordringsgælds-brev eller en kombination heraf. En livsvarig boligret er i den skitserede situation en løbende ydelse – en ydelse i naturalier, og der er tale om en gensidigt bebyrdende aftale.

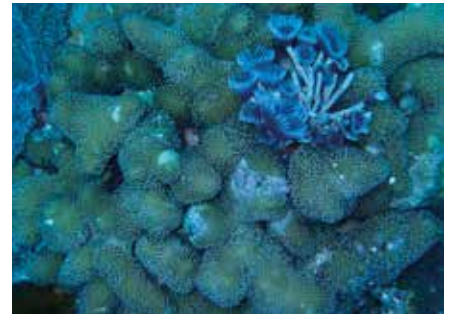
Værdien af den livsvarige boligret skal kapitaliseres, og dette beløb er indgangsværdien på den saldo, som skal føres af såvel mor som datter.

Skattemæssigt betyder den livsvarige boligret reelt, at moderen er lejer af den ejendom, som datteren nu ejer.

Skattemæssige konsekvenser for køber/datter

Datteren er reelt ejer af en udlejningsejendom.

Datteren berigtigede en del af købesummen for ejendommen ved, at moderen fik en livsvarig boligret. Datteren modtager derfor ikke løbende huslejebetalinger fra moderen, idet moderen har betalt, da datteren finansierede en del af købesummen med den kapitaliserede værdi af den livsvarige boligret.



Datteren skal føre en saldo, hvor indgangsværdien er den kapitaliserede værdi af den livsvarige boligret. Saldoen nedskrives med den årlige markedsleje for boligen.

Der er imidlertid tale om en udlejningsejendom, hvilket har den konsekvens, at datteren skal opgøre det skattemæssige resultat af ejendommen og selvangive dette. Indtægts-siden udgør boligens markedsleje, og udgiftssiden er de gængse fradragsberettigede udgifter i forbindelse med en udlejningsejendom.

Når saldoen for den kapitaliserede værdi måtte nå nul, skal datteren fortsat beskattes af nettoresultatet af udlejnings-ejendommen, men får imidlertid et skattemæssigt fradrag for et beløb svarende til den indtægtsførte bruttogleje.

Skattemæssige konsekvenser for sælger/mor

Moderen skal ikke betale husleje til datteren, da denne er "betalt" up front, idet en del af salgssummen blev erlagt i form af en livsvarig boligret.

Moderen skal føre en saldo, hvor indgangsværdien er den kapitaliserede værdi af den livsvarige boligret. Denne saldo nedskrives med den årlige markedsleje for boligen. Såfremt saldoen bliver nedskrevet til nul, skal moderen "betale" husleje for boligen. Men da der er aftalt en livsvarig boligret, skal moderen ikke foretage betaling til datteren, men bliver i stedet beskattet af boligens udlejningsværdi.

Ved moderens død bortfalder boligretten, og der er ingen skattemæssige konsekvenser forbundet hermed.





Aktier og flytning til udlandet – skat af urealiseret avance

Ved flytning til udlandet, hvor den fulde danske skattepligt ophører, skal der som hovedregel ske exitbeskatning af de aktier, som personen ejer på tidspunktet for skattepligtsophøret. Sådan har det nu været i mere end 30 år, og reglerne er ganske givet kommet for at blive.

Er de danske regler EU-stridige?

Danmark er ikke det eneste EU-land, der har exitbeskatningsregler. Exitbeskatning af aktier er som udgangspunkt i strid med EUF-traktatens bestemmelser om den fri bevægelighed for personer mv. EU-domstolen har anerkendt, at medlemsstaterne har exitbeskatningsregler, forudsat at exitbeskatningen hviler på et territorial-princip, hvilket vil sige, at der maksimalt kan ske beskatning af den fortjeneste, der er optjent under skattepligt i det pågældende land.

Der har været flere sager for EU-domstolen, hvor det kun er enkelte elementer i det pågældende lands exitbeskatningsregler, der har været stridende mod EU-retten. Disse sager har blandt andet også medført, at Danmark på et tidspunkt ophævede kravet om sikkerhedsstillelse for exitskatten, når personen flyttede inden for EU/EØS.

Seneste danske sag begyndte i 2010, hvor EU-kommissionen skrev til den danske regering, at de danske regler muligvis var i strid med EUF-traktatens bestemmelser om den fri bevægelighed for personer, arbejdskraftens fri bevægelighed og den fri etableringsret. Kommissionen anførte, at kravet om betaling af afdrag på henstandssaldoen (den ved fraflytningen opgjorte skat af aktier, som der er ydet henstand med) når der modtages udbytte mv., indebar en uberettiget opkrævning af exitskatten af den urealiserede aktieavance.

Flere skriftvekslinger fandt sted mellem den danske regering og EU-kommissionen. Denne sag er afsluttet, og de danske regler var ikke i strid med EU-retten – i hvert fald ikke på dette afgørende punkt.

Flytning til udlandet

Reglerne om fraflytningsbeskatning anvendes i følgende to situationer:

- Personens fulde danske skattepligt ophører ved flytning til udlandet
- Personen er efter fraflytningen fortsat omfattet af fuld dansk skattepligt, men det skattemæssige domicil er efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det nye bopælsland i tilflytningslandet.

Personer omfattet af fraflytningsbeskatning

Hovedreglen er, at der skal ske fraflytningsbeskatning, når den fulde danske skattepligt ophører, eller der sker skift af skattemæssigt domicil. Ingen hovedregel uden undtagelser.

Krav om dansk skattepligt – 7-års reglen

Udgangspunktet er, at kun personer, der har været fuld skattepligtige til Danmark i mindst 7 år inden for de seneste 10 år forud for skattepligtsophøret eller skift af skattemæssigt domicil, skal beskattes af aktier ved fraflytning. Der er dog nogle undtagelser, som nærmest kan karakteriseres som værneregler. Nævnes kan eksempelvis:

- Aktier erhvervet fra en ægtefælle, der opfylder 7-års reglen på fraflytningstidspunktet
- Aktier overtaget med skattemæssig succession
- Personer, der tidligere er blevet fraflytningsbeskattet, og som er flyttet tilbage til Danmark på et tidspunkt, hvor der fortsat resterede en henstandssaldo.

Erhvervelse af aktier fra ægtefælle

Ved overdragelse af aktier mellem ægtefæller, der er bosiddende og fuld skattepligtige til Danmark, sker der ingen beskatning af en fortjeneste ved overdragelsen. Der sker med andre ord succession. Såfremt den ægtefælle, der overdrager aktierne, har været fuld skattepligtig til Danmark i mindst 7 år inden for de seneste 10 år forud for et fraflytningstidspunkt, skal der ske fraflytningsbeskatning, selv om den ægtefælle, der ejer aktierne ved fraflytningen, ikke opfylder 7-års reglen.

Eksempel

Hr. Gourmand ejer samtlige aktier i God Mad A/S, som ejer flere succesfulde gourmetrestauranter i Danmark. Under en forretningsrejse i udlandet møder han en schweizisk dame, som han gifter sig med. Hun flytter til Danmark i 2016 og bliver fuld skattepligtig. Den letsindige Gourmand vælger i 2017 at overdrage sine aktier til hustruen. I 2018 flytter ægteparret til udlandet, og den fulde danske skattepligt ophører.

Hustruen skal fraflytningsbeskattes af aktierne, da Gourmand opfylder 7-års reglen.

Aktier erhvervet med succession

For aktier erhvervet med succession – ingen afståelsesbeskatning af overdrageren – skal der ske fraflytningsbeskatning, selv om 7-års reglen ikke er opfyldt for den person, som fraflytter.

Eksempel

Fru Sund ejer samtlige aktier i Godt Helbred A/S, der driver en blomstrende helseklinik. Sønnen er bosat i Frankrig og har ikke været fuld skattepligtig til Danmark siden 2006. I 2017 flytter han til Danmark, og der indtræder fuld dansk skattepligt. Moderen overdrager i 2017 samtlige aktier i Godt Helbred A/S til sønnen. Der sker ingen afståelsesbeskatning af fru Sund, da de har valgt, at aktierne skal overdrages med succession. Sønnen fraflytter Danmark i 2018, og den fulde danske skattepligt ophører.

Sønnen skal fraflytningsbeskattes af aktierne, da aktierne er erhvervet med succession.

Tidligere fraflytningsbeskatning

Er en aktionær tidligere blevet fraflytterbeskattet og efterfølgende tilbageflyttet til Danmark med fraflytterbeskattede aktier, hvor der fortsat resterer en henstandssaldo (skat af fraflytteraktier), er en ny fraflytterbeskatning ikke betinget af, at 7-års reglen er opfyldt. Efter bestemmelsens ordlyd omfatter den nye fraflytningsbeskatning i denne situation alle aktionærens aktier, og altså ikke kun de aktier, som han tidligere er blevet fraflytterbeskattet af.

Eksempel

Hr. GoGo flyttede til udlandet i 2005, og den fulde danske skattepligt ophørte. Han blev på fraflytningstidspunktet beskattet af de værdifulde aktier i Smykkeskrin A/S. I 2016 flytter han tilbage til Danmark, og der resterer fortsat en henstandssaldo for aktierne i Smykkeskrin A/S.

Ved indtræden af fuld dansk skattepligt:

- Bortfalder henstandssaldoen
- Der skal fastsættes indgangsværdi/handelsværdi på de aktier, som GoGo ejer, herunder aktierne i Smykkeskrin A/S.

I 2018 vælger GoGo igen at flytte til udlandet, og den fulde danske skattepligt ophører.

Ved flytning i 2018 skal GoGo beskattes af de aktier, som han ejer på fraflytningstidspunktet, herunder aktierne i Smykkeskrin A/S, selv om han ikke opfylder 7-års reglen.

Bagatelgrænse på 100.000 kr.

Fraflytningsbeskatning forudsætter, at personen ejer aktier med en kursværdi på 100.000 kr. eller mere. Hvis aktierne er erhvervet i forbindelse med en skattefri virksomhedsomdannelse, og anskaffelsessummen er opgjort til et negativt beløb, skal der ske fraflytningsbeskatning, selv om kursværdien på tidspunktet for skattepligtsophør er mindre end 100.000 kr.

Grænsen på 100.000 kr. gælder for hver ægtefælle. Har den ene ægtefælle aktier med en kursværdi på 150.000 kr., er disse aktier omfattet af fraflytningsbeskatning, selv om den anden ægtefælle ingen aktier har. I en sådan situation kunne det overvejes, at nogle af aktierne blev overdraget til den ikke aktieejende ægtefælle forud for fraflytningen.

Opgørelse af gevinst og tab ved fraflytning

Gevinst og tab på aktierne opgøres, som om aktierne var solgt til handelsværdien på fraflytningstidspunktet. For aktier, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked (unoterede aktier), findes en række hjælperegler til at fastsætte handelsværdien.

Gevinst og tab på aktier omfattet af fraflytningsbeskatning opgøres efter et nettoprincip. Tab på aktier optaget til handel på et reguleret marked er normalt et kildeartsbegrænset tab. Sådan er det efter praksis ikke, når fraflytningsbeskatningen skal opgøres. Ved opgørelse af fraflytterskatten kan urealiserede tab på aktier optaget til handel på et reguleret marked modregnes i urealiseret gevinst på aktier, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked. Det er uden betydning for modregningsadgangen, om gevinst og tab opgøres efter realisationsprincippet eller lagerprincippet, men det er en forudsætning, at værdipapirerne er omfattet af aktieavancebeskatningsloven.

Tab på fraflytteraktier kan kun modregnes i gevinst på andre aktier, der er omfattet af fraflytningsbeskatning. Det betyder, at et nettotab på fraflytteraktier ikke kan modregnes i en skattepligtig gevinst på aktier solgt inden fraflytningen, ligesom skatteværdien af et urealiseret nettotab ikke kan modregnes i anden indkomst.

Et før fraflytningen konstateret tab på aktier optaget til handel på et reguleret marked (kildesartbegrænset tab) – både tab i fraflytningsåret og fremførte tab fra tidligere år – kan modregnes i fortjeneste på fraflytteraktier, når der er tale om aktier optaget til handel på et reguleret marked. Skatteværdien af tab på aktier, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked, og som er konstateret før fraflytningen, kan modregnes i personens almindelige slutskat for fraflytningsåret.

Hvis ægtefæller fraflytter samtidigt, kan et fradragsberettiget nettotab på fraflytteraktier hos den ene ægtefælle modregnes i en skattepligtig nettogevinst på fraflytteraktier hos den anden ægtefælle.

Der beregnes skat på normal vis af den selvangivne urealiserede aktieavance.

Vælger personen at betale den opgjorte fraflytterskat, er der tale om en endelig skat. Der kan ikke senere ske regulering af den betalte skat, selv om aktierne sælges til en lavere kurs end den, der blev anvendt ved opgørelsen af fraflytningsbeskatningen.

Den altovervejende hovedregel er, at fraflytterskatten ikke bør betales, men at man i stedet får henstand med denne skat.

Henstand med fraflytterskatten

Det kan opnås henstand med den beregnede skat, dog ikke i de særlige tilfælde, hvor avancen opgøres efter lagerprincippet. For sidstnævnte aktier skal skatten betales på normal vis sammen med personens øvrige skat.

Der skal ikke betales rente af den fraflytterskat, som der er opnået henstand med.

Rettidig selvangivelse

Henstand med skatten er betinget af, at der selvangives rettidigt, hvilket vil sige enten senest 1. maj eller 1. juli i året efter fraflytningsåret. Samtidig med selvangivelsen skal der indgives en oversigt over beholdningen af aktier.

Der kan i sjældne tilfælde opnås dispensation, således at der bevilges henstand med skattebetalingen, selv om der er selvangivet for sent.

Sikkerhedsstillelse

Ved flytning til et land uden for EU/EØS kan der kun opnås henstand med fraflytterskatten, såfremt der stilles betryggende sikkerhed for skatten.

Sikkerhedsstillelse sker ofte i form af, at de pågældende aktier lægges til sikkerhed for skattekravet. Er der tale om aktier, som ikke er optaget til handel på et reguleret marked, skal der normalt også stilles sikkerhed i udbytte, der bliver udloddet fra selskabet.

Har personen stillet sikkerhed for skatten, fordi han flyttede fra Danmark til eksempelvis Thailand, og han senere flytter eksempelvis til Italien, kan den stillede sikkerhed frigives efter anmodning til SKAT. Skete den oprindelige flytning derimod til et EU-land, hvorfor der ikke blev stillet sikkerhed for henstandsskatten, og flytter aktionæren videre til et land uden for EU/EØS, skal der i givet fald stilles sikkerhed.

I forbindelse med den årlige selvangivelse for personer med en henstandssaldo, skal det derfor oplyses, hvor man nu er bosiddende.



Henstandssaldo

Det beløb, der opnås henstand med, indgår på en såkaldt henstandssaldo. Denne skat er en "gæld", hvor der ved visse dispositioner skal betales afdrag.

Afdrag på henstandssaldoen

En række dispositioner vil betyde, at der skal afdrages på henstandssaldoen. Det gælder:

- Udlodning af udbytte
- Ydelse af lån
- Andre udlodninger og dispositioner, der reducerer aktiernes værdi
- Salg af aktierne.

Udlodning af udbytte

Ved udlodning af udbytte skal der beregnes dansk skat af udbyttet med de gældende satser for aktieindkomst, hvilket vil sige 27 % af den del af aktieindkomsten, der ikke overstiger 52.900 kr. (2018) og 42 % af udbytte herudover. Afdraget på henstandssaldoen udgør den beregnede danske skat, nedsat med den i udlandet betalte skat af udbyttet.

Eksempel

I 2018 udloddes udbytte på 1.052.900 kr., og den samlede indeholdte udbytteskat på 27 % andrager altså 284.283 kr.

Personen er bosat i et land, hvor udbytte beskattes med en proportionalsskat på 25 %.

Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med personens bopælsland, hvorefter Danmark må beskatte udbytte af danske aktier med 15 %, hvilket betyder, at udlandet er forpligtet til at give kredit for denne skat. Ved en udenlandsk skatteprocent på 25, bliver nettoskatten i udlandet derfor kun 10 %.

Dansk skat af aktieindkomst

27% af 52.900 kr.	14.283 kr.
42% af 1,0 mio. kr.	420.000 kr.
	434.283 kr.
Skat i udlandet (netto 10%)	-105.290 kr.
Afdrag på henstandssaldo	328.993 kr.
Indeholdt udbytteskat (27%)	-284.283 kr.
Til betaling den 20. september 2019	44.710 kr.

Maskeret udbytte betyder også, at der skal afdrages på henstandssaldoen. Ved køb af en udenlandsk feriebolig via et dansk selskab skal der kun ske dansk selskabsbeskat-

ning af den udenlandske feriebolig, hvis selskabet vælger international sambeskatning. Uanset om den udenlandske feriebolig er undergivet dansk selskabsbeskatning eller ej, skal hovedaktionæren rådighedsbeskattes af ferieboligen. Det kan komme til at betyde, at der skal afdrages på en henstandssaldo for en aktionær, der er fraflyttet Danmark, og hvor det fraflytningsbeskattede selskab m.fl. ejer en feriebolig i udlandet, som er til rådighed for hovedaktionæren.

Andre dispositioner, der reducerer aktiernes værdi

Øvrige dispositioner i aktionærens interesse, der påvirker aktiernes værdi i nedadgående retning, betyder, at der skal afdrages på henstandssaldoen.

Det fremgår ikke af lovbestemmelsen, hvilke dispositioner der kan være tale om, så der er med andre ord tale om en "opsamlingsbestemmelse". Der kunne måske være tale om eftergivelse af lån til hovedaktionæren eller tegning af aktier i selskabet til favørkurs.

Afdraget på henstandssaldoen beregnes som skatten af dispositionen med de gældende danske satser på henholdsvis 27 % og 42 % nedsat med eventuel betalt udenlandsk skat.

Ydelse af lån

Yder det fraflytningsbeskattede selskab eller et datterselskab mv. lån til hovedaktionæren eller dennes nærtstående, skal der betales afdrag på henstandssaldoen. Det er det udbetalte låneprovenu, der skal afdrages på henstandssaldoen, så der bliver ingen likviditetsfordel ved at få et måske ulovligt aktionærlån.

Bestemmelsen er omfattende og gælder også for koncernlån, dog ikke ved udlån fra et moderselskab til et 100 %-ejet datterselskab.

Salg af aktier

Ved salg af aktier skal der afdrages på henstandssaldoen. Fortjenesten opgøres som forskellen mellem salgssummen og den anskaffelsessum, der blev anvendt ved opgørelsen af fraflytterskatten. Selv om der ved opgørelsen af fraflytterskatten blev beregnet et ejertidsnedslag, fordi der var tale om hovedaktionæraktier omfattet af overgangsregler den 19. maj 1993, opnås der ikke ejertidsnedslag ved avanceopgørelsen til brug for afdrag på henstandssaldoen.

Skatten af den opgjorte fortjeneste beregnes med progressionssatserne for aktieindkomst, som er henholdsvis 27 % og 42 %.

Afdraget på henstandssaldoen udgør den beregnede danske skat nedsat med eventuel betalt avanceskat i udlandet.

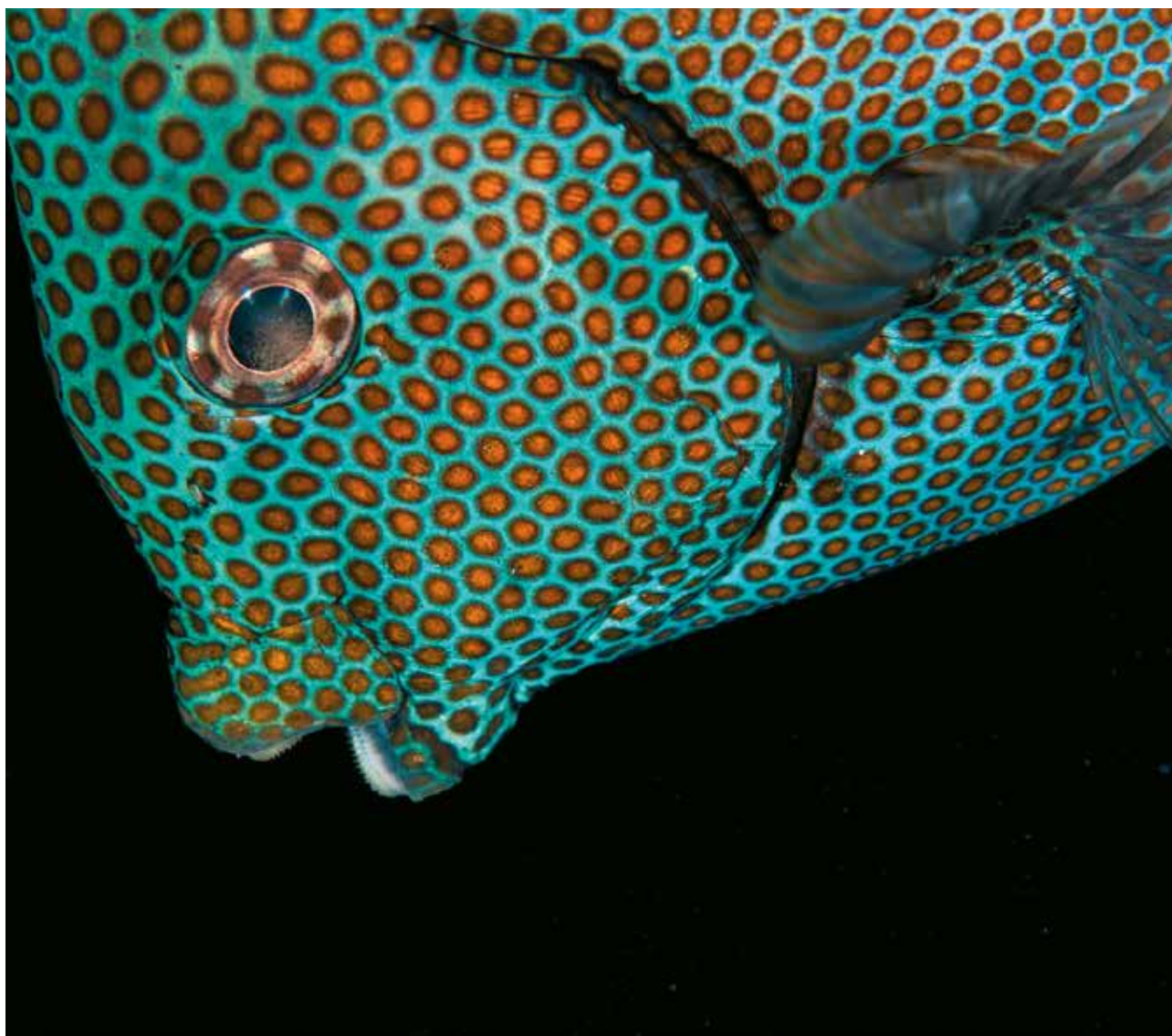
Der gælder særlige regler, hvis aktierne afstås med tab.

Når den sidste fraflytteraktie er solgt, bortfalder en eventuel resterende henstandssaldo.

Selvangivelse og betaling af afdrag

Så længe der resterer en henstandssaldo, skal der indgives en dansk selvangivelse (blanket 04.065). Selvangivelsesfristen er den 1. juli året efter indkomstårets udløb.

Er der i indkomståret ikke foretaget salg, modtaget udbytte, udlodninger eller lån mv., skal personen blot oplyse dette ved afkrydsning på blanket 04.065, hvilket også kan ske digitalt. Aktionærens aktuelle adresse skal endvidere oplyses.



Er der udloddet udbytte eller foretaget andre dispositioner, der påvirker henstandssaldoen, skal oplysninger herom anføres på blanket 04.065 til brug for SKATs beregning af afdrag på henstandssaldoen.

Afdrag på henstandssaldoen skal betales til SKAT senest den 20. september i året efter udbyttebetalingen, aktie-salget mv.

Indgangsværdi ved genindtræden af fuld dansk skattepligt

En henstandssaldo bortfalder, når personen flytter til Danmark og bliver omfattet af fuld dansk skattepligt eller igen får skattemæssigt hjemsted i Danmark.

Ved indtræden af fuld dansk skattepligt, eller hvor en person får skattemæssigt hjemsted i Danmark, skal der fastsættes en indgangsværdi (handelsværdi) på de aktier, som personen ejer på tilflytningstidspunktet. Denne værdi på tilflytningstidspunktet udgør aktiernes anskaffelsessum og skal derfor anvendes ved opgørelsen af en skattepligtig avance, når aktierne sælges.

Fastsættelse af en indgangsværdi gælder også for aktier, der har været omfattet af dansk fraflytningsbeskatning. Aktiernes handelsværdi på tilflytningstidspunktet nedsættes dog med det mindste af følgende to beløb (forudsat, at der er en henstandssaldo):

1. Den resterende henstandssaldo på tilflytningstidspunktet omregnet til indkomst med skatteprocenterne for aktieindkomst (27/42 %). Det er de gældende skattesatser på tilflytningstidspunktet, der skal anvendes.
2. Nettogevinsten på de fraflytteraktier, som personen ejer på tilflytningstidspunktet. Avancen opgøres som forskellen mellem værdien på tilflytningstidspunktet og den anskaffelsessum, der blev anvendt ved fraflytningen.

Indgangsværdien reguleret efter punkt 1 eller 2 betyder groft sagt, at personens oprindelige anskaffelsessum forhøjes med den værdistigning, der har været på aktierne, mens personen har været bosiddende i udlandet.

Eksempel

- Personen ejer den fulde aktiekapital i et selskab nominelt 500.000 kr.
- Anskaffelsessummen for aktierne har udgjort 500.000 kr.
- Værdien ved fraflytningen er opgjort til 5,5 mio. kr., hvilket giver en skattepligtig avance på 5,0 mio. kr.
- Under opholdet i udlandet er der ikke udloddet udbytte fra selskabet eller foretaget andre dispositioner, der har medført afdrag på henstandssaldoen
- I beregningerne er aktieindkomsten beskattet med 42 %. Der er hermed set bort fra, at de første 52.900 kr. (2018) af aktieindkomsten kun beskattes med 27 %
- Henstandssaldoen udgør 42 % af 5,0 mio. kr. eller 2,1 mio. kr.
- Værdien af aktierne udgør på tilbageflytningstidspunktet 10,5 mio. kr., hvilket vil sige en værdistigning på 5,0 mio. kr. under udlandsopholdet.

Den resterende henstandssaldo

Henstandssaldo omregnet til indkomst:

2,1 mio. kr / 42 x 100 **5,0 mio. kr.**

Nettogevinsten på fraflytteraktier, som personen fortsat ejer

Værdi af aktier på tilflytningstidspunktet 10,5 mio. kr.

Anskaffelsessum 0,5 mio. kr.

10,0 mio. kr.

Værdi på tilflytningstidspunktet 10,5 mio. kr.

Nedsat med det mindste af ovenstående beløb 5,0 mio. kr.

Fremtidig anskaffelsessum **5,5 mio. kr.**

Den oprindelige anskaffelsessum for aktierne var 0,5 mio. kr. og værdistigningen, mens personen var bosat i udlandet udgjorde 5,0 mio. kr., hvilket sammenlagt giver 5,5 mio. kr.

Konsekvensen af beregningsmetoden for indgangsværdi på tidligere fraflytningsbeskattede aktier er, at personen ved et salg ikke bliver beskattet af en værdistigning, mens han har været bosat i udlandet.



Bitcoins – er du spekulant?

Mange helt almindelige danskere har på kort tid oplevet store formuestigninger og -fald ved at eje bitcoins. Disse formuebevægelser har rejst flere skattemæssige spørgsmål: Skal man beskattes af gevinster, og kan man trække tab fra i sin indkomst? Hvis man skal beskattes, er det så først, når man sælger bitcoins, eller er det allerede, når man kan konstatere en gevinst i sin beholdning? Hvis man har en gevinst, der er skattepligtig, hvad sker der så, hvis man tager gevinsten med ud af Danmark ved fraflytning?

Bitcoin-systemet

Bitcoin-systemet er et internationalt elektronisk betalings-system. Systemet er ikke officielt anerkendt eller autoriseret, men er baseret på en direkte og i princippet anonym transaktion mellem to parter tilknyttet et netværk (peer-to-peer netværk). En database registrerer de produkt- og serviceudbydere, som accepterer bitcoins som betaling, og der kan via opslag på bitcoin-hjemmesider findes links til en lang række udbyderes hjemmesider. Dagskursen på bitcoins er flydende og afgøres alene af udbud og efterspørgsel via nethandel, uden at pengeinstitutter er involveret. Der sker ikke registrering af konti. Bitcoins sendes direkte fra en computer til en anden uden mellemlid. Opbevaring af indkøbte bitcoins sker i en digital såkaldt "wallet" på brugers computer, det vil sige en almindelig fil. Ihændeoveren af bitcoins har ikke mulighed for at kræve omveksling af sine betalingsenheder til et lands officielle valuta.

Skattemæssige forhold

Beskatningsmæssigt er handel med bitcoins ikke omfattet af kursgevinstloven. Der findes heller ikke specialregler for beskatning af gevinster eller fradrag for tab som følge af handel med bitcoins. Derfor finder de fundamentale bestemmelser i statsskatteloven anvendelse, hvilket vil sige næringsbeskatning, spekulationsbeskatning eller skattefrihed. Skattemyndighederne har for nylig anlagt en ret streng spekulationsvurdering i forhold til bitcoins.

Generelt om spekulation

Hvis der skattemæssigt foreligger spekulation, indebærer det efter statsskattelovens regler lidt forenklet sagt, at man er skattepligtig af en fortjeneste, og at man har fradrag for tab.

Hvornår er man så spekulant i skattemæssig forstand? Der er tale om en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde. SKAT lægger i praksis vægt på, om et aktiv er erhvervet med det formål at opnå fortjeneste ved videresalg. Heri

ligger et dobbelt subjektivt krav, hvor begge led skal være opfyldt allerede på erhvervelsestidspunktet: Der skal både være et ikke helt uvæsentligt moment af hensigt til videresalg, og videresalget skal ske med henblik på at opnå fortjeneste. Hvis begge disse betingelser er opfyldt, foreligger der spekulation.

Ved bedømmelsen af, om der foreligger spekulationshensigt, ser man i praksis blandt andet på, om det pågældende aktiv er et aktiv, der normalt kan forventes solgt med fortjeneste, om der er tale om én eller flere handler, og hvor lang tid man har ejet det pågældende aktiv. Lånefinansiering vil typisk medvirke til at øge en formodning for spekulation, og i nogle situationer ser man også på, hvor stor en mængde, man har anskaffet af det pågældende aktiv.

Landsskatteretten har taget stilling til et tilfælde, hvor en skatteyder havde importeret 6.000 flasker champagne. Købet var lånefinansieret. Købet blev anset for at være et spekulationskøb.

Domstolene har i praksis anset barrer af guld, sølv og platin, ensartede mønter i stort antal, eksempelvis Krügerands og uindfattede diamanter for erhvervet i spekulationshensigt. Hvis man derimod som møntsamlere kun har anskaffet én mønt fra hver møntårgang, er dette i praksis anset for ikke at indebære spekulationshensigt.

Spekulationsvurderingen ved køb og salg af bitcoins

I forhold til bitcoins har skattemyndighederne som nævnt anlagt en ret streng spekulationsvurdering. Det samme må anses at være tilfældet ved andre lignende såkaldte kryptovalutaer.

Der vil blive lagt vægt på de ovenfor nævnte objektive omstændigheder ved købet, idet disse omstændigheder kan give indikationer af, hvad hensigten med anskaffelsen har været.

Der kan også lægges vægt på den konkrete sandsynlighed for fortjeneste eller omstændighederne efter køb, eksempelvis hyppigt forekommende delsalg. Bitcoins er den art af aktiver (ligesom sølvbarrer mv.), hvor der sjældent er andre anvendelsesmuligheder end salg. Man kan argumentere for skattefrihed, når bitcoins er anskaffet for at købe nogle aktiver eller lignende, men dette synspunkt er ikke meget værd, hvis man har købt og solgt bitcoins af flere omgange.

Man kan derfor konkludere, at salg af bitcoins typisk vil være spekulation. Der skal dog stadig foretages en konkret vurdering. Har man eksempelvis kun købt en enkelt bitcoin, som man har ejet i en årrække, før den sælges, kan der fortsat argumenteres for, at der ikke foreligger spekulation. Men området er snævert.

Beskatning

Hvis situationen er, at man må anses for spekulant, så er en gevinst på bitcoins skattepligtig som personlig indkomst. Gevinsten beskattes ikke så længe, man ejer den eller de pågældende bitcoins, men først på salgstidspunktet opgjort som differencen mellem købs- og salgssum.

I tilfælde af, at man som spekulant har tabt penge ved salg af bitcoins, er tabet fradragsberettiget som et ligningsmæssigt fradrag, det vil sige med en noget lavere fradragsværdi end beskatningsprocenten ved gevinst. Tab kan først fratrækkes ved opgørelse af indkomsten, når tabet realiseres, det vil sige ved salg af den eller de pågældende bitcoins.

Hvis man er næringsdrivende i relation til køb og salg af bitcoins, kan tab fratrækkes i den personlige indkomst, hvilket vil sige med samme værdi som en fortjeneste

skal beskattes. En påstand herom er næppe realistisk. Næringsvirksomhed i denne relation er i hvert fald i strid med selve ideen bag bitcoins.

Opgørelsen af gevinst og tab

Opgørelse af gevinst og tab sker ved hver enkelt afståelse.

Hvis man foretager et delsalg af sin beholdning af bitcoins, er udgangspunktet, at anskaffelsessummen for de bitcoins i beholdningen, der er anskaffet først, skal indgå i opgørelsen ved enhver delafståelse. Reglen er således, at fortjeneste og tab opgøres på den måde, at de først anskaffede bitcoins også anses for de først solgte.

Fraflytning

Hvis man flytter fra Danmark, og den fulde danske skattepligt ophører, eller personen bliver skattemæssigt hjemmehørende i udlandet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det nye bopælsland, skal man være opmærksom på, at beholdningen af bitcoins er omfattet af exitreglerne og derfor skal beskattes ved fraflytningen, selv om man ikke sælger beholdningen. Der er efter omstændighederne mulighed for henstand med skatten. Dette gælder dog kun ved flytning inden for EU/EØS.

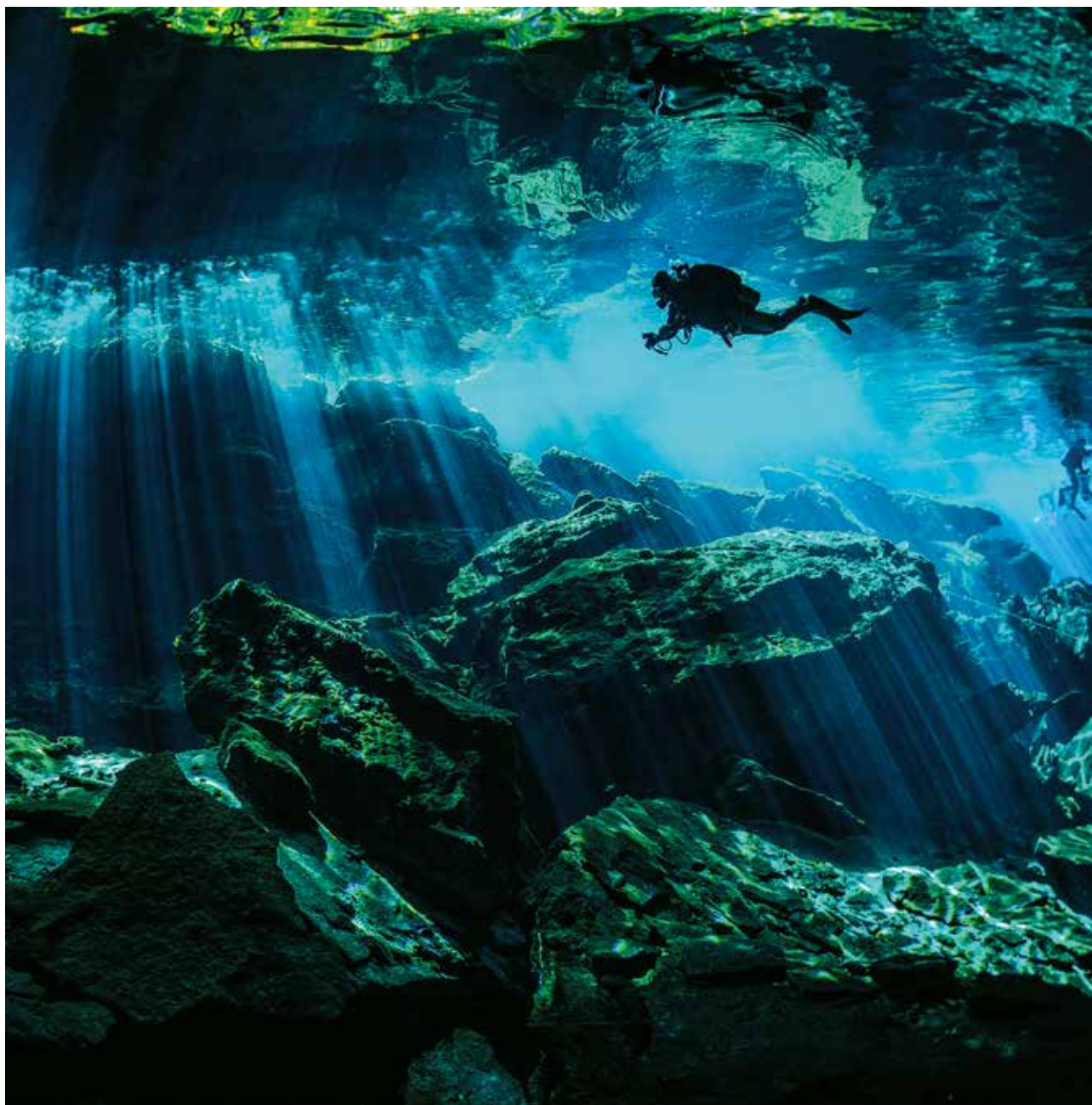


Den momsmæssige behandling af udlæg

Et ikke-momsbelagt udlæg skal ikke momses ved viderefakturering til en kunde. Der er dog forholdsvis restriktive regler for, hvad der momsmæssigt kan anses for et udlæg. Endvidere er det væsentligt at være opmærksom på, om det overhovedet er relevant at anvende momslovens udlægsregel.

Momslovens udlægsregel

Ifølge momslovens udlægsregel skal der ikke betales moms af beløb, som en virksomhed modtager fra en kunde til dækning af omkostninger, som virksomheden har afholdt i kundens navn og for dennes regning (udlæg). Dette betyder, at der skal være tale om en omkostning,



som virksomheden har afholdt, det vil sige foretaget udlæg for. Interne omkostninger i virksomheden til eksempelvis kopiering eller kørselsgodtgørelse er ikke et udlæg.

Den virksomhed, som foretager udlægget, skal få leverandøren af varen/tjenesteydelsen til at udstede fakturaen til den "endelige" kunde. Udlægsvirksomheden fakturerer den "endelige" kunde, herunder for udlægget, og vedlægger originalfakturaen fra leverandøren.

Det er ikke et krav, at virksomheden får leverandøren til at udstede fakturaen til den "endelige" kunde, når:

- det er lovbestemt, at det er den "endelige" kunde, der er forpligtet til at betale omkostningen, og
- omkostningen ikke er momsbelagt.

Hvornår er udlægsreglen relevant?

Formålet med udlægsreglen er primært at undgå, at ikke-momsbelagte omkostninger til eksempelvis porto, gebyrer, taxakørsel, flyrejser mv. bliver momsbelagte ved viderefakturering til kunden.

I det omfang kunden er en momsregistreret virksomhed med ret til fradrag for momsen af de nævnte omkostninger, er det ikke relevant at anvende momslovens udlægsregel, idet kunden fratrækker momsen af omkostningerne som indgående moms. Det er endvidere ikke relevant at anvende momslovens udlægsregel ved viderefakturering af momsbelagte omkostninger, idet sådanne omkostninger under alle omstændigheder skal viderefaktureres med tillæg af moms.

Momslovens udlægsregel er altså relevant ved en virksomheds viderefakturering af ikke-momsbelagte omkostninger til kunder uden momsfradragsret, herunder privatpersoner og momsfritagte virksomheder. Reglen er også relevant for momsbelagte omkostninger, som eksempelvis restaurationsomkostninger, der er omfattet af generelle begrænsninger i fradragsretten.

Hvordan anvendes udlægsreglen korrekt?

Hovedreglen er, at der skal betales moms af hele betalingen fra en kunde ved en virksomheds salg af varer eller ydelser til kunden. Dette gælder også i forbindelse med viderefakturering af ikke-momsbelagte omkostninger som porto, gebyrer, taxakørsel, flyrejser mv. Udlægsreglen sikrer, at en virksomhed undgår, at ikke-momsbelagte

omkostninger bliver pålagt moms i forbindelse med viderefakturering til en kunde.

Det ses imidlertid ofte, at udlægsreglen ikke anvendes korrekt, hvilket kan medføre efteropkrævning af moms hos den virksomhed, der har viderefaktureret omkostningen.

Landsskatteretten har for nylig afsagt en kendelse om momslovens udlægsregel, når en frivilligt momsregistreret udlejer viderefakturerer ejendomsskatter og forsikringer til lejerne af lokaler i en række butikcentre. Ifølge de indgåede lejekontrakter skulle lejerne efter fordelingstal krone-for-krone refundere udlejers omkostninger til ejendomsskatter og forsikringer. En del af lejerne bestod af ikke-momsregistrerede lejere, blandt andet banker, læger samt offentlige myndigheder, hvorfor det var relevant at anvende momslovens udlægsregel.

Landsskatteretten fandt, at omkostninger til ejendomsskatter og forsikring vedrørte ejendommen og dermed blev afholdt i udlejers navn. Omkostningerne blev efterfølgende fordelt på samtlige lejemål og opkrævet hos de enkelte lejere. Lejerne var forpligtet til at dække udgifterne, men forpligtelsen var ikke lovbestemt, men et udslag af de indgåede lejekontrakter. Momslovens udlægsregel kunne derfor ikke anvendes.

Anvendelse af udlægsreglen forudsætter i øvrigt, at virksomheden opfører de omhandlede beløb på en udlægs-konto, herunder at virksomheden kan redegøre for de enkelte udlægsbeløb.

Når et beløb kan holdes uden for momsgrundlaget som udlæg, har den virksomhed, der foretager udlægget, følgelig ikke fradrag for den eventuelle købsmoms, der vedrører udlægget. Eventuelle rabatter skal endvidere tilkomme den egentlige kunde, og den, der foretager udlægget, må ikke beregne avance heraf.

Ved en korrekt anvendelse af udlægsreglen undgår virksomheden således efteropkrævning af moms, mens kunden undgår at blive belastet med moms af ellers ikke-momsbelagte omkostninger.

Moms i fonde, foreninger og selvejende institutioner

Fonde, foreninger, selvejende institutioner m.fl. er omfattet af de almindelige regler om afregning af moms. Det betyder, at foreninger m.fl. som udgangspunkt skal afregne moms, når de sælger varer eller tjenesteydelser. Samtidig vil foreningen have fradragsret for moms af sine omkostninger. Kun hvis foreningen er omfattet af en af momslovens fritagelsesbestemmelser, kan foreningen undgå afregning af moms. Herudover findes der særlige regler for tilskud/donationer.

Momspligtige indtægter

Fonde, foreninger, selvejende institutioner (foreninger), der mod betaling leverer varer eller ydelser til sine medlemmer eller andre, er som udgangspunkt at betragte som en momspligtig virksomhed på samme vilkår som alle andre momspligtige virksomheder. Dermed har foreningen pligt til at afregne udgående moms af sine indtægter. Ved levering af en vare forstås overdragelsen af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en tjenesteydelse omfatter enhver anden levering end levering af en vare. Adgang til forskelligt materiale, deltagelse i arrangementer og lignende er eksempler på tjenesteydelser, som foreninger kan levere.

Det afgørende for momspligten er, om foreningen leverer en konkret modydelse i form af varer og tjenesteydelser til gengæld for betalingen til foreningen. Dermed er eksempelvis abonnementsbetalinger til rene støtteforeninger ikke momspligtige, idet medlemmerne ikke modtager en konkret modydelse for deres betaling. Ligeledes er donationer og tilskud fra private og offentlige organisationer ikke momspligtige, medmindre donationen/tilskuddet efter en konkret vurdering er betaling for en modydelse. Ethvert salg til medlemmer eller andre er derimod momspligtigt, medmindre salget specifikt er omfattet af en momsfristagelse.

Momsfristagelse ved levering til medlemmer

På visse betingelser er foreninger, som til deres medlemmer leverer ydelser og varer i nær tilknytning hertil, momsfristaget. Momsfristagelse forudsætter, at følgende betingelser alle er opfyldt:

1. Leveringen er finansieret af kontingentet og ikke ved særskilte betalinger
2. Leveringen har nær tilknytning til foreningens formål
3. Foreningens formål skal være af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk

karakter, eller formål, som har at gøre med borgerlige rettigheder

4. Foreningen arbejder ikke med gevinst for øje
5. Momsfristagelsen medfører ikke konkurrencefordrejning.

Det skal især fremhæves, at det kun er levering til medlemmer, der er finansieret af kontingentbetaling, der kan betyde momsfristagelse. Ved almindelig betaling for en ydelse gælder hovedreglen, nemlig momspligt som andre virksomheder

Mange foreninger er fundet momspligtige, idet foreningens formål ikke har været et af de ovenfor nævnte.

En forening, der har til formål at fremme interessen for og viden om et konkret spil, herunder at organisere og udbrede viden om turneringer både nationalt og internationalt, arrangere foredrag samt knytte forbindelser til tilsvarende udenlandske organisationer, er momspligtig, da formålet ikke falder ind under de momsfri formål, som er anført ovenfor under punkt 3. Det samme gælder en forening, hvis formål er at fremme og befordre det sociale liv blandt foreningens medlemmer, eller en forening, der holder netværksarrangementer med det formål at være et professionelt samlingssted for forretningsudviklere (business developere).

Almenvelgørende foreninger

Varer og ydelser, der leveres af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige foreninger, kan på visse betingelser anses for momsfristaget. Det er imidlertid en frivillig momsfristagelse forstået således, at man enten skal afregne moms af alle indtægterne eller anse alle indtægterne for momsfristaget. Følgende betingelser skal være opfyldt, før en forening kan være momsfristaget:

- Salget sker i forbindelse med følgende momsfristagne aktiviteter:
 - Hospitalsbehandling mv.
 - Socialsikring og bistand
 - Beskyttelse af børn og unge
 - Uddannelse og undervisning
 - Organisationer med aktiviteter af politisk, fagforeningsmæssig, filantropisk karakter
 - Visse tjenesteydelser i forbindelse med sport og kultur
- Salget sker i forbindelse med foreningens velgørende mv. aktiviteter

- Overskuddet bruges udelukkende til foreningens velgørende formål
- Momsfritagelsen skaber ikke konkurrencefordrejning
- Der er ikke tale om salg af forretningsmæssig karakter, eksempelvis salg fra kiosk, cafeteria, en sportsshop eller lignende.

Momsfritagelse er derfor eksempelvis en mulighed for:

- Sponsor/reklameindtægter i en idrætsforening
- Salg af mad- og drikkevarer fra kiosk, cafeteria/restaurant i forbindelse med idrætsstævner, klubkampe eller lignende klubaktiviteter
- Salg af badges, tørklæder mv. i forbindelse med idrætsstævner, klubkampe eller lignende klubaktiviteter
- En skytteklubs salg af patroner til medlemmer eksempelvis i forbindelse med undervisning, træning, deltagelse i kampe og stævner mv.

Undlader man afregning af udgående moms for sådanne aktiviteter, der kan momsfrtages, fortabes retten til momsfradrag samtidig. Det er derfor ikke altid en fordel at være fritaget for moms.

Fradragsret

En forening har fuld fradragsret for moms af omkostninger, der alene kan henføres til foreningens momspligtige aktiviteter. Dette gælder, uanset om foreningen også modtager ikke-momspligtige tilskud/donationer til de momspligtige aktiviteter. Derimod er der ikke fradragsret for moms af omkostninger, der alene kan henføres til momsfrtagne aktiviteter eller aktiviteter, som alene finansieres af ikke-momspligtige tilskud/donationer.

Der er delvis fradragsret for moms af omkostninger, som kan henføres til både momspligtige og momsfrie aktiviteter. Fradragsprocenten opgøres på grundlag af omsætningsfordelingen. Ikke-momspligtige tilskud/donationer skal ikke medregnes til den momsfrie omsætning ved opgørelsen af fradragsprocenten. For så vidt angår taxametertilskud, gælder dog særlige regler.

For foreninger kan det være relevant at få klarlagt, om aktiviteterne er momspligtige eller momsfrie, ligesom fradragsretten i mange tilfælde kan optimeres på baggrund af foreningens konkrete aktiviteter.



Ny lovgivning

Skatteministeren nåede i folketingsåret 2017/2018 ikke helt at få fremsat de lovforslag, som var ”stillet i udsigt”. Det er især to lovforslag, som har haft mange personers interesse. Det ene omhandler interne danske skattepligtsregler for personer, der flytter til udlandet eller allerede er bosat i udlandet, men som fortsat gerne vil opholde sig i Danmark i forbindelse med ferie mv. Det andet omhandler skatteregler for såkaldt deleøkonomi i form af udlejning af sommerbolig, udlejning af helårsbolig gennem Airbnb mv.

Disse to spændende lovforslag forventes fremsat i folketingsåret 2018/2019, som begynder den 2. oktober 2018. De to lovforslag, som vi ikke kender, vil alligevel blive omtalt nedenfor!

Skattepligt – lovforslag i høring

Den 26. februar 2018 sendte Skatteministeriet et udkast til forslag til lov om ændring af kildeskatteloven i høring. Overskriften var ”Modernisering af regler for indtræden af fuld skattepligt”. At et ministerium sender et lovforslag i høring betyder, at berørte foreninger, organisationer mv. bliver bedt om at komme med skriftlige kommentarer til lovforslaget. Dette kaldes høringssvar. Fristen for afgivelse af høringssvar var fastsat til den 23. marts 2018.

Udkastet til lovforslag blev også offentliggjort på HØRINGSPORTALEN.

I høringsbrevet var anført følgende:

”Med lovforslaget foreslås det, at der indføres enklere og mere objektive regler for fastlæggelsen af fuld skattepligt til Danmark. Dermed bliver det mere forudsigeligt, om fuld skattepligt indtræder for personer, som har bopæl her i landet, og som overvejer at påtage sig arbejde i Danmark.”

Såvel de foreninger, organisationer mv., der fik tilsendt lovforslaget i høring, som mange andre gennemlæste de påtænkte regelændringer med stor interesse. Umiddelbart synes ovenstående citat fra høringsbrevet om indholdet af de påtænkte ændringer meget harmløst.

Skatteministeriet modtog efter alt at dømme mange og omfattende høringssvar. Den normale procedure er, at Skatteministeriet kommenterer de modtagne høringssvar, herunder anfører, at der eventuelt er sket ændring i det lovforslag, som fremsættes i Folketinget. Samtidig med oversendelse af det endelige lovforslag til Folketinget

fremsender Skatteministeriet sine kommentarer til høringssvarene.

Ved udgangen af april var der fortsat intet sket. Lovforslaget var ikke oversendt til Folketinget. Skatteministeriets kommentarer til de modtagne høringssvar var heller ikke fremsendt – offentliggjort. Vi kunne konstatere, at de mange høringssvar havde gjort indtryk på Skatteministeriet. Lovforslag skulle have været fremsat og vedtaget, inden Folketinget gik på sommerferie, men ministeriet meddelte, at skatteministeren havde besluttet at udsætte fremsættelsen af lovforslaget til efteråret 2018.

De varslede danske skattepligtsregler, som fremgik af udkastet til lovforslaget, ville for nogle med bopæl i udlandet betyde en gunstigere skattemæssig situation, idet de nu fik mulighed for at udføre arbejde i Danmark i et vist omfang, uden at der indtrådte fuld dansk skattepligt. For mange personer med bopæl i udlandet ville de forslåede regler reelt ikke få nogen skattemæssige konsekvenser, idet de ville være ”beskyttet” af en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og deres bopælsland. Og også pensionister i Spanien og Frankrig havde man tænkt på i de nye regler. Disse personer ville i relation til de foreslåede skattepligtsregler få en særstatus, da Danmark for mere end 10 år siden opsagde dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med disse to lande.

Hvorfor så de mange indsigelser?

Indsigelserne gik især på konsekvenserne for de danskere, der bor i Hong Kong, Dubai og andre nul- eller lavskatte-lande, men som har et sommerhus eller en lejlighed uden bopælspligt i Danmark. De kunne nemlig med de varslede regler se frem til pludselig at blive fuldt skattepligtige til Danmark uanset længden af deres ophold i Danmark. Skatteministeren har udtalt, at han forventer, at det endelige lovforslag vil blive ændret, sådan at der i højere grad tages hensyn til de virksomheder, der udstationerer medarbejdere til arbejde i udlandet.

Vi må derfor i spænding vente på at se det endelige lovforslag.

Deleøkonomi – politisk aftale på plads

I maj måned 2018 indgik regeringen, Socialdemokratiet, Dansk Folkeparti og Radikale Venstre en politisk aftale om mere attraktive skattevilkår for deleøkonomi. De gunstigere regler skal efter aftalen gælde fra og med den 1. januar 2018.



Reglerne er ikke vedtaget i Folketinget endnu. Vi har i skrivende stund heller ikke set aftalen udmøntet i et lovforslag. Skatteministeriet har oplyst, at lovforslag vil blive fremsat i Folketinget i efteråret 2018.

Det er et centralt led i den brede politiske aftale, at det skattemæssigt skal være mest gunstigt at udleje gennem udlejningsbureauer, herunder deleøkonomiske platforme, hvor udlejningsindtægter automatisk indberettes til SKAT. Det harmonerer med en udtalelse fra skatteministeren i efteråret 2016, hvor han sagde, at der skulle indføres nogle "tydelige færdselsregler" for deleøkonomien for at imødegå en omfattende sort økonomi.

I SKAT er man i gang med at udvikle en digital løsning til indberetning af lejeindtægter. Skatteministeriet har indgået en aftale med Airbnb om automatisk indberetning af Airbnb-brugeres lejeindtægter til SKAT. Indberetningsløsningen forventes at være klar den 1. januar 2021. I 2018-2020 vil det skattemæssige bundfradrag eller højere bundfradrag fortsat kunne opnås, selv om den digitale løsning ikke kan anvendes.

Sommerhusudlejning

En feriebolig, der anvendes både privat og til udlejning, er omfattet af såvel reglerne om betaling af ejendomsværdiskat som beskatning af overskuddet ved udlejning. Det skattepligtige beløb ved udlejningen kan opgøres enten efter sommerhusreglen eller et regnskabsmæssigt princip. Eventuelle renteudgifter kan fratrækkes, uanset hvilket princip indkomsten opgøres efter. Indkomsten beskattes som kapitalindkomst.

Sommerhusreglen

Sommerhusreglen er en skematisk metode til at opgøre den skattepligtige udlejningsindkomst og er uafhængig af de udgifter, der er forbundet med udlejningen.

Resultatet af udlejningen opgøres ved, at der gives et bundfradrag i bruttolejeindtægten. I den del af bruttolejeindtægten, der overstiger bundfradraget, gives et yderligere fradrag på 40 %. Bruttolejeindtægten omfatter lejers betaling for husleje samt alt, hvad lejeren i øvrigt betaler i forbindelse med lejemålet, eksempelvis varme, el, vand og rengøring af fritidsboligen.

Bundfradragets størrelse afhænger af, om udlejningen af fritidsboligen sker gennem et udlejningsbureau, eller ejeren

selv står for udlejningen. Når udlejning sker gennem et udlejningsbureau, der indberetter bruttolejeindtægten til SKAT, udgør det årlige bundfradrag pr. udlejet fritidshus den indberettede bruttolejeindtægt, dog maksimalt 21.900 kr. (2018). Ved privat udlejning, hvor der ikke sker automatisk indberetning af lejeindtægten, er bundfradraget på 11.000 kr. (2018).

Afregner lejer el, vand, rengøring mv. direkte med ejeren af sommerhuset, skal ejeren i forbindelse med selvangivelsen forhøje den af bureauet indberettede bruttolejeindtægt med det fra lejer modtagne beløb.

Bundfradraget gælder pr. sommerhus. Ejers et sommerhus af flere personer, kan de tilsammen kun få et bundfradrag, der fragår i den samlede lejeindtægt. Har en person to sommerhuse, der anvendes til delvis udlejning, fås to bundfradrag. Ved salg af sommerhuset kan både køber og sælger få et bundfradrag i det år, hvor ejendommen skifter ejer.

Danske sommerhusudlejningsbureauer skal indberette bruttolejeindtægten til SKAT. Sker udlejningen gennem et udenlandsk udlejningsbureau, kan sommerhusejeren aftale med bureauet, at bureauet foretager indberetning til SKAT for derved at sikre sig det store bundfradrag.

Større bundfradrag ved udlejning gennem bureau

Det skattefrie bundfradrag på 21.900 kr. (2018), når udlejningen sker gennem et udlejningsbureau, der indberetter lejeindtægterne til SKAT, vil efter aftalen blive forhøjet til 40.000 kr. i 2018. Det betyder, at sommerhusejere, der udlejer deres sommerhus, kan glæde sig over en større skattefrie indtægt allerede for den udlejning, der sker i år. Det er dog et krav, at lejeindtægten indberettes til SKAT af et udlejningsbureau – ganske som efter de nugældende regler.

Det er fortsat sådan, at i den del af lejeindtægten mv., der overstiger det skattefrie bundfradrag, gives et fradrag på 40 %, og kun den overskydende del af lejeindtægten er skattepligtig.

Udlejning af helårsbolig

Ved værelsesudlejning eller udlejning af en helårsbolig i en del af året kan der efter gældende regler anvendes en skematisk model (et skattefrit bundfradrag), når det skattepligtige resultat skal opgøres.

Ved udlejning af egen bolig udgør det skattefrie bundfradrag 1,33 % af årets offentlige ejendomsvurdering, dog minimum

24.000 kr. Det betyder, at årets skattefrie bundfradrag for ejendomme, der er vurderet til 1,8 mio. kr. eller derunder, udgør 24.000 kr. Er der tale om en lejet bolig eller en andelsbolig, udgør det skattefrie bundfradrag 2/3 af den samlede årlige husleje eller boligafgift.

Den skematiske model er den samme, uanset om man lejlighedsvis udlejer hele boligen, eller man udlejer værelser til beboelse en del af året eller hele året.

Den lejeindtægt, der skal holdes op imod bundfradraget, er lejeindtægten inklusive lejers betaling for varme, el, vand osv. Sker udlejningen gennem Airbnb eller anden internetportal mv., fragår betalt provision til formidler i lejeindtægten.

Først når årets lejeindtægt inklusive betaling for varme, el, vand mv. overstiger det skattefrie bundfradrag, skal der selvangives et skattepligtigt overskud, nemlig den del af lejen, der overstiger bundfradraget. Et overskud beskattes som kapitalindkomst, når der er tale om udlejning af ejerbolig, mens overskud ved udlejning af lejebolig eller andelsbolig beskattes som personlig indkomst

Udlejer har ikke fradrag for udgifter i forbindelse med udlejningen. Alle udgifter er omfattet af det skematiske fradrag, bortset fra provision til Airbnb eller anden formidler. For ejere af ejerboliger, skal der betales ejendomsværdiskat, selv om boligen har været delvist udlejet.

Korttidsudlejning af helårsbolig

Det er aftalt, at reglerne forenkles, således at de bliver ens for ejerboliger, lejeboliger og andelsboliger. Det er endvidere aftalt, at korttidsudlejning af egen helårsbolig maksimalt kan ske i 70 dage årligt, og det er et krav, at udlejning sker gennem et udlejningsbureau, der indberetter lejeindtægterne til SKAT. Den enkelte kommune kan dog beslutte, at det er tilladt at foretage korttidsudlejning i op til 100 dage årligt, hvis konkrete forhold på det lokale boligmarked ikke taler imod dette.

Der indføres et skattefrit bundfradrag på 28.000 kr. (2018) årligt. I den del af den årlige bruttolejeindtægt, der overstiger 28.000 kr., gives et nedslag på 40 %, og det resterende beløb er skattepligtigt som kapitalindkomst.

Fra og med den 1. januar 2021 udgør bundfradraget kun 11.000 kr. (2018), hvis lejeindtægten ikke indberettes til SKAT af en deleøkonomisk platform mv.

Umiddelbart omfatter aftalen om forhøjelse af bundfradraget og indførelsen af et nedslag på 40 % kun "korttidsudlejning", hvilket vil sige maksimalt 70 / 100 dage om året.

Det er i skrivende stund derfor ikke ganske klart, om de gældende regler for værelsesudlejning fortsætter uændret, når udlejningen overstiger de 70 / 100 dage om året. Men ét synes ganske givet - de skematiske regler med større bundfradrag og et yderligere nedslag på 40 % vil kun gælde, når der sker automatisk indberetning fra Airbnb m.fl. fra og med den 1. januar 2021. Dog skal de gunstigere regler også gælde i overgangsperioden 2018-2020, indtil SKATs indberetningssystem er klar.

Den endelige udformning af reglerne må afvente til lovforslag herom fremsættes i Folketinget i efteråret 2018 eller eventuelt tidligere, hvis et lovforslag inden da sendes i høring.

Udlejning af bil, båd, campingvogn og autocamper mv.

Ved udlejning af bil, båd mv. indføres der et skattefrit bundfradrag på 10.000 kr. (2018).

Det skattefrie bundfradrag er fra og med den 1. januar 2021 betinget af, at indtægten fra udlejning indberettes til SKAT af en deleøkonomisk platform mv.

Ekstra fradrag ved indbetaling til pension

Der er indført et ekstra fradrag for pensionsindbetalinger. Der er tale om et ligningsmæssigt fradrag, hvilket i 2018 har en fradragsværdi på cirka 26,6 %.

Ekstrafradraget beregnes af personens indbetalinger til skattebegünstigede pensionsordninger, hvilket vil sige indbetaling til pensioner, hvor der for privattegnede ordninger er fradragsret for indbetalingerne (ratepensioner og pensionsordninger med løbende udbetalinger, herunder livsværdige livrenter) og bortseelsesret for samme type pensioner, hvis der er tale om en arbejdsgiveradministreret ordning. Ekstrafradraget omfatter også indbetalinger til ATP.

Frdraget beregnes som en procentdel af årets fradragsberettigede pensionsindbetaling med tillæg af arbejdsgiverindbetalinger nedsat med AM-bidrag. Frdraget kan dog maksimalt beregnes af 70.000 kr. (2018).

Procentsatsen for beregning af ekstrafradraget er afhængig af, hvor mange år der er, indtil personen når folkepensionsalderen.



Indfasning af pensionsfradrag	2018	2019	2020
Mere end 15 år til folkepensionsalderen	8,0 %	8,0 %	12,0 %
15 år eller mindre til folkepensionsalderen	20,0 %	22,0 %	32,0 %
Maksimalt beregningsgrundlag (2018-niveau)	70.000 kr.	70.000 kr.	70.000 kr.

En person på 40 år vil i 2018 højst kunne få et ekstra fradrag på 5.600 kr., nemlig 8 % af maksimalt 70.000 kr.

Er der derimod tale om en person, som kan gå på folkepension om 15 år eller mindre, vil det maksimale ekstrafradrag i 2018 udgøre 14.000 kr., nemlig 20 % af 70.000 kr. Selv om man er folkepensionist, er man berettiget til ekstrafradraget, hvis man fortsat foretager indbetalinger på skattebezugstede pensionsordninger.

Nedsat ekstrafradrag til personer, der modtager skattepligtige pensionsudbetalinger

Modtager personen skattepligtige pensionsudbetalinger (ratepensioner og pensionsordninger med løbende udbetalinger, herunder livsvarige livrenter), skal disse som hovedregel nedsætte beregningsgrundlaget for ekstrafradraget. I 2018 vil det dog kun gælde pensionsudbetalinger i december 2018 grundet tekniske tilpasninger.

Eksempel	
Personen er 68 år, men fortsat på arbejdsmarkedet. I 2019 er der indbetalt 108.695 kr. på en arbejdsgiveradministreret livsvarig livrente. Personen har i 2019 fået udbetaling fra en ratepension på i alt 60.000 kr. Ekstrafradraget beregnes således:	
Indbetaling på en pension via arbejdsgiveren	108.695 kr.
AM-bidrag, der fratrækkes af pensionsinstituttet, 8 %	-8.695 kr.
	100.000 kr.
Skattepligtig pensionsudbetaling	-60.000 kr.
Beregningsgrundlag for ekstrafradrag	40.000 kr.
Ekstrafradrag beregnes med 22 %	8.800 kr.

Pensionsudbetalinger modregnes kun ved beregningen af det ekstra pensionsfradrag for et givet indkomstår, hvis der i det foregående indkomstår er foretaget pensionsudbetalinger. Baggrunden herfor er, at det også skal være muligt for en person at opnå ekstrafradrag for pensionsindbetalinger i det år, hvor han går på pension.

Reglen om, at skattepligtige pensionsudbetalinger fragår i årets fradragsberettigede mv. pensionsindbetalinger, inden ekstrafradraget beregnes, gælder ikke følgende udbetalinger:

- Invalidepension indtil opnåelse af folkepensionsalderen
- Rateforsikring ved forsikredes invaliditet
- Rateopsparing ved nedsat arbejdsevne, der berettiger til førtidspension
- Ægtefælle- eller samleverpension
- Til efterladte
- Tjenestemandspension.

Lov om ændring af ligningsloven og personskatteloven (L 238) blev vedtaget den 1. juni 2018.

Lavere skat på arbejdsindkomst

Lavere skat på arbejdsindkomst betyder:

- En nedsættelse af bundskatten
- Et større beskæftigelsesfradrag
- Et nyt jobfradrag.

Nedsættelse af bundskatten

Bundskatten er fra og med indkomståret 2018 nedsat med 0,02. I 2018 udgør bundskatten efter nedsættelsen 11,13 %.

Beskæftigelsesfradrag

I forbindelse med årsopgørelsen beregnes et beskæftigelsesfradrag til lønmodtagere, honorarmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende. Fradraget beregnes i 2018 med 9,5 % af arbejdsindkomsten efter fradrag af pensionsindbetalinger. I 2018 udgør det maksimale beskæftigelsesfradrag 33.300 kr.

Fra og med 2018 skal beregningsgrundlaget ikke længere reduceres med fradragsberettigede pensionsindbetalinger, ligesom de indbetalinger, der sker med bortseelsesret, når pensionen er oprettet i et ansættelsesforhold, skal tillægges grundlaget for beregning af beskæftigelsesfradraget.

Endvidere forhøjes beskæftigelsesfradraget frem til 2022 gradvist til 10,65 % og det maksimale fradrag til 37.400 kr. (2018-niveau).

Beskæftigelsesfradraget er et ligningsmæssigt fradrag med en fradragsværdi på cirka 26,6 % i 2018.

Jobfradrag

Det er indført et nyt jobfradrag. Jobfradraget er et ligningsmæssigt fradrag med en fradragsværdi på cirka 26,6 % i 2018.

Jobfradraget beregnes som en procentdel af den del af personens arbejdsindkomst, der overstiger 187.500 kr. (2018-niveau). Beregningsgrundlaget opgøres på samme måde som ved beregning af beskæftigelsesfradrag. I forbindelse med årsopgørelsen beregner SKAT automatisk jobfradraget.

Frdraget beregnes i 2018 med 2,5 % og udgør maksimalt 1.400 kr., 3,75 % i 2019 og maksimalt et fradrag på 2.000 kr. og fra og med 2020 en beregning med 4,5 %, dog maksimalt et årligt fradrag på 2.200 kr.

Lov om ændring af ligningsloven og personskatteloven (L 238) blev vedtaget den 1. juni 2018.

Ingen udligningsskat på pensionsudbetalinger

På visse "større" pensionsudbetalinger har der i de senere år skullet betales en ekstraskat, nemlig den såkaldte udligningsskat. Udligningsskatten på sådanne pensionsudbetalinger er ophævet fra og med indkomståret 2018.

Personer, hvor der på forskudsopgørelsen for 2018 er beregnet udligningsskat på pensionsudbetalinger, skulle automatisk have fået tilsendt en ny forskudsopgørelse fra SKAT.

Lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love (L 173) blev vedtaget den 26. april 2018.

Skattebegunstigede medarbejderaktier

Skattebegunstigede medarbejderaktier omfatter såvel aktier som købe- og tegningsret til aktier. Et favørkurselement beskattes først, når aktierne sælges, og beskatningen sker som aktieindkomst i stedet for den højere lønbeskatning.

Favørkurselementet må højst udgøre 10 % af medarbejderens årsløn. Sker der tildeling af aktier uden betaling fra medarbejderen, udgør "favørkurselementet" aktiernes fulde værdi. En række formelle betingelser skal være op-

fyldt for sådanne medarbejderaktieordninger. Sådanne reglerne været siden sommeren 2016.

Grænsen på 10 % er dog forhøjet til 20 % for aftaler, der indgås fra og med den 1. januar 2018. Men forhøjelsen gælder kun, hvis adgangen til at erhverve aktier tilbydes på lige vilkår for mindst 80 % af selskabets medarbejdere. Ønsker virksomheden ikke at tilbyde en sådan aktieordning til alle virksomhedens medarbejdere, skal udvælgelsen af de mindst 80 % af medarbejderne ske ud fra almindelige kriterier.

Ønsker virksomheden kun at tildele særligt udvalgte medarbejdere en aktieordning, er dette fortsat muligt, men grænsen for favørkurselementet er i givet fald 10 % af medarbejderens årsløn.

Lov om ændring af kildeskatteloven, ligningsloven m.fl. (L 174) blev vedtaget den 26. april 2018.

BoligJobordning

BoligJobordningen, som har eksisteret i flere år, har hele tiden været en midlertidig ordning, der gjaldt for ét eller flere indkomstår.

Ordringen er gjort permanent fra og med den 1. januar 2018.

Frdrag for lønudgifter til visse serviceydelser i hjemmet udgør i 2018 maksimalt 6.000 kr. pr. person, mens der er et fradrag på maksimalt 12.000 kr. pr. person til håndværksydelser for visse arbejder udført på familiens helårsbolig eller sommerbolig. Beløbsgrænserne vil fremover blive reguleret årligt.

De konkrete ydelser, som er omfattet af BoligJobordningen i 2018 og fremover, kan ses på SKATs hjemmeside.

Lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love (L 173) blev vedtaget den 26. april 2018.

Børneopsparingskonti

Det maksimale årlige indskud på en børneopsparingskonto er fra og med den 1. januar 2018 hævet fra 3.000 kr. til 6.000 kr. Det samlede indskud på et barns børneopsparingskonto er fra samme dato hævet fra 36.000 kr. til 72.000 kr.

Forhøjelserne gælder også for eksisterende børneopsparingskonti. Eksempelvis vil der fra og med den 1. januar 2018 kunne indskydes 6.000 kr. årligt, selv om maksimumsgrensen på 36.000 kr. blev nået for flere år siden.

Lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love (L 173) blev vedtaget den 26. april 2018.

Rentesatser for personers restskat og overskydende skat

Der er indført ændrede beregningsmetoder for rentesatser for personers restskat og overskydende skat for indkomståret 2018 og senere. Det er altså først restskatten for indeværende indkomstår, der bliver berørt af de nye regler.

Den ændrede beregningsmetode betyder en forhøjelse af renten med 0,7 % for restskat. Det gælder såvel den restskat, der betales i perioden 1. januar – 1. juli, hvor renten er en såkaldt dag-dag-rente, som det faste procenttillæg, der tillægges restskat, der ikke er betalt senest den 1. juli i året efter indkomstårets udløb.

Med de gældende rentesatser for restskat for indkomståret 2017 ville det betyde en forhøjelse af dag-dag-renten fra 1,7 % p.a. til 2,4 % p.a. og en forhøjelse af det faste procenttillæg fra 3,7 % til 4,4 %.

Ved udbetaling af overskydende skat ydes en procentgodtgørelse, der for overskydende skat for indkomståret 2017 minimum skal udgøre 0,5 %, selv om beregningsmetoden viser en godtgørelse på nul. Dette minimum for procentgodtgørelse er ophævet for overskydende skat for indkomståret 2018 og senere. I 2019 vil overskydende skat derfor blive udbetalt uden procentgodtgørelse, hvis det nuværende renteniveau ikke stiger. En trøst er, at der ikke skal betales negative renter af overskydende skat, uanset renteniveau.

Lov om ændring af kildeskatteloven, ligningsloven m.fl. (L 174) blev vedtaget den 26. april 2018.

Ingen skat på fri telefon og internet

Arbejdsgiverbetalt telefon og internet er fra og med indkomståret 2020 et skattefrit personalegode.

Selvstændigt erhvervsdrivende og en medarbejdende ægtefælle skal heller ikke beskattes af disse goder.

Lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love (L 173) blev vedtaget den 26. april 2018.

Højere skattefradrag for forsknings- og udviklingsomkostninger

Selskabers udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed kan som hovedregel fratrækkes fuldt ud i det år, hvor udgifterne er afholdt. For personer gælder samme regel, dog kan fradrag først foretages i det indkomstår, hvor hvervet er påbegyndt. Denne mulighed for "straksfradrag" gælder også, når virksomheden anskaffer driftsmidler og skibe, der skal anvendes til forsøgs- og forskningsvirksomhed.

Med henblik på at give danske virksomheder større incitament til at udføre forsøgs- og forskningsvirksomhed har Folketinget vedtaget en forhøjelse af fradraget for sådanne udgifter. Såfremt der i 2018 afholdes forsøgs- og forskningsomkostninger, herunder anskaffelse af aktiver, på 1 mio. kr., udgør skattefradraget 1.015.000 kr. Ekstrafradraget forhøjes gradvist frem til og med 2026.

Indkomstår	2018-19	2020	2021-22	2023-25	2026-
Fradragsprocent	101,5	103	105	108	110

Skattekreditordningen

De gældende regler, hvorefter virksomheder kan anmode SKAT om at få udbetalt skatteværdien af underskud, der stammer fra udgifter, der straksafskrives som forsøgs- og forskningsudgifter, er ikke ændret. Men der er dog sket den tilføjelse, at der højst kan udbetales skatteværdien af underskud svarende til de afholdte udgifter. Det højere skattefradrag betyder altså ikke en tilsvarende forøgelse af det underskud, der kan danne grundlag for udbetaling efter skattekreditordningen.

Lov om ændring af afskrivningsloven og ligningsloven (L 227) blev vedtaget den 1. juni 2018.

Skattefri fusion over landegrænser

Det tidspunkt, hvorfra en skattefri fusion har skattemæssig virkning (fusionsdatoen), kan efter gældende regler ligge forud for det tidspunkt, hvor fusionen endeligt vedtages i de fusionerende selskaber.

Østre Landsret har i en dom af 27. oktober 2017 fastslået, at dette også var tilfældet i en sag, hvor et dansk selskab fusionerede med et tysk søsterselskab. I den konkrete sag indebar det, at en indkomst på 140 mio. kr., som det danske



selskab havde haft i perioden mellem fusionsdatoen og tidspunktet for fusionens vedtagelse, ikke blev undergivet beskatning i Danmark.

Folketinget har indsat en bestemmelse i fusionsskatteloven, hvorefter muligheden for skattefri fusion med tilbagevirkende kraft ikke længere er muligt, når der er tale om en grænseoverskridende fusion, medmindre det i forbindelse med fusionen fortsættende selskab fortsat indgår i en international sambeskatning i Danmark. Den nye bestemmelse skal sikre, at indkomst optjent i Danmark inden fusionen også beskattes i Danmark.

Ændringen har virkning for fusioner, der er vedtaget i ét eller flere af de deltagende selskaber den 23. marts 2018 eller senere.

Lov om ændring af fusionsskatteloven (L 207) blev vedtaget den 1. juni 2018.

Fast driftssted – udenlandske kapitalfonde

Folketinget har vedtaget en justering af reglerne om fast driftssted, når udenlandske kapitalfonde m.fl. investerer via transparente enheder i Danmark. Der er typisk tale om etablering af kommanditselskaber.

Efter gældende praksis er sådanne investeringer ikke blevet anset for et skattemæssigt fast driftssted i Danmark. Der er imidlertid sket en ændring af artiklen om fast driftssted i OECD's modelkonvention, hvilket måske kan betyde, at sådanne investeringer i Danmark fremover anses for et fast driftssted. For at undgå dette er der indsat en undtagelsesbestemmelse i de interne danske regler om fast driftssted. Efter undtagelsesbestemmelsen vil aktiviteter i form af investering i aktier, finansielle kontrakter mv. ikke blive anset for erhvervsudøvelse/fast driftssted i Danmark, medmindre der er tale om næringsvirksomhed.

Der er dog indsat en værnsregel, der betyder, at der alligevel kan være tale om et fast driftssted, nemlig i de tilfælde, hvor interesseforbundne parter har danske skattepligtige erhvervsaktiviteter, hvor investeringsaktiviteterne reelt er en del af denne aktivitet. Disse investeringsaktiviteter kan således ikke udskilles for derved at opnå dansk skattefrihed.

Ændringen har virkning fra og med den 1. juli 2018.

Lov om ændring af selskabsskatteloven og kildeskatteloven (L 237 B) blev vedtaget den 1. juni 2018.



Højesteretsdomme

Hovedaktionær og specialindrettet bil?

Højesteret har taget stilling til, hvorvidt en Toyota Hilux pickup, der blev anvendt erhvervsmæssigt af en hovedaktionær, kunne anses som specialindrettet, således at de almindelige regler om beskatning af fri bil ikke skulle anvendes.

Hovedaktionæren drev VVS-virksomhed i selskabsregi. I den omhandlede Toyota Hilux var der i kabinen bag passagersædet en reol til værktøj, som var fastmonteret i bilens bund samt en mindre reol, der var monteret bag førersædet. Lastrummet i øvrigt var uden specialindretninger, da det blev anvendt til transport af større arbejdsredskaber, reservedele mv.

SKAT var af den opfattelse, at bilen ikke kunne anses for omfattet af reglerne om specialindrettede biler og lagde vægt på følgende:

- Bilen er som udgangspunkt velegnet til privat brug
- Bilen er ikke ved indretningen blevet uegnet til privat brug
- Værktøj mv. kan tages ud af bilen, hvis der er behov herfor
- Bilen er ikke tilsmudset eller med lugtgener, der gør den uegnet til privat brug
- Bilen var ikke påtrykt logo/firmanavn.

Sagen blev anset for principiel og blev derfor henvist fra byretten til Østre Landsret. Landsretten var enig med SKAT i, at bilen ikke skattemæssigt kunne anses for specialindrettet, og hovedaktionæren, der havde haft rådighed over bilen, skulle derfor beskattes efter de almindelige regler om fri bil.

Sagen endte i Højesteret, som imidlertid kom til samme resultat som Østre Landsret. Såvel landsrettens som Højesterets begrundelse for, at der ikke var tale om en bil, der skattemæssigt kunne anses for specialindrettet, var som følger.

Den omhandlede Toyota Hilux er større end en normal personbil. Den er ikke luksuspræget, og der er tale om en bil, som i første række er designet til at blive benyttet til andre og mere krævende opgavetyper end blot personbefordring. En Toyota Hilux adskiller sig imidlertid ikke som biltype fra normale personbiler på en så afgørende måde, at den allerede før eventuelle specialindretninger kan anses for uegnet til at blive anvendt som normal bil.

Det er ubestridt, at Toyotaen var indrettet på en måde, der var hensigtsmæssig for, at hovedaktionæren kunne udføre sine arbejdsopgaver for VVS-selskabet. Den foretagne arbejdsmæssige indretning af bilen betød imidlertid ikke, at Toyotaen ophørte med at være et egnet alternativ til en privat bil. Det forhold, at der var et erhvervsmæssigt behov for, at en stor del af bilen var uden reoler, således at der kunne transporteres større arbejdsredskaber, reservedele, grussække mv., betød ikke, at bilen kunne anses for specialindrettet i skattemæssig henseende. Bilen fremtrådte i øvrigt ikke tilsmudset og lugtende, sideruderne var ikke tildækket, og bilen var ikke forsynet med firmalogo eller lignende.

Højesteretsdom af 13. april 2018.

Kommentarer

Bilen var indregistreret til blandet privat og erhvervsmæssig anvendelse, og der var derfor betalt privatbenyttelsesafgift. Dette har i adskillige domme været en hæmsko, når domstolene skulle overbevises om, at en bil ikke var til rådighed for typisk en hovedaktionær og ikke mindst i de sager, hvor der har været tale om luksusprægede biler. I dommens begrundelse er intet anført om, at bilen var indregistreret til privat og erhvervsmæssig anvendelse, hvilket kan skyldes, at parterne var enige om, at der skulle ske beskatning af fri bil, hvis bilen ikke i skattemæssig henseende kunne anses for specialindrettet.

Landsretten og en enig Højesteret indleder med at sige, at bilen er egnet til privat kørsel. Spørgsmålet er herefter "kun", om den erhvervsmæssigt begrundede specialindretning gør bilen uegnet til privat anvendelse. Dette var efter Højesterets opfattelse ikke tilfældet.

Ved vurderingen af, om et køretøj er egnet som privat bil, sondres mellem specialkøretøjer og specialindrettede biler. Specialkøretøjer er brandbiler, kranvogne, tankbiler og lignende. Her er der næppe afgørelser, hvor der er statueret beskatning af fri bil.

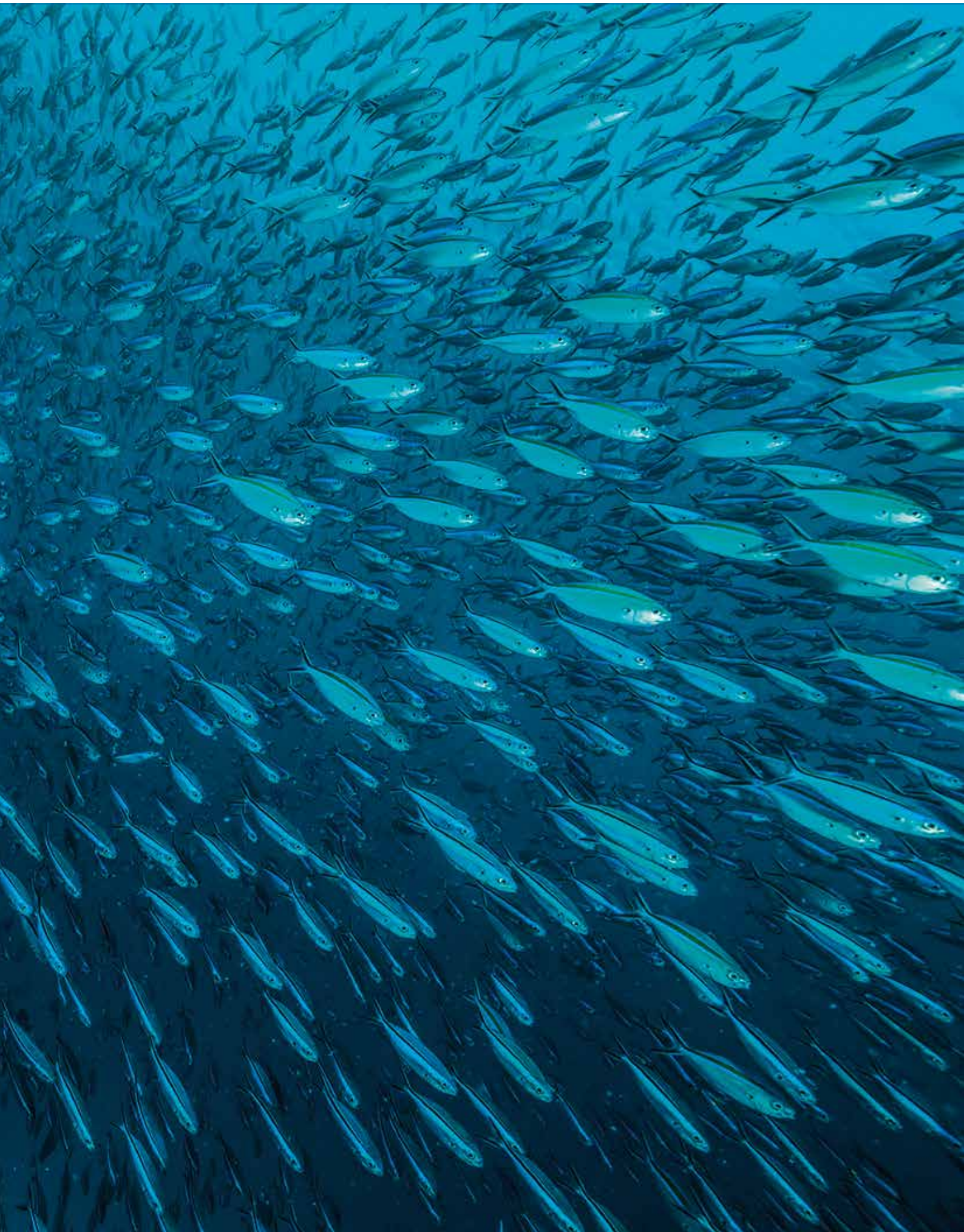
Det er de specialindrettede biler, der giver hovedbrud hos mange – er specialindretningen tilstrækkelig? Er dette tilfældet, er det muligt at bruge denne bil til kørsel mellem hjem og arbejde, uden at der skal ske beskatning af fri bil, ligesom svinkeærinder i mindre omfang er tilladt.

I ovenstående sag for Højesteret var der installeret en barnestol, og hovedaktionæren forklarede, at børnehaven var beliggende på strækningen mellem virksomheden og bopælen, hvorfor han somme tider afleverede eller hentede datteren. En sådan kørsel udløser ikke beskatning af fri bil, hvis bilen skattemæssigt kan anses for specialindrettet.

Højesteretsdommen betyder, at det skal overvejes en ekstra gang, om en bil kan anses for specialindrettet,

hvis der ikke er tale om en kassevogn, der anvendes af en maler, murer eller måske en fiskemand. Anvendelsesområdet for specialindrettede biler er måske blevet skærpet med denne højesteretsdom. I øvrigt skal man ikke indregistrere en bil til privat og erhvervsmæssig anvendelse, hvis bilen kun skal anvendes erhvervsmæssigt. En barnestol eller afhentning af pizza, som var tilfældet i sagen for Højesteret, fremmer heller ikke forståelsen hos SKAT.





Landsretsdomme

Hovedaktionær – beskatning af bil til rådighed

Vestre landsret har taget stilling til, om en hovedaktionær skulle beskattes af værdi af fri bil.

Der var tale om en hovedaktionær i et selskab, som var ejet af ham og hustruen. De var begge ansat i selskabet. Hustruen var blevet beskattet af værdi af fri bil, nemlig en Audi A 6. Ægteparret havde tre børn, og det var hustruens bil, der blev anvendt af familien til privat kørsel, idet mandens bil kun havde to sæder.

Erhvervsmæssig kørsel for selskabet skete normalt i en Audi Q 7 Van 3,0 TDI. Det var denne bil SKAT mente, at hovedaktionæren skulle beskattes af og forhøjede derfor hans indkomst for 2010-2012.

Selskabet havde anskaffet bilen i 2007, og på dette tidspunkt var bilen indregistreret til 100 % erhvervsmæssig kørsel. I september 2010 blev bilen omregistreret til privat/erhvervsmæssig anvendelse, og der skete fra dette tidspunkt betaling af privatbenyttelsesafgift.

I oktober 2010 anskaffede hovedaktionæren sig privat en båd med tilhørende bådtrailer.

Audi Q 7 havde i modsætning til hustruens A 6 en trækrog, som efter det oplyste dog aldrig var blevet anvendt til private formål.

Ægteparret boede knap tre kilometer fra virksomheden. Audi Q 7 stod altid parkeret på virksomhedens adresse. Hovedaktionæren havde i øvrigt udfærdiget en fraskrivelseserklæring, hvorefter bilen ikke måtte anvendes til privat kørsel.

I byretten fik hovedaktionæren medhold. Der skulle ikke ske beskatning af fri bil, da Skatteministeriet ikke havde løftet bevisbyrden for, at bilen var til rådighed for privat kørsel. Den kendsgerning, at der var betalt privatbenyttelsesafgift af bilen, havde ingen betydning.

Skatteministeriet var ikke "tilfreds" med byrettens afgørelse og indbragte derfor sagen for Vestre Landsret med påstand om beskatning af fri bil.

Landsretten fandt, at der bestod en stærk formodning for, at den omhandlede Audi Q7 stod til rådighed for hovedak-

tionærens private anvendelse. Denne formodning var ikke afkræftet ved:

- En fraskrivelseserklæring om privat anvendelse
- Den afgivne forklaring om, at omregistreringen skete til fordel for en sælger, der skulle have mulighed for at bruge bilen privat, hvilket dog i øvrigt aldrig skete
- Den kendsgerning, at det ikke konkret var konstateret, at hovedaktionæren havde kørt privat i bilen.

Vestre Landsret konkluderede, at bilen havde været til rådighed for hovedaktionærens private anvendelse, hvorfor beskatning af fri bil var sket med rette.

Dommen er offentliggjort i SKM2018.40.

Kommentarer

Som principiel hovedregel er det SKAT, der har bevisbyrden for, at en person har fået et skattepligtigt gode. Praksis viser klart, at denne bevisbyrde imidlertid hurtigt vender rundt, når det er en hovedaktionær, som får bil stillet til rådighed af det af ham ejede selskab. Sagt med andre ord er der en formodning for, at en bil ikke kun er til rådighed for hovedaktionærens erhvervsmæssige kørsel, men også for privat kørsel. Dette gælder ikke mindst, når der er tale om mere luksuriøse biler, som ofte heller ikke anvendes af andre ansatte i selskabet.

Denne formodningsregel gælder imidlertid ikke, når der er tale om en bil på gule plader, der udelukkende er indregistreret til erhvervsmæssig anvendelse – ingen betaling af privatbenyttelsesafgift.

I dommen fra Vestre Landsret var der udarbejdet en rådighedsfrasisigelseserklæring. En sådan erklæring er en absolut forudsætning for at undgå beskatning af fri bil. Når der er betalt privatbenyttelsesafgift, er en sådan erklæring ikke meget værd for en hovedaktionær, der vil undgå rådighedsbeskatning af fri bil. Som landsretsdommen viser, var der en formodning for rådighed over bilen til privat kørsel, selv om bilen efter arbejdstids ophør stod parkeret på virksomhedens adresse, og der ikke konkret var påvist privat kørsel i bilen.

Byretsdomme

Skattefri godtgørelse blev skattepligtig

En byret har taget stilling til, om en arbejdsgivers manglende kontrol af en medarbejders rejseafregning betød, at udbetalte skattefrie rejsegodtgørelser blev skattepligtige.

Sagen omhandlede en lastbilchauffør, der havde kørt til Finland og Norge for sin danske arbejdsgiver.

Arbejdsgiveren oplyste under sagens behandling, at den skattefrie rejsegodtgørelse var udbetalt på baggrund af kørselsrapporter, lastbilens fartsrudder og GPS.

SKAT havde anset de udbetalte rejsegodtgørelser for skattepligtige, da arbejdsgiveren ikke i forbindelse med udbetalingen af rejsegodtgørelserne havde ført den fornødne kontrol. SKAT anførte, at det af bekendtgørelsen om rejse- og befordringsgodtgørelse fremgår, at der skal være udarbejdet et bogføringsbilag for den erhvervsmæssige rejse, som skal danne grundlag for arbejdsgiverens kontrol. SKAT henviste endvidere til domstolspraksis, hvoraf følger, at arbejdsgiverkontrol alene er tilstrækkelig, såfremt der foreligger bogføringsbilag, som opfylder kravene i bekendtgørelsen, herunder krav om opgørelser med tydelige angivelser af start- og sluttidspunkt, de enkelte destinationer, antallet af rejsedage og karakteren af samt formålet med kørslerne.

Den anvendte sats for beregning af rejsegodtgørelsens størrelse fremgik ikke af de udarbejdede kørselsrapporter, ligesom disse ikke konsekvent var udfyldt med start- og sluttidspunkt for rejsen. Disse mangler i kørselsrapporterne betød efter SKATs opfattelse, at det ikke var muligt for arbejdsgiveren at foretage den fornødne kontrol, og rapporterne indeholdt endvidere ikke en påtegning om kontrol fra arbejdsgiveren.

Byretten udtalte, at udbetaling af skattefrie rejsegodtgørelse forudsætter, at arbejdsgiveren forinden har ført kontrol med antallet af erhvervsmæssige rejsedage, herunder blandt andet start- og sluttidspunkt for rejsen. Den fornødne kontrol med rejsernes omfang og varighed var ikke opfyldt, hvorfor det var med rette, at SKAT havde anset samtlige udbetalte rejsegodtgørelser for skattepligtige.

Dommen er offentliggjort i SKM2018.61.

Kommentarer

Det følger af bekendtgørelsen om skattefrie rejse- og

befordringsgodtgørelse, at bogføringsbilaget for rejsegodtgørelse skal indeholde følgende oplysninger:

- Modtagerens navn, adresse og cpr.nr.
- Rejsens erhvervsmæssige formål
- Rejsens start- og sluttidspunkt
- Rejsens mål med eventuelle delmål
- De anvendte satser
- Beregning af godtgørelsen.

Det er dette bogføringsbilag, som arbejdsgiveren skal kontrollere, inden der kan udbetales skattefrie rejsegodtgørelse. Arbejdsgiveren bør påføre initialer eller lignende, der viser, at bilaget er kontrolleret.

De mangelfulde bilag betød, at lastbilchaufføren for de to år blev skattepligtig af henholdsvis 124.670 kr. og 74.353 kr. I stedet fik chaufføren et ligningsmæssigt fradrag for de foretagne rejser, hvor det maksimale fradrag pr. år udgjorde 25.000 kr. og 25.500 kr.



Administrative afgørelser

Skattefri løn?

Bor man i Danmark, er løn skattepligtig. Det gælder også løn for arbejde udført uden for Danmarks grænser. Men i dansk skattelovgivning findes en eftertragtet lempelsesregel, der reelt betyder, at der ikke skal betales dansk skat af løn for arbejde udført uden for Danmark, når en række betingelser er opfyldt. Lempelsesreglen findes i ligningslovens § 33 A. Der er tale om såkaldt eksemptionslempelse med progressionsforbehold.

Løn for arbejde udført i udlandet skal selvangives, og der beregnes dansk skat heraf. Men den beregnede danske skat nedsættes med den del af skatten, som forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst, hvilket reelt betyder, at der ikke betales dansk skat af lønindkomsten. Det er uden betydning for nedslaget i den danske skat, hvor meget skat der er betalt i udlandet.

I visse tilfælde slipper man dog ikke uden dansk skat af lønnen, selv om betingelserne for lempelse efter ligningslovens § 33 A er opfyldt. Hvis arbejdet er udført i et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, og overenskomsten tillægger Danmark beskatningsretten til lønnen, bliver der kun tale om halv lempelse efter ligningslovens § 33 A. Sagt med andre ord – der skal betales halv dansk skat af indkomsten og ingen skat i udlandet.

Ferie eller lignende i Danmark

For at kunne anvende ligningslovens § 33 A skal følgende betingelser være opfyldt:

- Personen skal opholde sig uden for Danmark, Færøerne og Grønland i mindst seks måneder
- Ferie eller lignende i Danmark må højst udgøre 42 dage inden for enhver 6-månedersperiode
- Under udlandsopholdet må der ikke arbejdes i Danmark, bortset fra eventuel afrapportering og lignende (nødvendigt arbejde med direkte relation til det arbejde, som udføres i udlandet).

Skatterådet har taget stilling til, hvorvidt deltagelse i undervisning ved et universitet i Danmark er omfattet af "ferie eller lignende". Skatterådet udtalte, at begrebet "ferie eller lignende" omfatter ethvert ophold, bortset fra erhvervsmæssigt betingede ophold. Deltagelsen i uddan-

nelsen kunne ikke sidestilles med arbejde, men måtte i det konkrete tilfælde falde ind under begrebet "ferie eller lignende". Konklusionen var derfor, at deltagelse i uddannelsen på universitet ikke forhindrede lempelse efter ligningslovens § 33 A. De dage, hvor personen opholdt sig i Danmark i forbindelse med uddannelsen, skulle indgå i de 42 dage, som er det maksimale antal opholdsdage i Danmark inden for enhver 6-månedersperiode.

Løn i en fritstillingsperiode

Tidligere har løn i en opsigelsesperiode/fritstillingsperiode kun været lempelsesberettiget efter ligningslovens § 33 A, såfremt personen opholdt sig i udlandet i fritstillingsperioden.

Eksempel

En person har i en periode på seks år arbejdet for samme danske arbejdsgiver. Denne periode omfatter:

- To års arbejde udført i Danmark
- To års arbejde udført i udlandet, hvor indkomsten er lempet efter ligningslovens § 33 A
- To års arbejde udført i Danmark.

Der er aftalt et opsigelsesvarsel på seks måneder. Personen opsiges sin stilling og bliver fritstillet. Der bliver udbetalt løn i opsigelsesperioden på de seks måneder. Personen opholder sig i Danmark i fritstillingsperioden.

Da 2/6 af ansættelsesperioden kan henføres til arbejde udført i udlandet, hvor ligningslovens § 33 A er anvendt, kan ligningslovens § 33 A anvendes på 2/6 af lønnen i opsigelsesperioden.

Såfremt en del af lønnen for arbejde udført i udlandet kun har berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3 (halv lempelse), så skal lønnen i fritstillingsperioden fordeles på tilsvarende vis.

Hvis personen har været berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 (hel lempelse) i halvdelen af udlandsperioden og lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3 (halv lempelse) i den anden halvdel, så vil 1/6 af lønnen i opsigelsesperioden give ret til hel lempelse og den anden 1/6 ret til halv lempelse.



Lønindkomst i en opsigelsesperiode er ifølge et af SKAT udsendt styresignal nu omfattet af ligningslovens § 33 A, selv om personen fritstilles og opholder sig i Danmark i opsigelsesperioden. Det er kun løn i en fritstillingsperiode, som knytter sig til arbejde udført i udlandet, hvor betingelsen for lempelse efter ligningslovens § 33 A har været opfyldt, der berettiger til lempelse efter ligningslovens § 33 A.

Hvis personen fra samme arbejdsgiver har haft såvel løn, der berettiger til lempelse efter ligningslovens § 33 A, som løn, der skal beskattes i Danmark uden sådan lempelse, skal der ske en forholdsmæssig fordeling.

Anmodning om genoptagelse

Har man betalt dansk skat af en sådan løn i en fritstillingsperiode, hvor lønnen helt eller delvis relaterer sig til arbejde udført uden for Danmarks grænser i et sådant omfang, at der er opnået lempelse efter ligningslovens § 33 A, kan man få sin skatteansættelse ændret og helt eller delvist slippe for den skat, der er betalt af lønnen i fritstillingsperioden.

Der kan ske genoptagelse, når lønindkomsten i opsigelsesperioden har direkte tilknytning til arbejdet i udlandet for indkomståret 2012 eller senere indkomstår. Anmodning om genoptagelse skal ske senest den 21. september 2018. For indkomstårene 2015 og 2016 skal anmodning om genoptagelse dog ske senest den 1. maj 2019 henholdsvis den 1. maj 2020.

Det bindende svar og styresignalet er offentliggjort i SKM2018.148 og SKM2018.117.

Kommentarer

For få lempelse efter ligningslovens § 33 A må personen højst opholde sig i Danmark i 42 dage inden for enhver 6-månedersperiode. Under sådanne ophold i Danmark må der kun afholdes ferie eller lignende. Alt arbejde er "forbudt", forstået på den måde, at den "nødvendige" periode på mindst seks måneder afbrydes, når der udføres arbejde i Danmark. Tager en person eksempelvis til udlandet for at arbejde i perioden 1. februar – 1. november 2018, men udfører arbejde en enkelt dag i Danmark i juli 2018, er han ikke berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A, da der er mindre end seks måneder på begge sider af arbejdsdagen i Danmark.

Det er enhver form for arbejde i Danmark, der er "forbudt". Fra praksis kan nævnes en person, der var udstationeret af sin danske arbejdsgiver til at arbejde i udlandet i en periode på mere end seks måneder. Personen var imidlertid medarbejdervalgt bestyrelsesmedlem i det danske selskab, og deltagelse i et bestyrelsesmøde i Danmark ville betyde, at 6-månedersperioden blev afbrudt.

Der gælder dog en enkelt undtagelse til "forbuddet", nemlig den såkaldte afrapporteringsregel, hvorefter "nødvendigt" arbejde i Danmark er tilladt. Nødvendigt arbejde skal være direkte forbundet med hovedbeskæftigelsen i udlandet. Der kan eksempelvis være tale om afrapportering overfor bestyrelsen i et dansk selskab eller deltagelse i et kursus, der har direkte tilknytning til det arbejde, personen udfører i udlandet. Reglen om "nødvendigt" arbejde i Danmark fortolkes i praksis meget restriktivt.

Universitetsuddannelsen i den omhandlede sag kunne ikke karakteriseres som nødvendigt arbejde i Danmark, da der ikke var den fornødne tilknytning mellem arbejdet i udlandet og uddannelsen.

Afrapporteringsdage medregnes i de 42 dage, og den del af lønnen, der forholdsmæssigt kan henføres til disse dage, giver ikke ret til lempelse efter ligningslovens § 33 A.

Forrentning af hovedaktionærs tilgodehavende

Landsskatteretten har fastslået, at en hovedaktionærs udlån til det af ham ejede selskab skal forrentes på markedsvilkår.

Sagen omhandlede en eneaktionær, der ejede to selskaber, der havde investeret i en ejendom. Eneaktionæren havde over en periode på tre år foretaget samlet udlån – indskud på mellemregningskonti – til de to selskaber i størrelsesordenen 2-5 mio. kr. Tilgodehavendet i de to selskaber var ikke blevet forrentet.

SKAT havde forhøjet hovedaktionærens indkomst for de tre omhandlede indkomstår med en beregnet rente af selskabets gæld til aktionæren. Som begrundelse for forhøjelsen af aktionærens indkomst havde SKAT anført, at når en hovedaktionær foretager udlån til det af ham ejede selskab, skal der anvendes priser og vilkår, som hvis der var tale om en transaktion mellem uafhængige parter. SKAT var af den opfattelse, at selskaberne ikke kunne

optage tilsvarende anfordringslån i bank mv. uden forrentning.

Landsskatteretten var enig med SKAT i, at hovedaktionæren skulle beskattes af den manglende forrentning af hans tilgodehavender. Renten skulle fastsættes til markedsrenten – den rente, som to uafhængige parter ville have fastsat i et tilsvarende låneforhold. SKAT havde fastsat renten til diskontoen + 4 %. Da SKAT ikke havde foretaget en konkret vurdering af markedsrenten, hjemviste Landsskatteretten sagen til fornyet behandling i SKAT.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2018.122.

Kommentarer

Transaktioner – som eksempelvis pengeudlån – mellem en hovedaktionær med bestemmende indflydelse og det af ham ejede selskab skal ske på markedsvilkår. Der er tale om såkaldte kontrollerede transaktioner. Selv om det måske kan være fristende, at aktionæren udlåner pengene uden forrentning, viser kendelsen fra Landsskatteretten, at SKAT har lov til at korrigere forholdet og fastsætte en markedsrente. Markedsrenten er den rente, som selskabet ville skulle betale til uafhængig tredjemand for et tilsvarende lån.

SKATs mulighed for at korrigere kontrollerede transaktioner er senest den 1. maj i det sjette indkomstår efter indkomstårets udløb. Det betyder, at SKAT kan ændre indkomsten for indkomståret 2013 frem til og med den 1. maj 2019.

Når SKAT forhøjer hovedaktionæren med en manglende forrentning, får selskabet et rentefradrag af samme størrelse. Men da selskabet ikke har betalt renterne, er der tale om et skattepligtigt tilskud fra hovedaktionæren til selskabet. Selskabets indkomst ændres således ikke, selv om hovedaktionæren bliver beskattet af renterne. Selskabet kan dog anmode om betalingskorrektion. Betalingskorrektionen betyder, at selskabet forpligter sig til at betale den rente, som hovedaktionæren har til gode som følge af den af SKAT fastsatte forrentning.

En hovedaktionær, der udlåner penge til det af ham ejede selskab, har ikke tabsfradrag for hverken udlånet eller en rentetilskrivning, der aldrig bliver betalt. Derfor bør det altid nøje overvejes, hvorvidt et selskab skal understøttes med lån fra hovedaktionæren, eller der måske i stedet skal foretages

en kapitalforhøjelse i selskabet. Ender det galt, og selskabet eksempelvis erklæres konkurs, vil hovedaktionæren have fradrag for tab på aktier, men ikke fradrag for tab på udlån, herunder renter, som han er blevet beskattet af.

Forældre, der foretager udlån til et barns selskab, har heller ikke tabsfradrag.

Hovedaktionærbolig i udlejningsejendom

Værdi af fri bolig til hovedaktionær fastsættes efter objektive regler, når aktionæren bor i en ejendom, der ejes af selskabet. Efter de objektive regler beregnes lejen ud fra ejendommens offentlige vurdering eller den kontante anskaffelsessum – den højeste af disse to værdier.

De objektive regler for lejefastsættelse fører normalt til en højere leje end markedslejen. Spørgsmålet er, om disse objektive regler også gælder, når hovedaktionærerselskabet ejer en udlejningsejendom med flere lejemål, hvor hovedaktionæren bebor et af lejemålene. Dette spørgsmål har Landsskatteretten taget stilling til, herunder hvorledes værdi af fri bolig skulle fastsættes.

Hovedaktionæren beboede et af lejemålene i en større udlejningsejendom. Ejendommen var undergivet reglerne om omkostningsbestemt leje i henhold til boligreguleringsloven.

Landsskatteretten udtaler, at da der er tale om en eneaktionær, gælder de objektive regler for fastsættelse af lejen, selv om der er tale om en større udlejningsejendom med flere lejemål, hvor det er muligt at konstatere markedslejen.

Selv om en hovedaktionær betaler markedslejen for den af ham lejede lejlighed, skal han derfor beskattes af forskellen mellem markedslejen og den leje, der kan opgøres efter de objektive regler med tillæg af ejendomsskat mv. Den omstændighed, at ejendommen er undergivet reglerne om omkostningsbestemt leje i henhold til boligreguleringsloven, har ingen betydning.

Landsskatteretten fandt, at beregningsgrundlaget for lejen efter de objektive regler skulle fastsættes til den offentlige ejendomsvurdering og fordeles efter antal m².

Kendelsen er offentliggjort i SKM2018.143.



Kommentarer

Som Landsskatterettens kendelse klart viser, skal en hovedaktionær, der betaler en husleje af samme størrelse som de øvrige lejere i ejendommen, alligevel beskattes af en eventuel difference mellem en leje beregnet efter de objektive regler og markedslejen for lejligheden.

De skærpede værdiansættelsesregler for hovedaktionærer gælder efter praksis også, hvis det er hovedaktionærens børn, der lejer en ejendom/bolig af hovedaktionærsselskabet. Hvis eksempelvis hovedaktionærens datter har lejet en ejendom af faderens selskab og har betalt markedslejen, er det kun faderen, der skal beskattes af en difference mellem lejen efter de objektive regler og markedslejen. Der er ikke ydet en gave til datteren, når hun har betalt markedslejen.

Landsretten har også statueret, at hovedaktionærreglerne skulle anvendes i en sag, hvor selskabet havde udlejet en bolig til hovedaktionærens fraskilte ægtefælle.

Udenlandsk trust – skattemæssigt transparent

Skatterådet har taget stilling til, hvorvidt en trust i Liechtenstein var et selvstændigt skattesubjekt eller en skattemæssigt transparent enhed.

Stifteren af trusten havde ikke været fuld skattepligtig til Danmark i adskillige år. Der var tale om en familiefond, der var stiftet efter flytningen fra Danmark. Stifteren og dennes ægtefælle var begge afgået ved døden, og arvingen efter ægteparret var en søn bosat i Danmark.

Skatterådet svarede, at trusten skattemæssigt var en transparent enhed, da trustmidlerne kunne tilbageføres til stifteren.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2018.142.

Kommentarer

Skatterådet er flere gange blevet bedt om at tage stilling til den skatte- og afgiftsmæssige behandling af uddeling af trustmidler til beneficianter med bopæl i Danmark. De fleste sager har omhandlet uddeling/arv, når stifteren af trusten var død. Det har typisk været sådan, at spørger ønskede, at Skatterådet anså trusten for en transparent enhed, idet stifteren ved sin død var bosat i udlandet, og dødsboet blev skiftet i udlandet, da der i så fald ikke skulle betales dansk boafgift af arven.

En trust anses efter dansk ret for en transparent enhed, hvis kapitalen ikke definitivt og effektivt er udskilt fra stifterens formue. Definitivt betyder, at stifteren ikke har mulighed for at "tilbagekalde" trusten, således at kapitalen igen indgår i stifterens formuesfære. Effektivt betyder, at stifteren ikke må have fortsat rådighed over den udskilte kapital. Er blot en af disse to betingelser ikke opfyldt, vil trusten efter dansk ret anses for en transparent enhed.

Når der er tale om en transparent enhed, skal "ejerens" efter danske regler løbende beskattes af indkomst i trusten.

Fast driftssted og ekspertbeskatning

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-bidraget på 8 % og en bruttoskat på 27 % 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. Endvidere er det et krav, at personen bliver skattepligtig til Danmark i forbindelse med "påbegyndelse af ansættelsesforhold" hos en arbejdsgiver, der er underlagt dansk beskatning.

Landsskatteretten har taget stilling til, hvorvidt en person, der var ansat i et italiensk selskab, og som blev udstationeret til Danmark, kunne anvende reglerne om ekspertbeskatning. Det italienske selskab havde etableret en filial i Danmark, som var omfattet af dansk skattepligt på grund af fast driftssted her. Betingelsen om, at arbejdsgiveren skulle være omfattet af dansk skattepligt, var dermed opfyldt.

SKAT havde ikke godkendt ekspertbeskatningen for personen. Begrundelsen var, at personen havde været ansat i det italienske selskab, som havde fået fast driftssted i Danmark. Der var med andre ord ikke tale om "påbegyndelse af ansættelsesforhold".

Landsskatteretten udtalte, at personen allerede havde været i et ansættelsesforhold til arbejdsgiveren inden udstationeringen til Danmark og var således enig med

SKAT i, at ekspertbeskatningsreglerne ikke kunne anvendes.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2018.64.

Kommentarer

Konklusionen af den nævnte landsskatteretskendelse er, at når et udenlandsk selskab "kun" har et fast driftssted i Danmark, kan reglerne om ekspertbeskatning alene anvendes, hvis medarbejderen først bliver ansat, når han skal påbegynde arbejdet i det danske faste driftssted. En tidligere ansættelse i det udenlandske selskab, der får fast driftssted i Danmark, afskærer muligheden for at anvende

reglerne om ekspertbeskatning, da det udenlandske selskab og filialen i Danmark er den samme juridiske enhed.

Hvis et udenlandsk selskab derimod etablerer et datterselskab i Danmark, kan man ansætte en medarbejder fra det udenlandske moderselskab i det danske datterselskab, som kan blive omfattet af ekspertbeskatning. Der skal indgås en ansættelseskontrakt med det danske selskab, og der er dermed tale om "påbegyndelse af et ansættelsesforhold", da der i den nuværende lov ikke er noget til hinder for, at man tidligere har været ansat i et udenlandsk koncernforbundet selskab. De to selskaber er to forskellige juridiske enheder.



Skatteinformation august 2018

© Revitax A/S. revitax@revitax.com

Redaktion: Dorte Borup Madsen (ansv.), Martin Nors Hansen, 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 6. juni 2018.

ISSN 1395-9530



Skatteinformation august 2018

© Revitax A/S

revitax@revitax.com

Redaktion: Dorte Borup Madsen (ansv.), Martin Nors Hansen, 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 / Rønde / Aarhus

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

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