



Grant Thornton

Grant Thornton Statsautoriseret Revisionspartnerselskab
Stockholmsgade 45 | 2100 København Ø | T (+45) 33 110 220 | F (+45) 33 110 520

SKATTEINFORMATION / AUGUST 2014



Forord

Der har i efterhånden en årrække været en stadigt stigende kritik af, at balancen mellem borgernes rettigheder og SKATs myndighedsudøvelse ikke er fair. Effektivitetshensyn og provenu synes vigtigere end retssikkerhed, og kvalitets sikring af de enkelte afgørelser er ikke tilfredsstillende.

Også her i Skatteinformation er kritikken blevet fremført, og vi har advaret mod det uundgåelige resultat, som er mistillid til SKATs virksomhed.

Det er derfor glædeligt, at den nye minister, Morten Østergaard, har taget fat i problemerne og tilmed tilkendegivet, at retssikkerhed er lakmusprøven på hans virksomhed som skatteminister. Han har samtidig rejst en lammende kritik af SKAT ved at påpege, at der har været alt for lidt fokus på retssikkerheden alt for længe. Så meget for de utallige retssikkerhedsinitiativer fra SKAT de senere år!

Af skatteministerens initiativer på området er det især værd at bemærke, at der lægges op til en modernisering af

skattekontrolloven, hvilket længe har været et stort ønske. Men ny lovgivning gør det ikke alene. Den uheldige kultur, der har udviklet sig og i de senere år fået vind i sejlene hos SKAT, skal også radikalt ændres.

Vi vil i publikationen komme ind på nogle aktuelle problemstillinger på skatteområdet, blandt andet reglerne om arbejdsudleje, hvor den restriktive praksis det seneste år er lempet betydeligt, og den gældende praksis om udlån fra virksomhedsordningen, hvor der er grund til at være på vagt. Reglerne om fast driftssted, når en virksomhed udvider sin aktivitet til udlandet, er også omtalt.

Ny lovgivning og mere principielle domme og afgørelser er vanen tro også en del af publikationen.

VM i fodbold afgøres i sommeren 2014 i Brasilien. Det fejrer vi i billedkavalkaden med brasilianske motiver.

God sommer.

Indhold

Udlån fra virksomhedsordningen – skat eller skal ikke!	4
Private udlån fra virksomhedsordningen	4
Udlån til samhandelspartner	4
Overdragelse af virksomhed med succession	5
Skal vi bytte – og hvad siger skattereglerne?	9
Rente- og valutawaps	9
Den skattemæssige behandling af swaftaler	9
Virksomhed i flere lande – hvad med beskatning?	12
Danske virksomheder med aktiviteter i udlandet	12
Fast driftssted efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst	12
Opgørelse af indkomsten i det faste driftssted	15
Når indkomsten også skal selvangives i Danmark	15
Beskatning af medarbejdere	16
Arbejdsudleje – vi trækker i land!	18
Hvor er der trukket i land?	18
Hvor er vi landet?	18
Vi går tilbage og trækker i land	19
Underskudsfræmførelse i aktie- og anpartsselskaber	20
Skattemæssige underskud	20
National sambeskatning	20
Kildeartsbegrænsede tab	21
Underskuds begrænsning ved akkord mv.	21
Underskudsfræmførelse ved konkurs	21
Underskud ved skattefrie omstruktureringer	22
Underskud ved skattepligtige omstruktureringer	23
Underskuds begrænsning ved salg af aktier	23
Momsfradrag ved leasing af personbiler til firmabrug	24
Anskaffelse og drift af personbiler	24
Leasing af personbiler	24
Leasing i udlandet	24
Splitleasing	25
Kørsel i udenlandsk indregistreret bil i Danmark	26
Personer med bopæl i Danmark	26
Personer med bopæl i udlandet	27
Personer med bopæl i såvel Danmark som udlandet	27
Reguleringsforpligtelse ved momsfri udlejning eller salg af nyopførte bygninger	28
Salg af nyopførte bygninger	28
Reguleringsforpligtelse	28
Omvendt betalingspligt for moms ved indenlandske salg af bærbare computere, mobiltelefoner mv.	31
Omvendt betalingspligt	31
Varer omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt	31
Købers administrative forpligtelser	31
Nye love	32
Henstand med exitskat for selskaber ved flytning indenfor EU/EØS	32
Værnsregel mod omgåelse af udbyttebeskatning ved omstruktureringer	33
Indberetning af underskud, kildeartsbegrænsede tab mv.	35
Fremrykning af skattelettelser	37
Lovforslag	39
Værnsregel mod privat gæld i virksomhedsordningen	39
Højesteretsdomme	41
Beskatning af fri bil ved udelukkende erhvervsmæssig anvendelse	41
Skattefri ekspropriation eller skat ved salg af ejendom	41
Selskabers fradrag for låneomkostninger	43
Administrative afgørelser	45
Aktionærlån og beskatning	45
Personfradrag og udenlandsk indkomst	47
Fuld dansk skattepligt og bestyrelsesarbejde	47
Hovedaktionærs kaution for eget selskab	48
Godtgørelser efter forskels- og ligebehandlingsloven	49
Værdi af fri bolig – bopæls- og fraflytningspligt	49

Udlån fra virksomhedsordningen – skat eller skal ikke!

I de seneste 12 år har der været offentliggjort en række administrative afgørelser om udlån af midler fra virksomhedsordningen. I sommeren 2013 kom den første højesteretsdom på området, og den stadfæstede administrativ praksis. I 2014 er der offentliggjort yderligere to administrative afgørelser, der er med til at fastlægge praksis for, hvornår et udlån fra virksomhedsordningen kan godkendes, uden at dette betragtes som en hævning.

Private udlån fra virksomhedsordningen

Når der i virksomhedsordningen er overskydende likviditet, kan det være fristende at udlåne penge til eget selskab eller til børnene. Sådanne udlån kan endog betyde, at pengene bliver bedre forrentet end ellers.

Den administrative praksis har omhandlet udlån til børn eller et af virksomhedsejeren ejet selskab. Fælles for alle afgørelserne har været, at udlånene er blevet betragtet som virksomheden uvedkommende, og lånebeløbet er derfor blevet betragtet som en hævning med beskatning af opsparet overskud til følge.

Fra praksis kan nævnes følgende to afgørelser:

”Udlån til datter er en hævning i virksomhedsordningen”

En far ønskede at udlåne et beløb til datteren i forbindelse med anskaffelse af en helårsbolig. Lånet skulle forrentes med 6 %, og til sikkerhed for lånet ville der blive tinglyst et pantebrev i ejendommen. Faderen anførte, at han ved udlånet ville få en bedre forrentning af den overskydende likviditet i virksomhedsordningen end ved et indestående i banken. Ligningsrådet svarede, at der var tale om en disposition af privat karakter, og udlånet ville derfor være en hævning i den almindelige hæverækkefølge.

”Udlån til eget selskab er også at betragte som en hævning i virksomhedsordningen”

En elinstallatør havde overdraget sin virksomhed til et af ham nystiftet selskab. Virksomhedsordningen bestod nu af en udlejningsejendom, der blandt andet blev udlejet til det af ham ejede selskab. Landsskatteretten fandt, at da den personlige virksomhed ikke drev næring med udlån af penge, måtte udlån fra virksomhedsordningen til det af elinstallatøren ejede selskab derfor betragtes som en hævning i hæverækkefølgen.

Højesteret afsagde i 2013 en dom, der stadfæstede den administrative praksis.

I sagen for Højesteret var der tale om en praktiserende læge, der anvendte virksomhedsordningen. Lægen ejede et anpartsselskab, hvor aktiviteten primært bestod i handel med aktier for lånte midler. Lægen foretog udlån fra virksomhedsordningen til det af ham ejede selskab. Lånene kunne kræves indfriet på anfordring, og renten var fastsat til 6 %. Højesteret fandt, at lånene ikke kunne anses for ydet som led i lægevirksomhedens erhvervsmæssige aktivitet. Lånene var derfor privat långivning og låneprovenu et en hævning i virksomheden.

Skatterådet har efterfølgende taget stilling til to andre former for udlån fra virksomhedsordningen, som omtales i det følgende.

Udlån til samhandelspartner

Skatterådet har i et bindende svar godkendt, at et udlån til en samhandelspartner var et erhvervsmæssigt udlån, og lånet var derfor ikke at betragte som en hævning.

Der var tale om et landbrugsinteressentskab med to interessenter.

Den ene interessent påtænkte at foretage et udlån af midler placeret i virksomhedsordningen. Udlånet skulle ske til et selskab (A ApS), hvor han ejede 50 % af kapitalen, og den anden interessent ejede den resterende andel af selskabskapitalen.

Interessentskabet dyrkede afgrøder, der blev solgt til A ApS, som forarbejdede grøntsagerne mv., hvorefter disse blev solgt typisk til udlandet.

”Udlån til samhandelspartner godkendt som et erhvervmæssigt aktiv”

Det var Skatterådets opfattelse, at udlån til et selskab, som ”udlånsvirksomheden” har samhandel med, er et erhvervmæssigt udlån og derfor ikke en hævnning i virksomhedsordningen.

Overdragelse af virksomhed med succession

Succession er et skattemæssigt begreb, som betyder, at sælger af en virksomhed undgår beskatning af avancen ved overdragelsen, mod at køber indtræder i sælgers skattemæssige stilling med hensyn til anskaffelsessummer og foretagne afskrivninger mv. Med andre ord overtager den nye ejer den hidtidige ejers skatteforpligtelse (udskudt skat).

Successionsreglerne kan anvendes ved overdragelse til den nære familie og til nære medarbejdere.

En overdragelse med succession betyder alt andet lige, at den nye ejer får en anderledes og ringere skattemæssig position, end hvis overdrageren havde betalt skat af den avance, der kan konstateres ved overdragelsen.

Kompensation for udskudt skat

Erhververen af virksomheden skal som udgangspunkt betale den objektive markedsværdi, selv om han overtager virksomheden med succession. Men som kompensation for en udskudt skat, kan parterne vælge mellem to muligheder:

- Køber får en gave, og gaven ”formindskes” med en passivpost
- Markedsværdien af virksomheden nedsættes med kursværdien af den udskudte skat.

”En passivpost formindsker den skatte- eller afgiftspligtige værdi af en gave”

Køber er principielt skatte- eller afgiftspligtig af en gave, men der skal kun betales skat eller afgift, hvis gaven er større end den lovbestemte passivpost. Denne udgør 30 % af den skattepligtige fortjeneste, der ville være fremkommet, hvis den hidtidige ejer havde solgt aktiverne uden succession. Passivposten er dog kun 22 % ved overdragelse af aktier. Passivposten udgør således cirka halvdelen af den skat, der ville være blevet udløst, hvis overdragelsen var sket uden succession. Passivposten for opsparet overskud i virksomhedsordningen er afhængig af, i hvilket år overskuddet er opsparet, og udgør mellem 9 % og 18,75 %.

”Kursfastsættelse af udskudt skat er et alternativ til den lovbestemte passivpost”

I stedet for den lovbestemte passivpost kan parterne kursfastsætte den skatteforpligtelse (udskudte skat), der overtages af den nye ejer. Kursfastsættelsen skal fremgå af overdragelsesaftalen, idet den bliver en del af berigtigelsen af købesummen. Der gælder ikke særlige regler for denne kursfastsættelse, men den kan ikke fastsættes til pari, da den udskudte skat alt andet lige ikke er en aktuel skat på overdragelsestidspunktet. Kursfastsættelsen kan ændres af SKAT, hvis kursen afviger fra ”handelsværdien”. Der vil ikke opstå en gave til køberen af virksomheden, når kursfastsættelsen ikke er mindre end den værdi, der kan beregnes med de faste procenter på 30 %, 22 % m.fl., da parterne altid har krav på et nedslag af denne størrelse.

Hvis nu den personlige virksomhed, der ønskes overdraget, indgår i virksomhedsordningen, og der er opsparet overskud, vil der så i givet fald ske en hævnning i forbindelse med overdragelsen? Skatterådet har for nylig taget stilling hertil.

Kompensation for succession – kan det være en hævnning?

Som ovenfor anført er der mulighed for at vælge mellem to fremgangsmåder, når der ved overdragelse med succession ydes en kompensation for den udskudte skat, nemlig:

- En gave, der kun er skatte- eller afgiftspligtig, hvis den overstiger den beregnede passivpost
- Et værdinedslag i overdragelsessummen for aktiverne.

Spørgsmålet er, om valg af fremgangsmåde har betydning for, om overdragelsen udløser en hævnning i virksomhedsordningen, og opspareret overskud dermed kommer til beskatning.

Skatterådet har taget stilling til dette spørgsmål.

Der var tale om en person, som ejede en række næringsjendomme, som var placeret under virksomhedsordningen. Personen påtænkte at overdrage en eller flere af disse jendomme til børnene med skattemæssig succession.



Skatterådets svar var, at en passivpost forudsætter, at der er ydet en gave, og sker berigtigelsen af købesummen for ejendommen helt eller delvis som gave, vil gaven være at betragte som en hævning i virksomhedsordningen. Der vil være tale om en hævning, selv om der ikke skal betales gaveafgift af gaven som følge af, at den afgiftspligtige værdi af gaven udlignes af den lovbestedte passivpost.

Valgte parterne derimod at nedsætte overdragelsessummen for ejendommene med kursværdien af skatteforpligtelsen, ville successionsoverdragelsen ikke udløse en hævning i virksomhedsordningen.

”Nedslag i overdragelsessummen kan være mere gunstig end en passivpost”

Konklusionen er derfor, at ved generationsskifte af en virksomhed, eksempelvis afståelse af en ideel andel af virksomheden, hvor overdragelsen sker med succession, skal man vælge værdinedslag i aktivernes handelsværdi i stedet for en gave, hvis man vil undgå en hævning og deraf følgende beskatning af opsparet overskud. Der er intet til hinder for, at værdinedslaget udgør samme beløb som den lovbestedte passivpost.

Berigtigelse af salgssummen – kan det være en hævning?

I samme sag som nævnt ovenfor, hvor en far ønskede at overdrage nogle næringsejendomme med succession til børnene, tog Skatterådet også stilling til, om hel eller delvis sælgerfinansiering af købesummen ville blive betragtet som en hævning i sælgers virksomhedsordning. Der var tale om tre forskellige forslag til finansiering af ejendoms-overdragelserne til børnene:

1. Mellemregning på anfordringsvilkår forrentet med markedsrenten
2. Mellemregning på anfordringsvilkår forrentet med markedsrenten og sikkerhedsstillelse i form af et ejer-pantebrev
3. Sædvanlig realkreditbelåning af ejendommene, og den resterende del af salgssummen berigtiget med et anfordringstilgodehavende forrentet med markedsrenten.

Når en virksomhedsejer sælger én ud af flere virksomheder eller en ideel andel kan salgssummen indgå i virksomhedsordningen, herunder et eventuelt sælgerpantebrev mv.

Skatterådet var af den opfattelse, at samtlige tre forslag til finansiering af generationsskiftet ville være en hævning i virksomhedsordningen med beskatning af opsparet overskud til følge.

”Sælgerfinansiering af generationsskiftet anset for en hævning i virksomhedsordningen”

Skatterådet fastslår, at hverken det, at der foreligger familieforhold eller at overdragelsen sker med succession i sig selv er noget problem i forhold til, om dispositionen er erhvervsmæssig. Skatterådets begrundelse i de tre situationer kan sammenfattes hen i retning af, at en tilsvarende finansiering ikke vil være sædvanlig i forhold til en uafhængig køber. Gældsforholdet er derfor ikke et erhvervsmæssigt begrundet udlån, men et privat udlån og dermed en hævning i virksomhedsordningen.

Det sidste ord i denne sag er ikke sagt endnu, da afgørelsen er påklaget til Landsskatteretten.

Indtil videre bør man derfor være påpasselig med sælgerfinansiering i forbindelse med generationsskifte af en virksomhed, der indgår i virksomhedsordningen. Det kan dog tilføjes, at sælger af virksomheden kan overveje at optage et lån i privatregi, og som sikkerhedsstillelse anvende aktiverne i den tilbageværende virksomhed.



Skal vi bytte – og hvad siger skattereglerne?

Swap er et gammelt engelsk udtryk, der betyder at bytte. En valutaswap er en aftale om at "bytte" valuta, og en renteswap er en aftale om at "bytte" rente. Hovedreglen er, at personer ikke har fradragsret for tab på sådanne swapaftaler, men er skattepligtige af en gevinst. Hvis swapaftalen har erhvervsmæssig tilknytning, kan der dog skattemæssigt være fradrag i indkomsten for et tab.

Rente- og valutaswaps

En swap er en aftale om at bytte betalingsstrømme i en bestemt periode. Der findes to typer swaps - renteswaps og valutaswaps. I en renteswap bytter man betalingsstrømme i den samme valuta, mens man i en valutaswap bytter betalingsstrømme i forskellige valutaer.

Med en swap kan en virksomhed omlægge rente- og valutaprofilen på et engagement, der allerede er etableret mellem virksomheden og banken eller mellem virksomheden og en tredje part.

Renteswap

En renteswap er en aftale mellem to parter om at modtage (henholdsvis betale) fast rente i en given periode mod at betale (henholdsvis modtage) variabel rente i samme valuta og periode. Rentebeløbene beregnes på baggrund af de aftalte rentevilkår og en teknisk hovedstol. Der udveksles ikke hovedstole i en renteswap. Renteswaps er velegnede til at omlægge rentebetalingerne på lån fra variabel rente til fast rente eller omvendt.

Valutaswap

En valutaswap er en aftale mellem to parter om at afgive en betalingsstrøm i én valuta mod at modtage en betalingsstrøm i en anden valuta. En valutaswap svarer til en renteswap, blot er der tale om betalinger i to forskellige valutaer. Under valutaswappen kan rentebetalingerne vælges fastsat enten ud fra en fast rente gældende for hele swappens løbetid eller ud fra en variabel rente.

Valutaswaps er således velegnede til at omlægge valuta- og renterisici på et lån. Vilkårene kan eksempelvis ændres fra:

- Fast rente i én valuta til fast rente i en anden valuta
- Fast rente i én valuta til variabel rente i en anden valuta
- Variabel rente i én valuta til variabel rente i en anden valuta.

Hvordan bytter man?

Swapaftaler kan man umiddelbart kalde for et væddemål. Tror man eksempelvis, at renten stiger og derfor vælger at lave en renteswap, hvor den variable rente byttes til en fast rente, ja så får man alt andet lige en gevinst, hvis renten stiger. Falder renten derimod får man et tab.

Hvis en virksomhed har en bankgæld, der forrentes med en variabel rente (markedsrenten), og tror virksomheden, at renten vil stige, vil det alt andet lige være ønskeligt at få renten låst fast på det nuværende niveau og dermed undgå en stigning i renteudgifterne på bankgælden. Omvendt, hvis banklånet forrentes med en fast rente, og virksomheden tror, at renten i den kommende tid vil falde. Her vil virksomheden så kunne vælge at få renten på banklånet "byttet" til en variabel rente.

Uanset om virksomheden ønsker at bytte til en variabel rente eller en fast rente, kan dette opnås ved en renteswap.

Hvis virksomheden med en variabel rente på banklånet indgår en renteswap (bytter til fast rente) får virksomheden nu en betaling via renteswappen, der svarer til den variable rente på banklånet. Virksomheden skal betale et beløb svarende til den faste rente, der er fastsat i renteswappen. Virksomheden har herved reelt opnået en renteomlægning af lånet, men der er ikke ændret på den oprindelige låneaftale. Indgåelse af en renteswap er således et alternativ til låneomlægning, og etableringsomkostningerne er mindre end ved en låneomlægning.

At spare omkostningerne til en låneomlægning kan dog blive en dyr fornøjelse, hvis tabet på en rente- eller valutaswap ikke skattemæssigt kan fratrækkes.

Den skattemæssige behandling af swapaftaler

Swapaftaler er omfattet af kursgevinstlovens regler om finansielle kontrakter.

Selskaber er skattepligtige af gevinst og har fradrag for tab.

Personer er skattepligtige af gevinster. Tab er alene fradragsberettiget i det omfang, man tidligere har haft beskattede nettogevinster (kildeartsbegrænset tab). Et yderligere tab kan fremføres til modregning i nettogevinster på finansielle kontrakter. Der er dog adgang til tabs-

fradrag i anden indkomst, hvis tabet på den finansielle kontrakt har den fornødne erhvervsmæssig tilknytning.

Hvorvidt en finansiell kontrakt har erhvervsmæssig tilknytning afgøres ud fra en konkret vurdering. Hvis kontrakten hverken har tilknytning til virksomhedens drift eller virksomhedens gæld, er adgangen til fradrag for tab kildeartsbegrænset.

En finansiell kontrakt kan eksempelvis have erhvervsmæssig tilknytning, hvis kontrakten er indgået for, at:

- Afdække rente- eller valutarisici
- Reducere virksomhedens finansieringsomkostninger.

Afdækning af rente- eller valutarisici

Erhvervsmæssig tilknytning kan eksempelvis foreligge i følgende tilfælde:

- En renteswap, hvor en variabel rente på et erhvervsmæssigt lån "byttes" til en fast rente
- En valutaswap, der sikrer en virksomheds tilgodehavender og leverancer
- En valutaswap, der afdækker kursrisikoen på erhvervsmæssige valutalån.

Ved vurderingen af, om den finansielle kontrakt har den fornødne erhvervsmæssige tilknytning, er det blandt andet relevant at se på følgende elementer:

- **Svarer den indgåede kontrakt beløbs- og tidsmæssigt til virksomhedens leverancer, lån mv.?**

Hvis kontrakten lyder på et beløb svarende til virksomhedens leverancer eller de bagvedliggende låns restgæld, og løbetiden svarer til løbetiden på de bagvedliggende aftaler/lån, taler det for, at kontrakten er erhvervsmæssig.

- **Tager kontrakten udgangspunkt i den bagvedliggende kontrakt/lånets valuta?**

Kontrakten kan kun anses for erhvervsmæssig, hvis kontrakten afdækker en reel, underliggende risiko i forbindelse med virksomhedens tilgodehavender eller betalingsforpligtelser. Hvis den valuta, den bagvedliggende kontrakt/lånet er udstedt i, ikke indgår i kontrakten, taler det imod, at kontrakten er erhvervsmæssig.

Ved afdækning af valutarisici i forbindelse med omlægning af lån skal den ene af valutakontraktens to valutaer være den valuta, som valutalånet er optaget i. Den anden valuta skal være den valuta, lånet fremover skal være i. Desuden skal kontraktens løbetid og beløbsstørrelser til enhver tid være holdt inden for det erhvervsmæssige valutalåns næste rentetermin og restgæld.

Tab på kontrakter, der har til formål at udnytte renteforskelle mellem to valutaer, har efter praksis ikke risikoafdækning til formål, og personer kan derfor ikke skattemæssigt fratække et tab.

Reduktion af virksomhedens finansieringsomkostninger

Efter praksis kan finansielle kontrakter anerkendes som erhvervsmæssige, hvis de er indgået for at stille den erhvervsdrivende, som om virksomhedens lån var omlagt til andre rentevilkår, eksempelvis fra fast til variabel forrentning og/eller til en anden valuta.

Erhvervsmæssig tilknytning kan eksempelvis foreligge i følgende tilfælde:

- En variabel rente på et erhvervsmæssigt lån "byttes" til en fast rente
- En rente i DKK på et erhvervsmæssigt lån "byttes" til en (lavere) rente i CHF
- En valutaterminskontrakt sælges for at opnå en gevinst som følge af renteforskellen mellem valutaen på virksomhedens lån og en lavere forrentet valuta.

Ved vurderingen af, om kontrakter, der skal reducere virksomhedens finansieringsomkostninger, har den fornødne erhvervsmæssige tilknytning, er det blandt andet relevant at stille nedenstående tre spørgsmål:

- **Svarer den indgåede kontrakt beløbs- og tidsmæssigt til restgælden på personens erhvervsmæssige lån?**

Hvis kontrakten lyder på et større beløb end restgælden, eller hvis løbetiden er længere end løbetiden på det bagvedliggende lån, viser praksis, at kontrakten ikke skattemæssigt kan godkendes som erhvervsmæssig.

Selv om kontrakten kun afdækker en del af virksomhedens låneportefølje, eller løbetiden på kontrakten er kortere end på de underliggende lån, kan der være tale om den fornødne erhvervsmæssige tilknytning. Det skal

	Selskab	Person	Personlig virksomhed
Tab	Fradragsberettiget	Fradrag, hvis tab ikke overstiger tidligere års skattepligtige gevinster. Tab herudover fremføres til modregning i gevinst	Fradragsberettiget, når der er tale om afdækning af virksomhedens fordringer og gæld
Gevinst	Skattepligtig	Skattepligtig (kapitalindkomst)	Skattepligtig (indgår i virksomhedens resultat, hvis virksomhedsordningen anvendes)

ses i sammenhæng med, at kontrakter, der eksempelvis stiller personen, som om virksomhedens lån var omlagt til fremmed valuta, indebærer en risiko. En kortere løbetid eller at der kun indgås kontrakter i forhold til en del af virksomhedens lån, kan være udtryk for en afvejning i forhold til den givne risiko.

- **Tager kontrakten udgangspunkt i det bagvedliggende låns valuta?**

Hvis den valuta, det bagvedliggende lån er udstedt i, ikke indgår i kontrakten, taler det imod, at kontrakten er erhvervs-mæssig.

- **Er der tale om risikoafdækning?**

Tab på kontrakter, der har til formål at udnytte rente- og valutaforskelle mellem to valutaer, har ikke risikoafdækning til formål, og Landskatteretten har i sådanne sager nægtet tabsfradrag, selv om den erhvervs-mæssige tilknytning var opfyldt. Godkendelse af tab forudsætter efter Landsskatterettens opfattelse, at kontrakten er indgået udelukkende af hensyn til at reducere risiko.

Opgørelse af gevinst og tab

Den skattepligtige gevinst og det eventuelt fradragsberet-tigede tab opgøres efter lagerprincippet, hvilket vil sige forskellen mellem værdien primo og ultimo indkomståret. Ved anskaffelse/indfrielse træder anskaffelses- og afståel-sessummen i stedet for primo- og ultimoværdien.

Virksomhed i flere lande – hvad med beskatning?

Afgørelsen af om en aktivitet i et andet land end der, hvor virksomheden i øvrigt driver forretning, udgør et fast driftssted, er en særdeles svær disciplin indenfor skatteretten. Der er for tiden stor fokus på området såvel i Danmark som i flere andre lande. Alle ønsker skat i statskassen.

Danske virksomheder med aktiviteter i udlandet

I Danmark gælder et globalindkomstprincip for personer. Det betyder, at al indkomst skal selvangives i Danmark, også udenlandsk indkomst, som måske er blevet beskattet i udlandet.

Danske selskaber skal som udgangspunkt også selvangive deres globalindkomst. Der gælder dog som hovedregel et territorialprincip for fast ejendom og fast driftssted beliggende i udlandet. Territorialprincippet betyder, at indkomsten ikke er skattepligtig i Danmark, ligesom et eventuelt underskud ikke kan fratrækkes. Selskabet kan dog vælge international sambeskatning, og i så fald medregnes indkomsten ved opgørelsen af den danske indkomst, og der gives et nedslag i den danske selskabsskat. Nedslaget udgør den del af skatten, der kan henføres til den udenlandske indkomst, dog højst den i udlandet betalt skat.

”I Danmark gælder et globalindkomstprincip for personer, mens selskaber i et vist omfang kun territorialbeskattes”

Mange danske virksomheder, der forsøger at udvide deres forretningsområde til udlandet, er ofte ikke opmærksomme på, at der eventuelt kan være tale om et fast driftssted med pligt til at betale udenlandsk skat. Hele indkomsten er selvangivet i Danmark, og så tror man, at alt er i orden. Men kommer de udenlandske skattemyndigheder senere og statuerer fast driftssted med betaling af udenlandsk skat til følge, så bliver indkomsten beskattet to gange. Næste step er så at få SKAT i Danmark til at give kredit for den skat, som udlandet opkræver. Det er ikke altid så let, da SKAT måske ikke er enig i, at der er fast driftssted i udlandet. En sådan dobbeltbeskatningskonflikt bliver dog normalt løst ved en forhandling (Mutual Agreement) mellem SKAT i Danmark og skattemyndighederne

i udlandet. Men det tager som regel meget lang tid – ofte flere år, og det kan være en hård likviditetsbelastning for den danske virksomhed. Derfor er det en god ide at få problemstillingen afklaret på forhånd.

Fast driftssted efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst

Danmark har indgået overenskomster om undgåelse af dobbeltbeskatning med snart 100 lande.

I de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster er fastlagt, hvornår en virksomheds aktivitet skal anses for et fast driftssted. Der er mindre afvigelser i de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster. I det følgende anvendes OECD's modelkonvention, som er identisk med mange af de overenskomster, som Danmark har indgået.

Fast driftssted omfatter:

1. Et fast forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed udøves
2. Bygge-, anlægs- eller installationsarbejde, der har en varighed af mere end 12 måneder
3. Afhængige repræsentanter med fuldmagt.

Virksomhed med fast forretningssted

Følgende tre betingelser skal være opfyldt for at statuere fast driftssted:

1. Der skal foreligge et ”forretningssted”, hvilket vil sige indretninger såsom lokaler, maskiner eller udstyr.
2. Forretningsstedet skal være ”fast”, det vil sige, at det skal være etableret på et givent sted med en vis grad af varighed.
3. Virksomheden skal udøves igennem det faste driftssted, hvilket sædvanligvis vil sige, at personer, som på den ene eller den anden måde er afhængige af foretagendet (personale), udfører foretagendets virksomhed i det land, hvor det faste sted er beliggende.

Er alle tre betingelser opfyldt, medfører dette et fast driftssted, medmindre aktiviteten kan karakteriseres som værende af forberedende og hjælpende karakter (hjælpeaktiviteter).

”Et fast forretningssted er ikke et fast driftssted, når der kun udføres hjælpeaktiviteter”

Som eksempler på hjælpeaktiviteter kan nævnes:

- Anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet
- Opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering
- Opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende til bearbejdelse hos et andet foretagende
- Opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at indkøbe varer eller indsamle oplysninger til foretagendet.

I det følgende anføres nogle forholdsvis nye afgørelser, der alle drejer sig om, hvorvidt en udenlandsk virksomhed ved en given aktivitet i Danmark ville få fast driftssted. Da en dobbeltbeskatningsoverenskomst vender begge veje, kan afgørelserne også ses som et udtryk for, hvornår en dansk virksomhed får fast driftssted i udlandet.

Sælgere og hjemmekontor

Skatterådet har taget stilling til, hvorvidt et tysk selskab ville få fast driftssted i Danmark i forbindelse med ansættelse af en salgsmedarbejder med bopæl i Danmark.

Den danske medarbejders arbejdsopgave bestod i salg, rådgivning og servicering af såvel eksisterende som nye kunder i Danmark. Alle salgsaftaler skulle accepteres af selskabet i Tyskland. Rapportering (udfyldelse af rapporter, formularer mv.) til det tyske selskab ville dels foregå fra et kontor i salgsmedarbejderens private bolig dels på "landevejen".

Skatterådet fandt, at det tyske selskab havde fast forretningssted i Danmark, og selskabets virksomhed blev udøvet gennem dette, hvilket betød, at der var fast driftssted. Undtagelsesbestemmelsen i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst om, at der ikke er fast driftssted, når det arbejde, der udføres, alene er af forberedende og hjælpende karakter, var ikke opfyldt, da medarbejderens salgsopgave udgjorde en væsentlig og betydningsfuld del af det tyske selskabs virksomhed i sin helhed og var identisk med selskabets almindelige aktivitet udenfor Danmark.

Med denne og lignende afgørelser fra Skatterådet synes det næsten umuligt at undgå, at en sælger ikke medfører fast driftssted, når han er bosiddende i det land, hvor salgsarbejdet foretages.

Sundhedsbehandlinger på klinik, hos virksomheder og private

Skatterådet har taget stilling til, hvorvidt levering af sundhedsydelser ville medføre, at en person fik fast driftssted i Danmark og dermed blev begrænset skattepligtig heraf.

En sundhedsbehandler bosat i Sverige overvejede, at han én gang om ugen ville leje et kliniklokale på timebasis i Danmark. Her ville han udføre behandlinger, og ønskede Skatterådets svar på, om denne virksomhed ville medføre fast driftssted i Danmark. Skatterådets svar var, at da der ville være tale om en regelmæssig og tilbagevendende anvendelse af det samme lokale, udgjorde dette et fast driftssted. Denne del af virksomheden ville dermed være omfattet af dansk skattepligt.

Udover behandling af privatpersoner på klinikken påtænkte personen at indgå kontrakt med 5-10 danske virksomheder, hvor behandlingen skulle foregå på virksomhedens adresse. Skatterådet tog ikke direkte stilling hertil, men udtalte, at behandling én gang om ugen på samme virksomhed ville kunne medføre, at der også her var tale om fast driftssted.

Endelig påtænkte personen at behandle privatpersoner på deres bopæl maksimalt to dage om ugen, eller i alt maksimalt otte behandlinger på én uge. Skatterådet svarede, at disse behandlinger ikke ville udgøre et fast driftssted i Danmark, idet det blev lagt til grund, at der var tale om forskellige kunder.

Den danske direktionsssekretær

Et svensk selskab bad Skatterådet tage stilling til, om selskabet ville få fast driftssted i Danmark, når selskabet lejede et kontorlokale i Danmark, som skulle bruges af en medarbejder, der var ansat i det svenske selskab.

Medarbejderen skulle udføre følgende opgaver for det svenske selskab og selskabets direktør:

- Planlægning og opsætning af møder med danske og internationale forretningsforbindelser
- Passe direktørens kalender
- Modtage telefonbeskeder og skrive e-mails på vegne af direktøren
- Arrangere direktørens forretningsrejser
- Varetage øvrige opgaver som personlig assistent for direktøren.

Den eneste aktivitet selskabet havde i Danmark var direktionssekretæren. Sekretærens opgaver var udelukkende af administrativ karakter, og hun skulle på ingen måde udføre salg eller salgsopsøgende arbejde i Danmark.

Skatterådets svar var, at det svenske selskab ikke ville få fast driftssted i Danmark, selv om kontoret var et fast forretningssted, hvor der blev udført arbejde for selskabet og dets direktør. Begrundelsen var, at de opgaver, som sekretæren varetog, udelukkende var af forberedende og hjælpende karakter og dermed underordnede i forhold til selskabets aktivitet/forretningsområde.

Bygge- og anlægsvirksomhed

Efter interne danske skatteregler udgør bygge- og anlægsvirksomhed fast driftssted fra første dag. Men denne interne hjemmel kan Danmark ikke udnytte, hvis den udenlandske virksomhed kommer fra et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, da overenskomsten fastslår, at der kun kan ske beskatning, hvis arbejdet har en vis varighed.

Bygge-, anlægs- og installationsarbejder skal efter OECD's modeloverenskomst kun udgøre et fast driftssted, hvis det har en varighed af mere end 12 måneder. Overstiger varigheden 12 måneder, foreligger der fast driftssted fra den første dag.

12-måneders-testen anvendes på hvert enkelt byggeri. Et bygningsarbejde skal betragtes som én enhed, såfremt det kommercielt og geografisk udgør et sammenhængende hele, selv om det udføres på baggrund af flere entreprisekontrakter.

En byggeplads foreligger fra det tidspunkt virksomheden begynder sit arbejde på denne, herunder et hvilket som helst forberedende arbejde, eksempelvis oprettelsen af et planlægningskontor på byggepladsen. Byggepladsen fortsætter med at eksistere indtil arbejdet er afsluttet.

”Midlertidige stop i arbejdet afbryder ikke 12-måneders-perioden”

Midlertidige afbrydelser i arbejdet afbryder ikke 12-måneders-perioden. Hvis eksempelvis en entreprenør påbe-

gynder arbejdet på byggepladsen den 1. maj 2013 og stopper arbejdet den 1. november 2013 på grund af dårlige vejrforhold, materiale-mangel osv., og genoptager arbejdet igen den 15. februar 2014 og afslutter arbejdet den 15. maj 2014, er der forløbet mere end 12 måneder, og der er derfor tale om et fast driftssted. Hvis en hovedentreprenør afgiver underentrepriser til andre virksomheder, medregnes også den tid, som underentreprenørerne har brugt på arbejdet ved afgørelsen af, om hovedentreprenøren har fast driftssted. Underentreprenøren får kun fast driftssted, hvis hans arbejde på byggepladsen har en varighed af mere end 12 måneder. Er der tale om et interessentskab, der har påtaget sig en byggeopgave anvendes 12-måneders-testen i forhold til interessentskabet og ikke den enkelte interessent.

I nogle af de danske overenskomster er de 12 måneder erstattet med 6 måneder. Det gælder eksempelvis Letland, Litauen og Tyrkiet. I overenskomsten med Grækenland gælder en grænse på 9 måneder.

En dansk virksomhed, der ikke får fast driftssted i udlandet som følge af, at varigheden af bygge- og anlægsprojektet er mindre end forskrevet i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med det pågældende land, skal derfor ikke betale skat i udlandet af indkomsten. Som tidligere anført skal personlige virksomheder på grund af globalindkomstprincippet altid selvangive udenlandsk indkomst. Selskaber skal ikke selvangive indkomst af et fast driftssted i udlandet, når der ikke er valgt international sambeskatning. Men når der ikke er tale om fast driftssted efter en overenskomst med det land, hvor arbejdet udføres, skal det danske selskab selvangive denne udenlandske indkomst.

Afhængige repræsentanter

Selv om der ikke er et fast forretningssted, kan der alligevel være tale om fast driftssted.

Dette er tilfældet, hvor der er tale om ”afhængige” repræsentanter, der har fuldmagt og regelmæssigt anvender denne til at indgå bindende aftaler på vegne af en udenlandsk virksomhed. Dette gælder dog ikke, hvis den aktivitet, som udføres kan karakteriseres som værende af forberedende og hjælpende karakter.

Med den praksis, som er nævnt ovenfor om sælgere og hjemmekontor, har denne bestemmelse umiddelbart ikke den store relevans længere.



Opgørelse af indkomsten i det faste driftssted

Indkomsten i det faste driftssted skal som udgangspunkt opgøres, som om det faste driftssted var et selvstændigt og uafhængigt foretagende.

Det giver som oftest ikke anledning til de helt store problemer, hvilken omsætning, der kan henføres til det faste driftssted. Den store udfordring er derimod ofte, hvilke omkostninger, der kan belaste det faste driftssted.

”Ingen faste regler for hvilke omkostninger, der kan og skal belaste det faste driftssted”

Modeloverenskomsten indeholder ikke nogen regel om, hvilke omkostninger der kan henføres til det faste driftssted. Danmark er af den opfattelse, at omkostninger kan henføres til et fast driftssted, hvis de er afholdt direkte eller indirekte til gavn for det faste driftssted, herunder hører også udgifter til ledelse og administration.

Det bedste råd for indkomstopgørelsen i det faste driftssted er anvendelse af sund fornuft. Ønskes en mere teoretisk udredning, kan blandt andet henvises til Niels Winther Sørensens doktordisputats om ”Beskatning af international erhvervsindkomst”, som er en moppedreng på mere end 800 sider, og så kan der efter endt læsning fortsat være tvivl om, hvordan der opgøres en korrekt indkomst i det faste driftssted.

Når indkomsten også skal selvangives i Danmark

Den udenlandske indkomst skal også selvangives i Danmark, når:

- Virksomhedsejeren er en person
- Virksomhedsejeren er et selskab beliggende i Danmark, og indkomsten ikke udgør et fast driftssted i udlandet
- Virksomhedsejeren er et selskab, og selskabet har valgt international sambeskatning.

Når indkomsten skal selvangives i Danmark, er det selvfølgelig de danske skatteregler, der gælder. Den indtægts- og udgiftsfordeling, der er anvendt i forbindelse med opgørelsen af indkomsten i udlandet skal selvfølgelig også

anvendes i Danmark. Den udenlandske nettoindkomst har nemlig betydning for nedslag i den danske skat, som følge af virksomhed med fast driftssted i udlandet.

Selskaber - har valgt international sambeskatning

Er der tale om et dansk selskab, der driver virksomhed i udlandet gennem et fast driftssted, vil nedslaget i den danske selskabsskat altid skulle ske efter kreditprincippet. Det betyder, at den beregnede danske selskabsskat nedsættes med den forholdsmæssige andel, der kan henføres til nettoindkomsten i det faste driftssted opgjort efter danske skatteregler, dog maksimalt den i udlandet betalte skat. Sagt med andre ord - selskabets samlede skattebetaling vil altid mindst udgøre et beløb svarende til dansk selskabsskat, men en del af skatten er måske betalt til udlandet.

Udgør selskabets indkomst før medregning af indkomsten fra det faste driftssted i udlandet eksempelvis et underskud på 400.000 kr. og nettoindkomsten i det faste driftssted ligeledes 400.000 kr., er selskabets skattepligtige indkomst 0 kr., og det vil derfor umiddelbart ikke være muligt at få kredit for betalt udenlandsk skat. Det danske selskab kan i en sådan situation vælge at se bort fra det danske underskud og fremføre dette til næste år. Det betyder, at der skal selvangives en positiv indkomst på 400.000 kr. svarende til nettoindkomsten i det faste driftssted. Skatten af de 400.000 kr. udgør 24,5 % (2014) eller i alt 98.000 kr. Er der eksempelvis betalt 80.000 kr. i udlandet, bliver den danske skattebetaling 18.000 kr., men til gengæld har selskabet et underskud til fremførelse på 400.000 kr.

Er nettoindkomsten i det udenlandske faste driftssted negativ, kan dette underskud på normal vis modregnes i positiv dansk indkomst, herunder fremføres til et senere indkomstår.

Personer

Er der tale om en personligt drevet virksomhed, er den altovervejende hovedregel, at lempelsen for udenlandsk indkomst i et fast driftssted, sker efter kreditmetoden. Det betyder, at den danske skat nedsættes med den i udlandet betalte skat, dog maksimalt den del af den beregnede danske skat, der kan henføres til den udenlandske nettoindkomst. Er det faste driftssted beliggende i et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, og måtte denne overenskomst undtagelsesvis foreskrive eksemptionlempelse med progressionsforhold,

skal indkomsten fortsat selvangives i Danmark. Eksempel-
tionlempelsen betyder, at der opnås et nedslag svarende
til den del af den samlede beregnede danske skat, der
forholdsmæssigt kan henføres til nettoindkomsten i det
faste driftssted. Nedslaget i den danske skat er således
uafhængig af, hvor meget der er betalt i skat i udlandet.

”Pas på med opsparing af udenlandsk overskud i virksomhedsordningen”

Hvis skatten i udlandet er højere end den danske virk-
somhedsskat, er det alt andet lige en dårlig ide at fore-
tage opsparing i virksomhedsordningen. Lempelsen
sker nemlig kun i opsparingsåret (24,5 % i 2014) og ikke
yderligere lempelse, når indkomsten hæves i et senere
indkomstår.

Anvendes virksomhedsordningen, og er den danske virk-
somhedsindkomst negativ før indtægtsførelse af indkom-
sten i det faste driftssted, er der også her mulighed for
at bortse fra underskud, så der kan opnås lempelse for
udenlandsk skat, se ovenfor under ”Selskaber - har valgt
international sambeskatning”.

Er nettoindkomsten i det udenlandske faste driftssted
negativ, kan dette underskud på normal vis modregnes i
positiv dansk indkomst, herunder fremføres til et senere
indkomstår.

Beskatning af medarbejdere

Arbejdslandets mulighed for beskatning af en udenlandsk
virksomheds medarbejdere hænger til dels sammen med,
om virksomheden har fast driftssted i det pågældende
arbejdsland.

Når en person er bosiddende i ét land (fuld skattepligtig)
og udfører arbejde i et andet land (begrænset skatte-
pligtig), er hovedreglen i de danske overenskomster, at
arbejdslandet har beskatningsretten til medarbejderens
løn, medmindre:

- Medarbejderen opholder sig under 184 dage inden for
en rullende 12-måneders-periode i arbejdslandet (i
nogle overenskomster tælles dagene inden for kalen-
deråret eller skatteåret)
- Lønnen betales af eller for en arbejdsgiver, der ikke er
hjemmehørende i arbejdslandet (i nogle overenskom-
ster er det et krav, at arbejdsgiveren er hjemmehø-
rende i medarbejderens bopælsland)
- Lønnen ikke vedrører et fast driftssted, som arbejds-
giveren har i arbejdslandet.

Hvis alle tre betingelser er opfyldt, må arbejdslandet ikke
beskatte medarbejderens løn, medmindre der er tale
om arbejdsudleje. Ved arbejdsudleje må arbejdslandet
beskatte medarbejderen uanset antal opholdsdage i
arbejdslandet.

Hvis en dansk byggevirksomhed eksempelvis får fast
driftssted i Norge, vil Norge have beskatningsretten til de
danske medarbejders løn, selv om alle medarbejdere
opholder sig i Norge i mindre end 184 dage inden for en
rullende 12-måneders-periode.

Danmark har i dag intern hjemmel til at beskatte uden-
landske medarbejdere af deres løn, hvis opholdet i
Danmark overstiger 183 dage, uanset om arbejds-
giveren har fast driftssted eller ej. Sådan har det ikke altid
været. Flere broer mv. er bygget, inden man i Danmark
indførte hjemmel til beskatning af løn, der blev udbetalt
fra udlandet. Først blev hjemlen skabt inden for bygge-
og anlægsbranchen. Siden blev hjemlen udvidet til at omfatte
alle former for lønarbejde.



Arbejdsudleje – vi trækker i land!

SKAT har udsendt nye retningslinjer for bedømmelsen af, om en opgave udført af en udenlandsk virksomhed er arbejdsudleje til den danske virksomhed, eller arbejdet kan anses for udført i entreprise mv. Den tidligere praksis om, at der skulle være tale om permanent outsourcing, når arbejdet udgjorde en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde, er forladt med tilbagevirkende kraft!

Hvor er der trukket i land?

Indtil det tidlige forår 2014 var praksis, at selv om en dansk virksomhed indgik en entreprisekontrakt med en udenlandsk virksomhed om at udføre en arbejdsopgave, var der tale om arbejdsudleje, idet delentreprise var en integreret del af den danske totalentreprenørs forretningsområde, når arbejdsopgaverne blev udlagt fra gang til gang. Der var med andre ord ikke sket permanent outsourcing. Ved denne bedømmelse var det uden betydning, at den danske virksomhed ikke selv havde medarbejdere, der kunne udføre den pågældende opgave. Når virksomheden havde påtaget sig en opgave, var alle dele af opgaven en integreret del af virksomhedens forretningsområde.

”Entreprisearbejde er ikke arbejdsudleje, selv om der ikke sker permanent outsourcing”

Solen skinnede i det tidlige forår, og her kom der nogle afgørelser fra Skatterådet, hvor der ikke blev statueret arbejdsudleje, selv om arbejdet udgjorde en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde, og opgaverne ikke var permanent outsourcet. I stedet lagde Skatterådet vægt på, at den danske virksomhed klart havde udskilt og afgrænset den opgave, som skulle leveres af den udenlandske virksomhed. Den indgåede entreprisekontrakt blev derfor godkendt som en entreprisekontrakt, og arbejdet var dermed ikke omfattet af arbejdsudlejereglerne.

Hvor er vi landet?

Reglerne om arbejdsudleje gælder ikke, når:

- Arbejdsgiveren er fuld skattepligtig til Danmark
- Arbejdsgiveren er begrænset skattepligtig af løn (i et ansættelsesforhold i den danske virksomhed)

- Aftalen om arbejdsudleje er indgået mellem to danske virksomheder
- Den udenlandske arbejdsgiver/virksomhed har fast driftssted i Danmark.

Sådan har det altid været, og sådan er det fortsat.

Der er ikke tale om arbejdsudleje, når én af følgende to betingelser er opfyldt:

- Arbejdet er ikke en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde
- Arbejdet er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed.

Arbejdet udgør ikke en integreret del

På dette område er der intet nyt under solen.

Der er ikke tale om en integreret del, når arbejdet ligger fjernet fra det, den danske virksomhed beskæftiger sig med.

Et dansk rederi indgår en kontrakt med et polsk firma om et større reparationsarbejde på en af rederiets pramme. Rederiet er udelukkende beskæftiget med egentlig rederidrift og foretager derfor ikke selv reparationer af rederiets fartøjer.

En dansk forlystelsespark har indkøbt en ny rutsjebane eller en anden større forlystelse til parken. Opsætningen skal foretages af et udenlandsk firma. Opsætning af en sådan større forlystelse er hverken en kerneydelse eller et naturligt led i driften af en forlystelsespark.

En landmand får opført en stald. Byggeri er ikke en integreret del af landbrugsvirksomhed.

Er betingelsen om, at arbejdet udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde opfyldt, vil der alligevel ikke være tale om arbejdsudleje, hvis opgaven klart er udskilt til en selvstændig udenlandsk virksomhed.

Arbejdet er udskilt til en selvstændig udenlandsk virksomhed

Det er her vandene skiller.

For at undgå arbejdsudlejereglerne skal den danske virksomhed klart have udskilt den opgave, som leveres af den udenlandske virksomhed. Ved denne vurdering lægges blandt andet vægt på, om:

- Arbejdsopgaven klart er afgrænset og ydelserne individualiseret i forhold til de ydelser, den danske virksomhed udøver med egne ansatte
- Den udenlandske virksomhed har ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdet.

Opgaven er afgrænset og ydelserne er individualiseret

En dansk konsulentvirksomhed har påtaget sig et større projekt. En specifik del af projektet kræver særlig ekspertise, som den danske virksomhed ikke har. Man indgår derfor en aftale med et udenlandsk firma om, at de skal udføre denne opgave til en nærmere aftalt pris. Der sendes to specialister til Danmark, som udfører den pågældende opgave uden instruktion mv. fra den danske projektleder. Der er tale om en ekspertopgave, som klart er afgrænset og individualiseret fra de opgaver som konsulentfirmaets medarbejdere udfører.

Et dansk byggefirma skal opføre et nyt hovedbibliotek i Viborg. Byggefirmaet har egne murere og tømrere. Der indgås en entreprisekontrakt med et tysk firma, der skal forestå de elektriske installationer. Virksomheden medbringer selv arbejdsredskaber, samt materialer, og arbejdet udføres under instruktion og tilsyn af en medsendt projektleder. Opgaven er klart afgrænset og individualiseret.

Indgår det danske byggefirma derimod en aftale med en polsk virksomhed om, at de skal udføre dele af murerarbejdet, vil opgaven alt andet lige ikke være afgrænset og individualiseret i forhold til det murerarbejde, som den danske virksomheds egne medarbejdere udfører side om side med de polske arbejdere.

Ansvar og økonomisk risiko

Den danske virksomhed bærer som udgangspunkt det primære ansvar over for sin kunde. Hvis en underleverandør påtager sig et afledet ansvar og derved forpligter sig til at foretage udbedring af fejl og mangler for de leverede ydelser, taler dette for selvstændig erhvervsvirksomhed. Tilsvarende kan det forhold, at en underleverandør eksempelvis stiller en byggegaranti og kan pålægges dagbøder ved forsinkelse tale for, at arbejdet udføres som selvstændig erhvervsvirksomhed.

Agurketid

Selv om der er sket den opblødning af arbejdsudlejereglerne, som mange har ønsket sig, så er vi dog ikke tilbage

til den tid, hvor det var muligt at indgå en servicekontrakt om plantning af porrer og lugning af gulerødder, uden at dette blev betragtet som arbejdsudleje.

Arbejde, der stort set ikke kræver materialer og arbejdsredskaber, og hvor opgaven kan udføres uden nogen særlig form for tilsyn, instruktion mv., må antageligvis fortsat blive anset for arbejdsudleje, når arbejdet udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde.

Vi går tilbage og trækker i land

SKAT vil gennemgå de tidligere sager, der har været forelagt Skatterådet, og hvor svaret har været, at der var tale om arbejdsudleje. Hvis SKAT vurderer, at der efter de nye retningslinjer ikke er tale om arbejdsudleje, vil de tilbyde, at sagen forelægges for Skatterådet på ny. Det er også muligt, at den spørgende virksomhed selv anmoder om, at sagen igen forelægges for Skatterådet.



Underskudsfrøførsel i aktie- og anpartsselskaber

SKAT er i færd med at oprette et underskudsregister, der skal kunne håndtere selskabers selvangivne underskud. Det har imidlertid betydet, at Folketinget har vedtaget, at der skal ske en engangsregistrering af selskabers uudnyttede underskud for årene 2002-2013, se under "Nye love". Endvidere skal der ske indberetning af tidligere foretagne skattefrie omstruktureringer, der har haft betydning for adgangen til underskudsfrøførsel.

Skattemæssige underskud

Skattemæssige underskud i aktie- og anpartsselskaber (selskaber) kan frøføres til modregning i de følgende års positive skattepligtige indkomster i selskabet. Der gælder dog en begrænsning, når det/de underskud, der ønskes frøført til modregning i et enkelt års indkomst overstiger 7,5 mio. kr. Underskud på op til 7,5 mio. kr. kan fuldt ud modregnes i årets positive indkomst, mens underskud herudover kun kan modregnes med 60 %.

Underskud til frøførsel	10.000.000 kr.
Skattepligtig indkomst i 2014	10.000.000 kr.
Underskud til modregning	- 7.500.000 kr.
Indkomst herefter	2.500.000 kr.
Yderligere underskud til modregning (60 % af 2,5 mio. kr.)	- 1.500.000 kr.
Skattepligtig indkomst	1.000.000 kr.
Resterende underskud til frøførsel	1.000.000 kr.

Selskabet skal således i 2014 betale skat af en indkomst på 1,0 mio. kr. Der mistes ikke noget skattemæssigt underskud, da det kan frøføres til et senere år med positiv indkomst.

For sambeskattede selskaber skal begrænsningen i retten til underskudsmodregning ske på sambeskatningsniveau. Det er summen af årets skattepligtige indkomst for de sambeskattede selskaber før modregning af underskud for tidligere år, der danner grundlag for vurderingen af, om der skal ske underskudsbegrænsning. Der skal således kun ske underskudsbegrænsning, hvis summen af de sambeskattede selskabers indkomst før frøførsel af underskud overstiger 7,5 mio. kr.

Adgangen til underskudsfrøførsel gælder uden tidsbegrænsning, når underskuddet er opstået i indkomståret 2002 eller senere. Underskud fra før indkomståret 2002 er forældede og kan derfor ikke længere anvendes.

Konsekvensen af, at underskud kan frøføres uden tidsbegrænsning, er, at selskaber ofte foretager maksimale skattemæssige afskrivninger mv. Dette skyldes, at det er rart at have et underskud til modregning i kommende års skattepligtige overskud. Somme tider er det imidlertid uhensigtsmæssigt, at der er sket underskudsoptimering, da skattemæssige underskud bortfalder i en række situationer, eksempelvis ved rekonstruktion og visse omstruktureringer, ligesom der gælder underskudsbegrænsningsregler i forbindelse med ejerskifte af selskabet.

National sambeskatning

Danske koncernforbundne selskaber skal sambeskattes (obligatorisk sambeskatning). Fordelen ved sambeskatning er, at underskud i et selskab modregnes i overskud i andre selskaber i koncernen.

Først opgøres årets indkomst i det enkelte selskab, og selskabets eventuelle skattemæssige underskud fra tidligere indkomstår modregnes i selskabets egen indkomst for det pågældende indkomstår. Dette gælder, uanset om underskuddet er opstået før eller efter etableringen af sambeskatningen. Herefter opgøres sambeskatningsindkomsten som summen af indkomsterne i de enkelte selskaber.

Er sambeskatningsindkomsten positiv, kan underskud fra tidligere indkomstår (de ældste underskud skal anvendes først), som ikke er anvendt af selskabet selv i indkomståret, modregnes i andre selskabers positive indkomst, som indgår i sambeskatningsindkomsten. Det er dog et krav, at underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor det underskudsgivende selskab var sambeskattet med det overskudsgivende selskab. Det er endvidere et krav, at sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt. Er disse betingelser ikke opfyldt, er der tale om et særunderskud, der kun kan anvendes til modregning i selskabets egen indkomst.

Om begrænsning i retten til at frøføre underskud, når årets indkomst i de sambeskattede selskaber overstiger 7,5 mio. kr., se ovenfor under "Skattemæssige underskud".

Er sambeskatningsindkomsten negativ (summen af indkomsterne i de enkelte selskaber efter modregning af egne underskud fra tidligere indkomstår), fordeles underskuddet forholdsmæssigt på de underskudsgivende selskaber.

Kildeartsbegrænsede tab

Ved kildeartsbegrænsede tab forstås skattemæssige tab, der ikke kan fratrækkes i den skattepligtige indkomst, hvorimod tabet kan modregnes i gevinster på samme art af aktiver. Et eksempel på kildeartsbegrænset tab er tab ved salg af fast ejendom. Sådanne tab kan kun modregnes i gevinster af samme art aktiver i samme selskab, selv om selskabet måtte indgå i en sambeskatning.

Kildeartsbegrænsede tab kan fremføres uden tidsbegrænsning. Et fremførselsberettiget tab på eksempelvis en fast ejendom modregnes i fortjeneste ved senere salg af en anden fast ejendom, inden en eventuel overskydende fortjeneste indgår i selskabets skattepligtige indkomst. Kildeartsbegrænsede tab fra før indkomståret 2002 er forældede og kan derfor ikke længere anvendes.

Fra og med indkomståret 2015 kan kildeartsbegrænsede tab ikke fremføres til modregning i skattepligtige fortjenester, hvis tabet ikke er selvangivet i det år, hvor tabet er konstateret, se under "Nye love".

Underskudsbeholdning ved akkord mv.

Ved akkord (gældseftergivelse) skal der uden for koncernforhold sondres mellem en singulær ordning og en samlet ordning. En singulær gældseftergivelse er skattepligtig for

skyldner, mens en gældseftergivelse i form af en samlet ordning er skattefri. En samlet ordning vil medføre, at selskabets eventuelle skattemæssige underskud til fremførsel nedsættes med et beløb svarende til den eftergivne gæld krone for krone. Hvis et selskabs skattemæssige underskud til fremførsel er mindst lige så stort som den opnåede gældseftergivelse, er der ingen grund til skattemæssigt at sondre mellem en singulær og en samlet ordning, da resultatet bliver det samme.

En tvangsakkord vil altid være en samlet ordning. En frivillig akkord er en samlet ordning, når akkordaftalen er indgået mellem kreditorer, der repræsenterer mere end halvdelen af den usikrede gæld. Det er dog en betingelse, at de kreditorer, som ikke deltager i aftalen, alene kan kvalificeres som småkreditorer.

I det omfang gældseftergivelsen i en samlet ordning er større end de fremførselsberettigede underskud, nedsættes de kildeartsbegrænsede tab, eksempelvis tab efter ejendomsavancebeskatningsloven.

Underskuds fremførsel ved konkurs

Selskaber, der tages under konkursbehandling, er ikke skattepligtige af konkursindkomsten, medmindre SKAT træffer beslutning om skattepligt.

Et selskab, der tages under konkursbehandling, kan ikke indgå i en sambeskatning. Sambeskatningen ophører fra og med det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges. Konsekvensen heraf er, at underskud i konkurs selskabet ikke kan modregnes i de øvrige koncernselskabers

	Singulær ordning	Samlet ordning	Koncerngæld ¹
Gældseftergivelse	Beskatning	Underskudsbeholdning	Skattefri
Gældskonvertering	Beskatning	Underskudsbeholdning	Skattefri
Kontant kapitaludvidelse	Ingen konsekvenser	Ingen konsekvenser ²	Ingen konsekvenser
Koncerntilskud	Ingen konsekvenser	Ingen konsekvenser	Skattefri

¹ Er kreditor et udenlandsk koncernforbundet selskab, er skattefriheden betinget af, at det udenlandske selskab ikke har fradrag for tabet

² Der skal dog ske underskudsbeholdning, hvis provenuet fra kapitaludvidelsen anvendes til indfrielse af gæld til aktionæren eller til indfrielse af gæld, som aktionæren har stillet sikkerhed for

indkomst. Dette gælder for såvel underskud i indkomståret som uudnyttede underskud fra tidligere indkomstår.

Det skattemæssige underskud i konkurselskabet går altså tabt, dog kan det modregnes i konkursindkomsten, hvis SKAT kræver, at konkursindkomsten er skattepligtig.

Underskud ved skattefrie omstruktureringer

Inden gennemførelse af skattefrie omstruktureringer i form af fusion, tilførsel af aktiver eller spaltning skal de skattemæssige konsekvenser for eventuelle underskud overvejes.

Fusion

Ved skattefri fusion er hovedreglen, at skattemæssige underskud og kildeartsbegrænsede tab i det indskydende selskab går tabt. Dette skyldes, at selskabet ophører i forbindelse med fusionen. Kildeartsbegrænsede tab i det modtagende selskab går tabt, mens skattemæssige underskud i selskabet ikke længere kan udnyttes af selskabet selv, men derimod kun af andre selskaber i en sambe-

skatning. Dette forudsætter naturligvis, at de pågældende selskaber var sambeskattet med det modtagende selskab på det tidspunkt, hvor underskuddet er realiseret. Det er endvidere en betingelse, at denne sambeskatning ikke efterfølgende har været afbrudt.

Der gælder en særregel for skattemæssige underskud, når fusionen sker mellem sambeskattede selskaber. De skattemæssige underskud fra sambeskatningsperioden, såvel underskud i det indskydende selskab som underskud i det modtagende selskab, kan anvendes af det modtagende selskab samt selskaber, som uafbrudt har været med i sambeskatning siden underskuddets opståen, herunder i sambeskattede selskaber (den forud for fusionen eksisterende sambeskatning).

Omfatter fusionen mere end to selskaber, skal man være opmærksom på, at alle de fusionerede selskaber skal have været sambeskattet i de pågældende underskudsår, for at underskuddet kan opretholdes. Har blot de to af selskaberne været sambeskattet i et givet underskudsår, vil underskuddet for dette år ikke kunne udnyttes fremadrettet af det modtagende selskab.

Tilførsel af aktiver

Ved skattefri tilførsel af aktiver til et nystiftet selskab bevarer det indskydende selskab sine skattemæssige underskud og kildeartsbegrænsede tab.

Overdrages aktiver til et eksisterende selskab ved skattefri tilførsel er hovedreglen, at det indskydende selskab bevarer egne skattemæssige underskud og kildeartsbegrænsede tab, og det modtagende selskab mister sine underskud og tab. Dog kan skattemæssige underskud anvendes i en eksisterende subsambeskatning. Har det indskydende selskab og det modtagende selskab været sambeskattet forud for tilførslen af aktiver, bevares retten til fremførsel af underskud. Derimod kan kildeartsbegrænsede tab alene fremføres i det indskydende selskab, mens sådanne tab fortabes i det modtagende selskab.

Spaltning

Ved en grenspaltning bevarer det indskydende selskab sine skattemæssige underskud og kildeartsbegrænsede tab.

Ved en ophørsspaltning fortabes såvel skattemæssige underskud som kildeartsbegrænsede tab i det indskydende selskab.



Det modtagende selskab mister kildeartsbegrænsede tab, uanset om der er tale om en ophørsspaltning eller en grenspaltning. Med hensyn til skattemæssige underskud er hovedreglen, at det modtagende selskab mister disse underskud, men underskuddene kan dog udnyttes i en eksisterende subsambeskatning. Har det indskydende selskab og det modtagende selskab været sambeskattet forud for spaltningen, bevarer det modtagende selskab retten til fremførsel af skattemæssige underskud. Dette gælder dog ikke retten til kildeartsbegrænsede tab.

Underskud ved skattepligtige omstruktureringer

Ved skattepligtige omstruktureringer i form af fusion, tilførsel af aktiver eller spaltning er hovedreglen, at tab kan udnyttes efter omstruktureringen, men det gælder naturligvis ikke for underskud i et selskab, der ophører med at eksistere.

Fusion

Ved en skattepligtig fusion vil skattemæssige underskud og kildeartsbegrænsede tab i det indskydende selskab kunne udnyttes i de skattepligtige avancer, som eventuelt måtte blive realiseret i forbindelse med selskabets overdragelse af sine aktiver til det modtagende selskab til handelsværdien. Et eventuelt overskydende underskud eller kildeartsbegrænset tab vil gå tabt som følge af selskabets ophør. Det modtagende selskabs skattemæssige underskud og kildeartsbegrænsede tab påvirkes ikke af fusionen.

Tilførsel af aktiver

En skattepligtig tilførsel af aktiver fra et selskab til et andet har ingen konsekvenser for de skattemæssige underskud og kildeartsbegrænsede tab i de implicerede selskaber. Selskaberne kan fremføre egne underskud og tab på normal vis.

Spaltning

Ved en grenspaltning kan det indskydende selskabs skattemæssige underskud og kildeartsbegrænsede tab fortsat fremføres efter spaltningen. Det modtagende selskabs adgang til at fremføre underskud og tab berøres heller ikke af spaltningen.

Ved en skattepligtig ophørsspaltning vil skattemæssige underskud og kildeartsbegrænsede tab i det indskydende selskab kunne udnyttes i de skattepligtige avancer, som eventuelt måtte blive realiseret i forbindelse med selskabets overdragelse af sine aktiver til det modtagende

selskab til handelsværdien. Et eventuelt overskydende underskud eller kildeartsbegrænset tab vil gå tabt som følge af selskabets ophør. Underskud og tab i det modtagende selskab påvirkes ikke af spaltningen.

Underskudsbeholdning ved salg af aktier

Ved salg af aktier i et selskab, der har skattemæssige underskud til fremførsel, kan disse underskud enten slet ikke anvendes (selskaber uden økonomisk aktivitet) efter salget, eller kun anvendes til modregning i erhvervsindkomst (erhvervsaktive selskaber). Disse regler om begrænsning i muligheden for at anvende skattemæssige underskud gælder, når mere end 50 % af aktiekapitalen eller stemmевærdien i et selskab ved indkomstårets udløb (overskudsåret) ejes af andre aktionærer end ved begyndelsen af underskudsåret.

Underskudsbeholdningsreglerne gælder ikke ved ejerskifte af aktierne til ægtefælle og børn mfl.

Selskabets kildeartsbegrænsede tab påvirkes ikke af et eventuelt ejerskifte.

Selskaber uden økonomisk aktivitet

Skattemæssige underskud i et selskab, der er uden nogen væsentlig økonomisk aktivitet på det tidspunkt, hvor mere end 50 % af aktierne skifter ejer, kan ikke udnyttes efter ejerskiftet. Det er således ikke muligt at købe et selskab (mere end 50 %), der har skattemæssige underskud og udnytte disse ved eksempelvis at lægge en overskudsgevindende produktionsvirksomhed ind i selskabet.

Underskuddene går dog ikke tabt ved ejerskiftet, hvorfor den eneste mulighed for udnyttelse er at tilbagesælge aktierne helt eller delvis til den oprindelige ejer (den, der ejede aktierne ved begyndelsen af underskudsåret).

Erhvervsaktive selskaber

Er der sket ejerskifte på mere end 50 % i perioden fra underskudsårets begyndelse til udgangen af overskudsåret, kan underskuddet ikke modregnes i selskabets positive nettokapitalindtægter (renter, kursgevinster, aktieudbytte mv.) og indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede skibe og driftsmidler.

Momsfradrag ved leasing af personbiler til firmabrug

I momsloven er der specielle fradragsregler for virksomheders leasing af personbiler. På visse betingelser har momsregistrerede virksomheder således fradragsret for moms ved leasing af personbiler, dog højst svarende til et særligt beregnet momsfradrag. Fradragsreglerne kan under visse forudsætninger også anvendes, når en virksomhed og en medarbejder i fællesskab leaser en personbil – også kaldet splitleasing.

Anskaffelse og drift af personbiler

En virksomhed har normalt ikke momsfradrag for omkostninger til anskaffelse og drift af personbiler, heller ikke selv om bilerne udelukkende anvendes erhvervsmæssigt og til fuldt ud momspligtige formål.

Ved en personbil forstås i momsmæssig henseende en bil, der er indrettet til befordring af maksimalt ni personer.

For bilforhandlere, leasingselskaber og køreskoler gælder der dog særlige regler, når bilerne skal anvendes til udlejning, demonstrationskørsel eller køreskolevirksomhed.

Leasing af personbiler

På visse nærmere definerede betingelser har momsregistrerede virksomheder fradragsret for moms ved leasing af personbiler over en længere periode.

Ved en virksomheds leasing af personbiler hos et leasing-selskab, skal virksomheden typisk betale en ekstraordinær førstegangsydelse ved indgåelse af leasingaftalen. Herefter betales der en løbende leasingydelse til leasingselskabet.

Hvis en virksomhed vælger at lease en personbil, kan virksomheden opnå et særligt momsfradrag for den løbende leasingydelse. Det er en betingelse for momsfradraget, at bilen leases i en sammenhængende periode på mindst seks måneder, og at mindst 10 % af den årlige kørsel vedrører virksomhedens momspligtige aktiviteter.

Lejeperioden kan på forhånd være aftalt i kontrakten eller kan aftales ved en forlængelse af kontrakten.

Virksomheden skal ikke dokumentere det præcise omfang af anvendelsen af bilen til momspligtige formål. Virksomheden skal dog godtgøre, at den pågældende bil benyttes mindst 10 % til momspligtige formål. Det kræves normalt

ikke, at der føres en egentlig kørebog, hvis virksomheden på anden måde kan godtgøre, at bilens benyttelse til momspligtige formål udgør mindst 10 % af den samlede anvendelse.

Det særlige momsfradrag beregnes som en procentdel af bilens registreringsafgift afhængig af bilens alder. Leasingselskaberne har pligt til at oplyse det særlige momsfradrag på fakturaen. Som en tommelfingerregel kan momsfradraget beregnes som 25 % af 2 % af den betalte registreringsafgift.

Såfremt det beregnede momsfradrag er lavere end momsen på de løbende leasingydelse, kan virksomheden alene opnå dette særlige momsfradrag. Hvis det beregnede momsfradrag derimod er højere end momsen på de løbende leasingydelse, kan virksomheden også opnå fradragsret for en del af momsen af den ekstraordinære førstegangsydelse, svarende til forskellen mellem momsen på de løbende leasingydelse og det beregnede momsfradrag, dog aldrig mere end selve momsen af den ekstraordinære førstegangsydelse.

En virksomhed indgår en leasingaftale for en periode på 36 måneder, og størstedelen af kørslen vedrører momspligtige formål.

Ved indgåelse af leasingaftalen betales der en ekstraordinær leasingydelse på 120.000 kr. med tillæg af moms på 30.000 kr., i alt inkl. moms 150.000 kr. Herefter betales der en månedlig leasingydelse på 4.000 kr. med tillæg af moms på 1.000 kr., i alt inkl. moms 5.000 kr. Momsfradragsbeløbet som leasinggiver oplyser på de månedlige fakturaer udgør 1.500 kr. Da det beregnede momsfradrag er højere end momsen på de løbende månedlige leasingydelse, kan virksomheden opnå fradragsret for en del af momsen af den ekstraordinære førstegangsydelse svarende til forskellen mellem momsen på de løbende månedlige leasingydelse og det beregnede momsfradrag (1.500 kr. – 1.000 kr.) 500 kr. pr måned.

På 36 måneder opnår virksomheden således et yderligere fradrag på (36 x 500 kr.) 18.000 kr., hvilket ikke er højere end selve momsen af den ekstraordinære førstegangsydelse, hvorved de 18.000 kr. kan fradrages med 500 kr. på måned.

Leasing i udlandet

Ved leasing af biler i udlandet skal der altid betales dansk moms. Såfremt leasingen sker fra et udenlandsk leasingselskab til en virksomhed etableret i Danmark, er leasingen omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt

(reverse charge). Det betyder, at det udenlandske leasing-selskab skal udstede fakturaer uden moms til den danske virksomhed, der så selv skal beregne og angive 25 % dansk moms af såvel den ekstraordinære førstegangsydelse som de løbende leasingydelse.

Den danske virksomhed skal endvidere selv beregne det særlige momsfradrag for at kunne fradrage moms af de løbende leasingydelse og eventuelt også moms af den ekstraordinære førstegangsydelse.

Splitleasing

Splitleasing er en ordning, hvor en virksomhed og en medarbejder hver især indgår en separat aftale med et leasingselskab om at lease den samme bil. Hvis bilen leases for en periode på mindst seks måneder, og den erhvervsmæssige anvendelse udgør mindst 10 %, har

virksomheden fradragsret efter de almindelige regler for moms ved leasing.

Følgende betingelser skal være opfyldt:

- Der skal indgås separate aftaler mellem henholdsvis leasingselskabet og virksomheden og leasingselskabet og medarbejderen
- De samlede udgifter til bilens drift, forrentning mv., der indeholdes i leasingydelsen, fordeles proportionalt mellem parterne på grundlag af de faktisk kørte kilometer, fordelt på henholdsvis privat kørsel og erhvervsmæssig kørsel
- Der skal føres et detaljeret kørselsregnskab
- Leasingydelse skal betales direkte til leasingselskabet
- Hver af parterne hæfter alene for egne forpligtelser i forhold til leasingselskabet.



Kørsel i udenlandsk indregistreret bil i Danmark

Der skal som udgangspunkt altid betales dansk registreringsafgift, når en i Danmark bosiddende person anvender en bil i Danmark. På grund af den høje danske beskatning ved indregistrering af biler er der i afgiftsmæssig henseende et særligt problem, når en udlænding kommer til Danmark for at arbejde eller studere og samtidig medbringer en i hjemlandet indregistreret bil til brug under opholdet i Danmark.

Personer med bopæl i Danmark

En person med dansk statsborgerskab, der bor og arbejder i Danmark, anses for at have bopæl i her i landet. En person, der er registreret i Det Centrale Personregister med bopæl her i landet, anses også for at have bopæl her i Danmark.



En person, der ikke er registreret i Det Centrale Personregister med bopæl her i landet, anses for at have bopæl her i landet, hvis den pågældende opholder sig her i landet i en sammenhængende periode på 185 dage eller, hvis den pågældende opholder sig her i landet i afbrudte perioder, der tilsammen udgør 185 dage eller mere inden for en periode på 12 måneder.

Personer, der har bopæl i Danmark, kan som hovedregel ikke benytte en udenlandsk indregistreret bil til kørsel her i landet. Dette gælder også, hvis en udenlandsk arbejdsgiver stiller en firmabil til rådighed for en medarbejder bosiddende i Danmark.

Den danske registreringsafgift på firmabil stillet til rådighed af en udenlandsk arbejdsgiver kan dog undgås i følgende to situationer:

- Når firmabilen inden for en periode på 12 måneder anvendes mere end 183 dage uden for Danmark
- Når firmabilens erhvervmæssige kørsel i udlandet inden for en periode på 12 måneder overstiger den samlede kørsel i Danmark. Kørsel mellem bopælen i Danmark og den udenlandske arbejdsplads henregnes til den erhvervmæssige kørsel i udlandet.

Selv om arbejdsgiveren undgår at betale dansk registreringsafgift, skal medarbejderen alligevel beskattes, som om bilen var blevet købt og indregistreret i Danmark. Reglerne gælder også for en selvstændigt erhvervsdrivende bosat i Danmark, som har grænseoverskridende forretningsaktiviteter.

Hvis en ejer eller bruger af en udenlandsk bil etablerer bopæl eller hjemsted i Danmark, skal bilen indregistreres her i landet inden 14 dage efter tilflytningen, og der skal betales dansk registreringsafgift. Afgiften beregnes med udgangspunkt i, hvad en tilsvarende bil på danske nummerplader koster, og registreringsafgiften udgør typisk 62 % af handelsprisen.

Personer med bopæl i udlandet

Personer med bopæl i udlandet kan uden afgiftsmæssige konsekvenser køre rundt her i landet i en udenlandsk indregistreret bil i forbindelse med afholdelse af ferie eller ved familiebesøg mv.

En person, der kommer til Danmark i en tidsbegrænset periode i op til 185 dage, kan søge om tilladelse til at føre en udenlandsk registreret bil under opholdet i Danmark. Når personen kommer til Danmark første gang, og opholdet ikke forventes at overstige 185 dage, kan der benyttes en udenlandsk registreret bil til kørsel under opholdet i Danmark. Dokumentation for opholdets varighed medbringes under kørsel (eksempelvis kopi af ansættelseskontrakt). Der skal ikke søges om en tilladelse i sådanne situationer.

Overstiger opholdet 185 dage, skal bilen som udgangspunkt registreres her i landet (og der skal betales registreringsafgift) eller føres ud af landet igen. Hvis opholdet i Danmark overstiger 185 dage, men er tidsbegrænset, kan der eventuelt betales en kvartalsafgift for perioden.

Personer med bopæl i såvel Danmark som udlandet

I tilfælde, hvor en ejer eller en bruger af en bil samtidig har bopæl i flere lande, anses personen for at have bopæl i det land, hvor den pågældende er hjemmehørende. En person anses for hjemmehørende det sted, hvor den pågældende sædvanligvis opholder sig, det vil sige mindst 185 dage inden for et kalenderår på grund af en privat og erhvervmæssig tilknytning.

Har en person dobbeltdomicil (samtidig bopæl i to lande), er det således vigtigt at finde ud af om tilknytningen til Danmark medfører, at den udenlandske indregistrerede bil skal omregistreres med deraf følgende betaling af dansk registreringsafgift.

At køre uretmæssigt i en udenlandsk indregistreret bil kan hurtigt blive en dyr affære. Udover registreringsafgiften kan ejeren eller brugeren af bilen også blive pålagt en bøde. Det kan derfor anbefales, at man som arbejdsgiver, arbejdstager eller tilflytter nøje sætter sig ind i hvor, hvornår, og i hvor lang tid, man må køre i en udenlandsk indregistreret bil her i landet.

Reguleringsforpligtelse ved momsfri udlejning eller salg af nyopførte bygninger

Siden indførelsen af moms på salg af fast ejendom den 1. januar 2011 har der været fokuseret meget på, hvordan man kan undgå momsen ved salg af nyopførte bygninger.

På baggrund af en lang række bindende svar fra Skatterådet ligger det nu fast, at det efter forudgående udlejning uden moms er muligt på visse betingelser at sælge nyopførte bygninger uden tillæg af moms. Såvel den momsfrie udlejning som det efterfølgende momsfrie salg medfører imidlertid en momsreguleringsforpligtelse, hvilket i praksis betyder en forpligtelse til at tilbagebetale fratrukket moms af opførelsesomkostningerne til SKAT. Dette følger af momslovens almindelige regler om momsreguleringsforpligtelse.

Salg af nyopførte bygninger

Salg af fast ejendom er som hovedregel momsfritaget. Fritagelsen gælder dog ikke salg af byggegrunde og nye bygninger, såfremt salget foretages af en momspligtig virksomhed, der handler i den egenskab.

Ifølge momslovens bestemmelser er salg af varer, der alene har været anvendt i forbindelse med momsfritagne aktiviteter, fritaget for moms. Det betyder, at salg af nyopførte bygninger, der har været anvendt til momsfritaget udlejning, som udgangspunkt kan sælges uden moms efter endt udlejning.

Det følger af Skatterådets praksis, at bygninger opført med henblik på momsfritaget udlejning også er momsfritaget ved et efterfølgende salg, når der i forbindelse med opførelsen ikke er taget fradrag for moms, samt når bygningerne har været udlejet i henhold til lejeaftalen, og derved har været omfattet af tidsubegrænsede lejeaftaler mv. Dette gælder også, hvis lejer ifølge lejeaftalen har en forkøbsret og udnytter denne.

En bygning, der oprindeligt er opført med henblik på momspligtigt salg, men i stedet udlejes momsfrit, for derefter at blive solgt, er derimod ikke momsfritaget ved det efterfølgende salg. Bygningen vil ved det efterfølgende salg igen ændre anvendelse tilbage til den oprindelige momspligtige aktivitet, og salget vil derfor ifølge Skatterådets praksis være momspligtigt, medmindre der er forløbet mere end fem år efter bygningens færdiggørelse. Da bygningen i dette tilfælde oprindeligt er opført med henblik på momspligtigt salg, er der foretaget fradrag for moms af omkostninger til opførelse, og man skal derfor være opmærksom på reguleringsforpligtelsen for den fradragte moms.

Reguleringsforpligtelse

Såfremt der er foretaget fradrag for moms af omkostninger til opførelse af en bygning med henblik på momspligtigt salg, og bygningen efterfølgende anvendes til momsfri udlejning i stedet for at blive solgt med tillæg af moms, indtræder der en 10-årig momsreguleringsforpligtelse.

Momsreguleringsforpligtelsen betyder, at i det regnskabsår udlejningen påbegyndes, skal 10 % af den fratrukne moms tilbagebetales til SKAT via angivelse på momsangivelsen i regnskabsårets sidste momsperiode. Dette gælder, uanset om udlejningen kun er sket i en mindre del af regnskabsåret, eksempelvis den sidste måned. Såfremt udlejningen fortsætter i de efterfølgende regnskabsår, skal der tilbagebetales 10 % af den fratrukne moms i hvert regnskabsårs sidste momsperiode, indtil der er forløbet 10 år, og hele den fratrukne moms dermed er tilbagebetalt.

Hvis bygningen sælges momsfrit mere end fem år efter bygningens færdiggørelse, skal den resterende momsreguleringsforpligtelse indbetales til SKAT i den momsperiode, hvor salget af bygningen finder sted. Sælges bygningen derimod med moms mindre end fem år efter bygningens færdiggørelse, bortfalder den resterende reguleringsforpligtelse inklusive forpligtelsen i det år, salget finder sted.





Omvendt betalingspligt for moms ved indenlandske salg af bærbare computere, mobiltelefoner mv.

Med virkning fra den 1. juli 2014 er der indført omvendt betalingspligt for moms ved indenlandske salg af bærbare computere, mobiltelefoner mv. til erhvervsdrivende. Dette medfører visse administrative forpligtelser for køberen.

Omvendt betalingspligt

Ved omvendt betalingspligt skal sælger ikke afregne udgående moms ved salget. Det er i stedet op til køber at afregne momsen.

Når der sælges bærbare computere, mobiltelefoner mv. til andre erhvervsdrivende, skal sælger alene angive salget på momsangivelsens rubrik C. Køberen skal omvendt beregne og angive momsen på sin momsangivelse og fradrage momsen i det omfang, der er fradragsret for denne.

I princippet fungerer indenlandsk omvendt betalingspligt således på samme måde som omvendt betalingspligt ved handel med varer mellem to EU-virksomheder, hvor køber angiver EU-erhvervsfremmelsesmoms.

Varer omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt

Reglerne om omvendt betalingspligt gælder ved handel med følgende varer:

- Bærbare computere
- Mobiltelefoner
- Tablets, eksempelvis Ipads
- Integrerede kredsløbsordninger (cpu'er)
- Spillekonsoller.

Ordningen gælder ikke salg fra detailbutikker, som primært sælger disse varer til private forbrugere. Her skal salget som hidtil ske med tillæg af almindelig moms, også når kunden er erhvervsdrivende.

Købers administrative forpligtelser

Ved omvendt betalingspligt skal køber selv beregne og angive moms af fakturabeløbet på sin momsangivelse. Det betyder blandt andet, at ikke-momsregistrerede virksomheder, eksempelvis tandlæger og visse foreninger mv., skal lade sig momsregistrere ved køb af bærbare computere, mobiltelefoner mv. fra sælgere omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt.

Virksomheder, der køber bærbare computere mv. efter reglerne om omvendt betalingspligt, skal ved angivelse af moms på momsangivelsen tillige foretage en vurdering af, om beløbet også kan medtages som indgående moms.

Hvis en købsfaktura omfatter såvel køb af bærbare computere mv. efter reglerne om omvendt betalingspligt og ydelser (eksempelvis support og service) med almindelig moms, skal køberen alene beregne og angive moms af varekøbet, mens momsen af ydelserne skal behandles efter momslovens almindelige regler.

Såfremt en køber modtager en faktura med almindelig moms og fakturaen i stedet skulle have været med omvendt betalingspligt, skal køber anmode sælger om en ny faktura, idet der er tale om en urigtig faktureret moms, som SKAT kan nægte fradragsret for.

Som det fremgår af ovenstående, er det ikke kun sælgere af bærbare computere, mobiltelefoner mv., som bliver påvirket af denne nye regel om omvendt betalingspligt for moms ved indenlandske salg til erhvervsdrivende, men i høj grad også køberne.

Nye love

Henstand med exitskat for selskaber ved flytning indenfor EU/EØS

Flere bestemmelser i den gældende lovgivning indeholder såkaldt exitbeskatning af selskabers aktiver. Det gælder eksempelvis, når et dansk selskab:

- Etablerer en virksomhed med fast driftssted i udlandet, og i den forbindelse overfører maskiner og immaterielle aktiver til brug for det faste driftssted, og der ikke etableres international sambeskatning.
- Udgår af dansk beskatning, fordi ledelsens sæde flyttes til udlandet, og Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst må afgive beskatningsretten til selskabets indkomst.
- Indgår i en skattefri omstrukturering over landegrænserne, og dette medfører, at selskabets aktiver og passiver udgår af dansk beskatning.

Exitbeskatningsreglerne er der ikke ændret på, men i stedet for at betale exitskatten med det samme kan selskabet vælge at få henstand, når overførslen sker til et fast driftssted mv. i et land indenfor EU/EØS.

Baggrunden for indførelsen af en henstandsordning er, at EU-domstolen har fastslået, at de danske regler om exitbeskatning var i strid med den frie etableringsret, idet en opgjort exitskat blev krævet betalt umiddelbart i forbindelse med overførslen.

Henstandsordning

Ønskes henstand med exitskatten, skal selvangivelsen for det indkomstår, hvor exitbeskatningen indtræder indgives rettidig, og samtidig skal det meddeles, at man ønsker henstand. Når et selskab "flytter" til udlandet er selvangivelsesfristen kun 1 måned fra "flyttetidspunktet". Den rettidige selvangivelse og meddelelse om henstand, er en betingelse for opnåelse af henstand med exitskatten. SKAT kan dog i særlige tilfælde dispensere.

Ved henstand med betaling af exitskatten på de urealiserede gevinster på aktiver og passiver, der ikke længere er undergivet dansk beskatning, etableres en henstandssaldo, som udgør den skyldige skat. Der skal betales renter af henstandssaldoen, og renten udgør Nationalbankens diskonto med tillæg af 1 %, dog minimum en rente på 3 %. Der skal også betales afdrag på henstandssaldoen.

Der skal hvert år indgives en selvangivelse/opgørelse over årets afdrag, idet størrelsen af afdraget er afhængig af de exitbeskattede aktivers årlige afkast. Afdragene opgøres som skatteværdien af det afkast, herunder indtægter, udbytter og avancer, der genereres af aktiverne efter overførslen, og som ville være blevet beskattet, hvis aktiverne var forblevet i Danmark. Skatteværdien af afkastet beregnes med den selskabsskattesats, der er gældende for det indkomstår, som afdraget vedrører. Udgør skatteværdien af det beregnede afkast mindre end 1/7 af den oprindeligt opgjorte henstandssaldo, skal der betales et afdrag 1/7 af henstandssaldoen. Så efter maksimalt syv år skal saldoen være betalt, uanset afkastet af aktiverne.

Renter og afdrag skal betales den 20. november i året efter indkomstårets udløb. Ved kalenderårsregnskab, skal der for indkomståret 2014 betales afdrag den 20. november 2015. Er der tale om et forskudt indkomstår som omfatter perioden 1. juli 2013 – 30. juni 2014 (indkomståret 2014), skal renter og afdrag betales den 20. november 2015.

Ikrafttræden

Henstandsordningen gælder for exitbeskatning af selskabers aktiver i indkomståret 2013 eller senere.

For selskaber, der er blevet exitbeskattet i perioden 2008-2012, kan reglerne om henstand også anvendes, hvis selskabet senest den 30. juni 2014 meddeler SKAT dette, og der samtidig indsendes en opgørelse over exitskatten og de afdrag, der skulle have været betalt, hvis der var givet henstand i det aktuelle år.

Er henstandsreglerne EU-stridige?

I forbindelse med lovforslagets behandling meddelte EU-kommissionen, at man ikke anså de foreslåede regler for at være fuldt ud i overensstemmelse med EU-retten. Kommissionen opfordrede derfor Danmark til at justere reglerne for, hvornår der skal betales afdrag på henstandssaldoen og undlade at kræve forrentning af henstandssaldoen.

Den danske regering tog ikke i mod opfordringen, og Folketinget vedtog reglerne uden de af EU-kommissionen foreslåede justeringer.

Lov om ændring af selskabsskatteloven (L 91) blev vedtaget den 6. februar 2014.

Værnsregel mod omgåelse af udbyttebeskatning ved omstruktureringer

Ved omstruktureringer – skattefrie eller skattepligtige – bliver aktionæren ofte vederlagt i aktier. Den del af vederlaget for de afståede aktier, der ikke vederlægges med aktier, betegnes normalt som kontant udligningssum, uanset om betalingen sker kontant eller der opstår et tilgodehavende.

Efter hidtil gældende regler var hovedreglen, at kontante udligningssummer skattemæssigt blev behandlet som salgssum for aktier. Skatteministeriet har imidlertid konstateret, at der kan ske omgåelse af udbyttebeskatningsreglerne ved at foretage en omstrukturering, hvor en del af vederlaget erlægges i andet end aktier (kontant udligningssum).

Der er derfor sket en lovændring, der i al sin enkelhed går ud på, at kontante udligningssummer som altovervejende hovedregel skattemæssigt skal anses som aktieudbytte.

De nye regler om udbyttebeskatning gælder ikke, hvis en aktionær afstår alle sine aktier og herefter ikke ejer aktier i det erhvervende selskab eller et hermed koncernforbundet selskab.

Skattefri spaltning og fusion

Kontante udligningssummer skal skattemæssigt behandles som udbytte, når aktionæren efter omstruktureringen ejer aktier i et af de indskydende eller modtagende selskaber eller i hermed koncernforbundne selskaber. Reglen gælder for såvel personer som selskaber, og uanset om disse er omfattet af fuld eller begrænset skattepligt til Danmark. For begrænset skattepligtige personer gælder



reglen dog kun, hvis de er bosat i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

Udbyttebeskatning af kontante udligningssummer gælder for skattefrie omstruktureringer, der vedtages fra og med den 20. november 2013.

Skattepligtig spaltning og fusion

Kontant udligningssum behandles efter reglerne om udbytte ved en skattepligtig spaltning eller fusion, når aktionæren er et selskab eller en begrænset skattepligtig person.

Selskaber

Vederlag i andet end aktier (kontant udligningssum) i det modtagende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber, som selskaber modtager i forbindelse med en skattepligtig fusion eller spaltning, skal skattemæssigt behandles som udbytte. Dette gælder dog kun, når aktionæren efter omstruktureringen ejer aktier i et af de indskydende eller modtagende selskaber eller hermed forbundne selskaber.

Ændringen gælder for omstruktureringer, der vedtages den 20. november 2013 eller senere.

Begrænset skattepligtige personer

Personer, der er bosat i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, skal udbyttebeskattes af kontante udligningssummer i forbindelse med en skattepligtig fusion eller spaltning. Der skal dog kun ske beskatning, når aktionæren eller dennes ægtefælle efter omstruktureringen fortsat ejer aktier i det modtagende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber.

Ændringen gælder for omstruktureringer, der vedtages den 20. november 2013 eller senere, men reglen om, at en ægtefælles aktiebesiddelse også har betydning for, om der skal ske udbyttebeskatning gælder dog først for aktieoverdragelser, der sker den 17. februar 2014 eller senere.

Overdragelse af aktier til et "tomt" selskab

Kontante udligningssummer, der modtages som vederlag for overdragelse af aktier (andelsbeviser og lignende værdipapirer, herunder konvertible obligationer, samt tegningsrettigheder til sådanne papirer) til et tomt selskab,

skal som hovedregel anses for udbytte. Dette gælder for selskaber og begrænset skattepligtige personer.

Selskaber

En kontant udligningssum skal som hovedregel skattemæssigt behandles efter reglerne om udbytte ved aktieoverdragelse til et tomt selskab.

Ved et "tomt" selskab forstås et selskab, der i det væsentligste er uden økonomisk risiko ved erhvervmæssig aktivitet eller ved erhvervmæssig aktivitet i et eller flere datterselskaber, hvori selskabet ejer mindst 25 % af aktiekapitalen. Erhvervmæssig aktivitet, der inden for de seneste tre år forud for aktieoverdragelsen er erhvervet fra en person eller selskab med bestemmende indflydelse, jf. ligningslovens § 2, indgår ikke, når det skal afgøres om selskabet er "tomt". Hvis et datterselskab er erhvervet inden for de seneste tre år forud for aktieoverdragelsen, indgår datterselskabets aktivitet heller ikke ved bedømmelsen af, om moderselskabet skal anses for "tomt".

Den del af overdragelsessummen, der ved en skattefri eller skattepligtig aktieombytning til et "tomt" selskab berigtiges med en kontant udligningssum mv., skal anses for udbytte.

Reglen om udbyttebeskatning gælder, når:

- Vederlaget **delvis** består af andet end aktier i det erhvervende selskab eller hermed forbundne selskaber
- Vederlaget **udelukkende** består af andet end aktier i det erhvervende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber, og overdrageren efter overdragelsen fortsat ejer aktier mv. i et eller flere af disse selskaber, bortset fra det selskab, hvori der overdrages aktier.

Reglen om kvalificering af en kontant udligningssum som udbytte har virkning for aktieoverdragelser, der sker fra og med den 20. november 2013. Som anført ovenfor, skal der ved bedømmelsen af, hvorvidt der er tale om et "tomt" selskab ikke medregnes aktivitet, der er overdraget til det "tomme" selskab fra en person med bestemmende indflydelse, hvis aktiviteten er overført indenfor de seneste tre år forud for aktieoverdragelsen. Denne passus kom først ind under lovforslagets behandling, og en sådan aktivitet kan derfor medregnes ved bedømmelsen af det "tomme" selskab for aktieoverdragelser, der er sket til og med den 16. februar 2014.

Begrænset skattepligtige personer

Personer, der er bosat i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, er også omfattet af de nye regler om udbyttebeskatning af en kontant udligningssum (vederlag i andet end aktier), når aktieoverdragelsen sker til et selskab, der på overdragelsestidspunktet i det væsentligste er uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet eller ved erhvervsmæssig aktivitet i et eller flere datterselskaber.

Udbyttebeskatning sker for den del af vederlaget, der berigtiges med en kontant udligningssum, men kun hvis personen eller dennes ægtefælle efter overdragelsen ejer aktier i det købende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber.

Ændringen gælder for aktieoverdragelser, der sker fra og med den 20. november 2013. Reglen om, at en ægtefælles aktiebesiddelse også har betydning for, om der skal ske udbyttebeskatning, gælder dog først for aktieoverdragelser, der sker den 17. februar 2014 eller senere.

Lov om ændring af fusionsskatte-loven, selskabsskatte-loven, kildeskatte-loven, og aktieavancebeskatningsloven (L 81) blev vedtaget den 25. marts 2014.

Indberetning af underskud, kildeartsbegrænsede tab mv.

Som et led i digitalisering af selvangivelsen og årsopgørelsen har Folketinget vedtaget, at:

- Selskaber, fonde mfl. skal foretage indberetning af tidligere års ikke anvendte underskud
- Kildeartsbegrænsede tab skal selvangives af såvel selskaber som personer
- Personers køb af investeringsforeningsbeviser mv. skal indberettes.

Selskabers indberetning af uudnyttede underskud

SKAT skal have etableret et underskudsregister som en del af digitaliseringen af selskabsselvangivelsen. Med underskudsregisteret vil underskudsfremførelse og underskudsfordeling for selskaber mfl. ske automatisk.

Skattepligtige efter selskabsskatte-loven og fondsbeskatningsloven skal:

- Indberette resterende fremførelsesberettigede underskud fra tidligere år

- Indberette foretagne skattefrie omstruktureringer omfattet af fusionsskatte-loven, der har betydning for adgangen til at fremføre underskud.

Indberetning af fremførelsesberettiget underskud

Selskabers underskud i skattepligtig indkomst, der er konstateret i indkomståret 2002 og senere, kan fremføres uden tidsbegrænsning.

Folketinget har vedtaget, at der skal ske indberetning af ikke anvendte fremførelsesberettigede underskud for indkomstårene 2002 og fremefter. Er underskuddet anvendt til modregning på indberetningstidspunktet, skal der således ikke ske indberetning. Indberetningen skal ske for hvert enkelt selskab og fordelt på indkomstår. For sambeskattede selskaber påhviler indberetningspligten administrationsselskabet. Indberetning skal ske, selv om de pågældende underskud er selvangivet i det år, hvor underskuddet er konstateret.

Foretages der ikke indberetning, mister selskabet adgangen til at fremføre de ikke indberettede underskud. Der kan dog i særlige tilfælde opnås "tilgivelse", således at selskabet ikke mister retten til at fremføre de ikke indberettede underskud.

Det forventes, at de uudnyttede skattemæssige underskud for indkomstårene 2002-2013 skal indberettes i perioden 1. oktober 2014 - 31. juli 2015. Skatteministeren vil senere fastsætte nærmere retningslinjer for, hvilke specifikationer indberetningen skal indeholde.

Udskudt selvangivelsesfrist

Selskaber skal normalt selvangive seks måneder efter indkomstårets udløb.

Selvangivelsesfristen for indkomståret 2014 er udskudt til den 1. august 2015. Udskydelse af selvangivelsesfristen gælder alle selskaber, uanset om de har underskud, der skal indberettes til underskudsregisteret eller ej.

Indberetning af skattefrie omstruktureringer

Der skal endvidere ske indberetning af foretagne skattefrie omstruktureringer omfattet af fusionsskatte-loven, der har betydning for underskudsanvendelsen.

Kildeartsbegrænsede tab skal selvangives

Efter gældende regler er der pligt til at selvangive kildeartsbegrænsede tab (eksempelvis tab på fast ejendom, tab på finansielle kontrakter og personers tab på "børsnoterede" aktier). Betegnelsen "kildeartsbegrænsede tab" skyldes, at sådanne tab alene kan modregnes/fremføres i en skattepligtig fortjeneste på et tilsvarende aktiv. Der er dog umiddelbart ingen sanktioner, hvis tabet ikke selvangives i det år, hvor tabet konstateres. Kildeartsbegrænsede tab, der er konstateret i indkomståret 2002 eller senere, kan fremføres uden tidsbegrænsning.

Folketinget har vedtaget, at kildeartsbegrænsede tab ikke kan fremføres til modregning i skattepligtige fortjenester,

hvis tabet ikke er selvangivet i det år, hvor tabet er konstateret. Dog vil der være mulighed for at selvangive tabet (genoptagelse af skatteansættelsen) efter de almindelige fristregler i skatteforvaltningsloven, hvis tabet fejlagtigt ikke er selvangivet. Genoptagelse af tidligere års skatteansættelser kan som altovervejende hovedregel kun ske inden for den såkaldte 3-års frist. Hvis et kildeartsbegrænset tab er konstateret i 2015, og dette fejlagtigt ikke er selvangivet, skal man anmode SKAT om genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2015 senest den 1. maj 2019.

Kravet om selvangivelsespligt gælder såvel for personer som selskaber.



Der skal føres en tabsaldo for hver tabsart (lejendomsavance, finansielle kontrakter mv.)

Sanktionsbestemmelsen har virkning for tab, der opstår i indkomståret 2015 eller senere. Der skal altså ikke ske indberetning af tidligere års tab, således som tilfældet er ved fremførselsberettigede underskud i selskaber.

Indberetning ved personers køb af investeringsforeningsbeviser mv.

Efter gældende regler er tabsfradrag (modregningsadgang) på "børsnoterede" aktier for fysiske personer betinget af, at købet er indberettet til SKAT inden selvangivelsesfristen for det indkomstår, hvori anskaffelsen er sket. Denne indberetningspligt omfatter ikke investeringsforeningsbeviser og aktier i visse finansielle selskaber samt investeringsforeningsbeviser i udløddende obligationsbaserede investeringsforeninger. Indberetningspligten er udvidet til også at omfatte disse typer af værdipapirer. Muligheden for tabsfradrag er betinget af, at SKAT har modtaget oplysning om anskaffelsen inden udløbet af selvangivelsesfristen for det indkomstår, hvor anskaffelsen er sket. Der skal oplyses om værdipapirernes identitet, antal, kurs, anskaffelsessum og anskaffelsestidspunkt.

Indberetningspligten har virkning for tab, der opstår den 1. juni 2014 eller senere. For investeringsforeningsbeviser mv., der er erhvervet inden den 1. juni 2014, skal indberetning ske, således at de indgår i beholdningsoversigten pr. 31. december 2014 (indberetning af pengeinstitutter mfl.) eller senest inden udløbet af selvangivelsesfristen for 2014.

Lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, selskabsskatteoven og skattekontrolloven (L 144) blev vedtaget den 27. maj 2014.

Fremrykning af skattelettelser

I sommeren 2013 vedtog Folketinget Vækstplan DK, der blandt andet betød skattelettelser til erhvervslivet, eksempelvis nedsættelse af selskabsskatten til 24,5 % i 2014, 23,5 % i 2015 og 22 % i 2016 og følgende år. Endvidere blev der fra og med 2015 indført:

- Fradrag for syge- og arbejdsskadeforsikring
- Større skattecredit på forsknings- og udviklingsaktiviteter.

I forbindelse med finanslovsforhandlingerne for 2014 blev det aftalt at fremrykke disse to skattelettelser til 2014.

Fradrag for syge- og arbejdsskadeforsikring

Selvstændigt erhvervsdrivende kan vælge at tegne en frivillig sygedagpengesikring.

Efter arbejdsskadesikringsloven er selvstændigt erhvervsdrivende ikke forpligtet til at tegne arbejdsskadeforsikring for sig selv. Tegning sker således på frivillig basis i private forsikringselskaber for så vidt angår arbejdsulykker og hos Arbejdsmarkedets Erhvervssygdomsforsikring (AES) for så vidt angår erhvervssygdomme.

Fra og med indkomståret 2014 er der indført fradrag for selvstændigt erhvervsdrivendes præmiebetalinger til frivilligt tegnede syge- og arbejdsskadeforsikringer. Fradraget er betinget af, at forsikringen er omfattet af sygedagpengeloven eller arbejdsskadesikringsloven. På tilsvarende vis er der indført fradrag for sådanne udgifter for en medhjælpende ægtefælle, der beskattes af en del af virksomhedens overskud. Fradraget er et ligningsmæssigt fradrag.

Forsøgs- og forskningsudgifter – udbetaling af negativ skat af underskud

For at forbedre likviditeten i virksomheder, der afholder forsknings- og udviklingsudgifter, blev der fra og med indkomståret 2012 indført mulighed for, at sådanne virksomheder kan vælge at få udbetalt 25 % af underskud, der stammer fra sådanne udgifter. De udgifter, der er omfattet af ordningen, er forsøgs- og forskningsudgifter, der efter gældende regler kan straksafskrives. Ordningen gælder for selskaber og personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed under virksomhedsordningen.

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan udgifter, som afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed vælges fratrukket (straksafskrevet) i det år, hvor udgiften er afholdt, hvis der er tale om et aktie- eller anpartsselskab. Er der derimod tale om en personlig virksomhed, kan sådanne udgifter dog først fratrækkes, når erhvervet er påbegyndt. Udgifter til grundforskning kan for såvel selskaber som personer først fratrækkes, når erhvervet er påbegyndt.

Forsøgs- og forskningsudgifter

Forsøgs- og forskningsudgifter omfatter i første række det udviklingsarbejde, som er knyttet til erhvervs- og

somheden. Herved forstås anvendelsen af videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer, produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser.

Udfordringen er derfor i praksis at sondre mellem nye produkter, nye produktionsformer mv. og vedligeholdelse af eksisterende. Den regnskabsmæssige behandling af disse kan give en indikation heraf.

Af bemærkningerne til lovforslaget i 2011 om indførelse af regler om udbetaling af negativ skat fremgår, at følgende aktiviteter ikke er omfattet af bestemmelsen:

- Undervisning
- Personaleuddannelse
- Dokumentations- og informationsarbejde
- Bibliotekstjeneste
- Rutinemæssig indsamling af data
- Service til kunder eller andre afdelinger i organisationen
- Produktionsplanlægning, arbejdsstudier, salgs- og markedsanalyser
- Patent- og licensarbejde samt rutinemæssig udvikling af software.

De mest almindelige udgifter i forbindelse med forsøgs- og forskningsvirksomhed vil almindeligvis være løn, materialer, lokaler, leasing af driftsmidler mv. samt betaling for ekstern assistance. Udgifter i forbindelse med tilvejebringelse af information om forsøgs- og forskningsarbejde kan også fratrækkes, hvis der er den fornødne tilknytning til erhvervsvirksomheden.

Erhvervelse af immaterielle rettigheder, der sker som led i en igangværende forsknings- og udviklingsaktivitet, kan være omfattet af reglerne om straksafskrivning. Der er tale om en konkret vurdering.

Udgifter til grundforskning

Udgifter til grundforskning, der afholdes af en igangværende virksomhed, kan som nævnt fratrækkes i det år, hvor udgiften er afholdt (straksafskrivning). Ved grundforskning forstås originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig viden og forståelse, uden at undersøgelserne primært er rettet mod praktiske mål eller anvendelser.

Negativ skat af underskud

Årets skattemæssige underskud på grund af straksafskrevne udgifter til forsøg og forskning, herunder anskaffelse af driftsmidler, kan transformeres til udbetaling af likvider (negativ skat) fra SKAT. Denne regel gælder for underskud for indkomståret 2012 og fremefter. Anmodning om udbetaling af negativ skat skal indgives sammen med virksomhedens selvangivelse, og beløbet udbetales herefter i november måned på samme tidspunkt, som der sker udbetaling af overskydende selskabsskat. Virksomhedens skattemæssige underskud til fremførelse bliver reduceret med et beløb svarende til det underskud, hvoraf der udbetales negativ skat.

Den negative skat beregnes af den del af underskuddet, der kan henføres til forsøgs- og forskningsudgifter, dog maksimalt den negative skattepligtige indkomst. For sambeskattede selskaber sker opgørelsen af udbetalingen på grundlag af sambeskatningsindkomsten og de sambeskattede selskabers samlede udgifter til forskning og udvikling. Sambeskatningsindkomsten skal altså være negativ for at der kan ske udbetaling, og beregningen af den negative skat sker på grundlag af det mindste beløb af enten sambeskatningsindkomsten eller de straksafskrevne udgifter til forsøg og forskning.

For indkomstårene 2012 og 2013 kan udbetalingen højst beregnes af et underskud på 5 mio. kr., hvilket vil sige udbetaling af en negativ skat på 1,25 mio. kr., nemlig 25 % af 5 mio. kr. Denne beløbsgrænse gælder samlet for personligt drevne virksomheder under virksomhedsordningen, selskaber og sambeskattede koncerner, der kontrolleres af samme fysiske person.

Fra og med indkomståret 2014 udgør maksimumbeløbet et underskud på 25 mio. kr. I 2014 kan der udbetales op til 25 % af 25 mio. kr., selv om selskabsskatteprocenten kun er 24,5 %.

I 2015 og senere udgør maksimumbeløbet fortsat et underskud på 25 mio. kr., men den negative skat beregnes med den aktuelle selskabsskatteprocent i det pågældende år, hvilket vil sige 23,5 % i 2015 og 22 % i 2016 og følgende år.

Lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love (L 103) blev vedtaget den 28. januar 2014.

Lovforslag

Værnsregel mod privat gæld i virksomhedsordningen

Skatteministeren har fremsat lovforslag, der blandt andet medfører, at der normalt ikke kan foretages opsparing af overskud i virksomhedsordningen, hvis indskudskontoen er negativ, og at sikkerhedsstillelse for privat gæld med pant i virksomhedens aktiver anses for en hævning. Lovforslaget blev fremsat i Folketinget den 11. juni 2014, og efter den fastsatte tidsplan forventes det, at lovforslaget vedtages den 9. september 2014.

Indskudskontoen er negativ

Det er som altovervejende hovedregel ikke muligt at foretage opsparing af overskud i virksomhedsordningen, hvis indskudskontoen er negativ såvel primo som ultimo i indkomståret. Det betyder, at årets overskud skal beskattes fuldt ud hos den erhvervsdrivende.

Ændringen skal efter lovforslaget have virkning for indkomst erhvervet fra og med den 11. juni 2014. Det betyder, at der reelt skal laves perioderegnskaber, idet det er muligt at foretage opsparing af overskud for perioden frem til og med den 10. juni 2014. Udgifter, der ikke kan henføres til et bestemt tidspunkt, fordeles forholdsmæssigt på perioden før, henholdsvis fra og med den 11. juni 2014. Udarbejdes der ikke perioderegnskaber, kan der ikke ske opsparing af overskud.

Det er dog indsat en bagatelgrænse, der betyder, at det er muligt at foretage opsparing af årets overskud, hvis den nominelle værdi af en negativ saldo på indskudskontoen



såvel primo som ultimo i indkomståret begge med tillæg af sikkerhedsstillelse, der er sket før den 11. juni 2014, ikke overstiger 100.000 kr. Det forventes at bagatelgrænsen ændres til 500.000 kr.

Sikkerhedsstillelse i virksomhedens aktiver for privat gæld

Optager den erhvervsdrivende et lån i privat regi, og anvendes aktiver i virksomhedsordningen som sikkerhedsstillelse, skal et beløb svarende til sikkerhedsstillelsen anses for hævet, hvilket vil betyde, at et eventuelt opsparet overskud helt eller delvis kommer til beskatning hos den erhvervsdrivende. Denne foreslåede beskatning gælder for sikkerhedsstillelse fra og med den 11. juni 2014, herunder forhøjelse af en allerede eksisterende sikkerhedsstillelse.

Har den erhvervsdrivende stillet sikkerhed i virksomhedens aktiver inden den 11. juni 2014 er konsekvensen, at der ikke kan ske opsparing af årets overskud, hvorfor hele årets overskud skal beskattes hos personen. Den manglende mulighed for opsparing af overskud gælder så længe sikkerhedsstillelsen eksisterer. Det forventes dog, at der vil blive fastsat en overgangsregel, hvorefter det er muligt at foretage opsparing af overskud, hvis sikkerhedsstillelsen er fuldt ud afviklet indenfor en 3-årig periode.

Det er dog indsat en bagatelgrænse, der betyder, at det er muligt at foretage opsparing af årets overskud, hvis den nominelle værdi af en negativ saldo på indskudskontoen såvel primo som ultimo i indkomståret begge med tillæg af sikkerhedsstillelse, der er sket før den 11. juni 2014, ikke overstiger 100.000 kr. Det forventes at bagatelgrænsen ændres til 500.000 kr.

Satsen til beregning af rentekorrektion

Rentekorrektionssatsen foreslås forhøjet med 3 procentpoint i forhold til kapitalafkastsatsen. Forhøjelsen skal gælde fra og med indkomståret 2015. Hvis indkomståret 2015 er påbegyndt den 11. juni 2014, skal ændringen dog først have virkning fra og med indkomståret 2016.

Baggrunden for denne ændring er, at det i dag normalt er skattemæssigt en fordel at indskyde privat gæld i virksomhedsordningen, selv om der skal foretages rentekorrektion. Det skyldes, at den gældende sats for beregning af rentekorrektion normalt er lavere end den faktiske rentesats på lånet.

Forslag til lov om ændring af virksomhedsskatteoven (L 200) blev fremsat den 11. juni 2014.



Højesteretsdomme

Beskatning af fri bil ved udelukkende erhvervmæssig anvendelse

Højesteret har taget stilling til, om en hovedaktionær skal beskattes af fri bil, selv om bilen umiddelbart kun var anvendt erhvervmæssigt. Den erhvervmæssige anvendelse skete dels i selskabsregi dels i den af hovedaktionæren personligt drevne virksomhed.

Et hovedaktionærselskab havde leaset en gulpladebil, der ikke var specialindrettet. Der var ikke betalt tillægsafgift for privat anvendelse, og moms af leasingafgiften var fuldt ud afløftet. Hovedaktionæren anvendte bilen til erhvervmæssig kørsel for selskabet. Den af selskabet leasede bil var også blevet anvendt i den af hovedaktionæren personligt drevne virksomhed. Der var betalt leje til selskabet for denne anvendelse.

SKAT havde forhøjet hovedaktionærens indkomst med værdi af fri bil med den begrundelse, at kørsel for den private virksomhed var selskabets uvedkommende og derfor måtte betragtes som privat kørsel. Endvidere var selskabets fradrag for moms af leasingafgiften blevet beskåret som følge af den "private" anvendelse.

Højesteret fastslog, at anvendelse af selskabets bil i den personligt drevne virksomhed var selskabets virksomhed uvedkommende. Højesteret fandt derfor, at bilen var stillet til rådighed for hovedaktionærens private benyttelse, og det var derfor med rette, at der var sket beskatning af fri bil. Den skattepligtige værdi af fri bil skulle dog nedsættes med den betalte leje. Konsekvensen af den "private" anvendelse var følgelig også, at selskabets momstilsvær skulle forhøjes.

Dommen er offentliggjort i SKM2014.273.

Kommentarer

Beskatning kunne have været undgået, hvis hovedaktionæren havde valgt at indgå en såkaldt splitleasingaftale, hvor henholdsvis selskabet og hovedaktionæren (den personlige virksomhed) begge var leasingtagere (to separate leasingaftaler).

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

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

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

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

Køb af dagsbeviser kunne i dag også være en mulighed, da det kun var i begrænset omfang, at bilen var anvendt i den personlige virksomhed. Men da sagen angik indkomstårene 2006 og 2007, var denne mulighed dog ikke tilstede.

Skattefri ekspropriation eller skat ved salg af ejendom

Ved afståelse af erhvervsjendomme mv. er hovedreglen, at en fortjeneste er skattepligtig. Erstatningssummer sidestilles med afståelsessummer. Som en undtagelse fra hovedreglen gælder, at fortjeneste, der stammer fra en erstatning ved ekspropriation, er skattefri. Reglen om skattefrihed gælder også for fortjeneste ved salg til en erhverver, der efter formålet med erhvervelsen opfylder betingelserne for at ekspropriere ejendommen. Skattefriheden ved ekspropriation gælder dog ikke næringsejendomme.

Højesteret har taget stilling til, om fortjeneste ved salg af et jordareal på 9 ha var omfattet af skattefrihed efter ekspropriationsbestemmelsen. Jordarealet blev ikke eksproprieret og heller ikke solgt til den ekspropriationsberettigede myndighed. Salget skete derimod til tredjemand. Dette var dog ikke stridspunktet i sagen, idet Højesteret allerede i 1995 i en nogenlunde tilsvarende sag fandt, at det ikke i sig selv kan udelukke skattefrihed efter ekspropriationsbe-

stemmelsen, at salget sker til tredjemand og ikke til den ekspropriationsberettigede.

Følgende krav skal ifølge praksis være opfyldt på aftale-/salgstidspunktet, for at en overdragelse kan anses for sket i en ekspropriationssituation:

1. Der skal på aftaletidspunktet være ekspropriationshjemmel i lovgivningen til formålet.
2. På aftaletidspunktet skal det kunne påregnes, at ekspropriation vil ske i mangel af frivillig aftale, det vil sige, at den eksproprierende myndighed skal vise vilje til at ekspropriere. Der skal være ekspropriationsrealitet.

Den første betingelse om, at der skal være hjemmel i loven til ekspropriation på aftaletidspunktet, er først opfyldt på det tidspunkt, hvor den ekspropriationsberettigede myndighed rent faktisk kan gå i gang med de indledende skridt til ekspropriationen.

Den anden betingelse går på, at der skal være vilje til ekspropriation på aftaletidspunktet, det vil sige at det også

skal kunne sandsynliggøres, at den ekspropriationsberettigede myndighed vil ekspropriere, hvis den frivillige aftale ikke bliver indgået. Om dette er sandsynliggjort, afgøres på grundlag af en konkret vurdering på baggrund af samtlige omstændigheder i den enkelte sag.

Højesteret skulle tage stilling til, om der på salgstidspunktet forelå en ekspropriationsrealitet. Dette var efter Højesterets opfattelse ikke tilfældet, og som begrundelse blev henvist til dommen fra Vestre Landsret.

Landsretten bemærkede indledningsvist, at skattefrihed forudsatte, at det på aftaletidspunktet måtte påregnes, at dispositionen ville blive gennemtvunget ved ekspropriation, såfremt en frivillig aftale ikke blev indgået, og at bevisbyrden for, at dette var tilfældet, påhvilede sælger.

Landsretten fandt ikke, at skatteyderen havde løftet denne bevisbyrde. Landsretten henviste herved for det første til, at det ikke var godtgjort, at kommunen på noget tidspunkt under drøftelserne om et eventuelt køb af ejendommen tilkendegav, at ekspropriation ville komme på tale, hvis en frivillig aftale om salg ikke kunne indgås.



Landsretten lagde videre til grund, at der siden byrådets beslutning i januar 2003 vedrørende opkøb af arealer til boligudbygning, og inden salget af ejendommen skete i marts 2006, var blevet udarbejdet og vedtaget flere lokalplaner for boligbebyggelse for andre af de arealer, som ved kommuneplanen var blevet udlagt til boligbebyggelse i det pågældende lokalområde, og at de allerede vedtagne lokalplaner muliggjorde opførelse af flere boliger, end der ifølge kommunens boligudbygningsplan var forudsat opført i lokalområdet i perioden 2004-2011.

Endelig fandt landsretten på baggrund af vidneforklaringer afgivet af henholdsvis et byrådsmedlem og vicedirektøren i kommunens tekniske forvaltning at kunne lægge til grund, at der ikke i anledning af opfyldelsen af kommunens mål for boligudbygning ifølge kommuneplanen var overvejelser om indledning af ekspropriationsprocedurer over for ejere af de udlagte boligvækstområder, og at der gennem en længere årrække, der strakte sig over mere end 30 år, ikke var eksempler på, at kommunen havde foretaget ekspropriation af arealer til boligformål.

Dommen er offentliggjort i SKM2014.76.

Kommentarer

Sælger havde fået et bindende svar fra SKAT, om hvorvidt avance ved salg af jordarealet til kommunen, som havde afgivet et købstilbud, ville være skattefri efter ekspropriationsbestemmelsen. Svaret var et ja.

Dette bindende svar blev også anført som begrundelse for skattefrihed ved såvel Vestre Landsret som Højesteret. Dette blev afvist med den begrundelse, at svaret ikke angik den køber, som ejendommen blev solgt til.

Dommen fra Højesteret viser med al tydelighed, at man skal være meget varsom i sager om afståelser på ekspropriationslignende vilkår.

Selskabers fradrag for låneomkostninger

Selskaber er generelt skattepligtige af gevinster og har fradrag for tab på gæld. Ved opgørelsen af gevinst og tab kan der ske indregning af afholdte låneomkostninger i det omfang, omkostningerne ikke kan fratrækkes efter andre regler. Det betyder, at omkostninger bliver fradragsberettigede, også selv om der er tale om et lån optaget til kurs 100, og indfrielse sker til samme kurs.

Højesteret har taget stilling til, om rådgiverudgifter i forbindelse med låneoptagelse er en sådan omkostning, der kan henføres til lånets anskaffelsessum, og som dermed bliver fradragsberettiget ved indfrielse af lånet.

Højesteret anførte indledningsvis, at det af lovforslagsbemærkningerne til den relevante bestemmelse i kursgevinstloven fremgår, at omkostninger i forbindelse med stiftelse af gæld, eksempelvis gebyrer, kurtage, stiftelsesprovision og stempelafgifter, kan tillægges gældens anskaffelsessum. Der skal være tale om omkostninger, som kan henføres til gældens etablering eller indfrielse.

Højesteret anførte herefter, at udgifter til rådgivere kan være fradragsberettigede låneomkostninger, når rådgivningen angår bistand, som knytter sig direkte til den indgåede låneaftale og til gennemførelsen af låneoptagelsen. Som eksempler på sådanne omkostninger, anføres følgende:

- Forhandling om og affattelse af låneaftalen
- Afgivelse af udtalelser om aftalens gyldighed og bindende virkning for låntager (legal opinion)
- Bistand ved berigtigelse af sikkerhedsstillelse.

Som eksempler på omkostninger, der ikke har den fornødne direkte tilknytning til låneoptagelsen, og som derfor ikke er fradragsberettigede, anføres følgende:

- Bistand ved den overordnede strukturering og tilrettelæggelse af lånefinansieringen, herunder afsøgning af lånemarkedet.
- Egen rådgivers bistand vedrørende oplysninger om, dokumentation for og almen rådgivning om låntagers virksomhed, herunder due diligence-undersøgelser, selv om bistanden ydes med henblik på kreditvurdering.

Denne vurdering ændres ikke af, at långiver eventuelt har betinget lånets udbetaling af, at materialet fremlægges.

Dommen er offentliggjort i SKM2014.87.

Kommentarer

Dommen fastlægger retningslinjer for, hvilke låneomkostninger, der kan anerkendes som tillæg til gældens anskaffelsessum og dermed fradragsberettigede i forbindelse med afdrag på gælden.



Administrative afgørelser

Aktionærlån og beskatning

Flere virksomheder og rådgivere har anmodet Skatterådet om bindende svar på, hvorvidt et aktionærlån kunne anses for ydet som "led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition" og dermed undtaget fra reglerne om beskatning af aktionærlån.

Udlån til kommanditselskaber

To af afgørelserne omhandler udlån fra et eneanpartshaverselskab til et eller flere kommanditselskaber. Da et kommanditselskab ikke er et selvstændigt skattesubjekt, skal lån skattemæssigt henføres til deltagerne i kommanditselskabet.

I den ene sag var der tale om udlån fra et eneanpartshaverselskab til en række kommanditselskaber (driftsselskaber), der hver især drev en forretning. Kommanditselskaberne var ejet af anpartshaveren, dennes ægtefælle samt 11 butikshefer. Ægtefællernes ejerandele i driftsselskaberne udgjorde i gennemsnit mere end 80 %. Udlånene blev anvendt til finansiering af den løbende drift i kommanditselskaberne, herunder varekøb, der på koncernbasis blev varetaget af anpartsselskabet og videresolgt til de enkelte butikker. Lånene blev forrentet med diskontoen med tillæg af 4 %.

Anpartsselskabet ønskede Skatterådets svar på, om driftskreditterne til kommanditselskaberne kunne anses for at udgøre en sædvanlig forretningsmæssig disposition, og dermed undtaget fra reglerne om beskatning af aktionærlån. Skatterådet var af den opfattelse, at driftskreditterne ikke var ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, men at der var tale om egentlige udlån. Egentlige udlån er kendetegnet ved, at udlånet ikke sker som led i noget andet, men derimod er selve dispositionen. Det er kun lån, der knytter sig til en anden disposition, der kan være ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Lånene var derfor omfattet af reglerne om beskatning af aktionærlån.

I den anden skatterådssag var der ligeledes tale om et eneanpartshaverselskabs udlån til et kommanditselskab, hvor anpartshaveren var kommanditist. Låneforholdet mellem anpartsselskabet og kommanditselskabet ville opstå ved, at anpartsselskabet købte 25 % af en fordring på kommanditselskabet. Fordringen var ejet af en af de øvrige kommanditister.

Fuldstændig som i foranstående afgørelse fandt Skatterådet, at der var tale om et decideret udlån, og at lånet derfor ikke var ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Selskabets køb af en fordring, ville derfor betyde, at anpartshaveren ville være skattepligtig af den andel af fordringen, som svarede til hans ejerandel i kommanditselskabet.

Udlån til søns køb af udlejningsejendom

Sagen omhandlede et driftsselskab, der var ejet af to holdingselskaber, som var ejet af henholdsvis far og søn. Faderens holdingselskab påtænkte at udlåne et beløb til sønnens køb af en erhvervsvejendom, der herefter skulle udlejes til det af dem ejede driftsselskab.

Skatterådet fandt, at indgåelse af en lejeaftale mellem sønnens personlige virksomhed og driftsselskabet ikke var en disposition, og udlånet ville derfor heller ikke kunne anses for ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Der ville derfor være tale om et aktionærlån, der medførte beskatning af faderen.

Investeringselskabs udlån til anpartshaver

Sagen omhandlede et eneanpartshaverselskab, der dels drev investeringsvirksomhed med investering i offentlige papirer og dels udlånsvirksomhed med udlån på markedsvilkår. Ifølge det seneste regnskab udgjorde selskabets udlån nominelt 8 mio. kr., som var kursfastsat til 5 mio. kr. svarende til 40 % af den samlede balance.

Hovedanpartshaveren havde købt en mindre landbrugsvejendom og ønskede, at det af ham ejede selskab ydede ham et lån på 1,5 mio. kr. til brug i landbrugsdriften.

Skatterådets svar var, at egentlige udlån kun er undtaget fra beskatning, hvis der er tale om lån i pengeinstitut eller lån til lovlig selvfinansiering (tredjemands køb af selskabets egne aktier som led i generationsskifte). Ingen af disse betingelser var opfyldt. Herefter konkluderede Skatterådet, at hovedanpartshaveren ville være skattepligtig af lånet, da der herudover kun gælder skattefrihed for lån som ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, eksempelvis lån, der opstår som led i aktionærens almindelige samhandel med selskabet på sædvanlige kreditvilkår.

De bindende svar er offentliggjort i SKM2014.14, SKM2014.15, SKM2014.16 og SKM2014.294.

Kommentarer

Personaktionærer, der har bestemmende indflydelse (mere end 50 %) er omfattet af de i sommeren 2012 indførte regler om beskatning af aktionærlån. Ved afgørelsen af, om personen har bestemmende indflydelse i selskabet, medregnes aktier, som ejes af koncernforbundne selskaber og nærtstående personer (ægtefælle, forældre, børn, børnebørn mfl.). Det betyder eksempelvis, at reglerne om beskatning af aktionærlån også gælder, hvor et selskab ejes af en far (eneaktionær), når selskabet udlåner penge til eneaktionærens søn, hvilket var tilfældet i en af de ovenfor refererede afgørelser.

Det er uden betydning, om der er tale om et dansk eller udenlandsk selskab, hvis den personlige aktionær er bosiddende i Danmark. Reglen gælder også for en person,

der er bosiddende i udlandet, og som har bestemmende indflydelse i et dansk selskab.

Ikke kun lån medfører beskatning. Hvis selskabet stiller sikkerhed eller stiller midler til rådighed, vil det også udløse beskatning. Beskatningsreglerne omfatter også lån, der ikke er ydet direkte til en aktionær, eksempelvis hvor selskabet overtager en fordring mod aktionæren. Dette var tilfældet i den ovenfor refererede afgørelse, hvor et eneanpartshaverselskab påtænkte at købe en fordring på et kommanditselskab, hvor anpartshaveren var kommanditist.

Med den foreliggende praksis fra Skatterådet, er det næsten umuligt at undgå beskatning, medmindre der er tale om almindelig samhandel mellem aktionæren og det



af ham ejede selskab. Det er endvidere en betingelse, at dette sker på sædvanlige kreditvilkår svarende til handel med uafhængig tredjemand.

Personfradrag og udenlandsk indkomst

Hvis man i 2010 eller senere har haft en udenlandsk indkomst, der berettiger til personfradrag i Danmark, skal man muligvis have penge tilbage fra SKAT.

EU-kommissionen sendte den 25. april 2013 en såkaldt åbningsskrivelse til den danske regering om beregningen af personfradrag, når en person har såvel dansk som udenlandsk indkomst. Efter Kommissionens opfattelse var de danske regler EU-stridige, da personfradraget bliver fordelt mellem dansk og udenlandsk indkomst. Hvis eksempelvis en persons indkomst består af løn for arbejde udført i Danmark på 200.000 kr., og lempelsesberettiget løn for arbejde udført i udlandet på 200.000 kr., vil personfradraget alt andet lige blive fordelt med halvdelen til hver af de to indkomster.

Denne forholdsmæssige fordeling betyder, at personen ikke får glæde af den del af personfradraget, der henføres til den udenlandske indkomst, hvis nedsættelse af den danske skat skal ske efter eksemptionmetoden. Ved kreditlempelse får personen normalt også glæde af den del af personfradraget, der henføres til den udenlandske indkomst. Kun hvis den udenlandske skat har en størrelse, der matcher den danske skat, vil personen ved kreditlempelse ikke have glæde af det danske personfradrag, der henføres til den udenlandske indkomst.

Den danske regering har underrettet EU-kommissionen om, at man ændrer de danske regler. Personfradraget vil fuldt ud blive henført til dansk indkomst, herunder overført til en eventuel ægtefælle, hvis personen med udenlandsk lempelsesberettiget indkomst ikke selv kan udnytte personfradraget i dansk indkomst.

SKAT vil genoptage indkomstansættelserne for indkomståret 2010 og senere. Det er ikke nødvendigt selv at rette henvendelse til SKAT om den ændrede fordeling af personfradraget, da der vil ske en automatisk udsøgning af de skatteberegninger, der skal ændres. Det er nødvendigt med systemændringer, og SKAT forventer at dette er på plads medio 2014. Herefter skulle SKAT være i stand til at foretage de nye skatteberegninger for de berørte personer,

som altså først kan forvente penge retur fra SKAT ultimo 2014.

Meddelelsen er offentliggjort i SKM2013.920.

Kommentarer

Det kan være mange penge, man skal have retur fra SKAT. Skatteværdien af et personfradrag udgør cirka 16.000 kr. Har man i eksempelvis 2012 kun haft udenlandsk lønindkomst, der berettiger til eksemptionlempelse, og er man gift, vil ægtefællen få cirka 16.000 kr. tilbage i skat.

Har man eksempelvis en skattepligtig indkomst, der består af løn for arbejde udført i Danmark på 200.000 kr. og løn for arbejde udført i udlandet ligeledes på 200.000 kr., der berettiger til eksemptionlempelse, vil man få 8.000 kr. tilbage i skat.

Fuld dansk skattepligt og bestyrelsesarbejde

Landsskatteretten har taget stilling til, om der indtrådte fuld dansk skattepligt ved deltagelse i ét bestyrelsesmøde i Danmark. Landsskatteretten fandt efter en konkret vurdering – i modsætning til Skatterådet – at der ikke ville indtræde fuld dansk skattepligt.

Der var tale om en mand, der sammen med ægtefælle og mindreårige børn var flyttet til Kina for en del år siden. Personen var ansat i et kinesisk selskab, der var ejet af et dansk selskab. Den fulde danske skattepligt var ophørt. Familien ejede en helårsbolig i Danmark, som man påtænkte at anvende i forbindelse med opholdene her. De årlige ophold i Danmark antoges at være fire ugers sommerferie, to ugers juleferie og kortvarige ophold i forbindelse med særlige familiebegivenheder.

Skatterådet afgav i februar 2012 svar på:

1. Hvorvidt der ville indtræde fuld dansk skattepligt, hvis han under ferieopholdene i Danmark besvarede e-mails og telefonopkald fra det kinesiske selskab.
2. Hvorvidt der ville indtræde fuld dansk skattepligt, hvis han udover "arbejdet" som nævnt under punkt 1 tillige deltog i ét bestyrelsesmøde (eventuelt flere) i Danmark.

Når familien var i Danmark, ville det være for at holde ferie. Men mandens stilling gjorde, at der kunne være

uopsættelige forhold, som han trods ferien var nødt til at tage stilling til via telefon eller e-mails.

Skatterådets svar var, at da der alene ville være tale om minimalt arbejde, der var uopsætteligt/nødvendigt, ville der ikke indtræde fuld skattepligt som følge af denne form for erhvervsmæssig beskæftigelse.

Manden var ikke medlem af bestyrelsen i det danske selskab. Hans deltagelse i bestyrelsesmøder skete alene, fordi han var ansvarlig for det kinesiske selskab. Normalt blev bestyrelsesmøderne afholdt i Danmark, og hans deltagelse skete virtuelt/videomødeudstyr, mens han opholdt sig i Kina. På samme måde blev der afholdt direktionsmøder.

Manden påtænkte fysisk at deltage i ét bestyrelsesmøde, når familien var på juleferie Danmark, og eventuelt tillige flere bestyrelsesmøder, hvor han så uden familien ville rejse til Danmark.

Skatterådet tog stilling til, om der ville indtræde fuld dansk skattepligt, hvis manden deltog i ét bestyrelsesmøde i Danmark i forbindelse med familiens juleferie og eventuelt flere bestyrelsesmøder, hvor han rejste alene til Danmark. Svaret herpå var, at deltagelse i bestyrelsesmøder er en erhvervsmæssig beskæftigelse, der medfører, at den fulde danske skattepligt indtræder, selv om der kun blev tale deltagelse i ét bestyrelsesmøde om året.

Dette skatterådssvar blev indbragt for Landsskatteretten med påstand om, at der ikke ville indtræde fuld dansk skattepligt, hvis han kun deltog i ét bestyrelsesmøde i Danmark om året.

Landsskatteretten fandt efter en konkret vurdering, at deltagelse i ét bestyrelsesmøde om året i Danmark af én dags varighed - ikke som bestyrelsesmedlem - men i egenskab af ansvarlig for det kinesiske selskab ikke ville medføre indtræden af fuld dansk skattepligt.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2014.158.

Kommentarer

Indtræder der fuld dansk skattepligt, fordi opholdene i Danmark ikke kan karakteriseres som kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende, skal personen som udgangspunkt beskattes i Danmark af sin globalindkomst.

Dette gælder ubetinget, hvis personen er bosat i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

Bor personen derimod i et land, som har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, skal det ud fra overenskomstens artikel om skattemæssigt hjemsted afgøres, hvilket land der er domicilland og hvilket land, der får status som kildeland. Der er tale om en konkret vurdering ud fra en række nærmere fastsatte kriterier. Oftest vil domicillandet være der, hvor personens centrum for livsinteresser er, når personen har en fast bolig til rådighed i begge lande.

Domicillandet må beskatte personens globalindkomst, medens kildelandet kun må beskatte indkomst af kilder der, og kun i det omfang beskatningsretten er tillagt kildelandet i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

I sagen for Skatterådet/Landsskatteretten var der ingen tvivl om, at familien efter den dansk-kinesiske dobbeltbeskatningsoverenskomst skattemæssigt var hjemmehørende i Kina. Indtræden af fuld dansk skattepligt ville derfor næppe have nogen betydning for dansk skattebetaling, da Danmark kun var kildeland.

Hovedaktionærs kaution for eget selskab

Det er ganske almindeligt forekommende, at en hovedaktionær efter krav fra eksempelvis banken kautionerer for selskabets bankgæld.

I 2005 fastslog Landsskatteretten, at hvis et moderselskab kautionerer for et datterselskab, kan SKAT forhøje moderselskabet med kautionspræmien, idet en uafhængig tredjemand ikke ville have kautioneret uden at modtage vederlag herfor. Dette samme gør sig gældende, når en hovedaktionær kautionerer for det af ham ejede selskab.

I de senere år har flere og flere hovedaktionærer valgt at lade selskabet betale en løbende kautionspræmie som følge af påtaget kaution for selskabets gæld. Årsagen hertil skal nok søges i den kendsgerning, at kautionspræmien beskattes som kapitalindkomst, hvorfor det ofte skattemæssigt vil være billigere end at udbetale yderligere løn fra selskabet.

Landsskatteretten har behandlet en sag om beskatning af en hovedaktionærs kautionspræmier, som han aldrig

modtog fra selskabet, idet tilgodehavende præmier indgik i en akkordaftale.

Hovedaktionæren havde over en 3-årig periode beregnet kautionspræmier på i alt 800.000 kr. Beløbene var bogført på selskabernes mellemregningskonti med hovedaktionæren. Hovedaktionæren havde ikke indtægtsført de beregnede kautionspræmier.

Landsskatteretten fastslog, at hovedaktionæren havde erhvervet ret til præmierne på det tidspunkt, hvor de var bogført på mellemregningskontiene. Hovedaktionæren skulle derfor beskattes af de 800.000 kr. og havde ikke fradrag for det lidte tab af samme størrelse.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2014.12.

Kommentarer

Når en hovedaktionær på grund af kaution indfrier selskabets gæld opstår der en regresfordring på selskabet.

Hovedreglen er, at personer har fradrag for tab på fordringer, som er erhvervet den 27. januar 2010 eller senere. Der gælder dog blandt andet den væsentlige undtagelse, at hovedaktionærer (25 % af kapitalen eller mere end 50 % af stemmerne, heri medregnes børn mfl. aktier i selskabet) ikke har fradrag for tab på fordringer på eget selskab.

Det er derfor ikke overraskende, at Landsskatteretten kom frem til, at hovedaktionæren ikke havde tabsfradrag for de tilgodehavende kautionspræmier.

Godtgørelser efter forskels- og ligebehandlingsloven

Skatterådet har taget stilling til den skattemæssige behandling af godtgørelser efter henholdsvis forskels- og ligebehandlingsloven.

I den ene sag var der tale om uberettiget afskedigelse på grund af alder (aldersdiskrimination). Der blev indgået en forligsaftale om, at arbejdsgiveren skulle betale 370.293 kr. svarende til syv måneders løn.

I den anden sag var der tale om en mand, der oplyste arbejdsgiveren om, at hans ægtefælle var gravid. Medarbejderen blev kort tid herefter fyret med begrundelsen manglende arbejde. Afskedigelsen blev påklaget til Ligebehandlingsnævnet, hvor det blev gjort gældende, at

afskedigelsens reelle begrundelse var konens graviditet. Ligebehandlingsnævnet fandt det ikke tilstrækkelig godtgjort, at det ikke havde haft betydning for afskedigelsen, at manden havde oplyst, at hans kone var gravid. Manden blev derfor tilkendt en godtgørelse på 360.000 kr. svarende til ni måneders løn.

I begge sager svarede Skatterådet, at sådanne godtgørelser skal beskattes efter reglerne om fratrædelsesgodtgørelse.

I "barselssagen" tog Skatterådet endvidere stilling til, om arbejdsgiveren havde skattemæssigt fradrag for den betalte godtgørelse. Skatterådet anså udgiften for et udslag af normal driftsrisiko, og der var derfor tale om en fradragsberettiget driftsomkostning.

De bindende svar er offentliggjort i SKM2014.354 og SKM2014.355.

Kommentarer

Tidligere på året havde Skatterådet afgivet et bindende svar lydende på, at en godtgørelse ydet som følge af uberettiget afskedigelse på grund af alder, var skattefri for medarbejderen. Arbejdsgiveren kunne ikke fratække udgiften.

Praksis er nu tilsyneladende, at godtgørelser efter såvel forskels- som ligebehandlingsloven beskattes som fratrædelsesgodtgørelser, og at arbejdsgiveren normalt vil have fradragsret for beløbet, nemlig når udgiften kan anses for et udslag af normal driftsrisiko. Dog skal det anføres, at SKAT og Landsskatteretten i en sag om godtgørelse/erstatning for tab af et uddannelsesgode (medarbejderen fratrådte) ligeledes var af den opfattelse, at erstatningen skulle beskattes som en fratrædelsesgodtgørelse. Her nåede en byret frem til det resultat, at erstatningen var skattefri.

Værdi af fri bolig – bopæls- og fraflytningspligt

Stiller arbejdsgiveren en helårsbolig til rådighed for en medarbejder, er værdien heraf skattepligtig. Det skattepligtige beløb er markedslejen.

Hvis arbejdsgiveren lejer boligen af en uafhængig tredjemand, er markedslejen den leje, som arbejdsgiveren betaler. Ejer arbejdsgiveren boligen, er markedslejen den leje, som boligen kan udlejes til i det frie marked. Hvis arbejdsgiveren betaler for udgifter, der normalt afholdes

af lejer, eksempelvis el, vand og varme, skal medarbejderen også beskattes heraf. Det skattepligtige beløb udgør arbejdsgiverens faktiske udgifter.

Den skattepligtige markedsleje nedsættes dog med 30 %, når medarbejderen har såvel bopæls- som fraflytningspligt. Det skattepligtige beløb efter nedslaget kan maksimalt udgøre 15 % af medarbejderens pengeløn, men maksimumsbeløbet skal dog mindst beregnes som 15 % af 160.000 kr. Har medarbejderen kun pligt til at fraflytte helårsboligen ved ansættelsesforholdets ophør, kan markedslejen nedsættes med 10 %.

For hovedaktionærer og andre personer med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform gælder særlige regler for værdiansættelse af fri bolig.

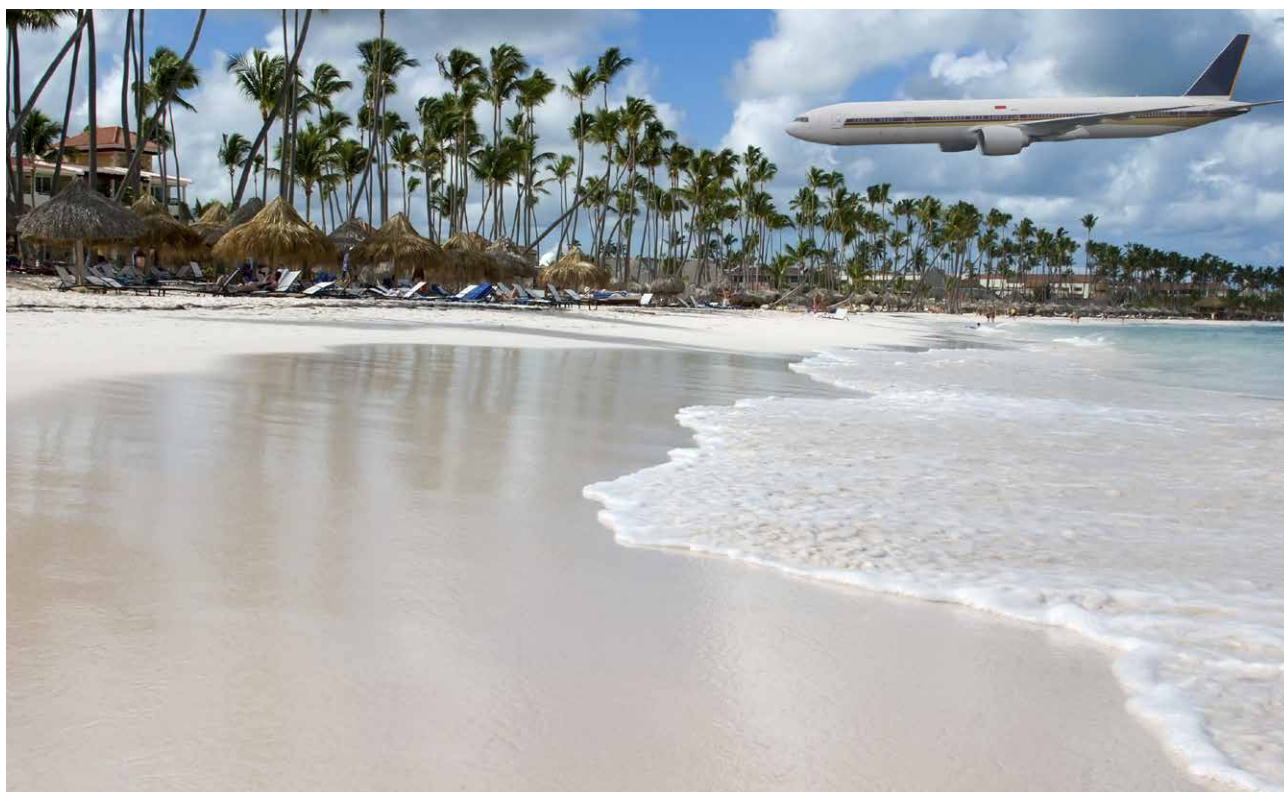
Skatterådet har taget stilling til, om en række medarbejdere ansat i en erhvervsdrivende fond kunne opnå nedslag i den skattepligtige markedsleje som følge af bopæls- og fraflytningspligt.

Skatterådet var af den opfattelse, at der i den konkrete situation ikke var nogen "realitet" i bopælspligten, da adskillige boliger kunne opfylde krav om beliggenhed i et bestemt område og et rum til mødefaciliteter. Bopælspligten var således ikke nødvendig af hensyn til arbejdets udførelse. Svaret var derfor, at medarbejderne alene var berettiget til et nedslag på 10 %, da de havde pligt til at fraflytte boligen ved ansættelsesforholdets ophør.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2014.304.

Kommentarer

Selv om det i ansættelseskontrakten mv. er aftalt, at medarbejderen har bopæls- og fraflytningspligt, er dette altså ikke tilstrækkeligt til at opnå et nedslag i det skattepligtige beløb for værdi af fri bolig. Er der aftalt fraflytningspligt ved ansættelsesforholdets ophør, gives et nedslag på 10 %. De yderligere 20 % i nedslag opnås kun, hvis det er nødvendigt af hensyn til arbejdet, at medarbejderen bebor netop denne bolig. Som eksempler herpå kan nævnes præster, skovridere, fodermestre, viceværter og højskoleforstandere.



Skatteinformation august 2014

© Revitax A/S. revitax@revitax.com

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

Grafisk tilrettelæggelse: Cool Gray A/S

Tryk: Cool Gray A/S

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 21. juni 2014.

ISSN 1395-9530



Skatteinformation august 2014

© Revitax A/S

revitax@revitax.com

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

Eftertryk af uddrag af materialet med kildeangivelse tilladt.

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

Grafisk tilrettelæggelse og tryk: CoolGray A/S.

RGD RevisorGruppen Danmark

AP, Statsautoriserede Revisorer, Farum / København / Århus

Baagøe Schou, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Frederiksberg

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

CENSUS, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Odense

Christensen Kjærulff, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, København

Grant Thornton, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, København

Grønlands Revisionskontor A/S, Statsautoriserede revisorer, Nuuk

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

Kovsted & Skovgaard, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Ebeltoft / Rønde / Århus

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

Kvist & Jensen, Statsautoriserede revisorer A/S, Grenaa / Hadsten / Hadsund / Hammel / Mariagerfjord / Randers

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

Nejstgaard & Vetlov, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Allerød

Nielsen & Christensen, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Aalborg / København / Sæby / Aars

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

PKF Munkebo Vindelev, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Glostrup

Revision Syd, Statsautoriserede revisorer I/S, Nykøbing F

rgd Revision, statsautoriseret revisionspartnerselskab, Århus / Hobro

RIR Revision, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Roskilde / Holbæk

SP/F Grannskoðaravirkid INPACT, statsautoriserede revisorer, Tórshavn

Sønderjyllands Revision, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Aabenraa / Padborg / Sønderborg

Tranberg, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Svendborg / Rudkøbing

Ullits & Winther, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Viborg

Vestjysk Revision, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Lemvig / Thyborøn