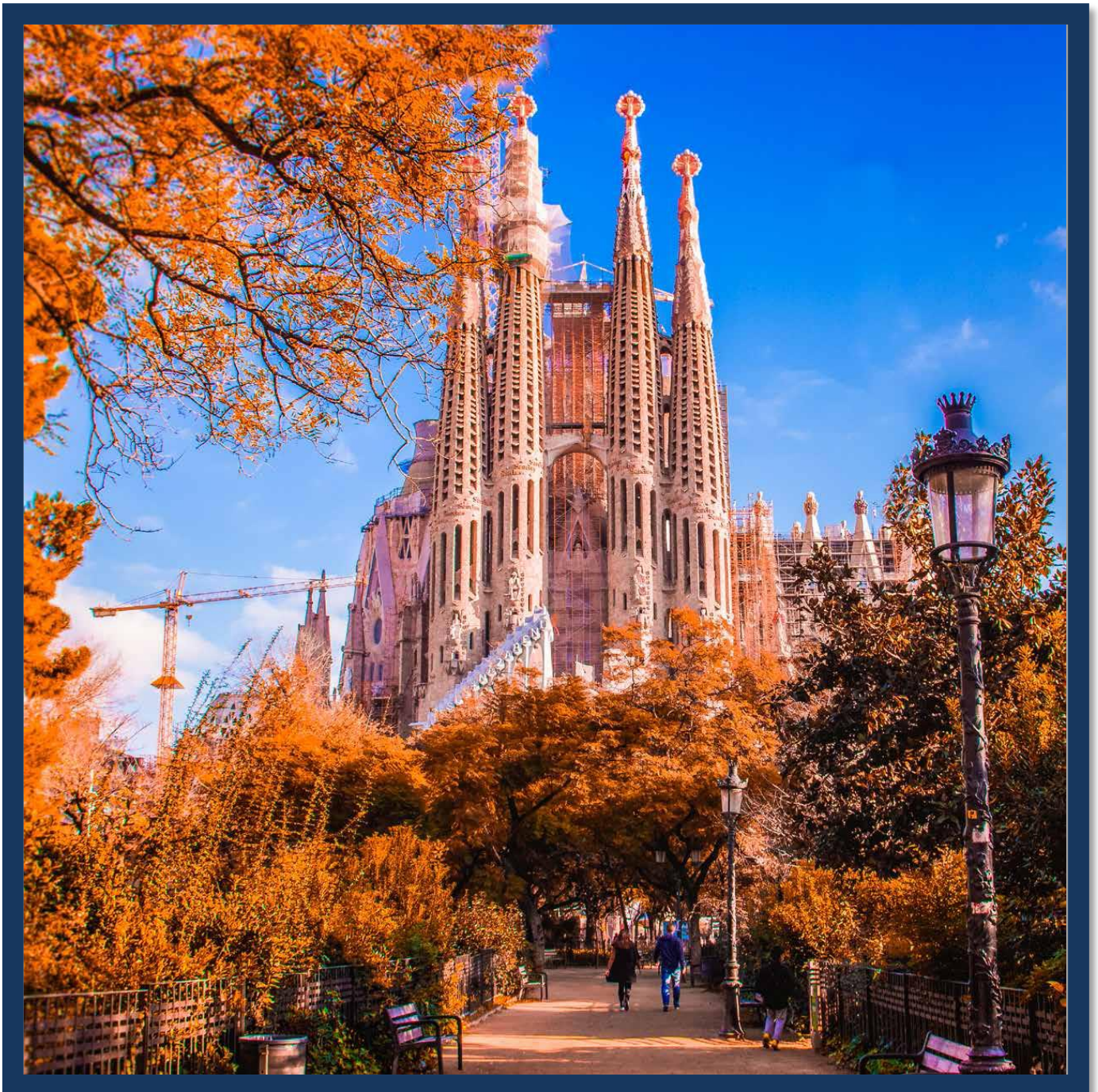


# SKATTEINFORMATION, JANUAR 2024



# Forord

Skatteinformation indeholder naturligvis en gennemgang af den skattelovgivning, der er vedtaget i Folketinget siden sidste udgave. Der er dog ikke megen ny lovgivning. Dette er ikke ensbetydende med, at der ikke sker noget på skatteområdet, for det gør der.

Den meget omtalte skattereftale med den nye top-skat og de forøgede beskæftigelsesfradrag er tidligst aktuel for indkomsten i 2025, og alt tyder på, at de foreslåede ændrede skatteprocentsatser først kommer til at gælde fra og med 2026, da systemændringer efter forlydender ikke er muligt tidligere.

De nye ejendomsvurderinger, der er blevet udsendt siden sidste udgave, omtales ikke i publikationen, da der i virkeligheden ikke er noget nyt i regelgrundlaget. Der skal dog ikke herske tvivl om, at det nye ejendomsvurderingssystem kunne være anledning til nærmere omtale. Der er simpelt hen tale om en skandale. Efter at have været undervejs i 10 år udsender Vurderingsstyrelsen de nye ejendomsvurderinger med ganske store konsekvenser for borgerne, velvidende at vurderingerne er fejlbehæftede i betydelig grad, uden at man angiver, hvad der er lagt til grund for vurderingen, og uden klageadgang.

Arbejdet med at forhindre mulighederne for at undgå at betale skat eller i hvert fald minimere skatten i forbindelse med grænseoverskridende aktiviteter fortsætter. For store multinationale koncerner er der fra og med 2024 indført en minimumsbeskatning på 15 %. Det forventede såkaldte anti-tax avoidance direktiv fra EU er også en realitet.

Skatteinformation indeholder som vanligt en gennemgang af nogle af de skattespørgsmål, der er blevet afgjort af

domstolene og de administrative instanser, samt artikler om skatte- og momsmæssige problemstillinger af bredere interesse.

En artikel om skattefri rejsegodtgørelse til medarbejdere kan måske virke overraskende, da der ikke er ændringer i regelgrundlaget. Men eksempler fra praksis viser, at man ikke altid er opmærksom på, hvornår der i skattemæssig henseende er tale om en rejse, ligesom det af og til kniber med at leve op til de betingelser, der i øvrigt skal være opfyldt, for at godtgørelserne er skattefri. Det er dyrt at træde ved siden af.

Internationaliseringen og den stigende aktivitet på tværs af landegrænserne giver fortsat anledning til problemer.

En artikel omhandler den helt centrale og i praksis betydningsfulde bestemmelse i ligningslovens § 33 A, der kan anvendes af lønmodtagere, der bor i Danmark og arbejder i udlandet.

En anden artikel drejer sig om det såkaldte nettoprincip ved beregning af nedslag i dansk skat for betalt skat i udlandet.

Der kommer flere og flere elbiler på landevejene, og de skal lades op. En artikel omhandler de skatte-, moms- og afgiftsmæssige udfordringer i den anledning.

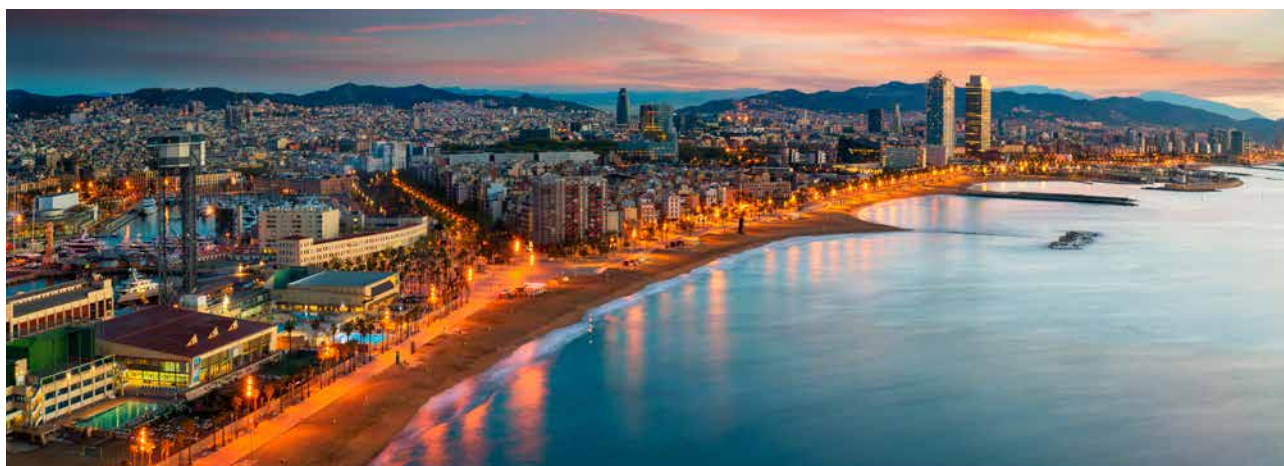
Endelig er der to artikler, der henholdsvis omhandler moms ved onlinehandel med skins og coins samt den relevante mulighed for selskabers fællesregistrering for moms.

God læselyst og godt nytår.



# Indhold

<b>Hvor går grænsen – lempelse efter ligningslovens § 33 A? . . . . .</b>	<b>5</b>
Hvem kan anvende ligningslovens § 33 A? . . . . .	5
Hvor går grænsen? . . . . .	5
Dansk eller udenlandsk arbejdsgiver – er der en forskel? . . . . .	8
Krav om dokumentation . . . . .	9
Det er ganske vist. . . . .	10
<b>Skattefri rejsegodtgørelse – hvornår er det tale om en rejse? . . . . .</b>	<b>11</b>
Rejsebegrebet – hvornår er man på rejse? . . . . .	11
Rejseafregninger . . . . .	15
Gode råd . . . . .	16
<b>Der gælder et nettoprincip – beregning af nedslag i dansk skat for betalt skat i udlandet . . . . .</b>	<b>17</b>
Globalindkomst og lempelse for udenlandsk skat. . . . .	17
Nettoprincip for lempelsesberettiget indkomst. . . . .	18
En konkret vurdering er vigtig . . . . .	19
<b>Opladning af elbiler – skat, moms og afgifter . . . . .</b>	<b>21</b>
Skattemæssige konsekvenser . . . . .	21
Moms- og afgiftsmæssige konsekvenser . . . . .	21
Oversigt over skatte-, moms- og afgiftsmæssige konsekvenser . . . . .	23
<b>Moms ved onlinehandel med skins og coins. . . . .</b>	<b>24</b>
Hvad er skins og coins? . . . . .	24
Er privatpersoner momspligtige ved salg af skins og coins? . . . . .	25
Et godt råd . . . . .	25
<b>Fællesregistrering for moms – hvornår er det en god ide? . . . . .</b>	<b>26</b>
Hvornår kan selskaber fællesregistreres? . . . . .	26
Fordele ved fællesregistrering. . . . .	26
Fællesregistrering må ikke anvendes til at undgå moms . . . . .	27
<b>Ny lovgivning . . . . .</b>	<b>28</b>
Ændret skattestatus for aktier optaget til handel på en multilateral handelsfacilitet. . . . .	28
Indberetning af likvidationsudlodninger. . . . .	28
Skattefrit udbytte til udenlandske datterselskaber . . . . .	28
Samme personfradrag til alle . . . . .	29
Større indskud på aktiesparekonto. . . . .	29
Bevarelse af lavere pensionsudbetalingsalder ved overførsel mv. af pensionsordninger . . . . .	29
<b>Højesteretsdomme . . . . .</b>	<b>31</b>
Boafgift af dødslejgaver . . . . .	31
<b>Landsretsdomme . . . . .</b>	<b>32</b>
Elbil købt som investeringsobjekt. . . . .	32
Befordringsfradrag – sædvanlig bopæl . . . . .	32
Vil du tjene penge? . . . . .	35
15 %'s-reglen og næringsejendomme . . . . .	36
<b>Byretsdomme . . . . .</b>	<b>39</b>
Beskatningsgrundlag for fri bil – 36 måneder? . . . . .	39
<b>Administrative afgørelser . . . . .</b>	<b>40</b>
Ej fradrag for provision – kontant betaling. . . . .	40
Kontingenter betalt af arbejdsgiver . . . . .	40
Ægtefælle i Danmark – indtræden af fuld dansk skattepligt? . . . . .	41





# Hvor går grænsen – lempelse efter ligningslovens § 33 A?

**Østre Landsret afsagde for ét år siden en dom om muligheden for at anvende ligningslovens § 33 A, hvor en pilot havde valgt at opholde sig i Frankrig i et sådant omfang, at han var berettiget til lempelse i den danske skat af løn fra en dansk arbejdsgiver. Han arbejdede imidlertid ikke i Frankrig, men ønskede blot at opholde sig der, når han havde fri. Landsretten fandt, at piloten ikke kunne få nedsat den danske skat efter ligningslovens § 33 A, da opholdet i Frankrig ikke var arbejdsbetinget, men udelukkende skyldtes private forhold. Hvor går grænsen? Svaret på dette spørgsmål er ikke entydigt.**

## Hvem kan anvende ligningslovens § 33 A?

Lønmodtagere, der arbejder i udlandet for en dansk eller en udenlandsk arbejdsgiver, kan anvende lempelsesreglen i ligningslovens § 33 A, hvis tre lovfastsatte betingelser er opfyldt.

En lønmodtager, der er omfattet af fuld dansk skattepligt og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, skal altid selvangive løn for arbejde udført i udlandet, uanset om der er betalt udenlandsk skat af lønnen eller ej.

Hvis betingelserne for anvendelse af ligningslovens § 33 A er opfyldt, vil den beregnede danske skat af lønnen enten bortfalde eller nedsættes til halvdelen. Når der skal betales halv dansk skat af lønindkomsten, er der udført arbejde i et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, og hvor det i overenskomsten er aftalt, at arbejdslandet ikke må beskatte indkomsten.

Muligheden for at anvende ligningslovens § 33 A forudsætter, at følgende tre betingelser er opfyldt:

- Ophold uden for Danmark, Færøerne og Grønland i mindst seks måneder
- Ferie- og fridage i Danmark må højst udgøre 42 dage inden for enhver 6-måneders-periode
- Under udlandsopholdet må der ikke arbejdes i Danmark, bortset fra nødvendigt arbejde i relation til arbejdet i udlandet (Afrapporteringsreglen).

Praksis på området har med hensyn til disse tre betingelser været status quo i en række år.

Men for ét år siden afsagde Østre Landsret en dom (pilotdommen), der reelt stiller en fjerde betingelse. Betingelsen fremgår ikke direkte af loven. Landsretsdommen er ikke

indbragt for Højesteret, hvorfor denne fjerde betingelse nu er en del af den gældende praksis for, hvornår man kan få lempelse efter ligningslovens § 33 A.

Kort kan den fjerde betingelse udtrykkes på følgende måde:

- Arbejdet skal udføres i udlandet efter "krav" fra arbejdsgiveren.

Piloten, der fortsat var omfattet af fuld dansk skattepligt og derfor skulle selvangive sin løn i Danmark, opfyldte de tre lovkrav for lempelse efter ligningslovens § 33 A. Arbejdet for et dansk flyselskab foregik i mange dele af verdenen, men flyene lettede ikke i Frankrig, og der var således ikke en arbejdsmæssig begrundelse for, at han opholdt sig i Frankrig i adskillige dage om året. Han havde med andre ord selv valgt at opholde sig i Frankrig, hvilket på ingen måde var i arbejdsgiverens interesse, men udelukkende skyldtes private forhold. Det fremgår da også af landsretsdommen, at der ikke var "nogen form for sammenhæng" mellem pilotens ophold i Frankrig og arbejdsgiverens virksomhed. Med den begrundelse blev dommens udfald, at piloten ikke var berettiget til nedsættelse af den danske skat efter reglerne i ligningslovens § 33 A.

Hvilken sammenhæng mellem udlandsopholdet og arbejdsgiverens forhold vil Skattestyrelsen fremover kræve? Er det kun den selvvalgte bopæl i udlandet uden sammenhæng med arbejdet, der fremover ikke kvalificerer til lempelse efter ligningslovens § 33 A, eller bliver det et krav, at hele udlandsopholdet er arbejdsrelateret?

Siden pilotdommen er der offentliggjort nogle bindende svar om denne problemstilling. Endvidere har Skattestyrelsen udsendt et såkaldt styresignal, der indeholder eksempler mv. på, hvor grænsen efter Skattestyrelsens opfattelse går. Med afsæt i de offentliggjorte afgørelser og styresignalet vil vi forsøge at opstille nogle grænser.

## Hvor går grænsen?

Et er ganske vist:

- Udlandsopholdet skal have sammenhæng med arbejdsgiverens forhold. Der kan derfor ikke opnås lempelse efter ligningslovens § 33 A, når medarbejderen af egen drift vælger at bosætte sig i udlandet, uden at der er sammenhæng mellem udlandsopholdet og indkomsterhvervelsen.

## Eksempel

### Rundrejse – arbejde for dansk arbejdsgiver

En person har besluttet sig for at rejse rundt i Thailand, Vietnam, Malaysia og Singapore i en samlet periode på ét år. Det er aftalt med den danske arbejdsgiver, at han/hun under udlandsopholdet udfører diverse online opgaver for arbejdsgiveren, samme opgaver som medarbejderen udførte før rundrejsen.

Personen har selv valgt at rejse, opholdet i udlandet er ikke begrundet i arbejdsgiverens forhold, og arbejdet relaterer sig ikke til de lande, hvor medarbejderen opholder sig. Personen opfylder dermed ikke den fjerde betingelse om "krav fra arbejdsgiveren" og er dermed ikke berettiget til nedsættelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A.

Kan en hovedaktionær, der er ansat i eget selskab, blive udstationeret til at udføre arbejde i udlandet og opnå lempelse efter ligningslovens § 33 A?

Skattereglerne for hovedaktionærer er de samme som for andre medarbejdere. Domspraksis på adskillige områder viser dog, at der gælder et skærpet beviskrav for hovedaktionærer og ikke mindst for eneaktionærer.



## Eksempel

### Hovedaktionær på arbejde i Vietnam

En hovedaktionær, der ejede 50 % af kapitalen i et driftsselskab, hvor han var ansat, skulle rejse til Vietnam i syv måneder sammen med samleveren og parrets to mindreårige børn.

Hovedaktionæren skulle under opholdet i Vietnam udvikle samarbejdet med driftsselskabets nuværende seks kunder i Vietnam samt forsøge at etablere kontakt til nye kundeemner. En tredjedel af selskabets omsætning stammede fra virksomheder, der alle havde produktionsaktiviteter i Vietnam. Under opholdet i Vietnam ville han også rejse få dage til henholdsvis Japan, Kina og Australien for at besøge driftsselskabets eksisterende kunder dér.

Skatterådet var af den opfattelse, at hovedaktionærens ophold i Vietnam havde en tilstrækkelig sammenhæng med arbejdsgiverens forhold, da der var tale om at udbygge og pleje de eksisterende kunderelationer dér. Lønnen for dette arbejde faldt derfor ind under anvendelsesområdet for ligningslovens § 33 A.

Ledelsen i selskabet, der sendte hovedaktionæren på arbejde i Vietnam, bestod af to personer, nemlig hovedaktionæren, der skulle udstationeres i en periode på syv måneder, og den anden hovedaktionær i selskabet, der ligeledes var ejer af 50 % af kapitalen. Af Skatterådets svar fremgår, at man ved bedømmelsen af, hvorvidt opholdet i Vietnam var i selskabets interesse, lagde vægt på, at han ikke var eneaktionær, og ledelsen bestod at de to aktionærer.

### Hovedbeskæftigelse og et bijob

Et dansk selskab får produceret nogle af sine produkter i Italien. Produktionschefen i det danske selskab bliver udstationeret til Italien for en periode på minimum seks måneder. Han skal tilse produktionen i Italien, deltage i udviklingen mv. af nye produkter tilpasset det danske marked.

Produktionschefen ejer et dansk ejendomsselskab. Der er ingen andre end hovedaktionæren ansat i ejendomsselskabet. Under udstationeringen til Italien vil han kunne lave det nødvendige arbejde online og få den samme løn

herfor som tidligere. Selskabet ejer ingen ejendomme i Italien.

Lønnen for jobbet som produktionschef har den nødvendige begrundelse i arbejdsgiverens forhold. Det modsatte er imidlertid tilfældet for jobbet i ejendomsselskabet. Hovedbeskæftigelsen falder således ind under ligningslovens § 33 A, men dette er derimod ikke tilfældet med lønnen fra ejendomsselskabet.

Hovedbeskæftigelse og bijob skal bedømmes hver for sig.

#### Ægtefæller bedømmes hver for sig

Ægtefæller skal hver for sig kunne dokumentere, at der er sammenhæng mellem udlandsopholdet og indkomsterhvervelsen, og at udlandsopholdet skyldes arbejdsgiverens forhold.

Et dansk hotelkonsortium har købt et slot i Frankrig, der er blevet indrettet til hotel. Denne danske virksomhed udstationerer en medarbejder til hotellet i Frankrig for en periode på ét år, hvor medarbejderen skal være hotellets daglige direktør.

Direktørens ægtefælle ønsker at rejse med til Frankrig. Hun er ansat i en dansk virksomhed, og det arbejde, som hun udfører, kan laves online fra Frankrig. Hun aftaler derfor med den danske arbejdsgiver, at hun de kommende 12 måneder udfører arbejdet fra sin midlertidige bopæl i Frankrig.

Hoteldirektøren er utvivlsomt omfattet af den kategori, der kan få lempelse efter ligningslovens § 33 A. Det er arbejdsgiverens forhold, der gør, at han bosætter sig midlertidigt i Frankrig. Det er af private årsager, at ægtefællen rejser med, og hun kan derfor ikke få lempelse efter ligningslovens § 33 A, da opholdet og arbejdet i Frankrig ikke er begrundet i arbejdsgiverens forhold.

#### Ferie i udlandet

Efter gældende praksis har "ophold i udlandet" ikke været begrænset til arbejdsophold. Eksempelvis er det i praksis accepteret, at hvis arbejdet i udlandet havde en varighed på 5 ½ måned, kunne man holde ferie i udlandet og først vende tilbage til Danmark, når opholdet havde haft en samlet varighed på 6 måneder.

Af Skattestyrelsens seneste udgave af Den Juridiske Vejledning fremgår følgende:

*"Ophold uden for riget er ikke begrænset til arbejdsophold. Ophold i udlandet, der ikke er arbejdsrelaterede, kan medregnes i 6-måneders-perioden. Det gælder således i et vist omfang for ferieophold.*

*Ferie eller lignende afholdt i udlandet som afslutning på et udlandsophold kan således medregnes til 6-måneders-perioden."*

Det er umiddelbart værd at bemærke sig, at der står ferieophold "i et **vist** omfang". Dette betyder måske "ferie af **normalt**" omfang? Og dog!

Der er offentliggjort to afgørelser, som til dels kan bidrage til at indsnævre feltet.

#### Eksempel

##### 4 uger på arbejde og 4 uger fri

En person omfattet af fuld dansk skattepligt var ansat i en udenlandsk koncern og havde et arbejde, som udelukkende kunne udføres i Irak. Han arbejdede i fire uger i Irak og havde derefter fri i fire uger. I friugerne ville han hovedsageligt opholde sig i sit sommerhus i Spanien, således at han aldrig ville være i Danmark i mere end 42 dage indenfor enhver periode på seks måneder.

Der var ingen tvivl om, at opholdene i Irak havde en direkte sammenhæng med arbejdsgiverens forhold, og personen var ansat til at udføre arbejdet i Irak og ingen andre steder.

Skatterådet fandt, at personen var berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A, selv om han havde mange fridage og valgte at tilbringe hovedparten af disse i Spanien. Det er værd at bemærke sig, at Skatterådet siger "I den konkrete situation ...", hvor der alt andet lige henvises til, at der var tale om en rotationsordning, hvor den almindelige arbejdstid var fire ugers arbejde og fire ugers frihed.

I "rotationsafgørelsen" var der ganske givet kun tale om ferie- og fridage af normalt omfang. Havde personen valgt at afholde ferie- og fridagene i Danmark, ville han ikke været

berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A. Men afgørelsen viser, at man godt må indrette sig efter at opnå den skattemæssigt mest gunstige position i relation til de danske skatteregler, jf. Skatterådets bemærkning om "efter en konkret vurdering", hvor man formentlig henså til, at det var "normalt", at man i den type job arbejdede 24-7 i 28 dage og derefter havde fri i 28 dage. Den kendsgerning, at personen hellere ville holde sine fridage i Spanien end i Irak, skulle efter Skatterådets opfattelse ikke være til hinder for anvendelse af ligningslovens § 33 A, når den danske selvangivelse skulle "udfyldes".

## Eksempel

### Rundrejse i Australien – australske arbejdsgivere

En ung mand er ansat i en dansk virksomhed. Han har besluttet sig for at rejse rundt i Australien i to år. Han opsiges derfor sin ansættelse hos den danske arbejdsgiver. Parterne bliver dog enige om, at den unge mand fortsat skal være ansat i den danske virksomhed, men blot udføre arbejdet, der hvor han nu befinder sig på rejsen. Den unge mand forpligter sig ikke til et vist antal arbejdstimer for den danske virksomhed, idet han vil have tid til oplevelser på rejsen samt tage arbejde hos forskellige arbejdsgivere, hvor han nu kommer frem.

Arbejdet for de australske arbejdsgivere kvalificerer til lempelse efter ligningslovens § 33 A, hvilket fremgår af styresignalet. Arbejdet for den danske arbejdsgiver giver ikke mulighed for lempelse efter ligningslovens § 33 A.

Den unge medarbejder, der tager på en selvvalgt rejse til Australien, hvor han løbende vil tage arbejde for australske arbejdsgivere, vil for denne del af lønnen – efter styresignalet – være berettiget til nedsættelse af den danske skat, hvis de tre lovbestemte betingelser opfyldes. I styresignalets eksempel er der intet anført om, hvor meget ferie der afholdes i de to år, rejsen forventes at vare. Betyder det, at omfanget af ferie i udlandet er uden betydning, når der er tale om en udenlandsk arbejdsgiver?

Hvorfor betød pilotens ophold i Frankrig, når han havde fri, at han ikke var berettiget til at anvende ligningslovens § 33 A. Et svar er ganske givet, som det kan ses af landsrettsdom, at hans ophold i Frankrig intet havde med jobbet at

gøre hos den danske arbejdsgiver. Men i afgørelsen "4 uger på arbejde og 4 uger fri" valgte personen at tilbringe de fleste af sine mange fridage i Spanien, hvilket kunne accepteres. Ophold i Spanien var ikke i arbejdsgiverens "interesse", men det skal dog fremhæves, at opholdene i Irak var rent arbejdsmæssigt begrundet – et krav fra arbejdsgiveren.

Hvis en dansk arbejdsgiver udstationerer en person til at udføre arbejde i Australien i to måneder, og dette arbejde utvivlsomt opfylder den fjerde betingelse om, at det er i arbejdsgiverens interesse, at et bestemt stykke arbejde udføres der, kan medarbejderen så få lempelse efter ligningslovens § 33 A for lønnen for disse to måneder, hvis han herefter tager orlov i fire måneder og rejser rundt i Australien?

Som anført indledningsvis er der i Skattestyrelsens Juridiske Vejledning anført, at ferieophold i et vist omfang kan henregnes til udlandsopholdets varighed.

Er der forskel på omfanget af "tilladt" ferie i udlandet, om man blot rejser rundt i Australien og holder ferie, men tager arbejde hos lokale virksomheder, når bankkontoen trænger til forstærkning, eller man tager et job i Australien, hvor man arbejder 24-7 for derefter at holde ferie de næste fire måneder og rejse rundt i Australien?

Vi håber på, at der kommer en uddybning i Den Juridiske Vejledning, men der vil gå nogle år, inden praksis på området kan siges at trække grænsen.

### Dansk eller udenlandsk arbejdsgiver – er der en forskel?

Lempelsesreglen i ligningslovens § 33 A gælder arbejde i udlandet, og det er uden betydning, om arbejdet udføres for en dansk arbejdsgiver med eller uden fast driftssted i arbejdslandet eller en udenlandsk arbejdsgiver.

Ansætter en virksomhed i Frankrig en person til at udføre arbejdet dér, er den fjerde betingelse for nedsættelse af den danske skat alt andet lige opfyldt.

Hvis en dansk virksomhed har fast driftssted i Italien, f.eks. et bygge- og anlægsprojekt med en varighed af 18 måneder, vil de medarbejdere, der normalt arbejder i den danske virksomhed, og som bliver udstationeret en kortere eller længere periode for at arbejde for det faste driftssted i



Italien, også opfylde kravet om, at dette sker i arbejdsgiverens interesse osv.

I andre knap så klare tilfælde vil en medarbejder, der er ansat i en dansk virksomhed, og som midlertidigt udfører arbejde i udlandet, skulle kunne dokumentere, at det er et "krav" fra arbejdsgiveren, at der er aktiviteter, der konkret skal udføres i det pågældende land.

### Krav om dokumentation

Bevisbyrden for, at man er berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A, påhviler den person, der ønsker at få lempelsen. Inden man selvangiver indkomsten som lempel-

sesberettiget udenlandsk lønindkomst, skal man derfor tage stilling til, om betingelserne i ligningslovens § 33 A er opfyldt.

Skattestyrelsen kan naturligvis inden for den normale frist på tre år, der for selvangivelsen for 2023 er 1. maj 2027, bede om dokumentation til bedømmelse af, hvorvidt man er enig i, at lønnen er lempelsesberettiget efter ligningslovens § 33 A. Skattestyrelsen vil typisk bede om en kopi af ansættelseskontrakten, herunder en eventuel udstationeringskontrakt, rejsebilag mv. Det er meget vigtigt, at man har styr på antal dage i Danmark og kan dokumentere det med flybilletter mv.



De anførte dokumentationskrav gælder naturligvis også for hovedaktionærer, men man skal påregne, at der kræves en række yderligere oplysninger, der kan dokumentere, at det ikke er et selvvalgt ophold i udlandet, men at opholdet i udlandet skyldes varetagelse af selskabets interesser i form af salg til nye markeder osv.

### Det er ganske vist

Et eventyr af H.C. Andersen har titlen "Det er ganske vist", og et citat lyder:

*"Og så fortalte hun, så at fjerene rejste sig på de andre høns og hanen lod kammen falde. Det er ganske vist!"*

Der er i dansk praksis nu et fjerde krav for at være berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A:

- Udlandsopholdet skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Det er arbejdsgiverens aktiviteter i udlandet, som er af betydning ved vurderingen heraf.

DET ER GANSKE VIST, og det sidste ord i denne sammenhæng er næppe sagt eller skrevet endnu. Vi håber dog ikke, at en enkelt lille fjer bliver til fem høns!



# Skattefri rejsegodtgørelse – hvornår er det tale om en rejse?

**Arbejdsgivere kan vælge at udbetale skattefri rejsegodtgørelse til medarbejdere, der er på rejse. Det er en betingelse, at rejsen er forbundet med overnatning og har en varighed af mindst 24 timer.**

**Standardsatserne for skattefri rejsegodtgørelse opdeles i henholdsvis kostsatsen på 574 kr. pr. døgn (2024) og logisatsen på 246 kr. (2024). Standardgodtgørelserne forudsætter naturligvis, at arbejdsgiveren mfl. ikke har dækket udgifterne på anden vis.**

**Reglerne er grundlæggende ret enkle. Det skattemæssige rejsebegreb giver i praksis dog anledning til tvivl, især bedømmelsen af, om et arbejdssted er midlertidigt, og hvornår afstanden til det midlertidige arbejdssted gør, at det ikke er muligt at overnatte på den sædvanlige bopæl.**

## Rejsebegrebet – hvornår er man på rejse?

En medarbejder er på rejse, når:

- Arbejdsgiveren midlertidigt udsender medarbejderen til et andet sted end den sædvanlige arbejdsplads, og dette medfører, at medarbejderen ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl (tjenesterejse).
- Medarbejderen på grund af afstanden mellem sin bopæl og det midlertidige arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl (selvvalgt rejse).

Der skal således foretages en bedømmelse af:

- Om arbejdsstedet kan anses for midlertidigt
- Hvor medarbejderens sædvanlige bopæl er
- Om medarbejderen kan nå hjem på den sædvanlige bopæl og overnatte (afstandsbetingsen).

Hvis arbejdsstedet ikke kan anses for midlertidigt, er afstanden mellem den sædvanlige bopæl og arbejdsstedet uden betydning – der er ikke i skattemæssig henseende tale om en rejse, når arbejdsstedet ikke er midlertidigt. En person, der er bosat i Viborg og får en fast ansættelse i en virksomhed i Madrid, hvor arbejdet skal udføres, er ikke på rejse, selv om ægtefællen og mindreårige børn bliver boende i familiens bolig i Viborg. Når rejsebegrebet ikke er opfyldt, kan arbejdsgiveren ikke udbetale skattefri rejsegodtgørelse og ej heller dække udgifter til kost og logi efter regning. Medarbejderen kan heller ikke foretage skattemæssigt

fradrag på den danske selvangivelse, da rejsereglerne er de samme, uanset om der ydes godtgørelse eller ønskes fradrag.

## Midlertidigt arbejdssted

Hvornår et arbejdssted kan anses for at være midlertidigt, afgøres konkret ud fra en vurdering af medarbejderens ansættelses- og arbejdsforhold.

Et midlertidigt arbejdssted forudsætter en tidsbegrænsning.

### Eksempel

#### Deltidsarbejde i Danmark og Sverige

En medarbejder var deltidsansat i en virksomhed i Midtjylland, hvor hun boede sammen med sin ægtefælle. I denne midtjyske virksomhed arbejdede hun om mandagen og fredagen. Hun ønskede yderligere arbejde og blev ansat i en svensk virksomhed tirsdag-torsdag. Arbejdet skulle udføres i Sverige. I ansættelseskontrakten med den svenske arbejdsgiver stod der, at hun var ansat d.d., og ansættelsesforholdet fortsatte "indtil videre".

Da ansættelsesforholdet ikke var tidsbegrænset, var der ikke tale om et midlertidigt arbejdssted. Det selvangivne fradrag for kost og logi blev derfor ikke godkendt.

## Tidsbegrænsning på grund af arbejdets karakter

For visse typer af arbejde vil arbejdsstedet altid være midlertidigt, det gælder f.eks. bygge- og anlægsarbejder. Det er med andre ord arbejdets karakter, der gør, at der er tale om et midlertidigt arbejdssted. Rejsebegrebet kan således være opfyldt, selv om medarbejderen er fastansat hos den pågældende arbejdsgiver.

## Tidsbegrænsning

### – ansættelseskontrakten mv. er tidsbegrænset

Når et arbejdssted ikke i sig selv er af midlertidig karakter, men i princippet lader sig udføre på det samme sted dag ud og dag ind, f.eks. en fabrik, forudsætter "et midlertidigt arbejdssted" en tidsbegrænsning.

Åremålsansættelser f.eks. på tre eller fem år betyder ikke, at arbejdsstedet af denne grund er midlertidigt i relation



til rejsebegrebet. Hvis en person, derimod ansættes for en tidsbegrænset periode, fordi medarbejderen skal udføre en konkret opgave, der skal være færdiggjort inden for en given periode, vil der være tale om et midlertidigt arbejdssted.

Indeholder en ansættelseskontrakt, der ikke er tidsbegrænset, en prøvetid på f.eks. tre måneder, og det kan dokumenteres, at prøvetiden er reel, vil der for prøveperioden være tale om et midlertidigt arbejdssted i relation til rejsebegrebet.

Tidsbegrænsning er ikke defineret i hverken loven eller dens forarbejder. Der skal derfor foretages en konkret og individuel vurdering af medarbejderens ansættelses- og arbejdsforhold. I denne vurdering indgår en række kriterier, hvor særligt to skal fremhæves, nemlig tidsbegrænsningens længde og årsagen hertil:

- Jo kortere perioden er, jo mere sandsynligt er det, at der er tale om et midlertidigt arbejdssted
- Er der tale om en konkret opgave, der skal færdiggøres, eller er tidsbegrænsningen begrundet i andre arbejdsmæssige forhold?

Korterevarende sæsonarbejde som f.eks. plukning af jordbær og optagning af rodfrugter anses som udgangspunkt for at være midlertidigt arbejde. Det følger af arbejdets karakter, at det ophører, når den konkrete sæson er forbi.

En tidsbegrænset ansættelse med en varighed af 12 måneder på en fabrik beliggende i Danmark af en i udlandet bosat person med sædvanlig bopæl der, f.eks. i Polen, bliver ifølge praksis godkendt som et midlertidigt arbejdssted, i hvert fald når der intet er aftalt om en eventuel forlængelse af kontrakten. Indgår virksomheden og medarbejderen efter udløbet af den første kontrakt en ny tidsbegrænset ansættelseskontrakt på 12 måneder, er den altovervejende hovedregel, at der ikke længere er tale om et midlertidigt arbejdssted. Hvis der kan dokumenteres en konkret arbejdsmæssig begrundelse for en forlængelse af ansættelseskontrakten, kan arbejdsstedet dog fortsat være midlertidigt. I sådanne tilfælde er der næppe tale om en kontrakt på oprindeligt 12 måneder og en forlængelse af samme varighed.

#### Sædvanlig bopæl

Rejsebegrebet forudsætter udover en midlertidig ansættelse også, at personen har bopæl to steder, nemlig en "sædvanlig

bopæl" og en "midlertidig bopæl". Er den sædvanlige bopæl udlejet i forbindelse med et midlertidigt arbejde et andet sted her i landet eller i udlandet, er det skattemæssige rejsebegreb ikke opfyldt.

Den sædvanlige bopæl er det sted, som personen har den største tilknytning til og derfor normalt bor. Det sted, hvor en eventuel ægtefælle og børn bor, vil normalt opfattes som "sædvanlig bopæl", men ikke altid, især ikke hvis der er tale om meget lange perioder, hvor personen opholder sig på den "midlertidige bopæl". Den midlertidige bopæl kan med andre ord skattemæssigt blive anset for den "sædvanlige bopæl".

Fra praksis kan nævnes et ægtepar, der efter afslutning af medicinstudiet flyttede fra København til Aalborg, hvor de tiltrådte hver deres fuldtidsstilling som turnuslæge for en periode på 15 måneder, der dog blev forlænget til en samlet periode på to år. Boligen i København blev ikke udlejet, men de anvendte den kun i meget begrænset omfang. Vestre Landsret var af den opfattelse, at parrets sædvanlige bolig i hele perioden var Aalborg, hvorfor de ikke kunne anses for at være på rejse.

I en anden sag, der ligeledes drejer sig om læger i turnusstillinger, hvor perioden var på 15 måneder, var opholdene i lejligheden i København hyppige, og omfanget udgjorde 160 dage. Det samlevende par blev anset for at være på rejse.

Selv om ægtefællen bliver boende i den fælles bolig og ikke tager med på "rejsen", viser praksis dog også, at den midlertidige bolig kan blive anset for den sædvanlige bopæl, hvis arbejdet strækker sig over flere år.

#### Afstandsbetingsen

Selv om et arbejdssted objektivt set er midlertidigt, er der skattemæssigt kun tale om en rejse med deraf følgende mulighed for at få udbetalt skattefri rejsegodtgørelse, hvis afstanden mellem den sædvanlige bopæl og et midlertidigt arbejdssted umuliggør overnatning i hjemmet. Det er ikke kun afstanden, der skal tages i betragtning, men arbejdstidens længde og arbejdets beskaffenhed inddrages tillige.

I relation til rejsebegrebet sondres der mellem to former for rejser, nemlig:

- Tjenesterejse
- Selvvalgt rejse.

### Tjenesterejse

Ved tjenesterejser er det arbejdsgiveren, der beordrer medarbejderen til at arbejde på et andet sted end den sædvanlige faste arbejdsplads. Ved tjenesterejse skal der foretages en konkret bedømmelse af medarbejderens samlede arbejdsvilkår på det midlertidige arbejdssted, herunder arbejdsgiverens instruktioner til medarbejderen.

Et typisk eksempel på en tjenesterejse er en lærer, der er på lejrskole med en klasse, hvor det kræves, at læreren overnatter på lejrskolen. Her er afstanden mellem den private bopæl og lejrskolen reelt uden betydning. Et andet eksempel er en montør, der af arbejdsgiveren sendes ud til en virksomhed for at montere en maskine, der skal køre i døgn-drift. Ved bestilling af maskinen har virksomheden krævet, at montøren forbliver på virksomheden i et døgn efter, at monteringen er fuldført for at give medarbejderne, der arbejder i skiftehold, de nødvendige instruktioner i betjening af maskinen, ligesom eventuelle fejl mv. skal rettes straks. Arbejdsgiverens krav til montøren om ophold på virksomheden, hvor han har "tilkaldevagt" mv., betyder, at medarbejderen er på rejse.

I mange tilfælde, hvor arbejdsgiveren udsender medarbejderen til et midlertidigt arbejdssted, vil vurderingen af, om rejsebegrebet er opfyldt, reelt være den samme som ved selvvalgt rejse, nemlig om det er muligt for medarbejderen at overnatte på bopælen.

### Selvvalgt rejse

Ved en selvvalgt rejse er det personen selv, der har valgt at arbejde på et midlertidigt arbejdssted langt fra sin sædvanlige bopæl. For disse selvvalgte rejser og i øvrigt også for mange tjenesterejser, f.eks. den fastansatte håndværker, der bliver sendt rundt i Danmark eller til udlandet, er det ubetinget et krav, at afstanden mv. mellem det midlertidige arbejdssted og den sædvanlige bopæl umuliggør overnatning hjemme. Denne afstand er hverken defineret i loven, forarbejderne til loven eller andre steder, men kan udelukkende udledes af domspraksis mv. på området.

#### Eksempel

##### Rørlæggeren

En rørlægger var midlertidigt udsendt af sin arbejdsgiver til en arbejdsopgave, som skulle udføres 100 km fra hans sædvanlige bopæl. Transporttiden var 1½ time hver vej, og den daglige arbejdstid inkl. frokostpause var mellem 8 og 9½ timer. Rørlæggeren overnattede i hverdagene i nærheden af det midlertidige arbejdssted. Højesteret fandt, at det var muligt for rørlæggeren at overnatte på sin sædvanlige bopæl, hvorfor den af arbejdsgiveren udbetalte rejsegodtgørelse var skattepligtig.

#### Praksis om afstandsbestemingen

Arbejdstid	Arbejdets karakter	Afstand	Daglig transporttid	Rejse
12 timer	Arbejde i 40-70 graders varme	70-90 km	2-3 timer	Ja
10 timer	Arbejde i 40-70 graders varme	100 km	3 timer	Ja
12 -13 timer	Jord- og betonarbejde	76 km	2 timer	Ja
12 timer	"Normalt" arbejde	66 km	1,5 timer	Nej
8-9 timer	Vejarbejde o.l.	100 km	3 timer	Nej

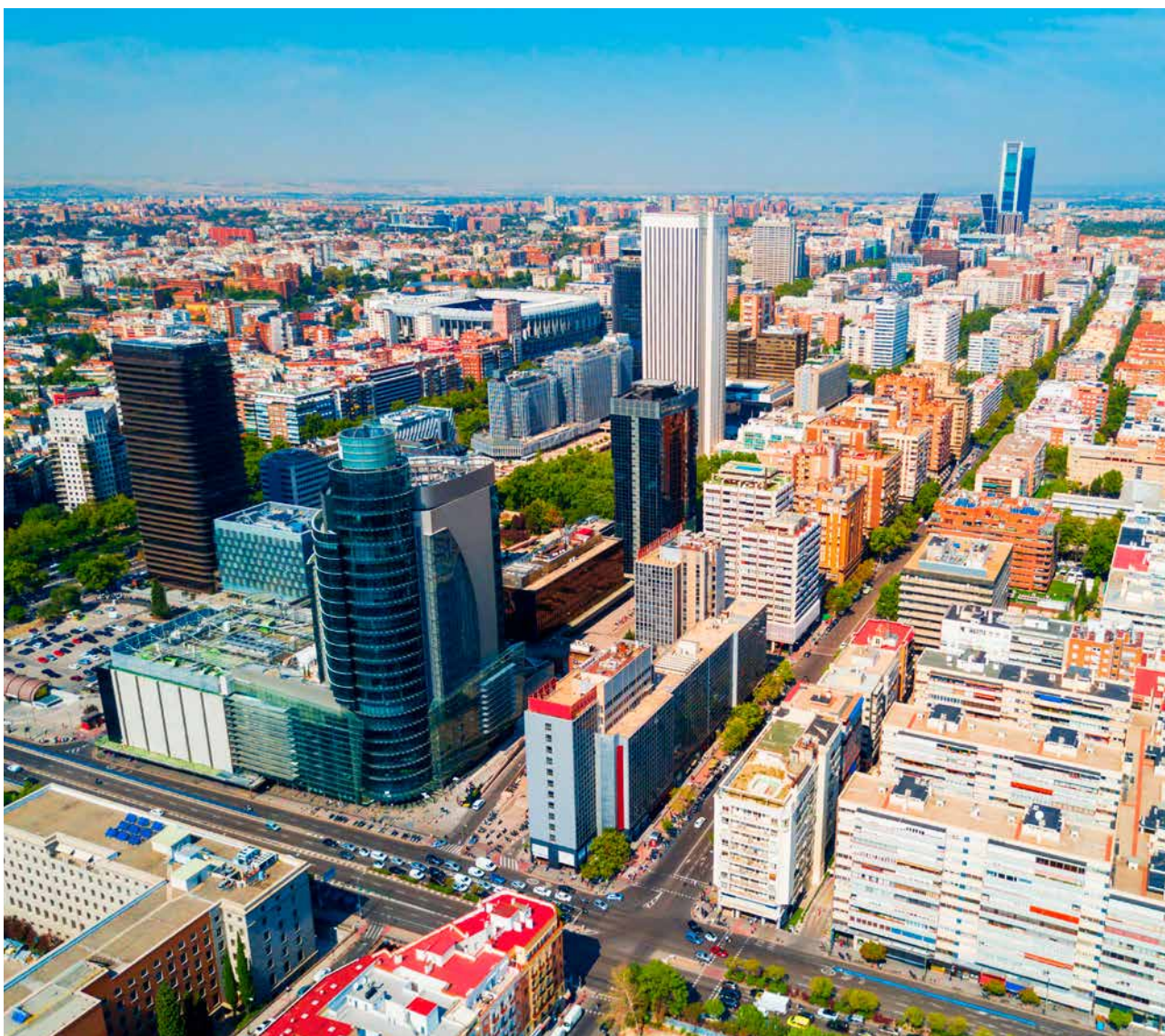


Det er muligt, at medarbejderen synes, at det er besværligt, langt, upraktisk eller dyrt at overnatte på den sædvanlige bopæl. Dette tager skattereglerne ikke hensyn til. Skattefri rejsegodtgørelse, dækning af rejseudgifter efter regning eller eventuel et fradrag herfor på selvangivelsen forudsætter, at der skattemæssigt er tale om en rejse. Vælger medarbejderen at bosætte sig i nærheden af det midlertidige arbejdssted, og Skattestyrelsen underkender, at der er tale om en rejse, er det ikke muligt efterfølgende at få befodringsfradrag, da man jo ikke har befodret sig til den sædvanlige bopæl, men valgt at bo i nærheden af det midlertidige arbejdssted.

### Rejseafregninger

For at få udbetalt skattefri rejsegodtgørelse skal medarbejderen udfylde et rejsebilag, der indeholder følgende oplysninger:

- Navn, adresse og cpr-nummer
- Rejsens erhvervmæssige formål
- Rejsens start- og sluttidspunkt
- Rejsens mål med eventuelle delmål
- De anvendte satser
- Beregning af rejsegodtgørelsen.



Arbejdsgiveren har pligt til at kontrollere rejsebilaget og bør på den ene eller anden måde tilkendegive, at kontrollen er udført.

Er rejsebilagene mangelfulde, viser domspraksis, at dette ofte har den konsekvens, at udbetalte godtgørelser bliver anset for skattepligtige, idet arbejdsgiveren ikke kan have udført den fornødne kontrol, f.eks. hvis rejsens start- og sluttidspunkt ikke er påført bilaget.

For hovedaktionærer gælder fuldstændigt de samme regler om udbetaling af skattefri rejsegodtgørelse som for andre medarbejdere. Men domspraksis viser, at der gælder et skærpet beviskrav for hovedaktionærer. Er virksomheden så stor, at der er ansat en bogholder eller lignende i selskabet, bør hovedaktionæren lave en aftale med bogholderen om, at denne påser, at rejseafregningen/bogføringsbilaget indeholder alle de nødvendige oplysninger og attesterer, at der er foretaget kontrol.

### Gode råd

Hvis det overhovedet er muligt at nå hjem og få sin nattesøvn – bortset fra tjenesterejser med pligt til at forblive på det midlertidige arbejdssted – er betingelserne for udbetaling af skattefri rejsegodtgørelse næppe opfyldt. Økonomisk set er det alt andet lige bedre at få skattefri godtgørelse ved kørsel i egen bil for de første 60 arbejdsdage på et midlertidigt arbejdssted end at få underkendt, at man er på rejse

og dermed bliver skattepligtig af den modtagne rejsegodtgørelse. Det er ikke muligt efterfølgende at konvertere en modtagen rejsegodtgørelse til en skattefri kørselsgodtgørelse.

Er der tale om meget lange arbejdsdage, så gem arbejdsedler eller anden dokumentation for den daglige arbejdstid. Husk, at meget lange arbejdsdage ikke er ensbetydende med, at man er på rejse, hvis det ikke er fysisk hårdt arbejde, der bliver udført.

Vær omhyggelig med at udfylde rejseafregningerne, således at sjuks ikke medfører, at en ellers skattefri godtgørelse bliver skattepligtig.

Rejsegodtgørelse kan kun være skattefri, hvis der er tale om en ekstraudgift for arbejdsgiveren, eller sagt på en anden måde, medarbejderen må ikke på nogen måde have ydet kompensation (lønnedgang mv.) til arbejdsgiveren mod til gengæld at få skattefri rejsegodtgørelse. Er dette tilfældet, er rejsegodtgørelsen skattepligtig, selv om rejsebegrebet er opfyldt.

Der kan kun udbetales skattefri kostgodtgørelse efter standardsatsen i de første 12 måneder på et midlertidigt arbejdssted. Denne tidsbegrænsning gælder ikke logisatsen, så længe der fortsat er tale om et midlertidigt arbejdssted.





# Der gælder et nettoprincip – beregning af nedslag i dansk skat for betalt skat i udlandet

**Stigende globalisering har vi snart sagt og skrevet i mange år, men det gælder heldigvis fortsat. Mange danske virksomheder bevæger sig længere og længere ud i verden i jagten på nye kunder, markeder, leverandører mv. Konsekvensen af den øgede samhandel og investeringer over landegrænserne kan være, at den danske virksomhed får indkomst fra udlandet, som skal selvangives i Danmark. Hvis der tillige skal betales skat i udlandet af indkomsten, bliver der alt andet lige tale om dobbeltbeskatning. Som oftest kan dobbeltbeskatning undgås, idet den beregnede danske skat af den udenlandske indkomst nedsættes med betalt skat i udlandet. Sådan er det desværre ikke altid, da der i dansk skatteret gælder et nettoprincip for udenlandsk lempelsesberettiget indkomst.**

## Globalindkomst og lempelse for udenlandsk skat

Hovedreglen er, at danske selskaber og personer, der er bosat i Danmark, skal beskattes af al indkomst, uanset hvorfra i verden den hidrører – den såkaldte globalindkomst. For at imødegå dobbeltbeskatning af udenlandsk indkomst findes der nogle regler, hvorefter den danske skat kan nedsættes med betalt skat i udlandet.

### Globalindkomst

Personer og selskaber, der er fuldt skattepligtige til Danmark, skal normalt betale dansk skat af deres globalindkomst. Den skattepligtige indkomst omfatter derfor også indkomst fra udlandet. Der gælder dog en meget væsentlig undtagelse for selskaber, idet selskaber som altovervejende hovedregel ikke skal betale dansk skat af indkomst fra en udenlandsk fast ejendom eller et udenlandsk fast driftssted. Det er ikke blot indtægter, men også udgifter, kapitalgevinster og -tab fra udenlandske ejendomme og faste driftssteder, der holdes uden for opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst i Danmark.

### Lempelse for udenlandsk skat

Nedsættelse af den danske skat med betalt skat i udlandet sker normalt efter det såkaldte creditprincip, som gælder efter såvel en intern dansk skatteregel som de dobbeltbeskatningsoverenskomster, Danmark har indgået med mere end 100 lande.

For lønindkomst gælder dog en intern dansk særregel, hvorefter den danske skat kan blive nedsat uanset størrelsen af skattebetalingen i udlandet – eksemptionprincippet. Eksemptionprincippet betyder, at der reelt ikke betales

dansk skat af lønindkomsten, idet nedsættelsen udgør den del af den beregnede danske skat, der forholdsmæssigt falder på den i udlandet indtjente løn. Dog skal der betales 50 % af den beregnede danske skat, hvis Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med arbejdslandet, og overenskomsten ikke tillader beskatning i arbejdslandet. En række betingelser skal være opfyldt, for at denne særregel kan anvendes.

### Creditlempelse

I den danske skattelovgivning er der en intern lempelsesregel, der betyder, at den beregnede danske skat af globalindkomsten nedsættes med betalt skat i udlandet, dog højst med et beløb svarende til den del af den danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst – creditprincippet. Nedsættelse af den danske skat kan også følge af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, nemlig når overenskomsten mellem Danmark og det pågældende land tillader, at indkomsten også beskattes i oprindelseslandet (kildelandet). Lempelsesprincippet i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er normalt creditprincippet.

Creditprincippet har den konsekvens, at:

- En udenlandsk betalt skat af indkomst, der er skattefri efter danske regler, ikke nedsætter den i øvrigt beregnede danske skat af anden indkomst.
- Der som udgangspunkt ikke kan opnås lempelse for udenlandsk skat, hvis den danske globalindkomst er negativ. Der findes dog en særregel, hvorefter det kan være muligt at bortse fra underskud og "kunstigt" skabe sig en positiv indkomst for derved at opnå lempelse for udenlandsk betalt skat.

Der gives ikke nedslag i den danske skat for betalt udenlandsk skat, når udlandet har opkrævet en skat eller en større skat end den, der følger af en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og kildelandet. Har kildelandet f.eks. opkrævet skat af en royaltybetaling til et dansk selskab, og det følger af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, at der ikke er tillagt kildelandet en beskatningsret, skal en sådan indeholdt kildeskat mv. tilbagesøges i udlandet, idet der ikke kan ske nedsættelse af den danske skat med en sådan uberettiget opkrævet skat. Har kildelandet indeholdt en kildeskat på 15 %, og det følger af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, at kildelandsbeskatningen kun må udgøre 5 %, kan den danske skat maksimalt

nedsættes med de 5 %, og de overskydende 10 % kan tilbagesøges i kildelandet.

Creditprincippet betyder umiddelbart, at hvis f.eks. et selskab har en positiv skattepligtig indkomst af minimum samme størrelse som den udenlandske indkomst, hvoraf der er betalt maksimalt 22 % i udenlandsk skat, vil den beregnede danske selskabsskat blive nedsat med den i udlandet betalte skat. Men sådan er det desværre ikke altid, idet den udenlandske lempelsesberettigede indkomst skal opgøres efter et såkaldt nettoprincip. Som oftest opstår problematikken, når der er tale om udbytte, renter og royalty, idet den skat, som udlandet må opkræve efter en dobbeltbeskatningsindkomst, beregnes af bruttoindkomsten.

### Nettoprincip for lempelsesberettiget indkomst

Når der ved en dansk skatteberegning skal gives nedslag for betalt udenlandsk skat, skal den udenlandske lempelsesberettigede indkomst opgøres efter et nettoprincip. Nettoprincippet gælder for alle arter af udenlandsk indkomst, herunder rente-, udbytte- og royaltyindtægter, ligesom det gælder for såvel personer som selskaber.

Når den udenlandske indkomst nedsættes med fradragsberettigede udgifter, bliver nedsættelsen af den danske skat ofte mindre, og konsekvensen kan være, at man ikke får fuld credit – nedslag i den danske skat – for den i udlandet betalte skat.

Nettoprincippet indebærer, at den udenlandske indkomst skal reduceres med:

- De fradragsberettigede udgifter, der direkte vedrører erhvervelsen af den udenlandske indkomst
- En forholdsmæssig andel af andre fradragsberettigede udgifter, som ikke direkte kan henføres til den danske eller udenlandske indkomst.

#### Direkte henførbare udgifter

Den udenlandske bruttoindkomst skal nedsættes med de udgifter, der anses at vedrøre denne indkomst. En udgift vedrører en udenlandsk indtægt, hvis der består en klar sammenhæng mellem udgiften og den udenlandske indtægt.

### Lånefinansieret køb af aktier

Et selskab har optaget et banklån, der anvendes til køb af udenlandske aktier. I 2023 udgør renteudgifterne på lånet 100 t.kr. og udbyttet ligeledes 100 t.kr. Udlandet (kildelandet) må efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark beskatte udbyttet med 15 %.

Aktieudbytte	100.000 kr.
Renteudgifter	<u>-100.000 kr.</u>
Nettoindkomst	<u>0 kr.</u>
Dansk skat af nettoindkomsten	0 kr.
Udenlandsk kildeskat 15 % af 100.000 kr.	15.000 kr.
<b>Maksimal lempelse</b>	<b>0 kr.</b>

Udgør renteudgifterne på det lånefinansierede køb af aktier derimod kun 40 t.kr., er den lempelsesberettigede nettoindkomst 60 t.kr.

Aktieudbytte	100.000 kr.
Renteudgifter	<u>-40.000 kr.</u>
Nettoindkomst	<u>60.000 kr.</u>
Dansk skat af nettoindkomsten	13.200 kr.
Udenlandsk kildeskat 15 % af 100.000 kr.	15.000 kr.
<b>Maksimal lempelse</b>	<b>13.200 kr.</b>

Der gælder tvungen periodisering af såvel renteindtægter som renteudgifter, således at nettoprincippet ikke kan omgås ad denne vej.

#### Ikke direkte henførbare udgifter

Udgifter, der ikke kan henføres til enten den danske eller den udenlandske indkomst, skal fordeles efter forholdet mellem den danske og udenlandske bruttoindkomst. I denne forholdsmæssige fordeling indgår ikke skattefrie indkomster.

## Fordeling af renteudgifter – en del af indkomsten var skattefri

Østre Landsret har afsagt en dom om fordelingen af renteudgifter.

Der var tale om et selskab, der havde investeret i danske og udenlandske aktier samt i danske obligationer. De afholdte renteudgifter til finansieringen af disse investeringer kunne ikke direkte henføres til enten den danske eller udenlandsk indkomst, hvorfor der skulle foretages en forholdsmæssig fordeling.

Udbytteindkomsterne fra aktieinvesteringerne var i et vist omfang skattefri, og spørgsmålet var, om dette udbytte kunne indgå ved fordelingen af renteudgifterne. Dommen var, at den forholdsmæssige fordeling mellem dansk og udenlandsk bruttoindkomst kun omfatter skattepligtig indkomst.

### Landsretsdom om fordeling af ikke direkte henførbare udgifter

Vestre Landsret har afsagt en dom om nettoprincippet. Sagen omhandlede et dansk moderselskab, der havde store indtægter i form af renter og royalties fra udlandet. Selskabet havde i Danmark selvangivet lempelse for udenlandske kildeskatter med i alt 214 mio. kr. SKAT havde kun godkendt lempelse med 147 mio. kr., idet SKAT ikke var enig i de principper, som selskabet havde anvendt ved opgørelse af nettoindkomsten.

Uenigheden mellem selskabet og SKAT angik fordelingen af administrationsomkostninger på 1 mia. kr. og andre fradragsberettigede omkostninger på 400 mio. kr., som i sagen benævnes aktionæromkostninger.

I dommen anfører landsretten indledningsvis, at udgifter, der ikke kan henføres til enten den danske eller den udenlandske indkomst, skal fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst. Efter lovbestemmelsens ordlyd og forarbejderne til loven finder landsretten, at der for hver udgift må foretages en konkret vurdering af, om udgiften kan anses for at vedrøre den danske eller den udenlandske indkomst. Er der ikke foretaget en sådan konkret vurdering, eller falder vurderingen ud til, at udgiften ikke kan anses for alene at vedrøre enten den danske eller den udenlandske indkomst, skal udgiften fordeles efter forholdet mellem den danske og udenlandske bruttoindkomst. Dette

gælder, uanset om der tillige måtte være foretaget en indirekte fordeling i medfør af ligningslovens § 2 om kontrolrede transaktioner.

Administrationsomkostningerne havde selskabet henført til andre indkomster end de udenlandske indtægter på grund af transfer pricing-reglerne, og selskabet havde således ikke foretaget en konkret vurdering af, om de enkelte udgifter kunne anses for at vedrøre den danske eller den udenlandske indkomst. Omkostningerne skulle derfor fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst.

Aktionæromkostningerne omfattede blandt andet omkostninger relateret til udarbejdelse og koordinering af koncernens strategiske processer og politikker samt politikker og strategi vedrørende immaterielle rettigheder ejet af det danske selskab. Landsretten fandt ikke, at disse omkostninger kunne anses for alene at vedrøre andre indkomster end de udenlandske. Disse omkostninger skulle således også fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst.

Vestre Landsrets dom betød derfor, at selskabet kun var berettiget til nedsættelse af den danske skat med 147 mio. kr., og ikke som selvangivet 214 mio. kr. De yderligere 67 mio. kr., som var betalt i skat i udlandet, blev derfor en ekstra omkostning for selskabet.

Landsretsdommen blev ikke indbragt for Højesteret, og der er ikke siden afsagt andre landsrets- eller højesteretsdomme om forholdsmæssig fordeling af udgifter ved opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst.

### En konkret vurdering er vigtig

Den ovenfor omtalte dom fra Vestre Landsret er blevet kommenteret i flere tidsskrifter. Af kommentarerne fremgår bl.a.:

- De udenlandske royaltyindtægter blev reduceret med omkostninger, der ret beset intet havde med royaltyindtægterne at gøre
- Skatteministeriet opfordres til at ændre lovbestemmelsen om nettoprincippet, således at de almindeligt anerkendte transfer pricing-principper kan anvendes ved opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst.

Lovbestemmelsen er ikke blevet ændret. Derfor er der kun en ting at gøre, nemlig *"foretag en konkret vurdering"* af samtlige udgiftsposter.

Som landsrettens præmisser er formuleret, ender enhver udgift, hvor indkomstmotageren ikke har foretaget en

*konkret vurdering*, eller hvor vurderingen falder ud til, at udgiften ikke kan anses for alene at vedrøre den danske eller udenlandske indkomst i den forholdsmæssige fordeling mellem den danske og den udenlandske indkomst. Dette kan få alvorlige økonomiske konsekvenser, at en udenlandsk indkomst helt eller delvist bliver dobbeltbeskattet.



# Opladning af elbiler – skat, moms og afgifter

**I takt med at elbilerne fylder mere og mere i gadebillede, kommer der som en naturlig følge heraf også flere og flere ladestander, hvor elbilerne kan oplades – både på offentlige steder, hos virksomheder og private.**

**De skatte-, moms- og afgiftsmæssige konsekvenser afhænger af, om en medarbejder har fri elbil eller privat elbil, og om ladestanderen befinder sig på arbejdspladsen, den private bopæl eller hos virksomhedens kunder mv.**

## Skattemæssige konsekvenser

De skattemæssige konsekvenser afhænger af, om medarbejderen ejer bilen privat, eller der er tale om en firmabil (fri bil).

### Medarbejdere med privat bil

Hvis virksomheden tilbyder gratis opladning af elbil på arbejdspladsen til de medarbejdere, der kører i privat bil, vil der være tale om et skattepligtigt personalegode.

Godet vil dog være omfattet af den skattefri bagatelgrænse for mindre personalegoder på 1.300 kr. (2024). Der skal derfor kun ske beskatning af medarbejderen, hvis den samlede værdi af sådanne goder, herunder julegaver, fra én eller flere arbejdsgivere overstiger bagatelgrænsen.

Den skattemæssige værdi af opladningerne skal fastsættes til markedsprisen. Skatterådet har i en afgørelse taget stilling til spørgsmålet og udtalt, at markedsprisen ikke kunne opgøres til virksomhedens udgifter til strømforbruget efter fradrag for afgift og moms. Markedsprisen skal opgøres til den samlede udgift inklusive moms og afgifter og eventuelt andre omkostninger forbundet med opladningen, f.eks. udgifter til en serviceaftale, så det skattepligtige beløb svarer til, hvad medarbejderen skulle have betalt i almindelig fri handel.

Da opladningen af medarbejdernes private biler bliver anset for et lønaccessorium, kan virksomheden få fuldt fradrag for udgiften som en lønudgift.

### Medarbejdere med firmabil

Elbiler, hybridbiler og andre grønne biler bliver beskattet på samme måde som benzin- og dieslbiler. Det vil sige, at det er de samme satser mv., der anvendes til at beregne elbilens

skattepligtige værdi, herunder miljøtillæg som for diesel- og benzinbiler.

Arbejdsgivers betaling af el til opladning af firmabil medfører ikke beskatning af en medarbejder, der beskattes af fri bil.

Siden den 1. juli 2021 har en arbejdsgiver kunnet betale for ladestander og installation heraf på en medarbejders private bopæl uden skattemæssige konsekvenser for medarbejderen, hvis den pågældende medarbejder har fri elbil eller pluginhybridbil. Arbejdsgiveren har desuden mulighed for at overdrage ejerskabet over ladestanderen til medarbejderen skattefrit. Det er dog en forudsætning, at medarbejderen er blevet beskattet af fri elbil eller pluginhybridbil i en sammenhængende periode på mindst seks måneder efter den 1. juli 2021.

Det skal bemærkes, at skattefriheden også er betinget af, at ladestanderen har været stillet til rådighed samtidig med, at medarbejderen har haft fri elbil eller pluginhybridbil. Medarbejderen kan med andre ord ikke få ladestanderen skattefrit, hvis ladestanderen først etableres og installeres på medarbejderens bopæl, efter at medarbejderen er ophørt med at have fri elbil eller pluginhybridbil.

### Kunder, leverandører og andre samarbejdspartnere

Kunder, leverandører og andre samarbejdspartnere, der tilbydes gratis opladning af deres elbil i forbindelse med besøg hos en virksomhed, skal ikke beskattes heraf, fremgår det af et bindende svar fra Skatterådet. Der blev i forbindelse med svaret lagt vægt på, at udgiften til opladningen lå indenfor det typiske udgiftsniveau for skattefri repræsentationsydelser, som f.eks. et restaurantbesøg, og at opladningen af bilen ville ske i forbindelse med udførelsen af de pågældende personers arbejde.

Virksomheden kan få fradrag for udgiften til opladningen som en repræsentationsomkostning, og fradragsretten vil derfor være begrænset til 25 % af de afholdte udgifter.

### Moms- og afgiftsmæssige konsekvenser

De moms- og afgiftsmæssige konsekvenser afhænger af ejerskabet til bilen, der lades op.

## Moms

Virksomheder har ikke momsfradrag for indkøb og drift af personbiler. Derfor har virksomheder ifølge et bindende svar fra Skatterådet heller ikke momsfradrag ved indkøb og drift af ladestandere samt indkøb af elektricitet til brug for gratis opladning af:

- Virksomhedens egne personbiler
- Kunders, forretningsforbindelsers og øvrige samarbejdspartneres personbiler
- Medarbejdernes personbiler.

Skatterådet finder således, at driftsudgiftsbegrebet også omfatter anskaffelse og drift af ladestandere til opladning af biler.

Bilforhandlere og leasingselskaber har dog fuldt fradrag for anskaffelse og drift af ladestandere samt indkøb af elektricitet til brug for opladning af egne/leasede hvidpladebiler, der anvendes som demo- og udlejningsbiler mv. Hvis bilerne delvist anvendes til private formål, skal der beregnes udtagningsmoms. Det fremgår ikke specifikt af det bindende svar, men følger af momslovens almindelige regler.



Alle virksomheder har derimod momsfradrag for anskaffelse og drift af ladestandere samt indkøb af elektricitet til brug for opladning af varebiler op til 3 ton. Det gælder også, når varebilen anvendes til blandede aktiviteter, herunder momspligtige og momsfratagne/private aktiviteter.

#### Godtgørelse af elafgift

Som udgangspunkt har en virksomhed ifølge elafgiftsloven ret til godtgørelse af elafgift, i det omfang, virksomheden er forbruger af elektriciteten samt berettiget til momsfradrag ved køb af elektriciteten. Dette begrænser i høj grad muligheden for godtgørelse af elafgift til opladning af elbiler, idet opladning af personbiler som udgangspunkt ikke berettiger til momsfradrag, jf. ovenfor.

Folketinget har dog indført en særordning, hvor dette udgangspunkt fraviges (særordning for opladning af elbiler).

Efter denne særordning kan virksomheder opnå godtgørelse af elafgift med undtagelse af 0,4 øre pr. kWh elektricitet, der anvendes i ladestandere, uden at tage hensyn til momsfradrag og forbrugskriterium. Det kræver, at virksomheden driver ladestanderen for egen regning og risiko, samt at virksomheden er involveret i driften heraf. Det er yderligere et krav, at der sker en måling af den elektricitet, der anvendes til opladningen, og måleren skal være placeret i forbindelse med ladestanderen.

Der har været tvivl om forståelsen af udtrykket "regning og risiko", herunder om kravet indebar, at der ikke kunne opnås godtgørelse af elafgift for vederlagsfri opladning til medarbejdere og kunder. Et bindende svar fra Skatterådet bekræfter, at særordningen gælder, selv om der ikke kræves betaling. Virksomheden har således også ret til godtgørelse af elafgift i disse tilfælde.

Oversigt over skatte-, moms- og afgiftsmæssige konsekvenser				
	Beskatning hos modtageren	Fradrag for selskabet	Momsfradrag	Godtgørelse af elafgift
Medarbejdere med privat bil	Omfattet af den skattefri bagatelgrænse for mindre personalegoder på 1.300 kr.  Beskatning af markedsværdien af opladningen, hvis bagatelgrænsen er overskredet	Fuldt fradrag som lønudgift	Nej	Ja
Medarbejdere med fri elbil	Ingen særskilt beskatning, da godet indgår i beskatning af fri bil	Fuldt fradrag som lønudgift	Nej  (medmindre der er tale om varebiler)	Ja
Kunder, leverandører og andre samarbejdspartnere	Ingen beskatning	Fradragsberettiget som repræsentationsudgift, dvs. fradrag for 25 % af udgiften	Nej	Ja

## Moms ved onlinehandel med skins og coins

**Der er de seneste år kommet flere afgørelser vedrørende forskellige former for onlinehandel med skins og coins. Afgørelserne viser, at det kan få store momsmæssige konsekvenser, når der på forskellig vis sælges skins og coins. Senest har en afgørelse fra Landsskatte retten medført en efteroprævning af moms på lidt over 1,5 mio. kr. ved handel med skins.**

### Hvad er skins og coins?

Skins kan beskrives som virtuelle genstande, der indeholder elementer som f.eks. en særlig farve, udsmykning til et våben eller påklædning til ens figur, som også kan have en funktion i et spil, f.eks. et nyt våben eller et ekstra liv. Alt dette går under betegnelsen skins. Sådanne skins kan være attraktive for spillere i onlinespil f.eks. Counter Strike. Skins

kan her være indeholdt i lukkede kasser, der tildeles som belønning for at spille spillet. Kasserne kan dog oftest kun åbnes mod betaling.

Ved handel med coins kan der f.eks. være tale om en CSGO Empire coin, der er en coin, der kan bruges til enten at indgå væddemål med såsom roulette og "match betting" på hjemmesiden [www.CSGOempire.com](http://www.CSGOempire.com) eller til at købe Counter Strike-skins med.

Der sker i vidt omfang handel med både skins og coins, f.eks. via sociale medier. Selve betalingen kan ske på forskellig vis, herunder ved anvendelse af MobilePay, bankoverførsel, kortbetaling eller ved betaling i kryptovaluta.





## Er privatpersoner momspligtige ved salg af skins og coins?

Privatpersoner er momspligtige ved salg af skins og coins, hvis de driver økonomisk virksomhed. Ved økonomisk virksomhed forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås især udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

I et bindende svar fra 2021 fandt Skatterådet, at en online-spiller (gamer) drev økonomisk virksomhed ved salg af skins og dermed var momspligtig. Der var tale om en onlinespiller, som både købte og solgte skins via Facebook med betaling over MobilePay. Han oplyste, at prisen på de skins, som han handlede med, lå mellem 100 kr. og 20.000 kr. De typiske handler lå i prisniveauet 3-4.000 kr. Han forventede at kunne sælge for omkring 500.000 kr. om året. Der blev i Skatterådets bindende svar som begrundelse for momspligt bl.a. henvist til salgenes omfang og hyppighed.

I den seneste afgørelse fra Landsskatteretten var der tale om en spiller, der i perioden fra 2016 - 2019 gennemførte mere end 6.000 udgående transaktioner ved salg af skins til privatpersoner. Indtægter fra salgene udgjorde 7.760.529 kr. Salgene skete bl.a. via Twitter og Reddit. Landsskatteretten fandt, at spilleren drev økonomisk virksomhed og dermed var momspligtig.

### Momsfritagelser

Ved momspligtigt salg af skins og coins vil der som regel være tale om et relativt stort momstilsvær, idet erhvervelsen typisk sker uden moms og dermed ikke berettiger til noget momsfradrag.

Hverken salg af skins eller coins er imidlertid omfattet af momsfrigtagelsen for finansielle transaktioner. Der bliver her lagt vægt på, at skins og coins ikke kan sidestilles med værdipapirer eller betalingsmidler.

Derimod er f.eks. salg af kryptokunst momsfrigtaget som kunstnerisk virksomhed. Kryptokunst er digital kunst (digitale billeder), også kendt som NFT'er (non-fungible tokens).

### Elektroniske tjenesteydelser

Onlinesalg af skins og coins anses momsmæssigt for at være levering af elektroniske tjenesteydelser. Det betyder, at

der ikke skal afregnes udgående dansk moms ved salg af skins og coins til privatpersoner etableret i andre lande.

For så vidt angår salg til privatpersoner i andre EU-lande skal der i stedet afregnes moms i de pågældende lande. Afregningen af moms sker typisk ved anvendelse af den såkaldte One Stop Shop-ordning.

Ved salg til privatpersoner i lande uden for EU afhænger eventuel momsafregning af reglerne i de enkelte lande.

En forudsætning for, at der ikke skal afregnes dansk moms ved salg af skins og coins til privatpersoner etableret i andre lande, er dog, at man kan dokumentere, at personerne rent faktisk er etableret i andre lande end Danmark. Kan man ikke dokumentere dette, risikerer man alligevel at komme til at afregne dansk moms af hele salget.

### Et godt råd

Nærværende artikel omhandler alene de momsmæssige regler. Gevinster i forbindelse med handel af skins og coins kan også være skattepligtige. Under alle omstændigheder bør man søge professionel rådgivning.



# Fællesregistrering for moms – hvornår er det en god ide?

**Når to eller flere koncernforbundne selskaber fællesregistreres for moms, betyder det, at selskaberne momsmæssigt betragtes som ét selskab, så momsen afregnes samlet. Det betyder også, at der ikke afregnes moms ved intern handel med varer og tjenesteydelser mellem selskaberne.**

## Hvornår kan selskaber fællesregistreres?

Selskaber, der udelukkende driver momspligtig virksomhed, kan fællesregistreres for moms.

Desuden kan to eller flere selskaber, der både driver momspligtig og ikke-momspligtig virksomhed, under visse betingelser også blive fællesregistreret. Det er her en betingelse for fællesregistreringen, at der er tale om selskaber, hvis aktier eller anpartar direkte eller indirekte er 100 % ejet af det samme selskab (moderselskabet). Under disse betingelser kan et holdingselskab uden momspligtig aktivitet også indgå i en fællesregistrering for moms.

Der kan ikke fraviges fra kravet om, at aktier mv. skal være direkte eller indirekte 100 % ejet af moderselskabet. Det viser en afgørelse offentliggjort i 2022. Her forsøgte et livsforsikringselskab at opnå tilladelse til fællesregistrering med et datterselskab med ikke-momspligtige aktiviteter. Skattestyrelsen havde nægtet fællesregistrering med den begrundelse, at moderselskabet alene ejede omkring 90 % af aktierne i datterselskabet. Det blev under sagen gjort gældende, at reglen om 100 % ejerskab var i strid med EU-retten. Landsskatteretten stadfæstede imidlertid Skattestyrelsens afgørelse og fandt således ikke reglen i strid med EU-retten.

En fællesregistrering for moms kan kun ske mellem selskaber, der er etableret i Danmark. Udenlandske selskaber kan således ikke medtages i en fællesregistrering. Det er ikke et krav, at alle selskaber i en koncern indgår i fællesregistreringen.

## Fordele ved fællesregistrering

En fællesregistrering indebærer, at der ikke skal betales moms af intern omsætning ved levering af varer eller tjenesteydelser mellem de fællesregistrerede selskaber. Det gælder f.eks. ved levering af administrative ydelser mellem selskaberne eller ved levering af forskellige former for arbejdskraft.

Selskaberne betragtes momsmæssigt som ét selskab, der afregner moms samlet for alle selskaberne via det momsafregnende selskab.

Fordelen ved fællesregistrering for moms er således for det første en administrativ lettelse for de omhandlede selskaber, idet intern handel momsmæssigt elimineres, og momsindberetning og betaling samles ét sted.

For det andet kan fællesregistrering også medføre en reduktion af den samlede momsbetaling. Det vil f.eks. være tilfældet, hvis der er selskaber i fællesregistreringen, som kun har begrænset eller ingen fradrag for deres købsmoms. Her ville en almindelig momspligtig levering af varer eller tjenesteydelser til de pågældende selskaber medføre en momsbelastning, som altså undgås ved en fællesregistrering. Dette gør sig f.eks. gældende i ejendomskoncerner, hvis der i koncernen er en række selskaber med aktiviteter inden for boligudlejning. Udlejning af boliger er således en momsfrataget aktivitet uden mulighed for frivillig momsregistrering. Dermed er boligudlejningsselskaber afskåret fra momsfradrag. En fællesregistrering for moms med koncernens administrationsselskab kan her være med til at optimere koncernens momsforhold, idet ydelser fra administrationsselskabet til selskaber omfattet af fællesregistreringen ikke skal pålægges moms. Med en fællesregistrering undgår man således et eventuelt momstab for et boligudlejningsselskab.

En fællesregistrering af en ejendomskoncern kan dog ikke anvendes til at undgå moms på byggeydelser til et boligudlejningsselskab. Da fællesregistreringen betragtes som ét selskab, vil der være pligt til afregning af moms af værdien af eget arbejde inden for fællesregistreringen.

Alle selskaber, der indgår i en fællesregistrering for moms, hæfter solidarisk for den samlede moms inden for fællesregistreringen.

En ansøgning om fællesregistrering for moms sendes til Erhvervsstyrelsen senest 1 måned, inden fællesregistreringen ønskes iværksat.

Selskaber omfattet af en fællesregistrering skal fortsat iagttage de generelle regnskabs- og fakturakrav, men i princippet er det kun den afregnende enhed, der skal opfylde de generelle afregningsforpligtelser i momsloven.

### **Fællesregistrering må ikke anvendes til at undgå moms**

Skatterådet har i flere sager udtalt sig om muligheden for at anvende en fællesregistrering til at undgå moms ved salg ud af fællesregistreringen.

I flere sager har en fællesregistrering således været søgt anvendt til at overdrage momspligtige byggegrunde inden for koncernen, hvorefter kapitalandelene i selskaberne med

ejskab over byggegrundene skulle sælges momsfrit ud af koncernen med henblik på opførelse af boligudlejningsejendomme.

Et sådant koncept anses ifølge Skatterådet for misbrug af momsreglerne i forbindelse med en fællesregistrering og kan derfor ikke godkendes. Der vil i givet fald blive efteropkrævet moms ved den koncerninterne overdragelse af de momspligtige byggegrunde, såfremt det gøres alligevel.



# Ny lovgivning

## Ændret skattestatus for aktier optaget til handel på en multilateral handelsfacilitet

Aktieavancebeskatningsreglerne for personer har hidtil sondret mellem aktier optaget til handel på et reguleret marked (i daglig tale børsnoterede aktier) og andre aktier (unoterede aktier).

Aktier optaget til handel på en såkaldt multilateral handelsfacilitet, f.eks. aktier optaget til handel på vækstbørsen First North, har hidtil skattemæssigt haft status som unoterede aktier. Konsekvensen heraf har blandt været, at et konstateret tab (negativ aktieindkomst) har kunnet modregnes i anden indkomst.

Folketinget har vedtaget, at fra og med den 1. januar 2024 er skattereglerne de samme, uanset om der er tale om aktier optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet. Konsekvensen heraf er blandt andet, at tab på aktier, der handles på First North mv., bliver et kildeartsbegrænset tab, der kun kan modregnes i gevinster og udbytte af aktier optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet. Statusændringen gælder ikke kun aktier, der erhverves den 1. januar 2024 eller senere, men også de aktier, der er købt tidligere.

Statusændringen betyder også, at adgangen til at modregne et realiseret tab på aktierne gøres betinget af, at der inden udløbet af selvangivelsesfristen for det indkomstår, hvori aktierne erhverves, sker oplysning om erhvervelsen til Skattestyrelsen, hvilket dog i vidt omfang vil ske ved automatisk indberetning af pengeinstitutter mv., ligesom det er sket tidligere for aktier optaget til handel på et reguleret marked. Oplysningspligten gælder for erhvervelse af aktier, der sker den 1. januar 2024 eller senere eller ved indtræden af fuld dansk skattepligt fra samme dato.

*Forslag til lov om ændring af aktiesparekontoloven, aktieavancebeskatningsloven, ligningsloven og forskellige andre love (L 6) blev vedtaget den 23. november 2023.*

## Indberetning af likvidationsudlodninger

Et selskabs udlodning af likvidationsprovenu i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, skal som hovedregel behandles efter reglerne om afståelse af aktier. Det betyder, at der skal selvangives en fortjeneste eller tab på aktierne i det likviderede selskab.

Der er indført pligt til, at selskaber i forbindelse med likvidation – såvel tvungen som frivillig – skal foretage indberetning til Skattestyrelsen om udlodning af likvidationsprovenu til selskabets kapitalejere. Indberetningspligten påhviler det udloddende selskab eller den, der på vegne af selskabet foretager udlodningen. Med denne lovændring håber Skattestyrelsen, at der i større omfang end hidtil sker en korrekt angivelse af årets avance.

Indberetningspligten har virkning for indberetning vedrørende kalenderåret 2025 og senere.

*Forslag til lov om ændring af aktiesparekontoloven, aktieavancebeskatningsloven, ligningsloven og forskellige andre love (L 6) blev vedtaget den 23. november 2023.*

## Skattefrit udbytte til udenlandske datterselskaber

Udenlandske moderselskaber skal ikke betale dansk skat af udbytte, der udloddes fra et dansk datterselskab, når udbyttebeskatningen skal frafaldes eller nedsættes efter EU's moder-/datterselskabsdirektiv eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller en fremmed stat.

Ved datterselskabsaktier forstås aktier, som ejes af et selskab, der ejer mindst 10 % af aktiekapitalen i datterselskabet.

Denne skattefrihed for udbytte gælder fra og med den 1. januar 2024 også, når det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende på Færøerne, i Grønland eller en stat, der er medlem af EU, men hvor beskatningen af udbyttet sker hos deltagerne i det udbyttmodtagende selskab i udlodningsåret, og det udbyttmodtagende selskab er et selskab, i hvilket ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagerens indskudte kapital.

Denne udvidelse af skattefriheden for udbytte har ingen betydning for pligten at indeholde udbytteskat. Der skal altså fortsat indeholdes udbytteskat i udbytte, der udloddes til disse særlige udenlandske moderselskaber, hvorfor aktionæren er henvist til at tilbagesøge den indeholdte udbytteskat.

*Forslag til lov om ændring af aktiesparekontoloven, aktieavancebeskatningsloven, ligningsloven og forskellige andre love (L 6) blev vedtaget den 23. november 2023.*

### Samme personfradrag til alle

For personer, som ved indkomstårets udløb ikke er fyldt 18 år og ikke har indgået ægteskab, har personfradraget hidtil udgjort et mindre beløb end for de personer, der er ældre.

Folketinget har vedtaget, at personfradraget fra og med indkomståret 2023 udgør samme beløb uanset alder, hvilket vil sige 48.000 kr. i 2023. I 2024 udgør personfradraget 49.700 kr.

*Forslag til lov om ændring af personskatteloven, pensionsbeskatningsloven og forskellige andre love (L 8) blev vedtaget den 23. november 2023.*

### Større indskud på aktiesparekonto

Siden den 1. januar 2019 har det været muligt for personer at foretage indskud på en aktiesparekonto, i det omfang den samlede værdi af aktiesparekontoen (værdigrænsen) inklusive årets nettoindskud ikke overstiger 106.600 kr. (2023-grænsen).

Grænsen for det maksimale indskud bliver forhøjet succesivt i perioden 2024-2026.

Værdigrænsen reguleres årligt, og med den af Folketinget vedtagne forhøjelse skønnes grænsen i 2024 at udgøre 135.200 kr., 136.500 kr. i 2025 og fra og med 2026 140.100 kr.

*Forslag til lov om ændring af aktiesparekontoloven, aktieavancebeskatningsloven, ligningsloven og forskellige andre love (L 6) blev vedtaget den 23. november 2023.*

### Bevarelse af lavere pensionsudbetalingsalder ved overførsel mv. af pensionsordninger

Pensionsudbetalingsalderen er det tidligste rettidige udbetalingstidspunkt for skattebegünstigede pensionsordninger, dvs. bl.a. livsvarige livrenter, ratepensioner, aldersopsparinger og kapitalpensioner.

Pensionsudbetalingsalderen er som udgangspunkt tre år før folkepensionsalderen. Pensionsudbetalingsalderen er over de seneste to årtier blevet forhøjet flere gange.

Pensionsordninger vil som udgangspunkt blive oprettet med en aldersgrænse for udbetaling, som er lig med pensionsopparerens pensionsudbetalingsalder på oprettelsestidspunktet.

Folketinget har med virkning fra den 1. januar 2024 vedtaget, at:

- Hvis man i sit pensionselskab har en pensionsordning med en lavere aldersgrænse for udbetaling, f.eks. folkepensionsalderen minus fem år, kan man i dette selskab til hver en tid oprette en hvilken som helst pensionstype med samme udbetalingsalder.
- Aldersgrænsen for udbetaling bevares ved hel eller delvis overførsel af en pensionsordning til en ordning i et andet pensionsinstitut, hvis overførslen for privattegnede ordninger sker senest 12 måneder efter, at den modtagende ordning er oprettet. Fristen for overførsel fra arbejdsgiveradministrerede ordninger vil være 36 måneder.
- Mindre pensionsordninger med høj aldersgrænse for udbetaling vil kunne overføres til en pensionsordning med lavere aldersgrænse for udbetaling, uden at den lavere aldersgrænse for udbetaling for den modtagende ordning går tabt. Det vil være en betingelse, at det overførte beløb ikke overstiger et grundbeløb på 50.000 kr. i 2023-niveau.

*Forslag til lov om ændring af personskatteloven, pensionsbeskatningsloven og forskellige andre love (L 8) blev vedtaget den 23. november 2023.*





# Højesteretsdomme

## Boafgift af dødslejegaver

Svaret på, hvad der skal forstås ved en dødslejegave, findes i arveloven. Følgende tre betingelser skal alle være opfyldt, førend der juridisk er tale om en dødslejegave:

- Gaven er givet kort før dødsfaldet
- Døden er nært forestående
- Giveren er klar over, at han/hun er dødeligt syg.

### *Hvad betyder det for arvingerne, at der foreligger en dødslejegave?*

Hvis afdøde før dødsfaldet har givet gaver, der anses for at være dødslejegaver, og der ikke er oprettet et gyldigt testamente herom, kan arvinger, der ikke har fået del i gaverne, rejse krav om tilbagegivelse eller erstatning mod de arvinger, der har fået del i gaverne. Det kan f.eks. være et tilfælde, hvor et af flere børn har fået gaver kort før dødsfaldet, som forrykker delingen med de andre børn. Sådanne krav skal rejses arvingerne imellem og afgøres i givet fald ved de almindelige domstole. Hvis ingen arvinger føler sig forbigået, vil der i sagens natur ikke blive rejst krav, og et manglende testamente får for så vidt ikke konsekvenser.

Kan skattemyndighederne med rette føle sig forbigået i forbindelse med dødslejegaver? Det spørgsmål har Højesteret besvaret.

### *Sagen for Højesteret*

Sagen omhandlede en mand på 77 år, der var hospitalsindlagt i perioden 18. – 26. juli 2021 på grund af lungebetændelse mv. Manden blev den 26. juli udskrevet/overført til plejehjem. Han ønskede ikke at få sondemad mv. Det fremgik af lægejournalerne, at mandens helbredstilstand ved udskrivelsen var særdeles kritisk, og at en voksen datter blot ønskede, at faderen fik en god sidste tid på plejehjemmet. Af sygehusets udskrivningsnotat fremgik, at patienten ikke var kandidat til genoplivning og ej heller respiratorbehandling.

Den 2. august 2021 besøgte en af børnebørnene bedstefaderen på plejehjemmet, og de aftalte, at der skulle overføres 68.700 kr. til hver af de seks børnebørn og 24.000 kr. til begge svigerbørnene svarende til de beløb, der kunne gives uden betaling af gaveafgift. Gaverne blev overført den 5. august i henhold til en generalfuldmagt, som bedstefaderen tidligere havde givet til det pågældende barnebarn. Den 7. august døde bedstefaderen.

Højesteret fandt, at giveren var klar over, at døden var nært forestående, og da gaverne var givet, umiddelbart inden han døde, var der tale om dødslejegaver. Efter boafgiftsloven skal der betales boafgift af de værdier, som afdøde "efterlader sig". Dødslejegaver er en del af arven efter afdøde og indgår dermed i det boafgiftspligtige grundlag.

Dommen er offentliggjort som sag 21/2023 den 20. oktober 2023.

### **Kommentarer**

Dommens resultat blev således, at der ikke var tale om afgiftsfri gaver, men de overførte beløb var en del af arveholdningen, hvilket betød, at der skulle betales boafgift på 15 %.

I 2021 tog Højesteret stilling til, hvordan dødslejegaver skulle behandles i forhold til bedømmelsen af et boskattepligt. Der var tale om en moder, der afgik ved døden den 26. marts 2016. I perioden fra 8. marts til 21. marts gav moderen gaver til sin søn – og eneste arving – i form af kontante beløb samt aktier og anparter til en samlet værdi på cirka 21 mio. kr. Skattestyrelsen gjorde gældende, at der var tale om dødslejegaver, og at værdien heraf skulle medregnes ved afgørelsen af, om dødsboet var skattepligtigt.

Højesteret fastslog, at dødslejegaver ikke skal indgå ved bedømmelsen af, om et bo er skattepligtigt. Begrundelsen var blandt andet, at indsigelse vedrørende dødslejegaver kun kan rejses af nogen, som ville arve, hvis der blev statueret dødslejegave. Skatteministeriet var ikke arving, men havde "blot" en skattemæssig interesse i at få værdien af gaverne medregnet ved bedømmelsen af skattepligten for dødsboet.

Da Højesteret fandt, at gaverne ikke skulle medregnes, var der tale om et skattefrit bo.

Der er ikke "uoverensstemmelse" mellem de to domme fra Højesteret, da dommen fra 2023 angår boafgift af ellers afgiftsfri gaver, mens dommen fra 2021 drejer sig om, hvorvidt dødslejegaver skal medregnes ved afgørelsen af, om et bo er skattepligtigt.

# Landsretsdomme

## Elbil købt som investeringsobjekt

Et hovedanpartsselskab købte ultimo 2015 en elbil. Der var i hele ejerperioden nummerplader på bilen, og den var forsikret. Planen var, at bilen skulle videresælges med en fortjeneste. Der kom imidlertid ret hurtigt efter købet mange af den type biler på det danske marked, hvorfor køberne ikke stod i kø, da det på grund af ændrede afgiftsregler mv. alt andet lige var billigere at købe en sådan bil hos en forhandler.

Bilen blev opbevaret i en lagerhal, som hovedanpartshaveren udlejede til selskabet, og som var beliggende på den private bopæl. Senere blev bilen sat i kommissionssalg hos en forhandler. Først i marts 2019 lykkedes det selskabet at få solgt bilen. På det tidspunkt havde bilen kørt mindre end 300 km i hele ejerperioden. Der var tale om prøvekørsel i forbindelse med salg af bilen samt kørsel til værksted for montering af nyt batteri. Der var ikke ført kørebog.

Skattestyrelsen var af den opfattelse, at hovedanpartshaveren havde haft bilen til sin rådighed og beskattede ham derfor af værdi af fri bil med 171.335 kr. pr. år.

Sagen endte i Vestre Landsret. Landsretten fandt, at bilen havde været til rådighed for hovedanpartshaveren i hele selskabets ejerperiode, herunder i perioden hvor den stod ved en forhandler. Hovedanpartshaveren havde haft mulighed for at køre privat i bilen i denne periode og havde ikke godtgjort via kørebog eller lignende, at der kun var kørt erhvervsmæssigt i bilen.

Dommen er offentliggjort i SKM2023.370.

### Kommentarer

Dommen er endnu en påmindelse til hovedanpartshavere og hovedaktionærer om, at hvis en af selskabet ejet bil med nummerplader er placeret på den private bopæl, så er det umuligt at undgå beskatning af fri bil, medmindre der er ført en fyldestgørende kørebog, der viser, at al kørsel er erhvervsmæssig.

Når en bil er indregistreret, vil der ske beskatning ud fra en rådighedsbetragtning. En hovedaktionær, der har en Cabriolet eller anden speciel bil stillet til rådighed af det af ham ejede selskab, skal som udgangspunkt beskattes af bilen for hele året, selv om han kun anvender den eksempelvis i sommerhalvåret. Det er rådigheden, der udløser beskatning, og har hovedaktionæren mulighed for at køre

i bilen, da den er indregistreret, så er der ikke nogen vej udenom.

Vælger aktionæren at afmelde bilen og aflevere nummerpladerne hos en nummerpladeoperatør eller til en af Motorstyrelsens ekspeditioner og får en kvittering for, at nummerpladerne er afmeldt, skal der ikke længere ske beskatning af fri bil.

En stilstandsforsikring er en forsikring til biler, som står stille og ikke skal køre på vejene i en længere periode. En stilstandsforsikring indeholder en kaskoforsikring, men ikke en ansvarsforsikring. Man indgår en aftale med forsikrings-selskabet om, at bilen er opbevaret på et givent sted, og man erklærer på tro og love, at bilen ikke bliver brugt i stilstandsperioden. Er det tilstrækkeligt til, at hovedaktionæren kan undgå beskatning af fri bil? Svaret er nej. Nummerpladerne skal afmonteres og afleveres hos forsikrings-selskabet eller eventuelt en forsikringsmægler, således at det sikres, at nummerpladerne ikke vil blive udleveret, så længe bilen kun er stilstandsforsikret. Er disse betingelser opfyldt, skal der efter praksis ikke ske beskatning af bil til rådighed.

## Befordringsfradrag – sædvanlig bopæl

Afstanden mellem den sædvanlige bopæl og arbejdsstedet udgør grundlaget for beregningen af det almindelige befordringsfradrag. Hvad er den sædvanlige bopæl, når hustru og børn bor i Polen, og manden arbejder i Danmark?

Østre Landsret har taget stilling til, om en person, der arbejdede i Danmark i flere år, var berettiget til befordringsfradrag for weekend- og feriekørsel mellem Danmark og Polen.

Sagen for landsretten omhandlede indkomstårene 2017-2019.

Der var tale om en mandlig, polsk statsborger, der blev ansat i en dansk virksomhed i 2014, hvor han fortsat arbejdede i 2017-2019. Han boede ca. seks kilometer fra arbejdsstedet. Han var gift og havde børn. Hustruen og børnene boede i Polen, hvor han tog på weekend og ferie cirka 135 dage om året (48 gange tur-retur).

Skattestyrelsen og Landsskatteretten var af den opfattelse, at den polske statsborgers sædvanlige bopæl var i Danmark og godkendte derfor ikke fradrag for weekendkørsel mv. til Polen.



Sagen blev ikke behandlet i byretten, men henvist til Østre Landsret efter retsplejelovens § 226, stk. 1, da sagen blev anset for principiel.

Landsrettens dom blev en stadfæstelse af Landsskatterettens kendelse.

Som begrundelse henviser Østre Landsret til forarbejderne til lovbestemmelsen, hvoraf fremgår, at "sædvanlig bopæl" i tvivlstilfælde fastlægges ud fra en vurdering af, hvor personen har centrum for sine livsinteresser. Fastlæggelsen kan ikke ske ud fra et enkelt kriterium, og i vurderingen

indgår forhold som personlig, social, familie- og bolig-mæssig tilknytning til stedet, opholdenes hyppighed og tilmelding til folkeregisteret.

Blandt andet henset til at de erhvervmæssige interesser i årene havde været i Danmark med samme bopæl tæt ved arbejdsstedet og med ophold i Danmark 2/3 af året, var det landsrettens opfattelse, at den sædvanlige bopæl var i Danmark, hvorfor der ikke var hjemmel til befordringsfradrag mellem Danmark og Polen.

Dommen er offentliggjort i SKM2023.547.



### Kommentarer

Det vides ikke, om sagen er indbragt for Højesteret.

Som det fremgår af dommen, tager landsretten stilling til, hvor personen har "centrum for livsinteresser", når den skal fastlægge den sædvanlige bopæl. Landsretten tilføjer, at det ikke er et enkelt kriterium, der afgør, hvor centrum for livsinteresserne er, men forhold som personlig, social, familie- og boligmæssig tilknytning til stedet, opholdenes hyppighed og tilmelding til folkeregisteret indgår i bedømmelsen. Der er tale om en samlet vurdering.

Når en person er skattepligtig til to lande på grund af bopæl begge steder, og der mellem de to lande er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, skal det skattemæssige hjemsted fastlægges ud fra typisk artikel 4 i overenskomsten. I artikel 4 er der opregnet en række kriterier, der skal anvendes ved denne bedømmelse, nemlig bolig til rådighed, centrum for livsinteresser, normalt ophold og statsborgerskab. Den skarpsindige læser har nu konstateret, at der også her står "centrum for livsinteresser". De nævnte fire kriterier er her imidlertid rangordnet, og der skal derfor ikke foretages en samlet bedømmelse som ved vurdering af "sædvanlig bopæl".



Dette kommer også frem i en afgørelse fra Landskatteretten offentliggjort i SKM2023.199. Personen, der var bosat i Polen, blev af Landskatteretten anset for at have skattemæssigt hjemsted i Polen, idet han havde:

- Bolig til rådighed i begge lande
- De stærkeste personlige interesser i Polen, hvor ægtefælle og børn boede, og de stærkeste økonomiske interesser i Danmark, hvor han arbejdede
- Antal opholdsdage i Polen og Danmark var ikke væsentligt forskellige.

Ingen af de tre kriterier var dermed anvendelig til afgørelsen af det skattemæssige hjemsted, og det sidste kriterium i artikel 4 blev afgørende – hvor er personen statsborger? Han var polsk statsborger, og det skattemæssige hjemsted var derfor Polen. Det betød, at Danmark alene måtte beskatte indkomst af danske kilder og kun i det omfang, beskatningsretten var tillagt Danmark. Polakken skulle med andre ord ikke beskattes af sin globalindkomst i Danmark, selv om han var fuld skattepligtig på grund af de interne danske regler.

Landskatteretten tog også stilling til, om polakken kunne få fradrag for kørsel mellem Danmark og Polen ved kørsel i weekender og ferier. Landskatteretten var af den opfattelse, at den sædvanlige bopæl var i Danmark bedømt ud fra

”centrum for livsinteresser”. Derfor var han ikke berettiget til befordringsfradrag for kørsel mellem Danmark og Polen.

### Vil du tjene penge?

I mange år sondrede man i skatteretlig teori og praksis mellem erhvervmæssig virksomhed og hobby. Sondringen gik på, om aktiviteten var udslag af privat interesse, eller om aktiviteten havde til formål at skabe en indkomst. I de tilfælde, hvor skattemyndighederne og i mange tilfælde domstolene statuerede hobby, havde virksomhedsejeren typisk en særlig personlig interesse. Domspraksis angik især Road Racing, racerbiler, lystbåde, stutier og lignende, hvor det var vanskeligt at komme igennem med det synspunkt, at virksomheden var etableret med henblik på at opnå en fortjeneste, der stod i rimeligt forhold til den investerede kapital.

Domstolspraksis for de seneste otte år viser, at det ikke kun er disse almindelige hobbyvirksomheder, der er i Skattestyrelsens søgelys. For det første kalder man det ikke længere hobbyvirksomhed, men i stedet ikkeerhvervmæssig virksomhed. Konsekvensen er dog den samme, nemlig at et underskud i virksomheden ikke kan modregnes i anden skattepligtig indkomst. Der blev dengang og i dag fortsat nægtet fradrag for underskud ud fra et rentabilitets- og intensitetssynspunkt, dog er udsigt til et overskud ikke tilstrækkeligt, idet der efter nyere praksis også skal være



plads til en rimelig aflønning af ejeren af virksomheden. Der stilles med andre ord et kvalificeret krav til indtjeningens omfang. I første omgang går Skattestyrelsen dog meget fornuftigt efter de virksomheder, der år efter år selvangiver et skattemæssigt underskud. En sådan sag om en galleriejer har Østre Landsret afsagt dom i for nylig.

Der var tale om en ældre galleriejer, som havde drevet virksomhed inden for galleribranchen siden 2006. Han havde på et tidspunkt haft to gallerier, hvor det ene var solgt med en pæn fortjeneste. Han havde kontakt til udenlandske ambassader i Danmark, og derigennem fik udenlandske kunstnere i vidt omfang mulighed for at udstille i hans danske galleri. Han havde fået et tilskud fra den kommune, hvor han drev galleri. Pengene skulle bruges til forprojektering til ombygning af galleriet, således at det kunne leve op til gældende krav om sikkerhed mv.

Der havde i alle årene været underskud, og Skattestyrelsen nægtede fradrag for disse underskud for årene 2013-2015.

Sagen endte i Østre Landsret. Landsretten udtaler, at der ikke var fremlagt budgetter eller andre oplysninger, der viser, at virksomheden har været drevet med henblik på at opnå en fortjeneste, ligesom der ikke var dokumenteret udsigt til en rentabel drift inden for en kortere årrække. Rentabilitetskravet var dermed ikke opfyldt. Landsretten fandt endvidere heller ikke, at intensitetskravet var opfyldt. Den kendsgerning, at galleriejeren havde den nødvendige faglige indsigt og havde opnået anerkendelse inden for galleribranchen, havde ingen selvstændig betydning, og landsretten konkluderede derfor, at der var tale om ikkeerhvervsmæssig virksomhed.

Dommen er offentliggjort i SKM2023.385.

#### Kommentarer

Rentabilitetskriteriet indebærer, at der stilles et krav om:

- Overskud på den primære drift
- En rimelig forrentning af den investerede kapital
- En rimelig driftsherreløn, hvis der ydes en arbejdsindsats i virksomheden.

Rentabilitetskriteriet udelukker ikke, at virksomheden kan være erhvervsmæssig, selv om den giver underskud i en periode. En virksomhed kan derfor anses for at være

erhvervsmæssig, uanset at den eksempelvis i startfasen eller i en forbigående periode på grund af dårlige konjunkturer giver underskud.

For *deltidslandbrug* gælder der et lempet rentabilitetskrav. Ved rentabel drift forstås et overskud på 0 kr. efter driftsmæssige afskrivninger, men før renter. Der er ikke noget krav om, at der skal være plads til driftsherreløn i overskuddet. Væddeløbsheste, stutteri, juletræsproduktion og vinavl falder ind under denne kategori, også kaldet lystgårdspraksis.

Ved *bådudlejning* lægges der især vægt på et rentabilitets-synspunkt, det vil sige om der er udsigt til, at virksomheden giver et afkast, som står i et rimeligt forhold til den investerede kapital.

Ifølge retspraksis stilles endvidere som betingelse for, at en virksomhed kan anses for at være erhvervsmæssig, at omsætningen har en vis minimumsstørrelse, det såkaldte intensitetskrav. Intensitet dækker over, at en virksomhed kan have et så beskedent omfang, at den ikke kan siges at være erhvervsmæssig.

Begge krav skal være opfyldt. Selv om intensitetskravet til fulde er opfyldt, vil domstolene fortsat statuere ikke-erhvervsmæssig virksomhed, hvis rentabilitetskravet ikke er opfyldt. Fra praksis kan nævnes en dom fra Østre Landsret. Der var tale om et rejsebureau, som siden begyndelsen i 1998 til og med 2012 havde haft en omsætning på 24,6 mio. kr. Rejsebureauet var medlem af Rejsegarantifonden. Bureauet havde i de pågældende år haft i alt 13.800 kunder, heraf 1.400 kunder i 2007, som sagen for landsretten drejede sig om. I virksomhedens levetid havde der kun været overskud i to indkomstår. Underskuddene for alle årene udgjorde tilsammen 1,6 mio. kr. og svarede stort set til lønomkostningerne til ejerens søn, der drev virksomheden på grund af faderens sygdom. Landsretten fandt, at de fornødne kvalifikationer var til stede, at virksomheden blev drevet med seriøsitet og fornøden intensitet, men fandt ikke rentabilitetskravet for opfyldt, idet der ikke var udsigt til en rimelig fortjeneste i forhold til den investerede kapital og arbejdsindsatsen.

#### 15 %'s-reglen og næringsejendomme

Hovedreglen er, at ejendomme mellem nærtstående parter skal overdrages til handelsværdien. Der gælder dog den vigtige og i praksis meget anvendte fremgangsmåde, at fast

ejendom overdrages til børn og børnebørn m.fl. (gaveafgiftskredsen) til den offentlige ejendomsvurdering typisk med fradrag af 15 % med henvisning til et værdiansættelsescirkulære fra 1982. Det følger klart af domspraksis, at parterne kan støtte ret på værdiansættelsescirkulæret, der angiver en værdi på +/- 15 % af den seneste offentliggjorte ejendomsvurdering, medmindre der foreligger såkaldte særlige omstændigheder. Hvad der skal forstås ved "særlige omstændigheder" er ikke fastsat i cirkulæret, men følger i hvert fald indtil videre alene af domspraksis.

Cirkulæret fra 1982 er dog senere ændret til +/- 20 % gældende for ejendomme, der overdrages, når der foreligger en af de såkaldte nye ejendomsvurderinger. I cirkulæret er det tilføjet, at en værdiansættelse inden for +/- 20 % ikke kan anfægtes af skattemyndighederne, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Men gælder værdiansættelsescirkulæret også, når der er tale om ejendomme omfattet af næringsbegrebet?

Skattestyrelsen er af den opfattelse, at når overdragerens hele eller delvise levevej består i handel med fast ejendom (næringsejendomme), kan der ikke støttes ret på +/- 15 %'s-reglen i værdiansættelsescirkulæret fra 1982. En sådan sag tog Landsskatteretten stilling til i 2022 og fandt, at værdiansættelsescirkulæret også omfatter næringsejendomme. Kendelsen fra Landsskatteretten indbragte Skatteministeriet for domstolene, og i den forbindelse blev sagen henvist til landsretten som første instans, da der var tale om en sag af principiel karakter. Nu har Vestre Landsret afsagt dom i sagen.

Sagen for Vestre Landsret omhandlede et ægtepar, der drev næringsvirksomhed med fast ejendom. Forældrene forærede i forbindelse med et generationsskifte deres børn 5/6 af virksomheden. Ved overdragelsen blev ejendommene værdiansat til den offentlige ejendomsvurdering med fradrag af 15 % svarende til cirka 900 mio. kr.

Landsretten skulle tage stilling til to spørgsmål:

- Gælder værdiansættelsescirkulæret fra 1982 for næringsejendomme?
- Foreligger der særlige omstændigheder, hvis værdiansættelsescirkulæret også gælder for næringsejendomme?

Landsretten var ikke i tvivl om, at værdiansættelsescirkulæret også finder anvendelse for næringsejendomme.

Herefter tog landsretten stilling til, om der forelå sådanne særlige omstændigheder, at Skattestyrelsen ikke var forpligtet til at acceptere, at ejendommene var værdiansat til den offentlige ejendomsvurdering fratrukket 15 %.

Skatteministeriet anførte for landsretten, at henset til ægtefællernes indgående kendskab til ejendomsmarkedet vidste de, at den offentlige ejendomsvurdering med fradrag af 15 % ikke repræsenterede ejendommens handelsværdi. Påstanden var, at der dermed forelå en særlig omstændighed, hvorfor ejendommens overdragelsessum skulle fastsættes til ejendommens handelsværdi, der af Vurderingsstyrelsen var ansat til 1,54 mia. kr.

To af landsrettens dommere fandt ikke, at det kunne tillægges nogen betydning, at forældrene var næringsdrivende med fast ejendom. En sagkyndig viden om ejendommens handelsværdi var ikke en særlig omstændighed, der kunne begrunde en fravigelse af værdiansættelsescirkulæret.

Den tredje dommer var ikke enig og udtalte, at det som det klare udgangspunkt må formodes, at næringsdrivende kender værdien af de aktiver, de driver næring med køb og salg af. I øvrigt havde parterne ikke bestridt, at de faktisk var bekendt med ejendommens handelsværdi. Henset til den meget betydelige forskel mellem overdragelsessummen og den af Vurderingsstyrelsen fastsatte handelsværdi, både relativt og absolut, fandt den dissenterende dommer, at der forelå en særlig omstændighed, hvorfor Skattestyrelsen havde været berettiget til ikke at acceptere en værdiansættelse efter cirkulæret.

Dommen er offentliggjort i SKM2023.552.

#### Kommentarer

Indtil videre er det således ikke lykkedes for Skattestyrelsen at få 96 mio. kr. yderligere i gaveafgiftskassen. Men det sidste ord i denne sag er ikke sagt endnu, idet Skatteministeriet har indbragt sagen for Højesteret.



# Byretsdomme

## Beskatningsgrundlag for fri bil – 36 måneder?

Sagen omhandler et selskab, der havde leaset en bil til direktøren for perioden 1. december 2013 – 30. november 2016. Arbejdsgiveren var forpligtet til at købe bilen ved leasingperiodens udløb. Det fremgik af denne tilbagekøbsgaranti, at ejendomsretten til bilen ville overgå til køber, når tilbagekøbssummen var betalt.

Bilen blev indregistreret første gang den 22. november 2013.

Leasingselskabet udstedte den 16. november 2016 en faktura til det købende selskab, og på fakturaen var det anført, at tilbagekøbssummen var betalt den 16. november 2016, og at omregistrering skulle ske omgående. Der blev betalt leasingafgift frem til og med den 30. november 2016.

Efter tilbagekøbet var bilen fortsat til rådighed for selskabets direktør, og spørgsmålet, som byretten skulle tage stilling til, var det fremtidige beskatningsgrundlag for fri bil – var bilen på købstidspunktet mere end tre år gammel?

Byretten henviste til, at ejendomsretten til bilen ifølge leasingkontrakten overgik til køber, når købesummen fuldt ud var betalt, hvilket skete den 16. november 2016. På dette tidspunkt var bilen mindre end 36 måneder gammel regnet fra første indregistrering, som skete den 22. november 2013. Beskatningsgrundlaget udgjorde derfor 75 % af nyvognsprisen og ikke arbejdsgiverens købspris.

Dommen er offentliggjort i SKM2023.365.

## Kommentarer

Når ejendomsretten overgår ved salg, anses afståelsen skattemæssigt for sket på det tidspunkt, hvor der mellem køber og sælger er indgået en endelig og bindende aftale. I de fleste tilfælde oprettes der ved aftalens indgåelse en købsaftale, der bliver underskrevet af parterne, og datoen for den vil i reglen være afgørende.

I sagen for byretten var der ikke indgået anden aftale end den, der fulgte af leasingkontraktens tilbagekøbsgaranti, hvorfor ejendomsretten til bilen fandtes at være overgået på faktureringstidspunktet, som også var betalingstidspunktet.

Denne fodfejl kostede direktøren et yderligere beskatningsgrundlag for fri bil på 123.370 kr. om året.

Landsskatteretten har tidligere taget stilling til, hvornår en bil var mere end tre år gammel. Der var tale om en bil, hvor første indregistrering var sket den 9. oktober 2015. Klokkeløstet for indregistreringen var ukendt. Et selskab indgik en leasingkontrakt den 9. oktober 2018. Selskabet havde anset bilen for mere end tre år gammel på tidspunktet for indgåelse af leasingkontrakten og derfor anvendt bilens handelsværdi på leasingtidspunktet som beskatningsgrundlag. Skattestyrelsen mente, at beskatningsgrundlaget udgjorde 75 % af den oprindelige nyvognspris, idet der ikke var gået tre fulde år efter første indregistrering. Landsskatteretten fandt, at bilen var mere end tre år gammel på tidspunktet for indgåelse af leasingkontrakten, uagtet at man ikke kendte det nøjagtige klokkeslæt for indregistrering.



# Administrative afgørelser

## Ej fradrag for provision – kontant betaling

For erhvervsdrivende – både personer og selskaber – er der som udgangspunkt kun skattemæssigt fradrag for driftsudgifter mv., når betalingen sker digitalt. Dette krav gælder dog ikke, når den kontante betaling højst udgør 8.000 kr. inklusive moms. Er der sket kontant betaling af en udgift, der er større end 8.000 kr., kan virksomheden dog få fradrag, hvis der foretages indberetning af købet via virksomhedens SkatteMappe (TASTSELV). Indberetningen skal indeholde fakturaoplysninger, der entydigt identificerer leverandøren og betalingen heraf. Indberetningen skal være fortaget senest samtidig med selvangivelsesfristen for det år, købet er sket.

Landsskatteretten har taget stilling til, om en virksomhed havde fradragsret for salgsprovision i størrelsesordenen 2,4 mio. kr. til kinesiske turistguider/rejseagenter.

Sagen omhandlede et selskab, der drev en række detailforretninger, der i meget vidt omfang var baseret på kinesiske turister. Selskabet havde indgået aftaler med flere kinesiske rejsebureauer og disses tour guides om at bringe grupper af kinesiske turister til forretningerne. Som betaling herfor modtog guiderne en provision af salget. Den enkelte forretning udbetalte provisionen i forbindelse med besøgene. I det pågældende år var der betalt 2,4 mio. kr. i provision fordelt på mere end 500 guider. Alle udbetalinger oversteg 8.000 kr.

For Landsskatteretten gjorde selskabet gældende, at kravet om kontant betaling ifølge lovbestemmelsen kun gælder ved køb af varer og ydelser, hvilket ikke var tilfældet, idet der var tale om en omsætningsbaseret samarbejdsaftale, hvor der kun skete betaling af salgsprovision, hvis turistgruppen foretog indkøb.

Landsskatteretten var ikke i tvivl om, at der var tale om betalinger omfattet af lovbestemmelsen, nemlig køb af en tjenesteydelse. Da der var sket kontant betaling, og da selskabet ikke inden selvangivelsesfristens udløb havde foretaget indberetning af provisionerne, var det med rette, at Skattestyrelsen havde nægtet fradrag for udgiften.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2023.437.

### Kommentarer

Digital betaling som betingelse for fradrag gælder også, selv om betalingen af udgiften i øvrigt er skriftligt dokumenteret med kvittering eller lignende.

Kravet om digital betaling gælder efter lovbestemmelsens ordlyd køb af varer og ydelser. Disse to ord fortolkes bredt og omfatter derfor stort set alle udgifter i en erhvervsvirksomhed.

Det følger af lovbestemmelsen, at fradrag er betinget af, at betaling sker via et pengeinstitut eller betalingsinstitut, som sikrer identifikation af betalingsmodtager og betaler. Ved betaling via et pengeinstitut eller betalingsinstitut forstås betaling fra konto til konto eller betaling på anden måde til modtagerens konto, herunder ved anvendelse af betalingskort, hvorved der sikres en entydig elektronisk identifikation af betaler og betalingsmodtager. Betaling af indbetalingskort på posthuset eller i et pengeinstitut sidestilles med digital betaling.

## Kontingenter betalt af arbejdsgiver

Landsskatteretten har taget stilling til, hvorvidt en arbejdsgivers betaling af medarbejdernes kontingenter til en række foreninger var et skattepligtigt personalegode, eller om det var en erhvervmæssig udgift for virksomheden, som medarbejderne ikke skulle beskattes af.

Der var tale om kontingenter til Junior Chamber, Rotary, Ladies Circle, Round Table, Byggesocietetet og Relationsfabrikken.

Landsskatteretten fandt, at arbejdsgiverens kontingentbetaling for medarbejdernes medlemskab af de respektive foreninger var et skattepligtigt personalegode. Landsskatteretten lagde vægt på, at formålet med deltagelsen var at give medlemmerne mulighed for at netværke, hvor en stor del af programmerne udgjorde sociale aktiviteter med fokus på deltagerens udvikling og kompetenceopbygning. Deltagelsen kunne derfor ikke anses for erhvervmæssig, idet kontingentbetalingerne dækkede udgifter, der skatteretligt set var af privat karakter.

Kontingentbetaling skulle indberettes som B-indkomst uden AM-bidrag.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2023.506.

### Kommentarer

Mange virksomhedsejere anser det for en nødvendighed, at de selv og medarbejderne deltager i en erhvervsklub, netværksgruppe, loge eller lignende. Begrundelsen er, at man via den personlige kontakt kan sikre en øget kundetil-





gang, en udvikling af virksomheden osv. Dette er utvivlsomt rigtigt, men praksis på skatteområdet er temmelig restriktiv.

I Skattestyrelsens Juridiske Vejledning kan man under overskriften "Fritid og fornøjelser" finde et punkt, der omhandler den skattemæssige behandling af kontingenter mv. til netværksgrupper. I dette afsnit er anført, at medlemskab af foreninger, klubber mv. som udgangspunkt er en privat udgift, som medfører beskatning af medarbejderen, hvis arbejdsgiveren betaler kontingentet.

Kun i de tilfælde, hvor der er et reelt erhvervmæssigt formål med deltagelse i en forening, vil arbejdsgiverens kontingentbetaling være skattefri for medarbejderen. Networking er ikke en tilstrækkelig erhvervmæssig begrundelse. Møderne skal have et konkret fagligt indhold, som skal være det bærende i foreningen, og eventuel mad og drikke skal være af underordnet betydning.

### **Ægtefælle i Danmark – indtræden af fuld dansk skattepligt?**

Et ægtepar havde i en årrække været bosiddende i udlandet sammen med parrets to mindreårige børn. For nogle år siden besluttede familien, at hustruen og børnene skulle flytte til Danmark, og der blev i den forbindelse anskaffet en dansk helårsbolig.

I udlandet havde ægteparret drevet erhvervmæssig virksomhed. På det tidspunkt, hvor hustruen og børnene flyttede til Danmark, var planen, at virksomheden skulle gøres salgsklar, og efter et salg ville manden så flytte til Danmark. Det var indtil videre ikke lykkedes at sælge den udenlandske virksomhed, hvorfor manden fortsat opholdt sig i udlandet og ville blive boende dér, indtil virksomheden blev solgt.

Hustruen havde ikke arbejdet for den udenlandske virksomhed siden flytningen til Danmark. Der var tale om en virksomhed, som betjente kunder i det område, hvor virksomheden var beliggende, og alle medarbejderne var lokalt ansatte. Der var ingen tilknytning i form af kunder eller lignende til Danmark.

Skatterådet blev bedt om et bindende svar på, hvorvidt manden i forbindelse med ophold i Danmark kunne udføre arbejde hér, uden at der indtrådte fuld dansk skattepligt.

Manden ville opholde sig i Danmark i ferier og weekender i det omfang, det var muligt. Weekendopholdene ville normalt

have en varighed på 3-4 dage, nemlig hjemkomst med fly om fredagen og afrejse igen søndag eller mandag. Ferieophold i Danmark ville maksimalt være tre uger i sammenhæng. Det samlede ophold i Danmark ville ikke overstige 180 dage inden for en rullende periode på 12 måneder.

Medarbejderne i virksomheden var i stand til at varetage driften, når han ikke var til stede. Under ferieophold i Danmark ville han indrette det således, at der i relation til virksomhedens aktiviteter blev taget højde for, at han ikke var til stede. Men det kunne imidlertid ikke udelukkes, at han sporadisk ville besvare telefonopkald, e-mails eller SMS, selv om han holdt ferie sammen med ægtefællen og børnene.

Skatterådets svar var, at hans arbejde i Danmark måtte betegnes som sporadisk besvarelse af e-mails, telefonopkald og SMS, der ikke fratog opholdets karakter af "ferie eller lignende".

Skatterådet skulle desuden tage stilling til, om der ville indtræde fuld dansk skattepligt, hvis han udover de sporadiske svar tillige deltog i 1-2 erhvervsrelaterede møder om året i Danmark. Der var pt. ikke planlagt sådanne møder. Opholdet i Danmark i forbindelse med et sådant møde ville maksimalt strække sig over to dage, nemlig møde én dag og eventuelt en tilsluttende dag, hvis det ikke var muligt at nå et fly ind eller ud af Danmark samme dag. Overnatning i forbindelse med et møde i Danmark ville ske på et hotel.

Svaret fra Skatterådet var, at heller ikke disse møder ville medføre, at der indtrådte fuld dansk skattepligt. Begrundelsen var, at der var tale om enkeltstående ikke planlagte møder.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2023.422.

### **Kommentarer**

Personer, der er bosat i udlandet, og som ikke er fuld skattepligtige Danmark, kan købe eller leje en dansk helårsbolig, uden at der indtræder fuld dansk skattepligt. Man må gerne opholde sig i Danmark på ferie og bo i den erhvervede helårsbolig, uden at der af den grund indtræder fuld dansk skattepligt. Det følger af lovbestemmelsen, at kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende ikke betyder indtræden af fuld dansk skattepligt. Ifølge administrativ praksis anses et uafbrudt ophold i Danmark af en varighed på mere end tre måneder eller samlede ophold, der overstiger 180 dage inden for en periode på 12 måneder,

ikke for kortvarige ophold. Overskrides én af disse grænser, indtræder der fuld dansk skattepligt, selv om personen kun har holdt ferie- og fridage i Danmark.

Hvis man derimod varetager et indtægtsgivende erhverv under opholdet i Danmark, indtræder skattepligten som udgangspunkt med det samme, fordi et sådant ophold ikke er et "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende".

I praksis gælder der dog en 10-dages-regel, når der er tale om enkeltstående arbejdsopgaver. Overstiger arbejdsomfang denne grænse, indtræder skattepligten som hovedregel. Under helt særlige omstændigheder kan arbejdsopgaver udført i Danmark bevare deres enkeltstående karakter, selv om de tidsmæssigt har en varighed på mere end 10 dage inden for en periode på 12 måneder. Det er dog en forudsætning, at personen normalt ikke udfører arbejde i Danmark, og arbejdet ikke har nogen særlig tilknytning til Danmark. 10-dages-reglen gælder derimod ikke, hvis arbejdsopgaverne i Danmark er udtryk for et fast mønster, eller arbejdet specifikt eller i særlig grad retter sig mod Danmark. Eksempelvis vil et bestyrelsesmedlem blive omfattet af fuld dansk skattepligt, hvis han deltager i fire bestyrelsesmøder om året i Danmark, da der er tale om løbende personlig varetagelse af hvervet – et fast mønster.

Som svaret fra Skatterådet viser, skal ægtefæller i en tilflytningssituation bedømmes hver for sig i relation til indtræden af fuld dansk skattepligt. Den ægtefælle, der flytter til Danmark, bliver naturligvis omfattet af fuld dansk skattepligt, men der indtræder ikke fuld dansk skattepligt for den anden ægtefælle, når personen kun opholder sig i Danmark i forbindelse med ferie- og fridage, og opholdene maksimalt udgør 180 dage inden for en rullende periode på 12 måneder og aldrig overstiger tre måneder i sammenhæng.

Befinder ægteparret sig derimod i en "raflytningssituation" er udgangspunktet, at den fulde danske skattepligt bevares for begge ægtefæller, så længe der rådes over en dansk helårsbolig. Det betyder, at hvis kun den ene ægtefælle flytter, fordi han/hun skal arbejde i udlandet, så består den fulde danske skattepligt, selv om opholdene i Danmark f.eks. kun udgør 60 dage om året i forbindelse med ferie- og fridage. Men i de tilfælde, hvor begge ægtefæller skal flytte, viser praksis, at når den ene ægtefælles forbliven i Danmark skyldes forhold af midlertidig karakter, ophører den fulde danske skattepligt for først raflyttede normalt allerede på dette tidspunkt.



Skatteinformation januar 2024

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

Redaktion: Dorte Borup Madsen (ansv.), Martin K. Jensen,  
Camilla Sindahl Dahm og Jacob Stagaard Larsen

Grafisk tilrettelæggelse: Pe Solutions ApS

Tryk: Pe Solutions ApS

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

Eftertryk af hele artikler med kildeangivelse er tilladt. Redaktionen er afsluttet den 22 december 2023.

ISSN 1395-9530



PKF Munkebo Eriksen Funch  
Statsautoriseret Revisionsaktieselskab  
Hovedvejen 56  
DK-2600 Glostrup  
CVR-nr. 14 11 92 99

(+45) 43 96 06 56  
pkf@pkf.dk | www.pkf.dk