

**Det konstruktive alternativ:
KRESTON DANMARK
Et landsdækkende netværk
af uafhængige
statsautoriserede revisorer.
Vi kombinerer den mindre
virksomheds fordele med
den stores ressourcer.
www.kreston.dk**

[Hop direkte til Indholdsfortegnelsen!](#)

Denne internetside indeholder udelukkende teksten fra publikationen "SKATTEINFORMATION AUGUST 2004" © REVITAX. Teksten er uændret. Der er slettet ledeteksten under de billeder, der er fjernet for at gøre siden hurtigt tilgængelig på internettet. Titlerne i Indholdsfortegnelsen har links til at springe direkte til afsnittet.

Noterne med f.eks. "13 Acontoskat for selskaber" er det originale sidenummer fra papirpublikationen, hvis De senere vil slå det op.

Vi håber De får gavn af publikationen, når internettet er i nærheden.



Skatteinformation august 2004

© Revitax A/S
revitax@revitax.com

Redaktion: Dorte B. Madsen (ansv.), Jan Nygaard,

Peter M. Lund, Niels H. Pedersen og Niels Braad

Grafisk tilrettelæggelse: Moquist Copenhagen ApS

Forsiden: Frihedsbroen i Budapest, Ungarn

© San Rostro/AGE/Scanpix

Fotos: © Scanpix/BAM, AGE

Tryk: Silkeborg Bogtryk/Centraltrykkeriet

Vi tager forbehold for fejl og mangler i vort referat af lovgivning mm. og vi påtager os intet rådgivningsansvar uden forudgående konsultation vedrørende de omhandlede emner i Skatteinformation.

Eftertryk af hele artikler med kildeangivelse er tilladt.

Redaktionen er afsluttet den 2. juli 2004.

ISSN 1395-9530

Kreston Danmark

SKATTEINFORMATION AUGUST 2004

FORORD

Den glædelige overraskelse i foråret 2004 var fremrykningen af skattelettelserne kombineret med en suspendering af SP-bidraget i 2004 og 2005. SP-bidraget er fradragsberettiget, og suspenderingen indgår dermed i finansieringen af skattelettelserne.

En anden – knap så overraskende, men stadig glædelig – begivenhed er udvidelsen af EU. Den 1. maj 2004 indtrådte 10 nye lande i EU, hvilket naturligvis får stor betydning for økonomien i EU og dermed også i Danmark. EU blander sig ikke så meget i de nationale skatter, men meget i de grænseoverskridende transaktioner, navnlig beskatning af udbytte, renter og royalty samt told ved varehandel.

De nye EU-lande skal overholde EU's direktiver, hvilket medfører krav om lovændringer i de pågældende lande. Denne publikation indeholder en oversigt over de nye EU-landes skatte- og momsregler.

Som sædvanligt omtaler vi også de skattelove, der er vedtaget i løbet af foråret, og vi gennemgår udvalgte domme og afgørelser.

Vi har valgt at illustrere denne publikation med en række smukke billeder fra de nye EU-lande.

Vi håber, at vor publikation vil interessere Dem, og vi ønsker Dem en fortsat god sommer.

Redaktionen er afsluttet den 2. juli 2004.

Kreston Danmark

www.kreston.dk

SKATTEINFORMATION

AUGUST 2004

© REVITAX

2 Indhold

INDHOLD

UDVIKLINGSTENDENSER

[Omlægning af beskatning af aktieindkomst](#) 5

[Sambeskatning med udenlandske selskaber](#) 5

[Skat ved salg af parcelhuset?](#) 5

[Forenklinger](#) 5

[Moms af rejsebureauydelse](#) 7

[Leveringsstedet for tjenesteydelse](#) 7

[Andre ændringer af momsloven](#) 7

[Registreringsafgift på biler](#) 7

DE NYE EU-LANDE

[Gode råd](#) 8

[Generelt](#) 8

[Cypern](#) 10

| | |
|--|----|
| Estland | 10 |
| Letland | 10 |
| Litauen | 10 |
| Malta | 11 |
| Polen | 11 |
| Slovakiet | 11 |
| Slovenien | 11 |
| Tjekkiet | 12 |
| Ungarn | 12 |
| ACONTOSKAT FOR SELSKABER | |
| Gode råd | 13 |
| Tilmelding til acontoskat | 13 |
| Ordinær acontoskat | 13 |
| Frivillig acontoskat | 14 |
| Nystiftede selskaber mv. | 16 |
| VAREVOGNE PÅ OVER 3 TONS | |
| Gode råd | 18 |
| Moms | 18 |
| Vægtafgift og grøn ejerafgift | 18 |
| Skat | 19 |
| Konklusion | 19 |
| NYE LOVE | |
| Mere fleksible regler for pensionsopsparring | 20 |
| Etableringskontoordningen | 21 |
| Gratisaktier og medarbejderobligationer | 23 |
| Opsparingsordning for sportsudøvere | 23 |
| EU-pakken | 24 |
| Forenkling af en række skattelove | 28 |
| Fradrag for forskningsudgifter | 30 |
| © REVITAX | |
| 3 Indhold | |
| Bindende ligningssvar | 30 |
| Annullering af egne aktier | 30 |
| Gaver til almenvælgørende foreninger mv. | 31 |
| Skattelettelser | 31 |
| Tonnageskatteloven | 31 |
| Forskere | 31 |
| Sildekvoter og CO₂-kvoter | 32 |
| Sambeskatning – elselskaber | 33 |
| Acontoskatteordningen for selskaber | 33 |
| Primo-/ultimoregulering af balanceposter | 33 |
| Udvidelse AM-bidragpligten | 34 |
| “Ekspertbeskatning” | 34 |
| Ændring af momsloven | 35 |

| | |
|--|----|
| Kuldioxidafgiften på visse energiprodukter m.m. | 36 |
| <u>CIRKULÆRER OG BEKENDTGØRELSER</u> | |
| Ejendomsadministratorers momspligt – viceværttydelser | 38 |
| Moms ved skrotning af biler | 38 |
| <u>EF- OG HØJESTERETSDOMME</u> | |
| Fraflytningsbeskatning af aktier | 39 |
| Advokat- og revisorudgifter – aktieombytning | 39 |
| Befordringsfradrag – lang afstand – dokumentation | 40 |
| Fiskere – ambi | 40 |
| <u>LANDSRETSDOMME</u> | |
| Værdi af fri bil – beregningsgrundlag – sikkerhedsudstyr | 42 |
| Fri bil – hovedanpartshaver – gule plader | 42 |
| Ej fri bil – hovedaktionær – gule plader | 42 |
| Maskeret udlodning – hovedanpartshaver | 43 |
| <u>ADMINISTRATIVE AFGØRELSER</u> | |
| Befordringsfradrag hjem/arbejde – udstationering | 44 |
| AM-bidrag – kørselsgodtgørelse | 44 |
| Advokatombudsninger – anpartshaveroverenskomst | 44 |
| Periodisering – rateforsikring – arbejdsgiver | 44 |
| Skattefri virksomhedsomdanning – hele virksomheden | 45 |
| Fri bil – anskaffelsestidspunkt – koncerninterne overdragelser | 45 |
| Arbejdsgiverbetaling – MBA-kursus – lønnedgang | 46 |
| Bruttotrækordning – internetadgang og fri telefon | 46 |
| Medarbejderobligationer finansieret via lønnedgang | 46 |
| Omgørelse – bil – virksomhedsordningen | 47 |
| Gevinster fra andre EU-lande | 47 |
| Leveringssted for monteringsarbejde i udlandet | 47 |
| Momsfrihed for rykkergebyrer | 47 |
| Momsfradrag for rådgiveromkostninger mv. | 48 |

© REVITAX

4 Udviklingstendenser

© Anders Tvevad / Biofoto / Scanpix

© REVITAX

UDVIKLINGSTENDENSER

Foråret har budt på en lang række lovændringer. Lovmøllen fortsætter også efter sommerferien, og de fleste

nye lovforslag kommer til at dreje sig om forenklinger. Yderligere skattelettelser skal vi nok ikke forvente på denne side af et folketingsvalg.

TOP Omlægning af beskatning af aktieindkomst

I 1996 nedsatte den daværende skatteminister en arbejdsgruppe, der skulle forsøge at gøre beskatningen af aktieavance mere overskuelig og sammenhængende.

Arbejdsgruppen afsluttede sit arbejde i efteråret 2000, men der er endnu ikke kommet et lovforslag ud af gruppens rapport. Tilsyneladende sker

det heller ikke foreløbigt på grund af skattestoppet, da nogle af de oplagte ændringer kan medføre en skærpet beskatning for enkelte aktionærer.

TOP Sambeskatning med udenlandske selskaber

Som et af få lande i verden giver Danmark mulighed for sambeskatning mellem danske moderselskaber og udenlandske datterselskaber. På det seneste er det endda blevet muligt at sambeskatte danske søsterselskaber af udenlandske moderselskaber.

Reglerne er blevet strammet op løbende, og i dag indebærer sambeskatningsreglerne kun en forholdsvis begrænset fordel for koncerner i form af skatteudskydelse ved udenlandske underskud.

Der arbejdes på ganske væsentlige ændringer, som eventuelt vil introducere den "svenske" model, hvor underskud kun kan flyttes mellem koncernselskaber i forbindelse med betalte koncernbidrag.

TOP Skat ved salg af parcelhuset?

I Børsen kunne man den 3. juni 2004 læse, at Socialdemokraternes skatteordfører, Jacob Buksti, overvejer en skærpet beskatning af ejerboliger. Overvejelserne skulle gå på en ophævelse af den gældende "parcelhusregel", som giver skattefrihed ved salg af en bolig, som ejeren selv har beboet. Samme dag blev forslaget underkendt af Socialdemokraternes formand, Mogens Lykketoft.

Debatten viser imidlertid, at skattefriheden for ejendomsavance på parcelhuse og ejerlejligheder kan være truet på længere sigt. Det må dog antages, at en så vidtgående ændring i givet fald vil blive fulgt op af en hel eller delvis ophævelse af ejendomsværdiskatten, som bl.a. er begrundet i skattefriheden ved salg af boliger.

TOP Forenklinger

Arbejdet med forenklinger fortsætter. Ud over de tiltag, som allerede er gennemført, overvejer Skatteministeriet følgende (kilde: www.skm.dk):

Ophævelse af virksomhedsskemaet

Der arbejdes på at afskaffe virksomhedsskemaet gennem en modernisering af selvangivelsesreglerne. Ideen er, at virksomhederne skal indgive nogle centrale regnskabsdata som en del af deres selvangivelse. Herefter vil udvælgelsen til ligning ske maskinelt, og virksomhederne skal ikke længere vedlægge et skatteregnskab på papir. Samtidig slipper de for besværet med at udfylde et virksomhedsskema. Det er meningen, at disse oplysninger skal indgives digitalt.

Mønstervirksomheder

Det undersøges, om der kan etableres en ordning, hvor virksomheder med orden i sagerne kontrolleres mindre end de virksomheder, hvor der er konstateret uregelmæssigheder.

Fælles afregningskonto

Der forsøges indført en fælles afregningskonto mellem det offentlige og de enkelte virksomheder

5 Udviklingstendenser

© REVITAX

til gavn for både erhvervslivet og den offentlige administration.

Lønindeholdelse

Der er iværksat en undersøgelse af, om beløb, som borgere skylder det offentlige, kan trækkes over skatten.

Årlig slutafregning af moms

Det undersøges, om det er muligt at gennemføre en enklere afregning af moms. En mulighed kunne måske være at etablere en acontoordning for momsbetalinger.

Udlæg i ægtefællens ejendele

I dag kan skattemyndighederne få visse tilgodehavender ind ved at tvangssælge ejendele, som tilhører restantens ægtefælle. For at forbedre retssikkerheden analyseres det, om reglerne skal ændres eller ophæves.

Ensretning af begreber

Det overvejes, om begreber i selskabsretten, regnskabslovgivningen og selskabsskatteretten kan ensartes for at gøre reglerne lettere at gennemskue og anvende.

Digitalisering

Der arbejdes på at lave en fælles, internetbaseret løsningsmodel, hvor virksomheder kan indberette langt flere skattemæssige og regnskabsmæssige data. Samtidig analyseres det, om antallet af indberetninger kan nedbringes.

Mod dette taler dog et samtidigt ønske om, at flere oplysninger skal kunne fortrykkes på selvangivelsen med det formål, at borgere og virksomheder skal selvangive så få oplysninger som muligt.

Modernisering af punktafgiftslovene

Det undersøges, om punktafgiftslovene, der omfatter bl.a. cigaret-, spiritus- og chokoladeafgiften, kan moderniseres og lettes ved at samle de generelle bestemmelser om f.eks. regnskab og kontrol i én lovgivning.

Harmonisering af reglerne for begrænset skattepligtige personer

Personer bosat i udlandet, som arbejder i Danmark, er som hovedregel begrænset skattepligtige til Danmark. Reglerne for beskatning af arbejdsvederlag mv. for begrænset skattepligtige personer omfatter 3-4 regelsæt.

Det undersøges, om reglerne kan gøres mere ensartede og tidssvarende for at skabe en større gennemskuelighed.

Afskrivning på blandet benyttede ejendomme

Det undersøges, om reglerne for afskrivning på blandet benyttede ejendomme kan gøres mere fleksible.

Sponsorydelser

Der er et ønske om klarere retningslinier for beskatning, fradrag, modydelser og indberetningspligt for sponsorydelser.

Reklameudgifter kan fradrages fuldt ud, medens der kun er fradrag for 25% af repræsentationsudgifter.

Sondringen mellem reklame- og repræsentationsudgifter er svær at foretage i praksis og medfører en del klagesager.

Omlægning af regnskabsår

Proceduren for omlægning af regnskabsår forventes forenklet. Et selskab, som vil omlægge sit regnskabsår, skal i dag henvende sig til både Erhvervsog Selskabsstyrelsen og Told&Skat. Formålet med initiativet er, at selskaber fremover kun skal meddele omlægninger til én myndighed.

Fondes selvangivelsespligt

Visse fonde kan indsende en erklæring til skattemyndighederne i stedet for en selvangivelse. Det overvejes at udvide området for erklæringsordningen for at lette de administrative byrder for fonde.

Rimeligere vejbenyttelsesafgift

Reglerne for opkrævning af vejbenyttelsesafgift skal gøres mere fleksible. Der forventes indført en valgmulighed, der giver en lastbils ejer ret til at bestemme, om han selv eller en eventuel bruger skal betale vejbenyttelsesafgiften.

6 Udviklingstendenser

© REVITAX

Mulighed for dispensation fra momsperioder

Det undersøges, om det er muligt at ændre skattemyndighedernes adgang til i særlige tilfælde at dispensere fra momsperioder – herunder om f.eks. salg af en mælkekvote i ét år ikke skal medføre overgang til månedlig afregning af moms i året efter, hvor aktiviteten er normal igen.

Opkrævning af vægt- og vejbenyttelsesafgifter

Der vil blive gennemført en modernisering af edb-systemet

til opkrævning af vægt- og vejbenyttelsesafgifter.
Det undersøges, hvilke muligheder det nye edb-system giver for at forenkle opkrævningen.

Justering af reglerne for fri bil

Reglerne for beskatning af fri bil har eksisteret i næsten 10 år. I denne periode har praksis udviklet sig, og der er opstået et behov for at justere reglerne. Det undersøges, om en justering er mulig.

Elektronisk overførsel af årsopgørelse

Det undersøges, hvorvidt det er muligt at overføre borgeres årsopgørelser elektronisk til brug for låneansøgninger. En elektronisk overførsel vil forudsætte den enkelte borgers samtykke.

TOP Moms af rejsebureauydelse

EU-kommissionen arbejder fortsat på at få ændret momsreglerne ved levering af rejsebureauydelse. En vedtagelse vil indebære, at Danmark ikke længere kan opretholde momsfrigørelsen for levering af rejsebureauydelse. Til gengæld vil der ikke længere skulle betales lønsumsafgift.

TOP Leveringsstedet for tjenesteydelse

EU-kommissionen har i januar 2004 fremsat et direktivforslag om forenkling af de regler, der fastlægger leveringsstedet (og dermed momsbeskatningsstedet) for tjenesteydelse, som handles mellem erhvervsvirksomheder ("business to business"). Det er kommissionens hensigt, at alle leverancer forud for leverancen til endeligt forbrug skal momses der, hvor køber har etableret sin virksomhed, og at køber skal afregne momsen ved hjælp af omvendt betalingspligt. Forslaget vil medføre, at sælgere af tjenesteydelse har omtrent lige så let ved at levere ydelse i andre EU-lande som i hjemlandet.

TOP Andre ændringer af momsloven

På lidt længere sigt kan der forventes nye regler på følgende områder:

- Modernisering af momsrefusionsproceduren for udenlandsk moms.
- Moms på offentlige postydelser (brevporto).
- Ændring af momsfrigørelsen for offentlige institutioner.
- Ændring af momsfrigørelsen for finansielle ydelser, herunder forsikringstransaktioner.
- Modernisering af rapporteringen af oplysninger ved EU-handel (VIIES).

TOP Registreringsafgift på biler

Østre Landsret har bedt EF-domstolen om at vurdere lovligheden af den danske model for registreringsafgift på biler, hvor der opkræves

registreringsafgift af nye bilers værdi inklusive moms.

Sagen er rejst af organisationen De Danske Bilimportører, der mener, at det nuværende system er ukorrekt og har den konsekvens, at registreringsafgiften er væsentligt større end den burde være. Importørerne ser registreringsafgiften som en "ekstra" omsætningsafgift, fordi den altid er indeholdt i slutprisen på bilen og dermed har samme effekt som momsen.

De Danske Bilimportører mener, at det mest korrekte i stedet ville være først at betale registreringsafgift og derefter at betale moms af bilens værdi inklusive registreringsafgift. Dette er også tilfældet ved køb af andre afgiftsbelagte varer som spiritus og tobak.

Da registreringsafgiften er en progressiv skat på p.t. 105% af de første 60.000 kr. af bilens værdi inklusive moms og 180% af resten, vil bilkøbere spare penge, hvis registreringsafgiften skal betales før momsen.

Afhængigt af bilens nettopris vil besparelsen udgøre 10.000-15.000 kr. pr. bil.

Det er svært at gætte på udfaldet af sagen, men det er en kendsgerning, at staten årligt tjener ca. 15 mia. kr. på registreringsafgiften. Derfor vil et tab på 10.000-15.000 kr. på hver ny bil betyde et samlet tab for statskassen på op imod 1 mia. kr. om året.

7 Udviklingstendenser

© REVITAX

TOP DE NYE EU-LANDE

Denne artikel indeholder en kort gennemgang af beskatning, sociale bidrag og moms i de nye EU-lande. De forskellige satser afspejler ikke i sig selv skattebelastningen, da beregningsgrundlagene for skatter mv. i et vist omfang opgøres forskelligt.

Overordnet opgøres de skattepligtige indkomster dog efter de samme principper som i den danske statsskattelov.

Endvidere gælder bopælskriteriet med hensyn til subjektiv skattepligt (hvem der beskattes) og globalindkomstprincippet med hensyn til objektiv skattepligt (hvad der beskattes), ligesom det også er tilfældet i Danmark.

TOP Gode råd

- Enkelte af de nye EU-lande kan med fordel anvendes til at nedbringe skatten ved grænseoverskridende transaktioner. F.eks. ved udlodning af udbytter til lande uden dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.
- Andre lande byder på en lavere selskabsbeskatning, formentlig for at tiltrække udenlandske investorer. Eksempelvis kunne det være fordelagtigt

at placere et overskudsgivende produktionsselskab i Estland, hvor selskabsskatten er 0.

Der er dog beskatning på udlodningstidspunktet.

- Det kan normalt ikke betale sig at placere finansiell virksomhed i lavtbeskattede selskaber i de nye EU-lande, da de danske ejere – selskaber eller personer – da vil blive beskattet i Danmark via tvungen sambeskatning.

TOP Generelt

Efter indtrædelsen i EU er landene umiddelbart omfattet af:

- EU's moder-/datterselskabsdirektiv,
- EU's fusionsdirektiv,
- EU-forordning 1408/71 om social sikring og
- EU's rente-/royaltydirektiv.

Rente-/royaltydirektivet

EU-kommissionen har fremsat et ændringsforslag til rente-/royaltydirektivet, som vil indebære, at Letland, Litauen, Tjekkiet, Polen og Slovakiet i en overgangsperiode kan opkræve kildeskat af betalinger fra selskaber i disse lande til associerede selskaber i andre EU-lande.

Letland og Litauen vil få en overgangsordning på 6 år, som dog nedtrappes efter 4 år. I de første 4 år kan der opkræves en kildeskat på 10% af renter og royalties.

Tjekkiet og Polen vil også få en overgangsordning på 6 år, men kun vedrørende royalty. I overgangsperioden må kildeskatten udgøre 10%.

Slovaquiets overgangsordning vedrører kun royalty og medfører, at direktivet først skal anvendes fra og med den 1. maj 2006.

Ifølge lovforslaget må disse lande dog ikke opkræve en højere kildeskat af rente- og royaltybetalinger end landene har ret til i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Ifølge Danmarks

dobbeltbeskatningsoverenskomster med de pågældende lande ligger beskatningen mellem 0-10%.

Ved den danske skatteberegning vil der blive givet kreditlempelse for de pågældende kildeskatter.

6. momsdirektiv

Derudover blev de nye medlemslande omfattet af bestemmelserne i EU's 6. momsdirektiv med virkning fra den 1. maj 2004.

Ved salg af varer til kunder i de nye EU-lande kan en dansk sælger derfor udstede faktura uden moms, hvis kunden er momsregistreret, og hvis varen fysisk sendes ud af Danmark til det andet EU-land.

Værdien af salget skal angives i momsangivelsens rubrik B, og ikke som tidligere i rubrik C.

Sælger er også forpligtet til at indsende kvartalsvise listeangivelser til Told&Skat.

Hvis en dansk virksomhed foretager et såkaldt fjernsalg – dvs. sælger varer direkte fra Danmark til privatpersoner i de nye medlemslande (primært postordresalg og salg via internettet) – skal der op-

8 De nye EU-lande

© REVITAX

kræves dansk moms af salget, indtil den danske sælger overskrider en bestemt omsætningsgrænse i hvert enkelt EU-land. Det er dog også muligt at lade sig registrere i de respektive lande, inden registreringsgrænsen overskrides. Dette vil være en fordel, hvis den lokale momssats er lavere end den danske. Nedenfor omtales den obligatoriske registreringsgrænse for hvert nyt EU-land.

Hvis en dansk virksomhed køber varer fra en producent eller mellemandler i et af de nye medlemslande, vil virksomheden modtage en momsfri faktura, som er påført sælgers navn, adresse og momsnummer samt en angivelse af mængden og arten af varen. Køber skal beregne såkaldt erhvervesmoms (dansk moms) af fakturabeløbet. Erhvervesmomsen angives i rubrikken "Moms af varekøb mv. i udlandet" på momsangivelsen. Det beregnede momsbeløb kan fratrækkes som købsmoms, hvis varen udelukkende anvendes i den momspligtige virksomhed. Hvis varen også anvendes til andre formål, kan momsen kun fratrækkes forholdsvist.

Den samlede værdi af varekøb foretaget i EUlande skal angives i rubrik A på momsangivelsen.

Selskabsbeskatning

En del af de nye EU-lande har selskabsskatter, som er noget lavere end den danske selskabsskat. Finansiell indkomst (f.eks. afkast af aktier og obligationer) fra lande, hvor selskabsskatten er lavere end 22,5% (3/4 af den danske selskabsskat på 30%), vil blive beskattet hos en dansk aktionær. Hvis aktionæren er et selskab, sker beskatningen ved tvungen sambeskatning, hvorved den finansielle indkomst beskattes med den danske selskabsskat på 30%. Hvis aktionæren er en fysisk person, skal personen ligeledes beskattes med 30% af det finansielle resultat. Til gengæld kan personen skattefrit trække udbytte ud af selskabet til betaling af CFC-skatten.

Personbeskatning

Personbeskatningen i de nye EU-lande er umiddelbart noget lavere end det danske niveau, men ud over den personlige skat skal arbejdsgivere be-

9 De nye EU-lande

© REVITAX

tale betydelige sociale bidrag, hvilket for de fleste lande bringer den effektive skatteprocent op i nærheden af den danske.

TOP Cypern

Personer beskattes efter en progressiv skatteskala mellem 20-40%.

Det skattefrie bundfradrag er 17.156 euro i 2004.

Lønmodtagere betaler 6,3% i sociale bidrag, medens arbejdsgivere betaler 10%.

Selskaber beskattes med 10%.

Hvis et dansk moderselskab anvender et cypriotisk datterselskab til finansielle investeringer i aktier, obligationer og lignende, vil det cypriotiske datterselskab blive omfattet af tvungen sambeskatning, hvorved beskatningen stiger til dansk niveau.

Cypern er især interessant i kombination med et dansk holdingselskab med henblik på at få udbytte udloddet til et land uden dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. Udbytte fra et ikkefinansiel selskab i et lavskattelands kan udloddes skattefrit til Danmark og videre fra Danmark til Cypern uden kildeskat. Som nævnt er selskabsskattesatsen i Cypern 10%, og herfra kan der ske udlodning uden kildeskat til f.eks. Cayman Islands.

Hvis udbyttet udloddes direkte fra Danmark til Cayman Islands, skal der tilbageholdes 28% i kildeskat. Ved at lade udbyttet gå via Cypern er der altså en skattebesparelse på 18%.

Cypern har en standardmomsats på 15% samt en reduceret sats på 5%, der anvendes ved salg af fødevarer.

Når fjernsalget til cypriotiske privatpersoner overskrider 35.000 euro i løbet af et kalenderår, skal den danske sælger momsregistreres på Cypern og opkræve lokal moms af sit salg.

TOP Estland

Personer beskattes proportionalt med en skattesats på 26%.

Det skattefrie bundfradrag er 1.074 euro i 2004.

Lønmodtagere betaler ingen sociale bidrag, medens arbejdsgivere betaler 33%.

Selskabsbeskatningen er markant anderledes

end i Danmark. Selskaber beskattes ikke på sædvanlig vis af deres nettoindkomst. Dermed er der ikke grund til regler om fradrag for driftsomkostninger, afskrivninger osv. Selskaber er imidlertid ikke fritaget for beskatning, men beskattes med 26% af bestemte udbetalinger i form af f.eks. dividender, personalegoder og gaver. Umiddelbart kan beskatningen af udbytte ligne en kildeskat, der er i strid med EU's moder-/datterselskabsdirektiv, hvis der sker udlodning til et selskab, der ejer mindst 25% af det estiske selskab. Tiden vil derfor vise, om Estland kan opretholde denne særegne form for selskabsbeskatning.

Hvis et dansk moderselskab anvender et estisk datterselskab til finansielle investeringer i aktier, obligationer og lignende, vil det estiske datterselskab blive omfattet af tvungen sambeskatning, hvorved beskatningen stiger til dansk niveau.

Estland har en standardmomsats på 18% samt en reduceret sats på 5%, der anvendes ved salg af bøger, aviser, blade og medicin.

Når fjernsalget til estiske privatpersoner overskrider 35.000 euro i løbet af et kalenderår, skal den danske sælger momsregistreres i Estland og opkræve lokal moms af sit salg.

TOP Letland

Personer beskattes proportionalt med en skattesats på 25%.

Det skattefrie bundfradrag er 382 euro i 2004.

Lønmodtagere betaler 9% i sociale bidrag, medens arbejdsgivere betaler 24,09%.

Selskaber beskattes med 15%.

Hvis et dansk moderselskab anvender et lettisk datterselskab til finansielle investeringer i aktier, obligationer og lignende, vil det lettiske datterselskab blive omfattet af tvungen sambeskatning, hvorved beskatningen stiger til dansk niveau.

Letland har en standardmomsats på 18% samt en reduceret sats på 9%, der anvendes ved salg af visse fødevarer, bøger, aviser, blade og medicin.

Når fjernsalget til lettiske privatpersoner overskrider 35.000 euro i løbet af et kalenderår, skal den danske sælger momsregistreres i Letland og opkræve lokal moms af sit salg.

TOP Litauen

Personer beskattes proportionalt med en skattesats på 33% af arbejdsindkomst, medens en del andre indkomster (renter, udbytter og lejeindtægter mv.) kan tillades beskattet proportionalt med 15%.

Det skattefrie bundfradrag er 1.008 euro i 2004.

Lønmodtagere betaler 3% i sociale bidrag, medens arbejdsgivere betaler 31%.

10 De nye EU-lande

© REVITAX

Selskaber beskattes med 15%.

Hvis et dansk moderselskab anvender et litauisk datterselskab til finansielle investeringer i aktier, obligationer og lignende, vil det litauiske datterselskab blive omfattet af tvungen sambeskatning, hvorved beskatningen stiger til dansk niveau.

Litauen har en standardmomssats på 18% samt en reduceret sats på 5%, der anvendes ved salg af visse fødevarer, bøger og medicin.

Når fjernsalget til litauiske privatpersoner overskrider 35.000 euro i løbet af et kalenderår, skal den danske sælger momsregistreres i Litauen og opkræve lokal moms af sit salg.

TOP Malta

Personer beskattes efter en progressiv skatteskala mellem 0-35%.

De skattefrie bundfradrag er 7.547 euro (enlige) og 10.168 euro (ægtepar) i 2004.

Både lønmodtagere og arbejdsgivere betaler 10% i sociale bidrag.

Selskaber beskattes med 35%.

Malta har en standardmomssats på 15% samt en reduceret sats på 5%, der anvendes ved salg af bøger, aviser og blade. De fleste fødevarer er fritaget for moms.

Når fjernsalget til maltesiske privatpersoner overskrider 35.000 euro i løbet af et kalenderår, skal den danske sælger momsregistreres på Malta og opkræve lokal moms af sit salg.

TOP Polen

Personer beskattes efter en progressiv skatteskala mellem 19-40%.

Det skattefrie bundfradrag er 596 euro i 2004.

Lønmodtagere betaler 26,96% i sociale bidrag, medens arbejdsgivere betaler 20,79%.

Selskaber beskattes med 27%.

Polen har en standardmomssats på 22% samt en reduceret sats på 7%, der dog kun anvendes ved salg af fast ejendom.

Når fjernsalget til polske privatpersoner overskrider 35.000 euro i løbet af et kalenderår, skal den danske sælger momsregistreres i Polen og opkræve lokal moms af sit salg.

TOP Slovakiet

Personer beskattes proportionalt med en skattesats på 19%.

Det skattefrie bundfradrag er 2.210 euro i 2004.

Lønmodtagere betaler 12% i sociale bidrag, medens arbejdsgivere betaler 23%.

Selskaber beskattes med 19%.

Hvis et dansk moderselskab anvender et slovakisk datterselskab til finansielle investeringer i aktier, obligationer og lignende, vil det slovakiske datterselskab blive omfattet af tvungen sambeskatning, hvorved beskatningen stiger til dansk niveau.

Slovakiet har en standardmomssats på 19% og anvender ingen reduceret momssats.

Når fjernsalget til slovakiske privatpersoner overskrider 35.000 euro i løbet af et kalenderår, skal den danske sælger momsregistreres i Slovakiet og opkræve lokal moms af sit salg.

TOP Slovenien

Personer beskattes efter en progressiv skatteskala mellem 17-50%.

Det skattefrie bundfradrag er 1.416 euro i 2004.

11 De nye EU-lande

© REVITAX

Lønmodtagere betaler 6,3% i sociale bidrag, medens arbejdsgivere betaler 10%.

Selskaber beskattes med 25%.

Slovenien har en standardmomssats på 20% samt en reduceret sats på 8,5%, der anvendes ved salg af fødevarer, børnetøj, bøger og medicin.

Når fjernsalget til slovenske privatpersoner overskrider 35.000 euro i løbet af et kalenderår, skal den danske sælger momsregistreres i Slovenien og opkræve lokal moms af sit salg.

TOP Tjekkiet

Personer beskattes efter en progressiv skatteskala mellem 15-32%.

Det skattefrie bundfradrag er 1.197 euro i 2004.

Lønmodtagere betaler 13,5% i sociale bidrag, medens arbejdsgivere betaler 35%.

Selskaber beskattes med 28% faldende til 26% i 2005 og 24% i 2006.

Tjekkiet har en standardmomssats på 19% samt en reduceret sats på 5%, der anvendes ved salg af visse fødevarer, bøger, aviser og medicin.

Når fjernsalget til tjekkiske privatpersoner overskrider 35.000 euro i løbet af et kalenderår, skal den danske sælger momsregistreres i Tjekkiet og opkræve lokal moms af sit salg.

TOP Ungarn

Personer beskattes efter en progressiv skatteskala mellem 18-38%.

Det skattefrie bundfradrag er 1.765 euro i 2004.

Lønmodtagere betaler 6,3% i sociale bidrag, medens arbejdsgivere betaler 10%.

Selskaber beskattes med 16% + 2% erhvervsskat.

Hvis et dansk moderselskab anvender et ungarsk datterselskab til finansielle investeringer i aktier, obligationer og lignende, vil det ungarske datterselskab blive omfattet af tvungen sambeskatning, hvorved beskatningen stiger til dansk niveau.

Ungarn har en standardmomsats på 25% samt en reduceret sats på 12%, der anvendes ved salg af visse fødevarer, bøger, medicin og udstyr til brug på hospitaler mv.

Når fjernsalget til ungarske privatpersoner overskrider 35.000 euro i løbet af et kalenderår, skal den danske sælger momsregistreres i Ungarn og opkræve lokal moms af sit salg.

12 De nye EU-lande

© REVITAX

TOP ACENTOSKAT FOR SELSKABER

Det har i nogle år været meget fordelagtigt for selskaber bevidst at betale for meget i acontoskat, men nu er rentesatserne blevet nedsat. Acontoskat skal fortsat betales i to årlige rater den 20. marts og den 20. november. Ud over den ordinære acontoskat er det stadig muligt at indbetale frivillige beløb. Hvis skatten ikke betales rettidigt, skal der betales en ikke-fradragsberettiget rente på ca. 0,6% pr. måned.

TOP Gode råd

- Efter nedsættelsen af rentesatserne kan det kun undtagelsesvist betale sig at blive tilmeldt acontoskatteordningen.

Selskaber, der allerede er tilmeldt, kan ikke fravælge acontoskatteordningen igen.

- Samlet bør selskaber budgettere årets skattepligtige indkomst så præcist som muligt for at undgå både restskat og overskydende skat. Herunder bør det overvejes at få nedsat en for høj ordinær acontoskat.

- Vent med at betale frivillig acontoskat til 2. rate. Den effektive forrentning er større (men dog i en kortere periode), og der er mindre usikkerhed om størrelsen af den skattepligtige indkomst.

- Vælg et forskudt regnskabsår – f.eks. 30/6 – så 2. rate af acontoskatten kan beregnes helt præcist.

TOP Tilmelding til acontoskat

Alle selskaber, hvis første indkomstår er påbegyndt den 29. januar 1992 eller senere, er omfattet af acontoskatteordningen.

I følgende situationer vil et selskab blive omfattet af acontoskatteordningen, uanset hvornår det første indkomstår er påbegyndt:

- Hvis der er tale om et anpartsselskab med en anpartskapital på under 200.000 kr.
- Hvis selskabet 2 år forud for det pågældende indkomstår havde en skattepligtig indkomst på mindst 10 mio. kr.
- Hvis selskabet får forhøjet sin skattepligtige indkomst til 10 mio. kr. eller derover.
- Hvis selskabet overgår fra begrænset skattepligt til fuld skattepligt.
- Hvis selskabet indgår i en skattefri fusion, en spaltning eller en tilførsel af aktiver sammen med et selskab, der er omfattet af acontoskatteordningen.
- Hvis selskabet lader sig sambeskatte med et selskab, der er omfattet af acontoskatteordningen.
- Hvis selskabet er i fortsat væsentlig restance, og skattemyndighederne forgæves har pålagt selskabet at betale skat samtidig med indsendelsen af selvangivelsen.
- Hvis selskabet vælger at være omfattet af acontoskatteordningen ved at indbetale frivillig acontoskat senest den 20. november i indkomståret.

Langt de fleste selskaber er omfattet af acontoskatteordningen, og heraf er de fleste blevet tilmeldt på et tidspunkt, hvor fordelene var langt større end i dag.

Hvis et selskab først er tilmeldt acontoskatteordningen, kan det ikke efterfølgende "udmelde" sig igen.

TOP Ordinær acontoskat

Ordinær acontoskat beregnes som halvdelen af gennemsnittet af de sidste 3 års indkomstskat.

Eksempel

Et selskab havde i 2000, 2001 og 2002 en skattepligtig indkomst på henholdsvis 100.000 kr., 200.000 kr. og 300.000 kr., hvilket svarer til et årligt gennemsnit på 200.000 kr. Skatten heraf udgør 60.000 kr.

Der opkræves derfor en ordinær acontoskat på 30.000 kr. i 2004 fordelt med 15.000 kr. i marts og 15.000 kr. i november.

13 Acontoskat for selskaber

© REVITAX

Restskat

Hvis indkomstårets skat overstiger den ordinære acontoskat, skal der betales et ikke-fradragsberettiget tillæg til restskatten. I indkomståret 2003 var restskattetillægget 10%. I 2004 er restskattetillæg-

get 5,7%. Fremover beregnes og offentliggøres restskattetillægget hvert år den 15. januar.

For indkomståret 2004 kan den effektive forrentning i acontoskatteordningen beregnes som følger:

| Betalingsdag (gennemsnit) | Sidste rettidige betalingsdag for restskat | Antal dage | Tillæg (ikke fradragsberettiget) | Helårlig forrentning af restskat *) | Omregnet rente før skat (**) |
|---------------------------|--|------------|----------------------------------|-------------------------------------|------------------------------|
| 20/7 2004 | 20/11 2005 | 488 | 5,7% | 4,26% | 6,09% |

^{*)}Beregnet som $5,7\% * 365/488$.

^{**)}Beregnet som $4,26\% / (1-0,3)$

En effektiv rente før skat på 6,09% må anses for at være en acceptabel, om end på ingen måde overvældende høj kompensation for at indgå i acontoskatteordningen og betale skat i løbet af indkomståret.

Nye selskaber er tvunget til at være i acontoskatteordningen, og selskaber, der er overgået til acontoskatteordningen, kan ikke fravælge ordningen igen.

Overskydende skat

Hvis der er indbetalt for meget i ordinær acontoskat, modtager selskabet en skattefri godtgørelse.

Der er ikke loft for, hvor meget overskydende acontoskat der kan forrentes.

I indkomståret 2003 udgjorde godtgørelsen 4,2% af den overskydende skat. I indkomståret 2004 er godtgørelsesprocenten nedsat til 2,2%. Fremover offentliggøres godtgørelsesprocenten hvert år den 15. januar.

Tilbagebetaling af overskydende skat sker i perioden fra den 1. til den 20. november i året efter indkomståret.

Ved tilbagebetaling den 20. november giver dette følgende forrentning omregnet til helårsbasis:

| Betalingsdag (gennemsnit) | Tilbagebetaling af overskydende skat | Antal dage | Tillæg (skattefrit) | Helårlig forrentning af restskat *) | Omregnet rente før skat (**) |
|---------------------------|--------------------------------------|------------|---------------------|-------------------------------------|------------------------------|
| 20/7 2004 | 20/11 2005 | 488 | 2,2% | 1,65% | 2,35% |

^{*)}Beregnet som $2,2\% * 365/488$.

^{**)}Beregnet som $1,65\% / (1-0,3)$

En effektiv forrentning på 2,35% før skat synes meget beskeden, selv set i forhold til det nuværende lave renteniveau.

Øvrige bemærkninger

Selskaber med et andet indkomstår end kalenderåret betaler acontoskat for et givet indkomstår i det kalenderår, som indkomståret træder i stedet

for.

Selskaber kan ansøge om at få nedsat den ordinære acontoskat. Selskaber kan under særlige omstændigheder også ansøge om at få overskydende skat tilbagebetalt tidligere.

For sambeskattede koncerner beregnes den ordinære acontoskat udelukkende for moderselskabet.

Acontoskatten beregnes da med udgangspunkt i sambeskatningsindkomsten.

TOP Frivillig acontoskat

Selskaber kan frivilligt betale mere end den opkrævede ordinære acontoskat. Den frivillige acontoskat

kan betales på et vilkårligt tidspunkt i året, men "forrentes" først fra de efterfølgende ordinære terminer, dvs. fra den 20. marts eller den 20. november.

I de frivillige indbetalinger korrigeres der for, at betalingen finder sted 4 måneder henholdsvis tidligere eller senere end den 20. juli i indkomståret.

For indbetalinger den 20. marts gives der et procenttillæg, medens der for indbetalinger den 20.

14 Acontoskat for selskaber

© REVITAX

november fratrækkes et procenttillæg. Procenttillægget er 1% til og med indkomståret 2004.

Fra 2005 gøres procenttillægget variabelt, og med det nuværende renteniveau nedsættes tillægget til 0,6%.

Eksempel

Et selskab er blevet opkrævet en ordinær acontoskat på 30.000 kr. i 2004, fordelt med 15.000 kr.

i marts og 15.000 kr. i november. Selskabet forventer i starten af året en højere skat og indbetaler

derfor yderligere 50.000 kr. i frivillig acontoskat

den 20. marts 2004. I løbet af efteråret falder forventningerne, og selskabet indbetaler derfor kun

25.000 kr. i frivillig acontoskat den 20. november 2004.

For den frivillige indbetaling i marts 2004

modtager selskabet et tillæg på 1% af 50.000 kr. = 500 kr.

For den frivillige indbetaling i november 2004

fragår 1% af 25.000 kr. = 250 kr.

Selskabet ender med at få en skattepligtig indkomst på 400.000 kr.

Restskatten kan herefter beregnes som følger:

| | |
|----------------------------------|--------------|
| Selskabsskat, 30% af 400.000 kr. | 120.000 kr. |
| Ordinær acontoskat | - 30.000 kr. |

| | |
|--|--------------|
| 1. frivillige rate: 50.000 kr. + 500 kr. | - 50.500 kr. |
| 2. frivillige rate: 25.000 kr. - 250 kr. | - 24.750 kr. |
| Restskat før restskattetillæg | 14.750 kr. |
| Restskattetillæg, 5,7% | 840 kr. |
| Opkrævning den 20. november 2005 | 15.590 kr. |

Forrentning af 1. frivillige rate

Hvis selskabet blot sørger for ikke at indbetale så meget i frivillig acontoskat, at selskabet får en overskydende skat for året som helhed, giver 1. rate af den frivillige acontoskat en effektiv forrentning svarende til en før-skat-rente på 5,78%:

| Betalingsdag | Frivillig indbetaling | Tillæg (1%) | Indbetaling inkl. tillæg | Sparet tillæg til restskat (5,7%) | I alt | Nettobesparelse ved frivillig indbetaling af acontoskat |
|--------------|-----------------------|-------------|--------------------------|-----------------------------------|--------|---|
| 20/3 2004 | 100,0 | + 1,0 | 101 | 5,76% | 106,76 | 6,76% |

Omregnet til helårsbasis giver dette følgende forrentning:

| Betalingsdag (gennemsnit) | Sidste rettidige betalingsdag for restskat | Antal dage | Besparelse (skattefri) | Helårlig forrentning af restskat *) | Omregnet rente før skat (**) |
|---------------------------|--|------------|------------------------|-------------------------------------|------------------------------|
| 20/3 2004 | 20/11 2005 | 610 | 6,76% | 4,04% | 5,78% |

*) Beregnet som $6,76\% * 365/610$.

***) Beregnet som $4,04\% / (1-0,3)$

Acontoskat for selskaber

© REVITAX

15

Forrentning af 2. frivillige rate

Hvis selskabet blot sørger for ikke at betale for meget i frivillig acontoskat, giver 2. rate af frivillig acontoskat en effektiv forrentning svarende til en før-skat-rente på 6,63%:

| Betalingsdag | Frivillig indbetaling | Fradrag (1%) | Indbetaling inkl. fradrag | Sparet tillæg til restskat (5,7%) | I alt | Nettobesparelse ved frivillig indbetaling af acontoskat |
|--------------|-----------------------|--------------|---------------------------|-----------------------------------|-------|---|
|--------------|-----------------------|--------------|---------------------------|-----------------------------------|-------|---|

| | | | | | | |
|---------------|-------|-------|------|-------|--------|-------|
| 20/11 2004 | 100,0 | - 1,0 | 99,0 | 5,64% | 104,64 | 4,64% |
|---------------|-------|-------|------|-------|--------|-------|

Omregnet til helårsbasis giver dette følgende forrentning:

| Betalingsdag | Sidste rettidige betalingsdag for restskat | Antal dage | Besparelse (skattefri) | Omregnet rente før skat *) |
|--------------|--|------------|------------------------|----------------------------|
| 20/11 2004 | 20/11 2005 | 365 | 4,64% | 6,63% |

Overskydende skat

Hvis selskabet har overskydende skat, modtager det et skattefrit tillæg, som i 2004 udgør 2,2% ud over henholdsvis tillægget eller fradraget på 1% som nævnt ovenfor. Tidligere udgjorde det skattefrie tillæg 4,2%.

Målt på 2. rate af den frivillige acontoskat giver en bevidst overbetaling en yderst beskedne effektiv forrentning svarende til en før-skat-rente på p.t. 1,69%:

| Betalingsdag | Frivillig indbetaling | Fradrag (1%) | Indbetaling inkl. fradrag | Skattefrit tillæg til overskydende skat (2,2%) | I alt | Nettobesparelse ved frivillig indbetaling af acontoskat |
|---------------|-----------------------|--------------|---------------------------|--|--------|---|
| 20/11 2004 | 100,0 | - 1,0 | 99,0 | 2,18% | 101,18 | 1,18% |

Omregnet til helårsbasis giver dette følgende forrentning:

| Betalingsdag | Sidste rettidige betalingsdag for restskat | Antal dage | Besparelse (skattefri) | Omregnet rente før skat *) |
|--------------|--|------------|------------------------|----------------------------|
| 20/11 2004 | 20/11 2005 | 365 | 1,18% | 1,69% |

**)Beregnet som 1,18 / (1-0,3)*

TOP Nystiftede selskaber mv.

Nye selskaber er ikke pligtige til at indbetale acontoskat i de første to indkomstår, men kan frivilligt indbetale acontoskat den 20. november i indkomståret. I givet fald vil selskabet automatisk blive omfattet af acontoskatteordningen i efterfølgende indkomstår.

Acontoskat for selskaber

© REVITAX

TOP VAREVOGNE PÅ OVER 3 TONS

Dele af pressen har præsenteret en "fidus", der går ud på, at en momsregistreret virksomhed kan købe en varevogn med en tilladt totalvægt på over 3 tons som fri bil for virksomhedens hovedaktionær eller ansatte.

"Fidusen" skulle angiveligt bestå i, at de ansatte kunne undgå beskatning af fri bil, og at virksomheden samtidig kunne fratække en "optimistisk" høj andel af momsen på anskaffessummen og driftsomkostningerne.

TOP Gode råd

- Stol ikke på avisernes "fidus". Man kan ikke undgå beskatning af privat anvendelse af en varevogn på gule nummerplader.
- Hvis der er tale om en bil, der udelukkende anvendes erhvervsmæssigt, er der en fordel i varevogne på over 3 tons, da registreringsafgiften er lavere.
- Hvis der ikke er betalt tillægsafgift (5.040 kr.), har skattemyndighederne bevisbyrden for en eventuel privat kørsel. Der er ikke pligt til at føre kørebog, men det anbefales alligevel.

TOP Moms

For almindelige personbiler på hvide nummerplader skal der betales en registreringsafgift på ca. 180% af bilens registreringsafgiftspligtige værdi.

For varevogne på gule nummerplader med en totalvægt på mellem 2 og 4 tons udgør registreringsafgiften 30% af den del af den registreringsafgiftspligtige værdi, der overstiger 34.100 kr.

inkl. moms (2004). Hvis bilens egenvægt er over 3 tons, betales der dog højst en registreringsafgift på 56.800 kr. Dette gør i sig selv en varevogn på over 3 tons interessant som fri bil.

Det er korrekt, at momsfradragsretten for denne type varevogn til blandet anvendelse opgøres på baggrund af et skøn over anvendelsen. Eksempelvis kan virksomheden på anskaffelsestidspunktet vælge at skønne, at varevognen i fremtiden vil blive anvendt 95% til momspligtige aktiviteter og kun 5% til privat brug. Følgelig har virksomheden ret til at fradrage 95% af momsen på anskaffessummen og driftsomkostningerne, også selv om det senere skulle vise sig, at den private anvendelse er større end 5%.

Det er imidlertid forbigået journalisternes opmærksomhed, at de fleste nye varevogne har en anskaffelsespris på mere end 75.000 kr. ekskl. moms. Dette gør dem til såkaldte investeringsgoder – dvs. aktiver, hvor fradragsretten for moms

skal reguleres i forhold til anvendelsen i det enkelte regnskabsår – og dermed ikke kun anvendelsen i anskaffelsesåret. Den virksomhed, der køber en sådan varevogn, skal tilbagebetale en andel af den moms, som blev fradraget ved anskaffelsen, hvis det efterfølgende viser sig, at varevognen reelt anvendes til mere privat kørsel end først antaget. Tilsvarende gælder det, at momsen på driftsomkostningerne kun kan fradrages med en andel, der svarer til den momspligtige anvendelse i det regnskabsår, hvor driftsomkostningerne faktisk afholdes.

Den erhvervsmæssige (momspligtige) anvendelse af bilen er underlagt told- og skattemyndighedernes prøvelse. Hvis told- og skattemyndighederne kan påvise, at den private anvendelse er højere end oplyst, vil det medføre regulering af den fratrukne moms og samtidig skattemæssig regulering for den person eller de personer, der har anvendt varevognen til privat kørsel, jf. nedenstående.

TOP Vægtafgift og grøn ejerafgift

For nye personbiler skal der betales en grøn ejerafgift beregnet ud fra bilens brændstofforbrug. For varevogne på gule nummerplader skal der betales en vægtafgift på p.t. 3.760 kr. om året plus 1.150 kr. om året, hvis der er tale om en diesebil. Hvis varevognen skal anvendes helt eller delvist privat, skal der herudover betales en tillægsafgift på 5.040 kr. om året.

18 Varevogne på over 3 tons

© REVITAX

TOP Skat

Hvis varevognen er indregistreret før den 3. juni 1998, er det kun den momsmæssige behandling, der er afgørende for beskatning af fri bil. Hvis momsen af bilens anskaffelsessum er fratrukket, fordi bilen udelukkende anvendes erhvervsmæssigt, skal der ikke beregnes værdi af fri bil.

Hvis varevognen er indregistreret den 3. juni 1998 eller senere, er det tillægsafgiften for den private anvendelse på 5.040 kr. om året, som afgør, om der skal beregnes værdi af fri bil.

Disse to regler blev indført i 2002 for at nedbringe behovet for anvendelse af kørebog. Hvis virksomheden har tilkendegivet, at varevognen udelukkende anvendes erhvervsmæssigt, er der ikke længere pligt til at føre kørebog, men der er kun tale om en forenkling af dokumentationen for anvendelsen.

Hvis det viser sig, at der alligevel køres privat i en firmabil, hvor den fulde moms på anskaffelsessummen

er fratrukket, er der sket en overtrædelse af momsloven og vægtafgiftsloven, idet der skulle have været betalt tillæg for privat anvendelse af firmabilen samtidig med, at en del af momsen af anskaffessummen og driftsomkostningerne ikke skulle have været fratrukket. Hermed vil firmabilen blive omfattet af reglerne for beskatning af den private rådighed over fri bil. Det vil sige, at den skattepligtige værdi af firmabilen fastsættes til 25% af bilens værdi op til 300.000 kr. og 20% af værdien herudover. Bilens skattepligtige værdi udgør dog mindst 160.000 kr.

Der kan endvidere være tale om en overtrædelse af skattekontrollovens regler. Skattesvig straffes med bøde eller fængsel indtil 2 år. Grov uagtsomhed straffes med bøde. Tilsvarende straffe gælder med hensyn til overtrædelse af vægtafgiftsloven og momsloven.

TOP Konklusion

Varevogne på over 3 tons er umiddelbart attraktive, fordi registreringsafgiften kun udgør en stykafgift på 56.800 kr. Dét i sig selv gør værdi af fri bil mindre, men medfører ikke ubetinget, at momsen kan fratrækkes uden efterfølgende regulering, hvis varevognen senere også anvendes privat. Blot den mindste private anvendelse medfører imidlertid, at der skal betales tillægsafgift, hvorved der skal ske beskatning af fri bil – uanset om der er tale om en varevogn eller ej, og uanset om der føres kørebog eller ej.

19 Varevogne på over 3 tons

© REVITAX

TOP Nye love

TOP Mere fleksible regler for pensionsopsparing

Der er vedtaget en række ændringer i pensionsbeskatningsloven, som medfører større fleksibilitet for pensionsopsparing.

Det drejer sig i hovedtræk om følgende ændringer:

- Forbedrede fradragsregler for selvstændigt erhvervsdrivende.
- Bedre fradragsmuligheder ved skift af pensionsinstitut og ved forlængelse af indbetalingsperioden.
- Successiv udbetaling af kapitalpension mod betaling af normal afgift.
- Mulighed for overførsel til en anden pensionsordning ved fejlagtige indbetalinger på en kapitalpension.
- Større fleksibilitet ved opdeling af pensionsordninger i forbindelse med skilsmisse.
- Valgfrit udbetalingstidspunkt ved varigt nedsat funktionsevne.

- Mulighed for oprettelse af børnepension mv. til samlevers livsarvinger.
- Nedsat beskatning af pension fra det danske mindretals institutioner i Sydslesvig.

Forbedrede fradragsregler for selvstændigt erhvervsdrivende

Hovedreglen er, at privattegnede pensionsordninger skal oprettes med en indbetalingsperiode på mindst 10 år med lige store årlige indbetalinger, for at der kan opnås fuldt fradrag i det enkelte år.

Denne regel kan være uhensigtsmæssig for selvstændigt erhvervsdrivende med svingende indkomster.

Kravet om en indbetalingsperiode på 10 år er principielt ophævet for selvstændigt erhvervsdrivende med den nye regel om, at der altid kan indbetales 30% af overskud af selvstændig virksomhed med fuld fradragsret.

Kapitalindskud på 30% af overskud af selvstændig virksomhed

Kapitalindskud på ratepensioner og pensionsordninger med løbende udbetalinger skal som udgangspunkt fordeles over 10 år. Der er dog mulighed for et opfyldningsfradrag, der i 2004 udgør 40.100 kr. I stedet for dette opfyldningsfradrag kan selvstændigt erhvervsdrivende vælge at anvende et "særligt opfyldningsfradrag" på op til 30% af overskuddet af selvstændig virksomhed.

Hvis overskud af virksomhed er f.eks. 400.000 kr. i 2004, udgør det maksimale fradragsberettigede pensionsindskud 120.000 kr., som skal indbetales inden årets udgang. Hvis det efterfølgende viser sig, at årets indbetaling overstiger 30% af virksomhedens overskud, kan det overskydende beløb først fratrækkes i et senere indkomstår. Hvis der i eksemplet i stedet indbetales 150.000 kr. i 2004, opnås der altså kun fradrag for 120.000 kr. Fradrag for restindbetalingen på 30.000 kr. må gemmes til et senere år.

Hvis overskuddet i 2005 atter udgør 400.000 kr., og der er indbetalt 120.000 kr. på pensionsordningen i 2005, er 30% 's opfyldningsfradraget anvendt fuldt ud. Restfradraget fra 2004 på 30.000 kr. må gemmes endnu et år. Men hvis der i 2005 kun er indbetalt 90.000 kr., kan restfradraget fra 2004 på 30.000 kr. anvendes, hvorved det samlede fradragsbeløb på 120.000 kr. svarer til 30% af årets overskud i 2005.

Overskud af selvstændig virksomhed

Ved overskud af selvstændig virksomhed forstås

overskud før henlæggelse til konjunkturudligning med tillæg af renteudgifter og kurstab og med fradrag af rente- og udbytteindtægter samt kursgevinster. Fortjeneste ved afståelse af goodwill og andre immaterielle rettigheder samt fortjeneste efter ejendomsavancebeskatningsloven indgår ikke i dette overskud.

Skift af opsparingsinstitut og forlængelse af indbetalingsperioden

Der skal ikke ske omberegning af fradrag, hvis en person ønsker at skifte opsparingsinstitut, heller ikke selv om den eksisterende pensionsordning ikke overføres. Der bliver således reelt tale om en videreførelse af den oprindelige ordning med en indbetalingsperiode på 10 år, hvis ordningen “vi-

NYE LOVE

20

© REVITAX

dereføres” på den nytegnede pensionsordning uden afbrydelse.

Det er nu også muligt at forlænge en allerede aftalt indbetalingsperiode på minimum 10 år med ét eller flere år og opnå fuldt fradrag for indbetalingerne i den “forlængede” periode, hvis de årlige indbetalinger ikke er større end oprindeligt aftalt.

Successiv udbetaling af kapitalpensioner

Der er ikke længere et samtidighedskrav om udbetaling af hele kapitalpensionen eller alle kapitalpensioner.

Det betyder, at der kan ske successiv udbetaling mod betaling af normal afgift på 40%, medmindre der er tale om en “ældre” ordning, hvor afgiften kan være mindre. Ved successiv udbetaling af en eller flere kapitalpensioner gives der sidste gang fradrag for indbetaling i det år, hvor den første “rettidige” ophævelse sker.

“Fejlagtige” indbetalinger til kapitalpension

Hvis der er foretaget en indbetaling til en kapitalpension, uden at der kan opnås fradrag for indbetalingen – f.eks. som følge af, at indbetalingen ikke kan rummes i den personlige indkomst, eller at den første “rettidige” ophævelse af en kapitalpension er sket året før – kan man vælge at få indbetalingen overført til en ratepension mv. i stedet for at få beløbet udbetalt.

Udlodning af pensionsordning i forbindelse med skilsmisse

De gældende regler om, at pensionsordninger kan opdeles mellem ægtefæller uden skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser i forbindelse med skilsmisse,

videreføres i udvidet form.

Valgfrit udbetalingstidspunkt ved varigt nedsat funktionsevne

Ved invaliditet mv., der berettiger til udbetaling af pensionsordninger før det fyldte 60. år, kan udbetalingen påbegyndes på et hvilket som helst tidspunkt.

Børnepension mv. til samlevers livsarvinger

Samlevers livsarvinger sidestilles i pensionsmæssig henseende med egne livsarvinger. Det betyder bl.a., at børnepension kan tilfalde samlevers livsarvinger, ligesom disse kan indsættes som begunstigede.

Pension fra det danske mindretals institutioner i Sydslesvig

Den danske skat af pensionsudbetalinger fra det danske mindretals institutioner i Sydslesvig til personer bosiddende i Tyskland skal nedsættes alt afhængigt af, hvor længe personen har boet i Tyskland.

Nedsættelsen kan højst udgøre 50%.

Ikrafttrædelse

De forbedrede fradragsregler for selvstændigt erhvervsdrivende har virkning fra og med indkomståret 2004. Hovedparten af de øvrige nye regler har virkning fra og med den 1. januar 2004.

Lov om ændring af pensionsbeskatningsloven og andre skattelove (L 60) blev vedtaget den 27. maj 2004.

TOP Etableringskontoordningen

Lønmodtagere kan foretage indskud på en etableringskontoordning i et pengeinstitut med henblik på at spare op til etablering af selvstændig er-

21 Nye love

© REVITAX

hversvirksomhed. Indskuddet kan fratrækkes som et ligningsmæssigt fradrag.

Muligheden for at anvende etableringskontomidler er blevet udvidet på følgende områder:

- Beløbsgrænsen for etablering er nedsat fra 202.000 kr. (2004) til 100.000 kr. (2004).
- Etableringskontomidler kan anvendes til køb af "hovedaktionæraktier".
- Lønudgifter mv. kan dækkes af etableringskontomidler.
- Etableringskontomidler kan anvendes til etablering af virksomhed i udlandet.

Beløbsgrænsen

Kravet til, hvor meget der skal investeres, er nedsat til 100.000 kr. (2004). Selvstændig erhvervsvirksomhed anses dermed for at være etableret, når der er anskaffet aktiver eller afholdt lønudgifter mv. for i alt 100.000 kr., og når arbejdstidskravet

er opfyldt.

Køb af aktier

Etableringskontomidler kan nu også anvendes til etablering af virksomhed i selskabsform. Det gælder både køb af aktier og nystiftelse af selskab.

Følgende betingelser skal være opfyldt:

- Personen og dennes ægtefælle skal tilsammen eje mindst 25% af kapitalen eller råde over mere end 50% af stemmeværdien.
- Der skal være tale om et aktivt driftsselskab. Aktiviteten må ikke i overvejende grad bestå af udlejning af fast ejendom eller besiddelse af værdipapirer mv.
- Personen eller dennes ægtefælle skal yde en arbejdsindsats på minimum 50 timer om måneden i selskabet eller i et koncernforbundet selskab. Dette krav gælder i det år, hvor aktierne erhverves, og i det efterfølgende år.
- Der skal købes aktier for et beløb, der minimum svarer til etableringsgrænsen. Aktiekøb foretaget indtil 3 år forud for "etableringsåret" kan medregnes ved afgørelsen af, om etableringsgrænsen er nået.

Med hensyn til kravet om ejer- eller stemmeandel medregnes alle aktier, uanset hvornår de er anskaffet.

Men det er kun aktier anskaffet inden for de seneste 3 år, der berettiger til at hæve etableringskontomidler.

22 Nye love

© REVITAX

Kravet om ejer- eller stemmeandel og et aktivt driftsselskab skal være opfyldt de første 2 år efter anskaffelsen.

“Forlodsafskrivning” – genbeskatning af fradrag

Hvis der anvendes etableringskontomidler til køb af afskrivningsberettigede aktiver, skal de frigivne midler nedsætte afskrivningsgrundlaget.

Ved køb af aktier for etableringskontomidler nedsættes aktiernes anskaffelsessum ikke, men i stedet skal der ske genbeskatning af de frigivne midler.

Genbeskatningens størrelse afhænger af, i hvilke år der er foretaget fradrag for indskud.

Genbeskatningsbeløbet opgøres som:

- 1998 og tidligere: 80% af indskuddet.
- 1999-2001: 65% af indskuddet.
- 2002: 60% af indskuddet.

Genbeskatningen sker ved, at det samlede genbeskatningsbeløb fordeles over en 10-årig periode og medregnes til indkomsten med lige store årlige

beløb fra og med det år, hvori beløbet er hævet.
Genbeskatningen sker som personlig indkomst,
men der skal ikke betales AM- og SP-bidrag.
De faldende procenter hænger sammen med
den faldende fradragsværdi af ligningsmæssige fradrag.

Anvendelse af etableringskontomidler til visse driftsudgifter

Ved etablering af virksomhed kan etableringskontomidler anvendes til dækning af fradragsberettigede udgifter i form af:

- Løn og andre personaleudgifter.
- Leje af erhvervslokaler.
- Kursus- og uddannelsesudgifter.
- Forsøgs- og forskningsudgifter.
- Udgifter til markedsundersøgelser.
- Udgifter til revisor og advokat afholdt i forbindelse med etablering af virksomhed.

Da der allerede er opnået skattemæssigt fradrag ved indbetalingen af etableringskontoindskuddene, kan fradragsberettigede driftsudgifter, der betales af etableringskontomidler, ikke fratrækkes fuldt ud.

Fradragets størrelse afhænger af, i hvilke år der er foretaget fradrag for henlæggelsen.

Fradraget er som følger:

- 1998 og tidligere: Intet fradrag.
- 1999-2001: Fradrag for 23% af udgifterne.
- 2002 eller senere: Fradrag for 35% af udgifterne.

EU-regler

Etableringskontomidler kan anvendes til etablering af virksomhed både i Danmark og i udlandet, såvel inden for som uden for EU.

Ikrafttrædelse

De ændrede regler har virkning fra og med den 1. juli 2004.

Lov om ændring af lov om indskud på etableringskonto, ligningsloven, virksomhedsskatteoven og dødsboscatteloven (L 87) blev vedtaget den 26. februar 2004.

TOP Gratisaktier og medarbejderobligationer

Grænsen for gratisaktier er forhøjet fra 8.000 kr. til 20.000 kr. (2004), medens den skatte- og afgiftsfrie bundgrænse for medarbejderobligationer er forhøjet fra 1.800 kr. til 4.500 kr. (2004). Begge bundgrænser vil fremover blive reguleret årligt. Det har hidtil været et krav, at gratisaktier skulle have mindst samme stemmевærdi som de aktier i selskabet, der havde størst stemmевærdi. Denne bestemmelse er nu ophævet, og fremover er det

kun et krav, at gratisaktier har samme rettigheder som selskabets øvrige aktier af samme klasse.

Ikrafttrædelse

De ændrede regler gælder fra og med indkomståret 2004.

Lov om ændring af lov om indskud på etableringskonto, ligningsloven, virksomhedsskatteoven og dødsboskatteoven (L 87) blev vedtaget den 26. februar 2004.

TOP Opsparingsordning for sportsudøvere

Der er indført en særlig form for ratepension for sportsudøvere. Ordningen er kendetegnet ved, at der er fradrag for kapitalindskud på privattegnede ordninger, og at udbetalingen kan ske i en ung alder.

Sportsudøvere kan selv vælge, hvor stor en del af deres indkomst fra sportsudøvelse, der skal ind-

REVITAX

Nye love 23

betales på en ratepension, men den samlede maksimumindbetaling er 1,5 mio. kr. (2004).

Ordningen kan oprettes både som en privattegnede ordning og en arbejdsgiverordning. Ved en privattegnede ordning er der fuldt fradrag for årets indbetaling uden krav om fradragsfordeling – heller ikke selv om der kun indbetales i et enkelt år eller to. Hvis der er tale om en arbejdsgiverordning, gælder den almindelige bortseelsesret.

Udbetalinger fra ordningen beskattes som personlig indkomst. Udbetaling skal påbegyndes før det fyldte 40. år og kan højst ske over 10 år. Den årlige rate kan maksimalt udgøre 300.000 kr. (2004). Den del af opsparingen, der eventuelt ikke udbetales efter disse regler, henstår til normal udbetaling tidligst fra det fyldte 60. år. Der kan naturligvis herudover ske ophævelse i utide mod betaling af en afgift på 60%.

Ikrafttrædelse

Den nye ordning gælder fra og med indkomståret 2004.

Lov om ændring af pensionsbeskatningsloven, pensionsafkastbeskatningsloven og skattekontrolloven (L 111) blev vedtaget den 20. april 2004.

TOP EU-pakken

EU-pakken består af en række ændringer i dansk skattelovgivning.

Skatteministeren har udtalt følgende om lovpakkens formål:

“Der lukkes et par huller i form af skatteplanlægning via koncerninterne lån, og der

implementeres to direktiver. Endvidere ændres en række regler, hvor udviklingen i EU-retten medfører et behov herfor.”

Fraflytningsbeskatning af aktier mv.

Ved flytning til udlandet skal urealiserede avancer på bl.a. aktier beskattes, hvis personen har været fuldt skattepligtig til Danmark i mindst 7 år (tidligere 5 år) inden for de seneste 10 år forud for fraflytningen.

Henstand med skatten af urealiserede avancer

Der kan opnås henstand med skatten af urealiserede avancer på aktier mv., indtil aktierne afstås, eller købe- eller tegningsretterne udnyttes osv.

Der skal ikke betales renter af henstandsbeløbet, og der skal kun ske sikkerhedsstillelse for henstandsbeløbet, hvis fraflytningen sker til et land uden for Norden eller EU.

Ikrafttrædelse

Betingelsen om 7 års skattepligt til Danmark forud for fraflytningen gælder fra og med den 1. januar 2004. Reglen om rentefrihed for henstandsbeløb gælder også, selv om skattepligt er ophørt tidligere, når blot der fortsat er henstand. Ligeledes er kravet om sikkerhedsstillelse bortfaldet uanset fraflytningstidspunktet, hvis flytningen er sket til et andet EU-land eller et nordisk land.

Ejendomsavance og genanbringelsesreglen

Reglerne om genanbringelse af fortjeneste (dvs. køb af en anden ejendom, hvor anskaffelsessummen nedsættes med den opgjorte fortjeneste på den solgte ejendom) gælder nu også udenlandske ejendomme.

Genanbringelsesreglerne gælder ejendomme i alle lande - altså også lande uden for EU. Genanbringelse i udenlandske ejendomme forudsætter, at personen er fuldt skattepligtig og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark.

24 Nye love

© REVITAX

Ved ophør af fuld dansk skattepligt eller ved skift af skattemæssigt hjemsted skal der ske beskatning af genanbragt fortjeneste, hvis der er tale om en ejendom i udlandet, hvor anskaffelsessummen for den udenlandske ejendom er nedsat.

Der kan opnås henstand med skatten af den urealiserede ejendomsavance, og henstanden er rentefri. Der skal stilles sikkerhed for skattekravet, medmindre man flytter til et andet EU-land eller et nordisk land.

Ikrafttrædelse

Reglerne gælder for udenlandske ejendomme, der er købt den 1. januar 2002 eller senere.

Fraflytningsbeskatningen gælder også fra og med den 1. januar 2002.

Omregning til helårsindkomst

Hvis man er skattepligtig til Danmark i mindre end et helt indkomstår, skal der normalt ske omregning til helårsindkomst, hvilket bl.a. skyldes de progressive danske statsskatter.

Fuldt skattepligtige personer

For fuldt skattepligtige personer skal der fortsat ske omregning til helårsindkomst ved flytning til udlandet, hvis indkomstårsættelsen omfatter mindre end 12 måneder. Men der er nu to muligheder for at opgøre helårsindkomsten.

Man kan vælge enten den faktisk konstaterede indkomst i hele året eller den teoretiske helårsindkomst, som beregnes ved at omregne delårsindkomsten til helårsindkomst. Hvis man ikke selv træffer et valg, vil skatten blive beregnet ud fra den teoretiske helårsindkomst.

Begrænset skattepligtige personer

Der skal ikke længere foretages omregning til helårsindkomst for begrænset skattepligtige personer.

En person, der er begrænset skattepligtig til Danmark af en lønindkomst på eksempelvis 180.000 kr. for årets første 6 måneder, skal dermed ikke betale mellem- og topskat. Til gengæld bortfalder muligheden for et eventuelt personfradrag.

Ikrafttrædelse

De ændrede regler gælder fra og med indkomståret 2004.

Efter anmodning kan skatteansættelser for indkomstårene 1996-2003 genoptages, således at de nye regler også anvendes for disse indkomstår.

Lønmodtagere – begrænset skattepligt ved arbejdsudleje mv.

Begrænset skattepligtige personer, der er bosat i udlandet og udlejet til en dansk hvervgiver, og udenlandske lønmodtagere, der arbejder inden for kulbrintevirksomhed, betaler dansk bruttoskat med 30%. Indkomsten skal ikke selvangives i Danmark, da den indeholdte skat er endelig.

Der er nu mulighed for, at disse persongrupper kan anvende de almindelige regler for beskatning af begrænset skattepligtige personer.

Der er valgfrihed, men fravalg af bruttobeskatning skal ske senest den 1. maj i året efter, at indkomsten er optjent.

Ikrafttrædelse

Fravalg af bruttobeskatning kan ske for indkomst optjent i 2004 eller senere.

Efter anmodning kan skatteansættelser for indkomstårene 1996-2003 genoptages med henblik på beskatning efter de almindelige regler for begrænset skattepligtige personer.

Tynd kapitalisering

Efter reglerne om tynd kapitalisering skal der ske beskæring af fradragsretten for renter og kurstab.

Hidtil gjaldt reglerne kun, når långiver var et udenlandsk selskab eller en udenlandsk person, der kontrollerede et dansk selskab.

Ved kontrol forstås direkte eller indirekte rådighed over mere end 50% af kapitalen eller stemmerne.

Ved tynd kapitalisering forstås, at selskabets fremmedkapital set i forhold til egenkapitalen overstiger forholdet 4:1.

Reglerne er dels blevet udvidet og dels blevet indskrænket.

Ændringerne er i hovedtræk følgende:

- Reglerne udvides til også at omfatte danske långivere.
- Reglerne indskrænkes til kun at gælde, når långiver er en juridisk person.
- Der skal kun ske fradragsbeskæring, hvis den kontrollerede gæld overstiger 10 mio. kr., og kun for den del af den kontrollerede gæld, der skal omkvalificeres, for at egenkapitalen udgør 20%.
- Fradragsbeskæringen foretages først for dansk kontrolleret gæld og dernæst for udenlandsk kontrolleret gæld.

25 Nye love

© REVITAX

Konsekvenser for debitor

Debitor har ikke fradrag for renter og kurstab på den del af den kontrollerede gæld, der skal omkvalificeres, for at egenkapitalen udgør 20%. Fradragsbeskæringen finder desuden kun sted, hvis den kontrollerede gæld overstiger 10 mio. kr.

Denne begrænsning i fradragsretten gælder ikke, hvis den udenlandske kreditor er begrænset skattepligtig til Danmark af renter og kursgevinster.

Reglerne om tynd kapitalisering skal fortsat ikke anvendes, hvis debitorselskabet kan godtgøre, at lignende finansiering kunne være opnået mellem uafhængige parter.

Konsekvenser for kreditor

En dansk kreditor er ikke skattepligtig af renteindtægter og kursgevinster af kontrolleret gæld,

hvis debitor ikke har fradrag herfor. Denne skattefrihed gælder dog ikke for lån ydet af tredjemand, hvis lånet direkte eller indirekte er sikret af den kontrollerende ejerkreds.

Ikrafttrædelse og genoptagelse af tidligere år

De nye regler om tynd kapitalisering har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2004 og senere.

De tidligere regler om tynd kapitalisering ophæves delvist og med tilbagevirkende kraft til den 1. januar 1999, idet reglerne var EU-stridige. Tidligere års indkomstansættelser kan ændres, således at der gives fuldt fradrag for renter, selv om der var tale om tynd kapitalisering.

Ophævelsen af de hidtidige regler om tynd kapitalisering gælder, når der er tale om kontrolleret gæld til udenlandske fysiske eller juridiske personer, der er hjemmehørende i lande inden for EU eller EØS, samt kontrolleret gæld til tredjemand, som udenlandske fysiske eller juridiske personer, der er hjemmehørende i et land inden for EU eller EØS, har stillet sikkerhed for.

Anmodning om genoptagelse for indkomstårene 1999 og senere (indkomstår, hvor 3-års-fristen er overskredet) skal ske senest 6 måneder efter lovens ikrafttrædelse. En anmodning om genoptagelse, der er indsendt inden udgangen af september måned 2004, er dermed rettidig.

Udvidet adgang til sambeskatning

Danske søsterselskaber og deres eventuelle danske og udenlandske datterselskaber kan nu sambeskattes. Betingelsen er, at samtlige aktier i søsterselskaberne ejes direkte af det fælles moderselskab, og at moderselskabet er hjemmehørende i Danmark, på Færøerne, i Grønland eller i et land, som er medlem af EU eller EØS eller har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

Derudover er der givet mulighed for, at udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark i visse tilfælde kan indgå i en dansk sambeskatning.

Ikrafttrædelse

Den udvidede adgang til sambeskatning har virkning fra og med indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2004 og senere.

Begrænset skattepligt af renter og kursgevinster – koncerninterne lån

Udgangspunktet er, at der indføres begrænset skattepligt af renter og kursgevinster på danske fordringer. Kursgevinstbeskatningen omfatter fordringer,

der skal indfries til en forud fastsat overkurs.

Skattepligten omfatter kun renter og kursgevinster af "kontrolleret gæld" til udenlandske selskaber.

Ved kontrol forstås, at et selskab direkte eller indirekte ejer mere end 50% af kapitalen eller stemmerne.

Udgangspunktet indskrænkes dog væsentligt af, at skattepligten ikke skal omfatte renter og kursgevinster, hvis det modtagende, udenlandske selskab:

- er omfattet af EU's rente-/royaltydirektiv,
- er hjemmehørende i et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med,
- er kontrolleret eller under væsentlig indflydelse af et dansk selskab,
- er kontrolleret eller under væsentlig indflydelse af et selskab, der er hjemmehørende på Færøerne, i Grønland eller i et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, og dette selskab efter gældende regler i dette land kan undergives CFC-beskatning af renterne, eller
- heller ikke ville være omfattet af de danske regler om CFC-beskatning, hvis det havde været kontrolleret af et dansk selskab, og renterne ikke videregives til et andet lavtbeskattet udenlandsk selskab.

Skatten udgør 30% og skal indeholdes i forbindelse med udbetalingen. Der er tale om en endelig skat.

26 Nye love

© REVITAX

Ikrafttrædelse

Den begrænsede skattepligt har virkning for renter og kursgevinster, der vedrører tiden fra og med den 2. april 2004.

Koncerninterne betalinger – transparente selskaber

I eksempelvis USA har amerikanske koncerner mulighed for at vælge, om et udenlandsk datterselskab skal behandles efter amerikansk skatteret som et selvstændigt selskab eller som en del af det amerikanske moderselskab.

I relation til Danmark kan et sådant valg foretages for anpartsselskaber, men ikke for aktieselskaber.

Hvis en amerikansk koncern vælger at behandle et dansk anpartsselskab som en integreret del af moderselskabet, medfører det bl.a., at interne ydelser mellem moderselskabet og anpartsselskabet i visse tilfælde ikke har skattemæssig virkning.

Eksempelvis kan renteindtægter modtaget fra et dansk anpartsselskab være skattefrie for det amerikanske moderselskab.

En ændring af selskabsskatteloven har indført et transparensprincip. Danske selskaber, som er kontrolleret af et udenlandsk selskab, anses i visse tilfælde for at være transparente – dvs. en del af det udenlandske selskab.

Transparensprincippet kan kun anvendes i følgende tilfælde:

- Det danske selskab er kontrolleret (det udenlandske selskab ejer mere end 50% af kapitalen eller råder over mere end 50% af stemmerne i det danske selskab).
- Det land, hvor det udenlandske, kontrollerende selskab er hjemmehørende, anser det danske selskab for at være en del af det udenlandske selskab, og det danske selskabs indkomst medregnes ved opgørelsen af det udenlandske selskabs skattepligtige indkomst.
- Det udenlandske selskab er hjemmehørende på Færøerne, i Grønland, i et land, som er medlem af EU eller EØS, eller i et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

Konsekvensen af transparensprincippet er, at det danske selskab ikke har fradragsret for renter og royalties mv., som selskabet betaler til det udenlandske kontrollerende selskab.

Ikrafttrædelse

Transparensprincippet har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2004 og senere.

Rente-/royaltydirektivet

Gennemførelsen af rente-/royaltydirektivet i dansk skattelovgivning ændrer reglerne om begrænset skattepligt af royalty for selskaber.

Den begrænsede skattepligt omfatter ikke royalty, der udbetales til selskaber hjemmehørende i et andet EU-land, hvis rente-/royaltydirektivets bestemmelser er opfyldt, og hvis de to selskaber har været associerede i en sammenhængende periode på mindst ét år, inden for hvilket betalingstidspunktet skal ligge. Selskaber er associerede, hvis enten det modtagende eller det betalende selskab direkte ejer mindst 25% af det andet selskabs kapital, eller hvis et tredje selskab direkte ejer mindst 25% af begge selskabers kapital.

Ikrafttrædelse

Indskrænkningen af royaltybeskatningen har virkning

for royalty, der udbetales eller godskrives den 1. januar 2004 og senere.

Rentebeskatningsdirektivet

Gennemførelsen af rentebeskatningsdirektivet i dansk skattelovgivning har medført en enkelt ny bestemmelse i skattekontrolloven.

Efter denne bestemmelse skal banker mv. foretage indberetning af renter mv., der betales til eller godskrives fysiske personer, der ikke er fuldt skattepligtige til Danmark. Indberetningspligten gælder for alle fysiske personer, der ikke er omfattet af fuld dansk skattepligt – og altså ikke kun personer bosiddende i EU-lande.

Hvis rentemodtageren er hjemmehørende i et andet EU-land, skal Told&Skat videresende oplysningerne til skattemyndighederne i det pågældende land. Det samme gælder, hvis rentemodtageren er bosiddende i et land, med hvilket Danmark har indgået en overenskomst om bistand med udveksling af oplysninger i skattesager.

Ikrafttrædelse

Indberetningspligten har virkning for renter mv., der udbetales eller godskrives den 1. januar 2005 og senere.

Lov om ændring af forskellige skattelove (L 119) blev vedtaget den 30. marts 2004.

27 Nye skattelove

© REVITAX

TOP Forenkling af en række skattelove

Regeringens handlingsplan for regelforenkling og skatteministerens kampagne for “Skattejagt på regelbøvlet” har udmøntet sig i forskellige lovændringer.

Ophævelse af ejerlejlighedsbeskatningsloven

Ejerlejlighedsbeskatningsloven er ophævet. Det betyder, at fra og med den 1. januar 2004 er fortjeneste og tab ved salg af ejerlejligheder omfattet af de almindelige regler i ejendomsavancebeskatningsloven. Ophævelsen gælder dog ikke for de ejerlejligheder, hvor skattepligten er indtrådt før den 1. januar 2004, men hvor beskatningen er blevet udskudt på grund af genudlejning. Disse lejligheder skal fortsat beskattes efter ejerlejlighedsbeskatningsloven.

Ophævelse af frigørelsesafgiftsloven

Frigørelsesafgiftsloven, der omhandlede overførsel af ejendomme fra landzone til byzone eller sommerhusområde, er ophævet med virkning fra den 1. januar 2004. Frigørelsesafgiften kan dog også ophæves for ejere, der har fået henstand med betalingen.

Genindførelse af pristalsregulering af fast ejendom

Pristalsreguleringen af den faktiske anskaffelsessum for ejendomme anskaffet før den 19. maj 1993 er genindført med virkning for ejendomme, der afstås i indkomståret 1999 og senere.

Ægtefællesuccession i virksomhedsordningen

Ved overdragelse af virksomhed mellem ægtefæller den 1. januar 2004 eller senere kan man nu vælge at succedere i indskudskonto, mellemregningskonto og opsparat overskud. Der er også mulighed for ægtefællesuccession i kapitalafkastordningen. Det er en betingelse, at overdragelsen sker den første dag i indkomståret.

Skattefri aktieombytning efterfulgt af spaltning

I aktieavancebeskatningslovens bestemmelser om aktieombytning er der indføjet en passus om, at stemmeflertalskravet anses for at være opfyldt, selv om selskabet spaltes umiddelbart efter aktieombytningen. Dette er en lovfæstelse af allerede gældende praksis.

Carry-back af tab ved delsalg af fast ejendom

Tab ved (del)salg af fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven kan fradrages i de to forudgående års eventuelle skattepligtige fortjeneste på samme ejendom. Det gælder tab, der konstateres i indkomståret 2004 eller senere.

Børsnoterede aktier – salg til det udstedende selskab

Salg af børsnoterede aktier til det udstedende selskab er fra den 1. januar 2005 omfattet af de almindelige aktieavancebeskatningsregler, medmindre man tilkendegiver i selvangivelsen, at beløbet ønskes beskattet som udbytte.

Harmonisering af begrebet “bestemmende indflydelse”

Der er foretaget en harmonisering af begrebet “bestemmende indflydelse” i en række love. Ordlyden er følgende:

“Ved bestemmende indflydelse på grund af aktiebesiddelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. I øvrige tilfælde foreligger der bestemmende indflydelse ved ejerskab, såfremt der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. i ejerandel.”

Afskrivning på ombygning af lejede

lokaler mv. – nærtstående parter

Lejers ombygning mv. af erhvervslokaler og erhvervsmæssige bygninger på lejet grund kan afskrives, selv om bygningerne ikke i øvrigt er afskrivningsberettigede efter afskrivningsloven.

Der kan dog ikke ske afskrivning, hvis lejemålet er indgået mellem nærtstående parter eller ved udlejning f.eks. fra en hovedaktionær til hans selskab.

Denne indskrænkning i afskrivningsadgangen er udvidet til også at omfatte lejemål indgået mellem selskaber eller personer og selskaber, hvis nærtstående parter har bestemmende indflydelse i det eller de selskaber, der er part i lejemålet. Hvis en fader lejer en kontorejendom ud til et selskab,

29 Nye love

© REVITAX

hvor sønnen ejer mere end 50% af kapitalen eller stemmerne, kan sønnens selskab ikke afskrive på ombygningsudgifter.

Loven trådte i kraft den 10. juni 2004. Der er ikke fastsat særlige ikrafttrædelsesbestemmelser for gamle lejemål, hvilket medfører, at afskrivning afskæres for indkomstår, der ikke var udløbet den 10. juni 2004.

Lov om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove og af lov om planlægning samt ophævelse af ejerlejlighedsbeskatningsloven og frigørelsesafgiftsloven

(L 126) blev vedtaget den 2. juni 2004.

TOP Fradrag for forskningsudgifter

Reglen om ekstrafradrag på 50% for visse forskningsudgifter var en midlertidig bestemmelse, som gjaldt til og med indkomståret 2003.

Perioden for ekstrafradrag er nu forlænget, således at ekstrafradraget også kan opnås for aftaler om samfinansierede forskningsprojekter, der indgås i indkomstårene 2004-2006.

Der er desuden tale om en udvidelse af anvendelsesområdet. Ekstrafradraget kan nu også opnås for visse lønudgifter til samfinansierede forskningsprojekter, når der er tale om små eller mellemstore virksomheder.

Ikrafttrædelse

Ekstrafradraget er genindført med virkning for aftaler, der indgås i indkomstårene 2004-2006. Udvidelsen af anvendelsesområdet har ligeledes virkning for indkomstårene 2004-2006.

Lov om ændring af ligningsloven (L 132) blev vedtaget den 20. april 2004.

TOP Bindende ligningssvar

Tidligere kunne kun dødsboer og fysiske personer

– men ikke hovedaktionærer – få bindende ligningssvar fra den kommunale skatteforvaltning om påtænkte og foretagne skattemæssige dispositioner mod betaling af 300 kr. (2004).

Denne mulighed er udvidet til også at gælde juridiske personer og hovedaktionærer. Reglerne er i øvrigt identiske med de gældende regler, men der er sket præciseringer mv.

Når flere parter er omfattet af dispositionen, skal alle parter – f.eks. i en købs-/salgssituation – anmode om bindende ligningssvar. Gebyret er 300 kr. for hver part.

Hvis der er tale om en transaktion mellem to selskaber eller mellem en eneaktionær og hans selskab, skal henholdsvis begge selskaber og eneaktionæren og hans selskab anmode om bindende ligningssvar, og der skal i begge tilfælde betales 2 x 300 kr. (2004).

Den skatteansættende myndighed har kompetencen til at afgive bindende ligningssvar. For selskaber vil det i visse tilfælde sige Told&Skat. Hvis der spørges om en disposition, der er foretaget mellem en eneaktionær og hans selskab, er det den skatteansættende myndighed for selskabet, der har kompetencen til at afgive bindende ligningssvar.

Ikrafttrædelse

Den udvidede adgang til bindende ligningssvar har virkning fra og med den 1. juli 2004.

Lov om ændring af skattestyrelsesloven og dødsboskatteloven (L 170) blev vedtaget den 6. maj 2004.

TOP Annullering af egne aktier

De skattemæssige konsekvenser ved annullering af egne aktier er blevet lovreguleret. For aktier, der annulleres fra og med den 24. februar 2004, er der ikke fradrag for det skattetekniske tab, der opstår ved annullering af egne aktier.

30 Nye love

© REVITAX

Selskaber har kun fradrag for aktietab, hvis tabet overstiger modtaget skattefrit udbytte. Denne tabsbegrænsningsregel er udvidet til også at omfatte skattefrit udbytte af egne aktier.

Ikrafttrædelse

Loven gælder for aktier, der annulleres den 24. februar 2004 og senere.

Tabsbegrænsningsreglen har virkning for udbytte, der vedtages udloddet den 28. april 2004 og senere.

Lov om ændring af forskellige skattelove (L 173) blev vedtaget den 6. maj 2004.

TOP Gaver til almenvelgørende foreninger mv.

Der er skattemæssigt fradrag for gaver, der gives til foreninger og organisationer mv., hvis midler anvendes i almenvelgørende øjemed.

Fradraget udgør maksimalt 5.000 kr. om året, når der ydes en eller flere gaver på i alt 5.500 kr., idet der gælder et bundfradrag på 500 kr.

Maksimumfradraget er hævet til 7.000 kr., og beløbet vil blive reguleret årligt.

Ikrafttrædelse

Den forhøjede beløbsgrænse har virkning for gaver, der gives i indkomståret 2005 og senere.

Lov om ændring af ligningsloven (L 176) blev vedtaget den 2. juni 2004.

TOP Skattelettelser

Folketinget vedtog i 2003 visse skattelettelser, der skulle indføres gradvist i indkomstårene 2004-2007.

Den gradvise indførelse er ophævet, således at skattelettelserne slår fuldt ud igennem i 2004.

Herudover er der sket en midlertidig ophævelse af SP-bidraget.

Beskæftigelsesfradrag

Beskæftigelsesfradraget beregnes som 2,5% af arbejdsindkomsten mv. med fradrag af pensionsindbetalinger.

Fradraget udgør maksimalt 7.000 kr. i 2004.

Bundgrænsen for betaling af mellemskat

Bundgrænsen for betaling af mellemskat udgør 254.000 kr. i 2004.

SP-bidrag

Der skal ikke betales SP-bidrag i 2004 og 2005.

Lov om ændring af kildeskatteloven, ligningsloven og personskatteloven (L 185) og lov om ændring af lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension (L 186) blev vedtaget den 29. april 2004.

TOP Tonnageskatteoven

Ud over indkomst fra levering af transportydelser kan visse andre indkomster henføres under tonnageskatteordningen, når virksomheden foregår i nær tilknytning til levering af transportydelser.

Tonnageskatteoven nævner positivt de former for virksomhed, det drejer sig om, og bestemmelsen er nu udvidet med 2 punkter:

1. En beregnet markedsleje ved rederiets egen anvendelse af lokaler om bord.
2. Lejeindtægt ved udleje af lokaler om bord.

Ikrafttrædelse

Loven har virkning fra og med indkomståret 2001, hvilket vil sige samme virkningstidspunkt som tonnageskatteloven.

Lovens ikrafttrædelsestidspunkt

kendes endnu ikke, da ændringerne skal notificeres for EU-kommissionen efter statsstøttere reglerne.

Lov om ændring af tonnageskatteloven (L 197) blev vedtaget den 2. juni 2004.

TOP Forskere

Visse tilskudsbevillinger til forskere, der er blevet beskattet af hele bevillingen på tildelingstidspunktet, kan nu periodiseres. Derudover er der givet mulighed for standardfradrag for rejseudgifter.

Periodisering af tilskudsbevillinger

Den skattepligtige del af tilskudsbevillinger til forskning, der administreres af Forskningsstyrelsen, er A-indkomst, hvilket bl.a. betyder, at bevillingerne beskattes i takt med udbetalingen. Men sådan har det ikke altid været.

Tidligere blev forskere beskattet af hele tilskudsbevillingen i det år, hvor bevillingen blev tildelt dem, men hvor udbetalingen endnu ikke var påbegyndt. Der er nu skabt lovhjemmel til, at disse forskere kan få genoptaget skatteansættelserne for indkomstårene 1998-2001, således at beskatningstidspunktet udskydes til udbetalingstidspunktet.

31 Nye skattelove

© REVITAX

En del af disse sager om beskatningstidspunktet ligger i dag i klagesystemet. En genoptagelsesansøgning vil blive betragtet som en tilbagekaldelse af en indgivet klage. Der vil blive givet 100% omkostningsgodtgørelse for udgifter afholdt i forbindelse med klagen.

Fradrag for rejseudgifter

Reglerne om skattefri rejsegodtgørelse er udvidet til også at omfatte forskere, der modtager tilskudsbevillinger som A-indkomst.

Indkomstårene 1998-2002 kan genoptages med ansøgning om fradrag for rejseudgifter med standardsatser, hvis de gældende fradragsregler for lønmodtagere m.fl. er opfyldt.

Ikrafttrædelse

Ansøgning om genoptagelse skal indgives til den lokale told- og skatteregion senest den 1. maj 2005.

Ansøgning om fradrag for rejseudgifter for indkomståret 2002 skal indgives senest den 1. maj 2006.

Lov om ændring af ligningsloven (L 212) blev vedtaget den 4. juni 2004.

TOP Sildekvoter og CO₂-kvoter

Den skattemæssige behandling af sildekvoter og CO₂-kvoter er blevet lovreguleret.

Sildekvoter

Vederlagsfri tildeling af sildekvoter medfører ikke beskatning hos modtageren.

Ved køb af sildekvoter kan anskaffelsessummen afskrives med indtil 1/7 om året fra og med aftaleåret.

Hvis kvotens varighed er mindre end 7 år på aftaletidspunktet, kan afskrivning foretages med lige store årlige beløb over den periode, som kvoten gælder.

Ved salg af en kvote skal fortjeneste eller tab opgøres som salgssummen med fradrag af den nedskrevne værdi. Hvis en sildekvote udløber, inden kvoten er fuldt ud afskrevet, er der skattemæssigt fradrag for det uafskrevne beløb.

CO₂-kvoter

Der er indført skattefrihed for værdien af en gratis tildelt CO₂-kvote.

Ved køb af en CO₂-kvote kan kvotens anskaffelsessum fratrækkes ved opgørelsen af den skatte-

32 Nye love

© REVITAX

pligtige indkomst i takt med, at kvoten anvendes i produktionen.

Ved salg af en kvote skal fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem salgssummen og den del af anskaffelsessummen, der ikke er fratrukket ved indkomstopgørelsen. Hvis en CO₂-kvote udløber, inden kvoten er fuldt ud anvendt i produktionen, er der fradrag for den resterende anskaffelsessum.

Ikrafttrædelse

Reglerne om sildekvoter har virkning fra og med den 1. januar 2003, hvor ordningen med sildekvoter, der kan overdrages individuelt, trådte i kraft.

Lovændringerne om CO₂-kvoter skal notificeres for EU-kommissionen efter statsstøttereglerne, og lovens ikrafttrædelsestidspunkt kendes derfor endnu ikke.

Lov om ændring af afskrivningsloven, ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter og lov om afgift af svovl (L 229) blev vedtaget den 4. juni 2004.

TOP Sambeskatning – elselskaber

Begreberne “fri egenkapital” og “bunden egenkapital” i elforsyningslovgivningen er ophævet, og de kollektive elforsyningsvirksomheder må nu yde

lån eller stille sikkerhed for andre virksomheder.

Ændringen af elforsyningsloven betød umiddelbart, at de kollektive elforsyningsvirksomheder kunne indgå i en sambeskatning.

Men da der samtidig er politisk modstand imod en sambeskatning på grund af den solidariske hæftelse for skatter i de sambeskattede selskaber, blev der indsat en bestemmelse i selskabsskatteloven, der hindrer sambeskatning for disse elselskaber.

Ikrafttrædelse

Bestemmelsen har virkning fra og med indkomståret 2004.

Lov om ændring af selskabsskatteloven (L 233) blev vedtaget den 4. juni 2004.

TOP Acontoskatteordningen for selskaber

Procenttillæggene til overskydende skat, restskat og tillæg/fradrag til frivillige indbetalinger skal fremover reguleres årligt på basis af en reduceret markedsrente efter skat.

For indkomståret 2004 udgør procenttillægget til overskydende skat 2,2%.

Tillægget til restskat er altid 3,5 procentpoint højere end tillægget til overskydende skat. Restskattetillægget for 2004 udgør dermed 5,7%.

Tillæg/fradrag til frivillige acontoskatteindbetalinger udgør 120/360 af procenttillægget til overskydende skat. I 2004 er tillægget/fradraget dog bibeholdt med 1%.

Ikrafttrædelse

Beregning af sats for tillæg/fradrag til frivillige indbetalinger af selskabsskat træder i kraft fra og med indkomståret 2005.

De ændrede procentsatser i øvrigt har virkning for overskydende skat og restskat for indkomståret 2004.

Lov om ændring af selskabsskatteloven (L 234) blev vedtaget den 4. juni 2004.

TOP Primo-/ultimoregulering af balanceposter

Tidligere kunne en korrektion af balanceposter udløse dobbelt fradrag eller dobbelt beskatning i de tilfælde, hvor frist- og forældelsesreglerne udelukkede ændring af balanceposten i alle de indkomstår, hvor balanceposten ikke var opgjort korrekt.

Det drejede sig f.eks. om korrektion af opgørelsen af varelagre og igangværende arbejder mv.

Denne uhensigtsmæssighed er nu fjernet ved

altid at betinge korrektion af balanceposter af, at indkomstårets balancepost ultimo er den samme som det efterfølgende års primopost. En primopost kan således kun ændres, hvis det er muligt at ændre det forudgående års ultimopost efter frist- og forældelsesreglerne.

Dette betyder, at der ikke kan blive tale om dobbelt fradrag eller dobbelt beskatning i forbindelse med korrektion af balanceposter.

Ikrafttrædelse

Ændringen har virkning for genoptagelsesansøgninger, der indgives den 1. juli 2004 eller senere, og skattemyndighedernes varsling af ændringer fra samme dato.

Lov om ændring af skattestyrelsesloven (L 235) blev vedtaget den 4. juni 2004.

33 Nye love

© REVITAX

TOP Udvidelse af AM-bidragspligten

Kredsen af personer, der skal betale AM-bidrag, er blevet udvidet.

Arbejde i udlandet for en udenlandsk arbejdsgiver mv.

Der er stort set skabt sammenhæng mellem muligheden for at være omfattet af dansk social sikring og pligten til at betale dansk AM-bidrag. Eksempelvis vil en person med bopæl i Danmark, der udstationeres til arbejde i udlandet, skulle betale AM-bidrag, hvis personen fortsat er omfattet af dansk social sikring under udstationeringen. Det er dermed ikke længere afgørende, om der er tale om en dansk eller en udenlandsk arbejdsgiver.

Pensionsordninger – tidligere ansatte

Der skal betales AM-bidrag af indbetalinger til pensionsordninger, der er oprettet i ansættelsesforhold. Tidligere gjaldt der en undtagelse, hvis en arbejdsgiver indbetalte på en pensionsordning, efter at medarbejderen var fratrukket. I dette tilfælde skulle der ikke betales AM-bidrag.

Denne undtagelse er nu ophævet, hvilket betyder, at der fremover også skal betales AM-bidrag af pensionsindbetalinger for tidligere ansatte.

Honorarer og anden B-indkomst – arbejde i udlandet

Personer med bopæl i Danmark skulle tidligere betale AM-bidrag af honorarer og anden B-indkomst, hvis arbejdet var udført i Danmark.

Denne regel er ændret, og personer, der er fuldt skattepligtige til Danmark, skal nu betale AM-bidrag af B-indkomster, uanset hvor i verden arbejdet

er udført.

Lønmodtagere – arbejde i Danmark for udenlandsk arbejdsgiver

Personer, som er bosiddende i Danmark og arbejder i Danmark for en udenlandsk arbejdsgiver, der ikke har fast driftssted mv. i Danmark, skal nu også betale AM-bidrag.

Ikrafttrædelse

Den udvidede pligt til at betale AM-bidrag gælder for indkomst erhvervet fra og med den 1. juli 2004.

For pensionsindbetalinger gælder bidragspligten dog først for indbetalinger fra og med den 1. oktober 2004.

Lov om ændring af lov om en arbejdsmarkedsfond, ligningsloven, lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension og kildeskatteloven (L 237) blev vedtaget den 4. juni 2004.

TOP “Ekspertbeskatning”

Bestemmelsen i kildeskatteloven om “ekspertbeskatning” er ændret på to punkter. Det ene punkt angår muligheden for underskudsudnyttelse, medens det andet punkt vedrører de personer, der kan blive omfattet af ordningen.

Underskudsudnyttelse

Personer omfattet af “ekspertbeskatning” betaler en bruttoskat på 25% i op til 3 år. Da der er tale om en bruttoskat, kan renteudgifter mv. ikke fratrækkes i denne indkomst. Den bruttobeskattede indkomst indgår ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Hvis personen kun har nettorenteudgifter ud over den bruttobeskattede indkomst, er den skattepligtige indkomst negativ.

Tidligere var der mulighed for, at ugifte personer kunne fremføre den negative indkomst til senere år, medens gifte personer kunne overføre et sådant underskud til en samlevende ægtefælle.

Denne mulighed for underskudsfremførsel eller overførsel til en samlevende ægtefælle er ophævet for nye ansættelseskontrakter. Herefter kan underskud hverken overføres til ægtefællen eller fremføres til senere indkomstår, medmindre underskuddet hidrører fra erhvervsmæssig virksomhed.

Tidligere ansættelse i et udenlandsk koncernselskab

For at kunne blive omfattet af “ekspertbeskatningen” er det bl.a. en betingelse, at personen forud for ansættelsen i Danmark ikke har været udsendt fra Danmark til arbejde i udlandet af den virksomhed,

hvor personen ansættes, eller en dermed
koncernforbundet virksomhed.

I loven tilføjes det nu, at det samme gælder,
hvis personen inden for en periode på 3 år efter
ophør af dansk skattepligt har været ansat i en
udenlandsk, koncernforbundet virksomhed. Denne
tilføjelse sker, fordi der er rejst tvivl om, hvorvidt
en person, der ikke blev "udsendt" af den
danske virksomhed, men i forbindelse med fraflytningen
fik direkte ansættelse i et udenlandsk,
koncernforbundet selskab, kunne vende tilbage
til Danmark og blive omfattet af "ekspertbeskatning".

34 Nye love

© REVITAX

Ændringen har ikke betydning for personer, som
ansættes i udlandet til arbejde i en udenlandsk,
koncernforbundet virksomhed – f.eks. en person,
som ansættes i et dansk moderselskabs udenlandske
datterselskab uden i forvejen at have været ansat
i det danske moderselskab. Denne person kan
ved flytning til Danmark fortsat anvende "ekspertbeskatningen",
hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt.

Ikrafttrædelse

De nye bestemmelser har virkning for skattepligtige,
som efter den 1. juli 2004 vælger beskatning
efter kildeskattelovens § 48 E.

*Lov om ændring af lov om en arbejdsmarkedsfond,
ligningsloven, lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension
og kildeskatteloven (L 237) blev vedtaget den
4. juni 2004.*

TOP Ændring af momsloven

Momsloven er ændret på følgende punkter:

Fællesregistrering

Fra den 1. juli 2004 kan virksomheder, som ikke
har omsætning i form af salg til tredjemand, indgå
i en momsmæssig fællesregistrering med almindelige
erhvervsvirksomheder.

Fællesregistrerede virksomheder betragtes i
momsmæssig forstand som én enhed, og det har
to fordele.

For det første har bevægelser af varer og ydelser
mellem de fællesregistrerede virksomheder ikke
momsmæssig betydning og kræver ikke bogføring
af salgs- og købsmoms.

For det andet opgøres momsfradragets retten for
fællesomkostninger under ét for alle fællesregistrerede
virksomheder på basis af fordelingen mellem
den samlede momspligtige og momsfrie omsætning
i alle de fællesregistrerede virksomheder. Dermed
kan virksomheder, som ikke udelukkende har

momspligtig omsætning, nyde godt af den momspligtige omsætning, der stammer fra de andre virksomheder i fællesregistreringen, og få et højere fradrag for egne fællesomkostninger end ellers. Tidligere kunne holdingselskaber uden nogen form for omsætning ikke indgå i en fællesregistrering med f.eks. et fuldt momspligtigt datterselskab. Disse holdingselskaber kunne derfor heller ikke få forbedret fradragsretten for egne fællesomkostninger (typisk revisionsomkostninger) som følge af datterselskabets momspligtige omsætning. For at få et holdingselskab ind i en fællesregistrering var man derfor nødt til at placere en lille momspligtig aktivitet i selskabet, f.eks. udlejning af et par kopimaskiner til datterselskabet. Fremover er denne "kunstige" aktivitet hos holdingselskaber ikke nødvendig, idet alle virksomheder – med eller uden omsætning – kan oprette en fællesregistrering.

Fællesregistrering af virksomheder med omsætning og virksomheder uden omsætning er dog betinget af, at den ene virksomhed direkte eller indirekte ejer samtlige aktier mv. i den eller de andre virksomheder, som indgår i fællesregistreringen.

Salg til provianteringsvirksomheder

Med virkning fra den 1. juli 2004 er det kun den direkte levering af varer (proviant mv.) til skibe og fly, som kan ske uden beregning af moms. Det indebærer, at virksomheder, som leverer varer til provianteringsvirksomheder, skal tillægge fakturaen moms. Proviafteringsvirksomheder kan fradrage momsen efter momslovens almindelige regler.

Opgørelse af momsgrundlaget

Det præciseres i loven, at det momspligtige vederlag også omfatter tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris. Præciseringen er udelukkende et udtryk for en sproglig tilpasning, som ikke ændrer gældende praksis.

Handel med el og gas

I momsmæssig henseende anses el og gas for at være varer, der er omfattet af momslovens almindelige regler for fastlæggelse af leveringsstedet (momsbeskatningsstedet). Lovændringen vedrører køb af el og gas dels til videresalg og dels til forbrug her i landet.

Hvis el og gas leveres fra udlandet til en forhandler i Danmark med henblik på videresalg, er momsbeskatningsstedet Danmark. Det har ingen betydning, at forhandleren også indkøber el og gas

til eget forbrug, hvis dette har et uvæsentligt omfang. Der er mulighed for at anvende omvendt betalingspligt, hvorved den danske moms afregnes af forhandleren på vegne af den udenlandske leverandør. Momsbeskatningsstedet er også Danmark, hvis en udenlandsk leverandør leverer el og gas til en slutbruger, som rent faktisk forbruger el og gas her

35 Nye love

© REVITAX

i landet. Også her er der mulighed for at anvende omvendt betalingspligt.

Ændringerne har virkning fra den 1. januar 2005.

Import af el og gas fra tredjelande

De nye regler for fastlæggelse af momsbeskatningsstedet kunne medføre risiko for dobbelt momsning, hvis man havde opretholdt kravet om beregning af importmoms ved import af el og gas fra lande uden for EU.

I momsloven indsættes der derfor med virkning fra den 1. januar 2005 en momsfritagelse for el og gas, som modtages fra lande uden for EU.

Adgang til netværk (distributionsydelser)

Den momsmæssige behandling af transport/transmission gennem netværkerne for el og naturgas ændres med virkning fra den 1. januar 2005.

Momsbeskatningsstedet for transmissionsydelser mv. er som hovedregel det land, hvor aftageren af ydelsen har sit økonomiske hjemsted. Der er dog mulighed for at anvende omvendt betalingspligt, når køberen er erhvervsdrivende.

Lov om ændring af momsloven (L 148) blev vedtaget den 6. maj 2004.

TOP Kuldioxidafgiften på visse energiprodukter m.m.

Som følge af vedtagelsen af EU's energibeskatningsdirektiv, der udvider harmoniseringsbestrebelsene, er der foretaget mindre ændringer af energiafgiftslovene. Danmark benytter allerede den harmoniserede struktur på de øvrige energiformer. Derfor er der ikke foretaget grundlæggende ændringer af energiafgiftslovene som følge af direktivet. Der er kun tale om mindre ændringer og præciseringer samt en række forenklinger af energiafgiftsreglerne.

De mest vidtrækkende ændringer er følgende:

Tilbagebetaling af CO₂-afgift på lette processer

Reglen om tilbagebetaling af 10% af CO₂-afgiften på lette processer ophæves med virkning fra den 1.

januar 2005. Herefter kan virksomheder, som bruger energi til lette processer (belysning og drift af edb-maskiner mv.), ikke længere fradrage en del af CO₂-afgiften på dette energiforbrug. Selve energiafgiften kan dog stadig fradrages.

Samtidig nedsættes CO₂-afgiften med 10%, og energiafgiftssatserne opjusteres med 10%. Ifølge regeringen vil dette betyde, at virksomhedernes afgiftsbelastning forbliver uændret, men der opnås administrative lettelser, idet man slipper for at opgøre tilbagebetalingsberettiget CO₂-afgift.

Nettoafregning af energiafgifter

Fra den 1. juli 2004 kan virksomheder med et stort forbrug af gas eller el blive registreret efter gasafgiftsloven og elafgiftsloven på visse betingelser.

En registreret virksomhed kan modtage energi fra andre registrerede virksomheder uden at betale afgifter, og herefter afregner virksomheden afgift direkte til told- og skattemyndighederne i takt med, at gassen eller elektriciteten forbruges.

Godtgørelse af afgifter på opvarmning af bygningskonstruktioner

Det fremgår nu af loven, at opvarmning af bygningskonstruktioner anses for at være procesenergi.

Reglerne om opgørelse ved måling

Fra den 1. juli 2004 kan virksomheder, som hidtil har benyttet energiafgiftslovenes standardsatser for opgørelse af energiforbrug til opvarmning, men som nu opsætter målere, benytte målerresultatet også på tidligere afgiftsperioder, såfremt der er tale om samme forbrugsmæssige forhold.

Lov om ændring af lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter m.m. (L 210) blev vedtaget den 27. maj 2004.

36 Nye love

© REVITAX

TOP CIRKULÆRER OG BEKENDTGØRELSER

TOP Ejendomsadministratorers

momspligt – viceværttydelser

Told- og Skattestyrelsen har udtalt sig om den momsmæssige behandling af ejendomsadministratorers levering af viceværttydelser.

En ejendomsadministrators varetagelse af viceværtfunktionen for udlejer ved hjælp af eget personale hører ikke ind under de opgaver, som administrator kan udføre som led i momsfrataget ejendomsadministration.

Hvis en ejendomsadministrator skal varetage viceværtfunktionen ved hjælp af egne ansatte, skal

der således beregnes moms af vederlaget for ydelserne. Derimod er en administrators ansættelse, afskedigelse og instruktion/ledelse af viceværter og viceværtfløsere omfattet af momsfratagelsen for ejendomsadministration. *SKM2003.563 af den 16. december 2003 om momspligt.*

TOP Moms ved skrotning af biler

Told- og Skattestyrelsen har præciseret reglerne for beregning af moms ved skrotning af biler.

Mange autoophuggere har opfattet momsreglerne på den måde, at en bil indleveret til skrotning mod betaling af 1.000 kr. er købt af autoophuggeren, hvorfor det også er ophuggeren, der har krav på skrotningsgodtgørelsen. Prisen for bilen er betinget af, at autoophuggeren samtidig får overdraget bilens registreringsattest samt en skrotningsattest, hvor bilejeren ved sin underskrift transporterer sit krav på skrotningsgodtgørelsen på 1.750 kr. til ophuggeren.

Når autoophuggeren efterfølgende affaldsbehandler bilen og får udbetalt skrotningsgodtgørelsen fra Miljøordning for Biler, har det været mange ophuggeres opfattelse, at der ikke skulle betales moms af denne godtgørelse, fordi der var tale om affaldsbehandling af "ophuggerens egen bil".

Told- og Skattestyrelsen har nu udtalt, at en autoophugger skal betale moms af vederlaget for affaldsbehandlingen af en bil, når ophuggeren i henhold til en transporterklæring får udbetalt skrotningsgodtgørelse fra Miljøstyrelsen, uanset om ophuggeren betragter sig som køber af bilen. Styrelsens opfattelse er først og fremmest begrundet i, at den hidtidige ejer ved transporterklæringen erhverver krav på en momspligtig affaldsbehandlingsydelse fra autoophuggeren.

Hvis autoophuggeren eksempelvis har udbetalt 1.000 kr. til bilejeren ved indlevering af bilen, og godtgørelsen for skrotningen udgør 1.750 kr., skal der ifølge Styrelsens meddelelse betales moms af de 750 kr., der går til autoophuggeren for hans affaldsbehandling af bilen.

De 1.000 kr. udgør dermed bilejerens "overskud" ved indlevering til miljørigtig skrotning, medens de 750 kr. udgør prisen for den momspligtige skrotningsydelse, forudsat at det rent faktisk er autoophuggerens pris ekskl. moms for miljørigtig skrotning.

SKM2004.211 af den 17. maj 2004 om moms, skrotningsgodtgørelse.

38 Cirkulærer og bekendtgørelser

© REVITAX

TOP EF- og HØJESTERETS DOMME

TOP Fraflytningsbeskatning af aktier

EF-domstolen har afsagt dom (en præjudiciel afgørelse) i en sag anlagt af en fransk statsborger mod den franske stat om fraflytningsbeskatning af ikke-realiserede aktieavancer.

Franskmanden gjorde gældende, at de franske skatteregler udgjorde en hindring for hans EU-sikrede ret til at etablere sig i et andet land.

I henhold til franske regler var henstand med betaling af fraflytningsskatten betinget af sikkerhedsstillelse.

Unoterede aktier kunne ikke anvendes som sikkerhedsstillelse, medens maksimalt 60% af sikkerhedsstillelsen måtte bestå af børsnoterede aktier, og heraf kunne aktier, der ikke var noteret på den franske børs, kun accepteres som sikkerhedsstillelse, hvis der også blev stillet en bankgaranti.

EF-domstolen underkendte de franske fraflytningsbeskatningsregler, da reglerne kan begrænse udøvelsen af den frie etableringsret. Domstolen udtalte bl.a., at selv en hindring med begrænset rækkevidde eller af ringe betydning for etableringsfriheden er forbudt efter traktaten.

Hindringer for den frie etableringsret kan tillades, hvis formålet er lovligt, foreneligt med traktaten og begrundet i tvingende almene hensyn, samt hvis reglerne ikke er i strid med proportionalitetsprincippet.

Ifølge EF-domstolen var de franske regler ikke udformet med henblik på specielt at ramme skatteflugtssituationen.

Reglerne tog i stedet generelt sigte på personer, som flytter fra Frankrig uanset årsag. Der kan ifølge EF-domstolen ikke opstilles en generel formodning om, at der altid er tale om skatteunddragelse, blot fordi en person flytter fra Frankrig.

Både den danske, den tyske og den hollandske regering afgav indlæg for EF-domstolen. Samtlige tre regeringer gav udtryk for, at de franske regler ikke var i strid med etableringsfriheden. Den danske regering anførte bl.a., at reglerne om fraflytning er et værn mod udhuling af statens skattegrundlag, der skal beskytte mod, at personer flytter med henblik på at drage fordel af forskelle mellem landenes skattesystemer. Hertil svarede EF-domstolen, at den blotte omstændighed, at et

medlemsland går glip af en indkomst på grund af en persons flytning til et andet land, hvis skattesystem er mere fordelagtigt, ikke kan begrunde en restriktion for etableringsretten. Der er ikke tale om tvingende hensyn af almen interesse, som kan begrunde en overtrædelse af en grundlæggende frihedsrettighed.

Vore kommentarer:

Det fremgår af et svar fra Folketingets Skatteudvalg, at de danske regler for beskattning af urealiserede aktieavancer mv. efter Skatteudvalgets opfattelse ikke er i strid med EU-reglerne om den frie etableringsret, fordi henstandsbeløbet er rentefrit, og fordi der ikke er krav om sikkerhedsstillelse.

Også Tyskland har regler om fraflytningsbeskatning af aktier, og der er nu anlagt sag mod den tyske regering med påstand om, at de tyske fraflytningsbeskatningsregler er i strid med den frie etableringsret.

Det må forventes, at EF-domstolen inden for en overskuelig fremtid tager stilling til, hvorvidt de danske regler i aktieavancebeskatningsloven er i strid med den frie etableringsret.

TOP Advokat- og revisorudgifter – aktieombytning

Ligningsloven giver fradrag for advokat- og revisorudgifter ved etablering af erhvervsvirksomhed eller ved udvidelse af en bestående virksomhed.

Østre Landsret nægtede et selskab fradrag for advokat- og revisorudgifter i forbindelse med stiftelse af et holdingselskab ved en skattefri aktieombytning.

Efter Landsrettens opfattelse medførte det forhold, at holdingselskabet ejede aktier i et datterselskab, ikke i sig selv, at selskabet skulle betragtes som en erhvervsvirksomhed efter ligningsloven.

Højesteret har nu underkendt Østre Landsrets dom.

Højesteret anførte i sin begrundelse, at ifølge både aktieselskabsloven og anpartsselskabsloven skal de selskaber, der er omfattet af loven, være erhvervsdrivende.

I selskabsretten er det anerkendt,

39 EF- og højesteretsdomme

© REVITAX

at dette krav også er opfyldt for selskaber, hvis virksomhed udelukkende består i at besidde aktier eller anpartar i ét eller flere datterselskaber. Udgangspunktet må derfor være, at disse moderselskaber også skal anses for at være erhvervsdrivende efter de skatteretlige regler.

Højesteret fandt ikke, at ligningsloven mv. gav anledning til en anden forståelse end selskabslovene.

Etableringen af holdingselskabet skulle derfor

anses for at være etablering af en erhvervsvirksomhed med fradrag for advokat- og revisorudgifter i forbindelse med aktieombytningen.

Vore kommentarer:

Dommen giver mulighed for at få genoptaget skatteansættelser tilbage til indkomståret 1997 i de tilfælde, hvor skattemyndighederne har nægtet fradrag for revisor- og advokatudgifter i forbindelse med en skattefri aktieombytning.

Også i andre sammenhænge må dommen kunne anvendes som begrundelse for fradrag for advokat- og revisorudgifter mv., da dommen fastslår, at holdingselskaber er erhvervsdrivende.

TOP Befordringsfradrag – lang afstand – dokumentation

Højesteret har fastslået, at der kan stilles skærpede krav til dokumentationen for, at befordring mellem bopæl og arbejdssted rent faktisk har fundet sted, når der er tale om afstande, der klart overstiger det sædvanlige.

Skatteyderen havde bopæl i Kloster ved Ringkøbing og arbejdssted i henholdsvis Slagelse og København. Senere flyttede han til Nakskov, men bevarede sine arbejdspladser.

Højesteret anførte i sin begrundelse, at der kun kan opnås fradrag for den befordring, der rent faktisk har fundet sted, og at bevisbyrden som udgangspunkt påhviler skatteyderen i overensstemmelse med, hvad der generelt gælder for skattemæssige fradrag. Skatteyderen havde fremlagt lejekontrakter og en erklæring fra arbejdsgiveren, men Højesteret fandt ikke, at det var tilstrækkelig dokumentation for eller sandsynliggørelse af den selvangivne befordring. Højesteret fremhævede desuden, at skatteyderen heller ikke – på trods af skattemyndighedernes opfordring – på anden måde havde sandsynliggjort befordringen i den angivne størrelsesorden.

Dommen er offentliggjort i SKM2004.162.

Vore kommentarer:

Hvis man har lang afstand til arbejde, skal man kunne dokumentere eller sandsynliggøre, at befordringen rent faktisk har fundet sted. Egnede dokumentation kan eksempelvis være kilometerregnskab og regnskab med køb af benzin, værkstedsbesøg og parkering.

TOP Fiskere – ambi

12 års kamp om tilbagebetaling af ambi er nu definitivt slut for ca. 1.600 fiskere.

Danmarks Fiskeriforening indbragte Østre Landsrets dom for Højesteret og krævede fuld tilbagebetaling af den ulovligt opkrævede ambi.

Skatteministeriets påstand var frifindelse under henvisning til, at fiskerne havde fået forhøjede priser ved salget af fisk til delvis dækning af den indbetalte ambi.

Højesteret stadfæstede Landsrettens dom, og overvæltningen af ambi på salgsprisen for fisk blev skønsmæssigt fastsat til halvdelen.

Vore kommentarer:

Dommen svarer til de øvrige ambi-sager, hvor halvdelen af den indbetalte ambi blev anset for at være dækket via forhøjede salgspriser, hvorfor tabet kun udgjorde den anden halvdel.

40 EF- og højesteretsdomme

© REVITAX

TOP LANDSRETSDOMME

TOP Værdi af fri bil – beregningsgrundlag – sikkerhedsudstyr

Vestre Landsret har afgjort, at beregningsgrundlaget for fastsættelse af den skattepligtige værdi af fri bil ikke kan nedsættes med værdien af sikkerhedsudstyr, som f.eks. ABS-bremser og airbags. Beregningsgrundlaget skal mindst svare til den pris, der faktureres og opkræves af forhandleren.

Dommen er offentliggjort i SKM2004.18.

Vore kommentarer:

Efter loven skal beregningsgrundlaget for nye biler ansættes til "nyvognspris". Med dommen er det slået fast, at nyvognsprisen også omfatter sikkerhedsudstyr i form af airbags og lignende, selv om sådant sikkerhedsudstyr er fritaget for registreringsafgift.

TOP Fri bil – hovedanpartshaver – gule plader

En hovedanpartshaver blev ved Vestre Landsret anset for at være skattepligtig efter reglerne for fri bil, fordi han havde haft rådighed over en gulpladebil, der holdt ved privatadressen uden for arbejdstiden.

Der var afløftet moms på bilen.

Der forelå ingen aftale mellem selskabet og hovedanpartshaveren om, at bilen ikke måtte anvendes til privat kørsel, og der var ikke ført kørebog.

Familien havde en privat personvogn.

Landsretten fandt ikke, at hovedanpartshaveren havde sandsynliggjort, at bilen ikke havde været stillet til rådighed for privat kørsel, specielt fordi der ikke var ført kørebog. Retten tillagde det ingen betydning, at privat kørsel i gulpladebilen ville

være en overtrædelse af momsloven.

Dommen er offentliggjort i SKM2004.12.

Vore kommentarer:

Dommen viser, at når en bil reelt er til rådighed for privat kørsel, skal der føres kørebog for at undgå beskatning af fri bil.

TOP Ej fri bil – hovedaktionær – gule plader

Under næsten identiske omstændigheder som ovenstående dom fra Vestre Landsret har Østre Landsret afgjort, at en hovedaktionær ikke skulle beskattes af værdi af fri bil.

Der var tale om en varebil på gule plader, og momsen var afløftet. Familien havde en personbil på hvide plader.

Virksomhedens forretningsadresse var den samme som hovedaktionærens bopælsadresse. Endvidere benyttede virksomheden en lagerbygning på en anden adresse.

Der forelå et rekonstrueret kilometerregnskab for erhvervsmæssig kørsel, der redegjorde for 30.815 km ud af de kørte 32.275 km. Kørselsregnskabet var underbygget med bilagsmateriale.

Retten tillagde det ikke afgørende betydning, at kilometerregnskabet var udarbejdet efterfølgende, eller at der var en mindre difference, der kunne skyldes opmålingsmetoden.

Dommen er offentliggjort i SKM2004.85.

42 Landsretsdomme

© REVITAX

Vore kommentarer:

Denne dom understreger også vigtigheden af et kørselsregnskab, når en bil reelt står til rådighed for privat

kørsel. Østre Landsret godkendte det efterfølgende udarbejdede kørselsregnskab, fordi regnskabet var underbygget med bilagsmateriale om kundebesøg mv.

Østre Landsret har i to andre domme refereret i SKM2004.209 og SKM2004.208 statueret beskatning af fri bil, hvor personerne reelt havde rådighed over fri bil, og hvor der ikke var ført kørselsregnskab.

TOP Maskeret udlodning – hovedanpartshaver

Østre Landsret fandt, at en hovedanpartshaver var skattepligtig af de fordele, som han opnåede ved overdragelsen af en motorbåd til sit selskab, der drev agenturvirksomhed med beklædning.

Ved overdragelsen af motorbåden til selskabet udlignede hovedanpartshaveren et ulovligt aktionærlån og fik samtidig et tilgodehavende i selskabet.

Selskabet satte umiddelbart herefter båden til salg gennem en bådmægler, men først efter nogle

år og efter skift af mægler lykkedes det selskabet at sælge båden.

Salget medførte et tab på ca. 100.000 kr., ligesom selskabet i ejerperioden havde afholdt liggeomkostninger til båden på i alt ca. 60.000 kr.

Både Landsskatteretten og Landsretten fandt, at overdragelsen af motorbåden til selskabet var begrundet i et ønske om at udligne hovedanpartshaverens mellemregning med selskabet. Dette indebar, at liggeomkostninger og risikoen for tab blev overvæltet på selskabet. Selskabets køb af båden havde derudover ingen tilknytning til driften. Hovedanpartshaveren skulle derfor beskattes af selskabets omkostninger og tab som maskeret udlodning. Dommen er offentliggjort i SKM2004.107.

Vore kommentarer:

Dommen viser, at dispositioner, som ikke er forretningsmæssigt begrundet, kan medføre, at hovedaktionærer med bestemmende indflydelse bliver udlodningsbeskattet af de udgifter og tab, som selskabet påføres.

43 Landsretsdomme

© REVITAX

ADMINISTRATIVE AFGØRELSER

TOP Befordringsfradrag hjem/ arbejde – udstationering

Landsskatteretten fandt, at der ikke var lovhjemmel til at nægte en kriminalassistent, der var udstationeret i Bosnien, befordringsfradrag for fire hjemrejser til Danmark under udstationeringen. Skatteankenævnet havde nægtet fradrag med den begrundelse, at kriminalassistenten ikke kunne få befordringsfradrag, når han modtog skattefrie godtgørelser.

De skattefrie godtgørelser blev udbetalt til dækning af kost, logi, småforbrødenheder og lokal transport, og godtgørelserne blev halveret, hvis optjente feriedage blev afholdt uden for området. Under disse omstændigheder fandt Landsskatteretten, at der ikke var tilstrækkeligt klar hjemmel til at nægte befordringsfradrag for hjemrejserne. Kendelsen er offentliggjort i SKM2003.504.

Vore kommentarer:

Kendelsen må tages som et udtryk for, at hjemrejser under udstationering giver ret til befordringsfradrag, hvis udgiften afholdes af skatteyderen, og hvis der ikke samtidig udbetales skattefrie godtgørelser, der skal dække samtlige merudgifter i forbindelse med udstationeringen.

TOP AM-bidrag – kørselsgodtgørelse

Landsskatteretten har givet en fodbolddommer medhold i, at han ikke skulle betale AM-bidrag af kørselsgodtgørelse. Fodbolddommeren modtog desuden honorar for at dømme kampene.

Kørselsgodtgørelsen var opgjort i overensstemmelse med Ligningsrådets satser.

Landsskatterettens begrundelse var, at der ikke var tale om et honorar, men en kompensation for udgifter til transport i forbindelse med hvervet.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2003.494.

Vore kommentarer:

Kørselsgodtgørelse efter Ligningsrådets satser kan ikke udbetales skattefrit til personer, hvis vederlaget er Bindkomst.

Denne persongruppe er imidlertid berettiget til et befodringsfradrag svarende til Ligningsrådets satser. Der er tale om et fradrag i den personlige indkomst, men der skal betales fuldt AM- og SP-bidrag af modtagne honorarer. Befodringsfradraget nedsætter således ikke beregningsgrundlaget for AM og SP-bidrag.

Efter arbejdsmarkedsfondsloven skal der betales bidrag af honorarer mv. for personligt arbejde. Kørselsgodtgørelse er ikke vederlag for personligt arbejde, men en godtgørelse af afholdte udgifter.

TOP Advokatombkostninger – anpartshaveroverenskomst

Landsskatteretten har nægtet fradrag for udgifter til udfærdigelse af anpartshaveroverenskomst.

Udgifterne var ikke fradragsberettigede, fordi anpartshaveroverenskomsten skulle regulere det indbyrdes forhold mellem anpartshaverne – og dermed ikke direkte angik selskabet.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2003.524.

Vore kommentarer:

Som udgangspunkt er der ikke fradrag for etableringsomkostninger.

Ligningsloven giver dog fradrag for advokat- og revisorudgifter i forbindelse med etablering eller udvidelse af erhvervsvirksomhed.

TOP Periodisering – rateforsikring – arbejdsgiver

Landsskatteretten har afsagt kendelse om, at der ikke skal foretages periodisering af en arbejdsgivers indbetalinger til en rateforsikring.

Sagen vedrørte et selskab, der havde indgået aftale med to ansatte om indbetaling af 100.000 kr.

årligt på to rateforsikringer.

Under henvisning til de skærpede regler for periodisering fra og med indkomståret 2000 samt

til, at aftalerne var indgået i december måned, havde de lokale skattemyndigheder fundet, at kun 1/12 af de aftalte beløb kunne anses for at være fradragsberettiget i det aktuelle indkomstår. Men Landsskatteretten fastslog, at selskabet var retligt forpligtet til at foretage indbetalingerne, og at der derfor var fradragsret på indbetalingstidspunktet. Kendelsen er offentliggjort i SKM2003.516.

44 Administrative afgørelser

© REVITAX

Vore kommentarer:

Efter det almindelige periodiseringsprincip kan driftsomkostninger fradrages, når der er opstået en retlig forpligtelse til at afholde omkostningerne. Frem til begyndelsen af 2000 var praksis på skatteområdet, at forudbetalte omkostninger (pensionsindbetalingerne i denne sag var reelt ikke forudbetalte omkostninger) kunne fratrækkes fuldt ud, når forudbetalingen maksimalt angik en periode på 12 måneder. Denne praksis er genindført med tilbagevirkende kraft som følge af en kendelse fra Landsskatteretten, jf. SKM2003.447.

TOP Skattefri virksomhedsomdannelse

– hele virksomheden

En omdannelse af en personligt drevet tandlægeklinik i virksomhedsordningen til et selskab var efter Landsskatterettens opfattelse ikke skattefri, fordi betingelsen om, at samtlige aktiver og passiver i virksomheden skal indgå i overdragelsen, ikke var opfyldt.

Virksomheden blev drevet sammen med ægtefællen i interessentskabsform, og interessentskabet ejede også den udlejningsejendom, hvorfra tandlægeklinikken blev drevet. Ejendommen blev holdt uden for virksomhedsomdannelsen, hvilket ikke gav anledning til problemer, da den udgjorde en selvstændig virksomhed.

Aktiver i form af obligationer på ca. 1,9 mio. kr. og kontanter på ca. 1,4 mio. kr., som stort set udgjorde det forudgående års afkast af tandlægeklinikken, blev bibeholdt i virksomhedsordningen sammen med ejendommen. Landsskatteretten fandt, at obligationsbeholdningen og den likvide beholdning skulle have været overdraget til selskabet, for at omdannelsen kunne ske skattefrit, da disse aktiver ikke kunne henføres til udlejningsejendommen. Konsekvensen var, at omdannelsen blev anset for at være skattepligtig med deraf følgende beskatning af bl.a. goodwill på 3,5 mio. kr. Kendelsen er offentliggjort i SKM2003.566.

Vore kommentarer:

Kendelsen viser med al tydelighed, at det kan have betydelige skattemæssige konsekvenser, hvis ikke alle aktiver, der knytter sig til den omdannede virksomhed, medtages i forbindelse med omdannelsen til selskab.

Kendelsen er indbragt for Landsretten.

TOP Fri bil – anskaffelsestidspunkt

– koncerninterne overdragelser

Ligningsrådet har i en bindende forhåndsbesked tilkendegivet, at beregningsgrundlaget for fri bil skal vurderes i relation til det tidspunkt, hvor bilen første gang blev stillet til rådighed af arbejdsgiveren. Anskaffelsestidspunktet påvirkes således ikke af koncerninterne overdragelser kombineret med tilbagekøb eller lejeaftaler, der reelt ikke medfører en ændring i arbejdsgiverens rådighed.

Konkret var der tale om, at selskab B ville overdrage bilen til selskab A, som oprindeligt havde anskaffet bilen, og som i forbindelse med en tilførsel af aktiver havde overdraget bilen til selskab B. Selskab B skulle herefter tilbagelease bilen fra selskab A.

Den bindende forhåndsbesked er offentliggjort i SKM2003.589.

Vore kommentarer:

En tilsvarende sag om en 3 år gammel bil er indbragt for Landsskatteretten.

Landsskatterettens kontorindstilling i denne sag er, at beregningsgrundlaget for fri bil udgør den pris, som bilen er solgt til ved overdragelsen til holding-

45 Administrative afgørelser

© REVITAX

selskabet. I henhold til kontorindstillingen skal der dermed ikke ses bort fra salget, selv om bilen tilbageleases til driftsselskabet.

TOP Arbejdsgiverbetaling – MBAkursus

– lønnedgang

Landsskatteretten har givet en skatteyder medhold i, at arbejdsgiverens dækning af 50% af udgifterne til et MBA-kursus, hvor skatteyderen selv betalte den anden halvdel ved en generel lønnedgang, ikke skulle medføre beskatning af skatteyderen.

Ligningsrådet havde anset ordningen for at være en omgåelse af bestemmelsen om, at medarbejdere ikke kan opnå fradrag for kursusudgifter, som arbejdsgiveren ikke dækker. Derudover lagde Ligningsrådet vægt på, at medarbejderen ville være berettiget til den tidligere løn ved kursets afslutning.

Landsskatteretten fandt ikke, at der var tale om en omgåelse af bestemmelsen om skattefrihed for

arbejdsgiverbetalt uddannelse. Landsskatteretten lagde vægt på, at der var tale om en reel lønnedgang for medarbejderen. Det forhold, at der automatisk ville ske tilbageregulering af lønnen efter endt uddannelse, var efter Landsskatterettens opfattelse ikke tilstrækkeligt til at anse uddannelsen for at være betalt af medarbejderen.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2004.46.

Vore kommentarer:

Kendelsen åbner op for "lønpakker" i form af personalegoder, der enten er skattefrie eller medfører en lavere beskatning end den reelle værdi.

TOP Bruttotrækordning – internetadgang og fri telefon

Ligningsrådet har i en bindende forhåndsbesked godkendt en bruttotrækordning vedrørende bredbånd (ADSL) og fri telefon. Begge ordninger skulle indebære, at medarbejderne gik ned i løn. Ligningsrådet lagde vægt på, at der var tale om en generel lønnedgang, og at medarbejderne ikke skulle have krav på den oprindelige, højere løn ved en eventuel udtrædelse af ordningerne. Det var desuden arbejdsgiveren, der var direkte forpligtet over for teleselskabet.

Den bindende forhåndsbesked er offentliggjort i SKM2004.28.

Vore kommentarer:

Den bindende forhåndsbesked illustrerer, hvordan en arbejdsgiver kan tilgodese medarbejdere, der ønsker adgang til internettet eller fri telefon. Medarbejderne finansierer størstedelen af udgifterne via lønnedgang før skattetræk.

Begge ordninger medfører, at der skal ske beskatning af værdi af fri telefon. Hvis medarbejderne ikke har fri telefon, men kun en bredbåndsforbindelse, skal der ikke ske beskatning af fri telefon, hvis der er adgang til arbejdsgiverens netværk.

TOP Medarbejderobligationer finansieret via lønnedgang

Ligningsrådet har endnu en gang givet tilladelse til, at et personalegode finansieres via lønnedgang.

En virksomhed ønskede at etablere en medarbejderobligationsordning.

Ordningen ville være

udgiftsneutral for arbejdsgiveren, da de medarbejdere, der ønskede at deltage i ordningen, skulle finansiere arbejdsgiverens udgifter via lønnedgang.

Ordningen skulle løbe over flere år. Hvis en

medarbejder havde valgt at deltage i medarbejderobligationsordningen, men fravalgte denne mulighed

ved næste års lønforhandling, havde medarbejderen ikke automatisk krav på at få tilbagereguleret lønnen.

Ligningsrådet lagde til grund, at der var tale om en reel lønnedgang, da den fremtidige kontantløn skulle udgøre beregningsgrundlaget for alle ydelser, der afhang af den løbende kontante lønudbetaling – herunder pension, feriepenge og overtidbetaling. Den bindende forhåndsbesked er offentliggjort i SKM2004.200.

Vore kommentarer:

Der var tale om en medarbejderobligationsordning omfattet af ligningslovens § 7 A, hvilket bl.a. medfører, at den principielt skal tilbydes alle ansatte.

Dette er dog reelt uden betydning, når ordningen er udgiftsneutral for arbejdsgiveren.

Tildelingen af medarbejderobligationer inkl. arbejdsgiverens betaling af afgift må ikke overstige 10% af medarbejderens årsløn. For en medarbejder, der betaler topskat, er der tale om rimeligt store skattebesparelser ved en sådan ordning.

Den bindende forhåndsbesked minder om de medarbejderbetalte pc-ordninger, vi så for nogle år siden.

Dengang blev resultatet et lovindgreb, hvorefter der skulle ske beskatning af "fri" pc, hvis medarbejdere helt eller delvist selv finansierede udgifterne via lønnedgang.

46 Administrative afgørelser

© REVITAX

TOP Omgørelse – bil – virksomhedsordningen

Ligningsrådet har i tre offentliggjorte afgørelser tilladt, at der kunne ske omgørelse af selvangivelser, således at blandet benyttede biler kunne udtages af virksomhedsordningen med tilbagevirkende kraft.

I samtlige tre sager havde de kommunale skatteforvaltninger nægtet at give tilladelse til at udtage bilerne af virksomhedsordningen.

Afgørelserne blev påklaget til Ligningsrådet, der fandt, at betingelserne for selvangivelsesomgørelse var opfyldt. Nemlig, at skatteansættelserne var ændret, at der var tale om et valg (bilerne inden for eller uden for virksomhedsordningen), og at valget havde fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

Endelig havde skatteyderne opfyldt kravet om, at anmodning om selvangivelsesomgørelse skal indgives inden for den gældende 6-måneders-frist.

Afgørelserne er offentliggjort i SKM2004.41, SKM2004.79 og SKM2004.196.

Vore kommentarer:

Afgørelserne viser, at biler kan udtages af virksomhedsordningen

med tilbagevirkende kraft, når skattestyrelseslovens betingelser for omgørelse er opfyldt.

Ligningsrådet har i disse afgørelser anlagt en særdeles lempelig fortolkning med hensyn til betingelsen om, at valget skal have haft "utilsigtede skattemæssige konsekvenser".

6-måneders-fristen regnes fra det tidspunkt, hvor man bliver klar over de skattemæssige konsekvenser af den disposition, som man ønsker ændret.

TOP Gevinster fra andre EU-lande

Skattedepartementet har truffet afgørelse om, at gevinster, der er vundet i et spil eller lotteri i et andet EU- eller EØS-land, er fritaget for dansk indkomstbeskatning.

Det er en betingelse, at spillet eller lotteriet er godkendt af en offentlig myndighed i det andet EU- eller EØS-land, at det opfylder betingelserne i spillelovgivningen i det pågældende medlemsland, og at et tilsvarende spil udbydes lovligt her i landet, uden at gevinsterne indkomstbeskattes. Endvidere skal der foreligge fornøden dokumentation.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2004.121.

Vore kommentarer:

Afgørelsen taler for sig selv. Den konkrete sag vedrørte en gevinst i Staatliche Nordwestdeutsche Klassenlotterie.

TOP Leveringssted for monteringsarbejde i udlandet

Landsskatteretten har afsagt kendelse om, at et dansk selskab ikke var berettiget til at fradrage dansk moms vedrørende montering af platforme, som selskabets underleverandør havde udført i Sverige.

Selskabet havde indgået aftale om levering af platforme til en kunde i Sverige inkl. montering. Monteringen af platformene blev udført af en dansk underleverandør, der fakturerede ydelserne til selskabet med tillæg af dansk moms, hvorefter selskabet fratrag den betalte moms på konto for indgående moms.

Landsskatteretten fandt, at underleverandørens montering af platforme i Sverige skulle anses for at være arbejde udført på løsøregenstande med leveringssted i Sverige. Sverige havde derfor momsbeskatningsretten til underleverandørens monteringsydelse, og det var forkert, at underleverandørens faktura til selskabet var pålagt dansk moms.

Landsskatteretten afgjorde også, at der ikke er fradrag for moms, der fejlagtigt er anført på en faktura. Selskabet kunne derfor ikke fradrage

momsen på monteringsydelsen.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2003.497.

Vore kommentarer:

Kendelsen er korrekt, men den sætter fokus på et problem, der ofte ses i praksis. Håndværksvirksomheder og kursusvirksomheder er eksempler på virksomheder, der let kan løbe ind i momsproblemer, hvis de udfører deres ydelser i andre EU-lande.

Problemet opstår, når en dansk virksomhed udfører ydelser i et andet EU-land uden at undersøge, om ydelserne skal momsnes i det pågældende EU-land.

Dette kan i værste fald medføre, at den danske virksomhed både skal momsregistreres og betale moms i det pågældende EU-land, og samtidig bliver momsfradrag nægtet hos køberen for de ydelser, der fejlagtigt er faktureret inklusive dansk moms.

TOP Momsfrihed for rykkergebyrer

Landsskatteretten har afsagt kendelse om, at et selskabs rykkergebyrer i forbindelse med opkrævning af momspligtige leasingydelser ikke var momspligtige. Selskabets aktiviteter bestod af momspligtig billeasing og finansiering af købekontrakter udstedt af selvstændige forhandlere. Rykkergebyrer blev faktureret uden moms, uanset om gebyrerne kun-

47 Administrative afgørelser

© REVITAX

ne relateres til momsfrie eller momspligtige aktiviteter.

Det fremgik af selskabets standardkontrakt for leasingaftaler, at ved for sen betaling blev bruger pålagt en morarente på 1,8% af det skyldige beløb pr. påbegyndt måned, indtil betaling fandt sted. Der skulle også betales et rykkergebyr på minimum 150 kr.

Landsskatteretten fandt, at de på forhånd aftalte rykkergebyrer måtte anses for at være et standardiseret og objektivt grundlag for godtgørelse af omkostninger i forbindelse med påmindelse om betalingskravet.

Gebyrerne var ikke en del af vederlaget for den ellers momspligtige leasingydelse, men derimod en momsfri erstatning.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2003.541.

Vore kommentarer:

Kendelsen ophæver den tidligere praksis for rykkergebyrer.

Den nye praksis indebærer, at indtægter fra rykkergebyrer ikke skal mindske fradragsretten ved opgørelse af den delvise fradragsret for fællesomkostninger, der er opgjort efter en omsætningsfordeling, da rykkergebyrerne ikke anses for at være en del af virksomhedens omsætning.

Det må endvidere antages, at så længe indtægter fra rykkergebyrer på et standardiseret og objektivt grundlag svarer til selskabets rykkeromkostninger, skal der heller ikke ske en skønsmæssig begrænsning af selskabets fradrag for fællesomkostninger.

TOP Momsfradrag for rådgiveromkostninger mv.

Landsskatteretten har afgjort, at et kommanditselskab kunne fradrage moms på rådgiveromkostninger mv., som var knyttet til selskabets overvejelser om en omdannelse til aktieselskab.

Retten afgjorde samtidig, at der ikke var momsfradrag for ydelser, der vedrørte konsekvenserne for de enkelte kommanditisters private formueforhold.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2004.184.

Vore kommentarer:

Indtil nu har der hersket usikkerhed om momsfradragsretten for omkostninger til omdannelse af en momspligtig virksomhed, f.eks. omdannelse fra anpartsselskab til aktieselskab. Visse told- og skatteregioner har før anlagt det synspunkt, at en ændring af en momspligtig virksomheds juridiske status ikke havde tilknytning til den momspligtige omsætning. Den form for momspligtig virksomhed, der blev udført af den "gamle" juridiske enhed, blev fortsat af den nye enhed i uændret form. Ændringen af den juridiske status var derfor begrundet i forhold, som ikke gav ret til momsfradrag for rådgiveromkostninger mv. Efter Landsskatterettens kendelse skal en momspligtig virksomheds omdannelse fra én juridisk form til en anden anses for at være en momsfri overdragelse af den ophørende virksomheds aktiviteter til den fortsættende virksomhed.

Dermed står det klart, at omkostninger knyttet til momsfrie virksomhedsoverdragelser berettiger til momsfradrag. Disse omkostninger anses for at være en del af den ophørende virksomheds fællesomkostninger, og hvis den ophørende virksomhed er fuldt ud momspligtig, kan hele momsen på omkostningerne fradrages.

Da der i den konkrete landsskatteretssag var tale om en påtænkt omdannelse, som måske aldrig gennemføres, kan det desuden konkluderes, at også moms på udgifter knyttet til påtænkte handlinger giver ret til momsfradrag, hvis de påtænkte handlinger vedrører momspligtige aktiviteter.

Moms på omkostninger til undersøgelse af en mulig momsfri aktivitet, som aldrig iværksættes, kan derimod ikke fradrages.

Kreston Danmark

Samarbejde mellem uafhængige
statsautoriserede revisorer, sekretariatet:
Tordenskjoldsgade 7 B, I . 9900 Frederikshavn
Telefon 98 42 64 66 . Telefax 98 42 64 90
www.kreston.dk . steen.revision@kreston.dk

Revisionsfirmaet Chr. Mortensen I/S

Statsautoriserede Revisorer

Adelgade 15 . 1304 København K
Telefon 33 73 46 00 . Telefax 33 12 20 37
www.cmrevision.dk . chr.mortensen@kreston.dk

Revisionsfirmaet Hallerup & Co.

Statsautoriseret

Revisionsinteressentskab

Overgaden Oven Vandet 48 E . 1415 København K
Telefon 32 96 29 00 . Telefax 32 96 29 05
www.hallerup.dk . hallerup@kreston.dk

Mebus & Christensen

Statsautoriseret

Revisionsinteressentskab

Vester Voldgade 107 . 1552 København V
Telefon 33 15 27 27 . Telefax 33 15 47 04
www.kreston.dk . m-c.revision@kreston.dk

Revisionsfirmaet Aage & Povl Holm I/S

Statsautoriserede Revisorer

Rustenborgvej 7 A . 2800 Lyngby
Telefon 45 88 81 00 . Telefax 45 87 00 01
www.revision-lyngby.dk . holm@kreston.dk

Revisionsfirmaet Frank Bergmann

Statsautoriseret Revisor

Rustenborgvej 7 A . 2800 Lyngby
Telefon 45 88 81 00 . Telefax 45 87 00 01
www.kreston.dk . bergmann@kreston.dk

Kærsgaard Laursen

Statsautoriseret

Revisionsinteressentskab

Hovedgaden 28 . 2970 Hørsholm
Telefon 45 86 41 35 . Telefax 45 86 42 64
www.bkl-audit.dk . b.k.laursen@kreston.dk

Revisionsfirmaet BJ Revision

Statsautoriseret

Revisionsanpartsselskab

Dønnevældevej 19 . 3230 Græsted
Telefon 48 39 26 00 . Telefax 48 39 26 05
www.bjrevision.dk . bjrevision@kreston.dk

Revisionsfirmaet Carsten Øhauge

Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

Sct. Knudsgade 2 B . 4100 Ringsted
Telefon 57 61 84 44 . Telefax 57 67 05 10
www.reviring.dk . oehauge@kreston.dk

SMJ Revision

Statsautoriseret Revisor

Steffen Møller Jensen
Vænget 16 . 4400 Kalundborg
Telefon 59 51 72 00 . Telefax 59 51 72 02
www.smjrevision.dk . smjrevision@kreston.dk

Revisionsfirmaet Aage Maagensen

Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

C. E. Christiansens Vej 56 . 4930 Maribo
Telefon 54 78 16 88 . Telefax 54 78 46 88
www.aage-maagensen.dk . maagensen@kreston.dk

Revisionsfirmaet J. Barrett I/S

Statsautoriserede Revisorer

Ringvejscentret
Blangstedgårdsvej 1 . 5220 Odense SØ
Telefon 66 15 76 76 . Telefax 66 15 40 76
www.kreston.dk . barrett@kreston.dk

Revisionsfirmaet Jan Christiansen

Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab

Vestre Engvej 3 . 5400 Bogense
Telefon 64 81 22 33 . Telefax 64 81 22 33
www.kreston.dk . jan.christiansen@kreston.dk

Revisionsfirmaet Jørgen Geertsen

Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab

Odensevej 19 . 5471 Søndersø
Telefon 64 89 17 13 . Telefax 64 89 34 98
www.jgeertsen.dk . geertsen@kreston.dk

ReviPartner Vejle

Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

Flegmade 9 V . 7100 Vejle
Telefon 75 82 87 44 . Telefax 75 72 10 62
www.revi-partner.dk . rev-partner@kreston.dk

Revisionsfirmaet Torben Jensen

Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

Havnepladsen 3 A . 7100 Vejle
Telefon 70 20 13 05 . Telefax 75 85 85 49
www.torbenjensen.dk . rtj.vejle@kreston.dk

Revisionsfirmaet

Rasmussen & Sørensen I/S

Statsautoriserede revisorer

Danmarksgade 22 . 7490 Aulum
Telefon 97 47 13 22 . Telefax 97 47 10 22
www.kreston.dk . revas@kreston.dk

Munk & Iversen

Statsautoriserede revisorer A/S

Skanderborgvej 201, I, Viby Torv . 8260 Viby-Aarhus
Telefon 86 14 30 99 . Telefax 86 14 33 66
www.kreston.dk . m-i.aarhus@kreston.dk

Revisionsfirmaet Stig Hansen

Statsautoriseret Revisor

Søndergade 19 . 8464 Galten
Telefon 86 94 50 66 . Telefax 86 94 69 76
www.stighansen.dk . stighansen@kreston.dk

Revisto I/S

Statsautoriserede Revisorer

Vejlevej 16 . 8700 Horsens
Telefon 76 27 67 00 . Telefax 76 27 68 00
www.revisto.dk . revisto@kreston.dk

Revisionsfirmaet Torben Jensen

Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

Bredgade 18 B . 8722 Hedensted
Telefon 75 89 09 44 . Telefax 75 89 99 30
www.torbenjensen.dk . rtj.hedensted@kreston.dk

Revisionsfirmaet Poul Erik Sundstrup

Statsautoriseret Revisor

Banegårdspladsen 5 . 8850 Bjerringbro
Telefon 86 68 39 00 . Telefax 86 68 30 01
www.kreston.dk . sundstrup@kreston.dk

Revisionsfirmaet Kresten Hyldahl

Statsautoriseret Revisor

Torvet 4 . 9240 Nibe
Telefon 98 35 34 11 . Telefax 98 35 38 98
www.kreston.dk . hyldahl@kreston.dk

Jydsk Revisionsinstitut I/S

Statsautoriserede Revisorer

Nørregade 38 . 9850 Hirtshals
Telefon 98 94 54 00 . Telefax 98 94 50 20
www.kreston.dk . jydk.hirtshals@kreston.dk

Revisionsfirmaet Jørgen Steen

Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

Tordenskjoldsgade 7 B, I . 9900 Frederikshavn
Telefon 98 42 64 66 . Telefax 98 42 64 90
www.kreston.dk . steen.revision@kreston.dk

Revisionsfirmaet Tom Petersen

Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab

Tordenskjoldsgade 7 B,II . 9900 Frederikshavn
Telefon 98 92 60 22 . Telefax 98 91 17 44
www.revision-tom-petersen.dk . tom.petersen@kreston.dk

Jydsk Revisionsinstitut I/S

Statsautoriserede Revisorer

Østre Strandvej 41 . 9990 Skagen
Telefon 98 44 13 99 . Telefax 98 45 02 15
www.kreston.dk . jydk.skagen@kreston.dk

Medlem af **Kreston I n ternational**

ISSN 1395-9530