



**K** Kreston Danmark

Det konstruktive alternativ:  
**KRESTON DANMARK**  
Et landsdækkende samarbejde  
mellem uafhængige  
statsautoriserede revisorer.

Vi kombinerer den mindre  
virksomheds fordele med  
den stores ressourcer.

[www.kreston.dk](http://www.kreston.dk)

**SKATTEINFORMATION JANUAR 2008**

# FORORD

Dagen før statsministeren udskrev valg, blev der vedtaget et lovkompleks, som gik under benævnelsen ”lavere skat på arbejde”.

Selv om ambitionsniveauet i lovkomplekset ikke var stort, har års erfaring belært os om, at man skal være taknemmelig for lidt, når det drejer sig om skattelettelser.

Den skattepolitiske debat var imidlertid ikke til at stoppe, og den nye VK-regering har da også tilkendegivet, at målet er at gennemføre en skattereform.

Der er derfor nedsat en skattekommission, for det plejer man at gøre. Sigtet med reformen er en markant nedsættelse af skatten på arbejde, herunder skatten på den sidst tjente krone.

Samtidig skal man dog huske at læse næste del af målet med skattereformen, som er at understøtte ambitionerne på klima- og energiområdet. Det betyder, at vi kan se frem til højere grønne afgifter.

Indtil reformen gennemføres, gælder skattestoppet, som trods alt ikke har fået aktiviteten på lovgivningsområdet til at gå helt i stå. Vi gennemgår de vedtagne love og verserende lovforslag i det sidste halvår af 2007 og sætter fokus på de mere principielle og betydningsfulde domme og afgørelser fra domstolene, Landsskatteretten og Skatterådet.

Derudover har vi i udvalgte artikler fordybet os i nogle emner, som giver anledning til problemer i det daglige.

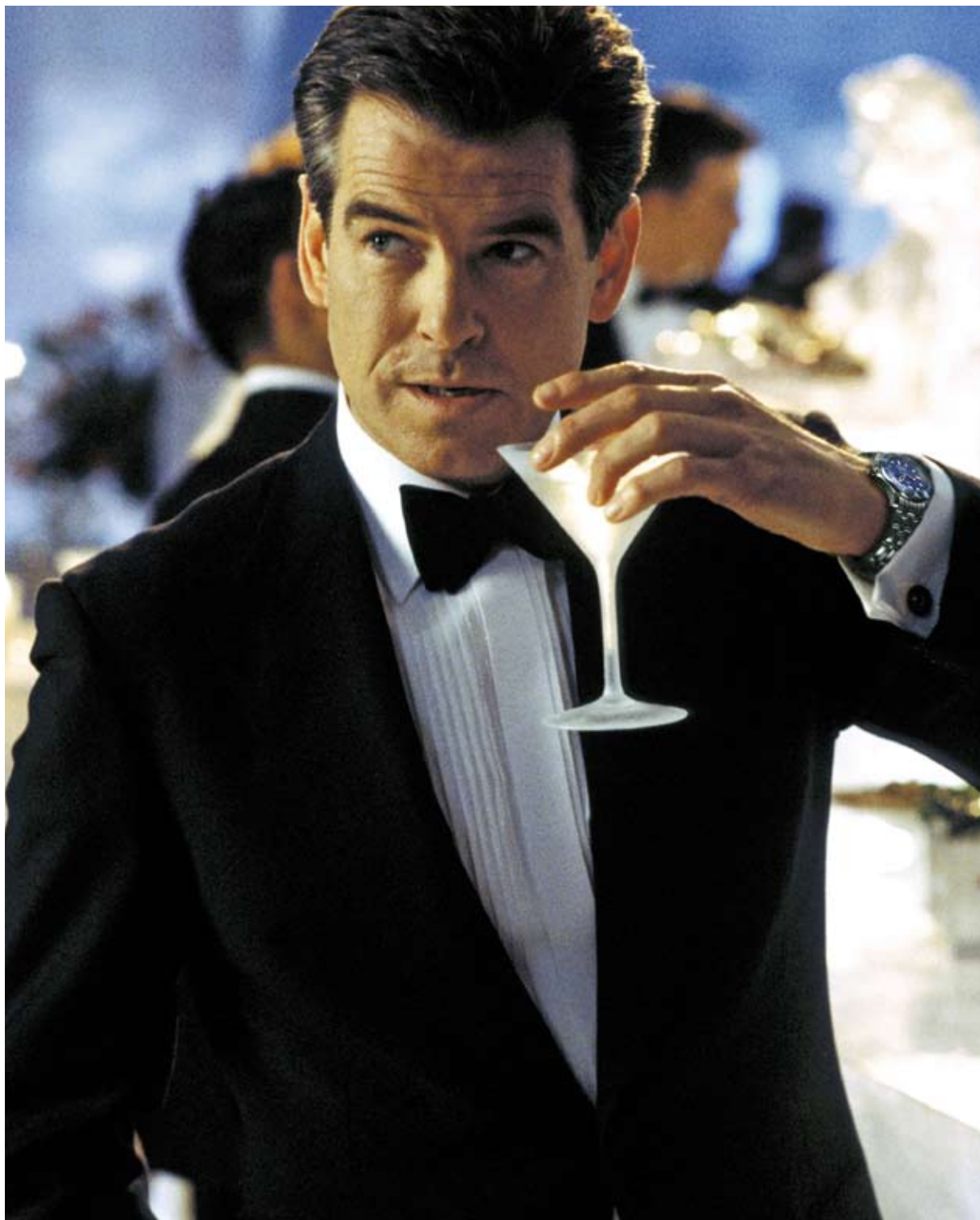
Billedtemaet i denne udgave af Skatteinformation er inspireret af, at forfatteren til James Bond-bøgerne, Ian Fleming, ville være fyldt 100 år i 2008. Vi kigger lidt nærmere på filmværkets forskellige James Bond igennem tiderne samt de flotte Bond-piger, biler, scenerier og Q-grej, der synes at være uløseligt forbundet med den karismatiske agent 007.

Vi ønsker Dem god fornøjelse og et rigtigt godt nytår.

Redaktionen er afsluttet den 18. december 2007.

# Skatteinformation

## Januar 2008



*Die Another Day, 2002. James Bond (Pierce Brosnan).*

<b>Selvangivelsen 2007 .....</b>	<b>4</b>	<b>Forældelsesregler .....</b>	<b>20</b>
Gode råd .....	4	Gode råd .....	20
Personer .....	4	Forældelsesfrister .....	20
Selskaber .....	5	De formueretlige forældelsesregler kontra skatteforvaltningslovens forældelsesregler .....	21
Frister for indsendelse i 2008 .....	6	Ikrafttrædelse og overgangsregler .....	22
<b>Skattefrihed ved salg af helårs- og sommerboliger .....</b>	<b>7</b>	<b>Eksportmomsordningen kan finansiere fremgang og vækst .....</b>	<b>24</b>
Gode råd .....	7	Gode råd .....	24
Parcel- og sommerhusreglen .....	7	Formålet med ordningen .....	24
En- og tofamiliehuse samt ejerlejligheder .....	7	Betingelser for at anvende ordningen .....	24
Anpartslejligheder og andele i bolig- interessentskaber .....	12	Hvordan fungerer ordningen? .....	24
Aktie- og andelslejligheder .....	12	Likviditetsmæssig fordel og rentefrit lån .....	25
Ejendomme med mere end to lejligheder .....	12	Konklusion .....	25
Blandet beboelses- og erhvervsjendomme .....	13	<b>Nye love .....</b>	<b>26</b>
Landbrugsejendomme .....	13	Lavere skat på arbejde .....	26
Sommerhuse .....	14	Pensionsordninger oprettet inden for EU/EØS ....	26
<b>Overgangssaldo for aktier og anparter .....</b>	<b>16</b>	Beskatning af pensionsafkast .....	27
Gode råd .....	16	Pensionsordninger ved flytning til Danmark .....	27
Beskatning af aktieindkomst .....	16	Registreringsafgift og vægtafgift .....	28
Overgangssaldo .....	16	<b>Verserende lovforslag .....</b>	<b>30</b>
<b>Valutaswaps og valuta- terminkontrakter .....</b>	<b>18</b>	Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med Spanien og Frankrig .....	30
Gode råd .....	18	Ændring af diverse skattelove .....	30
Hvad er valutaswaps og valutatermins- kontrakter? .....	18	Etableringskontomidler .....	32
Skattemæssig behandling af valuta- kontrakter .....	19	Ændring af momsloven og andre afgiftslove .....	33

**SKAT-meddelelser ..... 35**

AM-bidrag og arbejde i udlandet .....	35
Skoler – genoptagelse som følge af momspligtig aktivitet .....	35
Praksisændring – momsfrigtagelse for vejhjælp .....	35
Momsfradrag i sportsklubber .....	35
Momsfradrag for driftsomkostninger til varevogne på gule plader .....	36

**EF- og højesteretsdomme ..... 37**

Levering af undervisningsydelser .....	37
Rådgiverudgifter ved køb af aktier .....	37
Ombygning af lejede lokaler .....	37
Skattefri virksomhedsomdannelse .....	38
Fri bolig for administrerende direktør .....	40
Fiskers fradrag for rejseudgifter .....	40

**Landsretsdomme ..... 41**

Firmaudflugt .....	41
Fri bil – værkstedsvogn .....	42
Fri bolig .....	42
Grænsehandel .....	43

**Byretsdomme ..... 44**

Hovedaktionærs fødselsdag .....	44
Hovedaktionærs fødselsdag .....	44

**Administrative afgørelser ..... 45**

Sundhedsordninger .....	45
Ejendom og ophørspension .....	45
Gældskonvertering .....	46
Grænsehandel – at gå for langt over grænsen .....	47
Momsfradrag for mægleromkostninger .....	47
Respondentgaver .....	48



*Ian Fleming, 1908-1964.*

*I foråret 2008 vil mange lønmodtagere opleve, at de ikke modtager en selvangivelse. I stedet vil kuverten fra SKAT kun indeholde en årsopgørelse for indkomståret 2007 og eventuelt et oplysningskort. Årsopgørelsen skal kontrolleres, og alle skatteydere har pligt til at få rettet eventuelle fejl.*

*Selvstændigt erhvervsdrivende og andre personer med lidt mere komplicerede skatteforhold skal fortsat udfylde en selvangivelse.*

## Gode råd

- Husk, at udenlandsk indkomst også skal selvangives i Danmark. Det gælder også for ejere af ferieboliger i udlandet.
- Indberet selvangivelsen via TastSelv og modtag straks en kvittering, der indeholder de indberettede tal.
- Betal restskat på over 40.000 kr. senest den 17. marts 2008, hvorved rentetillægget kun er 2 % i stedet for 7 %.
- Vent med at indbetale de sidste 40.000 kr. i restskat til den 1. juli 2008.

## Personer

### Årsopgørelse og oplysningskort

Den fortrykte selvangivelse eksisterer ikke længere. Langt de fleste lønmodtagere vil i foråret 2008 kun modtage en årsopgørelse og eventuelt et oplysningskort. Hvis der medfølger et oplysningskort, er det et udtryk for, at SKAT formoder, at lønmodtageren har yderligere indkomster eller fradrag end de indkomster og fradrag, der fremgår af årsopgørelsen.

Alle skatteydere har pligt til at kontrollere, at årsopgørelsens oplysninger om indkomster er korrekte. Uanset om en skatteyder har modtaget et oplysningskort eller ej, skal det meddeles SKAT, hvis skatteyderen har andre indkomster end de indkomster, der

fremgår af årsopgørelsen. Dette kan ske enten via TastSelv eller ved indsendelse af oplysningskortet.

Korrektioner til årsopgørelsen skal være SKAT i hænde senest den 2. maj 2008.

Selvstændigt erhvervsdrivende og andre personer med lidt mere komplicerede skatteforhold skal fortsat indsende selvangivelse.

## Selvangivelse

Selvangivelse skal anvendes af personer, som:

- driver selvstændig virksomhed,
- ejer anparter, som ikke er omfattet af anpartsreglerne,
- har udlejningsejendom,
- har forskudt regnskabsår,
- har oplysningspligt om kontrollerede transaktioner,
- er kunstner (indkomstudligningsordning) eller
- har udenlandsk indkomst.

Senest den 1. juli 2008 skal selvangivelsen med supplerende regnskabsoplysninger sendes via TastSelv eller være modtaget hos SKAT. Personer, der anvender selvangivelsen for udenlandsk indkomst, kan ikke anvende TastSelv.

## Supplerende regnskabsoplysninger

Følgende virksomheder er fritaget for at afgive supplerende regnskabsoplysninger:

- Virksomheder med en nettoomsætning på under 300.000 kr., som dog skal afgive oplysninger om revisorbistand.
- Virksomheder med en nettoomsætning på mere end 25 mio. kr.
- Virksomheder med en udlejning af fast ejendom med maksimalt to lejemål.
- Erhvervsvirksomheder med flere end to ejere, hvor ingen af ejerne deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang.
- Erhvervsvirksomheder omfattet af anpartsreglerne (mere end 10 ejere).
- Elselskaber og pengeinstitutter mv.

Der skal som hovedregel ikke indsendes skatteregnskab sammen med selvangivelsen. Dog skal virksomheder med en nettoomsætning på over 25 mio. kr. fortsat indsende skatteregnskab. Det samme gælder virksomheder med mere end to ejere, hvor ingen af ejerne deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang, medmindre virksomheden er omfattet af reglerne om fælles skatteregnskab (virksomheder med mere end 10 ejere, hvoraf nogle af ejerne ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang).

I de tilfælde, hvor et skatteregnskab ikke er indsendt, kan SKAT kræve skatteregnskabet indsendt på et senere tidspunkt.

### **Udenlandsk indkomst**

Alle former for udenlandsk indkomst skal selvangives i Danmark, også selv om der er betalt skat i udlandet.

Der vil normalt blive givet lempelse for betalt udenlandsk skat ved den danske skatteberegning. Der kan i visse tilfælde opnås skattefrihed for lønindkomst fra arbejde i udlandet i mere end 6 måneder, men udenlandsk indkomst skal under alle omstændigheder selvangives i Danmark.

### **Selskaber**

Selskabers selvangivelse skal indsendes til den skattemyndighed, der er anført på blankettens forside. Alle selvangivelser for selskaber, som indgår i en samskatning, skal indsendes til administrationselskabets skattemyndighed.

Selvangivelser skal indtastes via TastSelv eller være SKAT i hænde senest 6 måneder efter regnskabsårets udløb. Fristen er dog den 1. august 2008, hvis selskabets regnskabsår udløber i perioden fra den 1. februar til den 31. marts 2008.

### **Supplerende regnskabsoplysninger**

I selvangivelsen skal der afgives en række regnskabsoplysninger og oplysninger om opgørelse af den skattepligtige indkomst, såsom afskrivninger, tab på debitorer, ukuransnedskrivninger på varelager, salg af im-

materielle aktiver, opnået akkord mv. og foretagne omstruktureringer.

Følgende selskaber er dog fritaget for at afgive supplerende oplysninger:

- Elselskaber, pengeinstitutter og investeringsforeninger mv.
- Selskaber med en nettoomsætning på under 500.000 kr., som dog skal afgive oplysninger om revisorbistand.
- Selskaber med en nettoomsætning på mere end 100 mio. kr.
- Selskaber, som har valgt eller året før indgik i en samskatning med et udenlandsk selskab, eller som beskattes af en genbeskatningssaldo.

For samskattede selskaber er det nettoomsætningen i alle de samskattede selskaber, der afgør, om der skal afgives supplerende oplysninger.

Ved samskatning skal alle danske og udenlandske selskaber udfylde rubrikkerne med supplerende regnskabsoplysninger.

### **Bilag til selvangivelsen**

Sammen med selvangivelsen skal selskaber indsende:

- Oplysninger om kontrollerede transaktioner på blanket 05.021.
- Opgørelse af samskatningsindkomsten. Blanket 05.027 kan anvendes.
- Oplysninger om ejerforholdene i det ultimative moderselskab og i koncernens andre selskaber (koncernoversigt).

Alle selskaber, der udøver eller er underlagt bestemmende indflydelse over eller fra andre selskaber eller har fast driftssted i udlandet, skal afgive oplysninger om kontrollerede transaktioner.

Hovedreglen er, at der ikke skal indsendes skatteregnskab sammen med selvangivelsen, men SKAT kan dog forlange, at der indsendes et skatteregnskab på et senere tidspunkt.

Følgende selskaber skal dog fortsat indsende skateregnskab sammen med selvangivelsen:

- Elselskaber, pengeinstitutter og investeringsforeninger mv.
- Selskaber med en nettoomsætning på mere end 100 mio. kr.

- Selskaber, som har valgt eller året før indgik i en sambeskatning med et udenlandsk selskab, eller som beskattes af en genbeskatningssaldo.

Årsrapporten skal heller ikke indsendes, da SKAT selv kan rekvirere den hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

## Frister for indsendelse i 2008

Restskat på over 40.000 kr.	
17. marts	Sidste frist for indbetaling af restskat på over 40.000 kr. uden et tillæg på 7 %. Der fratrækkes dog 2 % af den del af betalingen, der overstiger 40.000 kr.
Oplysninger til det fælles skateregnskab	
15. april	Indberetning af oplysninger til det fælles skateregnskab for virksomheder med mere end 10 ejere.
Gaveanmeldelser	
1. maj	Anmeldelse af afgiftspligtige gaver ydet i 2007.
Lønmodtagere	
2. maj	Frist for personer til at meddele rettelser til årsopgørelsen. For deltagere i anpartsprojekter er fristen dog den 1. juli 2008.
Etableringskonto	
15. maj	Indskud på etableringskonto. Udsættelse med selvangivelsen forlænger ikke fristen for indskud.
Selskaber og fonde	
30. juni	Selvangivelsesfrist for selskaber og fonde mv. med kalenderregnskabsår. For selskaber og fonde mv., hvis regnskabsår udløber i perioden fra den 1. februar 2008 til den 31. marts 2008, er fristen den 1. august 2008 – ellers 6 måneder efter regnskabsårets udløb.
Ophørspension	
1. juli	Indskud på ophørspension.
Selvstændige	
1. juli	Selvangivelsesfrist for bogførings- eller regnskabspligtige personer – herunder personer, der anvender virksomhedsordningen, deltager i anpartsprojekter eller har udenlandsk indkomst. Hvis selvangivelsen ikke indsendes rettidigt, skal der betales et skattetillæg, selv om SKAT har alle oplysninger via servicebrevet.
Restskat på 40.000 kr. og derunder	
1. juli	Restskat på 40.000 kr. og derunder kan indbetales uden procenttillæg.
September Oktober November	Den del af en eventuel restskat, der ligger over 17.300 kr., opkræves i september, oktober og november 2008 med et tillæg på 7 %. Den del, der ligger under 17.300 kr., indregnes sammen med procenttillægget i forskudsskatten for 2009.

# Skattefrihed ved salg af helårs- og sommerboliger

*Familiens helårsbolig og sommerbolig kan sælges uden beskatning efter parcel- og sommerhusreglen, forudsat at nogle særlige betingelser er opfyldt.*

*I visse situationer er det muligt at tilrettelægge et ejendomssalg med henblik på at spare skat, medens valg af en anden fremgangsmåde kan betyde en øget skat.*

*I denne artikel kigger vi både på de faldgruber, der skal undgås, og på de muligheder, der er for at spare skat ved salg af fast ejendom.*

## Gode råd

- Vær opmærksom på bopælskravet.
- Grunde på mere end 1.400 m<sup>2</sup> bør om muligt udstykkes.
- Nedriv aldrig familiens helårsbolig eller sommerhus inden et salg.
- Ved udstykning af et tofamiliehus i to ejerlejligheder bør salg ske inden udstykningen.
- En mindre landbrugsejendom kan med fordel blive omvurderet til et enfamiliehus.

## Parcel- og sommerhusreglen

I henhold til parcel- og sommerhusreglen kan helårsboliger og sommerhuse (uden for næring) sælges skattefrit, når visse krav til ejendommens karakter og ejerens benyttelse af ejendommen er opfyldt.

Først for ca. 40 år siden kunne helårsboliger og sommerboliger sælges skattefrit. Dengang var det en betingelse for skattefrihed, at ejendommen havde været benyttet af ejeren eller ejerens husstand i mindst 2 år forud for salget. I 1990 blev 2-års reglen ophævet, og efter de nye regler skulle selv en kortvarig beboelse af ejendommen medføre skattefrihed.

Ophævelsen af 2-års reglen har dog i praksis medført et stort antal sager om beboelsesbetingelsen.

Praksis er restriktiv i de tilfælde, hvor en ejendom ikke er blevet erhvervet med henblik på ejerens egen beboelse, men i stedet har været udlejet til børn eller er blevet erhvervet ved arv, og hvor ejeren etablerer en bolig i ejendommen i en kortere periode forud for salget. Det er et krav, at ejendommen reelt har tjent som bolig for ejeren. Ved bevisbedømmelsen er SKAT og domstolene afvisende over for ejeres påstande om midlertidig bolig på grund af f.eks. samlivsproblemer. Hvis der er en mistanke om, at en ejers beboelse af en ejendom er skattemæssigt betinget, anerkender domspraksis generelt ikke, at ejeren reelt har anvendt ejendommen som bolig.

Sager om skattefrit salg af sommerhuse omhandler typisk, om en helårsbolig, der udelukkende har været anvendt som fritidsbolig, kan sælges skattefrit eller ej.

## En- og tofamiliehuse samt ejerlejligheder

Parcelhusreglen giver fuldstændig skattefrihed ved salg af en ejendom, der har tjent som bolig for ejeren eller ejerens husstand i hele eller en del af ejerperioden.

Skattefriheden forudsætter, at ejendommens samlede grundareal er mindre end 1.400 m<sup>2</sup>, medmindre der ifølge en offentlig myndigheds bestemmelse ikke kan udstykkes grund til selvstændig bebyggelse fra ejendommen, eller medmindre udstykning vil medføre en væsentlig værdiforringelse af restarealet eller den bestående bebyggelse.

## Bopælskravet

Skattefriheden ved salg af et enfamiliehus, et tofamiliehus og en ejerlejlighed gælder kun, hvis ejendommen reelt har tjent som bolig for ejeren eller ejerens husstand. Proformaflytning og lignende tiltag er ikke tilstrækkeligt til, at salget kan ske skattefrit efter parcelhusreglen. Domstolene stiller strenge krav til bevisførelsen for, at ejendommen reelt har tjent som bolig for ejeren.

Mange sager for domstolene er kendetegnet ved, at der ikke har været tale om en reel flytning til ejen-

dommen, og nogle gange er der ikke sket flytning overhovedet. Ejeren har måske først meldt flytning til ejendommen efter at have modtaget en vurdering af salgsprisen fra en ejendomsmægler. I nogle sager var ejerens påstand, at der var tale om et pusterum i ægteskabet, men at gemytterne atter var faldet til ro på det tidspunkt, hvor ejendommen blev solgt. I andre sager var vandforbruget og elforbruget i ejendommen så lavt i den påståede beboelsesperiode, at der med rette var tvivl om, hvorvidt ejeren overhovedet var flyttet ind i ejendommen.

Praksis viser, at ejerens egne oplysninger og formel anmeldelse af flytning til Folkeregistret ikke vejer tungt nok som beviser for, at en ejendom har været anvendt som bolig for ejeren. Ejeren skal også kunne dokumentere eller sandsynliggøre, at der rent faktisk er sket indflytning i ejendommen med henblik på varig beboelse. Bevisbyrden påhviler ejendommens ejer.

Selv om der normalt stilles krav om, at ejeren kan fremlægge dokumentation for f.eks. flytteudgifter og udgifter til el, vand, varme, telefon og licens mv. på ejendommen, er dette ikke i sig selv tilstrækkeligt til at løfte bevisbyrden, da det er forholdsvis let at kreere flytte- og forbrugsudgifter. Navnlig hvis en husstand har to helårsboliger til disposition på samme tidspunkt, stilles der skærpede krav til bevisbyrden, som kan være vanskelige at indfri. Et typisk eksempel er en situation, hvor en ejer fraflytter sin oprindelige bolig for i en kortere periode at have bopæl i en anden bolig, som efterfølgende sælges, hvorefter ejeren vender tilbage til sin oprindelige bolig, som i mellemtiden har været beboet af ægtefællen eller samleveren. Praksis viser desuden, at jo kortere en periode ejeren har beboet ejendommen, jo større krav stilles der til bevisbyrden.

Hvis der er indledt salgsbestræbelser inden eller ganske kort tid efter ejerens indflytning i ejendommen, er det også nærmest umuligt at dokumentere eller sandsynliggøre, at indflytningen er sket med henblik på en varig beboelse af ejendommen. Salgsbestræbelserne viser med al tydelighed, at ejeren netop ikke har haft til hensigt at bebo ejendommen varigt.

### **Husstand**

I henhold til praksis bliver husstand fortolket snævert til at omfatte ægtefælle og mindreårige børn. Voksne børn, der ikke bor sammen med deres forældre, er ikke en del af husstanden.

Det er ikke et krav, at en ejendom tjener som bolig for ejeren på salgstidspunktet, men ejendommen skal fortsat være anvendt til beboelse, og ikke udlejet til erhvervsmæssige formål på salgstidspunktet. Erhvervsmæssige formål er også udlejning til beboelse i form af et socialpædagogisk opholdssted.

Hvis forældre og et studerende barn har ejerfællesskab om en ejerlejlighed, som barnet har beboet, er barnet skattefri af sin andel af fortjenesten ved salget, medens forældrene er skattepligtige.

### **Forældrelejligheder**

Fortjeneste ved salg af en lejlighed, som har været udlejet til ejerens voksne børn, er skattepligtig. Det kan ikke anbefales, at en af forældrene etablerer bolig i ejerlejligheden i en periode forud for salget. I stedet bør lejligheden sælges til barnet til den lavest mulige pris, dvs. den senest offentliggjorte ejendomsvurdering minus 15 %. 15 %'s reglen kan dog kun anvendes, hvis ejerlejligheden ikke er vurderet som udlejet. Udlejede lejligheder vurderes nemlig betydeligt lavere end frie (ikke-udlejede) lejligheder. Hvis forældrene ønsker at sælge lejligheden til barnet til den offentlige ejendomsvurdering minus 15 %, skal lejligheden være vurderet som en fri lejlighed på salgstidspunktet. Dette klares ved, at forældrene opsiger lejemålet (men barnet kan godt blive boende i lejligheden) og herefter anmoder om en ekstraordinær ejendomsvurdering – en såkaldt § 4-vurdering – som en fri lejlighed. Det koster ca. 500 kr. Når forældrene har modtaget den nye ejendomsvurdering, kan lejligheden sælges til barnet til den nye vurdering med fradrag af maksimalt 15 %.

### **To boliger**

I visse situationer kan en husstand eje to helårsboliger, som begge kan sælges skattefrit efter parcelhusreglen.

I 2006 tog Vestre Landsret stilling til spørgsmålet i en sag, hvor en ejer havde anvendt en supplerende helårsejendom af arbejdsmæssige årsager i ca. to måneder om året. Vestre Landsret fandt, at to ejendomme ikke kan tjene som bolig for en ejer på samme tid, hvilket er en betingelse for skattefrihed efter parcelhusreglen.

Vestre Landsrets dom blev indbragt for Højesteret, hvor ejeren henviste til, at administrativ praksis tillader, at en person kan råde over to ejendomme, der på samme tid tjener som bolig for ham. Der blev ikke afsagt dom i Højesteret, fordi Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle i sagen. Ministeriet accepterede, at familiens supplerende helårsejendom kunne sælges skattefrit.

Det fremgår af Skatteministeriets kommentar til dommen, at en ejendom, der har været anvendt af ejeren af arbejdsmæssige årsager, kan sælges skattefrit efter parcelhusreglen, selv om familien samtidig råder over en anden helårsbolig. Det er uden betydning, om ejeren anskaffede ejendommen af arbejdsmæssige årsager eller ej, hvis blot ejeren faktisk har anvendt ejendommen af arbejdsmæssige årsager. Dog bevirker ikke enhver arbejdsmæssig anvendelse af en ejendom, at ejendommen kan sælges skattefrit. Det er en betingelse, at den arbejdsmæssige anvendelse af ejendommen har haft en sådan varighed, at den supplerende ejendom kan anses for at have tjent som bolig for ejeren. Der skal være tale om længerevarende ophold eller regelmæssigt tilbagevendende ophold som ek-



Casino Royale, 2006. James Bond (Daniel Craig) og længst til højre Rene Mathis (Giancarlo Giannini).

sempelvis en eller to overnatninger i hver uge. I sagen for Højesteret var der tale om et samlet ophold på ca. to måneder om året, hvilket Skatteministeriet anfører som et minimum for, at en ejendom kan anses for at have tjent som bolig for ejeren eller ejerens husstand.

Selv om det er Skatteministeriets opfattelse, at en supplerende helårsbolig kan sælges skattefrit, hvis boligen har været beboet af ejeren af arbejdsmæssige årsager, er det uafklaret, om også eksempelvis en pensionist kan eje to ejendomme, der begge tjener som bolig for pensionisten og pensionistens husstand og dermed kan sælges skattefrit efter parcelhusreglen.

Forliget for Højesteret giver ikke støtte for Skatteministeriets indskrænkende fortolkning af parcelhusreglens rækkevidde og synes umiddelbart at stride imod et tidligere svar fra skatteministeren til Folketingets Skatteudvalg.

Skatterådet har for nylig afgivet et bindende svar om, at en supplerende helårsbolig, der havde været anvendt af ejeren i forbindelse med uddannelse, kunne sælges skattefrit.

### **Ejerlejligheder uden bopælspligt**

Ejerlejligheder uden bopælspligt er især attraktive for udlandsdanskere, som ønsker at have en lejlighed til rådighed i forbindelse med feriebesøg i Danmark.

I relation til skattereglerne er der reelt tale om helårsboliger, men disse lejligheder kan ofte sælges skattefrit efter sommerhusreglen. Læs mere herom i afsnittet "Helårsbolig anvendt som sommerbolig".

### **Opdeling af et tofamiliehus i ejerlejligheder**

Selv om ejeren af et tofamiliehus kun har beboet den ene lejlighed selv, medens den anden lejlighed har været udlejet til beboelse i hele ejerperioden, kan hele ejendommen sælges skattefrit.

Hvis en lejer i et tofamiliehus ønsker at købe sin lejelejlighed som en ejerlejlighed, afhænger ejerens skattepligt af, om der er gennemført udstykning på salgstidspunktet. Ved salg af lejligheden efter udstykning er fortjenesten skattepligtig for ejeren, men hvis

lejligheden i stedet sælges betinget af udstykning, men inden udstykning er gennemført, er fortjenesten skattefri for ejeren.

### **Arealkravet**

Et parcelhus med et grundareal på over 1.400 m<sup>2</sup>, som kan udstykkes til selvstændig bebyggelse, kan ikke sælges skattefrit efter parcelhusreglen.

Hvis ejeren udstykker grunden og derefter sælger parcelhuset med den resterende grund på under 1.400 m<sup>2</sup> (eller hvis der ikke kan foretages yderligere udstykning), kan parcelhuset sælges skattefrit. Salget af den udstykkede grund er derimod skattepligtigt. Skattefriheden ved salg af parcelhuset gælder også, selv om parcelhuset og den udstykkede grund sælges til samme køber.

Ejeren skal afvente en endelig godkendelse af udstykningen fra Kort- og Matrikelstyrelsen, inden salget af bygningsparcellen kan ske skattefrit, og ervedover forudsætter et skattefrit salg også, at beboelsen videreføres, efter at udstykningen er endelig.

Hvis der ikke foretages udstykning, er hele fortjenesten ved salget af ejendommen skattepligtig.

### **Erklæring om, at der ikke kan udstykkes**

Hvis en ejendoms grundareal overstiger 1.400 m<sup>2</sup>, men ejendommen ikke kan udstykkes til selvstændig bebyggelse ifølge en offentlig myndigheds bestemmelse, er fortjenesten ved salget skattefri. En erklæring om den manglende adgang til udstykning skal indhentes i den kommune, hvor ejendommen er beliggende.

Dokumentation for, at en ejendom ikke kan udstykkes, kan eksempelvis foreligge i form af et afslag på en anmodning om udstykning eller som en udtalelse om, at der ikke kan forventes dispensation fra et generelt udstykningsforbud i tilfælde, hvor der foreligger hjemmel til dispensation.

Selv om en ejendom er beliggende i landzone, er det ikke tilstrækkelig dokumentation for, at der ikke kan foretages udstykning til selvstændig bebyggelse,

fordi planloven kan indeholde en dispensationsbestemmelse med hensyn til udstykning.

### **Væsentlig værdiforringelse**

Selv om en ejendoms grundareal overstiger 1.400 m<sup>2</sup>, er der mulighed for at sælge den samlede ejendom skattefrit, hvis SKAT afgiver en erklæring om, at en udstykning vil medføre en væsentlig værdiforringelse af restarealet eller af den bestående bebyggelse.

Patriciervillaer og ejendomme med udsigt kræver ofte større udenomsarealer end traditionelle parcelhuse. Udstykning af disse ejendomstyper kan derfor medføre en værdiforringelse af både den bestående bebyggelse og restarealet.

### **Ubebygget areal**

Salg af en ubebygget grund er som udgangspunkt skattepligtigt, fordi den i sagens natur ikke kan have tjent som bolig for ejeren – heller ikke selv om ejeren har benyttet grunden til at placere en campingvogn, som er blevet anvendt som helårs- eller sommerbolig.

Det er imidlertid muligt at sælge et ubebygget areal uden beskatning efter reglerne om arealoverførsel. Ved arealoverførsel skilles et areal fra en samlet fast ejendom, der efterfølgende sammenlægges med en anden bestående fast ejendom eller en offentlig vej. I modsætning til udstykning opstår der normalt ikke en ny selvstændig ejendom ved arealoverførsel.

Salg af en ubebygget grund kan også ske skattefrit, hvis der på grunden har været opført et hus, som er blevet væsentligt beskadiget. Læs mere herom i afsnittet ”Væsentligt beskadigede ejendomme”.

### **Væsentligt beskadigede ejendomme**

Fortjeneste ved salg af en ubebygget grund er som udgangspunkt skattepligtig.

Hvis familiens parcelhus nedbrænder, og huset kunne have været solgt skattefrit efter parcelhusreglen, er en erstatning fra forsikringsselskabet skattefri, uanset om familien genopfører et nyt hus på grunden eller ej. Fortjeneste ved salg af grunden er derimod princi-

pielt skattepligtig, selv om hele ejendommen kunne have været solgt skattefrit.

Der gælder dog en undtagelsesbestemmelse ved salg af en grund, hvor familiens parcelhus mv. er blevet væsentligt beskadiget. Skattefriheden gælder for ejendomme, der er omfattet af sommerhusreglen og parcelhusreglen, og for de ellers skattefrie ejerboliger i blandet benyttede ejendomme samt for stuehuse på landbrugsejendomme mv.

Der er følgende betingelser for skattefrihed:

- På grunden har der været opført et hus, som er blevet væsentligt beskadiget.
- Beskadigelsen skyldes ikke forsæt eller grov uagtsomhed fra ejeren eller ejerens husstands side.
- Ejendommen (ejerboligen) kunne have været afstået skattefrit før beskadigelsen.
- Hele ejendommen afstås senest 1 år efter beskadigelsen.

Beskadigelse skyldes typisk brand eller storm, og skattefriheden omfatter grunde, hvor huset er så beskadiget, at det ikke kan betale sig at reparere det.

Der kan opnås dispensation fra 1-års fristen for afståelse, hvis udskydelsen af salget ikke skyldes forhold, som ejeren kan påvirke, eksempelvis uenighed med forsikringsselskabet om erstatningens størrelse.

Skatterådet har i et bindende svar taget stilling til, om et sommerhus, der var genopført efter en brand, kunne sælges skattefrit, selv om ejeren ikke havde anvendt sommerhuset efter genopførelsen. Ejeren havde inden branden anvendt ejendommen som sommerbolig. Allerede umiddelbart efter branden var ejeren klar over, at han ville sælge ejendommen, men hvis han valgte at få udbetalt forsikringssummen uden at genopføre et nyt sommerhus, ville det medføre en reduktion af forsikringssummen. Efter SKAT's opfattelse skulle grunden med det nyopførte sommerhus betragtes som en ny ejendom, der ikke kunne sælges skattefrit, fordi ejendommen ikke ville blive anvendt af ejeren efter genopførelsen. Skatterådet fandt imid-

lertid, at en fortjeneste ved salg af det genopførte sommerhus var skattefrit. Skatterådet lagde vægt på, at sommerhuset havde tjent som sommerbolig for ejeren inden branden, at sommerhuset var genopført med rimelig kontinuitet, og at salget ville finde sted i umiddelbar forlængelse af genopførelsen.

Skatterådet har desuden afgivet et bindende svar om, at en grund kunne sælges skattefrit efter nedrivning af et hus, der var svært beskadiget af fugt- og svampeangreb.

### Anpartslejligheder og andele i boliginteressensskaber

Også anpartslejligheder og andele i boliginteressensskaber er omfattet af parcelhusreglen.

Hvis en anpartslejlighed eller en andel i et boliginteressensskab har tjent som bolig for ejeren eller

ejers husstand i hele eller en del af ejerperioden, er en fortjeneste ved et salg skattefrit. Læs mere herom i afsnittet ”Bopælskravet”.

Selv om det ikke fremgår tydeligt af lovteksten, er det et krav, at den del af ejendommens grundareal, der hører til den pågældende lejlighed, er mindre end 1.400 m<sup>2</sup>, eller at der ikke kan ske udstykning.

Derudover er det en forudsætning for skattefrihed, at anparten indeholder en brugsret til en beboelseslejlighed i ejendommen.

### Aktie- og andelslejligheder

Fortjeneste ved salg af aktier og andelsbeviser, hvortil der er knyttet en brugsret til en lejlighed, er som udgangspunkt skattepligtig efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven.

Parcelhusreglen gælder imidlertid også for aktie- og andelslejligheder. Det betyder, at en fortjeneste ved salg af aktien eller andelsbeviset er skattefrit, hvis ejeren eller ejers husstand i hele eller en del af ejerperioden har beboet den lejlighed, som aktien eller andelsbeviset giver brugsret til. Selv om det også er en betingelse for skattefrihed, at et eventuelt grundareal til lejligheden udgør mindre end 1.400 m<sup>2</sup>, må det antages, at skattefriheden fortsat gælder, hvis lejlighedens areal ikke kan udstykkes.

Reglerne om skattefrihed for aktie- og andelslejligheder gælder ikke for andelsbeviser, der udelukkende giver brugsret til et grundstykke.

### Ejendomme med mere end to lejligheder

Ejendomme med mere end to lejligheder benævnes ofte udlejningsejendomme og kan ikke afstås skattefrit. Også selv om ejeren har beboet en af ejendommens lejligheder, er hele fortjenesten skattepligtig.

Ved afgørelsen af, om en ejendom indeholder mere end to lejligheder, lægges der vægt på antallet af køkkener.

En ejendom med tre lejemål kan blive et tofamiliehus ved en sammenlægning af to af lejlighederne, hvor



*The Spy Who Loved Me, 1977. Lotus Esprit.*

der skal ske nedtagning af det ene køkken, herunder afmontering af vand og afløb. Ejendommen kan herefter sælges skattefrit efter parcelhusreglen på betingelse af, at ejeren har beboet den ene lejlighed i ejendommen efter sammenlægningen af de to lejligheder.

Parcelhusreglens almindelige betingelser om beboelse og areal finder tilsvarende anvendelse.

### Blandet beboelses- og erhvervs-ejendomme

Ejendomme, der benyttes til både beboelse og erhverv, kan enten være omfattet af skattefriheden efter parcelhusreglen eller kun skattefrihed for ejerboligen.

Ved salg af en ejendom er som udgangspunkt kun den del af fortjenesten, der kan henføres til den lejlighed, der bebos af ejeren, omfattet af skattefriheden.

Selv om en ejendom er vurderet som en blandet benyttet ejendom (maksimalt to lejligheder), kan hele ejendommen efter praksis afstås skattefrit, uanset den erhvervsmæssige anvendelse, hvis ejendommen har bevaret karakter af et enfamiliehus eller et tofamiliehus og i overvejende grad kan anses for at tjene beboelsesformål. Ved denne bedømmelse lægges der vægt på vurderingsmyndighedernes fordeling af ejendomsværdien på beboelse og resten af ejendommen samt på ejendommens fremtræden og den faktiske fordeling af arealet mellem beboelsesformål og erhvervsmæssig benyttelse. Bygningsmyndighedernes betegnelse af ejendommen kan også indgå som et vejledende moment i bedømmelsen. Hvis ejendommen har bevaret karakter af et enfamiliehus eller et tofamiliehus, og hvis mindst 50 % af ejendomsværdien på et enfamiliehus er henført til beboelse, er betingelserne for skattefrihed normalt opfyldt.

### Landbrugsejendomme

Ved afståelse af ejendomme, der på afståelsestidspunktet helt eller delvist benyttes til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, og ved afståelse af skovbrugsejendomme er den del af en fortjeneste, der vedrører stuehuset med tilhørende grund og have, skatte-

fri. Ligesom ved parcelhusreglen er skattefriheden betinget af, at ejendommen har tjent som bolig for ejeren eller ejerens husstand i hele eller en del af ejerperioden, og at der ikke kan ske udstykning fra ejendommen til selvstændig bebyggelse.

### Ændret vurderingskode

Ved vurdering af ejendomme giver vurderingsmyndighederne ejendommene forskellige koder. Eksempelvis har landbrugsejendomme kode 05, medens parcelhuse har kode 01.

En landbrugsejendom kan ændre status til et parcelhus ved et frasalg af landbrugsejendommens jordtilliggende. Den tilbageværende ejendom vil være omfattet af parcelhusreglen, hvis ejeren eller ejerens husstand har beboet ejendommen efter det tidspunkt, hvor ejendommen blev vurderet som et parcelhus. Ejeren skal dermed have beboet ejendommen efter udstykningen, dvs. efter at approbation fra Kort- og Matrikelstyrelsen foreligger. Hvis grunden med stuehuset er mere end 1.400 m<sup>2</sup> efter udstykningen, er skattefriheden betinget af, at der ikke kan ske udstykning til selvstændig bebyggelse.

Ejendomme på mere end 5,5 ha, der drives landbrugsmæssigt, betragtes normalt som landbrugsejendomme, medmindre særlige forhold taler imod. Omvendt betragtes ejendomme på under 5,5 ha normalt som beboelsesejendomme.

Hvis en ejendom drives landbrugsmæssigt intensivt, trækker det i retning af en landbrugsmæssig vurdering. Omvendt vil en ekstensiv benyttelse af en ejendom som f.eks. bortforpagtning trække i retning af en beboelsesvurdering. Ejeren faktisk anvendelse af en ejendom på ca. 5,5 ha vil derfor have indflydelse på, om ejendommen vurderes som en landbrugsejendom eller en beboelsesejendom.

Efter praksis kan en ejendom, der er vurderet som en landbrugsejendom, men burde være vurderet som en parcelhusejendom, sælges skattefrit efter parcelhusreglen. Det tilrådes dog, at ejendommen omvurderes inden salget.

## Sommerhuse

Sommerhusreglen giver skattefrihed ved salg af et sommerhus, som ejeren eller ejerens husstand har benyttet privat. Generelt er det derfor betydeligt lettere at opnå skattefrihed for sommerhuse end for helårshuse. Den private benyttelse af et sommerhus skal dog ske i nogen tid forud for, at der indledes salgsbestræbelser.

Reglerne om arealkrav eller manglende udstykningsmulighed mv. er de samme som for parcelhuse. Læs mere herom i afsnittet "Arealkravet".

## Helårsbolig anvendt som sommerbolig

Enfamiliehus, tofamiliehus og ejerlejligheder kan sælges skattefrit efter parcelhusreglen, hvis huset har tjent som bolig for ejeren eller ejerens husstand, medens et sommerhus kan sælges skattefrit efter sommerhusreglen, hvis ejeren eller ejerens husstand har benyttet sommerhuset til private formål.

Et sommerhus, der har været anvendt som helårsbolig for ejeren, kan også sælges skattefrit, fordi det har været anvendt til private formål. Derimod kan et helårshus, der kun har været anvendt til fritidsformål, som udgangspunkt ikke sælges skattefrit, fordi det ikke har tjent som bolig for ejeren.

Ifølge praksis kan et enfamiliehus dog sælges skattefrit, selv om det kun har været anvendt som sommerhus, hvis huset er købt og anvendt som sommerhus, og det ikke har været muligt at få huset omvurderet til et sommerhus.

Fra praksis på området kan nævnes en sag, hvor et enfamiliehus udelukkende havde været anvendt til fritidsformål. Ejeren af huset havde ansøgt om at få ejendommens status ændret til sommerhus, men havde modtaget afslag. Ejendommen kunne derfor sælges skattefrit efter sommerhusreglen.

Det modsatte blev resultatet i en anden sag, hvor en søn havde købt sin moders helårshus og givet hende en livsvarig boligret. Efter moderens fraflytning brugte sønnen ejendommen som sommerhus. Fortjenesten ved salget af ejendommen var skattepligtig.

I en tredje sag kunne et helårshus, der udelukkende var blevet anvendt som fritidsbolig, ikke sælges skattefrit, fordi det var muligt at få ejendommen omkvalificeret til sommerhus, men ejeren havde fravalgt det.

Til slut skal nævnes en højesteretsdom, hvor en ejendom var vurderet som et enfamiliehus på salgstidspunktet. Ejeren havde arvet ejendommen, som på det tidspunkt var vurderet som landbrug med bopælspligt. Arvingen ansøgte om at blive fritaget for bopælspligt, men fik afslag. Arvingen fik til gengæld tilladelse til at erhverve ejendommen, hvis han inden for ca. et år ville bosætte sig på ejendommen. Arvingen accepterede denne betingelse, men efterlevede den aldrig. I stedet blev en del af jorden frasolgt, landbrugspligten blev ophævet, og ejendommen blev herefter vurderet som et enfamiliehus. Højesteret fandt, at arvingens benyttelse af ejendommen til fritidsformål ikke kunne medføre skattefrihed efter parcelhusreglen, fordi arvingen ved erhvervelsen havde oplyst, at han ville tage fast bopæl på ejendommen.

Praksis viser altså, at en helårsbolig kan sælges skattefrit efter sommerhusreglen, hvis helårsboligen fra erhvervelsen udelukkende er tiltænkt som familiens sommerhus og udelukkende er blevet anvendt som sommerhus. Samtidig er det et krav, at et helårshus bliver omvurderet til et sommerhus, hvis det er muligt.

Skattefrihed efter sommerhusreglen gælder også ved salg af ejerlejligheder uden bopælspligt, når disse lejligheder anvendes til fritidsformål.

## Sommerbolig i udlandet

I de senere år har mange danskere investeret i en sommerbolig i udlandet. De danske skatteregler for sommerboliger er ens, uanset om boligen ligger i Danmark eller i udlandet. Det betyder, at en fortjeneste ved salg af en sommerbolig i udlandet er skattefri i Danmark efter de samme regler, som gælder for danske sommerhuse.

Selv om en udenlandsk sommerbolig kan sælges skattefrit efter danske regler, skal der i nogle tilfælde betales skat af fortjenesten i udlandet.



# Overgangssaldo for aktier og anparter

*I forbindelse med nedsættelse af selskabsskatten til 25 % blev der indført endnu en progressionsgrænse for aktieindkomst og en overgangssaldo.*

*De nye regler betyder umiddelbart, at årlig aktieindkomst ud over den nye progressionsgrænse skal beskattes med 45 %, men ved at opgøre en overgangssaldo kan aktieejere nøjes med at blive beskattet med 43 % af den del af aktieindkomsten, der ligger ud over progressionsgrænsen. Aktieejere kan kun opnå denne skattebesparelse på 2 %, så længe overgangssaldoen er positiv.*

## Gode råd

- Opgør altid en overgangssaldo. Der er ingen negative skattemæssige konsekvenser forbundet med en overgangssaldo.
- Drøft med din revisor, om der bør foretages opskrivninger af værdien af selskabets bogførte aktiver i årsrapporten for 2007, hvis det ikke allerede er sket i årsrapporten for 2006.
- Hold styr på overgangssaldoen, selv om den først skal selvangives, når aktieindkomsten overstiger den pristalsregulerede grænse på 100.000 kr.

## Beskatning af aktieindkomst

Fra og med indkomståret 2008 beskattes aktieindkomst med følgende satser:

- 28 % af beløb op til 46.700 kr. (2008).
- 43 % af beløb mellem 46.700 kr. og 102.600 kr. (2008).
- 45 % af beløb over 102.600 kr. (2008).

Ægtefæller har dobbelte bundgrænser.

## Overgangssaldo

Overgangsordningen blev indført for at afbøde den forhøjede aktieavanceskat på 45 % af opsparat selskabsoverskud, der er blevet beskattet med 28 % eller mere.

Overgangsordningen omfatter både børsnoterede og unoterede aktier samt investeringsbeviser i visse udloddede, aktiebaserede investeringsforeninger og inddebærer, at der skal opgøres en overgangssaldo på grundlag af aktieejers samlede beholdning af aktier pr. 1. januar 2007. Der skal ikke opgøres en overgangssaldo for hver aktiepost, men i stedet en overgangssaldo for aktieejers samlede aktieposter.

Hvis overgangssaldoen udgør 100.000 kr. eller mindre, sættes saldoen til 0 kr., fordi det kun er aktieindkomst på over 100.000 kr., der beskattes med 45 %. Ægtefællers overgangssaldi sættes til 0 kr., hvis summen af ægtefællernes saldi maksimalt udgør 200.000 kr.

## Børsnoterede aktier

For børsnoterede aktier er det kursværdien pr. 1. januar 2007 fratrukket aktiernes anskaffelsessum, der skal indgå på overgangssaldoen. Hvis anskaffelsessummen er højere end kursværdien pr. 1. januar 2007, indgår der ikke noget beløb på overgangssaldoen. Opgørelsen foretages aktie for aktie. Hvis nogle aktier udviser tab (værdien pr. 1. januar 2007 er lavere end den faktiske anskaffelsessum), medens andre aktier udviser fortjeneste, skal fortjenesten tilgå overgangssaldoen uden modregning af tabet på de andre aktier.

Hvis en overgangsregel giver mulighed for at anvende en anden værdi end aktiernes faktiske anskaffelsessum, skal den højeste af disse værdier anvendes. Børsnoterede aktier, der kan sælges skattefrit som følge af overgangsreglen for skattefrie beholdninger pr. 31. december 2005, indgår ikke på overgangssaldoen.

## Unoterede aktier

For unoterede aktier er det aktieejers andel af selskabets regnskabsmæssige egenkapital ultimo regnskabsåret 2006 fratrukket aktiernes faktiske anskaffelsessum, der skal indgå på overgangssaldoen. Hvis anskaffelsessummen er højere end den opgjorte værdi, indgår der ikke noget beløb på overgangssaldoen. Opgørelsen foretages aktie for aktie. Hvis nogle aktier udviser tab (værdien er lavere end den faktiske anskaf-

felsessum), medens andre aktier udviser fortjeneste, skal fortjenesten tilgå overgangssaldoen uden modregning af tabet på de andre aktier.

Hvis en overgangsregel giver mulighed for at anvende en anden værdi end aktierens faktiske anskaffelsessum, skal den højeste af disse værdier anvendes.

Det er egenkapitalen i selskabets årsrapport for 2006, der danner grundlag for overgangssaldoen.

Hvis selskabet ændrer regnskabspraksis i årsrapporten for 2007 og foretager en opskrivning af aktiver, kan denne opskrivning med fradrag af udskudt skat tilgå overgangssaldoen, hvis aktiverne indgik i balancen for regnskabsåret 2006. Det er dog kun den del af værdistigningen, der kan henføres til 2006 og tidligere, som medtages på saldoen. Dermed er det principielt primoreguleringen for 2007, der medtages på overgangssaldoen.

Hvis selskabet eksempelvis ejer en ejendom, som er bogført til kostpris, kan selskabet ændre regnskabsprincip i årsrapporten for 2007, således at ejendommen fremover optages til dagsværdi i årsrapporten. Ved opgørelse af overgangssaldoen skal selskabets egenkapital primo 2007 reguleres for det beløb, som det ændrede regnskabsprincip medfører, fordi ejendommen nu indgår til dagspris frem for til kostpris. Denne opskrivning medfører samtidig en større værdi på overgangssaldoen.

Ud over ændring af ejendomsværdier kan der ske ændring af værdiansættelsesprincip for datterselskabsaktier. Disse kan optages til dagsværdi, indre værdi eller kostpris.

Opskrivningerne følger de regnskabsmæssige regler, og det er kun de regnskabsmæssige regler, der sætter begrænsninger i forhold til opskrivning. Hvis der regnskabsmæssigt skal afsættes udskudt skat af en opskrivning, skal der også tages hensyn til den udskudte skat ved opgørelse af overgangssaldoen.

Der opnås en reel skattebesparelse på 2 % af det samlede opskrivningsbeløb. Hvis et selskabs egenkapital kan opskrives med 10 mio. kr. som følge af ændrede regnskabsprincipper, kan aktionæren på sigt opnå

en reel skattebesparelse på 200.000 kr. Skattebesparelsen realiseres dog kun i det omfang, at aktionæren hæver udbytte ud over 102.600 kr. (2008), eller hvis aktionæren sælger aktier i selskabet med en avance, der overstiger 102.600 kr. (2008).

Hvis der er medtaget "hensat udbytte" i selskabets egenkapital, udgør dette udbytte en del af egenkapitalen, og dermed en del af overgangssaldoen. På det tidspunkt, hvor det hensatte udbytte udloddes, fragår det på overgangssaldoen.

### Den løbende regulering af overgangssaldoen

Der skal først ske selvangivelse af overgangssaldoen i det indkomstår, hvor aktieejers aktieindkomst overstiger 102.600 kr. (2008), men overgangssaldoen opgøres fortsat på grundlag af de børsnoterede aktiers kursværdi den 1. januar 2007 og for unoterede aktier værdien opgjørt på grundlag af årsrapporten for 2006. Herefter holder SKAT styr på overgangssaldoen.

Overgangssaldoen nedsættes med enhver form for positiv nettoaktieindkomst, der erhverves i indkomståret 2007 og senere. Det betyder, at overgangssaldoen også skal nedskrives med aktieindkomst:

- som er under 102.600 kr. (2008).
- fra aktier, der er anskaffet efter den 1. januar 2007.
- fra aktier, der ikke indgår i overgangssaldoen, fordi aktierne havde en mindre værdi end anskaffelsessummen ved opgørelse af overgangssaldoen den 1. januar 2007.
- fra børsnoterede aktier, der kan sælges skattefrit som følge af overgangsreglen for skattefrie beholdninger pr. 31. december 2005.

Så længe overgangssaldoen er positiv, skal aktieejeren kun beskattes med 43 % af den del af årets aktieindkomst, der overstiger 102.600 kr. (2008).

Hvis aktierne overdrages med succession, forbliver overgangssaldoen hos den oprindelige aktieejer. Da overdragelsen ikke udløser skat, skal der i øvrigt ikke ske nogen regulering af overgangssaldoen.

# Valutaswaps og valutaterminskontrakter

*Det bliver mere og mere almindeligt, at virksomheder benytter valutaswaps og valutaterminskontrakter til at afdække valutalån og handelstransaktioner i udenlandsk valuta. Virksomhedernes stigende interesse i disse finansielle instrumenter skyldes primært, at det i flere år har været muligt at optage lån i udenlandsk valuta til en meget lav rente.*

*Derudover er det generelt blevet mere almindeligt at spekulere i de forskellige valutaers udvikling, og både valutaswaps og valutaterminskontrakter anvendes også i forbindelse med spekulationer.*

## Gode råd

- En valutaswap eller valutaterminskontrakt bør matche det lån eller den transaktion, som ønskes afdækket.

- Følg nøje med i de enkelte valutaers udvikling.
- Søg professionel rådgivning inden indgåelse af en valutaswap eller valutaterminskontrakt.

## Hvad er valutaswaps og valutaterminskontrakter?

Valutaswaps benyttes typisk af virksomheder, som ønsker at ændre risikoprofil for valutabetalinger og rentebetalinger eller begge dele. Både valutaswaps og valutaterminskontrakter er finansielle instrumenter og anvendes også i spekulationsøjemed.

Valutaswaps og valutaterminskontrakter kaldes også valutakontrakter under ét.

Valutakontrakter er i realiteten aftaler mellem virksomheder (eller personer) og banker om udveksling af en valuta med en anden valuta. Ved valutaswaps



*The Man With The Golden Gun, 1974. AMC Hornet X Hatchback.*

sker der desuden udveksling af rentebetalinger, fordi valutaswaps også altid indeholder en renteswap. Udveksling af renter sker løbende, medens udveksling af valuta og hovedstol kun sker ved aftalens udløb.

Virksomheder anvender valutaswaps og valutaterminskontrakter til at omlægge deres risikoprofil på et engagement, som allerede er eller samtidig bliver etableret mellem virksomheden og banken eller mellem virksomheden og en tredjepart.

Der er ingen direkte omkostninger forbundet med valutakontrakter, idet bankens omkostninger indregnes i de aftalte valutakurser.

### Skattemæssig behandling af valutakontrakter

Den skattemæssige behandling af valutaswaps og valutaterminskontrakter er som udgangspunkt ens.

Valutakontrakter er omfattet af kursgevinstlovens regler om finansielle kontrakter, som beskattes efter et lagerprincip. Det betyder, at kontraktens værdi skal opgøres primo og ultimo indkomståret. Forskellen mellem primoværdien og ultimoværdien udgør den skattepligtige indkomst.

Valutaswaps indeholder samtidig en renteswap og beskattes derfor altid efter kursgevinstloven.

I nogle situationer er valutaterminskontrakter undtaget fra beskatning efter kursgevinstloven. I disse situationer beskattes den finansielle kontrakt ikke selv-

stændigt efter lagerprincippet, men i stedet sammen med det underliggende aktiv. Det er eksempelvis tilfældet, når en virksomhed indgår en valutaterminskontrakt på samme beløbsmæssige størrelse som det gældsforhold i fremmed valuta, som virksomheden ønsker at sikre.

Valutaterminskontrakter skal ikke beskattes efter kursgevinstloven i følgende situationer:

- Valutaterminskontrakten er indgået i forbindelse med køb og salg af værdipapirer, og løbetiden svarer til den sædvanlige afviklingstid ved handel med de værdipapirer, som kontrakten vedrører.
- Valutaterminskontrakten skal sikre en sædvanlig aftale om levering af varer og andre aktiver samt tjenesteydelser, og kontrakten er indgået samtidig med aftalen om levering af varer mv. og er ikke noteret på en børs.

Hvis disse betingelser er opfyldt, skal valutaterminskontrakten ikke beskattes selvstændigt. I stedet indregnes resultatet af valutaterminskontrakten i anskaffelsessummen eller afståelsessummen for de varer eller tjenesteydelser, som kontrakten skal sikre.

Når en valutakontrakt beskattes efter kursgevinstloven, skal der opgøres en forskelsværdi mellem kontraktens værdi primo og ultimo, og forskelsværdien udgør enten en gevinst eller et tab.

Skema 1: Den skattemæssige behandling af valutakontrakter

	Selskab	Privatperson	Personlig virksomhed*
Tab	Fradragsberettiget.	Fradrag, hvis tabet ikke overstiger tidligere års skattepligtige gevinster – ellers kan tabet fremføres til modregning i senere gevinster.	Fradragsberettiget.
Gevinst	Skattepligtig.	Skattepligtig.	Skattepligtig.

\* Det er en betingelse for fradragsret, at valutakontrakten er indgået til afdækning af virksomhedens fordringer eller gæld. Gevinst og tab skal medregnes til kapitalindkomsten. Det gælder også for en personlig virksomhed. Hvis virksomhedsordningen anvendes, indgår gevinsten eller tabet i virksomhedens resultat.

*Intet i denne verden er uforanderligt, ej heller danske rets almindelige forældelsesregler for formueretlige krav, som går tilbage til danske lov af 1683 og forældelsesloven af 1908.*

*Der er indført nye forældelsesregler fra og med den 1. januar 2008. Målet er, at de nye regler skal medvirke til at sikre, at fordringer afvikles eller bringes på det rene inden for rimelig tid. Midlet er at tilskynde fordringshavere til at få afklaret det pågældende forhold gennem forlig, sagsanlæg eller på anden måde.*

## Gode råd

- De nye forældelsesfrister starter fra forfaldstidspunktet, og ikke fra fordringens oprindelsestidspunkt.
- Skattekrav, der opstår som følge af rettidigt foretagne skatteansættelser, forældes tidligst 1 år efter ansættelsesændringen.
- De nye forældelsesfrister gælder også krav, som er opstået før den 1. januar 2008, men som ikke er forældet den 1. januar 2008 efter den tidligere lovgivning.

## Forældelsesfrister

I de nye forældelsesregler erstattes den tidligere 5-års frist af en 3-års frist og den tidligere absolutte 20-års frist af en 10-års frist. Forældelse efter 3-års fristen gælder for alle fordringer, medmindre andet følger af andre bestemmelser. Det betyder kort sagt, at forældelse efter 10-års fristen kun gælder i henhold til særskilt lovregulering. Dette er tilfældet, når:

- der er udstedt gældsbevilling for fordringen,
- fordringen er registreret i en værdipapircentral, eller
- der er etableret et særligt retsgrundlag for fordringen i form af f.eks. dom, forlig eller bindende administrativ afgørelse, der fastslår både fordringens beløbsmæssige størrelse og eksistens.

En skatteansættelse fastslår ikke en fordrings beløbsmæssige størrelse og udgør derfor ikke et særligt retsgrundlag, hvorfor det afledte skattekrav forældes efter 3-års fristen. Der er altså intet nyt heri bortset fra, at 5-års fristen er blevet erstattet af en 3-års frist med visse modifikationer.

Både 3-års fristen og 10-års fristen løber fra fordringens forfaldstidspunkt, men dog tidligst fra den sidste rettidige betalingsdag.

For visse særlige krav om personskadeerstatninger og visse forureningserstatninger er den absolutte forældelsesfrist på 10 år blevet forlænget til 30 år.

## Suspension

3-års fristen suspenderes, hvis fordringshaveren var ubekendt med fordringen eller skyldneren, og regnes først fra den dag, hvor fordringshaveren fik eller burde have fået kendskab til fordringen. Uanset suspenderende omstændigheder forældes fordringen dog efter den absolutte 10-års frist.

## Afbrydelse

Der er situationer, hvor en fordringshaver er bekendt med fordringen, men ude af stand til at gøre den gældende på grund af manglende kendskab til skyldnerens opholdssted eller en anden hindring, som fordringshaveren ikke selv er herre over. I disse situationer forlænges forældelsesfristen med 1 år regnet fra det tidspunkt, hvor fordringshaveren fik eller burde have fået kendskab til skyldnerens opholdssted, eller 1 år efter hindringens ophør. Denne særlige suspensionsregel kan dog ikke forlænge den absolutte 10-års frist.

For både 3-års fristen og 10-års fristen afbrydes forældelsen, hvis skyldneren udtrykkeligt eller ved sin handlemåde erkender sin forpligtelse over for fordringshaveren, eller hvis fordringshaveren foretager retlige skridt. I modsætning til den tidligere 20-års frist kan den absolutte 10-års frist derimod ikke afbrydes ved en påmindelse fra fordringshaveren.

Som noget nyt er der indført særlige regler om foreløbig afbrydelse af forældelse. Princippet bag disse

regler er, at den løbende forældelse fastfryses og erstattes af en 1-års frist, når en sag er under behandling, således at der tidligst indtræder forældelse 1 år efter afslutningen af den opfølgende sagsbehandling. Hvis en borger eksempelvis har indbragt en sag for en administrativ myndighed inden udløbet af 3-års fristen, indtræder der tidligst forældelse i sagen 1 år efter, at myndigheden har meddelt sin afgørelse. Det samme gælder, hvis en borger påklager en sag til en højere administrativ myndighed, indbringer en sag for Folkeetingets ombudsmand eller begærer syn og skøn. Der indtræder også foreløbig afbrydelse, hvis en borger og en myndighed har indledt forhandlinger om en fordring, og også i dette tilfælde vil der tidligst indtræde forældelse 1 år efter afslutningen af forhandlingerne.

Tillægsfristen på 1 år gælder naturligvis også, hvis det under en sags behandling fastslås, at myndigheden har et krav mod borgeren. Reglerne om foreløbig afbrydelse skal dermed sikre, at en fordring ikke undergår forældelse, medens sagen verserer, og dette gælder både i relation til borgerne og myndighederne.

### **De formueretlige forældelsesregler kontra skatteforvaltningslovens forældelsesregler**

Ved skattekrav sondres der altid mellem forældelse af pålignede og upålignede skattekrav, eller med andre ord mellem den formueretlige forældelse af det afledte skattekrav og ansættelsesforældelse. Eksempelvis regnes den formueretlige forældelse af personlige skattekrav normalt fra forfaldstidspunktet den 1. september, den 1. oktober og den 1. november i kalenderåret efter det pågældende indkomstår med hver 1/3 af kravet. Ansættelsesforældelse følger derimod reglerne i skatteforvaltningsloven, hvor fristen for ordinær ansættelse udløber den 1. maj i det 4. år efter det pågældende indkomstår, og ændringen skal være varslet inden dette tidspunkt. Derudover skal ansættelsen være foretaget senest den 1. august i samme år.

De nye formueretlige forældelsesfrister får dermed først og fremmest betydning ved inddrivelse af pålig-

nede skattekrav, hvor fristen nu er forkortet fra 5 år til 3 år efter forfald.

Der er imidlertid også foretaget visse justeringer af skatteforvaltningsloven med hensyn til fristreglerne for ordinær ansættelse og ekstraordinær ansættelse.

### **Justering af fristreglerne for ordinære ansættelser**

Justeringen skal ses i sammenhæng med nedsættelsen af den formueretlige forældelsesfrist til 3 år, hvor indrivelsen af et afledt skattekrav ved en sent foretaget ansættelse i givet fald skulle ske inden for en urealistisk kort periode.

En ny regel i skatteforvaltningsloven giver mulighed for, at den formueretlige forældelse for et afledt skattekrav først indtræder 1 år efter, at SKAT har givet meddelelse om afgørelsen. Det er en forudsætning, at SKAT har varslet og foretaget ansættelsen rettidigt efter de hidtidige og uændrede regler – det vil sige varslet senest den 1. maj og foretaget ansættelsen senest den 1. august i det 4. år efter det pågældende indkomstår.

Skattekrav, der er afledt af transfer pricing-ansættelser, har en særlig ansættelsesfrist, der først udløber i det 6. år efter det pågældende indkomstår. Denne regel gælder fortsat, men et afledt krav forældes formueretligt 5 år efter forfaldstid, og ikke 3 år efter forfaldstid som efter hovedreglen.

Der har ikke været behov for særregler for skatteborgernes tilbagesøgningskrav, fordi de nye regler om foreløbig afbrydelse medfører, at der tidligst indtræder forældelse for et afledt tilbagesøgningskrav 1 år efter, at der er truffet afgørelse i genoptagelsessagen. Selve anmodningen om ordinær genoptagelse skal dog fortsat være indgivet senest den 1. maj i det 4. år efter det pågældende indkomstår, hvilket dermed er uændret.

Ved afgiftskrav eller krav på afgiftsgodtgørelse udløber den ordinære ansættelsesfrist for myndigheder og tilbagesøgningskrav for skatteborgere 3 år efter angivelsesfristens udløb, hvilket er uændret. Et afgiftskrav, der er afledt af et i øvrigt rettidigt fastsat afgiftskrav

eller en rettidig indgivelse af anmodning om tilbagesøgning, forældes nu også formueretligt tidligst 1 år efter, at der er givet meddelelse om afgørelsen.

### Justering af fristreglerne for ekstraordinære ansættelser

Hvis de ordinære ansættelsesfrister er udløbet, kan der undtagelsesvist ske ekstraordinære ansættelsesændringer. Betingelserne for at foretage ekstraordinære ansættelsesændringer er stort set uændrede, men minimumreglen på 5 år for ansættelsesændringer som følge af underkendelse af praksis er ændret til den nye formueretlige 3-års frist.

For afledte skattekrav som følge af ekstraordinære ansættelser er der derimod sket væsentlige ændringer. Hidtil har afledte krav været omfattet af enten 5-års reglen i 1908-loven eller af 20-års reglen i danske lov. Med de nye regler er alle afledte krav af ekstraordinære ansættelser undergivet den absolutte 10-års frist i forældelsesloven. Det betyder, at 10-års fristen ikke kan suspenderes, men fristen kan godt afbrydes foreløbigt i 1 år, når der er varslet om, anmodet om eller klaget over en ansættelsesændring inden 10-års fristens udløb. Her gælder de samme regler om foreløbig afbrydelse som ved 3-års fristen.

Derudover kan 10-års fristen afbrydes efter de almindelige regler, dvs. ved skatteborgerens erkendelse eller SKAT's retlige skridt.

### Særregler i straffesager

Skattekrav, der udspringer af en straffesag, kan pådømmes enten under selve retssagen mod skatteborgeren eller ved ansættelsesændring i det administrative regi. Da en dom for de undtagne skatter forudsætter, at skatteborgeren kendes skyldig ved domsafsigelsen, har SKAT normalt foretrukket at ændre skatteansættelsen efter de administrative regler for at undgå forældelse.

Disse regler består, men der er nu indført to nye særregler i skatte- og afgiftsstraffesager, som går ud på, at de almindelige forældelsesregler ikke gælder for skatte- og afgiftskrav, der udspringer af straffesager.

Begge regler forudsætter dog også, at skatteborgeren findes skyldig i straffesagen. Denne betingelse vil nok bevirke, at reglerne kun vil blive anvendt i begrænset omfang, fordi SKAT har risikoen for forældelse i disse ofte langvarige straffesager, hvis skatteborgeren ikke findes skyldig.

I henhold til den første regel kan skatteborgeren ved domsafsigelsen i straffesagen blive pålagt at betale de undtagne skatter, hvis han kendes skyldig, uanset om forældelsesfristen er udløbet eller ej.

Efter den anden regel kan SKAT afsende varsel om ansættelse af skattekravet inden 1 år efter dommen i straffesagen eller inden 1 år efter skatteborgerens accept af bøde eller anden strafferetlig sanktion, uanset om forældelsesfristen er udløbet eller ej. Den sidste regel kunne umiddelbart lyde tillokkende for SKAT, men er det ikke, fordi en frifindelse i straffesagen eller frafald af strafansvaret under sagens behandling vil blokere reglen, og hvis der i mellemtiden er indtrådt forældelse efter de almindelige formueretlige forældelsesregler, er skattekravet tabt.

### Ikrafttrædelse og overgangsregler

De nye forældelsesregler trådte i kraft den 1. januar 2008, men reglerne gælder også tidligere stiftede fordringer, som inden ikrafttrædelsesdagen ikke var forældet efter de hidtil gældende regler. I så fald indtræder forældelse tidligst den 1. januar 2011, medmindre fordringen ville være forældet inden dette tidspunkt efter både den nye lovs bestemmelser og de hidtil gældende bestemmelser, i hvilket tilfælde det seneste tidspunkt for forældelse anvendes.

Afbrydelse af forældelse, der har fundet sted før lovens ikrafttrædelse, har virkning som afbrydelse efter de nye regler, selv om afbrydelsen ikke skete på den foreskrevne måde i de nye regler.

Det vil sige, at f.eks. påmindelser, der afbryder den 20-årige forældelse efter de gamle regler, får retsvirkning som en afbrydelse efter den nye forældelseslov, hvis påmindelsen er foretaget inden den 1. januar 2008.



# Eksportmomsordningen kan finansiere fremgang og vækst

*Mange store og mellemstore virksomheder kan med fordel benytte eksportmomsordningen og få en likviditetsmæssig fordel i form af et rentefrit lån.*

*Der er kun en betingelse forbundet med ordningen, og denne betingelse er, at der skal være momspligt i Danmark for den vare eller ydelse, som virksomheden vil eksportere til andre lande, herunder EU-lande.*

## Gode råd

- Ved at anmode om en delregistrering og få et ekstra momsnummer kommer en virksomhed automatisk på månedsafregning.
- Den sælgende del af virksomheden (hoveddelen) bør først angive og afregne moms den 25. i måneden efter afgiftsperiodens udløb.
- Den købende del af virksomheden (eksportdelen) bør angive momstilsvaret straks efter afgiftsperiodens udløb.
- Virksomheden kan få udbetalt et beløb, der svarer til 3/52 af den samlede negative moms for de forudgående 12 måneder. Beløbet skal først tilbagebetales, når ordningen ophører.

## Formålet med ordningen

Eksportmomsordningen blev indført i slutningen af 1980'erne med det formål at skabe fremgang og vækst for eksportmarkedet. Dengang tog rigtig mange virksomheder ordningen til sig og nød godt af dens fordele, men i dag er det faktisk kun de meget store virksomheder, som benytter ordningen. Årsagen er formentlig, at mange mellemstore virksomheder simpelthen ikke har kendskab til ordningen.

## Betingelser for at anvende ordningen

Eksportmomsordningen kræver, at virksomheden opretter en eksportdel med eget momsnummer og der-

efter udskiller sin eksportomsætning under eksportdelen. Ordningen er dog betinget af, at:

- levering af varer og ydelser fra hoveddelen til eksportdelen er en momspligtig transaktion, og
- en tilsvarende leverance mellem to uafhængige parter i Danmark ville være belagt med dansk moms.

En virksomhed, der sælger momsfrie varer eller ydelser, kan ikke anvende eksportmomsordningen. Momsfrie varer er eksempelvis fly og skibe med en bruttotonnage på 5 tons eller derover, og momsfrie ydelser er eksempelvis en rådgivningsvirksomhed, der leverer tegninger til brug for ombygning af huse i Italien.

Generelt kan alle de varer og ydelser, som en virksomhed normalt kan outsource til en anden virksomhed, blive omfattet af ordningen på betingelse af, at salget er omfattet af momspligt i Danmark.

## Hvordan fungerer ordningen?

Virksomhedens eksportomsætning skal faktureres i to led; først fra virksomhedens hoveddel til eksportdelen og derefter fra eksportdelen til kunden i udlandet. Fakturaen fra virksomhedens hoveddel til eksportdelen skal være belagt med moms, som bliver salgsmomsen i hoveddelen og købsmomsen i eksportdelen.

Eksportdelen skal opfylde de almindelige momskrav, der stilles til fakturering af kunder i udlandet. Det indebærer bl.a., at fakturaen skal indeholde oplysninger om eksportdelens momsnummer og købers momsnummer samt henvisning til hjemmelbestemelsen om, at transaktionen er momsfri, eller som minimum en angivelse af "zero-rated VAT". Derudover skal virksomheden oplyse værdien af de eksporterede varer og ydelser i rubrik B og C på momsangivelsen og hvert kvartal indsende listeangivelser over varesalget til andre EU-lande.

Alt afhængig af, hvor ofte hoveddelen fakturerer til eksportdelen, skal der være en henvisning til de tilsvarende fakturaer, der bliver udstedt af eksportdelen. En samlefaktura med henvisning til de enkelte leveringer er mest almindelig.

Figur 1: Fakturering i eksportmomsordningen.



### Eksempel på normalsituation

En virksomhed køber cykler i Danmark, som vidresælges til forretninger i Tyskland og Schweiz. Virksomheden afregner moms kvartalsvis og indsender en momsangivelse til SKAT senest en måned og 10 dage efter afgiftsperiodens udløb. Virksomheden køber cykler for 100.000 kr. inkl. moms hver måned og eksporterer disse cykler for en samlet pris på 300.000 kr. ekskl. moms.

Virksomhedens kvartalsvise tilbagebetaling af moms vil beløbe sig til 60.000 kr.

### Eksempel på eksportmomsordningen

Virksomheden opretter en delregistrering, hvor der skal ske månedsvis momsafregning. Virksomheden køber stadig cykler for 100.000 kr. inkl. moms hver måned, men i stedet for at sælge cyklerne direkte til forretninger i Tyskland og Schweiz, sælger virksomheden nu cyklerne til eksportdelen for 375.000 kr. inkl. moms. Hoveddelen får dermed en salgsmoms på 75.000 kr., medens eksportdelen får en købsmoms på 75.000 kr. Eksportdelen sælger herefter cyklerne momsfrit for en samlet pris på 300.000 kr. til forretningerne i Tyskland og Schweiz.

Virksomhedens hoveddel skal hver måned (senest den 25. i måneden efter afgiftsperiodens udløb) angive og betale 55.000 kr. i moms. Eksportdelen skal hver måned (senest den 25. i måneden efter afgiftsperiodens udløb) angive en negativ moms på 75.000 kr.

Ved at lade eksportdelen angive købsmomsen umiddelbart efter afgiftsperiodens udløb kan virksomheden få udbetalt 75.000 kr., hvoraf de 55.000 kr. skal an-

gives og afregnes senest den 25. i måneden for hoveddelens vedkommende.

En sammenligning af situationen inden etablering af en eksportdel og situationen efter etablering af en eksportdel viser tydeligt, at ordningen akkumulerer en negativ moms på 225.000 kr. pr. kvartal, hvoraf de 165.000 kr. skal afregnes som salgsmoms.

### Likviditetsmæssig fordel og rentefrit lån

Den likviditetsmæssige fordel består i, at en virksomhed med en delregistrering hver eneste måned får udbetalt et beløb, som virksomheden kan disponere frit over i en periode på 2 til 3 uger, inden en del af beløbet skal indbetales til SKAT.

Ud over kreditten hver måned har virksomheden mulighed for at få et rentefrit lån svarende til gennemsnittet af virksomhedens overskydende momstilgodehavende hos SKAT. Lånebeløbet beregnes som  $3/52$  af virksomhedens samlede negative moms for de forudgående 12 måneder.

### Konklusion

Virksomheder med en vis eksportomsætning kan med stor fordel anvende eksportmomsordningen og i realiteten få rentefrie lån fra den danske stat, som kan bidrage til virksomhedernes vækst og udvikling.

Virksomhedernes eneste investering i den anledning er at søge om delregistrering og derefter at sørge for, at momsafregningerne fremover sker på to momsnumre. Og alt imens hjælper staten til med at finansiere fremgang og vækst.

## Lavere skat på arbejde

Folketinget har vedtaget en række lovændringer under fællesbetegnelsen ”Lavere skat på arbejde”.

### Mellemskattegrænse

Mellemskatten udgør 6 % af den del af den personlige indkomst med tillæg af positiv nettokapitalindkomst, der overstiger 279.800 kr. (2008).

Med virkning fra indkomståret 2009 er grænsen for betaling af mellemskat forhøjet med 56.000 kr. til i alt 335.800 kr. (2008-niveau). Grænsen for betaling af mellemskat vil herefter være sammenfaldende med grænsen for betaling af topskat.

Grænsen for betaling af mellemskat udgør stadig 279.800 kr. i 2008.

### Beskæftigelsesfradrag

Beskæftigelsesfradraget beregnes som en procentdel af arbejdsindkomsten og fragår i den skattepligtige indkomst. I 2007 udgør fradraget 2,5 %, dog maksimalt 7.500 kr.

Fradraget er forhøjet til 4 % i 2008 og 4,25 % i 2009. Det maksimale fradragsbeløb er forhøjet til henholdsvis 12.300 kr. og 13.100 kr. (i 2008-niveau).

### Personfradrag

Personfradraget er forhøjet med 500 kr. i 2008 og yderligere 500 kr. i 2009, hvorved personfradraget udgør 41.000 kr. i 2008. For unge under 18 år er personfradraget dog kun 30.600 kr. i 2008.

### AM-bidrag

AM-bidragets størrelse har været afhængig af overskud i Arbejdsmarkedsfonden, og da der er overskud i fonden fra og med 2008, skulle AM-bidraget egentlig nedsættes fra 8 % til 7,5 % i 2008.

Folketinget har i stedet ophævet denne regulering af AM-bidraget, og AM-bidraget er fremover en fast sats på 8 %. Det gælder også i 2008.

Arbejdsmarkedsfonden er samtidig blevet afskaffet og dermed også øremærkningen af AM-bidraget til

finansiering af bestemte tiltag på beskæftigelsesområdet. AM-bidraget er nu blevet en skat på linie med andre indkomstskatter. Læs mere om konsekvenserne heraf i kapitlet ”SKAT-meddelelser”.

### SP-bidrag

Sidste gang, danskerne betalte SP-bidrag, var for indkomståret 2003. SP-bidraget blev i første omgang suspenderet for indkomstårene 2004 og 2005, men suspensionen blev efterfølgende forlænget til og med udgangen af 2007.

Folketinget har nu forlænget suspensionen med endnu et år, så heller ikke for 2008 skal danskerne betale SP-bidrag.

*Lov om ændring af arbejdsmarkedsfondsloven, ligningsloven, personskatteloven og forskellige andre skattelove (L 2) blev vedtaget den 23. oktober 2007.*

## Pensionsordninger oprettet inden for EU/EØS

Reglerne om fradragsret og bortseelsesret for arbejdsgiverindbetalinger på danske pensionsordninger er blevet udvidet til også at gælde pensionsordninger oprettet inden for EU/EØS.

Fradragsretten forudsætter, at en række betingelser til både pensionsudbyderen, pensionsordningen og pensionsopsparereren er opfyldt. Disse betingelser er i hovedtræk:

### Krav til pensionsudbyderen

1. Det udenlandske forsikringsselskab mv. skal forpligte sig til at afgive en række oplysninger til de danske skattemyndigheder om f.eks. størrelsen af årets indbetaling og årets afkast samt indeholdelse af afkastskat og skat eller afgift ved udbetaling.

### Krav til pensionsordningen

1. Den udenlandske pensionsordning skal opfylde de almindelige betingelser i pensionsbeskatningsloven, herunder eksempelvis at en pensionsordning med

løbende udbetalinger skal have en udbetalingsperiode på minimum 10 år, og at det tidligste udbetalingstidspunkt mv. (som nu normalt er efterlønsalderen) skal være det samme som for danske pensionsordninger.

2. Den udenlandske pensionsordning skal være tariffmæssigt opbygget ligesom danske ordninger, hvilket vil sige, at der er en klar sammenhæng mellem pensionstilsagnet og det løbende pensionsbidrag.

### Krav til pensionsoppareren

1. Pensionsoppareren skal indvillige i, at udbetalinger fra pensionsordningen, der modtages efter en eventuel fraflytning til udlandet, beskattes i Danmark. Hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det nye bopælsland, gælder tilsagnet kun, hvis Danmark er tillagt beskatningsretten i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten.
2. Pensionsoppareren skal indvillige i, at udbetalinger beskattes i Danmark, selv om en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det land, hvori pensionsordningen er oprettet, tillægger udbetalingslandet beskatningsretten til pensionsudbetalinger.

Hvis pensionsoppareren har betalt skat af pensionsudbetalinger i det land, hvori ordningen er oprettet, gives der kredit ved den danske skatteberegning.

SKAT skal godkende, at de nævnte betingelser er opfyldt. En godkendelse betyder, at der er fradragsret eller bortseelsesret for indbetalinger til pensionsordninger, der er oprettet i forsikringsselskaber mv. inden for EU/EØS.

### Ikrafttrædelse

Ændringen har virkning for pensionsordninger, der er oprettet den 1. januar 2008 eller senere.

*Lov om ændring af pensionsbeskatningsloven og forskellige andre skattelove (L 9) blev vedtaget den 14. december 2007.*

## Beskatning af pensionsafkast

Efter de gældende regler påhviler skattepligten for pensionsafkast fra pensionsinstitutordninger pensionsinstituttet, medens skattepligten for pensionsafkast fra pengeinstitutordninger påhviler den enkelte kunde (individniveau).

En ny pensionsafkastbeskatningslov betyder, at afkastbeskatningen fremover altid skal ske på individniveau, da det er den eneste måde, hvorpå den danske stat kan opkræve pensionsafkastskat af pensionsordninger, der er oprettet inden for EU/EØS. Ændringen skal ses som en følge af, at der er indført fradragsret og bortseelsesret for indbetalinger til pensionsordninger i disse lande. Læs mere herom under afsnittet ”Pensionsordninger oprettet inden for EU/EØS”.

Den nuværende skattesats på 15 % er uændret.

### Ikrafttrædelse

Den nye pensionsafkastbeskatningslov har som helhed virkning fra og med indkomståret 2010, men reglerne for udenlandske pensionsordninger træder dog i kraft allerede fra og med indkomståret 2008.

*Pensionsafkastbeskatningsloven (L 10) blev vedtaget den 14. december 2007.*

## Pensionsordninger ved flytning til Danmark

For personer, der flytter til Danmark og bliver omfattet af fuld dansk skattepligt, er der indført særlige fradragsregler for indbetalinger til pensionsordninger, der er oprettet i et forsikringsselskab inden for EU/EØS.

En række betingelser skal være opfyldt, for at de nye fradragsregler kan anvendes. Disse betingelser er i hovedtræk:

1. Personen har ikke i de seneste 3 år forud for tilflytningen til Danmark været fuldt skattepligtig eller begrænset skattepligtig af løn mv. til Danmark.
2. Pensionsordningen opfylder i hovedtræk de almindelige betingelser i pensionsbeskatningsloven.

3. Pensionsordningen kvalificerede på oprettelsestidspunktet til et nedslag i personens skattepligtige indkomst.
4. Der har været indbetalt til pensionsordningen i minimum et år forud for personens flytning til Danmark.

I henhold til betingelse nr. 2 skal pensionsordningen ”i hovedtræk” svare til danske pensionsordninger, men kravene er ikke så restriktive som de krav, der gælder for de udenlandske pensionsordninger, som der generelt er indført fradragsret for.

Personen skal kunne dokumentere over for SKAT, at et tilsvarende indbetalingsbeløb kunne have været fratrukket skattemæssigt i udlandet.

Fradragsretten eller bortseelsesretten gælder i højst 60 måneder regnet fra det tidspunkt, hvor der indtræder fuld dansk skattepligt. I denne periode skal der heller ikke betales pensionsafkastskat.

Reglerne om efterbeskatning af ekstraordinært store pensionsindskud, der foretages i ansættelsesforhold umiddelbart forud for ophør af fuld dansk skattepligt, samt reglerne for omfordeling af fradragsretten for privattegnede ordninger gælder ikke indbetalinger på disse udenlandske ordninger.

Fradrags- og bortseelsesreglerne gælder også begrænset skattepligtige, der beskattes efter de såkaldte grænsegængerregler.

### **Ikrafttrædelse**

De nye regler gælder personer, der bliver fuldt skattepligtige til Danmark den 1. januar 2008 eller senere.

*Lov om ændring af pensionsbeskatningsloven og forskellige andre skattelove (L 9) blev vedtaget den 14. december 2007.*

### **Registreringsafgift og vægtafgift**

Folketinget har vedtaget en ændring til registreringsafgiftsloven og lov om vægtafgift for at fjerne en utilsigtet konsekvens af de ændringer, der blev indført i re-

gistreringsafgiftsloven og vægtafgiftsloven i foråret 2007. Den nye ændring af lovene er rettet mod de ca. 40.000 varebiler, som skønnes at være nedvejede til en tilladt totalvægt på højst 2 tons siden den 24. april 2007.

Ved afgiftsomlægningen i foråret 2007 udgik registreringsafgiftslovens vægtgrænse på højst 2 tons for varebiler, idet denne vægtgrænse og vægtgrænsen for varebiler på 2 - 2½ tons blev slået sammen til én gruppe med ens registreringsafgift. Denne ændring i registreringsafgiftsloven medførte utilsigtede fordele i vægtafgiftsloven i form af, at der kunne spares løbende afgifter (vægtafgift og privatbenyttelsesafgift) ved at nedveje varebiler fra en tilladt totalvægt på over 2 tons til en tilladt totalvægt på 2 tons eller mindre.

Den nye lovændring medfører, at der fremover skal betales afgifter efter vægtafgiftsloven, som om varebilen ikke var blevet nedvejede. Rent praktisk sker det ved, at de nedvejede varebiler får en anmærkning i Centralregisteret for Motorkøretøjer om, at varebilerne fremover skal beskattes i henhold til vægtafgiftsloven efter satserne for varebiler med en tilladt totalvægt på mellem 2.001 - 2.500 kg, selv om varebilerne er registreret i Centralregisteret for Motorkøretøjer med en lavere tilladt totalvægt.

De højere vægtafgifter og privatbenyttelsesafgifter vil blive opkrævet med virkning fra januar måned 2008. De personer, der har nedvejede deres varebiler, har dermed sluppet med de lavere vægtafgifter og privatbenyttelsesafgifter frem til dette tidspunkt.

Derudover skal varebiler, der er blevet afgiftsberigtiget efter lovforslagets fremsættelse, afgiftsberigtiges igen, hvis de er blevet nedvejede.

### **Ikrafttrædelse**

Ændringerne af registreringsafgiftsloven trådte i kraft den 28. november 2007, medens ændringerne af vægtafgiftsloven trådte i kraft den 12. januar 2008.

*Lov om ændring af registreringsafgiftsloven og vægtafgiftsloven (L 15) blev vedtaget den 14. december 2007.*



## Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med Spanien og Frankrig

Skatteministeren har fremsat et lovforslag om, at han bemyndiges til at opsiges Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster med Spanien og Frankrig.

Danmark ønsker at genforhandle sine dobbeltbeskatningsoverenskomster med henholdsvis Spanien og Frankrig. Målet med genforhandlingerne er, at udbetalinger fra pensionsordninger skal kunne beskattes i Danmark, når der er opnået skattemæssigt fradrag eller bortseelsesret for indbetalingerne i Danmark. Derudover ønsker Danmark at ændre lempelsesmetoden i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Frankrig til kreditlempelse, hvilket bl.a. vil betyde, at der skal betales dansk ejendomsværdiskat af franske ferieboliger.

Hvis lovforslaget vedtages, betyder det ikke nødvendigvis, at skatteministeren opsiges de to dobbeltbeskatningsoverenskomster. Der vil kun ske opsigelse, hvis genforhandlingerne ikke fører til det resultat, som Danmark ønsker.

I henhold til lovforslaget skal der gælde følgende overgangsregler ved opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med henholdsvis Frankrig og Spanien:

1. Personer, der var hjemmehørende i Frankrig eller Spanien den 28. november 2007 og modtog udbetalinger fra efterløns- eller pensionsordninger den 31. januar 2008, som efter de gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster kun kan beskattes i henholdsvis Frankrig eller Spanien, fritages for dansk beskatning, så længe personerne forbliver skattemæssigt hjemmehørende i det pågældende land. Denne skattefritagelse gælder også for andre pensionsordninger, som først kommer til udbetaling på et senere tidspunkt, eller hvis en person modtager udbetalinger fra en efterlønsordning den 31. januar 2008 og først på et senere tidspunkt vil modtage udbetalinger fra en pensionsordning.
2. Skattefritagelsen i pkt. 1 gælder også for ægtefæller. Selv om ægtefællen til en person, som er omfattet af skattefritagelsen i pkt. 1, ikke selv modtog

udbetalinger fra efterløns- eller pensionsordninger den 31. januar 2008, er ægtefællen omfattet af skattefritagelsen, når ægtefællen selv på et senere tidspunkt begynder at modtage udbetalinger fra efterløns- eller pensionsordninger.

3. Franske ejendomme fritages for dansk ejendomsværdiskat, hvis ejendommen er erhvervet senest den 28. november 2007.

Ved genforhandling af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i stedet for opsigelse kendes overgangsreglerne ikke, men i henhold til lovforslaget forventes der indsat tilsvarende overgangsregler.

*Forslag til lov om bemyndigelse til opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og henholdsvis Frankrig og Spanien (L 13) blev fremsat den 28. november 2007.*

## Ændring af diverse skattelove

Skatteministeren har fremsat et lovforslag med en række mindre ændringer, som skal sikre, at dansk skattelovgivning er i overensstemmelse med EU-retten.

### Begrænset skattepligtige – udenlandske arbejdsgiverbidrag

Lønmodtagere, som er bosat inden for EU/EØS og begrænset skattepligtige til Danmark, foreslås at have fradragsret for udenlandske, obligatoriske sociale arbejdsgiverbidrag. Fradragsretten skal være betinget af, at der er indgået en aftale om, at de udenlandske arbejdsgiverbidrag påhviler lønmodtageren.

### Ikrafttrædelse

Ændringen foreslås at have virkning fra og med indkomståret 2008.

### Begrænset skattepligt af renter, udbytte og royalty

Der foreslås indført mindre ændringer med hensyn til begrænset skattepligt af renter, udbytte og royalty.

**Renter – koncernforbundne selskaber**

Rentebetalinger fra et dansk selskab til et koncernforbundet selskab i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, skal i visse tilfælde beskattes med 30 % i Danmark.

Skattesatsen for disse rentebetalinger foreslås nedsat til 25 %.

**Udbytte – personer og selskaber**

Personer, der er bosiddende i udlandet, er begrænset skattepligtige til Danmark af udbytte fra danske selskaber. Udbytteskatten udgør 28 % i henhold til interne danske regler. Det samme gælder udbytte, der udbetales til udenlandske selskaber, som ejer mindre end 15 % af det danske selskab. Fra og med 2009 nedsættes dette ejerkrav til mindre end 10 %.

I henhold til lovforslaget skal udbytteskatten efter interne danske regler nedsættes til 15 %, hvis:

- den udenlandske person eller det udenlandske selskab ejer mindre end 10 % af kapitalen i det danske selskab, og
- den udenlandske person eller det udenlandske selskab er hjemmehørende i et land, hvor skattemyndighederne efter anmodning er forpligtet til at give de danske skattemyndigheder oplysninger om den person eller det selskab, der modtager udbyttet.

Hvis udbyttedtageren er hjemmehørende i et land uden for EU, er det en yderligere betingelse, at udbyttedtageren sammen med andre koncernforbundne parter ejer mindre end 10 % af kapitalen i det danske selskab.

Uanset om udbytteskatten fremover er 28 % eller 15 % efter de interne regler, kan Danmark aldrig beskatte udbytte med en højere skattesats end den, der er aftalt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

**Royalty – personer og selskaber**

Personer og selskaber, der er hjemmehørende i udlandet, er begrænset skattepligtige til Danmark af royalty,

der udbetales fra Danmark. Royaltyskatten udgør 30 %.

Royaltyskatten for begrænset skattepligtige foreslås nedsat til 25 %, men Danmark kan dog aldrig beskatte royalty med en højere skattesats end den, der er aftalt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

**Ikrafttrædelse**

Nedsættelsen af skattesatser efter interne danske regler foreslås at have virkning for udlodninger og betalinger, der sker den 1. april 2008 og senere.

**Udenlandske forretningsforbindelser – repræsentationsudgifter**

Særreglen om, at der er fuldt fradrag for rejse- og opholdsudgifter, der er afholdt over for udenlandske forretningsforbindelser, foreslås ophævet.

Hvis særreglen ophæves, er der kun fradrag for 25 % af udgifterne, hvilket er på linie med andre repræsentationsudgifter.

**Ikrafttrædelse**

Ophævelsen af særreglen foreslås at have virkning fra og med indkomståret 2009.

**Eksportmedarbejdere**

Det særlige eksportmedarbejderfradrag på 55 kr. pr. døgn ved arbejde i Vesteuropa og 140 kr. pr. døgn ved arbejde uden for Vesteuropa foreslås afskaffet.

**Ikrafttrædelse**

Afskaffelsen af det særlige eksportmedarbejderfradrag foreslås at have virkning fra og med indkomståret 2009.

**Almenvelgørende foreninger i udlandet**

Inden for nærmere fastsatte grænser er der fradragsret for gaver og løbende ydelser til almenvelgørende foreninger mv., som er godkendt af SKAT.

Der er fremsat forslag om, at fradragsretten udvides til også at gælde gaver og løbende ydelser til almenvel-

gørende foreninger mv., som er beliggende inden for EU/EØS og godkendt som velgørende i hjemlandet. Fradragsretten skal desuden være betinget af, at foreningen foretager indberetning om danske indbetalinger til SKAT.

#### **Ikrafttrædelse**

Udvidelsen af fradragsretten foreslås at have virkning fra og med indkomståret 2008.

*Forslag til lov om ændring af forskellige skattelove (L 31) blev fremsat den 5. december 2007.*

### **Etableringskontomidler**

Skatteministeren har fremsat et lovforslag, der vil forbedre reglerne for at anvende etableringskontomidler ved etablering af virksomhed. Forbedringen består i en nedsættelse af de satser, som hævdede indskud skal forlods afskrives eller genbeskattes med ved aktiekøb.

Ved hævning af etableringskontomidler til køb af eksempelvis aktiver reduceres afskrivningsgrundlaget mv., fordi der blev givet skattemæssigt fradrag for midlerne ved henlæggelsen. Bortset fra indskud foretaget for 1998 og tidligere skal der imidlertid ikke ske en krone-for-krone modregning, fordi indskud på etableringskonto kun har en fradragsværdi på ca. 34 %, medens overskud af virksomhed beskattes med en højere sats afhængig af overskuddets størrelse.

#### **Afskrivningsberettigede aktiver**

Ved køb af afskrivningsberettigede aktiver for etableringskontomidler nedsættes afskrivningsgrundlaget med følgende procenter af de hævdede indskud:

*Skema 1: Forlods afskrivning*

	Gældende regler	Lovforslagets regler
Indskud for 1998 og tidligere	100 %	100 %
Indskud for 1999-2001	80 %	68 %
Indskud for 2002 og senere	70 %	58 %

Hvis en virksomhed eksempelvis hæver et indskud på 200.000 kr. fra etableringskontoen til køb af en afskrivningsberettiget maskine, og indskuddet er foretaget i 2002 eller senere, vil maskinens skattemæssige afskrivningsgrundlag udgøre 60.000 kr. efter de gældende regler og 84.000 kr. efter reglerne i lovforslaget.

#### **Driftsomkostninger**

Ved hævning af etableringskontomidler til at afholde visse driftsomkostninger, såsom løn og husleje, kan omkostningerne fratrækkes skattemæssigt med følgende procenter:

*Skema 2: Fradrag*

	Gældende regler	Lovforslagets regler
Indskud for 1998 og tidligere	0 %	0 %
Indskud for 1999-2001	23 %	35 %
Indskud for 2002 eller senere	35 %	45 %

Hvis en virksomhed eksempelvis afholder lønudgifter og udgifter til husleje for 200.000 kr., som betales af indskud, der er foretaget i 2002 eller senere, kan der skattemæssigt fratrækkes 70.000 kr. efter de gældende regler og 90.000 kr. efter reglerne i lovforslaget.

#### **Aktier og anparter**

Ved køb af aktier eller anparter for etableringskontomidler nedsættes aktiernes eller anparternes anskaffelsessum ikke, men i stedet skal der ske genbeskatning af de hævdede etableringskontomidler. Genbeskatningen sker med følgende procenter:

*Skema 3: Genbeskatning*

	Gældende regler	Lovforslagets regler
Indskud for 1998 og tidligere	80 %	80 %
Indskud for 1999-2001	65 %	55 %
Indskud for 2002 eller senere	60 %	50 %

Genbeskatning 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 indskuddet er hævet fra etableringskontoen.

Genbeskatningsbeløbene indgår i den personlige indkomst, men der skal ikke betales AM- og SP-bidrag.

Hvis en person eksempelvis har købt aktier for 200.000 kr. i 2007 og har hævet et beløb på 200.000 kr. fra etableringskontoen, som er indskudt i 2002 eller senere, skal personens personlige indkomst forhøjes med 120.000 kr. efter de gældende regler. Forhøjelsen vil udgøre 12.000 kr. om året i 10 år begyndende fra 2007 efter de gældende regler, medens lovforslagets regler vil medføre, at den personlige indkomst skal forhøjes med 10.000 kr. om året i 10 år.

### **Ikrafttrædelse**

De forbedrede regler for anvendelse af etableringskontomidler foreslås at have virkning allerede fra og med indkomståret 2007.

*Forslag til lov om ændring af indskud på etableringskonto (L 11) blev fremsat den 28. november 2007.*

## **Ændring af momsloven og andre afgiftslove**

Der er fremsat et lovforslag, som indeholder forskellige ændringer til momsloven og andre afgiftslove.

### **Handel mellem interesseforbundne parter (ny kantinemoms)**

Der foreslås indført en ny regel i momsloven. Ved salg af varer og ydelser til interesseforbundne parter foreslås det, at afgiftsgrundlaget – det vil sige det beløb, som momsens beregnes af – er leverancens normalværdi, hvis salgsprisen ligger under indkøbs- eller fremstillingsprisen.

I overensstemmelse med momsdirektivet skal normalværdien fastsættes til den almindelige salgspris på det frie marked, og hvis en sådan ikke findes, skal

normalværdien være lig med indkøbs- eller fremstillingsprisen – dvs. prisen uden avance.

Der foreslås endvidere indført en ny regel i momsloven om, at SKAT i konkrete tilfælde af kunstig prisfastsættelse mellem interesseforbundne parter kan påbyde, at momsgrundlaget er normalværdien.

### **Investeringsgoder – pristalsregulering**

Det foreslås, at værdigrænsen for investeringsgoder mv., herunder årlige reparations- og vedligeholdelsesudgifter til fast ejendom, forhøjes fra 75.000 kr. til 100.000 kr.

### **Flymoms**

Der er fremsat forslag om, at kun flyselskaber, der hovedsageligt flyver udenrigsfart, skal kunne få momsfrie leverancer af og til deres indenrigsfly. Derudover foreslås det, at den gældende regel om momsfrie leverancer af og til private fly og fly ejet af almindelige erhvervsvirksomheder skal bortfalde.

Efter lovforslaget skal der fortsat være tilladelse til momsfrit salg af fly mv. til statslige institutioner, herunder forsvaret.

### **Andre ændringer**

Lovforslaget indeholder også mindre ændringer af den omvendte betalingspligt samt justeringer af energi- og afgiftslovene.

### **Ikrafttrædelse**

Lovændringen vedrørende handel mellem interesseforbundne parter (kantinemoms) foreslås at have virkning fra den 1. april 2008.

Lovændringen vedrørende pristalsregulering for investeringsgoder foreslås at have virkning fra den 1. januar 2008.

Lovændringen vedrørende flymoms og øvrige ændringer foreslås at have virkning fra den 1. januar 2009.

*Forslag til lov om ændring af momsloven og andre afgiftslove (L 32) blev fremsat den 5. december 2007.*



## AM-bidrag og arbejde i udlandet

Fra og med indkomståret 2008 er AM-bidraget blevet en indkomstskat på linie med andre indkomstskatter. Det kan få betydning for personer, der arbejder i udlandet, men er fuldt skattepligtige til Danmark, og SKAT har derfor udsendt en meddelelse om konsekvenserne af denne lovændring.

Da AM-bidraget nu er en indkomstskat, skal der også ske lempelse af AM-bidraget, når en person har lempelsesberettiget udenlandsk lønindkomst.

### Kreditlempelse

Hvis en person opnår kreditlempelse ved den danske skatteberegning, skal den danske skat nedsættes med den skat, som personen har betalt i udlandet, men dog højst med den del af den danske skat, der kan henføres til den udenlandske nettolønindkomst.

Den danske skat, der skal anvendes ved denne sammenligning, indeholder altså fremover også AM-bidrag.

Hvis den skat, der er betalt i udlandet, er mindre end den danske indkomstskat ekskl. AM-bidrag, får de nye regler reelt ingen betydning.

### Eksempionlempelse

Hvis en persons udenlandske lønindkomst berettiger til eksemptionlempelse efter enten en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller ligningslovens § 33 A, skal der ikke betales AM-bidrag af den udenlandske lønindkomst, da der også skal ske lempelse for AM-bidraget.

Hvis personen kun har krav på halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3, skal der også kun betales halvt AM-bidrag.

*Meddelelsen er offentliggjort i SKM2007.812.*

## Skoler – genoptagelse som følge af momspligtig aktivitet

Landsskatteretten fastslog i en kendelse, at en design-skole, der havde haft momspligtig omsætning i form af bl.a. indtægter fra entrébetaling og sponsorater, var

berettiget til at få momsfradrag for fællesomkostninger, selv om skolen ikke var momsregistreret på det tidspunkt, hvor fællesomkostningerne blev afholdt. Baggrunden var, at skolen havde anmodet om at få genoptaget og udbetalt købsmoms for den periode, hvor den momspligtige omsætning havde fundet sted, fordi skolen anså sig selv for at være berettiget til at få delvist fradrag for fællesomkostninger.

De lokale skattecentre er efterfølgende blevet anmodet om at genoptage sager om tilbagebetaling af moms efter købmandsskolecirkulæret i tilfælde, hvor skoler ikke på forhånd har været momsregistreret. En skole har som udgangspunkt fradragsret for moms, selv om skolen ikke har haft en momsregistrering. Der skal således tages stilling til, om der har foreligget momspligt for den konkrete omsætning.

*Meddelelsen er offentliggjort i SKM2007.655.*

## Praksisændring – momsfrigivelse for vejhjælp

SKAT har på baggrund af en EF-dom og en efterfølgende henvendelse fra en brancheforening udtalt, at assistancydelser, der leveres i forbindelse med skader på motorkøretøjer, må anses for at være momsfrie, uanset om ydelserne leveres af en automobilklub eller af en anden virksomhed.

Momsfrigivelsen er betinget af, at virksomheden imod forudgående præmiebetaling forpligter sig til at yde den sikrede bistand, når føreren af motorkøretøjet kommer i vanskeligheder som følge af et hændeligt uheld under kørsel eller eventuelt under parkering.

*Meddelelsen er offentliggjort i SKM2007.620.*

## Momsfradrag i sportsklubber

Golfklubber, som har indtægter, der er omfattet af momsfrigivelsen for sportsaktiviteter, og som samtidig er momspligtige af reklame- og sponsorindtægter, har delvis fradragsret for moms på udgifter til etablering og drift af golfanlæg mv. som fællesomkostninger. Det

er dermed SKAT's opfattelse, at der er den fornødne og direkte sammenhæng mellem reklameindtægter og aktiviteter i golfklubber, der kan berettige til et delvist momsfradrag.

Den konkrete meddelelse vedrører en golfklub, men også klubber inden for andre sportsgrene samt udstillinger, festivaler og lignende arrangementer kan nu få delvist momsfradrag, når der sælges reklameydelse på det areal, som anvendes til de momsfrie aktiviteter.

*Meddelelsen er offentliggjort i SKM2007.505.*

### **Momsfradrag for driftsomkostninger til varevogne på gule plader**

I september 2007 udsendte SKAT en meddelelse om momsfradrag for udgifter til drift af varevogne med

en tilladt totalvægt på op til 3 tons, når varevognen anvendes til både erhvervmæssige og private formål. Ifølge meddelelsen var der kun fradrag for moms af driftsomkostningerne, hvis den selvstændigt erhvervsdrivende anvendte virksomhedsordningen, og den blandet benyttede bil indgik i virksomhedsordningen.

SKAT har nu tilbagekaldt denne meddelelse. Det betyder, at der er momsfradrag for driftsomkostninger på normal vis, uanset om varevognen indgår i virksomhedsordningen eller ej. Momsfradraget er også uafhængigt af, om varevognens ejer får skattemæssigt fradrag for erhvervmæssig kørsel efter Skatterådets satser for skattefri kørselsgodtgørelse eller på basis af de faktiske udgifter.

*Meddelelsen er offentliggjort i SKM2007.878.*



*The World Is Not Enough, 1999. James Bond (Pierce Brosnan) og Q-båd.*

## Levering af undervisningsydelser

EF-domstolen har taget stilling til fortolkningen af begrebet ”undervisningsydelser og ydelser i nær tilknytning hertil”.

Efter hovedreglen er undervisningsydelser fritaget for moms, så spørgsmålet var egentlig, om ydelser, der bliver udført i nær tilknytning til undervisning, også skal anses for at være momsfrie.

I den præjudicielle afgørelse om fortolkningen af momsdirektivets fritagelsesbestemmelser vedrørende undervisning har EF-domstolen fastslået, at en midlertidig tilrådighedsstillelse af lærere kan være omfattet af fritagelsesbestemmelsen som en ydelse i nær tilknytning til undervisning. Det er dog en forudsætning, at den undervisningsinstitution, der lejer lærerne, har ansvaret for undervisningen.

Ved vurderingen skal der lægges vægt på, at betingelserne for momsfritagelse er opfyldt, såsom at leverandøren selv er en uddannelsesinstitution, at tilrådighedsstillingen sker med henblik på at udnytte hovedydelsen (dvs. undervisningen) bedst muligt, og at ydelsen er absolut nødvendig for hovedydelsen.

Afgørelsen er offentliggjort i SU2007.272.

## Vore kommentarer

*Med EF-domstolens afgørelse vil de mange uddannelsesinstitutioner, som samarbejder på tværs for at varetage undervisningen, være bedre stillet, forudsat at de kan opfylde betingelserne.*

*Afgørelsen fra EF-domstolen kan endvidere bidrage til fortolkningen af begrebet ”ydelse leveret i nær tilknytning til den momsfritagne hovedydelse”.*

## Rådgiverudgifter ved køb af aktier

Højesteret har afsagt en dom om fradrag for advokat- og revisorudgifter, som et selskab havde afholdt i forbindelse med køb af aktier.

Udgifter, som en virksomhed afholder i forbindelse med køb eller salg af aktier, er ikke driftsomkostninger og derfor heller ikke fradragsberettigede efter det almindelige driftsomkostningsbegreb. Udgifterne vedrører i

stedet selve indkomstgrundlaget, og sådanne udgifter er ikke fradragsberettigede, men et tillæg til købesummen eller et fradrag i salgssummen for aktierne.

En særlig regel udvider imidlertid det almindelige driftsomkostningsbegreb for rådgiverudgifter, der afholdes i forbindelse med etablering eller udvidelse af en bestående virksomhed.

I sagen skulle Højesteret tage stilling til, om et selskabs køb af hele aktiekapitalen i et andet selskab kunne anses for at være en udvidelse af selskabets bestående virksomhed.

Højesteret fandt, at revisor- og advokatudgifter til udarbejdelse af due diligence, rådgivning om skattemæssige og strukturelle forhold, deltagelse i forhandlinger og udarbejdelse af kontrakter mv. var almindeligt forekommende udgifter ved virksomhedsudvidelser. Disse udgifter var derfor fradragsberettigede efter særreglen.

Selskabet havde derimod ikke fradrag for udgifter til berigtigelse og gennemførelse af selve aktiekøbet, herunder udgifter til udfærdigelse af transportpåtegninger, noteringer og anmeldelser. Disse udgifter var i stedet et tillæg til købesummen for aktierne.

Dommen er offentliggjort i SKM2007.773.

## Vore kommentarer

*Virksomheder, der er blevet nægtet fradrag for lignende rådgiverudgifter, kan ansøge om genoptagelse for indkomståret 1998 og fremefter.*

*For genoptagelse af indkomstårene 1998-2003 skal anmodningen være SKAT i hænde senest den 24. april 2008.*

*For genoptagelse af indkomståret 2004 skal anmodningen være SKAT i hænde senest den 1. maj 2008.*

*For genoptagelse af indkomståret 2005 eller senere er anmodningsfristen den 1. maj i det 4. indkomstår efter udløbet af det indkomstår, der ønskes genoptaget.*

## Ombygning af lejede lokaler

Højesteret har afsagt en dom om, at der ikke er tabsfradrag for udgifter til indretning af lejede lokaler i

forbindelse med afståelse, hvis udgifterne ikke har været skattemæssigt afskrivningsberettigede.

Der kan afskrives skattemæssigt på udgifter til indretning af lejede lokaler, som anvendes erhvervmæssigt til andre formål end beboelse. Afskrivningsretten for disse udgifter mistes, hvis den ene part i lejeaftalen har bestemmende indflydelse på den anden parts handlemåde, hvorved der ikke foreligger en reel opsigelsesrisiko i lejeaftalen. Der kan dog fortsat afskrives efter de almindelige regler, hvis der er tale om en afskrivningsberettiget bygning.

I sagen for Højesteret havde et revisionselskab afholdt omfattende udgifter til ombygning og indretning af lejede kontorlokaler i en ejendom, som var ejet af en fond. Revisionselskabet var ejet af selskabets ansatte partnere og fonden. Fondsbestyrelsens afstemningsregler sikrede, at revisionselskabets partnere kunne hindre, at fonden opsagde lejemålet.

Højesteret fandt, at der bestod et klart interessefællesskab mellem revisionselskabet og fonden, hvilket medførte, at der ikke var en reel opsigelsesrisiko indbygget i lejeaftalen. Revisionselskabet kunne derfor ikke afskrive skattemæssigt på de afholdte udgifter til indretning af lejede lokaler.

Højesteret fandt endvidere, at der kun er skattemæssigt tabsfradrag for indretningsudgifter i forbindelse med afståelse af lejede lokaler, hvis udgifterne har været afskrivningsberettigede. Dette var ikke tilfældet, og revisionselskabet havde derfor heller ikke tabsfradrag ved afståelsen af de lejede lokaler.

Dommen er offentliggjort i SKM2007.568.

### Vore kommentarer

*Da der i sagen for Højesteret ikke bestod en reel risiko for, at lejer ville opsiges lejemålet, kunne lejer ikke afskrive udgifterne efter de særlige regler for indretning af lejede lokaler, der tillader afskrivning på alle erhvervmæssigt anvendte lokaler, bortset fra lokaler anvendt til beboelse.*

*En produktionsvirksomhed, der afholder indretningsudgifter i lejede lokaler, kan derimod afskrive udgifterne,*

*selv om der ikke består en reel opsigelsesrisiko. Det skyldes, at anvendelse af lejede lokaler til produktion berettiger til skattemæssig afskrivning efter de almindelige regler. En produktionsvirksomhed har derfor også tabsfradrag for ikke-afskrevne indretningsudgifter ved afståelse af de lejede lokaler.*

*En lejer, der ikke kan opnå afskrivning eller tabsfradrag for indretningsudgifter, bør nøje overveje det hensigtsmæssige i at afholde store erhvervmæssige udgifter, som der ikke er skattemæssigt fradrag for.*

### Skattefri virksomhedsomdannelse

Højesteret har taget stilling til, om en likvidbeholdning og en obligationsbeholdning kunne holdes uden for en skattefri virksomhedsomdannelse.

Et tandlægeinteressentskab overdrog tandlægevirksomheden til et selskab efter reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse, men valgte at holde interessentskabets ejendom, en likvidbeholdning og en obligationsbeholdning uden for overdragelsen.

Højesteret udtalte, at det er en betingelse for at anvende reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse, at samtlige virksomhedens aktiver overdrages til selskabet i forbindelse med omdannelsen. Der er intet belæg for at fortolke begrebet ”aktiver” således, at det ikke omfatter likvide midler og obligationer. Tandlægeinteressentskabet havde ikke bevist, at likviderne og obligationerne ikke skulle henføres til tandlægevirksomheden, og derfor var betingelserne for at anvende reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse ikke opfyldt. Der blev lagt vægt på, at alle indtægterne i interessentskabet stammede fra tandlægevirksomheden.

Dommen er offentliggjort i SKM2007.664.

### Vore kommentarer

*Hvis en virksomhed har været omfattet af virksomhedsordningen inden en omdannelse, er det som udgangspunkt de aktiver og passiver, der har været inddraget under virksomhedsordningen, som skal overdrages til selskabet. Aktiver, som ikke har været inddraget under virksomhedsordningen (blandet benyttede biler), eller*

*som ikke kunne indgå under virksomhedsordningen (aktier), skal alligevel medoverdrages til selskabet ved en skattefri omdannelse, hvis de anses for at være aktiver i virksomheden, f.eks. aktier i virksomhedens indkøbskæde og en blandet benyttet bil.*

*En ejendom udgør en selvstændig virksomhed. Det betyder, at en ejendom kan holdes uden for en skattefri virksomhedsomdannelse.*

*I den omtalte sag stammede de likvide midler og de midler, der havde finansieret købet af obligationerne, utvivlsomt fra overskuddet af tandlægevirksomheden, og set i lyset heraf er dommens resultat ikke overraskende.*

*I andre tilfælde kan der være berettiget tvivl om fordelingen af likvider og obligationer mellem to virksomheder, og der er ikke nogen praksis, der belyser denne problemstilling.*



*The Spy Who Loved Me, 1977. James Bond (Roger Moore) og Jaws (Richard Kiel).*

### Fri bolig for administrerende direktør

Højesteret har taget stilling til, om en administrerende direktør skulle beskattes af den leje, som selskabet betalte for hans frie bolig, eller om han kun skulle beskattes af de lavere skematiske værdier.

En administrerende direktør i et dansk selskab, som indgik i en international koncern med mere end 70.000 ansatte, ejede ca. 4 % af aktiekapitalen i det danske selskab og var bestyrelsesmedlem i flere selskaber. Direktørens årsløn udgjorde ca. 1,4 mio. kr. samt en bonusordning. Ved et tillæg til den oprindelige ansættelseskontrakt blev direktøren berettiget til en fri bolig, der maksimalt måtte påføre selskabet en årlig udgift på 240.000 kr.

Højesteret fandt, at direktøren efter sin stilling og position i selskabet måtte anses for at have en væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, og at han derfor var omfattet af de skærpede beskatningsregler for direktører og andre personer med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform.

Dommen er offentliggjort i SKM2007.713.

### Vore kommentarer

*De skematiske værdiansættelsesregler for beskatning af fri bolig gælder ikke, hvis "den ansatte er direktør eller en anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform". I disse tilfælde skal værdi af fri bolig i stedet fastsættes til markedslejen, som beregnes på baggrund af en objektiv beregningsregel. Hvis arbejdsgiveren har lejet boligen, er beskatningsgrundlaget den leje, som arbejdsgiveren betaler.*

*Hovedaktionærer er altid omfattet af den skærpede værdiansættelsesregel, men det er mere tvivlsomt, hvornår andre ansatte skal anses for at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform.*

*I denne sag var den administrerende direktør henvist til at forhandle løn med ledere højere op i koncernhierarkiet. Dommen må derfor forstås derhen, at direktøren havde indflydelse på lønnens sammensætning, selv om han ikke kunne fastsætte lønnens størrelse. Da selskabet*

*havde lejet boligen, skulle direktøren beskattes af den leje, som selskabet betalte.*

### Fiskers fradrag for rejseudgifter

Højesteret har taget stilling til rejsereglerne for en fisker, som var fast knyttet til tre fiskefartøjer, og som havde tre faste havne som det sædvanlige udgangspunkt for fangstture.

Det var fiskerens påstand, at hans rejse begyndte, når han forlod sin bopæl for at tage på arbejde, og at rejsen først sluttede, når han vendte tilbage til sin bopæl.

Det var Skatteministeriets påstand, at fiskerens rejse først begyndte, når fartøjet sejlede ud fra en af de tre faste havne, og at rejsen sluttede, når fartøjet igen anløb havnen. Liggetiden i de tre havne og turen mellem bopælen og havnene skulle ikke medregnes til rejsetiden, selv om fiskeren også udførte arbejde på fartøjerne, når de lå i havn. De tre havne skulle anses for at være fiskerens faste arbejdssteder.

Højesteret fandt, at fiskeren kun var berettiget til at få fradrag for rejseudgifter i den periode, hvor fiskefartøjerne ikke var i havn, fordi de tre havne var fiskerens faste arbejdssteder. Først når fiskefartøjet forlod havnen, opstod der et midlertidigt arbejdssted.

Dommen er offentliggjort i SKM2007.559.

### Vore kommentarer

*Fiskere kan få et fradrag for udgifter til kost på 429 kr. pr. døgn og 1/24 heraf pr. yderligere time, forudsat at rejsen har haft en varighed på mindst 24 timer.*

*Rejsereglerne er betinget af, at der er tale om et midlertidigt arbejdssted, og at afstanden til bopælen er så stor, at fiskeren ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl.*

*De tre havne, hvor fiskefartøjerne normalt var beliggende, kunne ikke anses for at være midlertidige arbejdssteder.*

*Skatteministeriet havde derimod godkendt, at der kunne beregnes fradrag for rejseudgifter ud fra den samlede rejsetid, når fiskefartøjerne anløb andre havne.*

## Firmaudflugt

Østre Landsret har taget stilling til, om en firmaudflugt til Prag var et skattepligtigt personalegode.

Et revisionsfirma havde inviteret hele personalet og ægtefæller med på en forlænget weekend til Prag efter en travl statustid og en fusion med en anden virksomhed.

Rejsen varede fra fredag til mandag, og revisionsfirmaet havde udarbejdet et program, der indeholdt en række sociale og turistmæssige arrangementer samt to mindre arrangementer med fagligt indhold.

Revisionsfirmaet argumenterede for skattefrihed for personalet med følgende begrundelser:

- Rejsen blev afholdt i arbejdsgiverens interesse for at bringe de ansatte tættere sammen.
- Rejsen var programsat.
- Rejsen blev til dels gennemført i arbejdstiden.

Skatteministeriet argumenterede for, at personalet skulle beskattes af rejsen med følgende begrundelser:

- Der var ikke tale om en forretningsrejse, der havde en konkret og direkte sammenhæng med virksomhedens drift.
- Der var tale om en turistrejse med det formål at belønne og kompensere personalet for en ekstraordinær arbejdsindsats.
- Det gør ikke rejsen skattefri, at personalet skulle følge et bestemt program og således ikke var frit stillet med hensyn til, hvordan og med hvem de ville tilbringe tiden i Prag.

Landsretten fandt, at der var tale om et skattepligtigt personalegode, fordi rejsen havde haft en altovervejende turistmæssig karakter.

Revisionsfirmaets samlede udgift til rejsen beløb sig til 72.870 kr., hvilket svarede til 5.205 kr. pr. deltager. Den enkelte medarbejder skulle derfor beskattes af 2 x 5.205 kr., dvs. af udgiften til både sin egen og ægtefællens rejse.

Dommen er offentliggjort i SKM2007.712.

## Vore kommentarer

*I henhold til praksis skal personale ikke beskattes, når arbejdsgiveren betaler arrangementer som eksempelvis en julefrokost eller en sommerfest, men hvis arrangementet får et sådant omfang, at det kan karakteriseres som en rejse, er der tale om et skattepligtigt personalegode.*

*Det er ikke udgiftens størrelse, der afgør, om der skal ske beskatning eller ej. Beskatningen er principielt også*



View To A Kill, 1985. May Day (Grace Jones).

*uafhængig af, om arrangementet afholdes i Danmark eller i udlandet, men et arrangement i udlandet vil typisk have et sådant omfang, at der bliver tale om et skattepligtigt personalegode.*

*En firmafest, hvor personalet med ægtefæller overnatter på stedet af praktiske årsager, kan formentlig karakteriseres som en skattefri personalefest, men arrangementet kan næppe udstrækkes meget længere.*



Casino Royale, 2006. Le Chiffre (Mads Mikkelsen).

## Fri bil – værkstedsvogn

Vestre Landsret har taget stilling til, om en bil kunne anses for at være et specialindrettet køretøj, hvilket ville bevirke, at der ikke skulle ske beskatning af fri bil.

Der var tale om en kassevogn, hvor endevæggen og til dels vognens sider var indrettet med fastmonterede skuffemoduler til reservedele og værktøj mv. I bunden af varerummet var der en fastmonteret kasse med værktøj i form af stiksav, rundsav og boremaskine mv. Bilen blev anvendt af en køkkenmontør, der bl.a. medbragte hårde hvidevarer til kunderne.

Det var landsrettens opfattelse, at en bil med denne indretning måtte anses for at være et specialindrettet køretøj, og at der derfor ikke skulle ske beskatning af fri bil efter de almindelige regler.

Dommen er offentliggjort i SKM2007.538.

## Vore kommentarer

*De almindelige regler for beskatning af fri bil gælder ikke for specialindrettede køretøjer. Det betyder bl.a., at kørsel mellem hjem og arbejde ikke medfører beskatning af fri bil, hvis blot medarbejderen ikke selvangiver befordringsfradrag. Privat kørsel (svinkearinder) i tilknytning til erhvervmæssig kørsel medfører heller ikke beskatning af fri bil, så længe den private kørsel ikke overstiger 1.000 km om året.*

*Moms- og afgiftsreglerne tillader derimod ikke privat kørsel i varevogne på gule plader, hvor der ikke er betalt moms eller privatbenyttelsesafgift. Det gælder også kørsel mellem hjem og arbejde, medmindre der er tale om kørsel til skiftende arbejdssteder, og varevognen er forsynet med relevant værktøj osv.*

## Fri bolig

I en sag for Østre Landsret skulle det afgøres, om en moder skulle beskattes af værdi af fri bolig, eller om der var tale om en afgiftspligtig gave fra sønnen.

En moder havde solgt en ejendom til sin søn til markedsprisen. I forbindelse med handlen blev det aftalt, at moderen kunne blive boende vederlagsfrit i ejendommen, så længe hun måtte ønske det.

Markedslejen for ejendommen udgjorde 98.000 kr. årligt.

Det spørgsmål, som landsretten skulle tage stilling til, var, om moderen skulle beskattes af de 98.000 kr. som personlig indkomst, eller om der var tale om en gave, som moderen skulle betale gaveafgift af.

Landsretten udtalte, at sønnen havde givet sin moder en gave i form af en brugsnydelsesret, der er fritaget for gaveafgift i medfør af bo- og gaveafgiftsloven. En brugsnydelsesret er i stedet skattepligtig efter statskatteloven, og værdien heraf skal beskattes som personlig indkomst.

Dommen er offentliggjort i SKM2007.116.

### Vore kommentarer

*Sønnen havde ikke givet sin moder fribolig som en del af ejendommens købspris. Sønnen havde derimod ensidigt forpligtet sig til at give sin moder en fribolig på livstid. For sønnen havde friboligen til moderen den skattemæssige konsekvens, at han skulle beskattes af den manglende lejeindtægt og samtidig havde fradrag for et tilsvarende beløb som en løbende ydelse.*

*Spørgsmålet for landsretten vedrørte kun den skattemæssige konsekvens for moderen. Skulle moderen beskattes af friboligen som personlig indkomst, eller modtog moderen årligt en gave, der var omfattet af gaveafgiftsreglerne?*

*Efter landsrettens opfattelse skulle moderen beskattes af værdi af fri bolig, selv om sønnen i stedet blot kunne have foræret sin moder kontanter mod betaling af gaveafgift, som moderen herefter kunne have anvendt til at betale husleje for boligen.*

*Sagen er indbragt for Højesteret.*

*SKAT har efter vor opfattelse draget nogle vidtrækkende konsekvenser af dommen. Hvis forældre udlejer en lejlighed til deres barn, og det fastslås, at den husleje, som barnet betaler, er mindre end markedslejen, mener SKAT, at barnet skal beskattes af den manglende lejebetaling som personlig indkomst.*

*Det er vor opfattelse, at den manglende lejebetaling er en gave fra forældrene til barnet, som er omfattet af*

*gaveafgiftsreglerne. I disse situationer er der jo ikke tale om, at forældrene har forpligtet sig til at yde en fribolig til barnet, og der vil derfor heller ikke være tale om en fradragsberettiget løbende ydelse for forældrene.*

*Hvis Højesteret stadfæster landsrettens dom, er det fortsat vor opfattelse, at dommen ikke kan udstrækkes til at omfatte tilfælde, hvor der blot er sket udlejning til en for lav husleje.*

### Grænsehandel

Vestre Landsret har afgjort, at salg af jetbåde mv. som led i et dansk-tysk grænsehandelsarrangement havde beskatningssted i Tyskland, og dermed skulle kunderne kun betale den lavere tyske moms.

Forretningsproceduren i sagen var, at kunderne henvendte sig i forretningen i Danmark, hvor de fik udleveret en prisliste over jetbåde med oplysning om både de danske priser inkl. dansk moms og de tyske priser inkl. tysk moms. Hvis kunden valgte at betale den tyske pris inkl. tysk moms, modtog kunden en skriftlig vejledning. Det fremgik af vejledningen, at båden blev købt af den tyske virksomhed, og at råderetten over båden først ville overgå til kunden, når båden var blevet købt, betalt og udleveret i Tyskland af den tyske virksomhed.

Ved vurderingen af leveringsstedet lagde landsretten vægt på, at kunderne ikke opnåede en ejers ret til at råde over den købte jetbåd i Danmark, men at dette først ville ske ved udleveringen i Tyskland.

Dommen er offentliggjort i SKM2007.403.

### Vore kommentarer

*Efter vor opfattelse når Vestre Landsret frem til det rigtige resultat.*

*Dommen fastslår, at en vare kan være omfattet af tysk momsbeskatning, selv om den fremvises i Danmark, så længe varen blot sælges af en tysk virksomhed til en dansk kunde, der afhenter varen syd for græsen.*

*Dommen harmonerer også fint med et bindende svar fra Skatterådet vedrørende handel med campingvogne på tværs af den dansk-tyske grænse.*

## Hovedaktionærs fødselsdag

Byretten har taget stilling til, om et selskabs udgifter til dels en reception og dels en middag var fradragsberettigede som repræsentationsudgifter.

Der var indbudt forretningsforbindelser og venner af huset til receptionen, som blev afholdt i anledning af, at selskabets hovedaktionær og grundlægger fyldte 60 år. Middagen blev afholdt nogle dage senere med deltagelse af forretningsforbindelser, ledende medarbejdere og bestyrelsesmedlemmer med ægtefæller.

Byretten fandt, at anledningen til både receptionen og middagen var at fejre en privat begivenhed, nemlig hovedaktionærens fødselsdag, og at der derfor ikke var tale om fradragsberettigede repræsentationsudgifter.

Dommen er offentliggjort i SKM2007.822.



GoldenEye, 1995. James Bond (Pierce Brosnan) og Q (Desmond Llewelyn).

## Vore kommentarer

*Repræsentation har karakter af opmærksomhed eller kommerciel gæstfrihed over for forretningsforbindelser i anledning af eksempelvis virksomhedens jubilæum eller indvielse og lignende begivenheder.*

*Hvis en virksomhed derimod afholder en reception eller middag for at markere en privat mærkedag for virksomhedens ejer, er der efter praksis ikke fradrag for udgifterne. Hvis udgifterne til en reception eller middag afholdes af et selskab, skal aktionæren beskattes af selskabets udgifter enten som yderligere løn eller maskeret udbytte.*

## Hovedaktionærs fødselsdag

Byretten har taget stilling til, om et selskabs udgifter til en reception, der blev afholdt i anledning af hovedaktionærens 60 års fødselsdag, kunne anerkendes som repræsentationsudgifter.

Selskabet havde i en annonce indbudt venner og forretningsforbindelser af huset til en reception for at fejre, at selskabets stifter og direktør blev 60 år.

Der deltog 625 gæster i receptionen. Heraf udgjorde hovedaktionærens ægtefælle, børn, svigerbørn, bestyrelsesmedlemmer og familiemedlemmer 41 personer, medens personalet var repræsenteret med 40 personer.

De samlede udgifter til receptionen beløb sig til ca. 235.000 kr., hvoraf hovedaktionæren selv havde betalt 75.000 kr.

Byretten fandt, at anledningen til receptionen var at fejre hovedaktionærens fødselsdag, og at der derfor ikke var tale om fradragsberettigede repræsentationsudgifter.

Dommen er offentliggjort i SKM2007.823.

## Vore kommentarer

*Selv om fødselaren selv afholder den del af udgifterne, der relaterer sig til familie og private venner, berettiger det alligevel ikke til, at selskabet kan få fradrag for de resterende udgifter som repræsentationsudgifter, hvis anledningen er ejerens fødselsdag.*

## Sundhedsordninger

Arbejdsgiverens betaling af udgifter til forebyggelse af arbejdsrelaterede skader er efter praksis skattefri. Der stilles ikke krav om en lægehenvielse mv. og heller ikke om, at arbejdsgiveren skal tilbyde sundhedsordningen som led i en generel personalepolitik for samtlige medarbejdere.

Efter praksis er behandling hos alternative behandlere, såsom akupunktører og zoneterapeuter, også omfattet af skattefriheden.

Skatterådet har i nogle bindende svar taget stilling til, om skattefriheden for medarbejdere også gælder, når medarbejderne selv finansierer udgiften via en bruttolønning – eller sagt med andre ord: Er der tale om en arbejdsrelateret skade, når medarbejderen selv skal betale behandlingen?

I en sag var der tale om et tilbud til medarbejderne om at modtage massage og zoneterapi til forebyggelse af arbejdsrelaterede skader. Skatterådet fandt, at ordningen ikke var skattefri for medarbejderne, fordi bruttolønningen afhang af, hvor mange behandlinger den enkelte medarbejder ønskede i den pågældende måned. Kravet om, at en bruttolønning skal være et konstant beløb, var dermed ikke opfyldt. Det fremgår også af afgørelsen, at Skatterådet stillede spørgsmål ved, om behandlingen reelt skyldtes arbejdsrelaterede skader, når udgifterne til massage mv. skulle betales af medarbejderne selv.

I en anden sag skulle medarbejderne tilbydes massagebehandling til forebyggelse af arbejdsrelaterede skader mod en bruttolønning på et fast beløb hver måned. Skatterådet fandt, at ordningen var skattefri for medarbejderne, og havde ingen bemærkninger til problematikken vedrørende arbejdsrelaterede skader kontra medarbejdernes egenbetaling.

I en tredje sag skulle medarbejderne tilbydes behandling af arbejdsrelaterede skader hos fysioterapeuter og zoneterapeuter mv. uden nogen form for egenbetaling. Skatterådet udtalte, at ordningen var skattefri for medarbejderne, og at der ved afgørelsen var lagt vægt på, at det var arbejdsgiveren, der finansierede ordningen.

I en fjerde sag skulle medarbejderne tilbydes fysioterapeutisk træning, massage og fri adgang til et motionscenter for at forebygge arbejdsrelaterede skader. Ordningen skulle etableres ved en bruttolønning på ca. 95 % af den samlede udgift. Skatterådet svarede, at ordningen i denne form var skattepligtig for medarbejderne, men at ordningen ville være skattefri, hvis tilbuddet om motionscenter udgik. Heller ikke i denne sag omtaler Skatterådet arbejdsrelaterede skader kontra medarbejdernes egenbetaling.

Afgørelserne er offentliggjort i SKM2006.289, SKM2007.674, SKM2007.845 og SKM2007.819.

## Vore kommentarer

*Vi har forståelse for Skatterådets synspunkt om, at der er et element af selvmodsigtelse i medarbejderes egenbetaling af behandlinger til forebyggelse af arbejdsrelaterede skader via en bruttolønning.*

*En bruttolønning er dog ikke ensbetydende med, at der ikke kan være tale om behandlinger til forebyggelse af arbejdsrelaterede skader. Det må snarere karakteriseres som et bevisproblem, og det er muligvis også baggrunden for Skatterådets slingrekurs – fordi Skatterådet umiddelbart gerne vil fremhæve selvmodsigtelsen, men samtidig erkender, at det vil være nogle umulige sager at føre for både SKAT og medarbejderne.*

*Måske er der hjælp at hente fra Folketinget. Medierne beretter, at den nye sundhedsminister og andre folketingspolitikere mener, at der skal være skattefrihed for arbejdsgiverbetalt adgang til motionscentre. Arbejdsgiverbetalt kontingent til fodboldklubber og andre idrætsforeninger har også været nævnt. Men hvad med træning af hjernecellerne og hukommelsen? – skal skattefriheden også gælde f.eks. skak og bridge?*

## Ejendom og ophørspension

Selvstændigt erhvervsdrivende, der afstår deres virksomhed, kan oprette en ophørspension, dvs. at den skattepligtige fortjeneste fra salget af virksomheden helt eller delvist indbetales på en pensionsordning med skattemæssigt fradrag.

Der er en række betingelser forbundet med en ophørspension, herunder er fradrag retten bl.a. betinget af, at virksomheden ikke i overvejende grad har bestået af ejendomsudlejning eller besiddelse af værdipapirer eller kontanter, også kaldet pengetankreglen.

Landsskatteretten har taget stilling til pengetankreglen i tre sager om fast ejendom.

I den ene sag var der tale om en automobilvirksomhed, som blev solgt i december 2005. Den ejendom, hvorfra virksomheden blev drevet, blev ikke solgt, men udlejet til den nye køber. I foråret 2007 overvejede den tidligere automobilforhandler at sælge ejendommen og indgav i den forbindelse en anmodning om et bindende svar på, om fortjenesten ved salget af ejendommen kunne indskydes på en ophørspension. Skatterådet svarede, at fortjenesten ikke kunne indskydes på en ophørspension, fordi der var tale om en pengetank, da den resterende virksomhed kun bestod af udlejningsejendommen. Landsskatteretten stadfæstede Skatterådets bindende svar.

I den anden sag ophørte en mekaniker med at drive virksomhed i slutningen af 2004. Mekanikeren satte domicilejendommen til salg allerede i juli 2004, men ejendommen blev først solgt i begyndelsen af 2006 og havde ikke været udlejet i den mellemliggende periode. Landsskatteretten fandt, at fortjenesten ved salget af ejendommen kunne indskydes på en ophørspension, fordi virksomheden først var ophørt ved salget af ejendommen. Landsskatteretten lagde vægt på, at ejendommen var blevet sat til salg i forbindelse med ophøret af virksomheden, og at det ikke kunne lægges mekanikeren til last, at ejendommen først blev solgt i begyndelsen af 2006.

Den tredje sag omhandlede en læge, der drev to virksomheder i form af en lægevirksomhed og udlejning af en ejerlejlighed til sin datter. Efter endt udlejning blev ejerlejligheden solgt, og fortjenesten blev indbetalt på en ophørspension. SKAT anså udlejningsvirksomheden for at være en pengetank og godkendte ikke fradrag for pensionsindbetalingen. Landsskatteretten gav ikke SKAT medhold og udtalte bl.a., at der

var tale om én virksomhed i relation til ophørspension, og at ikke-bogført goodwill i lægevirksomheden skulle medregnes ved afgørelsen af, om der var tale om en pengetank. Ved medregning af goodwill var der klart ikke tale om en pengetank, og lægen kunne derfor få fradrag for indskud på ophørspension.

Kendelserne er offentliggjort i SKM2007.623, SKM2007.667 og SKM2007.625.

### Vore kommentarer

*I den første sag var der utvivlsomt tale om en pengetank, fordi virksomheden kun bestod af en udlejningsejendom. Automobilforhandlerens påstand var imidlertid, at fortjenesten ved salget af ejendommen burde kunne indskydes på en ophørspension under henvisning til en afgørelse (offentliggjort i SKM2006.207), hvor der blev godkendt fradrag for indbetaling på en ophørspension, selv om der gik 9 måneder mellem salget af virksomheden og salget af ejendommen. Det var imidlertid Landsskatterettens opfattelse, at respittiden ikke kunne udstrækkes til 15 måneder.*

*I den anden sag var der også umiddelbart tale om en pengetank, men med den forskel, at ejendommen ikke havde været udlejet siden afståelsen af den øvrige virksomhed. Landsskatteretten traf en pragmatisk afgørelse i sagen under henvisning til, at der allerede var indledt bestræbelser på at få solgt ejendommen, inden den øvrige virksomhed blev solgt.*

*I den tredje og sidste sag fastslog Landsskatteretten, at samtlige ejerens virksomheder skal inddrages ved vurderingen af pengetankreglen.*

### Gældskonvertering

Skatterådet har taget stilling til, om en gældsrestrukturering ved en konvertering af 67,7 % af selskabets usikrede gæld til aktiekapital ville være en samlet ordning (frivillig akkord). Der var tale om en enkelt kreditor.

De to næststørste kreditorens tilgodehavender udgjorde 28,8 % af den samlede usikrede gæld.

Skatterådet fandt, at gældskonverteringen ikke kunne anses for at være en samlet ordning, fordi to kredi-

torer, der havde et samlet tilgodehavende svarende til 28,8 % af selskabets gæld, ikke deltog i gældsafgivelsen. Som begrundelse henviste Skatterådet bl.a. til bemærkningerne til kursgevinstloven, hvoraf det bl.a. fremgår:

”En samlet ordning vil typisk omfatte tilfælde, hvor der sker en ligelig reduktion af de enkelte kreditors fordringer i overensstemmelse med konkurslovens regler. Ved en samlet ordning kan også forstås tilfælde, hvor der ikke er en sådan fuldstændig ligelighed, f.eks. fordi småkrav gives en fuld dividende. Det forhold, at der skal være tale om en samlet ordning, er dog ikke i sig selv til hinder for, at der også vil kunne foreligge en frivillig akkord i de tilfælde, hvor kun en enkelt eller enkelte hovedkreditorer er med i ordningen, mens småkrav holdes udenfor. Har aftalen ikke et sådant omfang, at der kan siges at foreligge en samlet ordning mellem en skyldner og dennes kreditorer, vil der derimod ikke foreligge en frivillig akkord i ligningslovens og kursgevinstlovens forstand.”

Efter Skatterådets opfattelse kunne de to næststørste kreditors tilgodehavende ikke karakteriseres som småkrav, hvorfor der ikke var tale om en samlet ordning.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2007.677.

### Vore kommentarer

*Ved en gældsafgivelse i koncernforhold (herunder konvertering af gæld til aktiekapital) skal debitorselskabet ikke beskattes af gevinst på gæld, ligesom der ikke skal ske underskudsbegrænsning, forudsat at kreditorselskabet ikke har fradragsret for tabet.*

*Uden for koncernforhold er et selskab skattepligtigt af gevinst på gæld, når der er tale om en singulær ordning. Ved tvangsakkord og frivillig akkord (samlet ordning) sker der derimod underskudsbegrænsning.*

*Det er dermed kun skattemæssigt interessant at skelne mellem en singulær ordning og en samlet ordning, når gældsafgivelsen sker uden for koncernforhold.*

*Selv om mere end 50 % af selskabets kreditorer for den usikrede gæld går med i en gældsafgivelse, viser afgørelsen, at det alligevel ikke altid er tilstrækkeligt til,*

*at der er tale om en samlet ordning. Der skal også henses til, om det kun er småkrav, der holdes uden for gældsafgivelsen. Problemet er blot, at der ikke findes nogen definition af småkrav.*

### Grænsehandel – at gå for langt over grænsen

Skatterådet har i et bindende svar meddelt, at en dansk virksomheds grænsehandelskoncept med salg af hårde hvidevarer ikke kunne ske med tysk moms, fordi den danske virksomhed ikke havde etableret et samarbejde med en virksomhed med fast forretningssted i Tyskland.

Modsat en dom fra Vestre Landsret er det således Skatterådets opfattelse, at virksomhedens koncept med salg til danske kunder fra egne lokaler i Tyskland ikke svarer til etablering af et fast forretningssted på trods af lagerfaciliteter og personale i Tyskland.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2007.758.

### Vore kommentarer

*Vi er ikke enige i Skatterådets afgørelse, og det virker besynderligt, at Skatterådet konkluderer, at det ikke er et udtryk for et fast forretningssted, når en virksomheds aktivitet udelukkende består i at sælge varer, som modtages fra Danmark.*

*Momssystemdirektivet og den danske momslov henviser udelukkende til leveringsstedet, og ikke til hvem eller hvordan en vare bliver udleveret.*

*Derudover er det svært at forestille sig, at de tyske myndigheder vil anerkende, at momsen i nærværende sag skal tilfalde den danske stat, når varerne rent faktisk sælges i Tyskland. I den omvendte situation hersker der nok ikke megen tvivl om, at den danske stat ville opkræve 25 % moms af varer, som en tysk virksomhed solgte under et lignende grænsehandelskoncept.*

### Momsfradrag for mægleromkostninger

Skatterådet har i et bindende svar bekræftet, at der er momsfradrag for udgifter til ejendomsmægler, advo-

kat og økonomikonsulent, når et salg af en landbrugs-ejendom kan sidestilles med en virksomhedsoverdragelse. Der er dog kun fradrag for de udgifter, der vedrører den momspligtige virksomhed, og dermed ikke for udgifter, der vedrører privatbeboelsen.

Skatterådet bekræfter desuden, at der ikke er momsfradrag for udgifterne, hvis køber ikke viderefører driften af virksomheden, eller hvis køber udlejer jordarealet og udhusbygningerne. Momsfradraget mistes også, hvis sælger har frasolgt besætning og maskiner forud for salget. Begrundelsen er, at der i disse tilfælde ikke er tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse.

Derudover er der heller ikke momsfradrag, hvis købers hensigt på købstidspunktet ikke er at fortsætte driften af virksomheden eller at udøve en driftsmæssig anvendelse af de overdragede aktiver, der kan sidestilles med en fortsættelse af driften.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2007.842.

### Vore kommentarer

*Efter vor opfattelse er Skatterådets afgørelse helt i tråd med gældende praksis. Samtidig kan der dog udledes en direkte stillingtagen til, om virksomhedsoverdragelsen skal ske til en virksomhed, som vil drive virksomhed i nær tilknytning til den aktivitet, som sælger drev. Dette kommer tydeligt til udtryk i Skatterådets bekræftelse af, at der også kan opnås momsfradrag, hvis en landbrugs-ejendom med kvægbrug sælges til en køber, der driver planteavlproduktion.*

*Til slut gør Skatterådet det klart, at det også kan betragtes som en virksomhedsoverdragelse, hvis købers hensigt på overdragelsestidspunktet er at videreføre driften,*

*men køber på et senere tidspunkt indser, at det ikke kan lade sig gøre, og derfor i stedet udlejer bygninger og jord.*

### Respondentgaver

Landskatteretten har i en kendelse fastslået, at et markedsanalyseinstitut havde momsfradrag for udgifter til respondentgaver, som instituttet udleverede i forbindelse med indsamling af data til markedsanalyser. Respondenter er privatpersoner, der besvarer spørgsmål til brug for en bestemt markedsanalyse.

Landskatteretten fastslår til gengæld også, at markedsanalyseinstituttet skal afregne moms ved udlevering af gaverne, fordi gaverne gives som vederlag for respondenternes indsats i forbindelse med indsamling af data til brug for analyser.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2007.790.

### Vore kommentarer

*Indtil denne kendelse var praksis på området udledt af en ældre afgørelse fra Momsnævnet, som gav momsfradrag for indkøb af gaver til disse formål. Afgørelsen tog dog ikke rigtig stilling til, om der skulle betales moms ved videregivelsen af disse gaver, idet Momsnævnet blot henviste til, at gaverne i det konkrete tilfælde faldt uden for momslovens anvendelsesområde.*

*Efter vor opfattelse er der nu sket en konkret stillingtagen til fradragretten ved indkøb af gaver til respondenter og derudover også til, hvordan gaverne skal behandles momsmæssigt ved udlevering.*

*Den nye praksis er dermed et udtryk for, at respondentgaver ikke anses for at være gaver i momslovens forstand, men derimod en betaling for en modydelse.*



Casino Royale, 2006. Aston Martin DB5.

Skatteinformation januar 2008

© Revitax A/S  
revitax@revitax.com

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

Grafisk tilrettelæggelse: Moquist Copenhagen ApS

Forsiden: Goldfinger 1964. Sean Connery

Fotos: © www.007magazine.co.uk/EON  
Faglig vejledning: Graham Rye, 007 Magazine, London

Tryk: KLS Grafisk Hus A/S

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 18. december 2007.

ISSN 1395-9530



**Kreston Danmark**

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

**Chr. Mortensen Revisionsfirma  
Statsautoriseret**

**Revisionsinteressentskab**  
Adelgade 15 . 1304 København K  
Telefon 33 73 46 00 . Fax 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 . Fax 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 . Fax 33 15 47 04  
www.mcrevision.dk . m-c.revision@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Arne Bang  
Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab**

Livjærgergade 21 . 2100 København Ø  
Telefon 33 32 93 93 . Fax 33 32 93 99  
www.kreston.dk . arnebang@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Aage & Povl Holm I/S  
Statsautoriserede Revisorer**

Rustenborgvej 7 A . 2800 Kgs. Lyngby  
Telefon 45 88 81 00 . Fax 45 87 00 01  
www.kreston.dk . holm@kreston.dk

**Bergmann Kontorfællesskab af  
Statsautoriserede Revisorer**

Rustenborgvej 7 A . 2800 Kgs. Lyngby  
Telefon 45 88 81 00 . Fax 45 87 00 01  
www.kreston.dk . holm@kreston.dk

**Kærsgaard Laursen Statsautoriseret  
Revisionsinteressentskab**

Hovedgaden 28 . 2970 Hørsholm  
Telefon 45 86 41 35 . Fax 45 86 42 64  
www.kreston.dk . b.k.laursen@kreston.dk

**Revisionsfirmaet BJ Revision  
Statsautoriseret**

**Revisionsanpartsselskab**  
Smedevej 3 . 3200 Helsingør  
Telefon 48 39 26 00 . Fax 48 39 26 05  
www.kreston.dk . bjrevision@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Carsten Øhauge  
Statsautoriseret Revisionsaktieselskab**

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

**SMJ Revision  
Statsautoriseret Revisor**

Steffen Møller Jensen  
Bredgade 44 . 4400 Kalundborg  
Telefon 59 51 72 00 . Fax 59 51 72 02  
www.smjrevision.dk . smjrevision@kreston.dk

**aage maagensen  
statsautoriseret revisionsaktieselskab**

Søndergade 14 . 4900 Nakskov  
Telefon 54 92 25 00 . Fax 54 92 88 89  
www.aage-maagensen.dk . maagensen@kreston.dk

**aage maagensen  
statsautoriseret revisionsaktieselskab**

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

**Revisionsfirmaet J. Barrett I/S  
Statsautoriserede Revisorer**

Blangstedgårdsvej 1 . 5220 Odense SØ  
Telefon 66 15 76 76 . Fax 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 . Fax 63 81 00 37  
www.kreston.dk . jan.christiansen@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Jørgen Geertsen  
Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab**

Odensevej 19 . 5471 Sønderød - Odense  
Telefon 64 89 17 13 . Fax 64 89 34 98  
www.jgeertsen.dk . geertsen@kreston.dk

**Vendelbo  
statsautoriseret revisionsanpartsselskab**

Industrivej 24 . 6740 Bramming  
Telefon 76 56 03 56 . Fax 76 56 03 59  
www.kreston.dk . vendelbo@kreston.dk

**ReviPartner Vejle  
Statsautoriseret Revisionsaktieselskab**

Damhaven 5 C . 7100 Vejle  
Telefon 75 82 87 44 . Fax 75 72 10 62  
www.revi-partner.dk . revipartner@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Torben Jensen  
Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab**

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

**Centerrevision Billund  
Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab**

Åstvej 10 B . 7190 Billund  
Telefon 75 35 33 88 . Fax 75 35 36 09  
www.kreston.dk . centerrevision@kreston.dk

**Revisionsfirmaet  
Rasmussen & Sørensen I/S  
Statsautoriserede Revisorer**

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

**Revision Aarhus  
Statsautoriserede Revisorer A/S**

Bryggervej 28 . 8240 Aarhus-Risskov  
Telefon 87 43 96 00 . Fax 87 43 96 02  
www.kreston.dk . revisionaarhus@kreston.dk

**Munk & Iversen  
Statsautoriserede Revisorer A/S**

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

**Revisionsfirmaet Stig Hansen  
Statsautoriseret Revisor**

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

**Revisto I/S  
Statsautoriserede Revisorer**

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

**Revisionsfirmaet Torben Jensen  
Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab**

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

**Statsautoriseret Revisor J Løbner ApS**

Nørregade 14 . 8850 Bjerringbro  
Telefon 86 68 04 76 . Fax 86 68 04 64  
www.kreston.dk . loebner@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Poul Erik Sundstrup  
Statsautoriseret Revisor**

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

**Rasborg & Partnere  
Statsautoriseret Revisionsinteressentskab**

Lille Voldgade 9 . 8900 Randers  
Telefon 87 12 30 40 . Fax 87 12 30 41  
www.rasborg.com . rasborg@kreston.dk

**MNRevision  
Statsautoriseret Revisor**

**Mogens Nielsen**  
Sdr. Trandersvej 2 . 9210 Aalborg SØ  
Telefon 98 14 04 44 . Fax 98 14 14 04  
www.kreston.dk . mogensnielsen@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Kresten Hyldahl  
Statsautoriseret Revisor**

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

**Revisionsfirmaet Leon Sebbelin  
Statsautoriseret Revisionselskab A/S**

Jyllandsgade 41 . 9520 Skørping  
Telefon 98 39 11 11 . Fax 98 33 71 77  
www.sebbelin.dk . leonsebbelin@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Niels Ole Hansen  
Statsautoriseret Revisor**

Østre Allé 6 . 9530 Støvring  
Telefon 96 86 69 00 . Fax 96 86 69 01  
www.kreston.dk . nohansen@kreston.dk

**Jydsk Revisionsinstitut I/S  
Statsautoriserede Revisorer**

Jørgen Fibigersgade 16, I . 9850 Hirtshals  
Telefon 98 94 54 00 . Fax 98 94 50 20  
www.kreston.dk . jydskehirtshals@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Jørgen Steen  
Statsautoriseret Revisionsaktieselskab**

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

**Jydsk Revisionsinstitut I/S  
Statsautoriserede Revisorer**

Østre Strandvej 41 . 9990 Skagen  
Telefon 98 44 13 99 . Fax 98 45 02 15  
www.kreston.dk . jydskskagen@kreston.dk