

Vi forbinder tal og mennesker



JANUAR 2023

# Skatte- information

**martinsen**  
Rådgivning & Revision



# Forord

Ruslands invasion af Ukraine har udviklet sig til en egentlig krig, hvor temaet synes at være, at hvis Ukraine ikke kan erobres, kan landet i hvert fald smadres. Gruopvækkende meldinger om død, ødelæggelse og en total despekt for menneskelighed og humanitet synes uden ende. Hvornår vil dette vanvid stoppe?

Følgeeffekterne for os i form af inflation med udhuling af købekraft og opsparing synes ikke umiddelbart at kunne imødegås. Tværtimod kan man frygte, at de stigende priser på varer og tjenesteydelser, udgifterne som følge af klimaforandringerne og den grønne omstilling samt udgifterne til en styrkelse af forsvaret fører til om ikke en egentlig lavkonjunktur så til noget, der ligner.

Derudover står vi i Danmark og i Europa i øvrigt over for en række andre problemer, som ikke lader sig løse med et snuptag.

De langvarige forhandlinger om dannelse af en ny regering er helt forståelige set i det lys.

Men trods de pessimistiske udsigter er Verden ikke gået under. Livet går videre, også til tider sin skæve gang.

Vurderingsmyndighederne har påbegyndt udsendelserne af de nye ejendomsvurderinger. Jo, det er ganske vist! Og måske føres der en vis kontrol med udbetalingerne af indeholdt udbytteskat, selv om man må forstå, at der er grænser for, hvor mange ressourcer man vil sætte ind på dette område!

Lovgivningsinitiativerne på skatteområdet har været ikke-eksisterende, hvilket blandt andet beror på udskrivelsen af folketingsvalget, som har den konsekvens, at alle fremsatte lovforslag, der ikke er vedtaget, bortfalder.

Skatteinformation indeholder som sædvanlig en omtale af domme og administrative afgørelser.

Publikationen indeholder desuden nogle aktuelle og relevante artikler.

På momsområdet behandles spørgsmålet om momspligten af foreningers indtægter, momsfritagelse ved rådgivning om corporate finance-ydelser og nye muligheder for godtgørelse af elafgift.

På skatteområdet er artiklerne præget af det internationale samarbejde og de stadigt stigende grænseoverskridende aktiviteter. En artikel omhandler den skattemæssige behandling af udenlandske pensionsordninger, som "medbringes" ved flytning til Danmark, et område som giver anledning til problemer, og hvor der er grund til omhu.

En anden artikel giver et overblik over danske pensionsordninger i forbindelse med udlandsophold, således at det bliver nemmere at tage stilling til, hvad man skal gøre eller ikke gøre med disse pensionsordninger i en periode, hvor man arbejder og/eller bor i udlandet.

Dansk beskatning af udbytte til udenlandske selskabsaktionærer, er et område, der giver anledning til mange spørgsmål, behandles derfor i en artikel, så man opnår et bedre overblik over faldgruberne.

Så der er god grund til at bruge tid på en gennemlæsning.

Godt nytår.

# Indhold

## Udenlandske pensionsordninger med i bagagen ved flytning til Danmark

|                                                                    |    |
|--------------------------------------------------------------------|----|
| Flytning til Danmark .....                                         | 5  |
| Fradrag for indbetalinger til udenlandske pensionsordninger? ..... | 5  |
| Der var engang en købmand.....                                     | 6  |
| §53 B-ordning .....                                                | 7  |
| §53 A-ordning .....                                                | 9  |
| Statsskatteloven – en opsamlingsbestemmelse ..                     | 10 |
| FN-pensioner .....                                                 | 10 |
| Hvad skal man iagttage? .....                                      | 11 |

## Danske pensionsordninger under ophold i udlandet

|                                                                          |    |
|--------------------------------------------------------------------------|----|
| Ophører den fulde danske skattepligt, når man arbejder i udlandet? ..... | 12 |
| Ophør af fuld skattepligt – danske pensioner.....                        | 13 |
| Den fulde skattepligt består – danske pensioner ..                       | 14 |
| Fuld dansk skattepligt eller nej .....                                   | 16 |

## Dansk beskatning af udbytte til udenlandske selskabsaktionærer

|                                                                      |    |
|----------------------------------------------------------------------|----|
| Skattepligt af udbytte fra Danmark.....                              | 17 |
| Aktionæren er hjemmehørende i et EU- eller et DBO-land.....          | 17 |
| Aktionæren er hverken hjemmehørende i et EU- eller et DBO-land ..... | 18 |
| Aktionæren er hjemmehørende i et skattelyland.....                   | 19 |
| Videreudlodning af udbytte.....                                      | 19 |
| Beneficial ownership .....                                           | 21 |
| Tilbagesøgning af kildeskatter .....                                 | 21 |

## Momsfritagelse ved rådgivers levering af corporate finance-ydelser

|                                                             |    |
|-------------------------------------------------------------|----|
| Momsfritagne transaktioner .....                            | 22 |
| Corporate finance-ydelser .....                             | 22 |
| Rådgivning ved salg af selskaber .....                      | 22 |
| Kravet er et klart mandat til selvstændig forhandling ..... | 23 |

## Skal foreninger betale moms af deres indtægter?

|                                                            |    |
|------------------------------------------------------------|----|
| Levering af varer eller tjenesteydelser mod betaling ..... | 24 |
| Kontingentindtægter .....                                  | 24 |
| Idrætsforeninger .....                                     | 25 |
| Almenvælgørende foreninger .....                           | 25 |

## Godtgørelse af elæfgift – nye muligheder

|                                            |    |
|--------------------------------------------|----|
| Hvem kan få godtgørelse af elæfgift? ..... | 26 |
|--------------------------------------------|----|

## Højesteretsdomme

|                                                              |    |
|--------------------------------------------------------------|----|
| Gaveoverdragelse af ejendom – gælder +/-15%-reglen? .....    | 28 |
| Renter af skatte- og afgiftsskrav.....                       | 29 |
| Aktionær beskattet af hævninger på mellemregningskonto ..... | 29 |

## Landsretsdomme

|                                                         |    |
|---------------------------------------------------------|----|
| Aktionærlån – udlån til hovedaktionærens kærester ..... | 31 |
| Skattefrigoedtgørelser til hovedaktionærer .....        | 31 |
| Forskerskatteordningen .....                            | 33 |
| Høj belåning – en særlig omstændighed? .....            | 34 |

## Byretsdomme

|                                                              |    |
|--------------------------------------------------------------|----|
| Hovedaktionær beskatning – deltagelse i netværksgruppe ..... | 36 |
|--------------------------------------------------------------|----|

## Administrative afgørelser

|                                                               |    |
|---------------------------------------------------------------|----|
| 15%-reglen – særlige omstændigheder? .....                    | 38 |
| Dobbelt domicil ved indtræden af fuld dansk skattepligt.....  | 39 |
| Gratis opladning af elbiler – medarbejdere, kunder m.fl. .... | 40 |



# Udenlandske pensionsordninger med i bagagen ved flytning til Danmark

**Hvordan er de danske skatteregler, hvis jeg flytter til Danmark og har pensionsordninger oprettet i udlandet? Er der forhold, jeg skal tage mig i agt for inden flytning til Danmark?**

**Kan jeg få fradrag for indbetalinger til en udenlandsk pensionsordning? Skal jeg beskattes af de indbetalinger, som min arbejdsgiver foretager på en udenlandsk pensionsordning? Og sidst men ikke mindst, skal jeg beskattes i Danmark af udbetalinger fra en pensionsordning oprettet i udlandet?**

**Udenlandske pensionsordninger volder mange hovedbrud for såvel den ene som den anden. Artiklen er en appetizer på disse udfordringer.**

## Flytning til Danmark

Flytning til Danmark og indtræden af fuld dansk skattepligt med skattemæssigt hjemsted hér betyder, at man skal beskattes af sin globalindkomst. Udenlandsk indkomst, herunder skattepligtigt afkast af udenlandske aktiver, skal selvangives i Danmark. Det betyder dog ikke, at den udenlandske indkomst dobbeltbeskattes. Hovedreglen er, at hvis der er betalt skat i udlandet af indkomsten, bliver den skat modregnet i den beregnede danske skat af den udenlandske indkomst.

Selv om der ikke skal betales formueskat i Danmark, skal udenlandsk formue i form af fast ejendom, værdipapirer deponeret i udlandet, indestående på udenlandske konti mv. oplyses i forbindelse med selvangivelsen.

## Erklæringspligt for udenlandske pensionsordninger

Ved flytning til Danmark skal man – hvis man er den heldige ejer af én eller flere pensionsordninger i udlandet – til Skattestyrelsen indsende Erklæring L (blanket 49.020).

Erklæring L skal indsendes, hvis man har en livs- eller pensionsforsikring, syge- og ulykkesforsikring eller anden pensionsordning i udlandet hos pensionskasse, pensionsfond eller andre, der udbetaler pension.

Erklæring L har eksisteret i mange år. Skattestyrelsen forsøger løbende at forbedre/justere erklæringen, da den ofte giver hovedbrud for den, der skal udfylde erklæringen. Og en forkert udfyldt erklæring kan være fatal.

---

For pensioner og forsikringer oprettet før den 18. februar 1992 er det især vigtigt, at erklæring L udfyldes og indsendes rettidigt til Skattestyrelsen. En ikke rettidig indsendelse af erklæringen og stillingtagen til den skattemæssige behandling af den udenlandske pension kan betyde, at ellers skattefri udbetalinger fra pensionen bliver skattepligtige.

---

I forbindelse med udfyldelse og indsendelse af blanketten kan det derfor i mange tilfælde tilrådes at medsende et følgebrev, hvor der anføres yderligere oplysninger for at være sikker på, at man får sine "ønsker" opfyldt, og man i øvrigt ikke senere bliver mødt med en påstand om, at man har udfyldt erklæringen forkert og måske derfor står ugunstigt i relation til de danske skatteregler.

Fristen for indsendelse af Erklæring L er selvangivelsesfristen for det indkomstår, hvor den fulde danske skattepligt indtræder.

---

**Blot som en sidebemærkning – husk, at Skattestyrelsen skal have en række oplysninger om værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked senest samtidig med selvangivelsesfristen for det indkomstår, hvori skattepligten indtræder. Ellers mistes muligheden for tabsmodregning i andre gevinster.**

---

## Frdrag for indbetalinger til udenlandske pensionsordninger?

Den altovervejende hovedregel er, at indbetalinger til udenlandske pensionsordninger ikke kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i Danmark. Såfremt en arbejdsgiver indbetaler på en medarbejders udenlandske pension, skal medarbejderen beskattes af det indbetalte beløb på lige fod med løn – der gælder således ikke en såkaldt bortseelsesret som for indbetalinger til skattebegünstigede danske pensionsordninger (pensionsordninger med løbende udbetalinger og ratepensioner).

Ved en EF-dom i 2007 blev Danmark dømt for at have handlet i strid med EU-Traktaten, da der er fradragsret for visse pensionsindbetalinger til pensionsinstitutter i Danmark, mens der ikke blev indrømmet fradrag for tilsvarende indbetalinger til udenlandske pensionsinstitutter. Derfor var det nødvendigt at få indføjet to bestemmelser i pensionsbeskatningsloven, der ligestiller pensionsordninger oprettet i forsikringsselskaber, pensionskasser og pengeinstitutter i lande inden for EU/EØS skattemæssigt med danske pensionsordninger, således at indbetalinger til sådanne udenlandske pensionsordninger også kan være skattebegunstigede – fradrag for egne indbetalinger og ingen beskatning af en arbejdsgivers indbetalinger også kaldet bortseelsesret (man ser bort fra beløbet, når skatten skal beregnes).

Disse to bestemmelser (§ 15 C og § 15 D) synes i praksis ikke at blive anvendt særlig meget, hvorfor omtalen bliver ret kortfattet.

I begge tilfælde skal man anmode Skattestyrelsen om en godkendelse af den udenlandske pensionsordning.

Hovedformålet med at få godkendt en udenlandsk pensionsordning er, at egne indbetalinger skattemæssigt kan fratrækkes ved opgørelse af den skattepligtige indkomst i Danmark, og der for en arbejdsgivers indbetalinger er bortseelsesret (ingen dansk skattebetaling af arbejdsgiverens indbetaling).

#### § 15 C-ordning

Skattestyrelsens godkendelse af en § 15 C-ordning forudsætter, at den udenlandske pensionsordning i det store hele svarer til en skattebegünstiget dansk ordning. Kun ordninger oprettet i et EU- eller EØS-land (dog ikke Liechtenstein) kan opnå godkendelse.

Opnås Skattestyrelsens godkendelse:

- Kan indbetalinger fratrækkes, og der er bortseelsesret for arbejdsgiverindbetalinger.
- Skal der betales PAL-skat på 15,3 %.
- Skal pensionsopsparereren betale dansk skat af pensionsudbetalingerne, uanset om han/hun på udbetalingstidspunktet har bopæl i Danmark eller i udlandet. Dette bekræftes skriftligt i forbindelse med ansøgning om godkendelse af den udenlandske ordning

(blanket 07.054) eller på den såkaldte Borgererklæring (blanket 07.056).

#### § 15 D-ordning – vandrende arbejdstagere m.fl.

Det er lidt nemmere at opnå Skattestyrelsens godkendelse af en § 15 D-ordning oprettet i EU/EØS end en godkendelse efter § 15 C.

Godkendelsen kan opnås for en periode på højst 60 måneder og kræver, at personen:

- Har bidraget til pensionsordningen i mindst ét år før flytning til Danmark
- På oprettelsestidspunktet havde mulighed for fradrag mv. i den udenlandske skattepligtige indkomst
- Ikke har været fuldt eller begrænset skattepligtig til Danmark inden for de seneste tre år før flytningen til Danmark.

Godkender Skattestyrelsen den udenlandske pensionsordning, vil personen have fradrag for egne indbetalinger og bortseelsesret for arbejdsgiverindbetalinger, dog ikke i større omfang end efter lovgivningen i det pågældende udland.

Denne form for godkendelse bør søges af personer, der under bopælsperioden i Danmark eksempelvis har en udenlandsk arbejdsgiver, der fortsat udbetaler løn og indbetaler til en allerede oprettet pension i udlandet. Hvis ikke der søges og opnås en sådan godkendelse, er personen skattepligtig til Danmark af de indbetalinger, arbejdsgiveren foretager.

Her skal der i modsætning til en godkendt § 15 C-ordning ikke underskrives en erklæring om, at man accepterer dansk beskatning på udbetalingstidspunktet. Bor personen ikke i Danmark på udbetalingstidspunktet, skal der således ikke betales dansk skat af udbetalinger, selv om der i en periode har været fradrags-/bortseelsesret i Danmark. Der skal heller ikke betales dansk PAL-skat af den årlige værditilvækst.

#### Der var engang en købmand

Der var engang en købmand, han var så rig, at han kunne brolægge den hele gade og næsten et lille stræde til med sølvpenge – sådan begynder H.C. Andersens eventyr om Den flyvende kuffert.

Her skal det dog ikke handle om eventyr i den normale betydnings forstand, men derimod om dansk lovgivning før den 18. februar 1992, nærmere bestemt § 50 i pensionsbeskatningsloven.

Var man før den 18. februar 1992 bosat uden for Danmark og ikke omfattet af fuld dansk skattepligt, kunne man oprette en kapitallivsforsikring eksempelvis på Guernsey. Indskød man sin formue i en sådan forsikring, kunne man af skattemæssige årsager roligt flytte til Danmark. Afkastet på livsforsikringen skulle ikke beskattes i Danmark, og der skulle heller ikke betales dansk formueskat af forsikringens værdi.

Formueskatten blev i øvrigt afskaffet af SR-regeringen i 1995. Det skete som en slags krigsskadeserstatning til de Konservative, som brød med Venstre og indgik en finanslovsaftale alene med regeringen.

Fordelen ved denne form for kapitallivsforsikring var, at man reelt løbende kunne hæve af indeståendet (delvis tilbagekøb), som var det en bankkonto. Denne fremgangsmåde blev en skattepolitisk ordfører og medlem af Statens Ligningsråd for meget, og Folketinget vedtog, at det ikke længere skulle være muligt at oprette sådanne kapitallivsforsikringer fra og med den 18. februar 1992. Der blev ikke lovgivet med tilbagevirkende kraft, så allerede oprettede ordninger var og er stadig skattefri. Sådanne ordninger eksisterer stadigvæk, da der er mulighed for, at disse kan gå i arv (overgang til én i forsikringen indsat begunstiget) og fortsat være omfattet af det gamle regelsæt. Det betyder, at engangsudbetalinger er skattefri, løbende udbetalinger er skattepligtige, og den årlige værditilvækst skal ikke løbende beskattes.

Folketinget vedtog en ny lovbestemmelse, nemlig pensionsbeskatningslovens § 53 A, der nærmest kan karakteriseres som en "bankkontobestemmelse", hvor årets afkast af pensionen beskattes for personer, der er fuld skattepligtige til Danmark.

I dag har vi to bestemmelser i pensionsbeskatningsloven, der blandt andet regulerer pensioner mv., der er oprettet i udlandet, nemlig "bankkontobestemmelsen" i lovens § 53 A og de skattebegunstigede ordninger i § 53 B. Disse

to bestemmelser omfatter stort set samme type pensioner og forsikringsordninger.

Det er vigtigt at få klarlagt, om en udenlandsk ordning er omfattet af den ene eller anden bestemmelse, og når man skal gøre dette, er det mest hensigtsmæssigt at begynde med § 53 B.

### § 53 B-ordning

Uanset bestemmelserne i § 53 A, så gælder bestemmelserne i § 53 B, hvis følgende betingelser er opfyldt:

- Pensionsordningen mv. skal være oprettet, mens den pensionsberettigede eller forsikringstageren ikke var fuld skattepligtig til Danmark eller i hvert fald havde et skattemæssigt hjemsted i udlandet efter en dobbeltbeskatningsskifte
- Samtlige indbetalinger til pensionsordningen mv. foretaget inden flytning til Danmark skal have medført fradragsret eller bortseelsesret i udlandet (en skattebegünstiget ordning).

### Dokumentationskrav

Det er en betingelse for, at en livsforsikring mv. kan behandles efter reglerne i § 53 B, at forsikringstageren eller den pensionsberettigede:

- kan dokumentere eller sandsynliggøre, at indbetalingerne fuldt ud er fratrullet i positiv, udenlandsk, skattepligtig indkomst, eller
- at arbejdsgiverens indbetalinger til livsforsikringen ikke er medregnet ved indkomstopgørelsen.

### Ingen fradrag efter danske regler

Foretages der indbetalinger til en sådan udenlandsk pensionsordning efter flytning til Danmark, er den altovervejende hovedregel, at der hverken er fradragsret eller bortseelsesret for indbetalinger foretaget efter flytningen til Danmark. Fradragsret forudsætter en godkendelse fra Skattestyrelsen, jf. nærmere under § 15 C-ordninger og § 15 D-ordninger, eller fradragsretten skal følge af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det kan være tilfældet for ordninger oprettet i Holland, Schweiz, Storbritannien og Sverige.

### Beskatning ved udbetaling

Udbetalingerne fra en § 53 B-ordning skal beskattes i Danmark. Det følger af det danske globalindkomstprincip. Er der tale om en engangsudbetaling fra en ordning, der svarer til en dansk kapitalpensionsordning, er det dog normalt kun 75 % af udbetalingen, der er skattepligtig.

Måtte der være foretaget indbetalinger uden fradrags-/ bortseelsesret efter personens flytning til Danmark, er den del af udbetalingen dog skattefri.

Udbetalingerne fra pensionsordningen bliver måske også beskattet i udbetalingslandet.

### *Dobbeltbeskatningsoverenskomst med udbetalingslandet*

Hvis Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med udbetalingslandet, vil denne afgøre, om udbetalingerne tillige kan beskattes der. Beskatning i udlandet fritager ikke personen for at selvangive den samme indkomst i Danmark.



Hovedreglen er, at den danske skat i givet fald nedsættes med den skat, der er betalt i udlandet (creditlempelse), således at den samlede skattebetaling kommer til at svare til dansk skat. I enkelte tilfælde, eksempelvis visse pensionsordninger fra USA, opnås såkaldt exemptionlempe, hvilket reelt betyder, at der ikke skal betales dansk skat af pensionen, men den skal dog fortsat selvangives i Danmark af hensyn til topskat, personfradrag mv. Exemptionlempe gælder i andre dobbeltbeskatningsoverenskomster til tider sociale pensioner (folkepension og lignende), selv om der for andre pensioner gælder en creditlempelse. Har man været offentligt ansat og fået tjenestemandspension eller lignende, vil dobbeltbeskatningsoverenskomsten som oftest foreskrive en exemptionlempe.

#### *Ingen dobbeltbeskatningsoverenskomst med udbetalingslandet*

Måtte udbetalingen komme fra et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, vil den danske skat kunne nedsættes med betalt skat i udlandet efter en intern dansk lempelsesregel.

#### **§ 53 A-ordning**

Udgangspunktet for § 53 A er, at pensionsordninger, der ikke opfylder betingelserne i § 53 B, er omfattet af § 53 A.

Som tidligere anført kan man med lidt god vilje karakterisere § 53 A som en bankkontobestemmelse, idet årets afkast skal beskattes, og udbetalinger er skattefri, jf. dog nedenfor.

#### **Beskatning af den årlige værditilvækst**

Fuld skattepligtige personer skal beskattes af § 53 A-ordningens årlige værditilvækst. Dette gælder dog ikke syge- og ulykkesforsikringer og livsforsikringer, der kun kommer til udbetaling ved død mv.

Værditilvæksten skal beskattes som kapitalindkomst. Er afkastet et år negativt, kan dette ikke modregnes i anden indkomst, men kan fremføres og modregnes i følgende indkomstårs positive afkast af samme pensionsordning.

Der kan ske udbetaling fra § 53 A-ordningen til dækning af skatten af det løbende afkast. Denne udbetaling er skattefri. Udbetaling af beløbet til dækning af skatten skal ske senest i året efter det år, hvori afkastet er optjent. Derfor

er det ikke muligt at opsamle udbetalingen af skattebeløb til senere år.

#### **Beskatning/skattefrihed af udbetalinger**

Udbetalinger fra ordninger omfattet af PBL § 53 A er som udgangspunkt skattefri.

De skattefri udbetalinger forudsætter dog, at der ikke har været fradrags- eller bortseelsesret for indbetalingerne i udlandet. For at få udbetalingerne skattefrit, skal det dokumenteres, at der ikke har været fradrags- eller bortseelsesret for indbetalingerne i udlandet.

En dokumentation kan være en erklæring fra de udenlandske skattemyndigheder, udenlandske selvangivelser, revisorerklæring mv.

Inden man flytter til Danmark, kan det være en god ide at få fremskaffet dokumentation for den manglende fradrags-/bortseelsesret. Til dette brug kan man anvende den danske blanket 07.062, hvor en revisor, advokat m.fl. bekræfter en manglende fradrags-/bortseelsesret.

---

**Hvis der er foretaget indbetalinger til en pensionsordning oprettet i udlandet, og personen ikke var fuld skattepligtig til Danmark, men boede i et land, hvor man ikke betaler indkomstskat, vil sådanne udbetalinger fra en § 53 A-ordning være skattefri i Danmark, da der ikke kan have været fradrags-/bortseelsesret, når der ikke betales indkomstskat.**

---

Som anført under § 53 B-ordninger kan en udenlandsk pension kun være omfattet af denne bestemmelse, såfremt samtlige indbetalinger, der er foretaget inden flytning til Danmark, har været skattebegünstiget (fradrags- eller bortseelsesret). Hvis man har en pensionsordning, hvor der eksempelvis har været foretaget indbetalinger til, mens man boede i ét land, hvor der var fradrags-/bortseelsesret, og fortsætter indbetalingerne efter man er flyttet til et andet land, hvor der ikke er fradrags-/bortseelsesret, så er ordningen omfattet af § 53 A. Konsekvensen heraf er, at den årlige værditilvækst skal beskattes, og ved udbetaling skal der betales skat af den del af indbetalingerne, der har været fradrags-/bortseelsesret for.

§ 53 A-ordning, hvor en del af indbetalingerne har kunnet fratrækkes mv.

|                                                                                                                                                                                     | DKK       |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Indbetalt med fradragsret mv.                                                                                                                                                       | 500.000   |
| Indbetalt uden fradragsret mv.                                                                                                                                                      | 600.000   |
| Værditilvækst inden flytning til Danmark                                                                                                                                            | 325.000   |
| Værditilvækst (beskattet) efter flytning til Danmark                                                                                                                                | 75.000    |
| Værdi i alt                                                                                                                                                                         | 1.500.000 |
| Heraf skattepligtig ved udbetaling (1/3)                                                                                                                                            | 500.000   |
| Man kan ikke vælge, at de første 500.000 kr., der udbetales fra pensionen, er den skattefri andel. Der sker en forholdsmæssig beregning af den skattepligtige og den skattefri del. |           |

### Statsskatteloven – en opsamlingsbestemmelse

Statsskattelovens regler er en opsamlingsbestemmelse for de udenlandske pensionsordninger, der ikke falder ind under pensionsbeskatningsloven. Her skal nævnes:

- Udenlandske lovbestemte obligatoriske pensions-/forsikringsordninger
- Offentligt administrerede pensions-/forsikringsordninger
- Uafdækkede direktørordninger.

### Ingen løbende afkastbeskatning

Der skal ikke løbende ske beskatning af afkast/værditilvækst.

### Beskatning af løbende udbetalinger

Udbetalinger i form af løbende ydelser er skattepligtige. Dette gælder, selv om der ikke skattemæssigt har været fradragsret.

### Skattefrihed for engangsudbetalinger

Kapitaludbetalinger er skattefri og omfatter efter praksis blandt andet:

- Engangsudbetalinger fra renteforsikring eller lignende
- Bonusudbetalinger
- Engangsudbetalinger i forbindelse med ophævelse af en pensionsordning med løbende udbetalinger, eksempelvis udtrædelsesgodtgørelse fra en pensionskasse.

### FN-pensioner

De fleste FN-medlemslande ratificerede i 1946 "Konventionen om de Forenede Nationers Privilegier og Immuniteter" og i 1948 en tilsvarende konvention for FN's særorganisationer. Af disse konventioner, der er tiltrådt af Danmark, fremgår blandt andet, at lønnen til ansatte i organisationerne er objektiv skattefri.

Personer bosat i Danmark og ansat i WHO osv. skal derfor ikke betale skat af deres løn fra FN. FN har en pensionsfond, hvor der løbende indbetales til, og arbejdsgiveren bidrager med 2/3 af den månedlige pensionsindbetaling, mens medarbejderen betaler den resterende 1/3. Den objektive skattefrihed gælder også en arbejdsgivers indbetaling til FN's Pensionsfond, og værditilvæksten på ordningen er skattefri, så længe ansættelsesforholdet består.

Der verserer en hel del skattesager om beskatning af udbetalinger fra FN's Pensionsfond.

Parterne er enige om, at:

- Den årlige værditilvækst skal beskattes
- Værditilvæksten under ansættelsesperioden kan udbetales skattefrit
- Den tidligere medarbejders egne indbetalinger kan ligeledes udbetales skattefrit.

Uenigheden angår alene den del af pensionsudbetalingen, som forholdsmæssigt kan henføres til arbejdsgiverens indbetaling (krone-for-krone-princip). Har der været bortseelsesret eller ej?

Skattestyrelsen er af den opfattelse, at der skal ske beskatning af den del af udbetalingen, der kan henføres til

arbejdsgiverens bidrag til pensionsordningen. Flere sager er nu blevet afgjort i Landsskatteretten, som er af den opfattelse, at også denne del af pensionsudbetalingen er skattefri. Begrundelsen er kort fortalt, at da personen ikke har betalt skat, kan der ikke have været bortseelsesret.

Skatteministeriet har imidlertid valgt at indbringe landskatteretskendelserne for domstolene. Da sagerne anses for principielle, er disse henvist til landsretten som første instans.

Det bliver spændende at følge disse sager.

---

**Hvis FN-pensionen er oprettet før den 18. februar 1992, er den omfattet af statsskattelovens regler, medmindre der vælges § 53 A-beskatning senest i forbindelse med selvangivelsen for det år, hvor den fulde danske skattepligt indtræder. Hvis man var fuld skattepligtig til Danmark inden den 1. januar 2006, skulle valget træffes inden da.**

---

### Hvad skal man iagttage?

Ofte stilles spørgsmålet: Hvilket tidspunkt på året er det skattemæssigt mest hensigtsmæssigt at flytte til Danmark?

Umiddelbart er tilflytningstidspunktet uden betydning, da man kun beskattes af den indkomst, der er retserhvervet efter indtræden af fuld dansk skattepligt, og for renter gælder et periodiseringsprincip.

For ekstraordinære indtægter er det en god idé at sikre sig, at der er sket endelig retserhvervelse af indtægten, inden man vælger at flytte til Danmark, hvis dansk beskatning vil undgås.

Er man den heldige ejer af en eller flere pensionsopsparinger i udenlandske institutter, er der i visse tilfælde mulighed for eksempelvis at konvertere løbende udbetalinger til en engangsudbetaling. I sådanne tilfælde bør såvel den udenlandske som den danske beskatning undersøges, inden man bosætter sig i Danmark.





dansk skattepligt (de tilfælde, hvor den fulde danske skattepligt er ophørt), men ikke helt.

I det følgende sondres kun mellem ophør af fuld dansk skattepligt, eller fuld dansk skattepligt, hvor Danmark er domicilland, og man derfor skal beskattes af globalindkomsten i Danmark.

### **Ophør af fuld skattepligt – danske pensioner**

Ved ophør af fuld dansk skattepligt er det alt andet lige uinteressant at fortsætte indbetalinger til en skattebegünstiget dansk pensionsordning (ratepension eller pensionsordning med løbende udbetalinger), da en person, der kun er begrænset skattepligtig til Danmark, ikke har fradrag for sådanne indbetalinger ved en dansk indkomstopgørelse. Fradrag i udlandet vil også være undtagelsen.

Ønsker man alligevel at foretage pensionsopsparing i Danmark, skal man vælge en såkaldt § 53 A-ordning, hvor der ikke er fradrag for indbetalingerne, men til gengæld er udbetalingerne til sin tid også skattefri efter danske regler, dog forudsat at der ikke i udlandet har været fradrag for indbetalingerne. Når der er tale om en § 53 A-ordning i Danmark, gælder der en formodning om, at der ikke har været fradrags-/bortseelsesret i udlandet.

Den årlige rentetilvækst på en sådan § 53 A-ordning er normal skattepligtig i Danmark. Dette gælder dog ikke, når personen kun er omfattet af begrænset dansk skattepligt (den fulde danske skattepligt er ophørt).

### **Fritagelse for dansk PAL-skat**

Ved ophør af fuld dansk skattepligt kan der opnås fritagelse for pensionsafkastskat (PAL-skat) – skatten på 15,3 % årligt af værditilvæksten på en pensionsordning.

Anmodning herom indsendes til Skattestyrelsen, og man kan anvende blanket 07.058. Glemmer man at søge om fritagelse, gælder den almindelige genoptagelsesfrist på tre år, så det er vigtigt at få søgt i tide. Der kan dog ikke tages stilling til PAL-fritagelsen, så længe skattepligtsforhold eventuelt ikke er fuldstændig klarlagt.

Når man modtager PAL-fritagelsen, skal man huske selv at aflevere denne til pensionsinstituttet, og har man pensionsordninger flere steder, skal der produceres fotokopier.

### **Efterbeskatning af ekstraordinært store pensionsindbetalinger**

Der var engang, Danmark havde en dobbeltbeskatningsoverenskomst med henholdsvis Frankrig og Spanien. Disse overenskomster valgte den danske regering imidlertid at opsige den 10. juni 2008, og de seneste 14 år har vi måttet leve uden en dobbeltbeskatningsoverenskomst med disse to lande. Der er i skrivende stund indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Frankrig. Overenskomsten skal først ratificeres i begge lande, inden den træder i kraft den førstkomende 1. januar herefter. Det er det danske Folketing, der foretager ratificeringen, hvilket sker ved, at overenskomsten fremsættes som et lovforslag i Folketinget, som ganske givet bliver vedtaget uden ændringer. Da Folketinget åbnede i oktober 2022, blev lovforslaget fremsat, men bortfaldt inden en vedtagelse, da der som bekendt blev udskrevet folketingsvalg. Bliver forslaget genfremsat og vedtaget inden udgangen af 2022, og de også når ratificeringen i Frankrig inden nytår, træder overenskomsten i kraft den 1. januar 2023.

Personer, der havde nået at flytte fra Danmark og bosætte sig i Spanien eller Frankrig senest den 28. november 2007, og som senest den 31. januar 2008 fik pensionsudbetalinger fra Danmark, som efter de opsagte overenskomster ikke kunne beskattes i Danmark, skal fortsat ikke beskattes i Danmark. Dette gælder også, når den nye dobbeltbeskatningsoverenskomst med Frankrig træder i kraft.

En del personer, der flyttede til Frankrig eller Spanien forud for den 28. november 2007, dyrkede en yndet sport, nemlig via arbejdsgiveren at indbetale store beløb til danske pensionsordninger. En sport, der ofte blev dyrket i flere år inden fraflytningen for hermed senere at kunne høste udbetalinger, der ikke skulle beskattes i Danmark og måske med en minimal skat i Frankrig eller Spanien. Men sporten var dog allerede fra og med 1987 ikke længere så attraktiv, da Folketinget vedtog nogle regler om efterbeskatning af ekstraordinært store pensionsindbetalinger foretaget i fem år forud for fraflytningstidspunktet, for hovedaktionærer dog en periode på 10 år.

Mulighederne for ekstraordinært store indbetalinger gælder i dag reelt kun for de såkaldte livsvarige livrenter. Dette sammenholdt med, at de fleste dobbeltbeskat-

ningsoverenskomster tillægger Danmark beskatningsretten ved udbetalingen, betyder, at sporten stort set ikke udøves mere. Derfor omtales efterbeskatningsreglerne ikke nærmere.

---

**Der kan kun blive tale om efterbeskatning af arbejdsgiverens pensionsindbetalinger, hvis der ekstraordinært er indbetalt mere end 20 % af årets samlede vederlag inklusive fri bil, pensionsindbetalingen mv.**

---

Skulle man alligevel få lyst til at dyrke denne sport, eksempelvis hvis man påtænker at flytte til Malaysia, så bør man nærmere undersøge efterbeskatningsreglerne. Malaysia er et af de få lande, hvor man fortsat kan bosætte sig og undgå beskatning af danske pensionsudbetalinger. Dansk beskatning kan dog kun undgås, hvis der kan fremlægges dokumentation for, at pensionsudbetalingerne er skattepligtige i Malaysia, da dobbeltbeskatningsoverenskomsten indeholder en artikel om såkaldt subsidær beskatningsret – Danmark kan beskattes udbetalingerne, hvis disse ikke beskattes i Malaysia.

### **Den fulde skattepligt består – danske pensioner**

Når fuld danske skattepligt består i forbindelse med arbejde i udlandet, kan man som udgangspunkt lige så godt fortsætte med at indbetale på skattebegünstigede danske pensionsordninger. Men alligevel er der skattemæssige forhold, der skal tages i betragtning, inden man træffer beslutningen, eksempelvis:

- Giver lønnen for arbejde udført i udlandet ret til eksemptionlempelse efter ligningslovens § 33 A eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst?
- Beskatter arbejdslandet en arbejdsgiverindbetaling på en dansk pensionsordning?

### **Eksemptionlempelse efter ligningslovens § 33 A eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst**

Løn for arbejde udført i udlandet skal selvangives i Danmark, når personen er omfattet af fuld dansk skattepligt. Dette gælder, uanset om man arbejder for en dansk eller udenlandsk arbejdsgiver. Den danske selvangivelsespligt gælder også, selv om der er betalt skat i udlandet af lønnen. Der vil ikke ske dobbeltbeskatning af lønnen, idet den danske skat nedsættes enten efter interne danske

lempelsesregler eller efter en med arbejdslandet indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Lempelsesmetoden efter ligningslovens § 33 A hedder eksemption med progressionsforbehold. Samme lempelsesmetode gælder også for lønindkomst i visse af de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster. Denne lempelsesmetode betyder, at den beregnede danske skat af globalindkomsten nedsættes med den skat, der forholdsmæssigt kan henføres til løn for arbejde udført i udlandet. Reelt bliver der således ikke nogen dansk skat at betale af den "udenlandske" løn, men denne indgår i den danske skatteberegning af hensyn til topskatten mv.

En række betingelser skal være opfyldt, for at man kan anvende ligningslovens § 33 A, eksempelvis skal man opholde sig uden for Danmark, Færøerne og Grønland i en sammenhængende periode på mindst 6 måneder, og ophold i Danmark må højst udgøre 42 dage inden for enhver 6-måneders periode, og der må på ingen måde udføres arbejde i Danmark, idet arbejde afbryder den udenlandske opholdsperiode.

Arbejder man i et land, hvor der er en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der foreskriver lempelse efter eksemptionmetoden, har man krav på denne form for lempelse, hvis arbejdslandet efter overenskomsten er tillagt beskatningsretten. Udnytter arbejdslandet ikke den tillagte beskatningsret, har man i Danmark fortsat krav på denne lempelse, medmindre dobbeltbeskatningsoverenskomsten indeholder en bestemmelse om subsidær beskatning – beskatningsretten overgår til Danmark, hvis arbejdslandet ikke beskatter indkomsten.

Hvad opnår man ved, at arbejdsgiveren indbetaler til en dansk pensionsordning, hvor der er bortseelsesret (ingen beskatning) for arbejdsgiverens indbetalinger, når lønnen reelt er skattefri i Danmark?

Svaret er "ingenting". Sagt med andre ord, er det bedre at få udbetalt mere i løn, når man ikke skal betale skat i Danmark af denne løn. Og indbetalinger til en skattebegünstiget dansk ordning betyder også, at pensionsudbetalingerne til sin tid skal beskattes, selv om man ikke har opnået en skattefordel af disse indbetalinger.



---

**Når lønnen berettiger til eksemptionlempelse ved den danske skatteberegning, bør man ikke indbetale til en skattebegünstiget dansk pensionsordning, da der ikke opnås nogen skattefordel, og udbetalingerne fra pensionen alligevel er skattepligtige.**

---

#### Beskatter arbejdslandet en arbejdsgiverindbetaling på en dansk pensionsordning?

I Danmark er hovedreglen, at der ikke er fradrags- eller bortseelsesret for indbetalinger til udenlandske pensionsordninger. I mange lande gælder samme regel. Konsekvensen er derfor, at medarbejderen ofte er skattepligtig af det beløb, som en arbejdsgiver måtte indbetale på en dansk pensionsordning.

Et eksempel herpå er et bindende svar fra Skatterådet i 2022. Der var tale om en person med bopæl i Danmark, der udførte arbejde i Tyskland. Arbejdsgiveren foretog indbetalinger til en skattebegünstiget dansk pensionsordning. Tyskland havde efter den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst beskatningsretten til lønnen. Ved den danske skatteberegning var han berettiget til creditlempelse, hvorefter den danske skat blev nedsat med den i Tyskland betalte skat af lønnen. I Danmark skulle han ikke beskattes af arbejdsgiverens indbetaling på den danske pensionsordning, idet der efter danske regler var bortseelsesret. Indbetalingen var skattepligtig efter de interne tyske regler.

Spørgsmålet til Skatterådet var, om også den del af den tyske skat, der var betalt af pensionsindbetalingen, kunne nedsætte den danske skat af lønindkomsten.

Skatterådet fandt, at den tyske skat fuldt ud kunne modregnes i den danske skat af løn for arbejde udført i Tyskland, naturligvis forudsat at den tyske skat ikke oversteg den danske skat af indkomsten. Begrundelsen var, at der var tale om den samme indkomstkilde, det vil sige aflønning til personen. Det forhold, at lønbeskatningen i Tyskland også omfattede pensionsbetalinger, var uden betydning.

En udbetaling fra denne pensionsordning er skattepligtig, da der efter danske regler var bortseelsesret for indbetalingerne. Nu var personen så "heldig", at Skatterådet fandt, at den samlede tyske skat kunne modregnes i den

beregnete danske skat af lønnen. Hvis personen derimod havde været berettiget til eksemptionlempelse efter overenskomsten – hvilket er hovedreglen, når man er omfattet af tysk social sikring og betaler tyske sociale afgifter – ville den tyske skat på pensionsindbetalingen have været en "merskat", hvorfor man burde overveje, om der skulle indbetales på en pension og i givet fald hvilken type.

#### Indbetaling på en ikke skattebegünstiget § 53 A-ordning

Som det fremgår af ovenstående, vil det i mange tilfælde ikke skattemæssigt være optimalt, at der foretages indbetalinger på en skattebegünstiget pensionsordning. Derfor bør man overveje i stedet at oprette en såkaldt § 53 A-ordning, hvor der ikke er fradrags-/bortseelsesret for indbetalingerne. Fordelen ved en § 53 A-ordning er, at eventuelle forsikringsdækninger (tab af erhvervsevne, dødsfald mv.) typisk kan bevares. Derfor er det vigtigt, at dette drøftes med pensionsinstituttet.

En arbejdsgivers indbetaling på en sådan § 53 A-ordning beskattes som anden lønindkomst. Berettiger lønnen til eksemptionlempelse, vil der ikke udløses nogen skattebetaling af indbetalingen. Er man kun berettiget til eventuel creditlempelse, så skal der betales dansk skat af arbejdsgiverens indbetaling, og denne nedsættes med skat betalt i udlandet af løn, herunder eventuel udenlandsk skat af pensionsindbetalingen (skat af løn, fri bil, pensionsindbetaling o.l. ses under ét).

Udbetaling fra en sådan pension, når pensionsalderen nås, vil normalt være skattefri.

Ulempen ved en sådan ordning er, at den årlige værditilvækst i form af renter og andet afkast hvert år skal beskattes som kapitalindkomst. Det er dog muligt uden skattemæssige konsekvenser at hæve fra pensionsordningen til betaling af skatten.

#### Fuld dansk skattepligt eller nej

Det er, som det gerne skulle fremgå, vigtigt, at man i forbindelse med udlandsophold tager stilling til fremtidige pensionsindbetalinger.

For det første fordi det ville være uheldigt, hvis man pludselig stod uden forsikringsdækning af erhvervsevne mv., hvis uheldet er ude. Men der er ingen grund til at betale for meget i skat, hvis det vil være mere hensigtsmæssigt, at der blev indbetalt på en ikke skattebegünstiget ordning.

# Dansk beskatning af udbytte til udenlandske selskabsaktionærer

**Udbytte fra danske selskaber til udenlandske selskabsaktionærer – skal der betales skat i Danmark? Dette spørgsmål skulle umiddelbart ikke være så svært at svare på. Men det er ikke altid så lige til, viser blandt andet mange anmodninger om bindende svar til Skatterådet, hvor det udloddende danske selskab ønsker svar på, om der skal betales dansk skat af et udbytte.**

## Skattepligt af udbytte fra Danmark

Hvorvidt der skal betales dansk skat af udbytte fra danske selskaber til udenlandske selskabsaktionærer og i givet fald hvor meget, afhænger af følgende forhold:

- I hvilket land er selskabsaktionæren hjemmehørende, herunder hvilke internationale aftaler Danmark har indgået med dette land
- Ejerandelen i det udloddende danske selskab.

Der sondres mellem tre kategorier af aktier:

- Porteføljeaktier
  - Ved porteføljeaktier forstås som udgangspunkt aktier, som ejes af et selskab, der ejer mindre end 10 % af den samlede selskabskapital. Begrebet omfatter dog undtagelsesvist alle aktier, uanset ejerandel, hvis disse ikke i øvrigt anses for værende datter- eller koncernselskabsaktier.
- Datterselskabsaktier
  - Ved datterselskabsaktier forstås som udgangspunkt aktier, som ejes af et selskab der ejer mindst 10 % af den samlede selskabskapital.
- Koncernselskabsaktier
  - Ved koncernselskabsaktier forstås som udgangspunkt aktier, som ejes af et selskab, der har bestemmende indflydelse. Uden særlige ejeraftaler vil dette alene være tilfældet, hvor der ejes mere end 50 % af den samlede selskabskapital.

Ved udbetaling af et skattepligtigt udbytte er hovedreglen, at der skal indeholdes en kildeskat på 27 %. Den faktiske beskatning er dog normalt maksimalt 22 %. Men den endelige danske udbytteskat kan dog også være på 15 % eller mindre. I særlige tilfælde skal der indeholdes en udbytteskat på 44 %, som også er den endelige skat, jf. herom i det følgende.

## Aktionæren er hjemmehørende i et EU- eller et DBO-land

Hvor meget skal der betales i dansk udbytteskat, når selskabsaktionæren er hjemmehørende i et EU-land eller et land, som har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark? Svaret afhænger af, om aktionæren ejer:

- Mindre end 10 % af kapitalen
- Datter-/koncernselskabsaktier.

### Ejerandel under 10 %

Ved udbetaling af udbytte fra et dansk selskab til et udenlandsk selskab, der ejer mindre end 10 % af kapitalen i det danske selskab, skal der indeholdes 27 % i kildeskat. Den endelige skat vil dog for en aktionær hjemmehørende i et land, som Danmark har indgået en aftale om udveksling af oplysninger, ikke overstige 15 %. En sådan aftale er indgået med stort set alle lande, herunder alle EU-medlemslande og lande, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

---

**Selskab A, der skattemæssigt er hjemmehørende i Spanien, ejer 6 % af aktierne i et dansk selskab. Idet Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Spanien, men alene en aftale om udveksling af oplysninger, vil skatten udgøre 15 % af udbyttet. Det danske selskab skal dog indeholde 27 % i forbindelse med udbetalingen, hvorfor A kan søge refusion af udbytteskat i Danmark svarende til differencen.**

---

En dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og selskabsaktionærens hjemland kan begrænse den danske beskatning af udbytte. De fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster tillader, at Danmark beskatter udbytte med 15 %. Afvigelser hertil er eksempelvis den danske overenskomst med henholdsvis Singapore og Thailand, der kun tillader en dansk beskatning på 10 %. Uanset hvilken skatteprocent der gælder efter interne danske regler, må den endelige danske skat af udbytte ikke overstige det, der er aftalt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

#### Datter- og koncernselskabsaktier

Udbytte til udenlandske selskaber, der ejer mindst 10 % af kapitalen i et dansk selskab, vil som altovervejende hovedregel ikke være skattepligtigt til Danmark.

Når et udbytte af datter-/koncernselskabsaktier er skattefrit, skal der ikke indeholdes udbytteskat.

#### Aktionæren er hverken hjemmehørende i et EU- eller et DBO-land

Beskatning af et udbytte til en aktionær, der hverken er hjemmehørende i et EU-land eller et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, afhænger af, om aktionæren ejer:

- Mindre end 10 % af kapitalen
- Datter-/koncernselskabsaktier.

#### Ejerandel under 10 %

Udbytte til selskaber hjemmehørende i et land, som har en aftale om udveksling af oplysninger med Danmark, kan beskattes med 15 %.

Som tidligere anført har Danmark indgået en aftale om udveksling af oplysninger med stort set alle lande. Hovedreglen er derfor, at skatten af udbytte til selskaber, der ejer mindre end 10 % af kapitalen i et dansk selskab, udgør 15 %.

---

**Selskab B, der er skattemæssigt hjemmehørende i Cayman Islands, ejer 8 % af aktierne i et dansk selskab. Idet Danmark har indgået en aftale om udveksling af oplysninger med Cayman Island, vil den endelige skat være 15 % af udbyttet. Det danske selskab skal dog indeholde 27 % i forbindelse med udbetalingen, hvorfor B kan søge refusion af udbytteskat i Danmark svarende til differencen.**

---

Hvis det land, hvori aktionæren er hjemmehørende, ikke har indgået en aftale om udveksling af oplysninger med Danmark, vil skatten være 22 %. Uanset procentsatsen for den endelige skat, skal det danske selskab indeholde 27 % i udbytteskat.





#### Datter- og koncernselskabsaktier

Udbytte af datter- og koncernselskabsaktier er skattepligtigt. Der skal normalt indeholdes 27 % i udbytteskat, men den endelige skat udgør 22 %.

**Selskab C, der er skattemæssigt hjemmehørende i British Virgin Islands, ejer 11 % af aktierne i et dansk selskab. Da der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst British Virgin Islands, og det i øvrigt ikke er et EU-land, vil den endelige skat være 22 % af udbyttet. Det danske selskab skal indeholde 27 % i forbindelse med udbetalingen, hvorfor C kan søge refusion af udbytteskat i Danmark svarende til differencen.**

#### Aktionæren er hjemmehørende i et skattelyland

Der findes særlige regler for beskatning af udbytte til selskabsaktionærer, der er hjemmehørende i et skattelyland, når der er tale om datter- og koncernselskabsaktier.

Listen over skattelylande omfatter i skrivende stund følgende lande:

- Amerikansk Samoa
- De Amerikanske Jomfruøer
- Fiji
- Guam
- Palau
- Panama
- Samoa
- Trinidad og Tobago
- Vanuatu.

For selskaber hjemmehørende i et af ovenstående lande gælder særlige regler for beskatning af udbytte af datterselskabs- og koncernselskabsaktier. Hvis der er tale om porteføljeaktier gælder de almindelige regler, som er omtalt ovenfor, hvor der skal sondres mellem om aktionæren er hjemmehørende i et EU-/DBO-land.

**Selskab D, der er skattemæssigt hjemmehørende i Panama, ejer 4 % af aktierne i et dansk selskab. Panama har indgået en aftale om udveksling af oplysninger med Danmark. Den endelige skat vil derfor være 15 % af udbyttet, og det har således ingen betydning, at Panama er et skattelyland. Det danske selskab skal indeholde 27 % i forbindelse med udbetalingen, hvorfor D kan søge refusion af udbytteskat i Danmark svarende til differencen.**

#### Datterselskabs- koncernselskabsaktier

Er selskabsaktionæren hjemmehørende i et skattelyland, og udgør ejerandelen mindst 10 %, skal der i stedet for 27 % ske indeholdelse af 44 %. Den endelige skat vil i disse tilfælde også være 44 %, uanset om aktionærens hjemland har indgået en aftale om udveksling af oplysninger med Danmark.

**Selskab D, der er skattemæssigt hjemmehørende i Panama, ejer 49 % af aktierne i et dansk selskab. Da D er hjemmehørende i et skattelyland, vil den endelige skat være 44 % af udbyttet. Det danske selskab skal indeholde 44 % i forbindelse med udbetalingen, og D kan ikke søge refusion af udbytteskat i Danmark.**

#### Videreudlodning af udbytte

Hovedreglen er skattefrihed, når der er tale om udbytte til et udenlandsk selskab, der ejer mindst 10 % af aktierne i et dansk selskab, hvis selskabet er hjemmehørende i et EU-land eller et land, som har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

Der findes dog en særlig regel, der skal forhindre, at et dansk selskab alene fungerer som et gennemstrømnings-selskab for at omgå udbyttebeskatningen i det land, hvor det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende. I dette tilfælde har Danmark valgt at indsætte en værnsregel



til værn mod en omgåelse af andre landes kildeskat af udbytte. Reglen finder kun anvendelse, hvis det danske selskab ikke er retmæssig ejer af udbyttet. Dette vil være tilfældet, hvis det danske selskab er et såkaldt gennemstrømningsselskab.

---

**Selskab E, der skattemæssigt er hjemmehørende i USA, ejer 49 % af aktierne i et dansk selskab.**

**Da udbytteskatten nedsættes i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, og selskabet ejer mindst 10 % af det danske selskab, er udbyttet skattefrit. Der skal derfor ikke ske indeholdelse af udbytteskat ved udbetalingen.**

---

Hvis det danske selskab forud for udlodningen til et udenlandsk selskab har modtaget skattefrit udbytte fra et udenlandsk selskab, hvor det danske selskab ejer med mindst 10 % af kapitalen, og det danske selskab ikke anses for retmæssig ejer af udbyttet, finder reglerne om videreudlodning anvendelse. I disse tilfælde kan Danmark beskatte videreudlodningen fra det danske til det udenlandske selskab.

---

**Selskab E, der skattemæssigt er hjemmehørende i USA, ejer 49 % af aktierne i et dansk selskab. Det danske selskab ejer 34 % af F, der er skattemæssigt hjemmehørende i Italien. Når udbytte til E er en videreudlodning af skattefrit udbytte fra F til det danske selskab, beskattes udbyttet med 5 %, da dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem USA og Danmark tillader dette. Der skal ske indeholdelse af udbytteskat med 27 %, hvorfor E kan søge refusion af udbytteskat i Danmark svarende til differencen.**

---

### **Beneficial ownership**

Som vi har omtalt ovenfor, afhænger den endelige beskatning af udbytte af ejerandelen i det danske selskab, og hvor det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende.

Selv om det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende i et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsaftale med eller endda i et EU-land, vil der alligevel skulle indeholdes kildeskat af udbyttet i Danmark, hvis de danske skattemyndigheder vurderer, at det udbyttmodtagende selskab ikke er retmæssig ejer af udbyttet. I disse tilfælde vil de danske skattemyndigheder hævde, at det udbyttmodtagende selskab er et gennemstrømningsselskab.

Dansk beskatning af udbyttet kan dog undgås, hvis det godtgøres, at udbyttet ikke videreudloddet til et selskab, der er hjemmehørende i et land, som ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

---

**Selskab G, der er hjemmehørende i Danmark, udlodder udbytte til moderselskabet i Luxembourg, L. L har ikke andre aktiviteter end at eje aktier i datterselskaber. L ejes ultimativt af et selskab i Jersey. De danske skattemyndigheder vurderer, at selskabet i Jersey er retmæssig ejer af udbyttet. I det omfang udbyttet videreudloddet til selskabet på Jersey, skal der indeholdes kildeskat til Danmark. Den endelige skat af denne del af udbyttet vil være 22 %, idet Jersey ikke er med på EU's liste over skattelylande.**

---

### **Tilbagesøgning af kildeskatter**

Hvis den indeholdte udbytteskat overstiger den endelige skat, vil differencen kunne tilbagesøges. På grund af den meget omtalte skandale med uretmæssig refusion af udbytteskat, er sagsbehandlingen meget lang for tiden.

Og måske sker der igen uberettiget refusion af udbytteskat, da det tager for lang tid at undersøge, om betingelserne for udbetaling er opfyldt.

# Momsfritagelse ved rådgivers levering af corporate finance-ydelser

**Når en advokat, revisor mv. rådgiver ved køb eller salg af selskaber samt andre corporate finance-ydelser, skal der som udgangspunkt afregnes udgående moms af honoraret. Specielt ved salg af selskaber giver dette anledning til en momsmæssig udfordring, idet moms af omkostninger relateret til salg af selskaber i praksis ikke berettiger til momsfradrag hos sælgeren. Køberen af et selskab kan ligeledes være afskåret fra momsfradragsret. Det er derfor relevant at overveje, om honoraret ved køb/salg af selskaber kan være fritaget for moms.**

## Momsfritagne transaktioner

Ifølge momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e momsfritages visse transaktioner i forbindelse med værdipapirer, herunder eksempelvis:

- Corporate finance-ydelser, hvis opdragsgiveren har til hensigt at levere eller aftage en momsfritaget finansiel ydelse, og hvis den virksomhed, der leverer corporate finance-ydelserne, har bemyndigelse til på opdragsgiverens vegne helt eller delvist at fastlægge aftalevilkårene i forbindelse med transaktionen eller på nærmere aftalte vilkår har fuldmagt til på opdragsgiverens vegne at indgå aftale om en fritaget finansiel transaktion.
- En tjenesteyders assistance ved køb eller salg af værdipapirer. Det er en betingelse, at tjenesteyderen enten
  - har bemyndigelse til på købers, sælgers eller evt. begges vegne helt eller delvist at fastlægge aftalevilkårene i forbindelse med transaktionen, eller
  - har fuldmagt til på nærmere aftalte vilkår at indgå aftale om en fritaget finansiel transaktion på købers eller sælgers vegne.

## Corporate finance-ydelser

Ved corporate finance-ydelser forstås bistand, som ydes med henblik på eller i forbindelse med børsintroduktioner, aktieemissioner, udstedelse af konvertible obligationer mv., større sekundære aktieplaceringer via regulerede markeder, formidling af fusioner og virksomhedsovertagelse og anden finansiel bistand i relation til ovennævnte områder.

Landsskatte retten har således fundet, at ydelser leveret af en større revisionsvirksomhed i henhold til en standard corporate finance-kontrakt efter en samlet vurdering måtte anses for momsfritaget. Leveringen af ydelserne måtte anses for at have til formål, at der skulle indgås en aftale

mellem en køber og en sælger om salg af et selskab, uden at leverandøren af corporate finance-ydelserne (revisionsvirksomheden) herved havde en selvstændig interesse i aftalens indhold. Revisionsvirksomheden måtte samtidig anses for at have fuldmagt til at forhandle selvstændigt på sælgerens vegne, idet man skulle identificere og indlede forhandlinger med potentielle købere, hvilket skulle munde ud i et aftaleudkast. Det forhold, at revisionsvirksomheden efter kontrakten også skulle forelægge aftaleudkastet for sælgeren til endelig godkendelse, fratog ikke opdraget sin selvstændige karakter.

## Rådgivning ved salg af selskaber

For at opnå momsfritagelse ved levering af rådgivnings-ydelser i forbindelse med salg af et selskab skal den pågældende rådgiver have mandat til at forhandle selvstændigt på sælgerens vegne og fastlægge aftalevilkårene.

I 2020 har Skatterådet offentliggjort to bindende svar vedrørende momsfritagelse for advokatrådgivning i forbindelse med salg af selskaber. I begge sager nåede Skatterådet frem til, at advokathonorarerne var momsplichtige.

Fælles for de to sager var, at advokaterne blandt andet bistod med følgende:

- Indledende møder med klienterne
- Etablering og afvikling af et virtuelt datarum
- Deltagelse i forhandlingsmøder med klienterne m.fl.
- Udarbejdelse af dokumenter
- Forhandling af transaktionsdokumenter med klienterne, klienternes virksomhedsmægler, køber og købers juridiske rådgiver
- Forberedelse og deltagelse i underskrivelsesprocessen
- Varetagelse af diverse post-closing forhold.

Skatterådet lagde i sine afgørelser vægt på, at det ikke var nærmere beskrevet i den enkelte advokats sagsfremstilling, at advokaten havde haft bemyndigelse til på sælgers, købers eller eventuelt begges vegne helt eller delvist at fastlægge aftalevilkår i forbindelse med transaktionen. Skatterådet lagde endvidere vægt på, at det ikke fremgik af opdragsbrev eller af anden aftale, at advokaten havde haft fuldmagt til på nærmere aftalte vilkår at indgå aftale om transaktionen på sælgers eller købers vegne. Det fremgik ganske vist, at advokaten skulle forestå forhandling af transaktionsdokumenter med sælger, sælgers virksomhedsmægler, køber og købers juridiske rådgiver, men ikke

at advokaten havde bemyndigelse til at fastlægge vilkår på vegne af klienten. Skatterådet vurderede derfor, at advokaterne ikke havde en selvstændig kompetence til at fastlægge aftalevilkår eller indgå aftale om transaktionen, idet sælgerne deltog i forhandlingsmøderne. Endvidere kom Skatterådet i den ene sag også frem til, at da sælger også havde en mægler tilknyttet salget, så havde advokaten efter Skatterådets opfattelse alene leveret almindelige momspligtige advokatydelse.

I en afgørelse fra 2022 fastslog Skatterådet igen, at der ikke var momsfritagelse for rådgivning i forbindelse med salg af selskaber. Det fremgik af sagen, at en advokats ydelser i forbindelse med salg af selskaber kun kan anses for at være omfattet af momsfritagelsen, hvis advokaten efter en konkret vurdering kan anses for formidler af momsfrie transaktioner vedrørende værdipapirer. Skatterådet konkluderer konkret i afgørelsen, at "ud fra de fremlagte oplysninger kan advokaten ikke anses for at have formidlet salget af selskaberne. Det var således ikke advokatens ydelser, der har ført til salget af selskaberne."

Skatterådet konkluderede, at der var tale om sædvanlige advokatydelse, der bestod i at udfylde/supplere det allerede aftalte gennem formulering af visse konkrete aftalevilkår i forbindelse med udfærdigelse af transaktionsdokumenter i form af overdragelsesaftaler.

#### **Kravet er et klart mandat til selvstændig forhandling**

Det er på baggrund af de nævnte afgørelser meget vigtigt for at opnå momsfritagelse ved levering af rådgiverydelser ved salg af selskaber, at rådgiver har mandat til at forhandle selvstændigt på sælgerens vegne og fastlægge aftalevilkårene, samt at dette mandat meget klart fremgår af opdragsbrev, salærredegørelse, tidsudskrifter eller lignende.

Hvis ikke betingelserne er opfyldt, er honoraret momspligtigt.

Samtidig skal man være opmærksom på, at en momsfritagelse medfører begrænsning af rådgivers momsfradrag og pligt til afregning af lønsumsafgift.



# Skal foreninger betale moms af deres indtægter?

**Foreninger er omfattet af de almindelige regler om afregning af moms. Det betyder, at en forening som udgangspunkt skal afregne moms af sine indtægter, herunder også kontingentindtægter og lignende. Kun i det omfang foreningen specifikt er omfattet af en af momslovens fritagelsesbestemmelser, kan foreningen undgå afregning af moms. For mange foreninger kan det være relevant at få klarlagt, om der afregnes moms i overensstemmelse med momsreglerne.**

## Levering af varer eller tjenesteydelser mod betaling

En forening, der leverer varer eller tjenesteydelser mod betaling, betragtes momsmæssigt som en almindelig momspligtig virksomhed. Dette gælder, uanset om foreningen sælger varer eller tjenesteydelser til kunder mod konkret betaling, eller om foreningen modtager kontingentindtægter fra sine medlemmer mod, at medlemmerne får ret til at deltage i forskellige aktiviteter mv. i foreningen.

Der skal betales moms af varer og tjenesteydelser, der bliver leveret mod betaling. Ved levering af en vare forstås overdragelsen af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering end levering af en vare. Betalingen skal ikke nødvendigvis være lig markedsværdien eller dække omkostningerne til leverancen.

Når en forening opkræver betaling fra sine medlemmer for deltagelse i foreningens aktiviteter eller for modtagelse af

materiale mv. fra foreningen, er foreningen dermed som udgangspunkt momspligtig.

Hvis en forening derimod slet ikke leverer varer eller tjenesteydelser mod betaling, er foreningen ikke momspligtig. Det betyder eksempelvis, at en "ren" støtteforening, hvor foreningens medlemmer ikke modtager nogen modydelse for sine betalinger til foreningen, ikke er momspligtig. Det samme gælder foreninger, der alene finansieres af ikke-momspligtige tilskud fra eksempelvis det offentlige eller private fonde.

## Kontingentindtægter

Som nævnt skal en forening som udgangspunkt betale moms af sine kontingentindtægter, medmindre foreningen ikke leverer varer eller tjenesteydelser til sine medlemmer.

På visse betingelser er foreningers kontingentindtægter dog fritaget for moms. Dette forudsætter, at foreningen har et specifikt formål af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter, eller har et formål, som har at gøre med borgerlige rettigheder. Har foreningen ikke et af de nævnte formål, er foreningen momspligtig, medmindre der er tale om idrætsforeninger eller almenvelgørende foreninger, jf. nedenfor.

En forening, som blandt andet havde til formål at fremme interessen for og viden om et konkret spil, herunder at organisere og udbrede viden om turneringer både nationalt og internationalt, arrangere foredrag samt knytte



forbindelser til tilsvarende udenlandske organisationer, er eksempelvis fundet momspligtig af Skatterådet, idet foreningens formål ikke var et af de ovenfor nævnte. Det samme gælder en forening, hvis formål var at fremme og befordre det sociale liv blandt foreningens medlemmer, samt en forening, der holdt netværksarrangementer med det formål at være et professionelt samlingssted for forretningsudviklere (business developere).

Udover at skulle have et af de nævnte formål, må momsfrigørelsen endvidere ikke medføre konkurrencefordrejning.

### Idrætsforeninger

Ydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af virksomheder, der ikke drives med gevinst for øje, til fordel for sports- og idrætsudøvere samt opkrævning af entré ved sportsarrangementer, er fritaget for moms.

Amatøridrætsforeningers kontingentindtægter er som følge heraf momsfrigitaget, idet der er tale om betaling for deltagelse i idrætsaktiviteter. Fritagelsen omfatter som nævnt ydelser i nær tilknytning til sportsaktiviteter og fysisk træning. Det betyder, at eksempelvis udlejning af skibe til golfudstyr mv. og udlejning af skøjter i amatør-idrætsforeninger er omfattet af momsfrigørelsen, mens eksempelvis restaurationsydelser samt sponsor-, reklame- og annonceindtægter er momspligtige.

Momsfrigørelsen omfatter ikke betaling for deltagelse i idrætsaktiviteter, eksempelvis rideundervisning, udbudt af virksomheder og selskaber, idet sådanne aktiviteter anses for drevet med gevinst for øje.

### Almenvelgørende foreninger

Varer og ydelser, der leveres af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige foreninger, kan anses for momsfrigitaget. Der er tale om en frivillig momsfrigørelse, som kan anvendes uden forudgående ansøgning, når følgende betingelser er opfyldt:

1. Salget skal ske i forbindelse med specifikke almenvelgørende aktiviteter (hospitalsbehandling mv., social sikring og bistand, beskyttelse af børn og unge, uddannelse og undervisning, i organisationer med aktiviteter af politisk, fagforeningsmæssig, filantropisk mv. karakter samt ved visse tjenesteydelser i forbindelse med sport og kultur)

2. Salget skal ske i forbindelse med foreningens velgørende mv. aktiviteter
3. Overskuddet skal udelukkende bruges til foreningens velgørende mv. formål
4. Fritagelsen må ikke kunne skabe konkurrencefordrejning
5. Ikke salg af forretningsmæssig karakter (salg fra fast driftssted).

For så vidt angår betingelse nr. 2 om, at salget skal ske i forbindelse med foreningens velgørende mv. aktiviteter, skal det specifikt bemærkes, at foreninger, hvis formål er udlodning til almenvelgørende aktiviteter, ikke er omfattet af fritagelsen. Det skal således være selve aktiviteten, der skal være almenvelgørende.

Momsfrigørelsen omfatter blandt andet idrætsforeningers salg af mad- og drikkevarer (salg fra kiosk, cafeteria/restaurant), badges, tørklæder mv. i forbindelse med, at idrætsklubben afholder et stævne, klubkamp eller lignende klubaktiviteter.

Momsfrigørelsen kan dog også finde anvendelse på andre foreninger end idrætsforeninger.

Skatterådet har således i en konkret sag fundet, at en forening, hvis aktiviteter var rettet mod børn i Danmark med livstruende sygdomme med henblik på at skabe håb, styrke og glæde, kunne sælge sponsorater, merchandise, events uden moms, idet foreningens salg skete i forbindelse med foreningens formålsbestemte aktiviteter og er typiske i relation til velgørende arbejde.

I en anden sag har Landsskatteretten fundet, at en soldaterforening for tidligere udsendte soldater kunne sælge specialfremstillet øl, vin, bøger mv. uden moms, idet foreningen ikke leverede varer og ydelser af forretningsmæssig karakter. Der var således ikke oprettet et fast salgslokale, åbningstiderne afhang af, hvornår der var besøgende i foreningens mindelokale, samt det forhold, at salget fortrinsvis skete til foreningens medlemmer og disses familier samt veteraner.

# Godtgørelse af elafgift – nye muligheder

**De danske energiafgifter indbringer statskassen en meget betydelig del af de samlede skatteindtægter. Energiafgifterne, herunder elafgiften, tjener dog ikke udelukkende et fiskalt hensyn, men i væsentlig grad sørger afgifterne også for at begrænse energiforbruget. I Danmark har man fra lovgivers side gennem de seneste par år søgt at få virksomheder og private til at forbruge grøn elektricitet fremfor at forbruge energi produceret på fossile brændsler. Dette er blandt andet sket ved, at man fra lovgivers side har sørget for, at muligheden for at opnå godtgørelse af elafgiften er blevet udvidet væsentligt.**

## Hvem kan få godtgørelse af elafgift?

Generelt er det sådan, at momsregistrerede virksomheder, som forbruger elektricitet, der anvendes til momspligtige formål, kan opnå godtgørelse af elafgiften i samme omfang, som der er fradragsret for momsen på indkøbet af elektriciteten. Er en virksomhed forbruger af energien, hvor der betales elafgift, og virksomheden har fradragsret for momsen på indkøbet af elektriciteten, kan virksomheden også få godtgjort den betalte elafgift på nær EU's minimumsafgift. Anvendes elektriciteten til både momspligtige formål og momsfrie formål, vil der kun være delvis godtgørelse.

Siden den 1. januar 2021 har produktions- og handelsvirksomheder ikke længere skullet skelne mellem, hvad elektriciteten er blevet anvendt til, og dermed er det ikke længere relevant at fordele den forbrugte elektricitet på formål til opvarmning og køling og til andre formål som belysning og drift af maskiner mv. Sndringen mellem, hvorvidt elektriciteten er anvendt til komfortformål og procesformål, er således ikke relevant længere.

Visse momspligtige virksomheder (benævnt som de liberale erhverv) har dog ikke haft adgang til den generelle godtgørelse som anført ovenfor. Indtil udgangen af 2022 har det ikke været muligt for disse virksomheder at opnå godtgørelse af elafgiften på elektricitet anvendt til belysning og drift af edb-materiel mv. Der har alene været adgang til godtgørelse af elafgiften anvendt til rumopvarmning og køling med reduceret sats, hvis forbruget hertil specifikt kunne måles.

### Liberale erhverv

De liberale erhverv omfatter:

- Advokater

- Arkitekter
- Bureauer
- Landinspektører
- Ejendomsmæglere
- Reklamebureauer
- Revisorer.

Fra den 1. januar 2023 er der dog ikke længere nogen begrænsninger for ovenstående virksomheder. Fra dette tidspunkt kan disse virksomheder opnå godtgørelse i samme omfang som øvrige momspligtige virksomheder, der er forbruger af elektricitet.

## Særregel for ladestandere

Som anført ovenfor er godtgørelsen generelt betinget af to forhold, der begge skal være opfyldt:

- Det er virksomheden, som er forbrugeren af den indkøbte elektricitet
- Virksomheden har fradragsret for momsen på indkøbet af elektriciteten.

Som led i den grønne omstilling har man dog lavet en undtagelse hertil, som specifikt gælder elektricitet anvendt til opladning af el- og hybridbiler. Her er det nemlig den virksomhed, som for egen regning og risiko driver ladestanden, der kan opnå godtgørelsen.

Det betyder, at virksomheder, som leverer opladningsydelser til elbilejere, kan opnå godtgørelse af elafgiften, selv om det er ejeren af elbilen, der forbruger elektriciteten. Desuden betyder det også, at virksomheder, der vederlagsfrit lader virksomhedens ansatte, gæster, og øvrige forretningsforbindelser oplade deres bil, mens de gæster virksomheden, kan opnå godtgørelse af dette forbrug.

Virksomheder kan således opnå godtgørelse af elafgift for elektricitet, der anvendes i ladestandere, uden at tage hensyn til at elektriciteten forbruges af bilejeren, og at der ikke er momsfradrag efter momslovens bestemmelser på indkøbet af den forbrugte elektricitet i ladestanden. Det er dog en betingelse, at virksomheden driver ladestanden for egen regning og risiko, og at elforbruget til ladestanden er særskilt målt med måler i ladestanden.



# Højesteretsdomme

## Gaveoverdragelse af ejendom – gælder +/- 15 %-s-reglen?

Højesteret har taget stilling til, om der foreligger en fast administrativ praksis for, at en værdiansættelse, der ikke afviger mere end 15 % fra den kontante ejendomsværdi, skal accepteres af skattemyndighederne, når der er tale om en overdragelse i levende live til børn m.fl., det vil sige en overdragelse omfattet af det såkaldte værdiansættelsescirkulære fra 1982.

Sagen for Højesteret omhandler en mor, der den 10. maj 2014 overdrog en ejendom til sine døtre for 1.615.000 kr. svarende til den senest offentliggjorte vurdering med fradrag af 15 %. Døtrene skulle ifølge den indgåede aftale overtage ejendommen den 30. juni 2014. Den 21. maj 2014 solgte døtrene ejendommen til Hedensted Kommune for 5 mio. kr. med overtagelse den 1. juli 2014.

Det fremgik af korrespondancen mellem Hedensted Kommune og døtrene, at de allerede den 2. maj 2014 – altså før der blev indgået en aftale om overdragelse fra moderen til døtrene – blev bekendt med, at kommunen ønskede at overtage ejendommen, og at der var afsat 5 mio. kr. til overtagelsen.

Døtrenes påstand for Højesteret var, at skattemyndighederne ikke kunne tilsidesætte den aftalte overdragelsessum på 1.615.000 kr., idet denne værdi lå indenfor de rammer, der fremgår af værdiansættelsescirkulæret fra 1982.

Højesteret udtaler, at det ikke er godtgjort, at der foreligger en fast administrativ praksis for, at en værdiansættelse, der ikke afviger mere end 15 % fra den kontante ejendomsværdi, altid skal lægges til grund af skattemyndighederne ved overdragelse indenfor gaveafgiftskredsen.

Højesteret fandt, at der forelå "særlige omstændigheder", som betød, at familien ikke kunne anvende +/- 15 %-s-reglen, idet døtrene (inden ejendommen blev overdraget til dem):

- Var bekendt med kommunens ønske om at købe ejendommen for 5 mio. kr.
- Havde deltaget i salgsforhandlinger med kommunen
- Havde accepteret at sælge den for 5 mio. kr.

Dommen er offentliggjort i SKM2022.507.HR.

## Kommentarer

Med den nu foreliggende dom fra Højesteret er det slået fast med sytommersøm, at Landsskatterettens mangeårige praksis på gaveområdet ikke kan betegnes om en "fast administrativ praksis", som borgerne kan støtte ret på. 15 %-s-reglen i værdiansættelsescirkulæret fra 1982 skal fortolkes på samme måde, uanset om der er tale om arv eller gave.

Begrebet "særlige omstændigheder" har siden en dom fra Højesteret i 2016 været omdrejningspunktet for en lang række sager i de administrative klagesystemer og ved domstolene. I dommen fra 2016, der vedrørte arveudlæg, udtalte Højesteret, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %-s-reglen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Centralt for afgrænsningen af begrebet "særlige omstændigheder" er en højesteretsdom fra foråret 2021 (SKM2021.267.HR). Spørgsmålet var, om "særlige omstændigheder" skulle knytte sig til den konkrete ejendom, eller om det var tilstrækkeligt, at Skattestyrelsen henviste til en prisstatistik for området (der var solgt fire tilsvarende ejendomme til en gennemsnitlig salgspris på 165 % af den offentlige ejendomsvurdering) samt en beregnet afkastprocent for den udlagte udlejningsejendom. Hertil bemærkede Højesteret, at disse to forhold alene var et udtryk for, at styrelsen var af den opfattelse, at den offentlige ejendomsvurdering var for lav i forhold til den almindelige prisudvikling på markedet for udlejningsejendomme i området. Højesteret udtalte endvidere, at værdiansættelsescirkulæret fra 1982 bygger på en forudsætning om, at det offentlige er nærmest til at bære risikoen, hvis den offentlige ejendomsvurdering er for lav. Dette gælder efter Højesterets opfattelse også, hvor de offentlige ejendomsvurderinger gennem en længere periode ikke er blevet ajourført. Med højesteretsdommen blev det hermed fastslået, at generelle betragtninger om prisudviklingen på markedet ikke kan udgøre særlige omstændigheder.

En værdiansættelse efter 15 %-s-reglen kan således kun tilsidesættes – med den konsekvens, at det er overdrageren/modtageren, der skal bære risikoen for rigtigheden af en ejendomsvurdering – hvis der foreligger særlige, konkrete oplysninger om den konkrete ejendom.

Særlige omstændigheder kan efter domspraksis også være en belåning af ejendommen, der overstiger den anvendte

overdragelsespris efter 15 %-reglen. Et eksempel herpå er en landsretsdom, som er omtalt her i publikationen.

### Renter af skatte- og afgiftskrav

Hvis Skattestyrelsen eksempelvis forhøjer en persons indkomst, forfalder en skat til betaling. Personen vælger at betale skatten på grund af de høje renter, der skal betales, hvis man søger henstand i forbindelse med en klage til Landsskatteretten over indkomstforhøjelsen. Får personen ikke medhold i klagen hos Landsskatteretten, slipper han for den høje rentebetaling, da han allerede har betalt den skat, som forhøjelsen af indkomsten medførte. Får han derimod medhold ved Landsskatteretten i, at Skattestyrelsen uberettiget har foretaget en forhøjelse af hans indkomst, får han den betalte skat tilbage med tillæg af renter.

Vælger Skatteministeriet at indbringe Landsskatterettens afgørelse for domstolene, og Skattestyrelsen får medhold i, at den foretagne forhøjelse var berettiget, så forhøjer Skattestyrelsen endnu en gang hans indkomst, og skatten af forhøjelsen med tillæg af renter skal betales.

Spørgsmålet er, om personen kan "nægte" at få skatten tilbagebetalt, når han vinder sagen ved Landsskatteretten, men erfarer, at Skatteministeriet vil indbringe afgørelsen for domstolene. Ved en sådan frivillig indbetaling af en skat, som han ikke skylder, undgås et stort rentekrav, hvis han alligevel skal betale denne skat, når domstolene har afsagt deres dom.

Denne problemstilling har Højesteret taget stilling til i den ovenfor refererede dom om 15 %-reglen ved gaveoverdragelse af fast ejendom, hvor Skattestyrelsens forhøjelse af den overdragne ejendoms handelsværdi betød yderligere gaveafgift. Gaveafgiften var blevet betalt, da Skattestyrelsen ændrede værdien i den indsendte gaveanmeldelse. Da Skatteministeriet indbragte sagen for Vestre Landsret, ønskede parterne at foretage en frivillig indbetaling af den gaveafgift, som de netop havde fået udbetalt, for derved at undgå betaling af høje renter, hvis sagen blev tabt ved domstolene.

Skattestyrelsen nægtede at modtage denne frivillige indbetaling af gaveafgift. Om denne problemstilling udtaler Højesteret, at det ikke er i strid med forvaltningsretlige principper eller andre regler, at skattemyndighederne i forbindelse med tilbagebetalingen afslog at modtage

frivillig indbetaling af beløbet med forbehold om tilbagebetaling, hvis domstolene kom til samme resultat som Landsskatteretten. Derfor kunne tilbuddet om frivillig indbetaling heller ikke føre til, at forrentning af afgiftskravet kunne undlades.

Dommen er offentliggjort i SKM2022.507.

### Kommentarer

Dommen betød en opkrævning af yderligere gaveafgift, da Højesteret var enig med Skattestyrelsen i, at den aftalte overdragelsessum ikke kunne accepteres henset til, at ejendommen stort set var videresolgt, inden moderen overdrog ejendommen til døtrene.

I en periode med negative renter er det ærgerligt at være tvunget til at betale skattemyndighedernes høje renter. Men der mangler lovhjemmel til, at Skattestyrelsen kan modtage en betaling, når kravet ikke erkendes, og betalingen derfor alene sker for at undgå en eventuel rentebetaling.

Tidligere skatteminister Karsten Lauritzen foreslog i Retssikkerhedspakke V at indføre mulighed for deponering, men der er ikke siden sket noget lovgivningsmæssigt.

### Aktionær beskattet af hævnings på mellemregningskonto

Reglerne om beskatning af aktionærlån blev vedtaget i Folketinget i 2012 og gælder for lån og sikkerhedsstillelser, der er etableret den 14. august 2012 eller senere. I tiden herefter begyndte Skattestyrelsen at interessere sig for denne lovbestemmelse, og mange aktionærer har lidt samme skæbne – nemlig beskatning af aktionærlån.

Den første sag har nu "ramt" Højesteret og omhandler indkomstårene 2012-2014.

Sagen drejer sig om en eneaktionær, der over en periode på to år havde foretaget en række hævnings på en mellemregningskonto mellem ham og selskabet. Der var i perioden løbende bevægelser på mellemregningskontoen, og saldoen var på nogle tidspunkter i selskabets favør og på andre tidspunkter i aktionærens favør.

For Højesteret gjorde aktionæren gældende, at hævnings på en sædvanlig mellemregningskonto ikke skulle beskattes – i hvert fald ikke, når der efter tilbagebetaling

af hævede beløb, der allerede var beskattet, blev foretaget nye hævninger.

Højesteret fandt, at der i overensstemmelse med bestemmelsens ordlyd og lovbemærkningerne hertil var hjemmel til at beskatte aktionæren af hævningerne på mellemregningskontoen, i det omfang selskabet ved den enkelte hævning fik et tilgodehavende eller et forøget tilgodehavende hos aktionæren.

Dommen er offentliggjort i SKM2022.431.

#### Kommentarer

Dommens resultat er desværre ikke overraskende, men det kan være svært at forstå, at når man foretager en

hævning (etablerer et lån), og bliver beskattet af lånet på det tidspunkt lånet opstår, og lånet senere tilbagebetales, så skal man beskattes endnu engang, når man på ny hæver det "samme" beløb.

Problemet er, at når der sker beskatning af aktionærlånet, eksisterer der ikke længere et lån i skattemæssig henseende. Selskabsretligt skylder aktionæren imidlertid fortsat lånebeløbet. Når lånet indfries, kommer pengene således tilbage i selskabets kasse. Beløbet i kassen anvendes eksempelvis til udbetaling af løn til aktionæren, og lønnen er naturligvis skattepligtig.



# Landsretsdomme

## Aktionærlån – udlån til hovedaktionærens kæreste

Reglerne om beskatning af aktionærlån gælder for udlån til fysiske aktionærer, der har bestemmende indflydelse i selskabet, og dennes nærtstående. Ved nærtstående forstås ifølge lovtæksten alene den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbørn og adoptivforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold.

Lovteksten synes umiddelbart tydeligt at angive hvilken personkreds, der anses som nærtstående.

Skatterådet har afgivet et bindende svar, hvorefter udlån fra et selskab til eneaktionærens bror ikke faldt ind under beskatningsreglerne.

Hvad så med udlån fra hovedaktionærens selskab til en kæreste? I lovtækstens definition af nærtstående er ikke anført kærester. Østre Landsret var imidlertid af den opfattelse, at et sådant lån er omfattet af reglerne om beskatning af aktionærlån.

Påstanden for landsretten var naturligvis, at der ikke kunne ske beskatning af det ydede lån, da en kæreste ikke er omfattet af lovens definition på nærtstående. I forbindelse med lånoptagelsen var der udstedt et gældsbevis på anfordringsvilkår og en forrentning på 3 %.

Østre Landsret henviste indledningsvist til forarbejderne til lovbestemmelsen, hvoraf fremgår, at beskatningsreglerne også gælder lån, der ikke direkte er ydet til en hovedaktionær, hvis hovedaktionærselskabet låner til en nærtstående, eksempelvis ægtefæller og børn. Herefter udtaler landsretten, at de i lovforarbejderne angivne eksempler ikke kan anses for en udtømmende beskrivelse af, i hvilke tilfælde et indirekte lån kan anses for ydet til hovedaktionæren. Der er således hverken i bestemmelsens ordlyd eller forarbejder støtte for en antagelse om, at indirekte lån til en hovedaktionær alene kan ske ved, at der ydes lån til den pågældendes nærtstående, som positivt er nævnt i lovbestemmelsen.

Landsretten fandt, at lånet, der ubestridt ikke vedrørte selskabets drift eller forhold i øvrigt, ikke kunne anses for en sædvanlig forretningsmæssig disposition, og at det ikke var ydet i selskabets interesse. Det måtte herefter lægges til grund, at lånet alene var ydet i kraft af hovedaktionæ-

rens personlige relation til låntager. Lånet måtte derfor anses for at have passeret hovedaktionærens økonomi, hvorfor der skulle ske beskatning af aktionæren.

Dommen er offentliggjort i SKM2022.368.

## Kommentarer

Med denne dom fra Østre Landsret må retstilstanden nu være, at det alene er aktionæren, som kan beskattes af aktionærlån, men at det er alle lån ydet til fysiske personer, hvor lånet må anses for ydet i kraft af aktionærens interesser, som aktionæren kan beskattes af.

Som anført ovenfor har Skatterådet afgivet et bindende svar, hvorefter udlån fra et selskab til eneaktionærens bror ikke faldt ind under beskatningsreglerne. Med landsretsdommen in mente kan det ikke tilrådes, at der foretages udlån til en hovedaktionærs broder uden eventuelt først at have indhentet et bindende svar.

## Skattefri godtgørelser til hovedaktionærer

En arbejdsgiver kan udbetale skattefri kørselsgodtgørelse til en medarbejder, når der er tale om erhvervsmæssig kørsel i egen bil. Rejsegodtgørelse efter standardsatser (kost og logi) kan ligeledes udbetales skattefrit, når der er tale om rejse med overnatning, og rejsebegrebet i øvrigt er opfyldt.

I forbindelse med en arbejdsgivers udbetaling af sådanne skattefri godtgørelser skal der udarbejdes et bilag, der indeholder en række oplysninger om kørselens formål, destinationer, anvendte satser, kørte kilometer osv., og ved rejser skal blandt andet start- og sluttidspunkt, formål osv. angives. Arbejdsgiveren skal kontrollere bilagene og gerne attestere disse, således at det kan dokumenteres, at der er sket den krævede kontrol.

For hovedaktionærer gælder fuldstændigt de samme regler om udbetaling af skattefri godtgørelser, kontrol og attestation. Hvorfor kan vi så umiddelbart konstatere, at der er flere offentliggjorte afgørelser om hovedaktionærer, hvor en udbetalt skattefri godtgørelse bliver anset for skattepligtig?

En sådan sag har Vestre Landsret netop afsagt dom i.

Ingen tvivl om, at der var lidt slinger i valsen i de bilag, der var udfyldt til brug for udbetalingen.



Landsretten fandt, at der ikke var foretaget en egentlig kontrol i forbindelse med udbetalingen, da visse manglende oplysninger umuliggjorde dette. Landsretten udtalte, at bevisbyrden påhviler (i sagen her) hovedanpartshaveren, og at der – på grund af det interessefællesskab han som direktør og hovedanpartshaver har med selskabet – gælder et skærpet beviskrav.

De udbetalte skattegodtgørelser ansås derfor for skattepligtige.

Dommen er offentliggjort i SKM2022.493.

#### Kommentarer

Denne dom og en række andre gennem tiden viser klart, at der gælder et skærpet beviskrav for hovedaktionærer. Er virksomheden så stor, at der er ansat en bogholder eller lignende i selskabet, bør hovedaktionæren lave en aftale med bogholderen om, at denne påser, at bogføringsbilagene indeholder alle de nødvendige oplysninger og attesterer, at der er foretaget kontrol. Har selskabet ingen, der kan påtage sig denne opgave, må hovedaktionæren være meget omhyggelig, når kørsels- og rejsebilag udfyldes.

Domstolene har den opfattelse, at man ikke kan sætte ræven til at vogte høns!

#### Forskerskatteordningen

8 % i arbejdsmarkedsbidrag og 27 % i bruttoskat gælder for løn til personer, der beskattes efter den såkaldte forsker- eller ekspertkatteordning. Man behøver ikke at være forsker eller en særlig ekspert for at opnå den attraktive beskatningsform. Derimod er der en række andre betingelser, der skal være opfyldt for, at man kan vælge denne form for beskatning.

Den særlige skatteordning blev indført for at tiltrække udenlandsk arbejdskraft, og derfor valgte lovgiver at fastsætte en karenperiode på 10 år med hensyn til personens danske skattepligt. Den altovervejende hovedregel er, at personen ikke inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen under forskerskatteordning har været:

- Fuld skattepligtig til Danmark
- Begrænset skattepligtig af løn mv., bestyrelses honorar, erhverv med fast driftssted, pensioner osv.

Østre Landsret har taget stilling til, om en person opfyldte karenperioden på 10 år.

Sagen omhandler en person, der flyttede til Tyskland den 23. april 2007. I forbindelse med flytningen fremlodte han sig folkeregisteret. Boligen i Danmark var ryddet for bohaver og blev først udlejet og senere sat til salg og solgt.

I SKATs systemer stod personen opført som fuld skattepligtig til og med indkomståret 2010, uden der dog var selvangivet indkomst i overensstemmelse hermed. Der var dog ikke indgivet en fraflytningsselvangivelse eller lignende for indkomståret 2007. I 2011/2012 blev der på baggrund af en henvendelse fra revisor foretaget ændringer af indkomsten for 2008 – 2010, således at den beregnede ejendomsværdiskat blev slettet. På de ændrede årsopgørelser stod der fortsat, at personen var fuld skattepligtig til Danmark. Først fra og med 2011 var personen opført som begrænset skattepligtig.

Personen flyttede tilbage til Danmark den 4. oktober 2017, hvilket var mere end 10 år efter fraflytningen. Dermed skulle han umiddelbart opfylde betingelsen om en karenperiode på mindst 10 år. Dette var Skattestyrelsen imidlertid ikke enig i, da der på årsopgørelserne til og med 2010 var anført fuld skattepligt.

Sagen endte i Østre Landsret. Landsretten var enig med Skattestyrelsen i, at 10-årsreglen ikke var opfyldt, da personen fortsat var registreret som fuld skattepligtig til udgangen af 2010 og ikke rettidigt havde anmodet om, at få denne fejl berigtiget.

Dommen er offentliggjort i SKM2022.528.

#### Kommentarer

Fejlregistreringen om fuld skattepligt i SKAT's systemer opdagede personen for sent. Den normale regel om ændring af en skatteansættelse er senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb også kaldet ordinær genoptagelse. Når fristen for ordinær genoptagelse er overskredet, er der dog en mulighed for ekstraordinær genoptagelse (10-års-fristen). Ekstraordinær genoptagelse kan blandt andet ske, når der foreligger "særlige omstændigheder".

Personen, der ønskede at anvende forskerskatteordningen, havde anmodet om ekstraordinær optagelse, således at



betegnelsen fuld skattepligt i SKAT's systemer blev ændret til begrænset skattepligt. Skattestyrelsen afslog og heller ikke en påklage af dette afslag gav pote.

Praksis på området om ekstraordinær genoptagelse er særdeles restriktiv. Fra praksis, hvor der er givet afslag på ekstraordinær genoptagelse, kan nævnes:

- En højesteretsdom om et tab på investeringsbeviser, der var selvangivet i en forkert rubrik og dermed ikke kunne udnyttes i et senere år, hvor der var en skattepligtig gevinst
- En højesteretsdom om fradrag for tilbagebetalt kontanthjælp, hvor kommunen, der havde en lovfæstet pligt til indberetning, fejlagtigt havde indberettet et tilbagebetalt beløb på 643 kr. i stedet for 303.853 kr.

Der er flere "fælder", man skal være opmærksom på, hvis man ønsker at anvende forskerskatteordningen, blandt andet indtræden af dansk skattepligt i forbindelse med ansættelsen.

Der skal indtræde fuld skattepligt eller begrænset skattepligt af lønindkomst i forbindelse med, at medarbejderen begynder at arbejde under anvendelse af forskerskatteordningen. Det accepteres i praksis, at medarbejderen opholder sig i Danmark i en kortere periode før påbegyndelse af arbejdet under forskerskatteordningen med henblik på flytning og indretning af bolig, selv om der indtræder fuld skattepligt allerede ved opholdets start. Det er en forudsætning, at arbejdet påbegyndes i tilstrækkelig tidsmæssig sammenhæng med skattepligtens indtræden. Efter gældende praksis accepteres ophold af en varighed på indtil en måned forud for ansættelsesforholdets påbegyndelse.

Efter praksis er månedsfristen absolut. Nævnes kan en person, der flyttede til Danmark for at underskrive sin ansættelseskontrakt med den danske arbejdsgiver. Sommerferien stod for døren, og parterne blev derfor enige om, at medarbejderen først skulle begynde den 1. august. Da personen var kommet til Danmark medio juni og blev i Danmark, betød det, at forskerskatteordningen ikke kunne anvendes.

### Høj belåning – en særlig omstændighed?

Vestre Landsret har taget stilling til, om der forelå "særlige omstændigheder" i en situation, hvor realkreditforenings

vurdering af nogle ejendommers handelsværdi i forbindelse med belåning var markant højere end en værdiansættelse efter den såkaldte +/- 15 %-s-regel.

Sagen drejer sig om værdiansættelsen af fire ejendomme, som i 2019 blev overdraget fra en fader til hans to børn til værdier svarende til de offentlige ejendomsvurderinger, i alt 15.850.000 kr. Realkreditlånenes størrelse betød alt andet lige, at handelsværdien af ejendommene kunne fastsættes til 30,4 mio. kr. ud fra de gældende belåningsgrænser. Børnene overtog i forbindelse med overdragelsen af ejendommene samtlige realkreditlån, og restgælden var mere end 50 % større end den værdi, der fremgik af de offentlige ejendomsvurderinger. Faderen udstedte et anfordringsgældsbevis på et beløb svarende til den for meget overtagne belåning i forhold til den fastsatte overdragsessum.

Skattestyrelsen fandt, at overdragelsen ikke kunne ske til de aftalte værdier og fastsatte ifølge en indhentet udtalelse fra Vurderingsstyrelsen i stedet ejendommenes handelsværdi til samlet 26.200.000 kr.

Landsskatteretten gav parterne medhold i, at overdragelsen kunne ske til de aftalte værdier.

Skatteministeriet indbragte sagen for domstolene, og sagen blev grundet dens principielle karakter henvist til behandling i landsretten som 1. instans.

Vestre Landsret henviste indledningsvis til en højesteretsdom fra 2016, der fastslog, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %-s-reglen i værdiansættelsescirkulæret, medmindre der foreligger "særlige omstændigheder". Endvidere henviste landsretten til en højesteretsdom fra 2021, der fastslog, at "særlige omstændigheder", som skal kunne udelukke brug af +/- 15 %-s-reglen, skal vedrøre konkrete oplysninger om den konkrete ejendom.

Efter en gennemgang af de konkrete omstændigheder vedrørende realkreditbelåningen af hver af de fire ejendomme fandt landsretten på baggrund af den betydelige difference mellem den offentlige ejendomsvurdering (15,85 mio. kr.) og den vurdering af ejendommenes værdi (30,4 mio. kr.), som blev foretaget i forbindelse med realkreditbelåningerne, og under hensyn til den tidsmæssige nærhed mellem realkreditbelåningerne og overdragelsen

af ejendommene, at der forelå "særlige omstændigheder". Landsretten fandt herefter, at den vurdering af ejendommenes handelsværdi, som Vurderingsstyrelsen havde foretaget, og som ikke var bestridt, skulle lægges til grund ved beregningen af gaveafgift.

Dommen er offentliggjort i SKM2022.497.

#### Kommentarer

Vestre Landsret har tidligere taget stilling til, hvorvidt belåning kan udgøre en særlig omstændighed (SKM2020.185). I denne sag havde en arving under bobehandlingen fået udlagt en ejerlejlighed pr. 1. november 2017. Lejligheden var værdiansat til 654.500 kr. svarende til den offentlige ejendomsvurdering med fradrag af 15 %. Inden boets skæringsdag, som var den 9. marts 2019, optog arvingen realkreditlån på 1.092.000 kr., svarende til en handelsværdi på 1.365.000 kr. ved en belåningsgrad på 80 %. Landsretten fandt, at der forelå sådanne "særlige omstændigheder",

at Skattestyrelsens anmodning om sagkyndig vurdering af ejendommenes handelsværdi skulle tages til følge.

Også Højesteret har taget stilling til, om en efterfølgende belåning af udlagte ejendomme kan udgøre en "særlig omstændighed". Sagen drejede sig om en arving, der fik udlagt to udlejningsejendomme, der blev værdiansat efter 15 %-s-reglen. Inden ejendommene blev udlagt, afgav udlægsmodtageren/arvingen et arveafkald på 2,1 mio. kr. til fordel for den anden arving i boet. Efter udlægget blev ejendommene belånt i et sådant omfang, at handelsværdien af ejendommene måtte anses for at overstige den anvendte udlægsværdi. Højesteret fandt, at der forelå "særlige omstændigheder", og Skattestyrelsens anmodning om en vurdering af ejendommene med henblik på fastsættelse af handelsværdien blev imødekommet.



# Byretsdomme

## Hovedaktionærbeskatning – deltagelse i netværksgruppe

Mange virksomhedsejere anser det for en nødvendighed at deltage i en erhvervsklub, netværksgruppe, en loge eller lignende. Begrundelsen er, at man via den personlige kontakt kan sikre en øget kundetilgang, en udvikling af virksomheden osv. Dette er utvivlsomt rigtigt, men hvad siger skattereglerne?

Praksis for at godkende kontingentbetalinger, udgifter til spisning osv., som nødvendige for at erhverve sikre og vedligeholde indkomsten i den personligt drevne virksomhed eller virksomhed i selskabsregi, er restriktiv.

En byret har afsagt dom i en sådan sag, hvor Skattestyrelsen havde forhøjet de to hovedaktionærs indkomst med de af selskabet afholdte udgifter, der i det væsentlige angik frokost- og middagsarrangementer.

Frokost- og middagsarrangementerne fandt sted i en forening, hvor hovedaktionærerne var medlemmer. Hovedaktionærerne gjorde gældende, at deres deltagelse i arrangementerne var erhvervsmæssigt begrundet, idet hovedaktionærerne havde udøvet kundeopsøgende aktiviteter og kundepleje med henblik på mersalg.

Byretten lagde til grund, at det ikke fremgik af sagen, hvilket indhold arrangementerne havde, herunder hvem der deltog, og hvilke konkrete arrangementer den øgede omsætning kunne henføres til. Af disse grunde, og uanset at det ikke kunne udelukkes, at der havde fundet kundeopsøgende aktiviteter og salgsfremmende tiltag sted i forbindelse med arrangementerne, fandt retten, at hovedaktionærerne ikke havde godtgjort, at udgifterne var erhvervsmæssigt begrundede.

Dommen er offentliggjort i SKM2022.490.

### Kommentarer

Det fremmer selvfølgelig ikke landsrettens bedømmelse af hovedaktionærernes synspunkt, at det ikke var oplyst, hvilket indhold arrangementerne havde, herunder hvem der deltog osv., men praksis er restriktiv.

I Skattestyrelsens juridiske vejledning kan man under overskriften "Fritid og fornøjelser" finde et punkt, der omhandler den skattemæssige behandling af kontingenter

mv. til netværksgrupper o.l. I dette afsnit er anført, at medlemskab af foreninger, klubber mv. som udgangspunkt er en privat udgift, som medfører beskatning af medarbejderen, hvis arbejdsgiveren betaler kontingentet.

Det er dog Skattestyrelsens opfattelse, at kontingenter mv. i visse sammenhænge kan være en driftsudgift. Der er tale om en konkret vurdering af netværkets formål, den enkelte medarbejders deltagelse samt de faktiske omstændigheder i forbindelse med deltagelsen – er der et reelt erhvervsmæssigt formål/indhold?

I 2019 nægtede en byret (SKM2019.393) to interessenter fradrag for en årlig kontingentbetaling til en netværksgruppe, der havde til formål at fremme medlemmernes faglige og personlige udvikling mv. Den årlige kontingentbetaling pr. interessent udgjorde 12.000 kr. Møderne bestod af et fagligt indlæg fra et medlem af gruppen, fællesspisning og efterfølgende networking.

Byretten mente ikke, at interessenterne havde fradrag for kontingentbetalingen, og begrundelsen var blandt andet følgende:

- Ej dokumenteret, at aktiviteten i foreningen kan anses for erhvervsmæssig, idet det sociale arrangement anses for at vægte mere
- Kontingentbetalingerne dækkede hovedsageligt udgifter af privat karakter, såsom måltider
- Ej påvist en direkte erhvervsmæssig sammenhæng mellem kontingentet og indtægterne i interessentskabet.

Det er dog ikke helt umuligt at få fradrag eller undgå beskatning af et kontingent til en forening mv. Nævnes kan et bindende svar fra Skatterådet (SKM2012.565). Der var tale om et årligt kontingent til en forening bestående af erhvervsledere (VL-gruppe). VL-gruppens formål var at styrke netværket og udveksling af erfaringer og viden mellem erhvervsledere i området. Til bedømmelsen havde VL-gruppen forelagt Skatterådet et årsprogram for årets seks møder. Kontingentet udgjorde 12.000 kr. pr. medlem, og anvendelsen af kontingentbetalingen havde været følgende:

- 45 % til betaling af foredragsholdere
- 35 % til bespisning mv.

- 10 % til administration
- 10 % til øvrige omkostninger.

Det var oplyst, at andelen til foredragsholdere reelt var større, men flere foredragsholdere havde ikke ønsket betaling.

I sin begrundelse for, at kontingentbetalingen ikke var skattepligtig, anførte Skatterådet blandt andet følgende:

- En udgiftsandel på 45 % til foredragsholdere er umiddelbart en for beskeden andel, men den "manglende" betaling til nogle af foredragsholderne og de omkostningsfrie virksomhedsbesøg gjorde, at den reelle andel var større

- Det turistmæssige islæt af turen til Riga var af underordnet betydning (erhvervsmæssigt program hele dagen)
- Et årligt arrangement (nytårskuren), der har mere social end rent erhvervsmæssig karakter, kan accepteres.

Konklusionen er, at networking og spisning ikke er en tilstrækkelig erhvervsmæssig begrundelse. Der skal være et reelt fagligt indhold på møderne, og eventuel mad og drikke skal være af underordnet betydning.



# Administrative afgørelser

## 15 %-s-reglen – særlige omstændigheder?

Ved overdragelse af fast ejendom mellem nærtstående parter er hovedreglen, at ejendommen skal overdrages til handelsværdien, det vil sige det beløb, som ejendommen vil kunne indbringe ved et salg i fri handel.

Ved overdragelse af fast ejendom indenfor gaveafgiftskredsen (børn, børnebørn mv.) er det for de fleste typer af ejendomme muligt at tage udgangspunkt i den senest offentlige ejendomsvurdering ved fastsættelse af værdien. Efter det såkaldte værdiansættelsescirkulære fra 1982 kan den faste ejendom ansættes til en værdi svarende til den senest offentliggjorte ejendomsvurdering eller 15 % lavere eller 15 % højere også kaldet +/- 15 %-s-reglen. Denne værdi anses som handelsværdien, medmindre der foreligger "særlige omstændigheder".

Landsskatteretten har taget stilling til, hvorvidt en estimeret handelsværdi anvendt i årsregnskabet kunne anses som en "særlig omstændighed".

Sagen omhandler en fader, der havde overdraget nogle andele i et kommanditselskab til sine to børn. Kommanditselskabet ejede en række udlejningsejendomme, der i selskabets årsregnskab var værdiansat til en handelsværdi baseret på afkastberegninger foretaget af selskabets revisor, hvilket gav en værdi på 53,4 mio. kr. Ved overdragelsen til børnene var udlejningsejendommene værdiansat til den offentlige ejendomsvurdering med fradrag af 15 %, hvilket gav en værdi på 7,5 mio. kr.

Skattestyrelsen var af den opfattelse, at den regnskabsmæssige værdiansættelse baseret på ledelsens egen vurdering på grundlag af afkastberegninger udgjorde en særlig omstændighed, hvorfor værdiansættelsescirkulæret fra 1982 ikke var anvendeligt.

Denne opfattelse var Landsskatteretten ikke enig i og henviste blandt andet til en dom fra foråret 2021, hvor Højesteret fastslår, at generelle betragtninger om prisudviklingen på markedet ikke kan udgøre særlige omstændigheder.

Landsskatteretten godkendte dermed den af parterne fastsatte værdi på 7,5 mio. kr.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2022.412.

## Kommentarer

Det sidste ord er ikke sagt i denne sag, da Skatteministeriet har indbragt landsskatteretskendelsen for domstolene.

15 %-s-reglen og den gældende praksis på området – ikke mindst praksis om, hvornår der foreligger "særlige omstændigheder" – er naturligvis interessant i relation til de mange sager, der verserer i det administrative klagesystem og ved domstolene.

I forbindelse med at udsendelsen af de nye offentlige ejendomsvurderinger så småt blev påbegyndt i 2021, blev der udsendt et cirkulære, der ophæver 15 %-s-reglen. Men denne erstattes dog af en 20 %-s-regel, hvorefter en værdiansættelse omregnet til kontantværdi, der højst er 20 % højere eller lavere end den senest offentliggjorte ejendomsvurdering, skal accepteres af skattemyndighederne ved beregning af bo- eller gaveafgift, medmindre der foreligger "særlige omstændigheder". Denne ændring trådte i kraft den 15. oktober 2021 og har virkning for overdragelser, hvor der på tidspunktet for overdragelsen af ejendommen er meddelt ejeren en vurdering af ejendommen efter den nye ejendomsvurderingslov.



Så svaret er ja, den praksis om "særlige omstændigheder", som blev skabt i går, i dag og de kommende år vil fortsat have betydning, idet bemærkes, at begrebet "særlige omstændigheder" ikke er defineret hverken i det nye eller gamle værdiansættelsescirkulære, hvorfor praksis på området er og bliver afgørende. Skattestyrelsen har dog udarbejdet et udkast til et såkaldt styresignal (retningslinjer), som beskriver, hvornår der efter Skattestyrelsens opfattelse forligger "særlige omstændigheder". Selv om styresignalet bliver færdiggjort og offentliggjort, er det sidste ord næppe sagt herom. Det må antages, at der fortsat vil være mange sager, hvor skattemyndighederne og overdrageren af ejendommen ikke er enige om, hvorvidt 20 %-reglen kan anvendes, eller der skal fastsættes en "korrekt" handelsværdi på grund af "særlige omstændigheder".

Landsskatterettens kendelse "underkender" et punkt i Skattestyrelsens udkast til styresignal om "særlige omstændigheder", hvor det er anført, at en ejendoms værdiansættelse i årsregnskabet kan være et moment, der kan pege i retning af, at en prissætning efter +/- 15 %-reglen ikke svarer til handelsværdien og derfor kan indgå i vurderingen af, som der foreligger "særlige omstændigheder", der fører til, at værdiansættelsescirkulæret ikke kan påberåbes.

### **Dobbeltdomicil ved indtræden af fuld dansk skattepligt**

Skatterådet har taget stilling til indtræden af fuld dansk skattepligt, og hvorvidt mandens skattemæssige domicil ville være i Danmark, hvor hustruen bosatte sig, eller i det land, hvor han hidtil havde boet.

Der var tale om et ægtepar, som var bosat i udlandet (X-land), og som ville bosætte sig i en lejet lejlighed i Danmark i 2-3 år. Herudover var følgende oplyst:

- Hustruen, der var dansk statsborger, havde fået et attraktivt job i Danmark med en varighed på 2-3 år, og herefter ønskede de at flytte tilbage til X-land.
- Boligen i X-land var afhændet, og manden boede nu hos sine forældre i X-land, når han skulle passe sit arbejde, hvilket han forventede ville være cirka 215 dage om året. De øvrige dage ville han opholde sig hos hustruen i Danmark og regelmæssigt udføre arbejde for sine arbejdsgivere i X-land fra boligen i Danmark.

Dette arbejde betød ikke, at de udenlandske arbejdsgivere fik fast driftssted i Danmark.

- Mandens familie, arbejdsgivere, venner mv. var udelukkende i X-land.
- Den eneste personlige tilknytning, som manden havde til Danmark, var hustruen, og han havde alene økonomisk tilknytning til X-land.

### **Indtræden af fuld dansk skattepligt**

Skatterådet fandt, at manden blev fuld skattepligtig til Danmark efter de interne danske skatteregler, da han rådede over en dansk helårsbolig og samtidig regelmæssigt udførte arbejde her.

Da manden tillige var skattepligtig til X-land på grund af bopæl der, skulle der tages stilling til dobbeltdomicilproblematikken.

### **Dobbeltdomicil**

En person er dobbeltdomicileret, når han er skattepligtig til to lande samtidig på grund af bopæl.

X-land er et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Mandens skattemæssige hjemsted (domicilland) skulle derfor fastlægges efter følgende kriterier, der er nævnt i prioriteret rækkefølge:

- Fast bolig til rådighed
- De stærkeste personlige og økonomiske interesser (centrum for livsinteresser)
- Sædvanligt ophold
- Statsborgerskab.

Da manden havde fast bolig til rådighed i såvel Danmark som X-land, var spørgsmålet, om det skattemæssige hjemsted kunne afgøres ud fra kriteriet "centrum for livsinteresser".

Alle mandens økonomiske interesser var i X-land, og det samme gjaldt de personlige interesser, dog bortset fra hustruen, som havde fået et attraktivt tidsbegrænset arbejde i Danmark. Skatterådet fandt derfor, at mandens centrum for livsinteresser i dobbeltbeskatningsoverenskomstens forstand var i X-land, der således fik status som domicilland, og Danmark var herefter alene kildeland.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2022.419.

### Kommentarer

I det bindende svar henviser Skatterådet til kommentarerne til artikel 4 om skattemæssigt hjemsted i OECD-modellen. Af denne fremgår blandt andet, at hvis en person, som har en bolig i et land, etablerer en bolig i et andet land og bibeholder den første bolig, kan det faktisk, at vedkommende bibeholder den første bolig i de omgivelser, hvor vedkommende altid har boet, hvor vedkommende har arbejdet og vedkommende har sin familie og ejendele, sammen med andre elementer bidrage til at vise, at vedkommende har bevaret centrum for sine livsinteresser i det første land.

Selv om manden ikke bibeholdt parrets oprindelige bolig i X-land, men flyttede (midlertidigt) ind hos forældrene, fandt Skatterådet anledning til at henvise til denne kommentar og fandt på baggrund af en samlet konkret vurdering, at det skattemæssige hjemsted var i X-land ikke mindst begrundet i, at der ville være tale om et midlertidigt ophold i Danmark og en tilbagevenden til X-land, når hustruens midlertidige arbejde i Danmark ophørte efter 2-3 år.

Da Danmark fik status som kildeland, betød det, at han i Danmark kun skulle beskattes af indkomst af danske kilder. Kildelandet med hensyn til lønnet arbejde er der, hvor arbejdet udføres. En del af arbejdet skulle udføres i Danmark, og spørgsmålet er så, om Danmark kan beskatte en forholdsmæssig andel af lønindkomsten.

Svaret er nej.

Begrundelsen er den mellem Danmark og X-land indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst. Efter denne har Danmark beskatningsretten til lønindkomst for arbejde udført i Danmark, hvis én af følgende tre betingelser er opfyldt:

1. Ophold i Danmark i mere end 183 dage inden for en rullende periode på 12 måneder
2. Lønnen betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i Danmark
3. Lønnen vedrører et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i Danmark.

Ingen af de tre betingelser var efter de foreliggende oplysninger opfyldt. Da Danmark således ikke var tillagt beskatningsretten efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten,

kunne løn for arbejde udført i Danmark ikke pålægges dansk skat, selv om arbejdet blev udført i Danmark.

Status som kildeland betyder, at kildelandet kun kan beskatte indkomst af kilder dér, men det er yderligere en betingelse, at kildelandet er tillagt beskatningsretten efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Afslutningsvis skal anføres, at havde X-land ikke været et land, som havde indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, ville mandens globale indkomst skulle beskattes i Danmark, da der indtrådte fuld dansk skattepligt efter de interne danske regler. Danmark vil med andre ord ikke kunne blive kildeland, hvis der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det andet bopælsland.

### Gratis opladning af elbiler – medarbejdere, kunder m.fl.

Skatterådet har taget stilling til de skatte-, moms- og afgiftsmæssige konsekvenser, hvis en virksomhed tilbyder medarbejdere, kunder, leverandører og andre samarbejdspartnere gratis opladning af deres elbiler.

Sagen for Skatterådet omhandler en virksomhed, der som en del af deres grønne profil havde indkøbt elbiler til anvendelse i deres drift og derfor ønskede at investere i en ladestander, der ville være placeret på virksomhedens adresse/domicil. Virksomheden ville selv forestå driften heraf for egen regning og risiko.

Udover den erhvervsmæssige anvendelse af ladestanderen ønskede virksomheden at tilbyde medarbejderne gratis at oplade deres private elbiler. Derudover ville virksomheden også tilbyde kunder, leverandører og andre samarbejdspartnere gratis opladning af deres biler, når de var på erhvervsmæssigt besøg hos virksomheden.

#### *De skattemæssige konsekvenser for medarbejderne*

Skatterådets svar var, at gratis opladning af medarbejdernes private elbiler er et skattepligtigt personalegode, der skal beskattes ud fra markedsprisen.

Godet ville dog være omfattet af den skattefri bagatelgrænse for mindre personalegoder på 1.200 kr. (2022). Der skulle derfor ske beskatning af medarbejderen, hvis den samlede værdi af sådanne goder, herunder julegaver, fra én eller flere arbejdsgivere oversteg bagatelgrænsen.



### *De skattemæssige konsekvenser for kunder, leverandører m.fl.*

Skatterådet var venligere stemt over for kunder, leverandører m.fl., idet man fandt, at der var tale om en skattefri repræsentationsydelse.

Skatterådets begrundelse var, at værdien af sådanne opladninger for kunder, leverandører og andre samarbejdspartnere kunne anses for at være indenfor det typiske udgiftsniveau for en skattefri repræsentationsydelse som eksempelvis en middag på en restaurant, og at værdien af sådanne opladninger ansås for at være meget beskednen. Skatterådet lagde endvidere vægt på, at opladningen skete hos virksomheden, mens kunderne m.fl. var der i et erhvervsmæssigt ærinde.

### *De skattemæssige konsekvenser for virksomheden*

Den skattefri opladning af medarbejdernes biler ansås for et personalegode, og derfor ville virksomheden have fuld fradragsret for udgiften.

Derimod ville virksomheden kun have fradrag for 25 % af udgiften til opladning af kundernes, m.fl.'s biler, da Skatterådet ligestillede udgiften med repræsentation.

### *Virksomhedens momsfradragsret*

Der er generelt ikke fradragsret for moms af udgifter til drift af personbiler.

Det er Skatterådets opfattelse, at driftsudgiftsbegrebet også omfatter anskaffelse og drift af en ladestander til opladning af biler.

På baggrund heraf fandt Skatterådet, at virksomheden ikke havde fradragsret for moms af udgifter (elektricitet og anskaffelse, drift og vedligeholdelse af en ladestander) til opladning af medarbejdernes egne personbiler samt kunder, leverandører og andre samarbejdspartneres private personbiler.

### *Godtgørelse af elafgift*

Som udgangspunkt har virksomheden ifølge elafgiftsloven ikke ret til godtgørelse af elafgift af den til en ladestander

anvendte elektricitet, idet virksomheden ikke har momsfradragsret for udgifterne.

Skatterådet svarede dog, at virksomheden har ret til at få godtgørelse efter særordningen for elafgift af den elektricitet, der blev anvendt til gratis opladning af medarbejdernes private elbiler samt virksomhedens kunders, leverandørers og andre samarbejdspartneres elbiler.

Efter Skatterådets opfattelse kunne virksomheden anses som forbruger af elektriciteten efter særordningen, da elektriciteten blev forbrugt af virksomheden ved opladningen, uanset at ladeydelsen blev anvendt gratis til medarbejderes, kunders, leverandørers og andre samarbejdspartneres elbiler. Det var forudsat, at ladestanderen blev drevet for virksomhedens regning og risiko, og at virksomheden var involveret i driften af denne ladestander, samt at de øvrige betingelser i særordningen var opfyldt, herunder måling af elforbruget i ladestanderen.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2022.432.

### **Kommentarer**

Let skal det ikke være, selv om den tidligere regerings mål var 1 mio. grønne biler i 2030.

Den tidligere regering nåede også inden valget at få Skatteministeriet til at udarbejde et lovforslag om reduktion af beskatningsgrundlaget for elbiler vel i erkendelse af, at der skal hjælp til, hvis målet skal nås. Samme udkast til lovforslag indeholdt et forslag om, at medarbejdere kunne oplade deres private elbil på arbejdspladsen uden beskatning til følge for perioden 2023-2026.

Nu får vi se, hvad fremtiden bringer – også på dette område.

Skatteinformation januar 2023

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

Redaktion: Dorte Borup Madsen (ansv.), Martin K. Jensen, Øyvind Hansen,  
David Vinther, Jacob Stagaard Larsen og Jens Staugaard

Grafisk tilrettelæggelse: Pe Solutions ApS

Tryk: Pe Solutions ApS

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

Eftertryk af hele artikler med kildeangivelse er tilladt. Redaktionen er afsluttet den 22. december 2022.

ISSN 1395-9530

# Nærhed

Jernebanegade 4  
6740 Bramming  
Tlf. 76 11 44 00

Hedemarken 23  
7200 Grindsted  
Tlf. 75 32 12 33

Jupitervej 4  
6000 Kolding  
Tlf. 76 30 18 00

Østergade 40  
6900 Skjern  
Tlf. 88 81 11 88

Torvegave 16  
6600 Vejen  
Tlf. 76 96 33 66

Voldbjergvej 16, 2.  
8240 Risskov  
Tlf. 87 43 96 00

Edison Park 4  
6715 Esbjerg N  
Tlf. 76 11 44 00

Parken, Øster Allé 42, 4.  
2100 København Ø  
Tlf. 35 38 48 88

Banegårdsgade 2  
8300 Odder  
Tlf. 86 55 16 00

Bredgade 29  
7160 Tørring  
Tlf. 75 80 19 33

Dandyvej 3B  
7100 Vejle  
Tlf. 75 82 10 55

– det gode råd gør en forskel