

## Skattestyrelsen øger kontrollen af hovedaktionærselskaber

Mange virksomheder ville kunne undgå langvarige skattesager og store efteropkrævninger, hvis de forberedte sig på et kontrolbesøg ved engang i mellem at kigge nærmere på de områder, hvor Skat ofte finder fejl.

Af Tanya Honoré Schultz, [tas@bdo.dk](mailto:tas@bdo.dk)

Skattestyrelsen udsendte for nylig [en pressemeddelelse](#), hvori det oplyses, at styrelsen fremadrettet vil øge sin kontrolindsats over for hovedaktionærselskaber, fordi styrelsens erfaringer inden for de senere år er, at der især blandt de mindre og mellemstore virksomheder er mange fejl i momsangivelserne og i skatteregnskaberne.

### Seks fokusområder

På skatteområdet har Skattestyrelsen især konstateret fejl inden for følgende områder:

- Udbetaling af skattefrie kørepenge og diæter.
- Værdiansættelse af firmabiler og andre frie goder.
- Ulovlige aktionærlån.
- Private udgifter i virksomhedsregnskabet.
- Overdragelse af aktiver mellem hovedaktionær og selskab.
- Aktionærtilgodehavender (mellemregninger).

### Kommentar

I BDO er vi ikke begejstrede for den måde, hvorpå Skattestyrelsen opgør resultaterne af sin virksomhedskontrol, fordi formen i vores øjne mistænkeliggør alt for mange virksomheder i et både unødigt og urimeligt omfang.

Vi har en oplevelse af, at mange af de opregnede fejl kan henføres til virksomheder med meget bestemte karakteristika, herunder til virksomheder, der ikke bruger revisorbistand samt til virksomheder i bestemte brancher, heriblandt restaurationer og kiosker, samt visse virksomheder inden for transport- og byggebranchen. Hvis det var muligt at udskille disse virksomheder, ville resultatet for de resterende efter vores opfattelse se anderledes opmuntrende ud.

På samme måde giver det i vores optik ingen som helst mening at rapportere, at der findes fejl i seks ud af ti momsindberetninger og skatteregnskaber, fordi der alene på grund af reglernes kompleksitet nok uden videre vil kunne findes fejl hos alle virksomheder (10/10), hvis det var det, man ville. I vores øjne kan det ikke være mængden af fejl, men arten og omfanget af disse, som må være det interessante.

Vores kritiske indstilling over for kontrolrapporten er imidlertid ikke udtryk for, at vi ikke vil anbefale alle mindre og mellemstore virksomheder at kaste et kritisk blik på deres egne forhold og forberede sig på et kontrolbesøg, for det vil vi bestemt. Det gælder, især fordi skattemyndighederne i forhold til hovedaktionærforhold har forlænget ligningsfrist og derfor normalt kan gå mindst fem år tilbage i tid, hvilket de ikke viger tilbage for at gøre. Et kontrolbesøg kan derfor ende med meget betydelige efteropkrævninger.

DEPECHEN 2022, NR. 8  
13. april 2022

### INDHOLD

- Skattestyrelsen øger kontrollen af hovedaktionærselskaber
- Skattefradrag for tab på kunder i Rusland og/eller Ukraine
- Generationsskifte af erhvervs-ejendomme
- Transfer Pricing: Skat er nede med 2-5
- Virksomheder med stort energiforbrug skal betale nye afgifter

## Skattefradrag for tab på kunder i Rusland og/eller Ukraine

Virksomheder, der i 2021 har solgt varer eller ydelser til kunder i Rusland eller Ukraine, men ikke fået betaling, kan ikke undgå at betale skat af salget i første omgang. Et eventuelt tab kan tidligst henføres til indkomståret 2022.

Af Martin William Boel Kristensen, [mwk@bdo.dk](mailto:mwk@bdo.dk)

Tab på debitorer kan som udgangspunkt først fratrækkes, når tabet er endeligt konstateret. Det gælder både i moms- og skattemæssig henseende. Det forhold, at tabet skal være endeligt konstateret, betyder, at det normalt skal kunne dokumenteres, at der har været iværksat tiltag til inddrivelse af tilgodehavendet, fx ved at dette har været sendt til inkasso. Eller at det kan godtgøres, at kunden er gået konkurs, og at boet er afsluttet. Det er i denne forbindelse ikke nødvendigvis et krav, at kravet er anmeldt i konkursboet, jf. [denne artikel](#) fra sidste år.

For danske virksomheder med tilgodehavender hos kunder i Rusland og/eller Ukraine er situationen den, at det på den ene side er højst tvivlsomt, om de nogensinde får deres penge, men på den anden side nok nærmest umuligt at skaffe sædvanlig dokumentation for, at pengene er tabt. Der er tale om en ren skattemæssig problemstilling, da danske virksomheders salg af varer og ydelser til de to lande normalt sker uden moms.

Skattestyrelsen har ikke meldt noget ud om, hvad der gælder i en sådan situation, men er der tale om tilgodehavender, hvor betalingsfristen for længst er overskredet, og hvor virksomheden måske kan fremlægge mailkorrespondance med kunden, der dokumenterer, at denne ikke kan betale, vil det efter vores vurdering være tilstrækkelig til, at tabet vil kunne fratrækkes, men først i regnskabet for indkomståret 2022. Det er dog ikke givet, at Skattestyrelsen deler vores opfattelse.

### Særlig finte for selskaber

I modsætning til selvstændige kan aktie- og anpartsselskaber skattemæssigt frit vælge at anvende lagerprincippet ved opgørelse af gevinster og tab på tilgodehavender fra salg af varer og ydelser i stedet for realisationsprincippet. Det kan endda ske uden at skulle søge skattemyndighederne om tilladelse, men valget skal i givet fald træffes samlet for alle fordringer af denne art. Når lagerprincippet først er valgt, kan der kun skiftes tilbage til realisationsprincippet efter tilladelse fra myndighederne.

Anvendelse af lagerprincippet betyder, at der skattemæssigt kan foretages fradrag for hensættelser til tab på debitorer på samme måde som efter årsregnskabsloven, men ikke nødvendigvis efter samme kriterier og med samme beløb.

Et principskifte i skatteregnskabet for 2021 vil dog ikke have nogen umiddelbar effekt i forhold til debitorer i Rusland og Ukraine. For selskaber med kalenderårsregnskab vil krigen i Ukraine nemlig efter årsregnskabsloven som udgangspunkt skulle anses for en ikke-regulerende begivenhed med den konsekvens, at der ikke med henvisning til denne vil kunne foretages hensættelser til tab på kunder i Rusland og Ukraine i årsregnskabet for 2021, da krigen først er brudt ud i 2022.

### Renter af tilgodehavender

De fleste virksomheder vil efter deres almindelige fakturavilkår have ret til renter af deres tilgodehavende efter forfaldstidspunktet. Det rejser spørgsmålet om, hvorvidt skattemyndighederne vil kunne kræve beskatning af sådanne renter af tilgodehavender i Rusland og/eller Ukraine, selvom de ikke bogføres. Dette er efter vores vurdering ikke tilfældet. I en [dom fra sidste år](#) fastslog Østre Landsret, at en virksomhed ikke kan beskattes af fikserede renter, når der foreligger særegne forhold. Dommen angik et forhold mellem koncernforbundne selskaber, og må derfor så meget desto mere antages også at gælde i forhold til mellemværender mellem uafhængige parter.

*”Der er tale om en ren skattemæssig problemstilling, da danske virksomheders salg af varer og ydelser til de to lande normalt sker uden moms”*

## Generationskifte af erhvervsejendomme

Landsskatteretten har i en ny afgørelse tilsidesat skattemyndighedernes årelange praksis om, at såkaldte næringsejendomme ikke kan værdiansættes efter den særlige +/- 15 %-regel ved overdragelser inden for familien.

Af Jesper Larsen, [jgl@bdo.dk](mailto:jgl@bdo.dk)

Når ejendomme skal handles inden for familien, har det i årtier været fast praksis at bruge den særlige +/- 15 %-regel. Det er den regel, der siger, at skattemyndighederne normalt ikke kan rejse kritik af den aftalte pris, hvis denne ikke er lavere end 85 % af den seneste offentlige vurdering. En regel, der inden for de senere år har givet anledning til mange skattesager, fordi der er blevet større og større afstand mellem markedsværdien og den offentlige vurdering, fordi sidstnævnte har været fastfrosset i en årrække. Se nærmere herom i [denne artikel](#).

I takt med, at der kommer nye offentlige ejendomsvurderinger - de første ca. 50.000 er nu sendt ud - afløses den gamle +/- 15 %-regel af en +/- 20 %-regel, jf. [denne artikel](#). Ændringen hænger sammen med, at boligskatterne fremover beregnes på grundlag af 80 % af den offentlige vurdering som følge af den usikkerhed, der altid vil være forbundet med disse.

Den nye regel kommer imidlertid ikke til at gælde for erhvervsejendomme, fordi der for disse fremover slet ikke fastsættes nogen offentlig ejendomsværdi, men kun en grundværdi. Hvordan denne skal fastsættes, er uvist. Skatteministeren har således, ifølge en [nylig pressemeddelelse](#), nedsat en arbejdsgruppe til at komme med forslag. Gruppen skal afrapportere medio 2023.

Hvornår der kommer nye ejendomsvurderinger for erhvervsejendomme er uvist, men i yderligere nok mindst to år vil det formentlig være muligt - og oplagt - at gennemføre generationskifte af erhvervsejendomme inden for familien under anvendelse af +/- 15 %-reglen. Noget, der tilmed nu er blevet endnu mere interessant, efter Landsskatteretten i en [ny afgørelse](#) har fastslået, at denne regel også kan anvendes for næringsejendomme, hvilket Skattestyrelsen og Skatteåret ellers i flere år har modsat sig.

### Næringsejendomme

Ved næringsejendomme forstås ejendomme, som ejeren har købt som led i en erhvervsmæssig virksomhed enten som ejendomshandler eller som bygmester. Tilbage i tid var begrebet som oftest knyttet til entreprenører samt murer- og tømrermestre, der som led i en personlig dreven virksomhed jævnlige opførte og solgte ejendomme. Over tid er der blevet færre af den slags, fordi de fleste virksomheder nu drives i selskabsform, men der findes stadig et nok ikke ubetydeligt antal, herunder udlejningsejendomme som er gået i arv inden for familien, og som stadig er stempelt som næringsejendomme.

I den netop offentliggjorte afgørelse fastslog Landsskatteretten, at der ikke var hjemmel for skattemyndighedernes årelange praksis om, at +/- 15 %-reglen ikke kan anvendes i forhold til næringsejendomme, idet der ingen steder i reglernes historik kan findes belæg for, at kun visse former for ejendomme skulle være omfattet af reglerne.

### Kommentar

Der foreligger ingen oplysninger om, at afgørelsen skulle være indbragt for domstolene. Vi betragter derfor afgørelsen som endelig og opfordrer på den baggrund ejere af næringsejendomme til at overveje deres stilling, idet praksisændringen alt andet lige vil gøre det mere attraktivt at fremskynde et generationskifte, hvis ejerskabet til ejendommen eller ejendommene ønskes besvaret inden for familien. I mange tilfælde vil der nemlig i så fald ofte kunne spares betydelige beløb i gaveafgift, ligesom skatten af store ejendomsavancer vil kunne udskydes.

*”Ved nærings-  
ejendomme  
forstås  
ejendomme, som  
ejeren har købt  
som led i en  
erhvervsmæssig  
virksomhed enten  
som ejendoms-  
handler eller som  
bygmester”*

## Transfer Pricing: Skat er nede med 2-5

Skattestyrelsen har inden for de senere år lidt nederlag ved domstolene i en række meget store Transfer Pricing-sager, men dette vil næppe medføre, at styrelsen rejser færre sager inden for området. Snarere tværtimod.

Af Christian Finco, [cfi@bdo.dk](mailto:cfi@bdo.dk)

Skattereglerne inden for Transfer Pricing-området har til formål at sikre, at de multinationale selskaber handler på markedsvilkår ved koncerninterne transaktioner. Reglerne har groft sagt til formål at modvirke, at koncernerne vilkårligt henfører deres indtjening til de lande, hvor skattereglerne er mest favorable.

Politisk er der stor interesse for området, og Skattestyrelsen er inden for de seneste ti år blevet tilført markant flere ressourcer for at kunne øge kontrolindsatsen inden for området. Samtidig er reglerne blevet skærpet markant. Det gælder ikke mindst i forhold til styrelsens muligheder for at pålægge administrative bøder ved manglende eller utilstrækkelig dokumentation. Beføjelser, som styrelsen gør flittigt brug af.

Den markant øgede kontrolindsats har blandt andet været rettet mod nogle af landets største virksomheder. I forhold til disse har styrelsen i flere tilfælde gennemført indkomstreguleringer, som i en dansk sammenhæng har været usædvanligt store. En del af disse sager har derfor først fundet deres afgørelse ved domstolene.

### Usædvanlig statistik

Normalt vinder Skattestyrelsen langt de fleste sager ved domstolene, men sådan har det ikke været i de store Transfer Pricing-sager, som er afgjort inden for de senere år. Med det nylige nederlag til A.P. Møller Mærsk i Østre Landsret har Skatteministeriet således tabt fem af de senere års mest omtalte TP-sager, nemlig mod Microsoft i 2019 og mod Adecco og Ecco i 2020, mod det tidligere ØK i 2021 og nu altså mod A.P. Møller Mærsk i 2022. Du kan læse om Microsoft-sagen i [denne artikel](#) og om Adecco-sagen i [denne artikel](#).

I samme periode har Skatteministeriet kun fået medhold i to sager. Det var dels i sagen mod medicinalvirksomheden Sandoz (Novartis-koncernen), hvis sag blev afgjort i 2020, og i sagen med Tetra Pak (afgjort i 2021).

### A.P. Møller Mærsk-sagen

[Den nyligt afsagte dom](#) i sagen vedrørende A.P. Møller Mærsk - den hidtil største TP-sag, der er afgjort ved domstolene - angik i første række spørgsmålet om, hvorvidt det danske selskab skulle have haft betaling for knowhow fra sine filialer i Algeriet og Qatar, idet Skattestyrelsen havde lagt til grund, at det danske selskab var ejer af de immaterielle aktiver, som var grundlaget for filialernes aktiviteter.

Landsretten fastslog imidlertid, at filialerne måtte anses for de såvel formelle som reelle ejere af licenserne til olieudvindingen i Algeriet og Qatar, idet dette fremgik både af det aftaleretlige grundlag som af regnskaberne. Der var derfor ikke grundlag for at hævde, at der mellem uafhængige parter ville være betalt et årligt vederlag for forundersøgelserne.

Det er uvist, om dommen ankes til Højesteret. Vi anser ikke dette for særlig sandsynligt, da dommen var enstemmig, og udfaldet beroede på en retlig vurdering af de indgåede aftaler og ikke på en vurdering af samhandelsvilkår.

### Fremtiden

Der er ingen grund til at tro, at de tabte sager vil få Skattestyrelsen til at bruge færre ressourcer på TP-sager, som myndighederne fortsat prioriterer højt. Det relativt beskedne antal meget store virksomheder, som Danmark rummer, vil dog nok betyde, at det fremover i højere grad bliver mellemstore virksomheder, der udvælges til kontrol.

*”Den markant øgede kontrolindsats har blandt andet været rettet mod nogle af landets største virksomheder”*

## Virksomheder med stort energiforbrug skal betale nye afgifter

Med konkrete eksempler kan vi nu vise, hvad de stigende energiafgifter på fx naturgas vil koste energitunge mindre og mellemstore virksomheder fra 2023, hvis de ikke via nye investeringer omlægger deres energiforbrug.

Af Mette Lund Hansen, [mlh@bdo.dk](mailto:mlh@bdo.dk)

Tilbage i december 2020 blev der indgået en bred [politisk aftale](#) om en såkaldt grøn skattereform, hvis mål er at nedbringe virksomhedernes udledning af den klimabelastende CO<sub>2</sub> i løbet af relativt få år.

I forlængelse af den politiske aftale blev der nedsat en ekspertgruppe, der skulle komme med konkrete forslag til mere ensartede og forhøjede CO<sub>2</sub>-afgifter, og som for nylig har afleveret sin [første delrapport](#).

Set under ét lægges der i den politiske aftale og i ekspertgruppen op til følgende tiltag:

1. Procesafgiften - det vil sige den andel af energiafgiften, som virksomhederne ikke får godtgjort - foreslås for de fleste virksomheder hævet fra 4,50 kr./GJ i 2022 til 8,50 kr./GJ allerede i 2023 og til 10,50 kr./GJ fra 2025. Altså en stigning på 233 % på kun tre år.
2. Der er fremlagt tre modeller for en ny CO<sub>2</sub>-afgift. Det bliver Folketinget, som afgør, hvilken af dem der bliver en realitet.

Som en afledt effekt af ovenstående vil der også blive tale om højere priser for CO<sub>2</sub>-kvoter, hvilket rammer kvoteregulerede virksomheder, men ikke omtales nærmere her.

### Eksempler

Effekten af de foreslåede tiltag kan for de ikke-kvoteregulerede virksomheder illustreres som vist nedenfor. I alle fire eksempler er der taget udgangspunkt i mellemstore virksomheder, der anvender naturgas som brændselstype.

Virksomhed	Forbrug	Afgift 2022	Afgift 2030	Årlig merudgift
Autolakerer	70.000 Nm <sup>3</sup>	40.824 kr.	147.231 kr.	106.407 kr.
Betonvarefabrik	140.000 Nm <sup>3</sup>	81.648 kr.	294.462 kr.	212.814 kr.
Plastfabrik	352.000 Nm <sup>3</sup>	205.286 kr.	740.362 kr.	535.076 kr.
Gartneri	500.000 Nm <sup>3</sup>	29.700 kr.	992.250 kr.	962.550 kr.

Den angivne afgift omfatter både procesafgiften og CO<sub>2</sub>-afgiften. Ved beregningen af afgiften i 2030 er det herved forudsat, at man i forhold til CO<sub>2</sub>-afgiften politisk vælger den af ekspertgruppen foreslåede model 2.

### Tidsplan

Det er vigtigt at pointere, at de endelige afgifter endnu ikke er vedtaget. Det forventes at ske fra efteråret og frem, idet den forhøjede procesafgift som allerede nævnt forventes at skulle have virkning fra 2023, mens CO<sub>2</sub>-afgiften forventes indfaset fra 2025.

### Hvad skal virksomhederne gøre?

Mange virksomheder har allerede ændret deres forbrug af fossile brændsler til elektricitet i form af store elkedler og varmepumper. De stigende priser på naturgas udgør i kombination med udsigten til stigende afgifter et yderligere incitament til at gøre dette.

I denne forbindelse er det vigtigt, at virksomhederne skaber sig overblik over, hvilken betydning de kommende afgifter kan få for dem, så der kan udarbejdes et beslutningsgrundlag for, hvilke investeringer det vil kræve, hvis brændselsformen skal ændres.

*BDO Statsautoriseret revisionsaktieselskab, en danskejet rådgivnings- og revisionsvirksomhed, er medlem af BDO International Limited - et UK-baseret selskab med begrænset hæftelse - og del af det internationale BDO-netværk bestående af uafhængige medlemsfirmaer. BDO er varemærke for både BDO-netværket og for alle BDO medlemsfirmaerne. BDO i Danmark beskæftiger omkring 1.300 medarbejdere, mens det verdensomspændende BDO-netværk har godt 100.000 medarbejdere i mere end 165 lande.*

*Denne publikation er skrevet i generelle vendinger og skal alene betragtes som generel vejledning. Publikationen dækker ikke specifikke situationer, og du bør ikke handle - eller undlade at handle - uden at have fået professionel rådgivning. Kontakt venligst BDO for at drøfte de specifikke problemstillinger. BDO, vores partnere og medarbejdere påtager os ikke ansvar for tab foranlediget af en handling, der er taget - eller ikke er taget - på baggrund af oplysningerne i denne publikation.*