



Skatteministeriet

31. januar 2022
J.nr. 2021 - 8707

Til Folketinget – Skatteudvalget

Hermed sendes endeligt svar på spørgsmål nr. 107 af 22. november 2021 (alm. del).
Spørgsmålet er stillet efter ønske fra Denis Flydtkjær (DF).

Morten Bødskov

/ Lise Bo Nielsen

Spørgsmål

Vil ministeren redegøre for, hvilke erhvervmæssige udgifter som virksomheder og selskaber ikke har fuldt fradrag for? Besvarelsen bedes indeholde en begrundelse for den manglende eller kun delvise fradragsret for virksomhederne

Svar

Driftsomkostninger

Ved beregningen af den skattepligtige indkomst for selskaber og virksomheder kan der ske fradrag for driftsomkostninger, dvs. udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger. Det fremgår af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Udgiften skal være afholdt i en erhvervmæssig virksomhed, dvs. en virksomhed, der drives for egen regning og risiko med det formål at opnå et økonomisk nettooverskud. Udgifter, der ikke er afholdt i en igangværende virksomhed, fordi de er afholdt før etableringen af virksomheden eller efter virksomhedens ophør, kan på grund af den manglende sammenhæng med indkomsterhvervelsen ikke trækkes fra, medmindre der er særlig hjemmel til det.

Det er en forudsætning for fradrag, at dispositionen falder inden for virksomhedens hidtidige naturlige rammer. Udgifter, der har til formål at tilvejebringe et nyt indkomstgrundlag, enten i form af start af en helt ny virksomhed eller ved udvidelse af en igangværende virksomhed ud over dens hidtidige rammer, har karakter af anlægs- eller etableringsudgifter, der som udgangspunkt ikke kan trækkes fra. Det fremgår således af statsskattelovens § 6, stk. 2, at udgifter til formueforøgelse, til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift samt udgifter vedrørende privatsfæren ikke er fradragsberettigede.

Skattelovgivningen indeholder en række bestemmelser, hvor der er særlig hjemmel til fradrag for erhvervmæssige udgifter, som er indført med det formål at udvide fradragsretten. Modsat er der nogle bestemmelser, der medfører, at der er visse erhvervmæssige udgifter, der efter deres art helt eller delvist ikke kan fratrækkes.

Nedenfor i tabel 1-3 opregnes de erhvervmæssige udgifter, som virksomheder og selskaber ikke har fuldt fradrag for, eller hvor fradraget er betinget. Henset til, at der er tale om en omfattende gennemgang af lovgivningen, tages der forbehold for, at der kan være regler, som ikke er medtaget.

Tabel 1. Regler om manglende eller begrænset fradragsret for erhvervmæssige udgifter

Udgifter til bestikkelse	Der gives ikke fradrag for udgifter til bestikkelse som nævnt i straffelovens § 144, § 299, stk. 2, og § 304 a, stk. 2, og § 10 b i lov om fremme af integritet i idrætten, jf. ligningsloven § 8 D.
Udgifter til tobak, der er ydet som led i ansættelsesforhold, eller som er afholdt til repræsentation eller reklame	Kan ikke fradrages, jf. ligningsloven § 8 T.
Visse rådgivningsudgifter	Der gives ikke fradrag for udgifter til rådgivning vedrørende investering i aktier mv. med henblik på helt eller delvis at erhverve et eller flere selskaber mv. med henblik på at deltage i ledelsen og driften, jf. ligningsloven § 8 J.

Visse udgifter vedrørende formueforvaltning	Udgifter til depotgebyrer, boksleje, kontooversigter samt administration i øvrigt vedrørende værdipapirer og bankindeståender, der er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde kapitalindkomst, jf. personskattelovens § 4, eller aktieindkomst, jf. jf personskattelovens § 4 a, kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. ligningslovens § 17 C.
Udgifter til bod, bøder og konfiskation	Selvstændigt erhvervsdrivende mv. kan som udgangspunkt ikke fratrage udgifter til bod og bøder ved indkomstopgørelsen, fordi de falder uden for driftsomkostningsbegrebet, som forudsætter, at udgiften er både sædvanlig og normal og indgår som et naturligt led i virksomhedens løbende drift.
Gevinstopsparring – bortlodning af gevinster	Gevinster, som bortloddes af pengeinstitutter til indehavere af gevinstkonti efter lov om gevinstopsparring, kan ikke fradrages ved opgørelsen af pengeinstituttets skattepligtige indkomst, jf. ligningslovens § 17 D.
Renter af skat mv.	Udgifter til renter af skatter samt told- og forbrugsafgifter kan ikke fradrages, bortset fra renter ved henstand efter § 36 i lov om afgift af dødsboer og gaver og § 12 i lov om beskattning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom. Renter af lån, der er ydet i henhold til lov om lån til betaling af grundskyld mv., kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det samme gælder renter af lån ydet efter § 33 i lov om forurennet jord. Renter som følge af for sen betaling af told- og skatteforvaltningens udlæg for honorar til revisor efter skattekontrollovens § 79 eller opkrævningslovens § 5 e kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Se ligningslovens § 17 A.
Renter af lån mod sikkerhed i livsforsikringspolice	Renter af lån, der optages mod sikkerhed i livsforsikringspolice, tegnet i tiden efter den 30. november 1939, kan kun udløse fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, for så vidt angår den del af lånesummen, der overstiger forsikringens tilbagekøbsværdi. Bestemmelsen finder ikke anvendelse på forsikringer, hvor præmiebetalingen strækker sig over mindst 10 år, og hvor tilbagekøbsværdien ikke er vilkårligt forøget ved ekstraordinære præmieindskud. Se ligningslovens § 18.
Udgifter til repræsentation	Udgifter til repræsentation kan kun fradrages med et beløb svarende til 25 pct. af de afholdte udgifter, jf. ligningslovens § 8, stk. 4.
Stiftelsesprovision m.m.	Stiftelsesprovisioner, engangspræmier og lignende engangsydelser for lån, sikring af tilgodehavender eller kaution kan ikke fratreges i den skattepligtige indkomst, såfremt løbetiden er mere end 2 år, jf. ligningslovens § 8, stk. 3, litra c.
Salgsprovisioner, rabatter eller lignende ved overdragelse af kulbrinter mellem foretagender, der må anses for indbyrdes afhængige	Der indrømmes ikke fradrag for salgsprovisioner, rabatter eller lignende ved overdragelse af kulbrinter mellem foretagender, der må anses for indbyrdes afhængige, jf. kulbrinteskattelovens § 4, stk. 4. Begrænsningen omfatter personer, dødsboer samt selskaber, selvejende institutioner og foreninger mv., der beskattes efter reglerne i kulbrinteskatteloven.
Defensive foranstaltninger	Personer, selskaber og fonde har ikke fradrag for betalinger, når modtageren af betalingen er skattemæssigt hjemmehørende eller registreret efter reglerne i et af de lande, der er opført på den såkaldte sortliste, og betaleren og modtageren er interesseforbundne.

Særligt om selskaber og foreninger mv.

For selskaber og foreninger mv. gælder der en række særregler, der bevirker, at disse ikke har fuldt fradrag for visse typer erhvervmæssige udgifter. Reglerne fremgår primært af selskabsskatteloven, og udgør hovedsageligt værnsregler.

Tabel 2. Regler om begrænset fradragsret for selskaber, foreninger mv.

Betalinger som følge af et hybridt mismatch	<p>Selskaber eller foreninger mv. omfattet af selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j og 3 a-6, § 2, stk. 1, litra a og b, fondsbeskatningslovens § 1 eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, har under visse nærmere angivne omstændigheder ikke fradrag for betalinger, i det omfang betalingen opstår som følge af et hybridt mismatch.</p> <p>Et hybridt mismatch opstår som følge af forskelle mellem de danske skatteregler og reglerne i en fremmed stat, hvor den forskellige skattemæssige kvalifikation af hybride finansielle instrumenter og hybride selskaber medfører fradrag uden medregning, dobbelt fradrag eller anden form for dobbelt ikke-beskatning.</p> <p>Reglerne fremgår af selskabsskatteloven §§ 8 C-8 E.</p>
Renteudgifter og kurstab vedrørende kontrolleret gæld (tynd kapitalisering)	<p>Selskaber eller foreninger omfattet af selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 b, der har gæld til juridiske personer som nævnt i ligningslovens § 2, stk. 1, (kontrolleret gæld), hvor selskabets eller foreningens fremmedkapital (gæld) set i forhold til selskabets egenkapital ved udløbet af indkomståret overstiger forholdet 4:1, kan som udgangspunkt ikke fradrage renteudgifter og kurstab, der vedrører den overskydende del af den kontrollerede gæld, jf. selskabsskattelovens § 11, stk. 1, 1. pkt.</p>
Forsikringspræmier (captive insurance)	<p>Forsikringspræmier fra et selskab eller en forening mv., som ikke er et forsikringssselskab, til et koncernforbundet selskab mv., jf. ligningslovens § 2, kan ikke fradrages i den skattepligtige indkomst, medmindre forsikringssselskabet i ikke uvæsentligt omfang tegner tilsvarende forsikringer for uafhængige parter, eller det godtgøres, at risikoen genforsikres hos et uafhængigt selskab eller forening mv. Reglen fremgår af selskabsskattelovens § 11 A.</p>
Nettofinansieringsudgifter (renteloftsreglen)	<p>For selskaber, der er omfattet af selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-6, § 2, stk. 1, litra a og b, eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, kan nettofinansieringsudgifter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst alene fradrages, i det omfang de ikke overstiger den skattemæssige værdi af selskabets aktiver ganget med standardrenten, jf. selskabsskatteloven § 11 B, stk. 2. Reglen fremgår af selskabsskatteloven § 11 B.</p>
Nettofinansieringsudgifter på basis af den opnåede indkomst før renter, skat og afskrivninger (EBITDA-reglen)	<p>Selskaber og foreninger mv., der er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j og 3 a-6, § 2, stk. 1, litra a og b, eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, og fonde og foreninger, der er omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, kan maksimalt få nedsat den skattepligtige indkomst for overstigende låneomkostninger og afskrivninger (EBITDA) med 30 pct. som følge af overstigende låneomkostninger. Reglen fremgår af selskabsskattelovens § 11 C og bevirker overordnet, at adgangen til fradrag for låneomkostninger begrænses forholdsmæssigt i forhold til selskabets indkomst.</p>
Udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland (territorialprincippet)	<p>Selskaber og foreninger mv., der er omfattet af selskabsskattelovens § 1, har som udgangspunkt ikke fradrag for udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland. Indtægterne medregnes heller ikke ved indkomstopgørelsen. Reglen fremgår af selskabsskattelovens § 8, stk. 2.</p>
Udgifter, der vedrører tonnageskattet indkomst	<p>Selskaber mv. omfattet af tonnageskatteordningen kan ved indkomstopgørelsen ikke foretage fradrag for erhvervsmæssige udgifter, der vedrører den tonnageskattede indkomst, jf. tonnageskattelovens § 15, stk. 3. Reglen bevirker overordnet, at adgangen til fradrag for erhvervsmæssige udgifter afskæres for selskaber mv., der har valgt, at indkomst for skibe mv. beskattes efter tonnageskatteordningen.</p>

Moms

Indledningsvist bemærkes det, at det danske momssystem er baseret på fælles EU-momsregler, og det medfører begrænsninger for medlemslandenes muligheder for at ændre reglerne nationalt, men sikrer samtidig et ensartet momssystem i EU.

Momsregistrerede virksomheder har fuldt fradrag for momsen af virksomhedens indkøb mv. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens momspligtige leverancer.

Har virksomheden momsfri leverancer, har virksomheden ikke fradrag for momsen af virksomhedens indkøb mv. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens momsfri leverancer.

Har virksomheden både momspligtige og momsfri leverancer, kan momsen af indkøb mv. af varer og ydelser, der anvendes til begge formål, fratrækkes delvist. Fradraget udgør den andel af momsen, der forholdsmæssigt svarer til den fradragsberettigede omsætning i forhold til den samlede omsætning.

Derudover gælder en række særregler for momsfradrag.

Tabel 3. Særregler om momsfradrag

Opførelse af bygninger	Ved opførelse af bygninger kan momsen fradrages for den del af omkostningerne, som virksomhedens lokaler udgør i forhold til de samlede omkostninger. jf. momslovens § 39, stk. 1. Ligeledes kan der gives fradrag for udgifter til ombygnings-, reparations- og vedligeholdelsesarbejder, jf. momslovens § 39, stk. 3 og 4.
Vedligeholdelse af veje	Veje, der benyttes ved tilkørsel til en registreret landbrugs- virksomheds beboelsesbygninger og til virksomhedens driftsbygninger kan fradrages med to tredjedele, jf. momslovens § 40, stk. 1.
Anskaffelse og drift af telefoner	Fastnettelefoner til medarbejdere kan fradrages med halvdel, jf. momslovens § 40, stk. 2.
Vare- og lastkøretøj med tilladt totalvægt under tre tons	Moms, der vedrører anskaffelse af køretøjer, som udelukkende anvendes i forbindelse med virksomhedens fradragsberettigede levering af varer og ydelser, kan fradrages, jf. momslovens § 41, stk. 1. Anvendes køretøjet også til andre formål, fx private formål, er der ikke fradragsret for momsen af anskaffelsen. Til gengæld er der fuld fradragsret for moms af driftsudgifterne.
Restaurationsbesøg	Momsen til udgifter til restaurationsbesøg kan, såfremt udgifterne hertil er af strengt erhvervmæssig karakter, fradrages med 25 pct. jf. momslovens § 42, stk. 2
Bespisning af kursister	Virksomheder, der driver kursusvirksomhed kan fradrage 25 pct. af momsen af indkøb mv., som vedrører bespisning af virksomhedens kursister, i det omfang indkøbet står i rimeligt forhold til de afholdte kurser, jf. momslovens § 42, stk. 3.
Anskaffelse og drift af personmotorkøretøjer	Der er ikke fradragsret for moms af anskaffelse og drift af personmotorkøretøjer, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 6. Virksomheder, der forhandler eller udlejer motorkøretøjer, eller som driver køreskole, har dog fradragsret, jf. momslovens § 42, stk. 6

Leje af personmotorkøretøjer	Virksomheder, der lejer personmotorkøretøjer i mere end seks sammenhængende måneder, kan fradrage op til 25 pct. af momsens af lejen, såfremt mindst 10 pct. af den årlige kørsel med det lejede køretøj er i forbindelse med virksomhedens momspligtige virksomhed, jf. momslovens § 42, stk. 4.
Udgifter vedrørende indehaver og personale	Der er ikke fradragsret for moms af kost og bolig for virksomhedens indehaver og personale, naturalaf lønning af personale, anskaffelse og drift af feriehjem, sommerhuse o.lign. for personalet, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 1-4.
Underholdning m.m.	Der er ikke fradragsret for moms af udgifter til underholdning, restaurationsydelse, repræsentation og gaver, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 5. Se dog ovenfor om udgifter til restaurationsbesøg af strengt erhvervmæssig karakter.