

Offentliggjort d. 17. juni 2017

## Repræsentation – skal modtageren beskattes? ©

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og  
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

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

Repræsentation er for nogle virksomheder et vigtigt led i bestræbelserne på at fastholde og udvide kundegrundlaget. Fradragsretten for repræsentationsudgifter blev for mange år siden begrænset til 25 pct. Modtagerne af repræsentationsydelse har til gengæld ikke hørt meget fra Skat. Men fremover blæser måske nye vinde på området.

Repræsentation er kommerciel gæstfrihed over for forretningsforbindelser. Formålet er at få afsluttet forretninger eller at knytte eller bevare forretningsforbindelser.

Repræsentationsudgifter er typisk udgifter til måltider, restaurationsbesøg, tobaks- og drikkevarer, gaver og opmærksomheder over for forretningsforbindelser og deres familier, afholdelse af jubilæer, fødselsdage og forretningsindvielser samt endvidere udgifter til underholdning og fornøjelser og deltagelse f.eks. i rejser, udflugter og ferieophold. Den kommercielle gæstfrihed har således i mange tilfælde samme form som privat gæstfrihed.

Da formålet med repræsentation er erhvervsmæssigt, har udgifter til repræsentation karakter af en erhvervsmæssig omkostning for den erhvervsdrivende. Frem til 1985 kunne sådanne udgifter derfor fradrages fuldt ud på selvangivelsen.

Med skattereformen fra 1985 blev fradragsretten imidlertid begrænset til 25 pct. af de afholdte repræsentationsudgifter. Denne fradragsbegrænsning gælder fortsat. Afholder den erhvervsdrivende en udgift på 100 kr. til repræsentation, har den erhvervsdrivende kun et skattemæssigt fradrag på 25 kr. Dette gælder, selv om udgiften - såvel efter skat-

## Offentliggjort d. 17. juni 2017

teyderens som Skats opfattelse - er afholdt med det ene formål at få en ordre i land og dermed i sidste ende for at erhverve en skattepligtig indkomst.

Den, omend begrænsede, fradragsret for repræsentationsudgifter omfatter ikke udgifter til repræsentation, der anses som bestikkelse efter straffeloven. Fradrag er således udelukket både for udgifter til bestikkelse af embedsmænd og for bestikkelse i private retsforhold. Dette gælder, uanset om bestikkelse er lovlig eller ulovlig i det land, hvor bestikkelsen finder sted. Tidligere var der fradragsret for bestikkelse i lande, hvor dette utvivlsomt var sædvanlig praksis, og der opstod nogle ganske morsomme skattesager, bl.a. fordi modtageren i sagens natur ikke var særlig villig til at afgive kvitteringer eller andet for de modtagne ydelser.

### Beskatning af modtageren?

Som allerede nævnt kan repræsentation have mange forskellige former, herunder f.eks. restaurationsbesøg, gaver, underholdning og deltagelse f.eks. i rejser, udflugter og ferieophold.

Skatterettens udgangspunkt er, at en skatteydere samlede årsindtægter er skattepligtige, hvad enten indtægterne består i penge eller ”formuegoder af pengeværdi”. Det er derfor nærliggende at rejse spørgsmålet om, hvorvidt modtageren af en repræsentationsydelse er skattepligtig af denne ydelse. Til sammenligning kan nævnes, at forærer en arbejdsgiver en ferierejse til en medarbejder som påskønnelse af en stor indsats, skal medarbejderen efter de klare regler om beskatning af personalegoder beskattes af værdien af denne ferierejse.

Der blev ikke i forbindelse med lovændringen om begrænset fradragsret for repræsentationsudgifter vedtaget særlige regler om beskatningen af forretningsforbindelser, der modtager repræsentationsydelser.

Af lovforslaget om den begrænsede fradragsret fremgik imidlertid følgende kortfattede passus om skatteforholdene for modtageren:

**Offentliggjort d. 17. juni 2017**

*”Værdien af repræsentation beskattes i almindelighed ikke hos den, der modtager repræsentationsydelse (f.eks. gaverne eller bespisningen). Den gældende praksis med hensyn til beskatning af modtagne repræsentationsydelser tilsigtes ikke ændret med det foreliggende lovforslag.”*

Folketingets udgangspunkt var således ganske klart, at modtagelse af en repræsentationsydelse ikke gav anledning til beskatning hos modtageren.

Et synspunkt, der måske nok kunne have vidtrækkende konsekvenser for statskassen, da Skatteministeriet dengang skønnede de samlede årlige repræsentationsudgifter til et beløb i størrelsesordenen 4 mia. kr.

Synspunktet skal dog formentlig bl.a. ses i lyset af den forretningsmæssige begrundelse for repræsentationen, repræsentationens mangeartede karakter og selve den omstændighed, at modtageren jo som udgangspunkt ikke selv vælger repræsentationsydelsen.

En beskatning forekommer da også relativt fjern eksempelvis i tilfælde, hvor en erhvervsdrivende afholder fødselsdagsreception for at gøre opmærksom på sin virksomhed, og hvor den deltager, der af forretningsmæssige årsager har gjort sig den ulejlighed at lægge vejen forbi, i givet fald skulle beskattes af værdien af ”pindemadder og fadøl”.

### **Skats praksis**

Skat har i overensstemmelse udtalelserne i lovforslaget fra 1985 sidenhen udvist stor tilbageholdenhed i henseende til at beskatte modtagere af repræsentationen. Der foreligger således kun enkelte afgørelser om spørgsmålet, og da vedrørende tilfælde, hvor modtageren var blevet inviteret på rejser til udlandet med et betydeligt turistmæssigt islæt.

Her kan nævnes en sag fra 2001, hvor en lastbilimportør havde inviteret ejeren af et vognmandsfirma på en rejse til Brasilien sammen med en række andre kunder i forbindelse med markedsføringen af en ny type lastvognsmotor. Vognmandsfirmaet omfattede ca. 30 lastbiler af forskellige mærker. Efter en gennemgang af rejseprogrammet og bl.a. med henvisning til, at der havde deltaget ægtefæller i rejsen, kunne rejsen efter Lands-

## Offentliggjort d. 17. juni 2017

skatterettens opfattelse ikke anses som en indkøbstur, men måtte anses som en studietur af generel karakter og med et ikke ubetydeligt turistmæssigt islæt. Efter Landsskatterettens opfattelse havde rejsen derfor ikke at have haft en så konkret og direkte sammenhæng med vognmandens indkomsterhvervelse, at der var tale om en erhvervmæssig rejse. Herefter blev vognmanden beskattet af 50 pct. af den del af rejseudgifterne, der vedrørte ham. Når vognmanden "kun" blev beskattet af 50 pct. af rejseudgifterne, skyldes det, at beskatningsgrundlaget i disse tilfælde er rejsens værdi for vognmanden – og altså ikke rejsens objektive værdi (rejseudgifterne), som for lønmodtagere, der får en rejse foræret af arbejdsgiveren.

I en senere sag fra Landsskatteretten fra 2012 var en indkøbschef blevet inviteret på en 4-dages jagtrejse til Polen af arbejdsgiverens forretningsforbindelser, og forretningsforbindelsen havde behandlet udgiften som repræsentation. På grundlag af bl.a. oplysningerne i rejseprogrammet sammenholdt med oplysningerne om rejsens forretningsmæssige indhold og omfang var det Landsskatterettens vurdering, at indkøbschefens deltagelse i jagtrejsen primært havde været begrundet i varetagelse af indkøbschefens private jagtinteresser. Herefter blev indkøbschefen beskattet af 50 pct. af rejsens markedsværdi, svarende til, hvad Landsskatteretten mente var den økonomiske nytteværdi af rejsen.

### En landsskatteretsafgørelse fra 2017

Landsskatteretten har nu på ny fået forelagt en sådan sag. Her blev udfaldet ganske vist det modsatte, dvs. ingen beskatning. Men Landsskatterettens begrundelse for afgørelsen tyder på, at Skat fremover i videre omfang vil se nærmere på disse sager.

Sagen drejede sig om en hovedaktionær i en koncern indenfor bygge- og anlægssektoren, der havde deltaget i en række jagter betalt af en forretningsforbindelse i branchen. Flere af de øvrige deltagere på jagterne havde erhvervmæssig tilknytning til virksomheder, der havde samhandelsforhold med én eller flere af hovedaktionærens virksomheder.

Det er almindelig kendt, at sådanne arrangementer er velegnede til at etablere eller konsolidere klientforbindelser. Sidder eksempelvis en revisor eller advokat sammen med en

**Offentliggjort d. 17. juni 2017**

potentiel klient i et krat i flere timer og venter på en vildfaren and, er der jo rigelig tid til at fortælle om egne fortræffelige kvaliteter.

Skat forhøjede hovedaktionærens skatteansættelser for 2012, 2013 og 2014 med henholdsvis 31.132 kr., 12.751 kr. og 17.026 kr., svarende til 50 pct. af den relative andel af de samlede udgifter vedrørende jagterne. Skat anfægtede ikke, at der under arrangementerne havde været forretningsmæssige overvejelser og samtaler, men iværksatte beskatning med henvisning til arrangementernes store private islæt i form af jagterne.

Landsskatteretten underkendte dog Skats afgørelse.

Landsskatteretten anførte indledningsvist, bl.a. med henvisning til sagen fra 2001, at vederlagsfri deltagelse i aktiviteter med et betydeligt privat islæt anses for skattepligtig, såfremt deltagelsen ikke har en konkret og direkte sammenhæng med indkomsterhvervelsen, som overstiger deltagerens private interesse i at deltage.

Om den konkrete sag konstaterede Landsskatteretten herefter, at det var oplyst, at hovedaktionæren deltog i jagtarrangementerne med henblik på at pleje og bevare det forretningsmæssige forhold mellem hovedaktionærens koncernselskaber og de øvrige virksomheder i forretningsforbindelsens samhandelskreds. Ligeledes fremgik, at de øvrige deltagere ved arrangementerne havde været en kreds af tidligere, nuværende og potentielle samhandelspartnere for klagerens virksomhed.

Videre konstaterede Landsskatteretten, at det af invitationerne og fakturaerne for arrangementerne blot fremgik, at der havde været programsat deltagelse i jagt samt bespisning af deltagerne, hvilket efter Landsskatterettens opfattelse overvejende måtte anses som aktiviteter af privat karakter, og at der ikke fremgik programsatte aktiviteter som entydigt måtte anses som erhvervsmæssige.

Med henvisning til, at deltagelse i jagt forudsætter erhvervelse af jagtvåben, samt adgang til lovpligtigt opbevaringsskab og erhvervelse af jagttegn, anså Landsskatteretten det for overvejende sandsynligt, at hovedaktionæren havde en privat interesse for jagt.

## Offentliggjort d. 17. juni 2017

Efter en konkret vurdering nåede Landsskatteretten imidlertid frem til, at det ikke kunne afvises, at hovedaktionærens deltagelse havde haft en konkret og direkte sammenhæng med hovedaktionærens indkomsterhvervelse, og at hovedaktionæren erhvervsmæssige interesse i at deltage i jagtarrangementerne havde været det primære hensyn bag hans deltagelse. Landsskatteretten henså herved bl.a. til det oplyste om deltagerkredsen, der havde været vigtige forretningsforbindelser for hovedaktionæren, og hvor muligheden for erhvervsmæssige drøftelser havde været til stede, og til det oplyste om den økonomiske værdi for hovedaktionæren, som invitationen til endagsarrangementer som de foreliggende har udgjort.

Hovedaktionæren i denne sag undgik altså beskatning af værdien af deltagelse i jagterne.

### Kommentar

Selv om hovedaktionæren i denne sag klarede frisag, kan der som nævnt være god grund til at bemærke sig afgørelsen og navnlig Landsskatterettens begrundelse herfor.

Med den valgte begrundelse for afgørelsen har Landsskatteretten således øjensynligt forladt det oprindelige udgangspunkt for beskatning af modtageren, nemlig at *”Værdien af repræsentation beskattes i almindelighed ikke hos den, der modtager repræsentationsydelse (f.eks. gaverne eller bespisningen).”* Dette til fordel for en praksis, hvorefter *”Vederlagsfri deltagelse i aktiviteter med et betydeligt privat islæt anses for skattepligtig, såfremt deltagelsen ikke har en konkret og direkte sammenhæng med indkomsterhvervelsen, som overstiger deltagerens private interesse i at deltage”*.

Der er med denne afgørelse næppe nogen tvivl om, at Skat fremover vil interessere sig en del for, om en skatteydere deltagelse i et konkret arrangement *har en konkret og direkte sammenhæng med indkomsterhvervelsen*, og om denne interesse *overstiger deltagerens private interesse i at deltage*.

Der er her tale om skønsprægede vurderinger, og der må nok forudses disputser med Skat om, hvornår deltagelse i et konkret arrangement har en sådan konkret og direkte

**Offentliggjort d. 17. juni 2017**

sammenhæng med indkomsterhvervelsen, at denne interesse overstiger deltagerens private interesse i at deltage.

Og måske vil også størrelsen af omkostningerne til et givet arrangement spille en rolle, således at er der tale om usædvanlige store omkostninger, vil dette trække i retning af beskatning af deltagerne. Dog skal det her tilføjes, at netop i den ovenfor omtalte sag, var omkostningerne pr. deltager så vidt det ses ganske store.

En yderligere facet i denne sammenhæng er, at Skat her har en meget let adgang til en skærpet kontrol ved ganske enkelt at sammenholde deltagerkredsen i forskellige arrangementer, og herunder særligt vurdere, hvorvidt der foreligger en gensidig udveksling af ydelser af mere systematisk karakter. Altså om der er tale om ”bytte bytte købmand”.

— o —