



Aktuel Skat 1. halvår 2011

Personbeskatning
Erhvervsbeskatning
Aktionærbeskatning
Selskabsbeskatning
International beskatning
Moms og lønsum
Told og afgifter
Anden tilhørende lovgivning
Oversigt, genoptagelsesadgang
Oversigt, skattelove og lovforslag

OVERBLIK OVER VÆSENTLIGE ÆNDRINGER I 1. HALVÅR 2011

Det første halvår af 2011 har ikke medført store ændringer – helt som forventet. Umiddelbart kunne det derfor formodes, at halvårets oversigt var ”tynd”, men sådan forholder det sig ikke. Dels er de småjusteringer, der trods alt er foretaget (reparation på tidligere lovgivning) relativt komplekse, og dels har der været en fortsat udvikling i praksis.

I tidligere publikationer har vi omtalt det problematiske regelsæt for personalegoder, som blev vedtaget med virkning pr. 1. januar 2010. Virksomheder skulle indberette alle typer af personalegoder – uanset værdien heraf. En afgørelse af Skatterådet viste med al tydelighed, at reglerne ikke var til at administrere, idet en større virksomhed blev pålagt at indberette et gode på DKK 6 vedr. administration af et rabatkort for medarbejderne. Efter lang tids overvejelse endte kritikken fra erhvervslivet, FSR Danske Revisorer m.fl. med, at der blev indført en bagatelgrænse for indberetning. Herefter skal kun enkeltgoder på DKK 1.000 og derover indberettes til SKAT, mens øvrige smågaver m.v. skal selvangives af den enkelte medarbejder (og virksomheden skal ikke holde regnskab herover). Dette har virkning fra 1. januar 2011, men vi formoder, at der i praksis vil være tale om, at reglerne også kommer til at gælde for 2010 (hvad der reelt set skal beskattes hos medarbejderen). Det var for os at se en unødvendig styrkeprøve mellem SKAT og erhvervslivet, og vi håber, at det ikke skal gentage sig. Eksempelvis blev en lang række personaleforeninger nedlagt som følge af dette regelsæt, og de kan nu genetableres, jf. nyt styresignal om beskatning af medlemmer i disse foreninger.

For at øge aktiviteten i samfundet er der indført en ny tilskudsordning for private husejere. Der er fra 1. juni 2011 adgang til at opnå et ligningsmæssigt fradrag på DKK 15.000 årligt (2011-2013) for udgifter til håndværkere (arbejdslonnen). Der er udarbejdet en positivliste over de arbejder, der giver adgang til fradrag. Det er et krav, at der sker indberetning via et særligt system, som dog endnu ikke er etableret. Forhåbentlig kan ordningen medvirke til at øge beskæftigelsen og reducere omfanget af sort arbejde, jf. lovens hensigtserklæringer. Der er samtidig sket en præcisering af vernetjenester m.v. i forhold til sort arbejde, således at sædvanlige ydelser mellem venner m.fl. ikke kriminaliseres.

Med det formål at fremme iværksætteri er der gennemført to centrale ændringer:

(1) Adgangen til at opspare midler til senere etablering af erhvervs-mæssig virksomhed er forbedret via iværksætterkontoordningen (svarer til den tidligere investeringsfondslov). Der kan indskydes op til 60% af lønnen m.v. på iværksætterkontoen, dog altid op til DKK 250.000. Indskuddet giver ret til fradrag i personlig indkomst, og dermed opnås en fradragssprocent på ca. 52 (mod ca. 33% ved indskud på etableringskontoordningen). Disse regler kan benyttes helt frem til det 5. etableringsår.

(2) Der vil blive indført særligt lempelige regler for selskabers beskatning af såkaldte iværksætteraktier, dvs. unoterede aktier i små og mellemstore iværksættervirksomheder. I praksis betyder reglerne, at avance på sådanne iværksætteraktier er skattefri efter tre års ejertid. Imidlertid er der tale om erhvervsstøtte, hvorfor EU skal godkende reglerne, inden de kan benyttes. Forhåbentligt går det hurtigere end anmodningen om godkendelse af dagsbeviser til varebiler!

Siden vedtagelse af ændringer af kursgevinstbeskatningen i januar 2010 har der været uklarhed om virksomheders adgang til at regulere skattemæssigt for forventede tab på debitorer. Der er et styresignal på vej, og det fremgår heraf, at virksomhederne skal tage udgangspunkt i en konkret vurdering af den enkelte debitor. Det er vores vurdering, at dette typisk er opfyldt ved den regnskabsmæssige værdiansættelse af varedebitorer.

Afgiftsområdet blev udvidet med en ny afgift: fedtafgift. Reglerne træder i kraft pr. 1. oktober 2011 og vil givetvis føre til en lang række fortolkningstvivi og administrative besværligheder. Der er reelt tale om at få en del af finansieringen af Forårspakken på plads og er baseret på en rapport fra Forebyggelseskommissionen. Reglerne finder anvendelse på kød, mejeriprodukter m.v. med en fedtprocent over 2,3 (mættet fedt).

Det er åbenbart, at den nye slankede organisation i SKAT skal vise, at alle omlægningerne i de seneste 10 år bærer frugt, og at det reducerede antal medarbejdere i den nye organisationsstruktur med den voldsomt udvidede digitalisering og de valgte indsatsområder kan realisere de politiske mål med SKAT: at øge kvaliteten og effekten af ligningen. Vi ser med bekymring på retssikkerheden og særligt det åbenbare kompetencefald, der har været over de seneste år, da den største garanti for et retssamfund er, at love og regler bliver praktiseret på en måde, som er synlig og forståelig for den daglige bruger (skatteyder). Vi håber, at SKAT har lige så stor fokus på dette område, som vi har.

Den kommende periode inden valget forventes ikke at indebære lovændringer af betydning. Der forventes således kun mindre justeringer. På vores hjemmeside vil vi løbende opsamle relevante oplysninger om mulige indgreb efter et valg, da det kan have interesse for mange personer og virksomheder, hvorledes tendensen i den kommende valgperiodes skatte- og afgiftslovgivning kan forventes at blive.

Ovenstående og alle de andre ændringer, der er sket i 1. halvår af 2011, er opsamlet i denne publikation. God læselyst!

1. Personbeskatning	7
Lovgivning	7
Beskatning af aktivitet i personaleforeninger	7
Fradrag for udgifter til hjælp og istandsættelse af hjemmet fra 1. juni 2011	10
Nedslag i ejendomsværdiskatten – for ejendomme beliggende i Frankrig og Spanien	10
Fri avis – leveret på medarbejders bopæl	11
Arbejdsgiverbetalt sundhedsordninger	12
Automatisk beregnet befordringsfradrag	15
Pensionsudbetalinger	16
Praksis	17
Fraflytning – ejendomsudlejning i Danmark	17
Fri bil	17
Fodboldrejse er skattepligtig	18
Personalegoder	18
Multimedier	20
Medarbejderaktier	22
Amagerbanken – aktier og indlån	22
Medarbejderaktier – anciennitetskrav	24
Kantineordninger	24
Motionsløb skattefri for medarbejderne	25
Papirløst samliv	26
Ansatte i finanssektoren	30
2. Erhvervsbeskatning	31
Lovgivning	31
Iværksætterkonto	31
Manglende oplysning om succession ikke diskvalificerende	31
Mulighed for genoptagelse af årsregulering af fast ejendom	31
Styresignal – væddeløbsheste og stutteri	32
Kapitalafkastsatsen for 2011	32
Praksis	33
Driftsudgifter	33
Tab på debitorer	33
Hobbylandbrug med opstart af nye aktiviteter	34
Erhvervsmæssig virksomhed – kunstner	34
Kørebog – formodningsregel	35
Beskatningsgrundlag for leasede biler	35
Landsbrugslovgivning og fri bolig	37
Virksomhedsskatteordningen	37
Kommanditister	40
Overskudsfordeling	40
Nedrivningsudgifter – salg af bygning	41
Genanbringelse af ejendomsavance ved fraflytterbeskatning	41
Placering af byggeretsværdien ved delsag en ejendom	42
Afskrivning på bygninger forudsætter erhvervsmæssig anvendelse	42
Udlejning af husbåd – ikke fradrag for underskud	43
3. Aktionærbeskatning	44
Lovgivning	44
Iværksætteraktier	44
Praksis	45
Beskatning af fri husbåd	45
Gave til golfklub og hospitalsklovne ikke maskeret udlodning	45
Sammenlægning af aktieklasser – ingen afståelse	46
Vedtægtsændring – stemmer	46
Hovedaktionærens beskatning af fri bolig efter ændring af landbrugsloven	47
4. Selskabsbeskatning	49
Lovgivning	49
Opfølgning på reglerne om selskabers aktieavancebeskatning m.v. – et hurtigt overblik	49
Selskabers aktieavancebeskatning m.v.	51
Vandværkers overgang til skattepligt – indgangsværdier	56
Praksis	58
Mellemholdingreglen – økonomisk virksomhed	58
Sambeskatning – koncernforbindelse	58
Sambeskatning – genbeskatningssaldo – bortseelse fra underskud	59
Sambeskatning – 33H	60

Vandværker – åbningsbalance	61
Beneficial owner – udlodning til hollandsk D.B.V.	61
Fonde – efterbeskatning af ubenyttede hensættelser	61

5. International beskatning **63**

Lovgivning m.v.	63
Personers fraflytningsbeskatning – nye regler om henstand m.v.	63
Udenlandske eksperter (forskerordningen)	64
Beskatning af sociale ydelser	64
Skattefri godtgørelser	66
Praksis	67
Skattepligt for udlændinge, der har ægtefælle i Danmark	67
Fast driftssted	70
Selskab som kommanditist	72
Forskerordningen – bonus	73
Kildeskat af renter	73
Omstruktureringer – fusion	73
Fraflytningsbeskatning	75
Tonnagebeskatning	75

6. Moms og Lønsum **78**

Lovgivning	78
Salg af ydelser – krav om verifikation af momsnumre	78
Momsfradrag for hotelophold forhøjet	78
Delregistrering efter momsloven – SKAT har skærpet praksis	79
Nye frister for listeindberetning	80
Nye incoterms pr. 1. januar 2011	81
Styresignal – momsfritagelse af kostrådgivning	81
Styresignal – væddeløbsheste og stutier	82
Moms – kosmetiske behandlinger	82
Tilpasning af briller og kontaktlinser	83
Genoptagelse – lønsumsafgift – fagforening	84
Varebiler – privatbenyttelsesmærke – bøde	85
Praksis	86
Moms – salg af byggegrunde og nye bygninger	86
Undervisningsydelser – underleverandør	90
Berigtigelse af moms – kreditnota og ny faktura	91
Byggevirksomhed – byggeri for egen regning – garantiarbejder	91
Rejsebureau etableret i Schweiz ikke momspligtig i Danmark	91
Rejsebureauer – egenproduceret guideydelse	92
Rejsebureau – formidling i fremmed navn	92
Holdingselskab – selvstændig økonomisk virksomhed	92
Gymnasium – momspligt – elafgift – vandafgift	92
Køb og salg af valuta	92
Factoringvirksomhed	92
Grænsehandelskoncept – handel med campingvogne	93
Grænsehandelskoncept – skærpet praksis – træpiller	93
Grænsehandelskoncept – salg af træpiller	93
Golfbane – udlejning og vedligeholdelse	93
Forening – momspligt	94
Moms ved salg af værdikuponer	94
Moms – ventelistegebyrer	95
Moms – rykkergebyrer	95
Ridefysioterapi – momsbehandling	95
Moms – udlægsreglerne	96
Udlejningsbiler – reduceret grundlag – fællesregistrering	96
Leasingselskab – levering af forsikringsydelse til leasingtagere	97
Udlæg – gebyrer vedr. tilstandsrapporter og energimærkning	97
Sygehus – driftsoverenskomst	98

7. Told og afgifter **99**

Lovgivning	99
Fedtafgift	99
Energiafgifter	102
Styresignal – praksisændring spildevand	103
Styresignal – opladning af batterier til el-biler	103
Praksis	104
Spilleafgiftsloven – udlodning	104
Spildevandsafgift – opgørelse – vandforbrug	104

Styresignal – uretmæssig anvendelse af farvet dieselolie	104
Godtgørelse af elafgift – edb-bureau	104
Registreringsafgift – hæftelse	105
Fritagelse for registreringsafgift – institutionsbusser	105
Ombygning af motorcykel – hæftelse for registreringsafgift	106
Prøveskilte – kørsel mellem dansk/tyske grænse	107

8. Anden lovgivning

Lovgivning	109
Overdragelse med succession – skatteforpligtelse	109
Skatterådet – forelæggelse af sager	110
Succession – manglende indberetning	113
Praksis	114
Vurderingsprincip	114

9. Oversigt over genoptagelsesadgang

1. halvår 2011	115
----------------	-----

10. Oversigt over skattelove og lovforslag

1. halvår 2011	116
----------------	-----

1. PERSONBESKATNING

Lovgivning

Beskatning af aktivitet i personaleforeninger

SKM 2011.415 SKAT

SKAT har udsendt styresignal om medarbejdernes beskatning ved deltagelse i aktiviteter i personaleforeninger på arbejdspladsen, herunder udlodning af kunstværker fra kunstforeninger.

Reglerne om indberetningspligt for arbejdsgivere omtales tilsvarende.

Siden indførelse af nye regler for arbejdsgivers indberetningspligt har der været en del usikkerhed om personaleforeninger. En lang række personaleforeninger, herunder kunstforeninger, er afviklet som følge heraf.

Skatteministeriet har nu præciseret reglerne for beskatning af medarbejdere, der deltager i aktiviteter i blandt andet personaleforeninger, som arbejdsgiveren yder tilskud til, herunder kunstforeninger¹.

Kort fortalt

Medarbejdere, der deltager i aktiviteter i en personaleforening, som arbejdsgiveren betaler tilskud til, skal IKKE beskattes heraf som et personalegode, hvis en af følgende to betingelser er opfyldt:

1. Arbejdsgiveren har ikke en direkte væsentlig indflydelse i foreningen. Det betyder nemlig, at godet ikke anses for ydet af arbejdsgiveren, og personaleforeningen skal behandles som andre foreninger (ex fodboldklubben).

Giver arbejdsgiveren et tilskud, der sammenlagt maksimalt udgør DKK 1.500 pr. medarbejder pr. år, og betaler medarbejderen selv et tilsvarende beløb, er godet ikke ydet af arbejdsgiveren, hvis denne ikke på anden måde har direkte væsentlig indflydelse.

2. Godet er undtaget fra beskatning, f.eks. fordi det kan anses for at være ydet som led i sædvanlig personaleleje eller er en del af et firmaarrangement.

For kunstforeninger er reglerne anderledes, jf. særskilt omtale nedenfor. Udlodninger vil generelt være skattepligtige for modtagerne (uændret).

I disse tilfælde vil arbejdsgiver derfor ikke have indberetningspligt.

1. Personaleforening på arbejdspladsen

Medarbejderens beskatning ved deltagelse i aktiviteterne i en personaleforening afhænger af, om "aktiviteterne" kan anses for at komme fra arbejdsgiveren, og derfor er omfattet af ligningslovens § 16 om beskatning af personalegoder fra arbejdsgiveren.

Denne vurdering sker ud fra dels arbejdsgiverens direkte indflydelse på personaleforeningen, og dels om arbejdsgiveren yder et væsentligt økonomisk bidrag. Se straks nedenfor.

Hvis "aktiviteterne" **ikke** kommer fra arbejdsgiveren, skal medarbejderen beskattes efter de regler, der gælder ved deltagelse i aktiviteter i andre foreninger ex fodboldklubben – dvs. i praksis er der ingen beskatning.

1.1. Vurdering af, om det er et gode fra arbejdsgiveren

Ligningslovens § 16 om beskatning af personalegoder finder kun anvendelse på goder, der er ydet af en arbejdsgiver.

Det er ikke en forudsætning for beskatningen af medarbejderen, at arbejdsgiveren er ejer af godet eller har købt godet til medarbejderen. Har arbejdsgiveren haft en bestemmende indflydelse på, hvem godet er ydet til, finder ligningslovens § 16 anvendelse.

Arbejdsgiverens indflydelse skal vurderes ud fra følgende to kriterier:

Direkte væsentlig indflydelse

Der skal foretages en konkret vurdering af den enkelte forening på arbejdspladsen, for at kunne vurdere om arbejdsgiveren kan siges at have en direkte væsentlig indflydelse på foreningen. Det vil i praksis ikke være tilfældet, idet personaleforeninger er medarbejderstyret og har egen selvstændig økonomi m.v.

Væsentligt økonomisk bidrag

Hvis arbejdsgiveren yder et bidrag, der i væsentlig grad dækker udgifterne, anses denne for at have en direkte, væsentlig indflydelse. Et bidrag, der i væsentlig grad dækker udgifterne, kan efter Skatteministeriets opfattelse både være:

- Hvis arbejdsgiveren betaler en væsentlig andel af udgifterne eller
- Betaler et ikke uvæsentligt beløb pr. medarbejder, uanset om medarbejderen betaler et tilsvarende beløb.

Førstnævnte betingelse om betaling af væsentlig andel af udgifterne vurderes naturligvis på grundlag af personaleforeningens regnskab. Som udgangspunkt må væsentlig andel vurderes at være mindst 50% af udgifterne.

Betaler arbejdsgiveren til en bestemt aktivitet i personaleforeningen, skal arbejdsgiverens økonomiske bidrag og indflydelse dog vurderes i forhold til denne aktivitet.

Hvis aktiviteten imidlertid er ydet af arbejdsgiveren og derved kan anses for at være et personalegode, skal det beløb, som arbejdsgiveren har bidraget med, ikke medtages i den samlede vurdering af personaleforeningen, hvis personalegodet er undtaget fra beskatning, eksempelvis hvis der er tale om en julefrokost, som altid er fritaget for beskatning.

Sidstnævnte betingelse om uvæsentligt beløb pr. medarbejder har SKAT kommenteret yderligere:

¹ Betingelser for at være en forening skal være opfyldt

Dét, at arbejdsgiveren gennem et stort tilskud kan bestemme, hvilke arrangementer, der skal afholdes, kan tale for, at arbejdsgiveren udøver direkte væsentlig indflydelse i personaleforeningen i øvrigt.

Deltager en medarbejder i flere foreninger på samme arbejdsplads, hvor beløbet til den enkelte personaleforening må anses for at være uvæsentligt, er det det samlede beløb, som arbejdsgiveren gennemsnitligt yder pr. medarbejder, der skal vurderes. Det fremgår ikke af styresignalet hvorledes opgørelsen skal foretages, men vi vurderer, at det skal måles i forhold til samtlige medarbejdere (gennemsnitligt).

For afgørelsen af, hvornår et bidrag kan anses for at være væsentligt, henviser Skatteministeriet til Skatterådets afgørelse (SKM 2010.521 SR) vedrørende en sundhedsordning.

Sundhedsordningen blev anset for at være skattefri personalepleje, bl.a. fordi udgiften på DKK 1.500 pr. medarbejder blev anset for at være et uvæsentligt beløb. Det er Skatteministeriets opfattelse, at denne beløbsgrænse også kan bruges i relation til personaleforeninger.

Består arbejdsgiverens bidrag alene i at betale et uvæsentligt beløb pr. medarbejder, og betaler medarbejderen et lignende beløb, er der ikke tale om, at arbejdsgiveren har en direkte væsentlig indflydelse på ordningen, hvis arbejdsgiveren ikke på anden måde har bestemmende indflydelse på ordningen.

1.2. Hvis godet ikke kommer fra arbejdsgiveren

Ud fra afsnit 1.1 forudsættes det vurderet, at godet ikke kan anses for at komme fra arbejdsgiveren. Det er således de almindelige regler, der gælder.

Medarbejderne skal, ligesom tilsvarende medlemmerne i en forening uden for arbejdsgiverens regi, derfor ikke beskattes af de ydelser, der stilles til rådighed, hvis der er tale om en egentlig forening, og godet ikke kommer fra arbejdsgiveren.

1.3. Personalegode - godet kommer fra arbejdsgiveren

Arbejdsgiveren anses at have stillet godet til rådighed – fordi det er vurderet, at arbejdsgiveren har haft direkte væsentlig indflydelse eller har ydet et væsentlig økonomisk bidrag (afsnit 1.1) – hvorfor der som udgangspunkt er tale om et skattepligtigt personalegode for de medarbejdere, der deltager i aktiviteterne.

Medarbejderens kontingent/betaling i året kan fratrækkes værdien af godet. Godet skal dog ikke beskattes, hvis det falder under de almindelige regler om skattefritagelse for personalegoder.

1.3.1 Fritagelse for beskatning

Som nævnt indledningsvist kan deltagelse i en personaleforenings aktivitet være fritaget for beskatning, selvom goderne anses for at komme fra arbejdsgiver.

Det gælder disse tilfælde, der generelt er skattefritaget for medarbejdere:

Bagatelgrænsen for arbejdsrelaterede personalegoder
Ligningslovens § 16, stk. 3, 5. pkt., angiver, at goder, som arbejdsgiveren i overvejende grad har ydet af hensyn til den medarbejders arbejde, ikke beskattes, hvis den samlede værdi af disse goder fra en eller flere arbejdsgivere ikke overstiger et grundbeløb på DKK 5.500 (2011).

Der skal dog være en direkte sammenhæng mellem godet og arbejdets udførelse. Aktiviteterne i en personaleforening på arbejdspladsen har alt andet lige ikke den nødvendige sammenhæng med arbejdets udførelse, hvorfor de sædvanligvis ikke kan være omfattet af bagatelgrænsen.

Bagatelgrænsen for mindre personalegoder

Pr. 1. januar 2011 er der indført en ny skattefritagelse for mindre personalegoder i ligningslovens § 16, stk. 3, 3. pkt. Goderne omfattet heraf beskattes kun, hvis den samlede værdi af disse goder fra en eller flere arbejdsgivere m.v. overstiger et grundbeløb på DKK 1.000 pr. år.

Hvis værdien af aktiviteterne i en personaleforening og andre personalegoder fra arbejdsgiveren m.v. er under DKK 1.000 kr., vil de derfor være skattefrie for medarbejderne. Det er medarbejderen, der skal holde regnskab med årets samlede værdi.

Firmaarrangementer

Firmaarrangementer er fritaget for beskatning, hvis arrangementet er af rimeligt omfang og varighed. Der skal foretages en konkret vurdering af arrangementet.

En udflygt for firmaets medarbejdere kan således være skattefri, hvis den efter en konkret vurdering kan anses for at være en firmaskovtur.

Har arbejdsgiveren eksempelvis givet et stort bidrag til personaleforeningens juletræsfest, vil denne aktivitet anses for at komme fra arbejdsgiveren. Medarbejderne skal derfor ikke beskattes, da juletræsfesten kan anses for at være et skattefritaget firmaarrangement.

Personaleplejefritagelsen

Ligningslovens § 16 omfatter efter praksis ikke goder uden væsentlig værdi, der ydes på arbejdspladsen som led i almindelig personalepleje ex kaffe-, kantine-, kunst- eller lignende ordninger.

Giver arbejdsgiveren et bidrag uden væsentlig værdi til en personaleforenings aktiviteter på arbejdspladsen som led i almindelig personalepleje, vil det som udgangspunkt være omfattet af denne fritagelse. Medarbejderne skal dermed ikke beskattes af aktiviteterne.

Der har ikke tidligere været fastsat en praksis for, hvad der forstås ved "uden væsentlig økonomisk værdi". Det har været et dynamisk begreb, som udvikler sig i takt med den økonomiske udvikling og opfattelsen i samfundet.

Skatterådet fandt - i 2010 i afgørelsen (SKM 2010.521 SR) om en sundhedsundersøgelse - at DKK 1.500 betalt af arbejdsgiveren var et gode omfattet af almindelig personalepleje på arbejdspladsen. Herved har Skatterådet vurderet, at DKK 1.500 kr. er et uvæsentligt beløb.

SKAT må forventes fremover at vurdere skattefriheden i forhold til denne årlige grænse.

1.4. Skal arbejdsgiveren foretage indberetning?

Som anført er det nødvendigt at skelne mellem kunstforeninger, hvor arbejdsgiveren har væsentlig indflydelse og øvrige.

Personalegode anses for ydet af arbejdsgiveren

Hvis godet/aktiviteten er ydet af arbejdsgiveren og er skattepligtigt, har arbejdsgiveren indberetningspligt har arbejdsgiveren indberetningspligt, hvis godet har en værdi over DKK 1.000.

Der henvises til Nyhedsbrev nr. 2011-09 samt vores publikation om Personalegoder.

Ikke et personalegode

Er godet/aktiviteten ikke et personalegode - fordi arbejdsgiveren ikke har en direkte væsentlig indflydelse på en personaleforening - har arbejdsgiveren **IKKE** indberetningspligt.

I disse tilfælde beskattes medlemmet ikke, idet deltagelse i foreningens vedtægtsmæssige aktiviteter ikke anses at ske med økonomisk gevinst for øje.

Det må forventes, at personaleforeninger generelt kan arrangere sig således, at der ikke skal ske indberetning fra arbejdsgiver.

Kun hvis foreningen uddeler kontanter eller særligt store ydelser, der ligger fjernt fra foreningens formål, og værdien væsentligt overstiger det betalte kontingent, kan der ske beskatning. Det vil være sjældent forekommende i praksis.

2. Kunstforeninger på arbejdspladsen

Medarbejdere, der vinder et kunstværk i en kunstforening, er skattepligtige heraf.

Det er SKATs opfattelse, at der i modsætning til personaleforeninger altid skal ske beskatning, idet medarbejderen (typisk efter lodtrækning) får en kunstgenstand med hjem, modsat ved andre personaleforeninger hvor godet forbruges umiddelbart, eksempelvis startgebyr til et motionsløb.

Det har ingen betydning, om udlodningen af kunstværket foregår på en arbejdsplads eller uden for arbejdspladsen.

Det er dog også for kunstforeninger nødvendigt at skelne mellem kunstforeninger, hvor arbejdsgiveren har væsentlig indflydelse og øvrige. Det er samme definition som omtalt ovenfor under personaleforeninger i øvrigt.

Sondringen har betydning for dels arbejdsgivers indberetningspligt og dels beskatningsværdien, jf. nedenfor.

Skatteministeriet henviser til afgørelserne fra tidligere på året vedrørende beskatning af kunstværker udloddet af kunstforeninger (SKM 2011.284 SR, SKM 2011.285 SR og SKM 2011.384 SR), hvor arbejdsgiveren alene bidrog med et uvæsentligt beløb, der modsvarede medarbejderens eget bidrag.

Arbejdsgiverne i de konkrete afgørelser havde ikke en direkte væsentlig indflydelse på kunstforeningen, og kunstværkerne var derfor ikke personalegoder omfattet af ligningslovens § 16.

Kunstværker, der udloddes af en kunstforening

Medarbejderen skal beskattes af den subjektive værdi for modtageren, dvs. den værdi kunstværket har for medarbejderen.

Medarbejderen kan nedsætte den skattepligtige værdi af kunstværket med eget bidrag til kunstforeningen (betalt i indkomståret, hvor der modtages en udlodning). Værdien kan ikke blive negativ.



Kunstværker, der anses for ydet af arbejdsgiveren

Hvis en medarbejder anses for at have modtaget et kunstværk fra arbejdsgiveren - fordi det er vurderet, at arbejdsgiveren har haft direkte væsentlig indflydelse eller har ydet et væsentlig økonomisk bidrag - skal kunstværket beskattes som et personalegode efter ligningslovens § 16.

Medarbejderen skal beskattes af kunstværket til den værdi, som det må antages at koste medarbejderen at erhverve kunstværket i almindelig fri handel.

Medarbejderen kan nedsætte den værdi, der skal beskattes, med eget bidrag til kunstforeningen i indkomståret (betalt i indkomståret, hvor der modtages en udlodning). Værdien kan ikke blive negativ.

2.1. Skal arbejdsgiveren foretage indberetning?

Som anført er det nødvendigt at skelne mellem kunstforeninger, hvor arbejdsgiveren har væsentlig indflydelse og øvrige.

Personalegode anses for ydet af arbejdsgiveren

Hvis godet/aktiviteten er ydet af arbejdsgiveren og er skattepligtigt, har arbejdsgiveren indberetningspligt, hvis godet har en værdi over DKK 1.000.

Der henvises til Nyhedsbrev nr. 2011-09 samt vores publikation om Personalegoder.

Ikke et personalegode

Er godet/aktiviteten ikke et personalegode - fordi arbejdsgiveren ikke har en direkte væsentlig indflydelse på en personaleforening - har arbejdsgiveren **IKKE** indberetningspligt.

Da kunstforeningen på arbejdspladsen typisk ikke vil være en fond eller forening, der driver erhvervsmæssig virksomhed, som er skattepligtig efter fondsbeskatningsloven eller pensionsafkastbeskatningsloven, vil der heller ikke være indberetningspligt for kunstforeningen.

Det må forventes, at kunstforeninger generelt kan arrangere sig således, at der ikke skal ske indberetning fra arbejdsgiver.

Medarbejderen, som vinder kunstværket, vil dermed selv skulle selvangive den skønnede værdi af kunstværket på selvangivelsen.

Frdrag for udgifter til hjælp og istandsættelse af hjemmet fra 1. juni 2011

Lov nr. 572 af 07.06.2011

Folketinget har den 1. juni 2011 vedtaget lovforslaget (L 208) om servicefradrag for udgifter til hjælp og istandsættelse af hjemmet. Loven medfører, at private kan få skattefradrag på op til DKK 15.000 for lønudgifter til en lang række ydelser i hjemmet.

Loven udmønter en del af en aftale indgået den 18. maj 2011 mellem regeringen, Dansk Folkeparti og Kristendemokraterne.

Loven indføres som en forsøgsordning gældende i perioden fra den 1. juni 2011 til og med 31. december 2013.

Private har således mulighed for fradrag for arbejds løn til arbejder i hjemmet, der er udført og betalt efter den 1. juni 2011.

Hvem er omfattet af loven?

Frdraget på op til DKK 15.000 (inkl. moms) gives til både ejere, lejere og andelshavere i helårsboliger. Frdraget er pr. person over 18 år i husstanden og gives som et ligningsmæssigt fradrag. Skatteværdien heraf er ca. 33%, hvilket svarer til ca. DKK 5.000 i en gennemsnitskommune.

Frdraget gælder kun for arbejds løn – ikke til materialer – og arbejdet skal være udført i en **lovlig helårsbolig**, hvor man som privat har sin faste bopæl. Det er derfor vigtigt, at fakturaen er opdelt i henholdsvis materialer og arbejds løn.

Ovenstående medfører, at de personer som lovligt – i henhold til sommerhusloven – har deres faste bopæl (folkeregisteradresse) i sommerhuset ligeledes kan opnå fradrag for udgifter afholdt til istandsættelse af sommerhuset.

Lønudgifter til istandsættelse af øvrige sommerhuse er således ikke omfattet af loven.

Dokumentation for frdraget

For at få frdraget skal man sikre sig dokumentation for sine udgifter i form af kontoudtog samt faktura eller eventuelt serviceattest. Frdraget gives i det år, hvor fakturaen er betalt.

Dokumentationen er nødvendig for at kunne få frdraget. Derfor er det vigtigt at gemme kontoudtog for betalinger,

gen, samt faktura hvis det er en virksomhed, man har fået til at udføre arbejdet.

Hvis arbejdet udføres af en person, kan man udfylde en serviceattest med personens CPR-nr. og kontonummer.

Arbejde på ejendomme, dvs. indvendig og udvendig vedligeholdelse og reparation, skal udføres af en virksomhed, som er momsregistreret i Danmark.

Serviceydelser i hjemmet såsom rengøring og børnepasning kan udføres af alle personer over 18 år, som er fuldt skattepligtige til Danmark.

Hvilke ydelser, der er omfattet af ordningen fremgår af SKAT.dk.

Vær opmærksom på, at frdraget ikke gives til nybyggeri herunder tilbygninger, men alene for istandsættelse af eksisterende ejendomme.

Hvordan får man frdraget?

Frdraget er betinget af, at den skattepligtige selv indberetter de frdragsberettigede udgifter til SKAT. Dette skal ske via SKAT.dk.

Indberetningen bliver først teknisk mulig i slutningen af 2011, hvor man så kan tæste udgiften til arbejds løn ind på SKAT.dk sammen med fakturanummer eller CPR-nr.

Skattebesparelsen vil komme til udbetaling (direkte eller indirekte) på årsopgørelsen for det indkomstår, hvori udgiften er afholdt, dvs. udgifter afholdt i 2011 kommer til udbetaling i foråret 2012, når årsopgørelsen for 2011 udsendes.

Det er hensigten, at der etableres et særligt betalingssystem på SKAT.dk – TastSelv, hvor de nødvendige oplysninger testes, og betalingen foretages.

Der henvises til Nyhedsbrev 2011-15 for uddybende information herom.

Nedslag i ejendomsværdiskatten – for ejendomme beliggende i Frankrig og Spanien

Personer, som er fuldt skattepligtige til Danmark, skal som udgangspunkt betale ejendomsværdiskat af ejerboliger inkl. fritidshuse, uanset om de er beliggende i Danmark eller i udlandet.

Når der ikke findes en godkendt ejendomsvurdering på ejendommen, er det ejendommens faktiske anskaffelses-sum, der tages udgangspunkt i. Denne anskaffelses-sum skal indekseres tilbage fra anskaffelsesåret til 2001 eller 2002.

Ved opgørelse af beregningsgrundlaget skal der anvendes et prisindeks for det land, hvor sommerhuset er beliggende. Indekset for 2009 er den seneste offentliggjorte oversigt (SKM 2010.334 SKAT).

Oftentimes vil en dobbeltbeskatningsaftale dog medføre, at Danmark ikke kan opkræve ejendomsværdiskatten på disse udenlandske ejendomme.

Ejendomme, som er beliggende i henholdsvis Frankrig og Spanien², som Danmark ikke pt. har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, bliver derfor beskattet både efter reglerne i Danmark og efter de interne regler i henholdsvis Frankrig og Spanien.

Dermed kommer danske skattepligtige personer til at betale såvel lokal skat af ejendommen samt dansk ejendomsværdiskat.

Nedslag efter danske regler?

Det er vigtigt at kende reglerne for at få lempelse (nedslag) efter danske interne regler³ for betalte franske og spanske skatter på fast ejendom.

Skatteministeriet har foretaget en konkret vurdering af lokale franske og spanske skatter og fastlagt, hvilken der opfylder betingelserne for at give adgang til nedslag i den danske ejendomsværdiskat.

For andre lande må det tilsvarende vurderes konkret. Der foreligger dog ikke offentliggjorte retningslinjer herfor.

Det skal bemærkes, at personer, der den 28. november 2007 var fuldt skattepligtig til Danmark, og som på dette tidspunkt allerede ejede fast ejendom i Frankrig eller havde indgået en aftale om erhvervelse af ejendom i Frankrig generelt er **fritaget for ejendomsværdibeskatning** i Danmark af denne ejendom, så længe personen forbliver fuld skattepligtig til Danmark og ejer den pågældende ejendom.

Frankrig

Ejendomsskattesystemet i Frankrig beskatter ligesom det danske en teoretisk lejeværdi af ejendommen. Frankrig har følgende skatter:

- Boligskat "taxe d'habitation"
- Grund eller ejendomsskatter på **bebygget** ejendom "taxes foncières sur les propriétés bâties"
- Grund eller ejendomsskatter på **ikke bebygget** ejendom "taxes foncières sur les propriétés non bâties".

Det er Skatteministeriets opfattelse, at kun **boligskat** og **ejendomsskat på bebygget jord** opfylder betingelserne for nedslag i den danske ejendomsværdiskat.

Bemærk, at det kun gælder for ejendomme eller dele af ejendomme, som anvendes til bolig.

Udover grund- og ejendomsskatter på både bebygget og ikke bebygget ejendom, skal der betales for bortfjernelse af husholdningsaffald "taxe d'enlèvement des ordures ménagères". Da dette anses for at være betaling af en tjenesteydelse, er der ikke mulighed for at få lempelse for denne betaling.

Tilsvarende opkræves der sammen med boligskatten i Frankrig tv-afgift og licens. Denne betaling er der heller

ikke lempelse for, da det er betaling for en tjenesteydelse.

Spanien

Spansk skat på fast ejendom benævnes "El impuesto sobre los bienes inmuebles" (IBI).

Det er Skatteministeriets opfattelse, at IBI svarer til den danske ejendomsværdiskat kombineret med den danske grundskyld og dermed giver adgang til nedslag i den danske ejendomsværdiskat.

Bemærk, at der kun kan ske lempelse for det beløb, der refererer sig til boligdelen.

Genoptagelse

Har man den 1. januar 2009 eller senere været berettiget til fradrag i den danske ejendomsværdiskat efter ovenstående retningslinjer, er der stadig mulighed for at få korrigeret den danske selvangivelse for ejendomme beliggende i udlandet for indkomståret 2009 via en anmodning til SKAT herom.

For indkomståret 2010 skal den faktiske betalte skat blot anføres på selvangivelsen for ejendommen beliggende i udlandet.

Det er en forudsætning for lempelsen, at der foreligger dokumentation for den betalte franske eller spanske ejendomsskat.

Fri avis – leveret på medarbejders bopæl

SKM 2011.183 SKAT

Skatteministeriet har i et styresignal præciseret reglerne for, hvornår en medarbejder er skattefri eller skattepligtig af en arbejdsgiverbetalt avis, der leveres på medarbejderens bopæl.

De ændrede regler er gældende for indkomståret 2011 og senere.

Arbejdsgiverbetalt avis – uden lønomlægning

Stiller arbejdsgiver fri avis til rådighed uden lønomlægning, er der en formodning om, at avisen i overvejende grad er til brug for arbejdet. Det gælder også i de tilfælde, hvor arbejdsgiveren tilbyder alle ansatte en fri avis.

Det betyder, at avisen er skattefri for medarbejderen, hvis den samlede værdi af avisen og andre goder ikke overstiger bagatelgrænsen DKK 5.500 (2011). Overskrides bagatelgrænsen, bliver medarbejderen skattepligtig af alle goderne. Vær dog opmærksom på følgende forhold:

- Betaler arbejdsgiveren for flere aviser, er det den "normale" avis, der skal henføres under bagatelgrænsen
- Hvis husstanden selv afholder udgiften til én daglig avis, skal arbejdsgiverbetalte aviser ikke medregnes til bagatelgrænsen, dvs. avisen er skattefri.

Som arbejdsgiver har man ikke pligt til at foretage en vurdering af, om avisen i overvejende grad er givet til medarbejderen af hensyn til arbejdet. Det er medarbejderen, der skal foretage denne vurdering.

² Den danske regering opsagde i juni 2008 dobbeltbeskatningsoverenskomsten med henholdsvis Frankrig og Spanien, med ikrafttrædelse pr. 1. januar 2009

³ Ejendomsværdiskatteloven § 12

Hvis enkelte medarbejdere vurderer, at avisen ikke har betydning for arbejdet, er medarbejderen skattepligtig af avisen, og medarbejderen har selv pligt til at selvangive værdien heraf. Arbejdsgiveren har ingen forpligtelser i den forbindelse, heller ikke selvom avisen generelt er tilbudt alle ansatte.

Arbejdsgiverbetalt avis – med lønomlægning

Hvis en arbejdsgiverbetalt avis helt eller delvist er finansieret via lønomlægning, er det arbejdsgiveren, der skal foretage en vurdering af, om avisen i overvejende grad er givet til medarbejderen af hensyn til arbejdet.

Kan arbejdsgiveren konkret begrunde, at avisen i overvejende grad er ydet af hensyn til arbejdet, er det de samme regler som beskrevet ovenfor, der gør sig gældende (avisen er ydet uden lønomlægning).

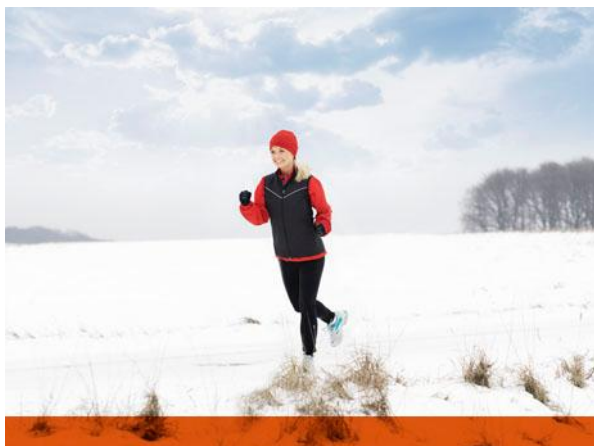
Den konkrete begrundelse kan dog foretages samlet for hele personalegrupper, såfremt personalegruppens arbejdsopgaver er ensartede. Det kan eksempelvis være en samlet vurdering af alle kommunikationsmedarbejdere i en virksomheds kommunikationsafdeling eller en samlet vurdering af akademiske medarbejdere i et direktionssekretariat, hvor en eller flere aviser vurderes i overvejende grad at være relevante for personalegruppens arbejde. Gruppen skal således udføre ensartede arbejdsopgaver for, at der kan foretages en samlet vurdering. Der er således ikke krav om, at arbejdsgiveren skal foretage en konkret vurdering for hver enkelt medarbejder.

Kan arbejdsgiver ikke begrunde, at avisen er tilbudt medarbejderen af hensyn til arbejdet, er medarbejderen skattepligtig af værdien af avisen, og arbejdsgiveren skal indberette avisen som et personalegode (værdien af abonnementet vil normalt overstige DKK 1.000 årligt).

Vores bemærkning

Flere og flere modtager fra arbejdsgiver forskellige personalegoder mod en nedgang i deres bruttoløn (lønomlægning).

Det er med nærværende afgørelse blevet præciseret, at virksomheder ikke kan tilbyde en skattefri avis via en aftale om lønomlægning uden at begrunde, hvorvidt avisen for den enkelte er ydet i overvejende grad af hensyn til arbejdet.



Arbejdsgiverbetalt sundhedsordninger

Sundhedsordninger kan under visse betingelser være skattefri for de medarbejdere, som får en sundhedsordning tilbudt af arbejdsgiveren.

Indhold/oversigt

- Generelt om reglerne
- Skattefrie ordninger i praksis
- Skattepligtige ordninger (hvornår går det galt?)
- Afslutning (og oversigt over afgørelser).

Ad a. Generelt om reglerne

Personers betaling for sundhedsundersøgelser, sundhedsbehandlinger og sundhedsforsikringer giver ikke adgang til skattemæssig fradragret.

Arbejdsgiver m.fl. vælger ofte - på vegne af deres medarbejdere - at afholde udgifter til sundhedsundersøgelser, sundhedsbehandlinger og -forsikringer (præmien). Medarbejderne er som **hovedregel skattepligtige** af værdien af disse goder - på helt samme måde som det gælder for andre personalegoder ydet af arbejdsgiver.

På samme måde som med personalegoder har arbejdsgiver som hovedregel altid fradrag for udgifter til ovennævnte sundhedsforanstaltninger. Det er uden betydning for arbejdsgivers fradragret, om udgifterne afholdes som led i en generel ordning, individuelt pr. medarbejder, eller om der sker betaling af en forsikringspræmie.

Det skattemæssige væsentlige spørgsmål er derfor, om medarbejderen **altid** skal beskattes, når arbejdsgiver afholder udgiften.

Det er en udbredt fejlopfattelse, at det er ligningslovens § 30, der er hovedreglen for den skattemæssige behandling af arbejdsgiverbetalte sundhedsydelse. Det er dog ikke tilfældet.

Ligningslovens § 30 er en af flere undtagelsesbestemmelser:

- Hovedregel
 - Arbejdsgiverbetalte sundhedsydelse er skattepligtige for medarbejder
- Undtagelse 1
 - Forebyggelse og behandling af arbejdsrelaterede skader
- Undtagelse 2
 - Generel ordning, lægefagligt begrundet (LL § 30)
- Undtagelse 3
 - Bagatelgrænsen
- Undtagelse 4
 - Personaleplejefritagelsen.

Nedenfor er undtagelsesbestemmelserne gennemgået.

Undtagelse 1. Forebyggelse og behandling af arbejdsrelaterede skader (SL § 4)

En arbejdsgiver kan afholde udgifter til forebyggelse og behandling af skader, der er opstået i forbindelse med arbejdet.

Forudsat der er en konkret arbejdsmæssig begrundelse for, at arbejdsgiveren afholder disse udgifter på vegne af medarbejderen, vil der ikke ske beskatning af medarbejderen. Med konkret arbejdsmæssigt begrundet menes, at der skal være årsagssammenhæng mellem arbejdets udførelse og den skade, medarbejderen får behandlet.

Både fysiske og psykiske arbejdsskader kan være omfattet.

I forlængelse heraf kan en arbejdsgiver, uden at medarbejderne bliver skattepligtige, ligeledes afholde udgifter til forebyggende tiltag med det formål at undgå, at medarbejderne får skader.

Forudsat, at der er tale om behandling eller forebyggende behandling af skader, der uomtvisteligt er forårsaget af arbejdet, har skatterådet godkendt, at arbejdsgiver kan afholde udgifter til følgende behandlinger/ydelser, uden det medfører skattepligt hos medarbejderen:

- Akupunkturbehandling
- Zoneterapi
- Læge- og helseservice
- Sundhedsbehandling
- Massageordning
- Fodterapi og fodplejebehandling.

Oversigten vil løbende blive udvidet i takt med samfundets accept af sædvanlige behandlinger. Det er derfor ofte relevant at indhente bindende svar for nye tiltag, hvor der ikke foreligger en nyere afgørelse.

Bemærk, at der for ovennævnte behandlinger vedkommende – der er skattefrie efter statskattelovens praksis – altid skal laves en individuel og konkret vurdering af medarbejderens situation. Se SKM 2011.132 SR, hvor Skatterådet godkendte, at der blev lavet en generel ordning for alle medarbejderne, da der skete en vurdering af dels medarbejdernes arbejdsforhold, og dels hvilke arbejdsskader sundhedsydelsen kunne medvirke til at forebygge og behandle hos den pågældende medarbejder.

Undtagelse 2. Generelle ordninger (LL § 30)

Efter reglerne i ligningslovens § 30 kan arbejdsgiver under visse betingelser afholde udgifter **med væsentlig økonomisk værdi til lægefagligt begrundede behandlinger** af medarbejderne uden skattemæssige konsekvenser.

Skattefriheden gælder, uanset om arbejdsgiver:

- Betaler udgifterne til behandlingen direkte
- Dækker udgiften via en forsikringspræmie

- Refunderer udgiften til en forsikring, som medarbejderen selv har tegnet, eller
- Yder et lån til sundhedsydelse/behandlingen.

Følgende to betingelser skal være overholdt:

2.1. Behandling som led i generel personalepolitik

For at en arbejdsgiverbetalt sundhedsydelse er skattefri for medarbejderen efter reglerne i ligningslovens § 30, er det en **betingelse**, at **udgiften afholdes som et led i arbejdsgiverens generelle personalepolitik**, dvs. for alle medarbejderne i virksomheden. Bemærk, at det ikke er en betingelse, at alle medarbejdere tager imod tilbuddet.

Der er dog mulighed for en begrænsning efter to generelle kriterier:

- Anciennitet
- Antal arbejdstimer.

2.2. Lægefaglig begrundet behandling

Der skal ved hver behandling som udgangspunkt foreligge en **lægehenvielse** til den pågældende behandling eller en **lægeerklæring**.

Ligningslovens § 30 omfatter nemlig kun skattefrihed for arbejdsgiverbetalte ydelser til lægefaglig begrundet behandling af medarbejderne:

- Ved sygdom eller ulykke, herunder behandling af psykiske lidelser hos en psykolog eller psykiater
- Ved tilsvarende sygdomsforebyggende behandling
- Ved behandlinger hos kiropraktor (med autorisationen)
- Ved behandlinger af medarbejderens misbrug af alkohol, medicin eller andre rusmidler
- Ved forsikring til dækning af udgifterne i forbindelse med medarbejderens behandling eller rygeafvænnelse m.v.
- Ved kostrådgivning (hvis lægeerklæring).

Skatterådet har i SKM 2011.73 SR konkluderet, at konsulentbistand, som ydes til medarbejdere i forbindelse med et sygdomsforløb, med henblik på at hjælpe medarbejderen igennem et behandlingsforløb, lave aftaler med læger, følge op på behandlinger m.v., anses for værende et personalegode. Ydelsen foregår dog ikke på arbejdspladsen og er ikke nødvendig i forbindelse med den lægefaglige behandling, hvorfor der er tale om en ekstra service, som er skattepligtig for medarbejderen.

Reglerne i denne bestemmelse kan ikke anvendes på arbejdsgiverbetalte sundhedsundersøgelser eller helbredsundersøgelser, da disse undersøgelser ikke har karakter af behandlinger.

Bemærk, at der ikke stilles krav om en lægehenvielse, hvis der er tale om en arbejdsrelateret skade, jf. undtagelse 1: Forebyggelse og behandling af arbejdsrelaterede skader.

Undtagelse 3. Bagatelgrænsen

Da sundhedsydelse som udgangspunkt er et privat anliggende, og bagatelgrænsen kun omfatter goder, der i overvejende grad er erhvervsmæssige, omfatter bagatelgrænsen som udgangspunkt ikke sundhedsydelse.

I få tilfælde kan bagatelgrænsen dog godt være relevant i forhold til sundhedsydelse. F.eks. er vaccination af nøglemedarbejdere omfattet af bagatelgrænsen. Der kan henvises til oversigten i publikationen "Personalegoder".

3.1. Om bagatelgrænsen

Goder, som arbejdsgiver har ydet af hensyn til medarbejderens arbejde, beskattes, hvis den samlede værdi overskrider bagatelgrænsen (DKK 5.500 i 2011). Der sker beskatning af det fulde beløb, og ikke kun det beløb der ligger over DKK 5.500.

Ved bedømmelse af, om grundbeløbet overskrides, skal der kun medregnes de personalegoder, der hovedsagelig er stillet til rådighed af hensyn til medarbejderens arbejde. Det kræves derfor, at der skal være en direkte sammenhæng mellem godet og arbejdets udførelse.

Som nævnt ovenfor er sundhedsydelse m.v. **ikke** omfattet af bagatelgrænsen.

Undtagelse 4. Personaleplejefritagelsen

Generelle personale- og velfærdsforanstaltninger på arbejdspladsen - såsom frugtordning, kildevand, motionsrum m.v. - beskattes ifølge praksis ikke, **hvis de er uden væsentlig økonomisk værdi og ikke individualiserbare pr. medarbejder.**

SKAT har på det seneste offentliggjort afgørelser, hvor de tillader generelle personale- og velfærdsforanstaltninger, der sigter mod nedbringelse af medarbejdernes sygefravær - uden at det medfører skattepligt for medarbejderne.

Sundhedsydelse, som er skattefri for medarbejderne som en del af virksomhedens generelle personalepleje, kan **ikke** finansieres af medarbejderne via en bruttoløn-ordning/lønoplægning.

4.1. Om personaleplejefritagelsen

Det afgørende for, om godet falder ind under "personaleplejefritagelsen", er altså:

- Om godet er uden væsentlig økonomi og
- At det ydes på arbejdspladsen og
- Som led i almindelig personalepleje.

Ligningslovens § 16 omfatter ikke goder uden væsentlig værdi, der ydes på arbejdspladsen som led i almindelig personalepleje, f.eks. kaffe, te, kantine-, eller lignende ordninger.

Der skal således være tale om almindelig personalepleje af begrænset økonomisk karakter, hvor det samtidig er vanskeligt at henføre en bestemt værdi til den enkelte medarbejder.

For så vidt angår sundhedsordninger, kan skattefriheden således komme på tale, såfremt undersøgelsen sker på arbejdsgivers foranledning, i dens regi og har en overordnet og generel karakter.

Ad b. Skattefrie sundhedsordninger i praksis

Praksis har efterhånden udviklet en mere klar afgrænsning af, hvilke ydelser/undersøgelser, der accepteres, for at der er tale om en skattefri sundhedsordning.

For så vidt angår sundhedsundersøgelse/sundhedsordninger, kan disse blive skattefri for medarbejderne, såfremt de bliver anset for at være omfattet af en af nedenstående undtagelser:

- Undtagelse 1. Forebyggelse og behandling af arbejdsrelateret skader
- Undtagelse 2. Generelordning, lægefagligt begrundet (LL § 30)
- Undtagelse 3. Bagatelgrænsen
- Undtagelse 4. Personaleplejefritagelsen.

Nedenfor er der lavet en oversigt over de ydelser/undersøgelser, som Skatterådet har godkendt, at en arbejdsgiver kan tilbyde en **skattefri** sundhedsundersøgelse, **for medarbejderne:**

- Spørgeskema vedrørende kost, rygning, alkohol, motion og stress
- Spørgeskema for at klarlægge eventuelle helbredsrisici
- Livsstilssamtale
- Vurdering af syns- og høresans
- Vurdering af bevægeapparatet
- Vurdering af hjerte og lunger ved stetoskopi, (lungefunktionsundersøgelse)
- Blodtryk
- BodyMassIndex (BMI)
- Livsstilssamtaler
- Urinprøve for niveauet af sukker og ketonstoffer
- Blodprøve for blodprocent, kolesterol og sukker
- Blodprøve - hæmatologi (priktest)
- Blodprøve urinprøve
- Body composition analyse (konditest)
- Kondital (2. punktsmålinger på cykel)
- Kulitemåling for rygere
- Risikofaktorskema og resultatskema

- Konklusion og råd. Ved behov for egentlig behandling henvises til egen læge.

** Det skal bemærkes, at alle ovenstående ikke har været afprøvet i samme sundhedsordning.*

Skatterådet har i SKM 2010.58 SR endvidere godkendt, at en sundhedsundersøgelse, der gennemføres af en læge og varer ca. 30 minutter, er skattefri for medarbejderen. Derudover er det godkendt, at sundhedsundersøgelsens samlede pris pr. medarbejder udgjorde ca. DKK 1.500.

Oversigten udvides løbende, og det kan derfor være relevant at overveje at anmode om bindende svar, hvis det konkrete tilbud, som virksomheden overvejer at tilbyde de ansatte, ikke fremgår. Den generelle udvikling i samfundet har naturligvis betydning for hvilke ydelser, der kan godkendes.

Vær opmærksom på, at sundhedsundersøgelsens samlede pris ikke bliver høj, således at det ikke vurderes, at den pågældende sundhedsundersøgelse kun har begrænset økonomisk værdi for medarbejderen.

Ydelserne/undersøgelserne blev foretaget på arbejdspladsen på arbejdsgivers foranledning.

Ad. c. Skattepligtige sundhedsordninger

I SKM 2011.58 SR og SKM 2011.73 SR har Skatterådet taget stilling til og specificeret, hvilke ydelser/undersøgelser, der i forbindelse med en sundhedsundersøgelse, vil medføre **skattepligt for medarbejderne**.

- Lungefunktionsundersøgelse – uanset undersøgelsens simple form
- Elektrokardiografi (EKG)
- Måling af PSA (prostata specifikt antigen) til brug for diagnosticering af prostatakræft
- Neurologiske undersøgelser
- Tilbud om koordinator til brug for bistand, i forbindelse med undersøgelse af ventetider i det offentlige behandlingssystem samt diverse former for støtte.

Det er Skatterådets opfattelse, at ovenstående ydelser/undersøgelser rækker ud over forhold, der relaterer sig til arbejdspladsen og dermed også udover, hvad der kan anses for at være skattefrit for medarbejderne.

Indeholder sundhedsundersøgelsen blot en af ovenstående ydelser/undersøgelser, medfører det, at alle ydelserne bliver skattepligtige for medarbejderne. Godet kan være omfattet af den nye skattefrie grænse på DKK 1.000 for personalegoder.

Ad. d. Afslutning

Følgende forhold vil normalt indgå i handlingsplanen, når der indføres en sundhedsordning i en virksomhed:

1. Formålet med at indføre en sundhedsordning afklares (hvilken effekt ønskes?)
2. Hvilke behov har medarbejderne?

3. Hvilken type sundhedsordning ønsker virksomheden at tilbyde?
4. Vilkår for, at medarbejderne kan tilvælge ydelser, fastlægges
5. Eventuel egenbetaling fra medarbejdere afklares
6. Det anbefales at indhente rådgivning fra egen revisor for at vurdere medarbejdernes skattemæssige situation
7. Fastlægge sundhedsordningens indhold
8. Hvem skal være leverandør af ydelserne?
9. Eventuelt er det nødvendigt at indhente bindende svar fra SKAT. Det vil typisk være i grænsetilfælde som beskrevet ovenfor, eller hvor der introduceres en "ny" ydelse i forhold til offentliggjorte afgørelser
10. Der udarbejdes en redegørelse til medarbejderne om sundhedsordningen og dens vilkår, herunder fremgangsmåde for tilmelding, beskatningsform, egenbetaling m.v.
11. Administrative rutiner i bogholderiet, lønbogholderiet og evt. HR afdeling m.v. fastlægges. Eksempelvis fastlægges indrapportering til SKAT
12. Ordningen præsenteres for medarbejderne, ofte på personalemøder m.v. samt gøres tilgængelig på intranet eller tilsvarende (organisationshåndbog)
13. Årlig opdatering af sundhedsordningen anbefales, herunder opfølgning på den skattemæssige behandling (kan være ændret i perioden).

Hvis der er usikkerhed om indholdet af en sundhedsundersøgelse, anbefales det, at der anmodes SKAT om et bindende svar for at undgå en senere beskatning af medarbejderne ved en evt. kontrol heraf fra skattemyndighedernes side.



Automatisk beregnet befodringsfradrag

For at befodrning mellem hjem og arbejde giver ret til skattemæssigt fradrag, skal der som hovedregel være tale om befodrning til en arbejdsplads med et indtægtsgivende job. Det er uden betydning, om man kører i egen bil, cykler, tager bussen eller toget.

Arbejdsgiver kan markere i indkomst (rubrik 48), at der skal beregnes automatisk befodringsfradrag for den pågældende medarbejder. SKAT beregner på grundlag af markeringen et befodringsfradrag for 216 arbejdsdage (2010).

Hvis arbejdsgiver har angivet, at der skal beregnes automatiske befodringsfradrag, kan der forekomme fejl, primært i de tre nedenstående forhold:

1. Forkert adresse på arbejdsgiveren, eksempelvis hvis man er ansat i en virksomhed med flere forskellige adresser. Arbejdsgiver har ved registrering af automatisk befodringsfradrag ikke mulighed for at skrive, hvilken afdeling den pågældende er ansat i (SKAT forventer, at der ikke markeres for automatiskberegning i disse tilfælde)
2. SKAT beregner fradraget på baggrund af den korteste vej, men det er ikke altid den hurtigste vej
3. SKAT kender ikke det korrekte antal arbejdsdage, herunder sygedage, fridage, dage med kundebesøg m.v. Bemærk, at man kun har ret til fradrag for de dage, man rent faktisk har kørt mellem hjem og arbejde.

Pas på med firmabil og togkort

Stiller arbejdsgiver fri firmabil til rådighed eller andre transportmidler, har man naturligvis ikke mulighed for at få befodringsfradrag. Det samme gør sig gældende, hvis arbejdsgiver betaler tog- eller buskort.

Imidlertid kan arbejdsgiver have markeret feltet for automatisk beregnet befodringsfradrag, hvorved der beregnes befodringsfradrag. Det vil medføre, at den pågældende medarbejder som personlig indkomst skal medregne befodringsfradraget, samtidig med at det medtages som ligningsmæssigt fradrag. Det er naturligvis ikke hensigtsmæssigt.

Har man tog- eller buskort finansieret med lønoplægning (bruttolønordning), og er man kommet til at tage befodringsfradrag samtidig, bliver man tilsvarende beskattet af værdien af tog- eller buskortet.

Værdien af kortene opgøres til samme værdi som fradraget, men beskatningen sker i den personlige indkomst.

Ovenstående sker dog ikke, hvis man ikke tager befodringsfradrag i ovennævnte situationer. Det er derfor vigtigt at kontrollere selvangivelsen for eventuelt automatisk udfyldt befodringsfradrag.

Vores bemærkning

Det er vigtigt, at man kontrollerer befodringsfradraget i forhold til både antallet af dage med kørsel mellem hjem og arbejde, og den faktiske distance der køres.

Brug derfor kun SKATs beregninger som en serviceoplysning og anmod kunderne om de faktiske oplysninger til brug for opgørelse af det korrekte befodringsfradrag.

Pensionsudbetalinger

SKM 2011.255 SKAT

Ved lov nr. 625 af 11. maj 2010 blev reglen om, at personer, der i et tidligere indkomstår helt eller delvist har fået udbetalt en kapitalpensionsordning med 40% i afgift ikke har fradrags- eller bortseelsesret for indbetalinger til kapitalpensionsordninger, genindført. Den genindførte regel har virkning for indbetalinger, der sker den 14. april 2010 eller senere.

Virkningstidspunkt forholder sig ikke til optjeningsperioden sammenholdt med indbetalingstidspunktet for indbetalinger, der er foretaget af en arbejdsgiver til en arbejdsgiveradministreret kapitalpension, der er en del af en lønftale mellem en arbejdsgiver og en arbejdstager.

For arbejdsgiveradministrerede kapitalpensionsordninger vil en håndhævelse af, at lovændringen har virkning for indbetalinger, arbejdsgiveren faktisk foretager den 14. april 2010 eller senere, få den utilsigtede effekt, at lovændringen får tilbagevirkende kraft i de tilfælde, hvor den ansatte har erhvervet hel eller delvis ret til indbetalingen inden den 14. april 2010, men hvor arbejdsgiveren først har foretaget indbetalingen den 14. april 2010 eller senere.

Det har derfor været nødvendigt at få fastlagt, hvordan virkningstidspunktet i § 2, stk. 3, i lov nr. 625 af 11. maj 2010, skal praktiseres i relation til indbetalinger på arbejdsgiveradministrerede kapitalpensionsordninger.

For at reglerne ikke utilsigtet skal få tilbagevirkende kraft, er det Skatteministeriets opfattelse, at der ved en arbejdsgivers indbetaling på en arbejdsgiveradministreret kapitalpensionsordning for ovennævnte personkreds, ikke alene skal lægges vægt på det faktiske tidspunkt for arbejdsgiverens indbetaling, men at der også skal lægges vægt på, hvornår den ansatte person har optjent og erhvervet ret til pensionsindbetalingen.

Da det ikke findes hensigtsmæssigt, at der i disse tilfælde skal foretages en opdeling af pensionsindbetalingen for en optjeningsperiode, hvor den første del af perioden ligger før den 14. april 2010, og den anden del af perioden ligger efter, er det Skatteministeriets opfattelse, at bortseelsesretten efter pensionsbeskatningslovens § 19, stk. 1, 3. pkt., bortfalder for de indbetalinger, arbejdsgiveren foretager til en arbejdsgiveradministreret kapitalpensionsordning for den ansatte, når den ansatte har erhvervet ret til indbetalingen, som en del af lønnen for en optjeningsperiode, der påbegyndes den 14. april 2010 eller senere.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at reglen skal praktiseres på den måde, at den har virkning for de indbetalinger på arbejdsgiveradministrerede kapitalpensionsordninger, medarbejderen har erhvervet ret til, som en del af lønnen for en optjeningsperiode, der påbegyndes den 14. april 2010 eller senere.

For indbetalinger på privattegnede kapitalpensionsordninger har genindførelsen virkning for indbetalinger, der sker den 14. april 2010 eller senere.

Praksis

Fraflytning – ejendomsudlejning i Danmark

SKM 2011.417 ØLR

Skatteyder var fraflyttet Danmark pr. 15. oktober 2006, og spørgsmålet var, om hans fulde skattepligt til Danmark ophørte på dette tidspunkt.

Sagsøgeren havde tidligere boet til leje i en lejlighed i en ejendom, som hans selskab ejede. Lejligheden blev på fraflytningstidspunktet udlejet til sønnen, og ejendommen blev senere solgt til sønnen. Sagsøgeren og hans selskab ejede endvidere flere udlejningsejendomme i Danmark.

Landsretten lagde bl.a. til grund, at der ikke var stillet et værelse til rådighed for sagsøgeren i lejligheden, at sagsøgeren ikke havde mulighed for at lade selskabet opsiges sønnens lejemål i medfør af lejeloven for selv at bebo lejligheden, og at sønnen ikke ville efterkomme et eventuelt ønske fra sin far om at fraflytte lejemålet uden iagttagelse af lejelovens almindelige opsigelsesregler.

Det blev også lagt til grund, at sagsøgeren kun besøgte Danmark i få uger efter fraflytningen, og at han drev erhvervsvirksomhed i Marokko. Det blev herefter anset for godtgjort, at sagsøgeren ved fraflytningen ikke længere havde bopæl i Danmark i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1's forstand, idet Landsretten bemærkede, at udlejningsvirksomheden i Danmark, hvor der som led i den almindelige drift med jævne mellemrum var ledige lejemål, herunder på fraflytningstidspunktet, ikke kunne føre til andet resultat.

Hustruen, der er marokkansk og fransk statsborger, havde i 2005 opgivet sin bopæl i Danmark for at bosætte sig i Marokko, hvor hun sammen med skatteyder siden 1989 havde drevet en café og i 2004 købt et hotel, ligesom parret i 1990 havde erhvervet en villa i Marokko.

I forbindelse med udrejsen fremlodte skatteyder sig folkeresteret, og han fraflyttede den lejlighed, der siden 2004 havde tjent som fælles bolig for ham og sønnen, samtidig med at sønnen overtog lejligheden som lejer og med virkning fra den 1. januar 2007 blev ejer af den pågældende udlejningsejendom. Det lægges efter forklaringen til grund, at der ikke var stillet et værelse til rådighed for ham i lejligheden, der bestod af to stuer og to værelser, hvoraf sønnen beboede det ene værelse og havde fremlodt det andet, at skatteyder ikke havde mulighed for at lade selskabet opsiges sønnens lejemål i medfør af lejelovens § 83, stk. 1, litra b, for selv at bebo lejligheden, ligesom det ikke kan lægges til grund, at sønnen ville efterkomme et eventuelt ønske fra sin far om at fraflytte lejemålet uden iagttagelse af lejelovens almindelige opsigelsesregler.

Under disse omstændigheder findes det godtgjort, at skatteyder ved fraflytningen den 15. oktober 2006 ikke længere havde bopæl i Danmark. Det forhold, at lejligheden på ...1, st., blev overtaget af hans voksne søn, og at han i Danmark drev udlejningsvirksomhed, hvor der som led i den almindelige drift med jævne mellemrum var ledige lejemål, herunder på fraflytningstidspunktet den 15. oktober 2006, kan ikke føre til andet resultat.

Vores bemærkninger

Det er bemærkelsesværdigt, at Landsretten godtager forklaringerne fra parterne om, at der ikke – reelt – er dispositionsret over en bopælsmulighed. Ofte er praksis meget restriktiv i den henseende, og dommen kan ses som retningsgivende i tilsvarende fraflytningssager. Hvorvidt SKAT vil efterleve denne dom er derimod mere usikkert, hvorfor det fortsat må forventes, at der i sådanne bevissager skal føres en længere retssag for at opnå den korrekte retstilstand for skatteyder.

Fri bil

Fri bil – ikke specialindrettet bil/tilkaldevagt

SKM 2011.367 BR

Sagen drejede sig om, om en hovedanpartshaver skulle beskattes af fri bil i indkomstårene 2004 til 2006. I sagen var det omtvistet, om bilen var specialindrettet, og om kørslen var erhvervsmæssig eller privat.

Retten lagde til grund, at der ikke var tale om et specialindrettet køretøj. Der var tale om en Volvo XC 90, dvs. en bil i SUV-klassen (køretøj til sportsbrug), der uden den særlige indretning er særdeles velegnet til privat befordring. Bilen havde vinduer hele vejen rundt. Der var endvidere kun reolsystemer i bagagerummet, der var fastmonteret og ikke uden videre kunne tages ud. Reolsystemet var monteret direkte bag passagersædet og optog kun en mindre del - 11% - af bagagerummet.

Bilen var om natten parkeret ved sagsøgerens bopæl. Retten lagde til grund, at kørslen mellem den private bopæl og den faste arbejdsplads som udgangspunkt er privat, medmindre sagsøgeren kan godtgøre, at der ikke inden for de sidste 24 måneder er kørt ud over 60 gange direkte mellem bopæl og den faste arbejdsplads. I den forbindelse er det uden betydning, hvilket formål kørslen har. Retten fandt det herefter usandsynligt, at der var kørt mindre end 60 gange mellem bopæl og arbejdsplads.

Retten fandt endvidere, at det ikke kunne tillægges betydning, at sagsøgeren havde tilkaldevagten, når kunder krævede øjeblikkelig assistance. Retten lagde vægt på, at tilkaldevagten - med undtagelse af ferieperioder og lignende - var af permanent karakter og ikke indebar en reel rådighedsforpligtelse for sagsøgeren.

Vores bemærkninger

Byretsdommen er på linje med den gældende praksis, hvor der stilles skærpet bevis for at anerkende, at en ikke specialindrettet bil alene benyttes erhvervsmæssigt. Det er derfor helt afgørende at få taget stilling til, om bilen kan godkendes som værende specialindrettet.

Fri bil – leaset

SKM 2011.420 SR

Det følger af Ligningsvejledningen, at nyvognsprisen skal danne grundlag for beregning af beskatningsgrundlaget for fri bil, dvs. den pris, som benyttes ved registreringsafgiftsberigtigelsen. Det fremgår af Skatteministeriets meddelelser TfS 1996 nr. 724 og TfS 1997 nr. 738.

Begge meddelelser handler om salg af biler og vedrører det grundlag, en forhandler og arbejdstager skal anvende, når arbejdsgiveren har købt den pågældende bil. Der er

med andre ord ikke taget direkte stilling til, om det også er indregistreringsgrundlaget, der finder anvendelse som beskatningsgrundlaget ved fri bil, når der er tale om en leaset bil.

I Ligningsvejledningen er der desuden nævnt den senere afgørelse SKM 2006.763 LSR, hvor Landsskatteretten har fastslået, at hvis arbejdsgiveren leaser bilen som ny, kan den pris, som leasingselskabet har givet for bilen, anvendes ved beregningen af beskatningsgrundlaget.

Skatteministeren har i svar på alm. del spørgsmål 175 af 19. november 2010 til Folketingets skatteudvalg svaret:

"Udgangspunktet er, at beskatningsgrundlaget for nye biler beregnes på grundlag af bilens fakturapris.

Hvis arbejdsgiveren ejer bilen, som stilles til rådighed for medarbejdere, er grundlaget den pris, som arbejdsgiveren har givet for bilen.

Hvis arbejdsgiveren leaser bilen, kan den pris, som leasingselskabet har givet for bilen, anvendes ved beregningen af beskatningsgrundlaget, jf. Landsskatterettens kendelse i SKM 2006.763 LSR..."

Se også SKM 2011.278 og 279 SR om genleasing: Skatterådet kan ikke bekræfte, at beregningsgrundlaget for fri bilbeskatning i forbindelse med genleasing til samme eller til en ny leasingtager efter tre år, kan opgøres til 75% af nyvognsprisen, jf. ligningslovens § 16, stk. 4, 5. pkt. Skatterådet lægger vægt på, at genleasing indebærer et nyt kontraktforhold mellem leasinggiver (spørger) og leasingtager (arbejdsgiver). Ændringen i kontraktforholdet skal anses som et nyt "køb" foretaget af arbejdsgiver i relation til fri bilbeskatning. Da der ved genleasingen ikke sker nogen handel med firmabilen, foreligger der ingen fakturapris, der kan danne grundlag for beskatningsgrundlaget for fri bil. I dette tilfælde anvendes bilens markedsværdi på genleasingtidspunktet.

Fodboldrejse er skattepligtig

SKM 2011.256 BR

Sagen drejede sig om, hvorvidt sagsøgeren, der var ansat som salgsmedarbejder, var skattepligtig af sin deltagelse i 2 fodboldrejser, hvori tillige deltog henholdsvis 2 og 3 kunder, inviteret af arbejdsgivervirksomheden.

Rejserne indgik som en modydelse i en samlet sponsortale, som arbejdsgivervirksomheden havde indgået med en fodboldklub. Rejserne var i det hele arrangeret af fodboldklubben, og dennes repræsentanter deltog som rejseledere på rejserne.

Retten fandt, at rejserne i forhold til virksomheden måtte anses for forretningsmæssigt begrundet. Da rejseprogrammet imidlertid var af helt overvejende turistmæssig karakter, fandt retten ikke, at der i forhold til sagsøgeren var grundlag for at fravige udgangspunktet om beskatning af rejsens værdi under hensyn til rejsens turistmæssige karakter.

Det kunne ikke føre til andet resultat, at det lå i sagsøgerens stilling som distriktschef at deltage i rejserne, idet der her blev lagt vægt på, at sagsøgerens opgaver af praktisk art over for kunderne var meget begrænset, og

at indholdet af enkelte forretningsmæssige drøftelser ligeledes var af et meget begrænset omfang og uden egentlig direkte tilknytning til resultater i arbejdsgivervirksomheden.

Vores bemærkninger

Afgørelsen er efter vores opfattelse ikke korrekt, idet det var åbenbart, at den pågældende medarbejder havde til opgave at servicere kunderne, herunder under eventuelle arrangementer. Det må anses for sandsynligt, at der ved vurderingen har været anlagt det synspunkt, at rejserne alt overvejende var sat i stand af private hensyn – ellers er det ikke muligt at nå frem til beskatningen.

Det er derfor vores opfattelse, at dommen er enkeltstående og derfor ikke generelt kan lægges til grund ved fremtidige sager af samme karakter.



Personalegoder

Julegaver/gaver til personlige mærkedage

Gaver fra virksomhed og personaleforening – særskilte gaver

SKM 2011.453 SR

Det bindende svar omhandlede spørgsmålet, om den skattemæssige behandling af julegaver m.v. ydet dels fra virksomheden og dels fra personaleforeningen.

Skatterådet bekræfter, at medarbejdere hos A A/S i samme år skattefrit kan modtage en gave i anledning af jul og i anledning af en privat mærkedag, f.eks. rund fødselsdag, når begge gaver gives i naturalier, og værdien enkeltvis ikke overstiger DKK 700.

Endvidere bekræfter Skatterådet, at gaver i form af naturalier i forbindelse med en privat mærkedag og lignende fra personaleforeningen hos A A/S ikke skal anses for ydet af A A/S som arbejdsgiver. Sådanne gaver kan medarbejderne modtage skattefrit efter praksis for lejlighedsgaver (der henvises til omtale af personaleforeninger under lovgivning for en nærmere redegørelse for personaleforeninger, der er uafhængige af arbejdsgiver).

Gaver m.v. fra arbejdsgiver sidestilles som udgangspunkt med arbejdsvederlag, og værdien af gaven/godet skal som udgangspunkt medregnes til den ansattes skattepligtige indkomst, jf. statsskattelovens § 4 c og ligningslovens § 16.

Efter gældende regler er julegaver i form af naturalier til en værdi af DKK 700 skattefri. Arbejdsgiver kan dog vælge at give sine ansatte en julegave til en værdi af maksimalt DKK 1.000. Dette vil dog medføre, at den ny skattefri bagatelgrænse udelukkende bliver anvendt til brug for en julegave.

Ifølge praksis beskattes lejlighedsgaver i anledning af private mærkedage ikke, når værdien af gaven ikke overstiger, hvad der almindeligvis anses for passende. Der henvises til ministersvaret gengivet i TfS 1995, 176 og til LSRM 1972.25 LSR. Skatteministeriet lægger til grund, at der i denne sag udelukkende er tale om lejlighedsgaver, hvor anledningen er af privat karakter, jf. modsætningsvis SKM 2011.139 SR.

Skatteministeriet finder herefter, at spørger i samme år både kan give sine ansatte en julegave i form af naturalier til en værdi på maksimalt DKK 700 og en gave i form af naturalier til en værdi af et passende beløb i anledning af en privat mærkedag.

Skatteministeriet finder, at en gave til en værdi på DKK 700 ikke overstiger, hvad der kan anses for passende. Ved den vurdering kan der henses til den fastsatte værdi for jule- og nytårgaver, jf. SKM 2008.740 SKAT.

Nærmere om gaver fra en personaleforening

Udgangspunktet i statskattelovens § 4 er, at alle indtægter også i form af naturalier, herunder gaver, udgør skattepligtig indkomst. Gaver ydet af arbejdsgiver er som udgangspunkt skattepligtige efter ligningslovens § 16 (der henvises til omtale af personaleforeninger under lovgivning for en nærmere redegørelse for personaleforeninger, der er uafhængige af arbejdsgiver).

Principielt er enhver udlodning/uddeling fra en forening skattepligtig for modtageren. Det gælder, uanset om der er tale om uddeling af penge eller naturalier.

I praksis beskattes medlemmerne ikke af aktiviteter, som en forening afholder udgifterne til, hvis de afholdes som led i foreningens virke og i overensstemmelse med formålet efter vedtægterne, og foreningens formål ikke er at skaffe medlemmerne en økonomisk gevinst. Det gælder i særlig grad, hvis de ydelser, medlemmerne modtager, ikke overstiger det betalte kontingent.

For så vidt angår personaleforeninger på en arbejdsplads, skal der ske en vurdering af, om et gode/gave anses for ydet af arbejdsgiver. Ved den vurdering kan der bl.a. tages udgangspunkt i punkt 12.4.1 i cirkulære nr. 72 af 17/4 1996, herunder hvorvidt arbejdsgiveren har en direkte og væsentlig indflydelse på personaleforeningen, f.eks. gennem ydede tilskud, der i væsentlig grad dækker personaleforeningens udgifter og i kraft af arbejdsgivers eventuelle ledelsesmæssige indflydelse i personaleforeningen.

Den omhandlede personaleforening, der ifølge vedtægterne har en selvstændig ledelse, har bl.a. til formål at medvirke til at opnå størst mulig trivsel på spørgers arbejdsplads og medvirke til styrkelse af det kollegiale sammenhold.

Indehavere ansat hos spørger kan ikke være medlemmer i foreningen og har således ingen indflydelse på beslutnin-

ger i denne. Spørger yder alene et tilskud på DKK 500 pr. medlem pr. år, hvilket nogenlunde svarer til medlemmernes kontingentindbetaling på DKK 480 pr. år. Spørger anses herefter ikke for at have ydet et væsentligt økonomisk bidrag.

Værdien af gaver fra personaleforeningen udgør maksimalt DKK 600.

På baggrund af ovenstående er det Skatteministeriets opfattelse, at gaver fra personaleforeningen ikke skal anses for ydet af spørger som arbejdsgiver, jf. cirkulære nr. 72, pkt. 12.4.1. Ligningslovens § 16 finder herefter ikke anvendelse.

Skatteministeriet finder, at gaver fra personaleforeningen i anledning af private mærkedage og lignende skal anses som lejlighedsgaver, jf. ministersvaret gengivet i TfS 1995.176. Ved den vurdering lægger Skatteministeriet til grund, at der er tale om gaver af begrænset værdi i en særlig anledning ydet af personaleforeningen. Personaleforeningen udgøres af medlemmerne, som er kollegaer til den medarbejder, der modtager lejlighedsgaven.

Det er herefter Skatteministeriets opfattelse, at gaver fra personaleforeningen i anledning af private mærkedage og lignende ikke skal ses i sammenhæng med en eventuel gave fra spørger i anledning af jul/ nytår og private mærkedage. Gaver fra personaleforeningen anses herefter som skattefrie lejlighedsgaver.

Personaleforening

SKM 2011.437 SR

Skatterådet bekræfter, at deltagelse i en personaleforenings aktiviteter til nærmere angivne idrætsaktiviteter ikke udløser skattepligt for deltagerne, idet der ikke er tale om, at arbejdsgiver yder et væsentligt bidrag til omhandlede forening eller har væsentlig indflydelse på foreningen.

I tilknytning til det nye styresignal kan der henvises til enkelte nyere afgørelser:

I SKM 2011.435 SR bekræfter Skatterådet, at deltagelse i en personaleforenings aktiviteter til nærmere angivne kulturelle arrangementer ikke udløser skattepligt for deltagerne, idet der ikke er tale om, at arbejdsgiver yder et væsentligt bidrag til omhandlede forening eller har væsentlig indflydelse på foreningen.

I SKM 2011.191 SR bekræfter Skatterådet, at arbejdsgivers betaling af deltagergebyr, forplejning, løbetrøjer m.v. i forbindelse med motionsløbet Eventyrløbet kan anses omfattet af praksis for skovtursarrangementer og dermed skattefrie for medarbejderne. Skatterådet bekræfter videre, at også de ansattes eventuelle ægtefælle/samlever samt børn kan deltage i sådanne skovtursarrangementer uden skattemæssige konsekvenser.

I SKM 2011.63 SR kunne Skatterådet bekræfte, at arbejdsgivers betaling af deltagergebyr, forplejning, løbetrøjer m.v. i forbindelse med fx DHL-stafetten kan anses omfattet af praksis for skovtursarrangementer og dermed skattefrie for medarbejderne.

Der henvises til yderligere omtale under lovgivning.



Multimedier

Office-pakke

SKM 2011.433 SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at en Office-pakke, som stilles til rådighed for medarbejderne for såvel privat som erhvervmæssig benyttelse, vil være omfattet af bagatelgrænsen i ligningslovens § 16, stk. 3, idet godet ikke i overvejende grad kan anses at være stillet til rådighed af hensyn til arbejdet.

BitLocker

SKM 2011.353 SR

En virksomhed spurgte om installation af et særligt program, BitLocker, vil medføre, at der ikke skal ske beskatning af en computer, der lånes med hjem (multimedier).

BitLocker To Go - en ny funktion i Windows 7 - beskytter transportable lagerenheder, som man nemt glemmer, f.eks. USB-flashdrev og eksterne harddiske.

BitLocker-drevkryptering beskytter de operativsystemer, faste datadrev og flytbare datadrev, der mistes eller bliver stjålet. Indholdet af drevene krypteres med BitLocker, og brugerne skal angive legitimationsoplysninger for at få adgang til oplysningerne. På det drev, hvor Windows er installeret, bruges TPM (Trusted Platform Module) og BitLocker til at registrere, om computerens kritiske startproces er blevet ændret. Det kan desuden være nødvendigt med en pinkode eller en startnøgle, for at brugerne kan få adgang til dataene på drevet. På faste og flytbare datadrev kan brugere få adgang til et drev, der er beskyttet med BitLocker ved hjælp af en adgangskode eller et chipkort eller ved at låse drevet op automatisk.

BitLocker til operativsystemdrev er udviklet til at fungere med de systemer, der har kompatibel TPM-sikkerheds-hardware og BIOS. Hvis systemet skal være kompatibelt med BitLocker, skal computerproducenterne følge de standarder, der er defineret af TCG (Trusted Computing Group).

Som anført af spørger er der i nærværende sag bl.a. tale om:

- Computere med helt særlige programmer installeret

- Computere med et helt særligt sikkerhedsbehov, hvorfor der bl.a. er installeret ovennævnte BitLocker og den dertil anvendte PIN kode
- Der er begrænset anvendelse af omhandlede computere, idet der alene er adgang til spørgers netværk og ingen eller yderst begrænset adgang til interaktive sider og sociale medier
- Medarbejderne skal tilknyttes en særlig brugergruppe til disse pc'er
- Der skal være et arbejdsmæssigt behov for hjemlån af en computer, hvorfor medarbejderne skal indhente tilladelse i hvert enkelt tilfælde før hjemlån
- Imidlertid er anskaffelsen af BitLocker ikke umiddelbart bekostelig, men det kan skyldes, at en del af prisen er inkluderet i den samlede pris for Windows Vista Enterprise-programmet inkl. BitLocker.

Ifølge de foreliggende oplysninger er der på spørgers computere således installeret helt særlige programmer, som kun kan anvendes af Ambassaden, samt et helt udvidet krypteringsprogram som følge af et særligt behov for sikkerhed i forbindelse med udførelsen af arbejdsopgaverne.

De i sagen særlige nævnte programmer sammen med tilkøb af nævnte BitLocker-system må derfor, efter Skatteministeriets opfattelse, anses som særligt programmel i relation til Ambassadens opgaver, og for krypteringsprogrammet som særligt påkrævet i den konkrete situation, hvorved der ikke skal ske multimediebeskatning, selvom denne computer medtages på bopælen.

Det forudsætter dog, at der alene er tale om computere, der er en del af en udlånsordning, at der alene er et begrænset antal computere til rådighed for hjemlån, at computerne alene lånes med hjem i ny og næ, at computerne er nødvendige for udførelsen af arbejdet, samt at computeren alene må anvendes erhvervmæssigt, og at der er støtte herfor.

Ipad

SKM 2011.398 SR og 352 SR

Skatterådet bekræfter, at en tablet, som fx en Ipad eller en Samsung Galaxy er en ny type multimedie, der kan omfattes af multimediebeskatningen.

Skatterådet bekræfter videre, at en sådan type multimedie særskilt kan indgå i en lønomlægning, såfremt de herom gældende betingelser i øvrigt er opfyldt.

Skatterådet kan derimod ikke bekræfte, at en tablet og en bærbar pc er så forskellig i deres egenart, at begge multimedier kan indgå i en lønomlægning uden særskilt beskatning af den ene af enhederne, såfremt der ikke foreligger et særligt arbejdsmæssigt behov for begge typer multimedier.

I bemærkningerne til lov om multimediebeskatning pkt. 2.7.2, er det anført, at: "Arbejdstagerens private rådighed dækker, at øvrige personer i arbejdstagerens husstand også har mulighed for at anvende de pågældende multimedier, men **ikke** (Skatteministeriets fremhævelse) at

arbejdsgiveren m.v. direkte stiller multimedier til rådighed til arbejdstagerens ægtefælle, børn m.v.'s private benyttelse. Der er således grænser for omfanget af multimedier, som den enkelte arbejdstager kan få stillet til rådighed for privat benyttelse. Det må afgøres konkret, om der er en reel begrundelse, såsom at der rådes over flere boliger, for at medarbejderen får stillet flere af de samme goder til rådighed for privat benyttelse (eksempelvis to computere, to telefoner eller to bredbåndsforbindelser) eller om der er tale om, at goderne reelt anses for stillet til rådighed direkte for den øvrige husstands beboere"

Af SKM 2009.687 SR fremgår, at der i den konkrete sag var en reel begrundelse for, at bærbar computer nr. 2 via en kontantlønnedgang blev stillet til medarbejdernes rådighed. Det skyldtes, at medarbejderne ikke havde administratorrettigheder til bærbar computer nr. 1, der således havde begrænset funktionalitet. Bærbar computer nr. 2 var ikke begrænset og havde således en større anvendelsesmulighed end bærbar computer nr. 1. Det blev endvidere forudsat, at bærbar computer nr. 2 ikke var stillet til rådighed til direkte brug for den øvrige del af husstanden.

I den foreliggende sag er der ikke tale om, at der rådes over flere boliger. Spørger angiver, at den arbejdsmæssige begrundelse for flere multimedier til rådighed er, at medarbejderne vil tilegne sig teknologisk viden, at medarbejderne nemmere vil kunne arbejde til/fra arbejdet samt hjemmefra samt at medbringe enkelte af de omhandlede multimedier på kundebesøg, og at de omhandlede multimedier har forskellige funktionaliteter.

Det er yderligere oplyst, at de omhandlede multimedier ønskes anskaffet via en lønomlægning hos medarbejderen.

Som det fremgår af lovbemærkningerne, må det afgøres konkret, om der er en reel begrundelse for, at de ansatte har flere multimedier stillet til rådighed i hjemmet.

Multimediebeskatning for en ansat kan således godt omfatte, at der stilles flere multimedier til rådighed for en ansat i hjemmet, hvis der foreligger en konkret arbejdsmæssig begrundelse herfor. I vurderingen af det arbejdsmæssige behov, kan fx funktionaliteten af de enkelte multimedier indgå.

Som tidligere nævnt har medarbejderne alene en stationær computer til rådighed på arbejdspladsen samt for ca. halvdelen af medarbejdernes vedkommende tillige en mobiltelefon, der også må anvendes privat.

Der er derudover oplyst, at det ikke er hensigten, at medarbejderne skal have "hele pakken", dvs. alle de omhandlede multimedier, men vælge de multimedier, der passer til den enkeltes behov. Det er således ikke tanken, at medarbejderne skal have 2 mobiltelefoner, eller både en stationær og en bærbar pc. De medarbejdere, der i forvejen har mobiltelefon, kan alene vælge den udskiftet, såfremt den tekniske og/eller fysiske stand gør en nødvendig udskiftning nært forestående.

I Skatteministeriets juridiske vejledning, afsnit C.A.5.2.1.4.2 er det om multimedier anført, at:

..."Det afgørende er, hvilken hovedfunktion multimediet har..."

Det betyder, at når der vælges multimedier må der hen ses til funktionerne for det enkelte multimedie sammenholdt med det arbejdsmæssige behov for én eller flere multimedier.



Et arbejdsmæssigt behov angives i spørgers tilfælde, for at medarbejderne tillige kan arbejde hjemmefra samt kunne medbringe flere af de omhandlede multimedier til kundemøder m.v., hvilket efter omstændighederne godt kan begrunde, at en ansat får stillet flere computere til rådighed i hjemmet.

Det forhold, at samtlige af de omhandlede multimedier skal anskaffes via en kontantlønnedgang, taler dog umiddelbart for, at der er en stor privat interesse fra de ansattes side for at få omhandlede multimedier til rådighed i hjemmet. Det må således have formodningen imod sig, at de ansatte vil finansiere samtlige multimedier, der skal anvendes i arbejdsgivers interesse.

Derudover drejer spørgsmålet sig om, hvorvidt en tablet og en bærbar computer er så forskellige i deres funktioner, at der er tale om to forskellige multimedier.

Som det fremgår af ovenstående "produktliste", er der for to af produkternes vedkommende tale om, at disse har "overlappende" anvendelsesfunktioner. Som nævnt i Skatteministeriets juridiske vejledning, 2011-1, afsnit C.A. 5.2 er:

..."Det afgørende er, hvilken hovedfunktionen multimediet har. Fx vil en Ipad som udgangspunkt være en computer..."

En tablet og en bærbar pc antages således at have stort set samme funktioner, hvorfor det er Skatteministeriets opfattelse, at der ikke umiddelbart foreligger en konkret arbejdsmæssig begrundelse for såvel en bærbar pc som en Ipad for samme medarbejder, da disse multimedier antages at have stort set samme funktioner, og der ikke ses at være særlige programmer eller begrænset funktionalitet på de omhandlede multimedier, der gør disse så forskellige, at begge multimedier kan stilles til rådighed for den ansatte. Der er herved tillige henset til, at de omhandlede multimedier anskaffes via lønnedgang/lønomlægning.

Det betyder, at såfremt medarbejderne både vælger en bærbar pc og en tablet, fx en Ipad, vil denne således ikke

være omfattet af multimediebeskatningen, men vil derimod skulle beskattes særskilt, jf. ligningslovens § 16, stk. 3, dvs. som et personalegode, der beskattes med markedsværdien for det pågældende gode.

Medarbejderne vil derimod kunne få stillet én type computer fx en stationær pc eller en bærbar pc eller en Ipad til rådighed under multimediebeskatningen, som også forudsat af arbejdsgiver/spørger.

For nogle medarbejdere kan der imidlertid være tale om et reelt arbejdsmæssigt behov for såvel en stationær pc som en bærbar pc eller en Ipad, hvori tillige indgår forskellen i funktionaliteten på de forskellige medier, jf. hertil afgørelse fra Skatterådet, gengivet som SKM 2009.687 SR. Der ses ikke at være en tilsvarende forskel mellem en bærbar pc og en Ipad.

Skatteministeriet forudsætter dog, at hverken den stationære pc eller den bærbare pc er stillet til rådighed til direkte brug for den øvrige del af husstanden.

Behovet for flere computere med forskellig funktionalitet beror dog på en konkret vurdering af den enkelte medarbejders arbejdsmæssige behov for flere medier. Skatteministeriet kan imidlertid ikke ud fra de foreliggende oplysninger vurdere, hvorvidt der vil være et sådant behov, men som oplyst af arbejdsgiver vil medarbejderne også som udgangspunkt alene anskaffe én type computer, dog eventuelt tillige en Ipad.

Endelig er det Skatteministeriets opfattelse, at medarbejderne kan have én mobiltelefon til rådighed, som fx en Apple iPhone eller en HTC Desire. Skatteministeriet lægger herved til grund, at der alene bliver tale om én mobiltelefon til rådighed for privat anvendelse for hver medarbejder, således at de medarbejdere, der i forvejen har mobiltelefon til rådighed for privat anvendelse, alene får denne udskiftet med en ny mobiltelefon.

Vores bemærkninger

Afgørelserne viser med al tydelighed multimediebeskatningens udfordringer i takt med den hastige teknologiske udvikling, herunder den meget hurtige udbredelse af nye produkter til virksomhedernes medarbejdere. Det er givet, at der i løbet af de kommende måneder (år) fortsat vil ske en udvidelse af de produkter, der kan rummes inden for multimediebeskatningen, herunder at den arbejdsmæssige begrundelse for at have mere end en pc m.v. til rådighed vil blive endog meget vanskelig at fastholde i den oprindelige strenge norm.

Medarbejderaktier

Medarbejderaktier – opsagt stilling

SKM 2011.416 ØLR

Ved Højesterets domme i UFR 2011.193 H og UFR 2011.203 H var det fastslået, at ansættelse i uopsagt stilling som vilkår for tildeling af medarbejderaktier til bankansatte var i strid med funktionærlovens § 17 a, og derfor et ugyldigt vilkår, jf. også UFR 2004.1480 H og UFR 2005.671 H. Under en efterfølgende skattesag gjorde de pågældende bankfolk gældende, at der som konsekvens af højesteretsdommene ikke var nogen saglig begrundelse for at opretholde kravet om ansættelse i uopsagt stilling som

vilkår for skattefrihed, for så vidt angår medarbejderaktierne.

Finansforbundet, der førte sagen for de opsagte bankfolk, fik ikke medhold, og de opsagte bankfolk blev derfor - i modsætning til deres kolleger i uopsagt stilling - beskattet af medarbejderaktierne.

Det var afgørende, om de pågældende var i opsagt stilling på tidspunktet for erhvervelsen af medarbejderaktierne, og det blev lagt til grund, at erhvervelsen var sket på det tidspunkt, hvor bestyrelsen i selskabet traf beslutning om at tildele medarbejderaktier. Det kunne ikke føre til et andet resultat, at grundlaget for bestyrelsens beslutning om tildeling af medarbejderaktier var økonomiske målsætninger, der var varslet inden opsigelsen af medarbejderne.

Det følger af ligningslovens § 7 A, stk. 2, at det er en betingelse for skattefritagelse efter § 7 A, stk. 1, om medarbejderaktier, at de ansatte på erhvervelsetidspunktet er ansat i uopsagt stilling i virksomheden.

Tildelingen af medarbejderaktier fandt sted ved bestyrelsens beslutninger herom den 27. april 2004 for regnskabsåret 2003 og den 11. april 2005 for regnskabsåret 2004. Da A, B og C alle var i opsagt stilling forud for den 27. april 2004, er værdien af medarbejderaktier tildelt dem i 2004 - og for C's vedkommende tillige i 2005 - således ikke omfattet af skattefritagelsen efter ligningslovens § 7 A, stk. 1.

At tildelingen af medarbejderaktier var betinget af, at bestemte økonomiske målsætninger var opfyldt i det forudgående regnskabsår, og at nogle af medarbejderaktierne således vedrører tiden forud for opsigelsen, ændrer ikke herved.

Amagerbanken – aktier og indlån

SKM 2011.358 SKAT

Aktierne i Amagerbanken blev den 6. februar 2011 suspenderet fra handel på OMX Nordic Exchange Copenhagens handelssystem. Det betyder, at aktierne overgik fra at være aktier, som handles på et reguleret marked, til at være aktier, som ikke handles på et reguleret marked.

Personer – frie midler

Indestående på bankkonti

Tab på indlån i Amagerbanken er dækket af indskydergarantien med op til DKK 745.440. (EUR 100.000). Garantien gælder almindelig lån, men pensionsordninger dækkes fuldt ud. Beløb herudover må påregnes tabt.

Private kunder, der havde et indestående i Amagerbanken, kan opnå skattemæssigt fradrag for tab på indskud, der kan dokumenteres foretaget den 27. januar 2010 eller senere.

Er indskuddet foretaget før den 27. januar 2010, er der ikke fradrag for tabet.

For kunder, der løbende har foretaget indskud og hævnings båd før og efter den 27. januar 2010, skal tabet opdeles i:

- Tab på indskud foretaget før den 27. januar 2010, og
- Tab på indskud foretaget den 27. januar 2010 eller senere.

Er tabet større end DKK 745.400, anses garantibeløbet for at dække de indskud, der er foretaget først.

Det vil kræve en nøje gennemgang af kontobevægelserne for at kunne beregne det fradragsberettigede tab. Bemærk, at tilskrevne renter anses for indsat på tilskrivningstidspunktet.

Obligationer/ansvarlig lånekapital

Personer skal som udgangspunkt anvende realisationsprincippet ved opgørelsen af gevinst og tab på obligationer. Det betyder, at når tabet er endeligt konstateret, kan personen fratrække det i den skattepligtige indkomst, som et realiseret "tab på en fordring". Tabet selv angives i rubrik 39 - anden kapitalindkomst.

Bemærk, at tabet som udgangspunkt først er konstateret, når konkursen er afsluttet.

Personer, der har valgt at anvende lagerprincippet på obligationer optaget på det reguleret marked, skal i forbindelse med suspensionen overgå til realisationsbeskatning.

Når obligationer skifter fra lagerprincippet til realisationsprincippet, skal obligationernes værdi ved slutningen af indkomståret før skiftet, anses for anskaffelsessum ved senere opgørelse af gevinst og tab (efter realisationsprincippet).

Det er en betingelse for fradrag, at årets samlede tab overstiger DKK 2.000. Gevinst eller tab på obligationer, beviser i obligationsbaserede investeringsforeninger og gæld i fremmed valuta skal medregnes ved opgørelsen af årets samlede resultat.

For praktisk gennemgang af ovenstående henvises der til SKATs nyhedsbrev den 11. marts 2011 samt styresignal fra SKAT offentliggjort den 24. maj 2011 (SKM 2011.358 SKAT).

Frdrag for tab på aktier

Det er også muligt for aktieinvestorer at fradrage tab på aktierne i Amagerbanken.

Det er dog en forudsætning, at aktierne ikke indgår i den "skattefri beholdning" pr. 1. januar 2006:

Der er dog **ikke** mulighed for at få fradrag for tabet, hvis aktionærerne den 31. december 2005 ejede aktier, og de var mindre værd end DKK 136.600. Førnævnte er en tidligere overgangsregel, som gav skattefrihed til de personer, der på dette tidspunkt havde en beholdning med en værdi under DKK 136.600 (ægtefæller DKK 273.100).

Aktierne anses i givet fald for at være overgået fra den "skattefri beholdning" ved suspensionen. Værdien på suspensionsdagen var DKK 0,00 ifølge SKAT. På disse aktier vil der således ikke kunne komme et fremtidigt tab, der er fradragsberettiget.

For øvrige aktier har kursen på suspensionsdagen ikke betydning for opgørelse af gevinst/tab.

Frdrag for tab er betinget af, at aktierne er indberettet til skat, jf. nye regler pr. 1. januar 2010.

Tabet for private investorer er kildeartsbegrænset, hvilket betyder, at tabet kun kan modregnes i gevinster på og udbytte af andre børsnoterede aktier.

Ligesom tab på indestående i banken kan tab på aktierne først fradrages, når dette er endeligt konstateret. Det vil sige, at aktierne skal være solgte eller konkursen afsluttet – sidstnævnte kan tage mange år.

Konkursen anses som afsluttet, når selskabet er afmeldt i Erhvervs og Selskabsstyrelsen (realisationstidspunktet).

Det er muligt at sælge aktierne og dermed fremskynde realisation af tabet. Aktierne kan naturligvis ikke sælges på børsen mere, men kan sælges til en 3. mand. Det er en betingelse, at salget er reelt (salg til ægtefælle godkendes ikke).

Tabet ved Amagerbankens endelige afmelding (sletning i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen) eller alternativ salg, skal udnyttes i det pågældende år. Hvis det ikke er muligt i dette år at modregne tabet i anden positiv nettoaktieindkomst fra børsnoterede aktier, kan tabet fremføres uden tidsbegrænsning.

Aktieindkomst beskattes i 2011 med henholdsvis 28% (under DKK 48.300) og 42% (over DKK 48.300).

Personer - investeringer for pensionsmidler

Er aktierne købt for midlerne i en pensionsopsparing, opnås fradrag ved opgørelse af PAL-skatten, som betales af afkastet i pensionsdepoter (urealiseret tab medregnes).

Dette sker automatisk.

Efter pensionsafkastbeskatningslovens regler skal gevinst og tab på aktier opgøres efter lagerprincippet. Det er skatteministeriets opfattelse, at såfremt aktierne **fortsat** indgår i pensionsordningen ved indkomstårets udløb, kan værdien ved indkomstårets udløb fastsættes til værdien på suspensionstidspunktet.

Værdien på suspensionstidspunktet er fastsat til DKK 0,00 pr. aktie på nom. DKK 3.

Hvis aktierne **udtages** af en pensionsordning (ophævelse eller lign.), anses aktien i stedet for afstået til værdien på udtagelsestidspunktet.

Lagerprincippet anvendes ligeledes, når der opgøres gevinst og tab på obligationer.

Selskaber

Indestående på bankkonti

Tab på indlån i Amagerbanken er dækket af indskydergarantien med op til DKK 745.400, pr. indskyder. Dækningen op til DKK 745.440 gælder almindelige indlån, mens der er en række konti, der dækkes fuldt ud. Beløb herudover må påregnes tabt.

Tab på indlån kan fratrækkes skattemæssigt. Såvel realiserede som urealiserede tab medregnes, dvs. at selskaber opnår fradrag for forventet tab på indlånet allerede i 2011.

Frdrag for tab på aktier

Selskabers (og fondes) aktier i Amagerbanken vil som hovedregel være porteføljeaktier (dvs. ejerandel mindre end 10%).

Som udgangspunkt sker der beskatning efter lagerprincippet ved opgørelsen af gevinst og tab på aktier.

Har et selskab valgt at anvende realisationsprincippet på porteføljeaktierne, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked, skal selskabet som følge af Amagerbankens suspension ligeledes skifte princip – således at der sker anvendelse af realisationsprincippet.

Ved denne overgang til realisationsbeskatning skal anskaffelsessummen for aktierne i Amagerbanken fastsættes til aktiernes værdi ved slutningen af indkomståret forud for ændring af princip, dvs. værdien ved den seneste ultimoopgørelse efter lagerprincippet. Hvis selskabet anvender kalenderåret, vil det være kursen pr. 31.12.2010, der skal anvendes, dvs. DKK 3,35 pr. nom. DKK 3,00 aktie.

Hvis aktierne var ejet primo indkomståret 2010, er aktierne omfattet af skattereforens overgangsregler mht. opgørelse af nettotabssaldo og fastsættelse af indgangsværdi.

I indkomståret 2011 vil selskabet først have fradrag for eventuelle tab på aktier i Amagerbanken ved realisation eller bankens konkurs.



Medarbejderaktier – anciennitetskrav

SKM 2011.335 SR

Skatterådet har dette bindende svar konkluderet, at et krav om anciennitet på 4,5 år ikke opfylder betingelsen om, at en aktielønsordning skal stå åben for alle ansatte i selskabet.

Reglerne

Aktieløn anvendes ofte som et fastholdelselement i virksomheder og benyttes i praksis som et incitament over for direktører og nøglemedarbejdere.

Aktier til medarbejdere kan tilbydes under forskellige former. En af de mest anvendte aktielønsordninger er den generelle ordning (gratisaktier), som er muligheden for beskatning efter reglerne i ligningslovens § 7A – forudsat at betingelserne herfor er opfyldt.

Den skattemæssige fordel for medarbejderne består i, at aktiernes værdi ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst, hverken ved tildelingen eller ved ophør af båndlæggelsen. Medarbejderen beskattes først ved faktisk afståelse af aktierne.

Til gengæld er det et krav, at aktierne er båndlagt i 7 år, og der maksimalt tildeles aktier til en værdi på DKK 22.800 pr. år.

Anciennitetskrav på 4,5 år er for meget

I SKM 2011.335 SR spørger en dansk virksomhed (som er en del af en udenlandsk koncern) om en aktielønsordning med en betinget tildeling af aktierne kan være omfattet af skattefrihed for medarbejderaktier under en generel ordning.

Medarbejdere vil få aktierne i marts 2014, hvis de på dette tidspunkt har været ansat i mindst 4,5 år (modningsperioden), og koncernen har opnået en vækst på minimum 10% i 2010 og 2011.

Ligningsrådet har i SKM 2005.382 LR tilkendegivet, at et anciennitetskrav på 3 år, målt på tidspunktet for udstedelse af medarbejderobligationer kan opfylde betingelserne om, at ordningen er åben for alle medarbejdere.

Skatterådets konklusion

Skatterådet påpeger i nærværende afgørelse, at kravet om 4,5 års anciennitet er for lang en periode. Alle medarbejdere, der var ansat pr. 19. november 2009, får tildelt aktier betinget af forsat ansættelse pr. marts 2014, dvs. det kun er de medarbejdere, der forsat er ansat pr. marts 2014, der rent faktisk får tildelt aktierne. Ordningen opfylder betingelsen om en generel ordning på tildelingstidspunktet, idet ordningen er åben for alle på dette tidspunkt. Men henset til, at det kun er de medarbejdere, der har 4,5 års anciennitet pr. marts 2014 (erhvervelses-tidspunktet), der rent faktisk får aktierne, mener Skatterådet, at ordningen ikke opfylder betingelsen om, at den skal være generel og åben for alle.

Det er dog skatterådets opfattelse, at medarbejdere, der har været ansat i 2,5 år, som konsekvens af, at den faktiske tildeling af aktierne rykkes frem til 2012 frem for 2014, vil være omfattet af ligningslovens § 7A, stk. 2, henset til aktieordningen i så fald kan anses for en generel ordning.

Kantineordninger

SKM 2011.103 SR

Skatterådet har i bindende svar bekræftet, at en virksomheds medarbejdere ikke bliver beskattet af det tilskud, som virksomheden yder til en kantineordning.

Endvidere bekræfter Skatterådet, at kantineordningen er omfattet af Styresignal om kantineordninger, selvom maden leveres fra et cateringfirma – og trods antallet af

kuverter kan reduceres de dage, hvor der er få medarbejdere på arbejde.

Faktiske forhold

Virksomheden ønsker at etablere en kantineordning for sine medarbejdere igennem et cateringfirma. Maden leveres i flamingokasser, og virksomheden har ikke indflydelse på dagens menu. Virksomheden har mulighed for at reducere antallet af kuverter de dage, hvor der kun er få medarbejdere på arbejde.

Virksomheden skal betale DKK 56 pr. kuvert og ønsker, at medarbejderne skal betale DKK 28 pr. dag - dvs. DKK 560 pr. måned.

Ved reduktion af antallet af kuverter er det alene virksomheden, som sparer penge, idet medarbejdernes betaling udgør fast beløb på DKK 560 pr. måned uanset brugen af kantineordningen.

Virksomheden ønskede stillingstagen til, om medarbejderne ville blive anset for skattepligtige af tilskuddet, som virksomheden betalte på DKK 28 pr. dag. Virksomheden var af den opfattelse, at der ikke var skattepligt henset til, at medarbejderne betalte mere end DKK 15 pr. dag, som er minimum i henhold til SKATs styresignal fra 2010 om kantineordninger.

Skatterådets vurdering

Skatterådet var enig med virksomheden i, at medarbejderne ikke ville blive skattepligtige af tilskuddet fra virksomheden.

Skatterådet bekræftede endvidere, at kantineordningen kunne omfattes af SKATs styresignal fra 2010 om kantineordninger. Skatterådet lagde ved vurdering heraf vægt på, at virksomheden fik leveret maden i flamingokasser, og maden blev stillet frem til selvbetjening for medarbejderne. Der fremhæves også, at der ikke er tale om frokostmåltider i portioner, hvor portionernes antal er afhængig af antallet af medarbejdere, der er på arbejde den pågældende dag.

Skatterådet lægger ligeledes til grund, at medarbejderne, inden leveringen af maden har fundet sted, ikke har mulighed for at vælge et bestemt individuelt sammensat måltid.

På baggrund af ovenstående forudsætninger godkender Skatterådet virksomhedens kantineordning til at være omfattet af SKATs styresignal for kantineordninger og dermed, at medarbejderne ikke er skattepligtige af virksomhedens tilskud, når de foretager en egenbetaling på DKK 28 pr. dag uanset brugen af kantineordningen.

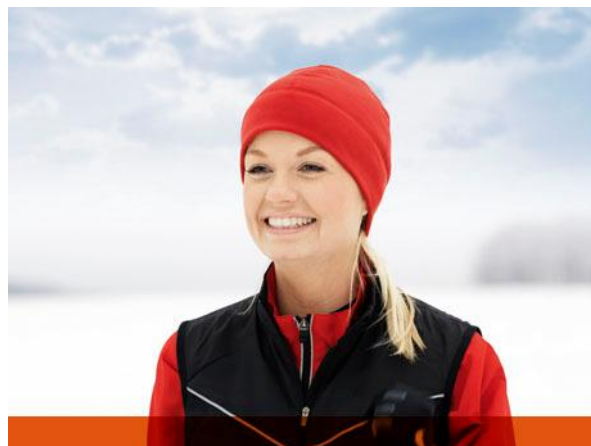
Vores bemærkninger

Afgørelsen fra Skatterådet viser, at det er muligt at anvende SKATs styresignal for kantineordningen, selvom virksomheder køber færdigmad fra cateringfirma – og selvom det er muligt at tilpasse antallet af kuverter til antal medarbejder.

Det er vores opfattelse, at det må være en forudsætning ved reduktion af antallet af kuverter – at medarbejderne betaler det samme beløb uanset brugen af kantineord-

ningen. Det må herefter være en betingelse, at det er virksomheden, som opnår en besparelse ved at reducere antallet af kuverter hos cateringfirmaet og ikke medarbejderne.

Det er ligeledes vores opfattelse, at ordningen også ville være blevet godkendt, hvis medarbejderens egenbetaling havde udgjort DKK 15 pr. dag (ekskl. drikkevarer), som minimumsbetalingen er fastsat til i SKATs styresignal.



Motionsløb skattefri for medarbejderne

SKM 2011.63 SR

Skatterådet har i bindende svar accepteret, at medarbejders deltagelse i ex DHL stafetten ikke skal beskattes.

Skatterådet konkluderer i det bindende svar, at arbejdsgiverens betaling af udgifter forbundet med et motionsløb (ex DHL-stafetten) er at sidestille med et årligt skovtursarrangement og dermed skattefrit for deltagerne.

Personalegodebeskatning – hovedregel

Økonomiske fordele (personalegoder), der ydes som led i arbejdsaftaler, sidestilles med lønindkomst. Værdien skal medregnes ved opgørelse af medarbejderens skattepligtige indkomst, jf. ligningslovens § 16.

Personaleplejefritagelsen – undtagelse 1

Det afgørende for, om noget falder uden for ligningslovens § 16, er således, at der er tale om:

- Et gode uden væsentlig økonomisk værdi og
- At det ydes på arbejdspladsen
- Som led i almindelig personalepleje.

Personalepleje er fx kaffe-, kantine-, kunst- eller lignende.

Da et motionsløb selvsagt ikke finder sted på arbejdspladsen, vil arbejdsgiverens betaling heraf ikke være skattefrit for medarbejderne.

Firmaarrangementer – undtagelse 2

Efter gældende praksis accepteres det, at arbejdsgiveren kan afholde udgifter til julefrokost, sommerfest og skovtur uden skattemæssige konsekvenser for medarbejderne.

Skatterådet er af den opfattelse, at deltagelse i et motionsløb, ex DHL stafetten eller andre lignende motionsløb, kan sidestilles med en "skovtur". Deltagelse er dermed skattefri for medarbejderne.

Det er ikke en betingelse, at alle medarbejdere deltager i det pågældende arrangement. Arrangementet skal dog henvende sig til en bred kreds af medarbejdere samt kunne sammenlignes med et "skovturslignende" arrangement. Begrebet "skovtur" som referencebegreb er opfundet til lejligheden, det er ikke en "norm" inden for skatteretten.

Arbejdsgivers betaling af medarbejders deltagelse i et maratonløb eller halvmaratonløb vil ikke være omfattet af skattefrihed. Disse løb er mere krævende og normalt kun rettet mod en snæver gruppe af en virksomheds medarbejdere.

Hvilke udgifter er omfattet af skattefriheden?

Skatterådet har i det bindende svar accepteret, at arbejdsgiveren betaler følgende udgifter til DHL-arrangementet, uden det medfører beskatning hos de enkelte deltagere:

- Deltagergebyr
- Løbetrøjer
- Mad og drikke
- Massør
- Teltleje.

Løbetrøjer med tydeligt firmanavn og evt. logo anses for at være en form for firmabeklædning til medarbejderne, idet det er en del af konceptet for DHL-stafetten, at hver enkelt deltagende virksomhed fremstår som en samlet og let genkendelig enhed. Dette gælder, selvom løbetrøjen ikke skal leveres tilbage til arbejdsgiveren efter arrangementet.

De samlede udgifter kan dermed afholdes af arbejdsgiveren, og personalegodet er skattefrit for medarbejderne.

Vurdering af afgørelsen

Det er vores opfattelse, at Skatterådet har truffet en rigtig afgørelse. Dermed blev det slået fast, at medarbejdere i den pågældende virksomhed ikke er skattepligtige af den økonomiske fordel ved, at arbejdsgiveren inviterer til et firmaarrangement i form af et motionsløb mm. De seneste måneders usikkerhed på dette område er derfor fjernet.

Bemærk, at Skatterådet samtidig måtte ændre deres tidligere afgørelse, hvor man var kommet til det modsatte resultat (offentliggjort som nr. 64, afgørelse truffet i december 2010). Denne 180-graders vending på kun en måned viser tydeligt uklarheden.

Imidlertid er Skatterådets afgørelse ikke så "klar", som den kunne forventes at være, særligt i lyset af den problematik om virksomheders indberetningspligt.

Skatterådet tager ikke konkret stilling til, om **antallet** af firmaarrangementer har betydning for beskatning af medarbejderne. SKAT har forsøgt at indføre en maksimering af arrangementer, nemlig 2-3 årlige firmaarrangementer.

Det har ikke tidligere være praksis og er i dag endog meget vanskeligt for større virksomheder med mange afdelinger, hvor det i praksis kan være vanskeligt at samle alle medarbejdere på et sted.

Kun ledelsen har mulighed for at vurdere, hvorledes behovet er for firmaarrangementer, og hvorledes hyppigheden skal være i det enkelte år. Der kan være mange gode årsager til, at der i nogle år er flere arrangementer end i andre år.

Tilsvarende er det bekymrende, at Skatterådet forsøger at introducere et begreb som "**skovture**" som norm for, hvad der kan godkendes som skattefrie firmaarrangementer.

Så længe omkostningsniveauet holdes inden for et rimeligt niveau, alt efter virksomhedens kutyme, og alle medarbejdere i en afdeling/område er inviteret, da bør det ikke kunne medføre skattepligt for medarbejdere.

Vores bemærkninger

Skatterådet afgørelse giver ikke en klar udmelding, men skaber fornyet usikkerhed om rammerne for skattefrie firmaarrangementer. Den nu offentliggjorte afgørelse er derfor ikke af en sådan karakter, at alle virksomheder blot kan henvise til denne. Der må hver gang tages stilling til, om SKATs norm for skattefrie firmaarrangementer er overskredet.

Derfor er det vores anbefaling, at der anmodes om bindende svar for fremtidige arrangementer, der ikke direkte kan indeholdes i den offentliggjorte afgørelse. Kun herved kan virksomheden opnå tilstrækkelig sikkerhed, og vi kan få præciseret, hvorledes praksis reelt set er.

Papirløst samliv

Når ugifte samlevende flytter sammen, disponerer hver part fuldt ud over egen formue og hæfter kun for egen gæld. Der er ingen fællesøkonomi juridisk set – medmindre der indgås aftaler herom.

Som ugift samlevende bevæger man sig på et stort set ulovreguleret område. Ugifte samlevende beskattes som to uafhængige parter – der er ingen regler om overførsler af fradrag m.v., som gælder for ægtefæller.

Den "pakkeløsning" vedrørende formuefællesskab, der gælder for ægtefæller, står med andre ord ikke til rådighed for ugifte. Det kan med fordel anbefales ugifte samlevende at anvende de aftaleretlige regler. Eksempelvis kan parterne udarbejde et dokument, hvori de aftaler "spillereglerne" og tydeliggør, hvem der ejer hvad.

Nedenfor er der vist et eksempel på forhold, ugifte samlevende bør indgå en konkret aftale om:

- En bestemt fast ejendom må ikke sælges eller pantsættes uden samleverens samtykke
- Provenuet ved salg af visse aktiver ved samlivsophævelse skal deles lige
- Uacceptabel adfærd vedrørende aktiver, som er aftalt at skulle deles lige, skal kunne mødes med et krav om økonomisk kompensation
- En oversigt og hvilke aktiver den enkelte har medbragt i samlivet, samt hvilke aktiver der købes i løbet af samlivet
- Finansieringen af løbende "fælles" forbrug, herunder husleje, forbrug m.v.

Ønsker den ene part at træde ud af samlivsforholdet, kan vedkommende som udgangspunkt pakke kufferten uden videre. En konkret aftale af behandling af forholdene parterne imellem vil medføre en mindre omstændig "bodelling" m.v.

Lovregler

På skatteområdet findes der blandt andet lovregler om samlevende i boafgiftsloven og pensionsbeskatningsloven, jf. senere.

Når økonomien blandes sammen

I et papirløst samliv er det vigtigt at holde regnskab med, hvad hver part erhverver, med andre ord er det vigtigt ikke at blande de to økonomier sammen.

Men i praksis ses det oftest, at økonomierne langsomt blandes sammen. Parterne bidrager sjældent til den fælles økonomi med lige store beløb. De køber ting sammen, ofte til boligen, hvor det ikke er klart, hvem der har betalt regningerne. De lægger penge ud for hinanden og låner penge til hinanden m.v. – typisk uden dokumentation eller skriftlige aftale.

Henset til, at de særlige regler for ægtefæller ikke finder anvendelse i forhold til bodeling, når der udtrædes af et formløst fællesskab, kan det for de involverede parter være en vanskelig opgave.

Indledningsvist skal parterne afklare, hvem der ejer hvad, om der er givet indbydes gaver, og hvad den enkelte derfor må tage med ud af det formløse fællesskab.

Særligt hæftelse for gæld, som parterne har optaget på vegne af den anden (eller kautioneret for), giver anledning til vanskeligheder i praksis.

Beskatning af parterne i et papirløst forhold

Som nævnt beskattes ugifte samlevende som to uafhængige parter. De særlige regler, som er gældende for ægtefæller, finder ikke anvendelse, hvor parterne er ugift samlevende. Det vil sige, at det ikke er muligt, at:

- Overføre et skattemæssigt underskud fra den ene part til fradrag hos den anden part
- Anvende sambeskatning i skatteberegningen
- Overdrage aktier med skattemæssig succession

- Give gaver over DKK 58.700 (mere herom nedenfor).

Ugifte samlevende har ingen forsørgerpligt over for hinanden, og hver part råder over egen indkomst og formue.

Dette gør sig også gældende, selvom den ene opgiver karrieren for at passe fælles hjem og børn.

Det er vigtigt at bemærke, at køb og salg parterne imellem normalt udløser beskatning.

Gaver

Hovedreglen er, at gaver parterne imellem som udgangspunkt udløser fuld beskatning hos gavemodtager. En større gave fra eksempelvis manden til kvinden medfører, at kvinden skal beskattes af gaves værdi, som personlig indkomst med den marginale beskatningsprocent.

For samlevende, der har haft fælles folkeregisteradresse i mere end to år, gælder en undtagelse i boafgiftsloven. I dette tilfælde kan ugifte samlevende give hinanden en årlig skatte- og afgiftsfri gave til en værdi af DKK 58.700 (2010/2011). Overstiger gavens værdi denne grænse, skal der betales en afgift på 15% af det beløb, der overstiger de DKK 58.700.

Dette er væsentligt forskelligt fra ægtefæller, der ikke skal betale gaveafgift af sådanne overførsler.

Uanset at samlevende måtte opfatte sig som ægtefolk, skal man som ugift samlevende være påpasselig med at overføre penge og værdier til hinanden, uanset om pengene går til fælles bolig, udgifter eller lign. Tilsvarende gælder ved påtagelse af den andens gæld m.v.

Byretten afsagde i januar 2009 en dom om et sådant tilfælde. I den pågældende sag var en dansk kvinde blevet kæreste med en norsk mand. Parret købte efter et års tid et hus i København. Henset til at den norske mand var ved at blive skilt, blev huset købt i kvindens navn. Kvinden og parrets fælles barn, som blev født i 2000, boede i huset, mens manden, grundet arbejdet, boede i Norge/Sverige. Parret havde fælles økonomi, og indbetalte begge et beløb til samme budgetkonto. Manden indbetalte ca. dobbelt så meget som kvinden hver måned. Budgetkontoen var oprettet i kvindens navn, men begge havde adgang til kontoen, hvorfra alle udgifter blev betalt.

Kvinden blev beskattet af det beløb, som manden havde overført til hendes konto, dog nedsat med det beløb, der ansås for at være børnebidrag. Beløbet blev anset som værende en gave og blev beskattet som personlig indkomst hos kvinden, da parret ikke havde fælles bopæl.

Frit underhold

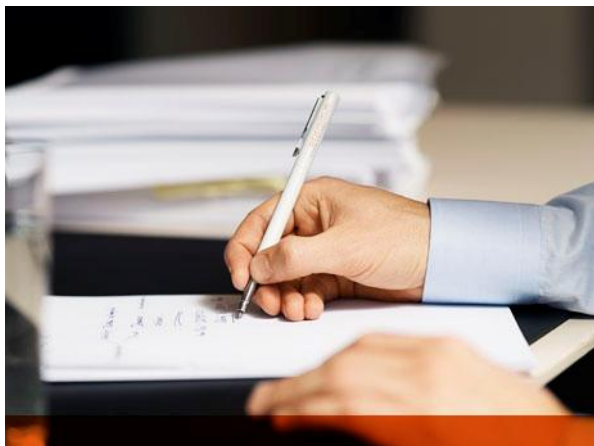
De regler, der gælder for ægtefæller, i relation til afgiftsfrihed for gaver, gælder *kun* under visse betingelser for ugifte samlevende.

I visse tilfælde kan også *frit* underhold imellem parterne udløse beskatning hos den ikke betalende part. Bør den ene part frit hos den anden part, og har begge kun beskudne indtægter, eller er der stor forskel på indtægterne, kan der efter praksis ske beskatning af frit underhold.

Har parterne indtægter af nogenlunde samme størrelse, ses det sjældent, at der sker beskatning af frit ophold.

Fra ældre praksis kan henvises til nedenstående højesteretsdom:

SKM 1986.592 HR, hvor en hjemmegående blev anset indkomstskattepligtig af en skønnet værdi af frit ophold hos samleveren.



Ophævelse af samlivet

Når ugifte samlevende går fra hinanden, er der ingen pligt til at dele formuen, hvilket gør det mere indviklet for ugifte samlevende at gå fra hinanden.

Det er vigtigt at gøre opmærksom på, at der grundlæggende ikke eksisterer formuefællesskab mellem ugifte samlevende. Det betyder, når et papirløst samliv ophæves, at den part, som har købt fysiske ting, også har ret til at tage tingene med ved ophør af samlivet.

Har A eksempelvis købt dagligvarerne og ferierejserne, mens B har købt fjernsynet, bilen m.v., så er det B, der alene har ret til at tage sine ejendele med sig ved ophør af samlivet.

Når et papirløst samliv har eksisteret i mange år, kan det være vanskeligt at bevise, hvem der har betalt hvad. Det kan derfor være meget tilfældigt, hvem der får de "fælles" værdier med.

Kompensation

Har et par levet i et papirløst forhold i en lang årrække, og har parret børn, hus, bil og hund, kan en ophævelse af samlivet skævvride økonomien. Det kan være vanskeligt for den part, der ikke ejer fysiske ting og ikke har en opsparing, eksempelvis i form af at være husejer, at have råd til at etablere sig på ny og samtidig fortsætte med at medforsørge parrets børn.

I den forbindelse er det i flere tilfælde set, at den part, der økonomisk bedst kommer ud af samlivsophævelsen, udbetaler en kompensation til den anden part.

- Udbetales kompensationen frivilligt som en gave fra A til B, inden der er skiftet folkeregisteradresse, skal B betale 15% i boafgift

- Udbetales der en kompensations frivilligt som gave fra A til B, efter der er skiftet folkeregisteradresse, skal B indkomst beskattes med op til 56%
- Dømmes A til at udbetale en kompensation til B, henset til at denne i *væsentlig grad* har medvirket til, at samleveren har kunnet skabe eller bevare en ikke ubetydelig formue, er kompensationsbeløbet skattefrit for B. (Se SKM 1994.164 LSR nedenfor, hvor B ikke kunne opnå skattefrihed af kompensationsbeløbet, henset til at B ikke havde medvirket til, at samleveren kunne skabe en formue).

Nedenfor ses et eksempel til illustration:

Eksempel

Hans og Dorte har levet i et papirløst forhold i 15 år. De har to børn. Hans ejer parrets bolig. Hans og Dorte er blevet enige om at flytte fra hinanden, og at børnene skal bo hos Dorte. Da Dorte har været på deltid for at kunne passe hus og børn ved siden af, har hun kun minimalt bidraget til økonomien i disse år.

For at Dorte og børnene kan klare sig økonomisk, og for at hun kan købe en ny bolig, giver Hans et større pengebeløb til Dorte som kompensation. Dette kompensationsbeløb betales til Dorte, inden hun flytter folkeregisteradresse. Beløbet skal Dorte betale boafgift af, som var der tale om gave. Da Hans og Dorte har boet sammen i over to år, er de første DKK 58.700 (2010/2011) skatte- og afgiftsfri. Det beløb, der overstiger DKK 58.700, skal Dorte betale 15% afgift af. Havde Dorte og Hans kun levet sammen i 1 år, havde Dorte skulle beskattes af hele gavens værdi, som var der tale om personlig indkomst.

Praksis

Fra praksis kan henvises til enkelte afgørelser om delingen ved ophævelse af samlivet.

SKM 2010.167 HR: Efter ophævelse af et 10-årigt samliv modtog kvinden fra manden et kontantbeløb på 6 mio. DKK, som hun gjorde gældende var et kompensationskrav, der var skattefrit efter retspraksis. Landsretten tiltrådte byrettens dom, hvorefter kvinden ikke havde godtgjort eksistensen af et kompensationskrav, og beløbet på 6 mio. DKK måtte derfor anses for en gave. Kvinden havde heller ikke godtgjort, at manden forud for ophævelsen af samlivet havde afgivet et gaveløfte over for kvinden. Landsretten fandt således, at gaven var givet på et tidspunkt, hvor parterne ikke længere havde fælles bopæl og tiltrådte derfor, at gaven var omfattet af statsskattelovens § 4, og ikke af undtagelsen i lovens § 5 b, og derfor var indkomstskattepligtig.

I SKM 1994.164 LSR behandledes en sag om kompensationsbeløb: En klager, der havde levet i et papirløst forhold i 5 ½ år, klagede over, at skattemyndighederne havde anset et beløb på DKK 370.000, som hun havde modtaget i forbindelse med ophævelse af samlivet, for en skattepligtig gave. Samleveren havde under samlivet oparbejdet en formue på ca. 3 mio. DKK, og klageren henviste til, at hun havde bidraget hertil dels ved sit arbejde i hjemmet og dels ved sin deltagelse i repræsentation m.v., hvorved der var skabt fornødent grundlag for at tilkende hende et kompensationsbeløb i forbindelse med samlivsophævelsen. LSR fandt det ikke godtgjort, at klageren havde ydet

en sådan indsats til støtte for samleverens formuefremgang, at der i forbindelse med samlivsophævelsen var grundlag for et skattefrit kompensationskrav. Der var herved henset til samlivets varighed, at der hovedsageligt havde været tale om almindeligt hjemmearbejde, samt at den af samleveren tilvejebragte formue helt overvejende måtte anses at hidrøre fra hans egen arbejdsindsats. Beløbet ville derfor være skattepligtigt efter reglerne i statskatteloven § 4.

SKM 1982.157 LSR: Under henvisning til højesteretsdommene i UFR. 1980, side 480 (se nedenfor) fandt Landskatteretten ikke at kunne antage, at der var opstået et egentligt sameje eller ægteskabslignende formuefællesskab, men efter de foreliggende oplysninger - herunder at samlivsforholdet havde bestået i ca. 8 år, i hvilken periode begge parter efter evne havde bidraget økonomisk til den fælles husholdning og til udgifterne vedrørende den faste ejendom - måtte det antages, at klageren havde krav på en andel af salgsprovenuet og værdien af løsøre. Idet Landsskatteretten fandt det betænkeligt at tilsidesætte den af parterne foretagne fordeling af aktiverne i henhold til den indgåede aftale, fandt retten ikke tilstrækkeligt grundlag for at antage, at der herved var tilgået klageren en vederlagsfri formuefordel.

SKM 1982.158 LSR: Advokaten gjorde under henvisning hertil gældende, at der ikke havde foreligget nogen form for gavedisposition, men derimod en vederlagsfri formueoverførsel foretaget i overensstemmelse med den praksis, der havde udviklet sig igennem 1970'erne, og hvorefter aktiver formelt tilhørende den ene part ved samlivsophævelse, måtte antages at tilhøre parterne i fællesskab i en form for sameje, der ikke automatisk måtte resultere i ligedeling, men åbnede mulighed for skævdeling.

SKM 1980.480 HR: S flyttede i 1971 med sit barn ind i A's lejlighed, hvor de samlevede, indtil de i april 1973 flyttede til en villa, som blev købt i A's navn. De samlevede i villaen, til S og barnet flyttede i maj 1975. I november 1976 solgte A villaen med en fortjeneste på ca. DKK 130.000. S påstod sig tilkendt halvdelen heraf, subsidiært et mindre beløb. S's bruttoindtægt havde i 1973-75 udgjort væsentlig mindre beløb end A's bruttoindtægt i de samme år. Der antoges ikke mellem parterne opstået noget egentligt sameje eller ægteskabslignende formuefællesskab, men efter omstændighederne fandtes S at have krav på en andel af det nævnte salgsprovenu, skønsmæssigt bestemt til DKK 25.000.

I U 1982.194 VLD godkendes en indgået aftale om fordeling: M og H, der havde samlevet fra 1970, fra 1973 i en af M erhvervet ejendom, indgik i 1975 en overenskomst om ejerforholdet til deres formuegenstande, hvorefter H ved ophør af samlivet skulle have ret til halvdelen af ejendommens friværdi. I overensstemmelse hermed fik H efter samlivets ophør udbetalt DKK 70.000. Under hensyn til, at den etablerede ordning efter parternes økonomiske forhold tilgodeså dem begge i tilfælde af samlivets ophør, og at H efter omstændighederne også uden en aftale derom kunne have haft krav på andel i salgsprovenuet, fandtes der ikke grundlag for at anse overdragelsen af halvdelen deraf som en indkomstskattepligtig gave.

Når den ene part dør

Det er vigtigt at gøre sig klart, at ugifte samlevende *ikke* arver hinanden, medmindre den afdøde har oprettet et testamente til fordel for samleveren.

Når afdøde har oprettet testamente

Selvom afdøde har oprettet et testamente til fordel for samleveren, skal samleveren, forudsat at parret har haft fælles folkeregisteradresse under to år, betale en boafgift, marginalt 36,25%.

Har parret haft fælles folkeregisteradresse i over to år, skal der *kun* betales en boafgift på 15%.

Når afdøde ikke har oprettet testamente

Har afdøde ikke oprettet et testamente, arver eventuelle børn alt, uanset om børnene er fra et tidligere forhold. Har afdøde ikke børn, er det afdødes slægtninge (forældre, søskende m.v.), som arver.

Eksempel

Anders er enkemand og har to børn. Anders bor i hus og har en pæn formue. Anders møder en dag Ida, som er fraskilt. Ida og hendes børn flytter efter nogen tid ind til Anders. Ida har ingen formue. Anders og Ida opretter ikke et testamente. Anders dør pludseligt og efterlader alt, både hus og formue til sine to børn. Ida og hendes børn står tilbage uden midler og uden bolig.

Eksempel

Peter og Sara har et lille barn. Familien bor i Saras lejlighed. Sara har en større formue, da hun tidligere har arvet hendes forældre. Peter og Sara har aldrig fået lavet et testamente. Sara dør og efterlader både lejlighed og formue til barnet. Da barnet er under 18 år, skal formuen bestyres efter nogle bestemte regler (anbringelsesbekendtgørelsen, jf. regler for administration af umyndiges midler). Peter står derfor tilbage uden penge til at forsørge deres barn og uden bolig.

Pension

Tidligere har ugifte samlevende ikke været omfattet af kredsen af "nærmeste pårørende", jf. forsikringsaftaleloven, hvorfor der ikke kunne ske udbetaling af en pensionsordning til en samlever, medmindre samleveren konkret er indsat som begunstiget med navns nævnelse.

I forbindelse med den nye arvelov (2008) blev det ændret således, at "nærmeste pårørende" ligeledes inkluderer ugifte samlevende, således at de sidestilles med ægtefæller på pensionsområdet. Det er en forudsætning, at parret har været samlevende i mindst to år, eller bor sammen og venter barn, har barn eller har haft barn sammen.

Eksempel

Martin og Rikke er kærestepar. Parret har ingen børn. Da de har boet sammen i tre år, beslutter Martin sig for at sikre Rikke i forhold til sin pensionsordning.

Martin har skrevet til pensionselskab, at hans pensionsordning skal udbetales til "nærmeste pårørende", når han dør. Nogle måneder efter går Martin og Rikke fra hinanden. Martin møder derefter Mona, som han flytter sammen med 1. januar 2010. Vi spoler tiden frem til 2013, hvor

Martin afgår ved døden. Mona får nu udbetalt pengene fra Martins pensionsordning, fordi hun har boet sammen med ham i mere end to år, og fordi hun er hans "nærmeste pårørende". Havde Martin i sin tid valgt at indsætte Rikke som *navngivet* begunstiget, så ville Rikke have fået udbetalingen fra pensionsordningen, medmindre hun efterfølgende var slettet i pensionsordningen.

Havde Martin og Mona kun boet sammen i et år, havde Mona ikke fået udbetalingen fra Martins pensionsordning, idet hun ikke anses for "nærmeste pårørende".

Vores bemærkning

Det er lidt paradoksalt, at ovenstående omtales som et papirløst forhold, da det kræver meget papirarbejde at sikre sig selv og ikke mindst sin samlever.

I modsætning til at blive skilt, er det langt mere kompliceret og mere vanskeligt at træde ud af et såkaldt papirløst forhold. Det gælder såvel juridisk som skattemæssigt.

Det er derfor vigtigt, at ugifte samlevende gør sig klar over de konsekvenser, der er forbundet med at leve i et papirløst forhold, ikke mindst de to første år, hvor der på sin vis ikke eksisterer nogen retningslinjer.

Vi anbefaler, at ugifte samlevende søger konkret rådgivning, således at de sikrer sig selv og deres pårørende bedst muligt.

Ansatte i finanssektoren

Ansatte i finanssektoren, der har optaget lån hos eller gennem arbejdsgiveren, skal i henhold til ligningsloven § 16, stk. 3, alene beskattes, i det omfang lånet er ydet til en lavere rente, end hvad der svarer til arbejdsgiverens omkostninger (kostprisen for de penge, der udlånes) i forbindelse med lånet.

Ansatte uden for finanssektoren

Hovedregel

Ansatte uden for finanssektoren, der har optaget lån hos eller gennem arbejdsgiveren til en lavere rente end på almindelige markedsvilkår, skal beskattes af den herved opnåede fordel.

Den ansatte vil som udgangspunkt være skattepligtig af differencen (som personlig indkomst) mellem den betalte rente og renten i henhold til § 213, stk. 2, i Lov om finansiel virksomhed (svarende til den tidligere mindsterente i kursgevinstlovens § 38).

Den ansatte kan samtidig fratække et tilsvarende beløb som yderligere renteudgift (kapitalindkomst).

Undtagelse - Betaling af rente svarende til arbejdsgivers omkostninger

Hvis den betalte rente er lavere end den offentliggjorte mindsterente, men svarer til den rente, der modsvarer arbejdsgiverens omkostninger alternativt den rente, som kan opnås på almindelige markedsvilkår, kan denne rente naturligvis lægges til grund, og der skal derfor ikke ske beskatning hos den ansatte.

Hvor offentliggøres mindsterenten?

Mindsterenten efter Lov om finansiel virksomhed § 213, stk. 2, offentliggøres på:

<http://nordic.nasdaqomxtrader.com/trading/fixedincome/Deemark/>.

I højre spalte under dokumentation og beregninger findes mindsterenten:

Mindsterenten er for perioden 1. januar 2011 – 30. juni 2011 fastsat til 1% p.a.

2. ERHVERVSBEKATNING

Lovgivning

Iværksætterkonto

Lov nr. 174 af 4.3.2011

Reglerne for opsparing til etablering af virksomhed er forbedret væsentligt. Der er indført et særligt regelsæt, der også kan anvendes i de første fem år efter etablering – iværksætterkontoen. Vi har omtalt reglerne i en særskilt publikation, hvortil henvises.

Forbedringen af etablerings- og iværksætterkontoordningerne bidrager til at skabe vækst inden for bl.a. innovation og iværksætteri. Loven indeholder følgende elementer:

- Maksimumgrænsen for, hvad der kan indskydes på etablerings- og iværksætterkonti forhøjes fra 40% til 60% af nettolønindtægten. Der har dog hidtil altid kunnet indskydes DKK 100.000. Dette beløb forhøjes til DKK 250.000
- Den såkaldte etableringsgrænse, dvs. kravet til hvad der skal hæves fra etablerings- og iværksætterkonti ved etableringen af virksomhed, nedsættes fra DKK 113.900 til DKK 80.000 (2010-niveau)
- Etablerings- og iværksætterkontomidler kan anvendes til at afholde alle driftsomkostninger, som er fradragberettigede efter statskattelovens almindelige regler. Det betyder, at midlerne også kan anvendes til at afholde udgifter til f.eks. leasing af driftsmidler
- Restafskrivningerne ved anvendelse af etableringskontomidler forhøjes fra 42% til 50% af aktivet
- Afgiften ved efterbeskatning af ikke hævdede iværksætterkontomidler nedsættes fra 60% til 52,5%
- Kontohaveren kan få henstand med skatten af ikke hævdede etablerings- og iværksætterkontomidler ved flytning til udlandet med ophør af fuld skattepligt her til landet
- Kontohaveren må ikke efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst være skattemæssigt hjemmehørende i et andet land
- Der gives adgang til at placere etablerings- og iværksætterkonti i alle slags obligationer, der er optaget til handel på et reguleret marked, dog med nogle få undtagelser.

Reglerne har virkning fra indkomståret 2010 bortset fra reglerne om placering af konti i obligationer, reglerne om fraflytning og reglerne om, at kontohaveren ikke må være hjemmehørende i et andet land. Disse regler skal have virkning fremadrettet fra den 15. marts 2011.

Manglende oplysning om succession ikke diskvalificerende

SKM 2011.250 SKAT

Skatteministeriet har ændret praksis omkring indsendelse af underretning om, at reglerne for succession er anvendt i forbindelse med overdragelse af en virksomhed. Ifølge kildeskattelovens § 33C skal der senest samtidig med indsendelse af selvangivelsen ske underretning om, at reglerne er anvendt, hvis reglerne ønskes benyttet.

Kildeskattelovens § 33C finder anvendelse ved overdragelse af en virksomhed, eller en del af en virksomhed, til børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever. Bestemmelsen gælder desuden for overdragelse til medarbejdere, når de opfylder særlige ansættelsesmæssige forudsætninger.

Manglende overholdelse af underretningspligten ifølge loven har hidtil medført, at reglerne for overdragelse med succession ikke kan finde anvendelse.

Skatteministeriet har besluttet at ændre praksis, da man ikke finder det for værende tilstrækkeligt for tilsidesættelse af anvendelse af reglerne, at man ikke har oplyst om anvendelsen ved indsendelse af selvangivelsen. Dog skal det fortsat være tydeligt af de faktiske omstændigheder, at der er sket overdragelse med succession.

Det kan eks. være ved fremlæggelse af aftale mellem parterne, hvoraf det fremgår, at der er sket overdragelse med succession, eller det tydeligt fremgår af regnskaberne og skattemæssige opgørelser, at det er reglerne for succession, der er anvendt.

Vores bemærkninger

Det er alene underretningspligten efter kildeskattelovens § 33C, som er blevet lempet. Det betyder ikke, at der ikke fortsat skal gives underretning omkring anvendelse af eks. reglerne for genanbringelse i ejendomsavancebeskatningsloven.

Vi anbefaler dog, at man fortsat indsender en skrivelse til SKAT, for både køber og sælger, hvor der sker underretning om, at der er sket overdragelse med succession.

Praksisændringer har virkninger for aftaler indgået i indkomståret 2010 og senere.

Mulighed for genoptagelse af årsregulering af fast ejendom

SKM 2011.272 SKAT

SKAT har hidtil anlagt den betragtning, at mulighederne for genoptagelse af ejendomsvurderingen efter skatteforvaltningsloven alene har omfattet den ordinære vurdering.

Det har betydet, at for erhvervsjendomme, der bliver vurderet i lige år, vil der i 2011 kunne ske genoptagelse til og med vurderingen 2008. Hvorimod der for private ejendomme, som vurderes i ulige år, alene kan foretages genoptagelse til og med vurderingsåret 2009.

Fristen for genoptagelse af en vurdering er den 1. maj i det 4. år efter vurderingsårets udløb.

Højesteret har underkendt denne praksis. Højesteret sidestiller en årsregulering med en almindelig vurdering, hvorfor der kan foretages genoptagelse af disse inden for de almindelige frister i skatteforvaltningsloven.

Muligheden for genoptagelse af en vurdering gælder også vurderingsfrie år, dvs. år hvor der ikke skal foretages en årsregulering.

Virkning

Ændring af praksis har virkning fra og med vurderingsåret 2003, og fristen for ekstraordinær genoptagelse udløber den 30. september 2011. For ordinær genoptagelse gælder de almindelige regler efter skatteforvaltningslovens. Det betyder, at vurderingsåret 2007 blev forældet pr. 1. maj 2011, og vurderingsåret 2008 bliver forældet pr. 1. maj 2012.

Styresignal – væddeløbsheste og stutteri

SKM 2011.282 SKAT

Skatteministeriet har fundet anledning til at lempe på praksis for skattemæssig godkendelse af væddeløbs- og stuttevirkksomhed. Skatteministeriet har vurderet, at man fra SKATs side har været for tilbageholdende med at anerkende denne type af virksomhed som værende erhvervmæssig.

Skattemæssig definition af erhvervmæssig virksomhed

Erhvervmæssig virksomhed er kendetegnet ved, at den normalt er indrettet med henblik på en systematisk indkomsterhvervelse. Derimod er det kendetegnende for ikke erhvervmæssig virksomhed (hobbyvirksomhed), at denne ofte drives som udslag af en personlig interesse.

Ny lempeligere praksis

Hvis en virksomhed med *væddeløbsheste* skal kunne godkendes som værende erhvervmæssig, er der en række betingelser, der skal være opfyldt:

- Væddeløbshestene skal være registreret hos Dansk Travsports Centralforbunds database eller Dansk Gallops database
- Virksomheden skal være professionelt drevet
- Virksomheden skal være overskudsgivende/rentabel på længere sigt efter etableringsfasen, som typisk vil være på 5-7 år
- Det vil blive tillagt betydning, om hestene trænes af professionelle trænere med A-licens
- Det vil blive tillagt betydning, om der benyttes kusk/jockey med professionel licens
- Der vil blive lagt vægt på antallet af starter og størrelsen af indvundne præmier.

Derimod vil antallet af heste ikke i sig selv have afgørende betydning for vurderingen af, om der er tale om en erhvervmæssig virksomhed eller ej.

Ved *stuttevirkksomhed* vil der derimod blive lagt afgørende vægt på følgende forhold:

- At virksomheden drives teknisk-fagligt forsvarligt
- At antallet af heste muliggør en rationel drift
- At virksomheden er overskudsgivende eller har mulighed for at opnå et overskud inden for en årrække.

Efter den hidtil gældende praksis har væddeløbs- og stuttevirkksomhed skulle anses for værende to selvstændige virksomheder. Fremover vil der skulle foretages en konkret vurdering af, om hvorvidt der er tale om en virksomhed eller flere virksomheder. I den forbindelse de almindelige skattemæssige principper.

Vores bemærkninger

Med ovenstående styresignal fra Skatteministeriet, lempes der særligt omkring 2 forhold:

- Det bliver accepteret, at der er etableringsfase for væddeløbsvirksomhed på 5-7 år. I denne periode kan der godt anerkendes skattemæssige underskud. Det er dog imidlertid fortsat en forudsætning, at man opfylder de øvrige betingelser. Etableringsfasen betyder ikke, at man kan købe nogle vilkårlige heste og kalde det for væddeløbsvirksomhed og dermed opnå ret til skattemæssigt fradrag for underskud
- Hvis der er tale om erhvervmæssig virksomhed efter skattemæssige principper, skal dette ligeledes accepteres skattemæssigt.

Ovenstående kan betragtes som en lempelse af reglerne, da der ikke længere vil være den samme risiko i opstartsfasen for, at virksomheden vil blive underkendt skattemæssigt. Samtidig er der blevet præciseret, hvilket krav der stilles til en væddeløbsvirksomhed – registrering hos Dansk Travsports Centralforbund, professionel træner og kusk/jockey.

Praksis ændringen er gældende både for personlige virksomheder og selskaber.

Kapitalafkastsatsen for 2011

Kapitalafkastsatsen for indkomståret 2011 (virksomhedsskattelovens § 9) er fastsat til 2%, jf. SKM 2011.473 SKAT. Satsen er dermed halveret i forhold til indkomståret 2010, hvor den var 4%.

SKAT meddeler i øvrigt, at kapitalafkastsatsen gennem mange år er blevet beregnet forkert. SKAT udsender derfor efter sommerferien en genoptagelsesmeddelelse, der omfatter indkomstårene fra og med 2000. Genoptagelse vil alene berøre de tilfælde, hvor fejlen har været til ugunst for skatteydere. De skatteydere, der har haft fordel af fejlen, vil ikke blive berørt.

Praksis

Driftsudgifter

Reklameudgifter – sponsorudgifter i form af møbler

SKM 2011.164 SR

Bestemmelsen i ligningslovens § 8, stk. 1, om fradrag for udgifter til reklame, gælder såvel for udgifter afholdt i Danmark som i udlandet. Det er således ingen hindring for fradrag i henhold til ligningslovens § 8, stk. 1, at reklamen retter sig mod udlandet.

Generelt

Det er kendetegnende for reklameudgifter, at de normalt afholdes over for en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder. Reklameudgifter tager endvidere sigte på at opretholde en virksomheds almindelige omdømme eller fremme dens interesser ved at gøre den kendt og fordelagtigt bemærket, jf. Ligningsvejledningen 2011-1, afsnit E.B.3.6.

For at opnå fradrag for en reklameudgift, herunder en udgift til et sponsorbidrag efter LL § 8, stk. 1, er der tillige et krav om direkte sammenhæng mellem det sponsoreredes karakter og firmaets virksomhed.

Et sponsorbidrag er et bidrag, som en virksomhed yder til f.eks. kulturelle formål mod til gengæld at opnå en ydelse i form af ret til at få reklame for deres navn eller firmamærke. Sådanne udgifter er normalt fuldt fradragsberettigede som reklameudgifter, når virksomheden opnår en reklameværdi, som står i rimeligt forhold til det ydede bidrag.

Et afgørende element i vurderingen af den eventuelle reklameværdi for sponsorstøtten er karakteren af virksomhedsområdet sammenholdt med karakteren af den reklame, virksomheden opnår gennem sit sponsorbidrag. I den forbindelse er det relevant at se på virksomhedens produktmasse, størrelse og kundegrundlag sammenholdt med reklamens målgruppe.

Det er endvidere en forudsætning for at kunne betragte sponsorbidraget som en fradragsberettiget reklameudgift, at bidraget primært ydes af reklamemæssige grunde og ikke hovedsagligt af personlig interesse for sponsormodtagerens aktivitet.

Den konkrete sag

Møblerne vil blive placeret på museet i udlandet, hvor de kan ses af en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder.

Der vil være skiltning af spørgers bidrag i de relevante lokaler, og det forventes at fremgå tydeligt, at møblerne er tegnet af designeren. Det er dermed Skatteministeriets opfattelse, at beløbet til museet til indkøb af møbler vil bidrage til at fremme kendskabet til møblerne for de gæster, som besøger museet.

I nærværende sag yder spørger et bidrag til køb af møbler, som spørger har rettighederne til, og som de dermed modtager royalty fra i forbindelse med salg. Et øget salg af møbler vil dermed betyde en øget indtjening for spørger.

Det er således en direkte sammenhæng mellem det sponsoreredes karakter og spørgers virksomhed.

Der er tale om møbler af en betydelig værdi, som formentlig vil blive stående i museet i mange år fremover, og spørger har en ikke ubetydelig royalty-indtægt i forbindelse med salg af møblerne. Der ses endvidere at være en overensstemmelse mellem museets potentielle gæster og kredsen af potentielle købere af den type møbler.

Til trods for at der kan blive tale om et betydeligt beløb, er det Skatteministeriets opfattelse, at virksomhedens reklameværdi står i rimeligt forhold til det ydede bidrag.

Selvom beløbets størrelse endnu ikke er kendt, er det Skatteministeriets opfattelse, at jo større bidraget er, jo flere møbler vil der blive indkøbt, og dermed vil reklameværdien også være tilsvarende større.

Endelig ses bidraget at være ydet af forrentningsmæssige grunde, idet der ikke ses at være nogle personlige interesser fra spørgers interessenter til at donere et bidrag til museet.

Det er på den baggrund Skatteministeriets opfattelse, at bidraget til det udenlandske museum er fradragsberettiget efter ligningslovens § 8, stk. 1.

Driftsomkostning – sponsorbilletter

SKM 2011.402 BR

Spørgsmålet i sagen var, om A A/S kunne fradrage den del af selskabets udgifter til sponsorkontrakter, der vedrørte fodboldbilletter, og som blev anvendt til udlodning i forbindelse med salgskampagner eller som præmie ved konkurrencer som reklameudgifter i henhold til ligningslovens § 8, stk. 1.

Retten bemærkede, at Højesteret i SKM 2006.398 HR, i en sag mellem de samme parter om fradrag for moms for den samme sponsorudgift, har fastslået, at afgørelsen af, hvilket omfang der kan fradrages moms af en sponsorudgift til fodboldbilletter, skal træffes på grundlag af den brug, sponsor har gjort af billetterne. Højesteret fandt, at de billetter, som blev udlodded i forbindelse med salgskampagner eller anvendt som præmie i konkurrencer uanset deres værdi, ikke kunne sidestilles med reklameartikler, men havde karakter af gaveydelse.

Retten anførte, at de faktiske forhold i Højesterets dom fuldstændig svarer til de faktiske forhold i denne sag. På den baggrund fandt retten, at det fulgte af Højesterets dom, at billetterne også i relation til ligningslovens § 8, stk. 1, har karakter af gaveydelse, og at der som følge deraf ikke kan ske fradrag for billetternes værdi som reklameudgift.

Vores bemærkninger

Der har været tilsvarende betragtninger vedr. fradrag for udgifter til forhandlermøder m.v., idet disse heller ikke af SKAT er anset for at være driftsomkostninger, uanset at de er afholdt med henblik på instruktion m.v. af forhandlere. Omkostningerne blev også i dette tilfælde anset for repræsentation, dvs. salgsfremmende foranstaltninger.

Tab på debitorer

SKM 2011.192 BR

Sagsøgerens tab på en fordring ansås først for konstateret i skatte- og momsmæssig henseende i 2009, da skyldneren afgav insolvenserklæring i fogedretten. Tabet var således ikke konstateret allerede i 2004 eller 2005, da kravet havde været bestridt for domstolene og under en voldgiftssag afsluttet i 2008 og således havde været genstand for en reel tvist.

Vores bemærkninger

Der er et styresignal på vej om behandling af tab på debitorer efter de nye regler, der giver mulighed for at vælge lageropgørelse for tab på debitorer, jf. omtale under lovgivning.

Hobbylandbrug med opstart af nye aktiviteter

SKM 2011.30 VLR

Vestre Landsret har vurderet, at udvidelse af driften på et hobbylandbrug med indtægter fra udlejning af landbrugets driftsbygninger, udlejning til jagt og salg af brænde, ikke indgår i vurderingen af, om der var tale om et erhvervmæssigt landbrug.

Klager drev et deltidslandbrug med planteavl. Dette landbrug havde gennem en årrække givet underskud (1998-2008). Underskuddene har været i størrelsen DKK 100.000 til DKK 6.000. I 2005 påbegynder klager nogle nye aktiviteter på landbrugsejendommen. Det omfatter bl.a. udlejning af en del af driftsbygningerne, jagtleje og salg af brænde. Disse indtægter resulterer i et samlet overskud fra driften i årene 2005-2008.

Vestre Landsret vurderede de nye aktiviteter som værende af sekundær karakter ift. landbrugets primære aktivitet. Derfor var indtjeningen ved landbrugsdriften fortsat underskudsgivende, og virksomheden kunne ikke længere anses for værende erhvervmæssig.

Vores bemærkninger

Ved vurderingen af, om et landbrug kan anses for værende en erhvervmæssig virksomhed, og med deraf følgende mulighed for fradrag af underskud, opstilles der følgende kriterier ifølge praksis:

1. Driften skal ud fra en teknisk landbrugsfaglig målestok kunne betegnes som sædvanlig og forsvarlig
2. Driften tilsigter at opnå et rimeligt resultat.

Ved andre typer af virksomheder vil det normalt være en forudsætning for godkendelse som erhvervmæssig virksomhed, at driften tilsigter et rimeligt resultat, og dette bygger på realistiske budgetter og forudsætninger.

Det er normalt ifølge praksis, at der sker en opsplitning af aktiviteter, for derved at foretage en konkret vurdering af, om den enkelte aktivitet er erhvervmæssig virksomhed. Det er tidligere set ift. hobbylandbrug og en udlejningsejendom eller en håndværker, som samtidig driver et hobbylandbrug. I disse situationer er det en naturlig handling, at man ikke skal kunne dække et underskud, der

primært udspringer af private interesser, i en virksomhed med overskud.

Derfor skal man fortsat være opmærksom, selvom virksomhederne samlet set giver overskud.



Erhvervmæssig virksomhed – kunstner

SKM 2011.450 SR

Landsretten fastslog, at vurderingen af, om den kunstneriske virksomhed var erhvervmæssig, skulle foretages efter de sædvanlige skatteretlige kriterier, uanset at sagsøgeren måtte anses som en anerkendt kunstner. Landsretten bemærkede, at virksomheden i perioden fra 1989-2007 alene havde givet overskud i 6 år. Bl.a. med henvisning hertil fandt Landsretten, at virksomheden ikke kunne anses som erhvervmæssig.

A er uddannet billedkunstner i England i 1969. Han har gennem sit kunstneriske virke afholdt en række udstillinger, hans værker er repræsenteret i fremtrædende kunstsamlinger, og han har flere gange modtaget støtte fra Statens Kunstfond og Kunststyrelsen.

Uanset at A må anses som en anerkendt kunstner, må vurderingen af, om hans kunstneriske virksomhed i indkomstårene 2005-2007 var erhvervmæssig, foretages efter de sædvanlige skatteretlige kriterier, hvoraf bl.a. følger, at virksomheden må være drevet med udsigt til at opnå en fortjeneste, der står i et rimeligt forhold til den investerede kapital og arbejdsindsatsen.

A var i perioden 1989-2007 leder på skolen i England. Efter bevisførelsen finder Landsretten det ikke godtgjort, at der forelå en sådan nær og direkte sammenhæng mellem As kunstneriske virksomhed og ansættelsen som leder, at hans samlede aktiviteter kan anses som én virksomhed i skattemæssig forstand. Der er herved lagt vægt på, at det ikke efter bevisførelsen, herunder As forklaring, kan lægges til grund, at det var en forudsætning for at opretholde ansættelsen, at han sideløbende drev kunstnerisk virksomhed.

Landsretten lægger til grund, at As virksomhed i perioden 1989-2007 alene havde overskud i årene 1989, 1992, 1996, 2003, 2004 og 2007, og at virksomheden i øvrigt blev drevet med underskud. I årene 2003-2007 bestod indtægterne hovedsageligt i den kunststøtte, som han modtog fra Statens Kunstfond og Kunststyrelsen. Herefter finder Landsretten, at virksomheden ikke kan anses som erhvervmæssig. De oplysninger, der foreligger om As virk-

somhed for de følgende år, kan ikke føre til et andet resultat.

Vores bemærkninger

Skatterådet afgørelse viser med al tydelighed, at der skal kunne dokumenteres indtægter for at kunne opretholde en erhvervs-mæssig virksomhed. Der har over tiden været varierende opfattelse af, hvor stramme krav der kan stilles, og der synes at være en vis opblødning i øjeblikket. Eksempelvis har SKAT slækket på tidligere meget skræppe krav til at anse stutier, hobbylandbrug m.v. for at være erhvervs-mæssig drevet, jf. omtale af SKM 2011.282 SKAT under lovgivning.

Kørebog – formodningsregel

SKM 2011.397 SR

Skatterådet bekræfter, at en medarbejder på en virksomhed er omfattet af formodningsreglen i ligningslovens § 9 B, stk. 3, med den virkning, at han ikke skal føre kørebog eller på anden måde kunne godtgøre, at han overholder 60-dages-reglen, medmindre SKAT pålægger det efter bestemmelsen.

Efter ligningslovens § 9 B, stk. 3, 1. pkt., anses befordringen for erhvervs-mæssig, hvis den skattepligtige har et kørselsmønster, der indebærer befordring til så mange forskellige arbejdspladser, at det ikke er sandsynligt, at der køres mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads i mere end 60 arbejdsdage inden for de forudgående 12 måneder.

Det fremgår af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, at reglen i ligningslovens § 9 B, stk. 3, 1. pkt., især er tænkt anvendt på handelsrejsende og andre sælgere med kundeopsøgende arbejde, der må antages at have et særligt kørselsmønster.

Det fremgår af de særlige bemærkninger til lovforslaget, at bestemmelsen dog også kan finde anvendelse på andre skattepligtige, der har et kørselsmønster, der indebærer befordring til så mange forskellige arbejdspladser under sådanne vilkår, at det er usandsynligt, at der mellem hjemmet og den enkelte arbejdsplads køres mere end 60 arbejdsdage inden for de forudgående 12 måneder, hvis man talte efter. Sådanne skattepligtige vil være omfattet af den nye regel.

Det er på denne baggrund Skatteministeriets opfattelse, at reglen er en generel regel, der også kan anvendes af andre end handelsrejsende og sælgere med kundeopsøgende arbejde.

Det er oplyst, at medarbejderen bl.a. har følgende arbejdsopgaver:

- At flytte møbler, edb-udstyr og andet inventar mellem de forskellige forretningssteder i forbindelse med personaleflytninger og i forbindelse med ændring af behov de forskellige steder
- At afhente møbler, edb-udstyr og andet inventar hos leverandører og køre det til de forskellige forretningssteder

- At køre til de forskellige forretningssteder, når alarmen går, f.eks. i tilfælde af indbrud, for at medvirke til opgørelse af skader m.v.
- At køre til hovedsædet i X-by og til lokalkontoret i Y-by, når der udløses alarm fra serverrummet, f.eks. fordi temperaturen er forkert, eller fordi strømmen er gået
- At foretage mindre reparationer af inventar og installationer på forretningsstederne, og i den forbindelse købe og hente de nødvendige materialer hos de lokale byggemarkeder
- At flytte og opstille markedsføringsmaterialer i form af skilte, bannere m.v. og koncernens markedsføringsvogn på messer, i haller osv.
- At forhandle kontrakter med leverandører og håndværkere på deres adresser
- At bistå ved ombygninger m.v.

Disse arbejdsopgaver udføres i varierende omfang på alle A's forretningssteder, ligesom arbejdet udføres på et større antal adresser i øvrigt. Det drejer sig f.eks. om lokale byggemarkeder, leverandører af inventar, materialer, edb-udstyr m.v., messer og anden markedsføring i diverse haller, butikcentre, ved byfester m.v. og møder med potentielle leverandører og håndværkere på disses adresser.

Det er på baggrund af oplysningerne i sagen Skatteministeriets opfattelse, at medarbejderen er omfattet af formodningsreglen i ligningslovens § 9 B, stk. 3.

Som nævnt ovenfor fremgår det af bemærkningerne til lovforslaget, at reglen især er tænkt anvendt på handelsrejsende og andre sælgere med kundeopsøgende arbejde, der må antages at have et særligt kørselsmønster.

Da medarbejderen således ikke er omfattet af kerneområdet, kan told- og skatteforvaltningen give den skattepligtige skriftligt pålæg om med fremadrettet virkning i indtil 12 måneder ved kørselsregnskab at dokumentere, at der er tale om erhvervs-mæssig befordring.

Beskatningsgrundlag for leasede biler

SKM 2011.420 SR

Vi ser et øget antal af leasede biler, som er en direkte følge af muligheden for betaling af forholdsmæssig registreringsafgift, hvilket har været en mulighed fra og med 1.januar 2009. Likviditetsmæssigt har dette resulteret i væsentlige besparelser ved leasing af biler, som alternativ til køb.

Det har desuden affødt, at de samme biler kan have vidt forskellige beskatningsgrundlag for fri bil. Disse forskelle ses som oftest mellem leasede og købte biler. Disse forskelle i beskatningsgrundlaget kan være reelle nok, og de skyldes som oftest følgende forhold:

1. Konkrete markeds-mæssige forskelle
2. Omfanget af ikke registreringsafgiftspligtigt ekstra udstyr, som er blevet eftermonteret

3. Muligheden for opnåelse af flåderabat eller lignende rabataftaler/-kampagner.

Skatterådet er blevet anmodet om at tage stilling til følgende 3 situationer, hvor et leasingselskab har været i tvivl om, hvorledes beskatningsgrundlaget skal opgøres:

1. Kan beskatningsgrundlaget for fri bil fastsættes til mindstebeskatningsprisen, selvom bilen er anskaffet til en højere pris ifølge fakturaen?
2. Skal beskatningsgrundlaget for arbejdsgiver altid opgøres med udgangspunkt i den pris, som leasingselskabet har betalt for bilen?
3. Skal beskatningsgrundlaget altid fastsættes til leasingselskabets fakturapris, uanset det ikke kan godtgøres, at der ikke er givet rabat på tilkøbt ekstra udstyr, som er fratrukket i bilens basispris?

Skatterådets svar

Til ovenstående spørgsmål, har Skatterådet givet følgende svar:

1. Udgangspunktet er, at beskatningsgrundlaget for nye biler beregnes på baggrund af fakturaprisen. Hvis arbejdsgiver ejer bilen, som stilles til rådighed for medarbejderen, er grundlaget derfor den pris, som arbejdsgiver har givet for bilen.
 - Hvis arbejdsgiver leaser bilen, kan leasingselskabets købspris anvendes ved beregningen af beskatningen for fri bil, jf. Landsskatterettens kendelse i SKM 2006.763 LSR.
 - Derfor kan der ikke støttes ret på en evt. lavere mindstebeskatningspris, når fakturaprisen overstiger beregningen af mindstebeskatningsprisen, jf. vores bemærkninger nedenfor.
2. Det er Skatterådets opfattelse, at arbejdsgiver skal tage udgangspunkt i leasingselskabets kostpris tillagt omkostninger ved en fuld registreringsafgiftsberigtigelse samt udgifterne til klargøring, indregistrering og moms.
 - Dette gælder også i de situationer, hvor der alene bliver betalt en forholdsmæssig registreringsafgift. I disse situationer er det ligeledes kostprisen for leasingselskabet, hvis der skulle have været betalt fuld registreringsafgift, som skal danne grundlag for beskatningen af fri bil.
3. Det er ikke muligt at flytte rabat på eftermonteret ikke-registreringsafgiftspligtigt ekstra udstyr over som en rabat i basisprisen på bilen - og dermed opnå et lavere beskatningsgrundlag.

Andre relevante afgørelser vedr. beskatningsgrundlag på leasede biler

Der har i foråret 2011 desuden været følgende 2 afgørelser fra Skatterådet, hvor der tages stilling til opgørelse af beskatningsgrundlagene for leasede biler.

SKM 2011.278 SR

Skatterådet blev spurgt, hvorledes det forholder sig med beskatningsgrundlaget, når der enten sker leasing, eller leasing af en anden kunde, af en bil, der er mere end 36 måneder gammel på leasingtidspunktet.

Leasingselskabet spurgte, hvorvidt der skulle ske reduktion af bilens værdi til 75% af det oprindelige beskatningsgrundlag, dog minimum DKK 160.000. Dette kunne Skatterådet ikke bekræfte. Der er ikke forskel på, om arbejdsgiver leaser bilen eller køber denne i forhold til beskatning af fri bil. Markedsprisen skulle derfor fastsættes ved leasing, eller leasing til den nye kunde, når bilen var mere end 36 måneder gammel på leasingtidspunktet.

Der er blevet spurgt til det samme i SKM 2011.279 SR, hvor Skatterådet kommer frem til samme afgørelse.

Vores bemærkninger

I forbindelse med leasing af biler ses det ofte, at der er oplyst et væsentlig lavere beskatningsgrundlag for den konkrete bil, end hvis bilen var blevet købt af arbejdsgiver. Dette kan sagtens være korrekt opgjort, men det er i sidste ende pågældende, som har den frie bil til rådighed, som løber en risiko ift. beskatningen af fri bil, hvis det efterfølgende viser sig, at beskatningsgrundlaget ikke er korrekt opgjort.

Skatterådet har nu truffet afgørelse for, hvorledes beskatningsgrundlaget skal opgøres for en bil, der er leaset. Skatterådet følger i den forbindelse op på den kendte praksis fra Landsskatteretten, SKM 2006.763 LSR, hvorefter det er leasingselskabets fakturapris, som skal anvendes som beskatningsgrundlag. Dvs. leasingselskabets fakturapris inkl. moms, registreringsafgift, leveringsomkostninger og normalt tilbehør.

Denne afgørelse er fra før, det var muligt for leasingselskaberne selv at indregistrere biler samt muligheden for betaling af forholdsmæssig registreringsafgift. Indførelse af disse regler har imidlertid ikke ændret på opgørelse af beskatningsgrundlaget. Uanset om der er betalt fuld registreringsafgift, eller alene forholdsmæssig registreringsafgift, så er det forsat fakturaprisen med fuld registreringsafgift, som udgør beskatningsgrundlaget for fri bil.

I beskatningsgrundlaget medregnes imidlertid ikke eftermonteret ekstraudstyr, som efter registreringsafgiftslovens § 8 er afgiftsfrit. Hvis der af den ene eller anden grund ikke er nogen forhandleravance på bilen, skal der opgøres en mindstebeskatningspris, hvor der medregnes en avance på 9% til kostprisen. Hvis denne er mindre end leasingselskabets fakturapris, kan denne mindstebeskatningspris dog ikke anvendes.

For biler der releases, eller hvor der indgås ny leasingaftale, skal der, hvis bilen er mere end 36 måneder gammel, fastsættes en markedsværdi på bilen, som i så fald udgør beskatningsgrundlaget.

Det ses ofte, at biler bliver anskaffet fra leasingselskaber af en arbejdsgiver. Hvis bilerne er mere end 36 måneder på anskaffelsestidspunktet, er det fakturaprisen, der udgør beskatningsgrundlaget.

Hvis bilen derimod er anskaffet tidligere end 36 måneder efter 1. indregistrering, så er det det oprindelige beskatningsgrundlag, der finder anvendelse. Det konstateres jævnligt i den forbindelse, at fakturaprisen er højere end det beskatningsgrundlag, som er påført fakturaen af sælger. Det kan sagtens være korrekt.

Dog skal man i den forbindelse være opmærksom på, om dette beskatningsgrundlag er korrekt opgjort, da det alene vil være pågældende, som har fri bil til rådighed, der løber en risiko for yderligere beskatning.

Afvigelse kan skyldes, som allerede nævnt:

1. Flåderabat for leasingselskabet, som ikke kommer den nye ejer til gode
2. Ikke-registreringsafgiftspligtigt ekstraudstyr
3. Konkrete markedsmæssige ændringer.



Landsbrugslovgivning og fri bolig

SKM 2011.436 SR

Skatterådet kunne bekræfte, at spørger fortsat kan blive boende som lejer i et stuehus ejet af et holdingselskab uden lejebetaling til holdingselskabet, men med et beskatningsgrundlag efter de hidtil gældende regler, selvom bopælspligten efter landbrugsloven nu er ændret.

En ansat, der får stillet en hel eller delvis fri helårsbolig til rådighed af sin arbejdsgiver, er skattepligtig af værdien af helårsboligen. Værdien af fri bolig fastsættes ud fra boligens markedsleje.

For ansatte, der ikke har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, har SKAT fastsat nogle vejledende sats for, hvad der skal forstås ved markedsleje.

For en ansat direktør eller anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, gælder der dog særlige regler om fastsættelse af den skattepligtige værdi af en hel eller delvis fri helårsbolig, jf. ligningslovens § 16, stk. 9. Den pågældende gruppe af ansatte er karakteriseret ved at have en konkret væsentlig indflydelse på egen aflønningsform.

Spørger er, som ansat hovedanpartshaver, omfattet af denne persongruppe.

Den skattepligtige værdi af en hel eller delvis fri helårsbolig for den pågældende persongruppe med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform fastsættes efter nogle særlige regler.

For ansatte med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, som samtidig ifølge anden lovgivning er omfattet af og opfylder en pligt til at bebo helårsboligen, fandt de særlige regler om fastsættelse af den skattepligtige værdi af en hel eller delvis fri helårsbolig dog ikke anvendelse, jf. ligningslovens § 16, stk. 9, 13. pkt. I stedet var denne persongruppe skattepligtig af en konkret værdifastsættelse af markedslejen for den pågældende bolig.

Landbrugslovgivningens regler om bopælspligt blev ændret med virkning fra 1. april 2010. Det indebærer, at en landmand eller jordbruger, der driver virksomheden i selskabsform, ikke længere er omfattet af en personlig bopælspligt. Der er stadig tale om en bopælspligt i relation til landbrugsejendommens beboelsesejendom, men landmanden eller jordbrugeren har mulighed for at opfylde bopælspligten ved at lade en tredjemand bebo ejendommen.

De pågældende landmænd eller jordbrugere, er imidlertid fortsat lovgivningsmæssigt forhindret i at overtage beboelsesejendommen på en landbrugsejendom til personlig ejendom, når virksomheden drives i selskabsform.

Den nugældende formulering af ligningslovens § 16, stk. 9, 13. pkt., blev indført ved lov nr. 1560 af 21. december 2010.

Der fremgår bl.a. følgende af forarbejderne til denne lov (LFF 2010-11-17, nr. 75):

"Den foreslåede ændring tager sigte på at tilpasse de gældende regler, så det sikres, at ændringer af landsbrugslovens regler om bopælspligt ikke utilsigtet medfører en ændret beskatning af den hidtil omfattede persongruppe.

Det foreslås at justere de gældende regler for beskatning af ansatte direktører og medarbejdere med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, der får stillet en helårsbolig til rådighed af deres arbejdsgiver, og som samtidig ifølge anden lovgivning er omfattet af og opfylder en pligt til at bebo helårsboligen. Den foreslåede ændring tager sigte på at tilpasse de gældende regler, så det sikres, at ændringer af landsbrugslovens regler om bopælspligt ikke utilsigtet medfører en ændret beskatning af den hidtil omfattede persongruppe."

"Det betyder, at den pågældende persongruppe som hidtil skal beskattes af en konkret fastsat markedsleje, hvis de selv opfylder bopælspligten i relation til beboelsesejendommen, der hører til landbrugsejendommen."

Det er på den baggrund Skatteministeriets opfattelse, at spørger fortsat skal beskattes på samme måde som efter de tidligere regler, selvom bopælspligten efter landbrugsloven nu er ændret.

Virksomhedsskatteordningen

Obligationer i virksomhedsordningen placeret i privat depot

SKM 2011.44 BR

Byretten anerkendte, at en beholdning af obligationer, som var anskaffet for virksomhedens likvider, kunne placeres i et privat værdipapirdepot, uden der var tale om en hævning i virksomhedsskatteordningen.

Der var anskaffet realkreditobligationer for ca. 2 mio. DKK, som var finansieret af opsparede midler i virksomhedsskatteordningen. Obligationerne var placeret i et privat værdipapirdepot, som indeholdt andre værdipapirer, dog med anden fondskode.

Det var både SKATs og Landsskatterettens opfattelse, at der var foretaget køb af obligationer, som kunne indgå i virksomhedsordningen, og at obligationer var købt for midler placeret i virksomhedsskatteordningen. Henset til, at obligationerne efter købet blev placeret i et privat værdipapirdepot, kunne det efter SKATs og Landsskatterettens opfattelse ikke føre til andet resultat end, at der var gennemført en hævning i hæverækkefølgen, af et beløb svarende til kursværdien på de anskaffede obligationer.

Byretten vurderer imidlertid, at det ikke var hensigten, at der skulle ske hævning af det pågældende beløb fra virksomhedsordningen. Det blev desuden tillagt afgørende betydning, at der kunne ske adskillelse af de pågældende obligationer i forhold til de øvrige værdipapirer i depotet.

Derfor var det Byrettens vurdering, at der var en tilstrækkelig adskillelse mellem den private og erhvervs-mæssige økonomi således, at der ikke kunne være tale om en hævning i hæverækkefølgen.

Vores bemærkninger

Dommen fra Byretten giver nogle helt klare signaler, der alene kan tolkes således, at det alene behøver at være en bogholderimæssig adskillelse mellem privatsfæren og virksomhedsfæren. Det er i den forbindelse underordnet, om der sker egentlig fysisk sammenblanding af aktiver og passiver, når bare der kan ske sikker identifikation af disse.

Byretten udtaler, at der ikke forståelsesmæssigt kan lægges til grund, at adskillelse af den private økonomi og virksomhedsøkonomi efter virksomhedsskatteoven tilsigter, at der skal være fysisk adskillelse, når der med sikkerhed kan ske identifikation af private aktiver og passiver. Dette er eks. muligt, når der købes værdipapirer, hvor der er registreret en fondskode. Dvs. at uanset den fysiske placering af de pågældende værdipapirer, er det tilstrækkeligt, at det kan identificeres, hvilke der er optaget som erhvervs-mæssige aktiver i regnskabet, og hvilke der knytter sig til privatsfæren.

Det kan ikke i den forbindelse udelukkes, at der kan anskaffes flere portier af værdipapirer i samme fondskode, henholdsvis privat og erhvervs-mæssigt. Det må dog i den forbindelse anbefales, at der ikke købes både private og erhvervs-mæssige værdipapirer på samme nota, da dette kan vanskeliggøre identifikationen.

Det er imidlertid ikke vanskeligt, at identificere, hvilket papirer der er solgt, da der gælder et FIFO-princip til afgørelse heraf (både kursgevinstloven og aktieavancebeskatningsloven).

Udbetaling af renteafkastet på obligationerne i dommen blev indsat på en privat opsparingskonto. Det var en betingelse for accept af adskillelsen, at der skete fordeling af renter mellem virksomhedsordningen og privatsfæren inklusiv evt. hævninger og indskud.

Dommen giver mulighed for en større handlefrihed mht. den fysiske placering af virksomhedens aktiver. Dog skal man handle varsomt, da en manglende opfyldelse af ovenstående vil kunne medføre hævning i virksomhedsordningen.

Investeringer i virksomhedsskatteordningen

SKM 2011.465 SR

Skatterådet bekræfter, at der i virksomhedsordningen kan investeres i aktier, hvor mindst 8 personer er aktionærer, og aktierne er omfattet af aktieavancebeskatningsloven § 19, stk. 2 (skattefrit selskab).

I virksomhedsskatteovens § 1, stk. 2, sidste punktum fremgår det udtrykkeligt, at aktier og investeringsbeviser udstedt af et investerings-selskab omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19 kan indgå i virksomhedsskatteordningen.

Reglen blev indsat ved lov nr. 407 af 1. juni 2005. I forarbejderne, jf. bemærkningerne til § 11 i L 98 (2005-02-24), hedder det:

"Det foreslås i bestemmelsen, at investeringsbeviser mv. i investerings-selskaber gerne må indgå i virksomhedsordningen. Det skyldes, at investeringsbeviserne lagerbeskattes. Det sikrer, at det løbende af kast fra investeringsbeviset kommer til beskatning. Der er derfor ingen grund til, at disse investeringsbeviser, ikke ejes i virksomhedsordningen. Bestemmelsen i virksomhedsskatteovens § 1, stk. 2 er helt omformuleret. Herved kommer det mere klart til at fremgå hvilke værdipapirer, som kan indgå i virksomhedsordningen."

Vores bemærkninger

Muligheden for at samles mindst 8 aktionærer om investering via et skattefrit investerings-selskab er særlig interessant i forhold til virksomhedsskatteordningen, og Skatterådets afgørelse er blot en bekræftelse på, at det faktisk er helt efter lovens bestemmelser at strukturere sig således. Det kan være et interessant alternativ til en investeringsforening m.v.

Livsforsikring kan ikke indgå i virksomhedsordningen

SKM 2011.215 SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der kunne oprettes en livsforsikring for midler opsparat i virksomhedsordningen uden skattemæssige konsekvenser for hævningerne.

Spørger ønskede at tegne en privat kapitalforsikring, hvor spørger var den forsikrede. Det fremgik af forsikringsaftalen, at der var tale om en pensionsordning indberettet til SKAT som en livsforsikring uden fradragret.

Aftalen indgås for en 5-årig periode. Dør forsikringstager inden ophøret, udbetales indestående til begunstige-de – nærmeste pårørende.

Spørger lægger op til, at udbetalingen sker til virksomhedsordningen, og der vil ske beskatning i forbindelse med hævning fra samme. Dette kunne alene lade sig gøre, da der i modsætning til normen ikke var aftalt begunstige-de, hvorfor penge tilfaldt forsikrede (virksomhedsordningen).

Skatterådet konkluderede imidlertid, at aktiver, der ikke har nogen erhvervsmæssig tilknytning til virksomhed, ikke kan indgå i virksomhedsskatteordningen. Derfor skulle der ske hævning for den foretagne opsparing på kapitalforsikringen.

Vores bemærkninger

Det er en grundlæggende forudsætning, at alle erhvervsmæssige aktiver og passiver skal indgå i virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskatteoven.

Undtaget herfor er eks. blandede ejendomme og biler, der kan indgå i virksomhedsordningen. Endeligt er der praksis for, at der kan indskydes privat gæld, hvis dette indskud indgår i hæverækkefølgen. Baggrunden for, at privat gæld kan indgå i virksomhedsordningen, er reglerne omkring rentekorrektion, der skal eliminere en eventuel rentefordel.

Det er positivt nævnt i ligningsvejledningen, at livsforsikringer anses for private aktiver, hvorfor disse ikke kan indgå i virksomhedsskatteordningen. Derfor vil opsparing på en livsforsikring helt korrekt blive anset for en hævning i hæverækkefølgen.

Afgørelsen siger desuden, at en livsforsikring, som investerer i obligationer, ikke kan anvendes som alternativ til anden investering i obligationer, når man bare respekterer, at overførsel af pengene til privatsfæren anses for værende en hævning.

Derfor skal man, hvis man ønsker at foretage opsparing/formuepleje i virksomhedsskatteordningen, henholde sig til de aktiver, der efter virksomhedsskatteovens § 1 kan indgå i virksomhedsordningen.

Udlejningsejendom udgør ikke fast driftssted ift. virksomhedsskatteordningen

SKM 2011.374 LSR

I forbindelse med en personligt erhvervsdrivendes fraflytning fra Danmark, og dermed opgivelse af den fulde skattepligtig, anså Landsskatteretten ikke en nyhvervet udlejningsejendom for værende fast driftssted i Danmark, hvorfor der skulle ske beskatning af opsparede overskud i virksomhedsskatteordningen.

Klageren fraflyttede Danmark den 29. september 2007, som samtidig var tidspunktet for ophør af den fulde skattepligt til Danmark. I forbindelse med fraflytning anskaffede klageren en forældreløshed. Denne blev købt ved skøde af 21. september 2007, med overtagelse pr. 15. oktober 2007. Udlejningen af denne ejendom blev administreret af en i Danmark boende person (vennetjeneste).

Ved fraflytningen havde klageren opsparede overskud fra anden virksomhed med i alt DKK 898.615. Virksomheden, hvorfra det opsparede overskud var akkumuleret, flyttede med klageren til udlandet.

Ved ophør af den fulde skattepligt til Danmark, eller flytning af skattemæssigt hjemsted efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, vil der som udgangspunkt ske beskatning af opsparede overskud. Dette gælder dog imidlertid ikke, hvis pågældende i stedet bliver begrænset skattepligtig af virksomhed med fast driftssted i Danmark.

Landsskatteretten lagde til grund i sin afgørelse, at der ikke var anden virksomhed med fast driftssted i Danmark på fraflytningstidspunktet. Derfor var der en periode mellem ophør af den fulde skattepligt og etablering af begrænset skattepligt med udlejningsejendommen, hvorfor der skulle ske beskatning af de opsparede overskud. Endvidere anså Landsskatteretten ikke en udlejningsejendom, som værende fast driftssted, som forstået i kildeskatteoven § 2, stk. 1, nr. 4, men i stedet for en fast ejendom, som forstået i kildeskatteovens § 2, stk. 1, nr. 5, hvorfor denne virksomhed ikke kunne videreføre de opsparede overskud.

Vores bemærkninger

Virksomhedsskatteordningen kan anvendes på erhvervsmæssig virksomhed. I den forbindelse er der praksis for, at udlejning af fast ejendom anses for erhvervsmæssig virksomhed. Det er da også derfor, at personligt erhvervsdrivende ved ophør af virksomhed ofte anskaffer en udlejningsejendom med henblik på at holde live i virksomhedsskatteordningen.

Virksomhedsskatteoven gælder for skattepligtige personer, hvorfor den kan anvendes af både fuldt skattepligtige og begrænset skattepligtige.

Der gælder imidlertid en særbestemmelse i virksomhedsskatteoven i forbindelse med ophør af fuld skattepligt eller flytning af skattemæssigt hjemsted efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Efter denne bestemmelse sker der fraflytningsbeskatning i forbindelse med ophør af den fulde skattepligt. Dette gælder dog imidlertid ikke, hvis man samtidig bliver begrænset skattepligtig af virksomhed med fast driftssted i Danmark.

Fast ejendom forstås i den sammenhæng ikke nødvendigvis som fast driftssted, men alene som fast ejendom. Derfor kan det gøre en forskel i en fraflytningssituation, hvis virksomhedsskatteordningen ønskes videreført, og virksomheden alene anses for værende fast ejendom.

Det er tidligere godkendt af Højesteret i 1996, at en ejerandel i et ejendoms K/S og et ejendoms I/S, hvori der var en udlejningsejendom i hver, kunne anses for værende fast driftssted, hvorfor der var begrænset skattepligt efter kildeskatteovens § 2, stk. 1, nr. 4. Derfor ville der i denne situation ikke være grundlag for fraflytningsbeskatning ved ophør af fuld skattepligt til Danmark.

I ovenstående afgørelse kan det ikke konkluderes anderledes end, at der skal ske fraflytningsbeskatning henset til den gældende praksis, da der ikke er tale om virksom-

hed med fast driftssted, men derimod alene om begrænset skattepligt af fast ejendom.

Derfor er konklusionen, at man skal være varsom i forbindelse med udlejning af parcelhuse, tofamiliehuse og ejerlejligheder, hvis man ikke driver egentlig udlejningsvirksomhed i Danmark, og i den forbindelse har ansat en til at administrere virksomheden (som eks. i et K/S, jf. Højesteretsdommen).

Kommanditister

Salg af andel – non-recourse lån

SKM 2011.118 LSR

Klageren tegnede i 1994 anparter i et kommanditselskab, der i 1995 erhvervede et skib, hvor købesummen var finansieret ved optagelse af lån stiftet på non recourse-vilkår. I 2000 solgte klageren sine anparter i kommanditselskabet, hvorved klageren blev frigjort for gælden til kreditorerne.

Sagen vedrørte opgørelse af fortjenesten ved salget af anparterne.

Salgssummen skulle opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, og til den gæld klageren blev frigjort for skulle medregnes gæld, som gik ud over det beløb, hvortil klageren havde begrænset sin hæftelse.

Den del af gælden, der blev dækket af skibets værdi, kunne ansættes til kurs 100, mens øvrige gældsposter kunne ansættes til kurs 79,08 i overensstemmelse med kursen angivet i en syns- og skønserklæring.

Fradragskonto – hæftelse

SKM 2011.165 ØLR

Sagen angik spørgsmålet om, hvorvidt en kommanditist kunne medregne hæftelse påtaget som selvskyldnerkautionsist ved opgørelsen af fradragskontoen.

Landsretten gav Skatteministeriet medhold i, at hæftelsen ikke påhvilede kommanditisten endeligt uden regres til andre deltagere, og hæftelsen kunne derfor ikke medregnes fradragskontoen.

Sagsøgerens anbringende om, at hæftelsen påhvilede kommanditisten endeligt, allerede fordi komplementaren var økonomisk svag, og en regresret derfor var uden betydning, ændrede ikke på dette resultat.

2	Vareforbrug
	Bruttoresultat (30,7% - 30,3%)
3	Salgskostninger
4	Personaleomkostninger
5	Lokaleomkostninger
6	Øvrige kapacitetsomkostninger
	Tab på tilgodehavender
	Omkostninger i alt
	Resultat for afskrivninger

Efter Told- og Skattestyrelsens cirkulære 1990-1 af 11. januar 1990 om kommanditisters fradrag af underskud m.v. i deres indkomstopgørelse, punkt 1, litra c, medtages der ved opgørelse af saldoen på fradragskontoen forpligtelser som følge af kommanditistens medhæftelse som selvskyldner for selskabsgæld, i det omfang forpligtelsen endeligt påhviler kommanditisten uden regres til andre deltagere.

Ifølge de enslydende bestemmelser i kommanditselskabernes vedtægter § 5, stk. 3, har kommanditisterne ingen regres over for komplementaren. Landsretten finder, at bestemmelsen naturligt må forstås således, at den alene refererer til kommanditisternes begrænsede hæftelse for stamkapitalen i § 5, stk. 2, og ikke til regreskrav opstået på andet grundlag end kommanditselskabskontrakten.

Det er ubestridt, at der ikke i forbindelse med H1 A/S' selvskyldnerkautionsist for kommanditselskabernes lån i F1 Bank skete en udtrykkelig, særskilt fraskrivelse af regres over for komplementarerne.

Da H1 A/S heller ikke på andet grundlag ses at have fraskrevet regres i forhold til kautionsforpligtelserne over for de interesseforbundne komplementarselskaber, lægger Landsretten til grund, at H1 A/S har regresadgang. H1 A/S var derfor ikke for de omhandlede år berettiget til at medregne kautionsforpligtelserne i sine fradragskonti i kommanditselskaberne.

Landsretten finder det endvidere ikke godtgjort, at H1 A/S kan foretage fradrag for tab i medfør af statskattelovens § 6, allerede fordi der ikke ses godtgjort noget tab for de omhandlede år.

Overskudsfordeling

SKM 2011.155 SR

Skatterådet bekræfter, at A I/S kan overføre hele overskuddet som overskudsandel til interessenterne, uanset om disse er personligt ejede selskaber eller personer, med den virkning, at overskuddet alene beskattes hos interessenterne i forhold til den enkelte interessents andel af overskuddet.

Skatterådet bekræfter endvidere, at den tilsvarende udbetaling, der sker efter, at A I/S er omdannet til et P/S (partnerselskab), kan beskattes hos ejerne, uanset om ejerne er personlige ejere eller selskaber ejet af en partner, der via sit selskab stiller sin ekspertise til rådighed for partnerselskabet.

Fordelingen af resultatet i interessentskabet sker i dag således, at der særligt tages hensyn til omsætning for den enkelte partner. Det fremgår endvidere af interessentskabskontrakten, at interessentskabets partner oppebærer lønninger som udbetalt månedsvist med indeholdelse af A-skat. Lønningerne fragår i den enkelte interessents overskudsandel.

Ændres interessentskabskontrakten således, at partnerne ikke oppebærer løn, beskattes hele overskuddet som overskudsandel hos interessenterne. Den enkelte interessent beskattes af dennes ideelle andel af interessent-

skabets resultat, i overensstemmelse med hver deltagers egen skattemæssige status.

Spørger ønsker bekræftet, at den tilsvarende udbetaling, der sker efter, at Spørger er omdannet til et P/S (partnerselskab), hvor hele overskudsandelen således udbetales til ejerne, kan beskattes hos ejerne i det forhold, de modtager overskudsandel fra partnerselskabet, uanset om ejerne er personlige ejere eller selskaber ejet af en partner, der via sit selskab stiller sin ekspertise til rådighed for partnerselskabet.

Et partnerselskab er ligesom et interessentskab ikke et selvstændigt skattesubjekt. Beskatning af deltagerne vil svare til beskatning for interessenterne. Den enkelte deltager beskattes således af dennes ideelle andel af partnerskabets resultat, i overensstemmelse med hver deltagers egen skattemæssige status.

Vores bemærkninger

Denne afgørelse er på linje med den afgørelse fra 2010, hvor et partnerselskab blev etableret ved en skattefri spaltning af et selskab, og hvor der blev videreført en aftale om fordeling af overskuddet mellem deltagerne.

Nedrivningsudgifter – salg af bygning

SKM 2011.407 HR

Selskabet havde ved aftale underskrevet den 6. oktober 2005 afhændet lejemålet til køber. Overdragelserne skete pr. den 1. april 2006. Lejemålene blev overdraget i ryddeliggjort stand uden bygninger for DKK 17.500.000.

Ved opgørelse af den skattepligtige indkomst har selskabet opgjort fortjeneste ved salg af lejemål således:

	DKK
Salgssum	17.500.000
Omkostninger til nedbrydning af bygninger og oprydning, anslået	-1.500.000
Fortjeneste til beskatning	16.000.000

Selskabet har selvangivet DKK 16.000.000 som fortjeneste ved afståelse af lejemål i indkomståret 2005.

Selve nedrivningen af bygningerne og oprydning er foretaget i 2006.

Landsrettens dom lød således:

Et selskab solgte rettigheder til lejede arealer. Køber ønskede at benytte arealerne til parkeringspladser for last- og personbiler og ville derfor ikke overtage bygningerne. Som følge heraf påtog sælger sig at nedrive bygningerne inden den 1. april 2006. Udgifterne til nedrivningen kan ikke karakteriseres som driftsomkostninger, og udgifterne kan derfor ikke fradrages efter bestemmelsen om driftsomkostninger i statskattelovens § 6. Bestemmelserne i lejekontrakterne om, hvorledes der til sin tid skulle have været forholdt med bygningerne ved lejemålenes ophør, ændrer ikke på dette. Udgifterne til nedrivning af bygningerne kan derfor ikke henføres til berigtigelsen og gennemførelsen af selve afståelsen af rettighederne til de lejede arealer, og udgifterne kan derfor ikke fradrages i afståelsessummen ved opgørelsen af sælgers fortjeneste i medfør af afskrivningslovens § 40, stk. 6.

Højesteret kom heldigvis til et andet resultat:

Afståelsessummen på 17,5 mio. DKK var aftalt under hensyn til, at den også skulle give dækning for udgifterne til opfyldelse af forpligtelsen til nedrivning, som fulgte af overdragelsesaftalen. Derfor fandt flertallet af dommerne, at selskabet var berettiget til at fratække udgiften til nedrivning i fortjenesten ved salget af lejerettighederne til arealerne efter afskrivningslovens § 40, stk. 6.

Vores bemærkninger

Højesteret har heldigvis konkluderet, at det er muligt at indgå en aftale og efterfølgende opfylde eksempelvis et vilkår om, at bygninger m.v. skal ryddes inden faktisk overdragelse. I den konkrete sag blev der indgået en endelig salgsaftale, hvorefter sælger gik i gang med at gøre grunden klar til overdragelse i det efterfølgende år. Det modsatte resultat ville have været særdeles problematisk for kommende sælgere.

Genanbringelse af ejendomsavance ved fraflytterbeskatning

SKM 2011.65 SR

Der kunne ikke ske overdragelse af halvdelen af en ejendom i udlandet, hvori der var genanbragt en ejendomsavance, hvorpå der var givet henstand med skattebetalingen i forbindelse med fraflytning fra Danmark, uden der skulle ske betaling af skatten.

Spørgeren havde solgt en ejendom i Danmark, hvor ejendomsavancen var blevet genanbragt i en ejendom beliggende i Holland. I forbindelse med ophør af fuld skattepligt til Danmark efter genanbringelsen blev der givet henstand med skattebetalingen. Ejendommen i Holland var alene ejet af spørger.

Ifølge Hollandsk skattelovgivning kan der opnås skattemæssige fordele ved, at den pågældende ejendom drives i et I/S. Derfor påtænker spørger, at der skal ske overdragelse af 50% af ejendommen til ægtefællen.

Skatterådet konkluderer, at der ikke kan ske overdragelse af en ideel andel af ejendommen, uden der vil skulle ske betaling af en tilsvarende ideel andel af henstandssaldoen. Henstandssaldoen vil dog kunne nedsættes, hvis der i givet fald, kan ske overdragelse til en lavere værdi end den, hvorefter henstandssaldoen er opgjort.

Baggrunden for, at der ikke kan ske overdragelse uden skattemæssige konsekvenser for henstandssaldoen skyldes, at de gældende successionsregler i Danmark alene gælder for fuldt skattepligtige personer, jf. kildeskatteloven.

Vores bemærkninger

Det er ubetinget, at der skal ske betaling af henstandssaldo på en ejendomsavance, hvorpå der er ydet henstand, når der sker salg af ejendommen, hvori der er genanbragt. I den forbindelse anses overdragelse mellem ægtefæller ikke for overdragelse, da der ifølge kildeskatteloven ikke skal opgørelse af avance eller tab – universal succession.

Disse regler gælder imidlertid alene for fuldt skattepligtige personer, hvorfor det er med rette, at der ikke kan

ske overdragelse i den pågældende situation uden henstandssaldoen forfalder til betaling, når ingen af ægtefællerne er fuldt skattepligtige til Danmark.

Situationen kunne have været undgået, hvis der var sket overdragelse med succession af en ideel andel af ejendom inden eks. salget af ejendomme i Danmark, eller af ejendommen, hvori der er sket genanbringelse inden fraflytning og dermed ophør af den fulde skattepligt til Danmark.

Afgørelse er et tydeligt eksempel på, at man skal planlægge et fraflytningsforløb korrekt, og evt. undersøge de skattemæssige regler i landet, hvortil man flytter. Dette er en forudsætning for optimal skatteplanlægning.

Placering af byggeretsværdien ved delsalg en ejendom

SKM 2011.123 LSR

Landskatteretten afgjorde, at der skulle ske overførsel af en forholdsmæssig andel af byggeretsværdien ved et delsalg fra en ejendom, da der kunne ske opførelse af hus på den frastykkede del.

Klager have købt en ejendom for 2 mio. DKK. Ejendommen var på over 1.400 m², og der kunne samtidig ske udstykning til selvstændig bebyggelse. Derfor ville ejendommen være skattepligtig ved salg, ligesom der ville ske beskatning ved frastykning/delsalg fra ejendommen. Der indgik alene en byggeret i vurderingen.

Da byggeretten ikke kunne henføres specifikt til del tilbageblivende del af ejendommen efter frastykning, hvorpå boligen var beliggende, afgjorde Landsskatteretten i modsætning til skatteankenævnet, at der skulle ske forholdsmæssig fordeling af dennes anskaffelsessum på den samlede ejendom.

Vores bemærkninger

Det har ikke været almindeligt forekommende i det daglige arbejde, at der skal tages særskilt stilling til, om hvorvidt der sker overdragelse af en byggeret eller ej.

Ovenstående afgørelse er imidlertid klar, da den konkluderer, at hvis der alene er en byggeret på en ejendom, vil denne skulle fordeles forholdsmæssigt mellem den tilbageblivende del og den frastykkede del ved delsalg. Det forudsætter dog, at der kan ske opførelse af selvstændig bebyggelse på den frastykkede del. Derfor vil der alt andet lige skulle foretages en fordeling af anskaffelsessummen på grunden som hidtil.

Det vil dog imidlertid have ny betydning for ejendomme i landzone eller andre mindre frastykninger, der ikke givet ret til opførelse af fast ejendom.

Vurderingsmæssigt burde der imidlertid være 2 byggeretsværdier på ejendomme, hvorfra der kan ske udstykning til selvstændig bebyggelse. Dette er imidlertid sjældent tilfældet.

Ovenstående vil som oftest have betydning i de situationer, hvor der eksempelvis anvendes vurderingen pr. 1. januar 1993 som anskaffelsessum.

Afskrivning på bygninger forudsætter erhvervsmæssig anvendelse

SKM 2011.388 HR

Højesteret har afgjort, at det ikke var sandsynliggjort i tilstrækkelig grad, at nogle lokaler i en nyhvervet ejendom havde været anvendt til afskrivningsberettigede forhold efter anskaffelsen, hvorfor der ikke kunne foretages skattemæssige afskrivninger herpå.

Et I/S havde købt en ejendom, som skulle anvendes til udlejning. I forbindelse med købet havde det ikke været muligt for I/S'et at få udlejet alle lejemål. Derfor blev det aftalt med sælger, at sælger skulle leje de lejemål, der ikke var udlejet på anskaffelsestidspunktet. Denne forpligtigelse løb frem til det tidspunkt, hvor I/S'et selv havde fundet nogle nye lejere.

Højesteret konkluderede, at selvom ejendommen var anskaffet i indkomståret, og selvom den kunne indgå i erhvervsmæssig virksomhed, så var det ikke sandsynliggjort, at lejer (tidligere ejer) havde anvendt de lejede lokaler i året til afskrivningsberettigede formål.

Vores bemærkninger

I disse år, hvor det kan være vanskeligt at udleje erhvervslokaler, er det vigtigt at holde styr på, hvornår der kan foretages skattemæssige afskrivninger, og hvornår der ikke kan.

Udgangspunktet efter afskrivningsloven er, at der kan foretages skattemæssige afskrivninger på bygninger, når disse er anskaffet eller ophørt, og de samtidig anvendes erhvervsmæssigt.



Det samme gør sig gældende i forbindelse med køb af ejendomme, hvor der ikke er udlejede erhvervslejemål i ejendommen, som ovenstående afgørelse er et tydeligt eksempel på.

Ifølge ligningsvejledningens afsnit E.C.4.4.1. fremgår følgende formulering: *Afskrivning er dog kun udelukket i de indkomstår, hvor erhvervsmæssig anvendelse slet ikke har fundet sted.* Det betyder, at hvis et lejemål bliver opsagt i løbet af indkomståret, eller det påbegyndes i løbet af indkomståret, vil der kunne foretages skattemæssige afskrivninger for hele året. Derfor vil det som oftest alene være i situationer, hvor der ikke har været udlejning i flere indkomstår, at der ikke vil kunne foretages skattemæssige afskrivninger på det pågældende lejemål.

Endeligt kan der ikke foretages skattemæssige afskrivninger på bygninger i afståelses- eller ophørsåret.

Udlejning af husbåd – ikke fradrag for underskud

SKM 2011.246 LSR

Landsskatteretten afgjorde, at en husbåd, som blev udlejet som "sommerbolig", var omfattet af anpartsreglerne i personskatteloven, hvorfor der ikke kunne opnås fradrag for underskud i anden skattepligtig indkomst.

Klageren udlejede en husbåd som sommerbolig, uden rådighed i friperioder for klageren. Husbåden havde været udlejet i 17 perioder i det pågældende indkomstår, og der var opgjort et samlet underskud herved på DKK 569.439. Husbåden var opført på et flydende fundament, som dog lå fast forankret. Der var ingen motor på husbåden. Der var sket tilslutning til offentlige forsyninger.

Landsskatteretten afgjorde, at der var tale om et driftsmiddel i henhold til afskrivningsloven. Baggrunden for denne vurdering var, at bygninger er defineret som: alle murede og støbte konstruktioner på og i jorden, i det omfang de er beregnet til varig forbliven på stedet.

Da der var tale om et driftsmiddel, og der skete udlejning heraf, var indkomsten omfattet af anpartsreglerne i personskatteloven, da der var tale om udlejning af driftsmiddel eller skib uden væsentlig deltagelse i driften. Derfor var indkomsten skattepligtig som kapitalindkomst, og der kunne alene ske modregning af underskud i overskud fra samme drift.

Vores bemærkninger

I og med der er tale om et driftsmiddel/skib, som ejes personligt, vil det ikke være muligt at komme til anden konklusion, end hvad Landsskatteretten gør. Det gælder for driftsmidler, der udlejes, at der er tale om kapitalindkomst, hvilket bl.a. betyder, at virksomhedsordningen ikke kan benyttes på indkomsten herfra.

Da klageren har valgt at drive udlejningen som erhvervs-mæssig virksomhed ved at overgive den fulde rådighed og ansvar for udlejningen til 3. mand, har klageren ligeledes frigjort sig fra alt arbejde med husbåden. Derfor har klageren alene deltaget uvæsentligt i driften. Det er ifølge praksis et krav, at der "investeres" i gennemsnit 50 timer pr. måned i udlejningen, før der er tale om tilstrækkelig deltagelse i driften.

Underskud kan alene fremføres til modregning i senere overskud ved samme aktivitet, når indkomsten er omfattet af anpartsreglen.

Selvom klageren selv havde varetaget udlejningen, er det fortsat utænkeligt, at varetagelsen heraf i gennemsnit vil kræve 50 timer pr. måned. Derfor ville konsekvensen alene være, at der kun kunne foretages fradrag for en forholdsmæssig andel af udgifter, da husbåden er til rådighed for indehaveren i frie uger, hvorfor der ikke kan foretages fradrag for driftsudgifterne i disse perioder.

3. AKTIONÆRBESKATNING

Lovgivning

Iværksætteraktier

Lov nr. 624 af 14.06.2011

Formålet med loven er at lette tilvejebringelsen af risikovillig kapital til små og mellemstore virksomheder i deres tidlige vækstfase i Danmark.

Dette sker ved at indføre skattefrihed for avancer og udbytter af selskabers unoterede iværksætteraktier, når visse nærmere betingelser er opfyldt. Der er en række krav, der skal være opfyldt. Vi har omtalt reglerne i Nyhedsbrev nr. 08-2011, hvortil henvises.

Ordningen indeholder statsstøtte til små og mellemstore virksomheder og skal derfor notificeres og godkendes af EU-kommissionen.

Praksis

Beskatning af fri husbåd

SKM 2011.451 SR

Skatterådet kan hverken bekræfte, at "fri husbåd" for hovedaktionær og direktør i B A/S beskattes efter reglerne for beskatning af fri bolig efter ligningslovens § 16, stk. 9, eller fri lystbåd efter ligningslovens § 16, stk. 6.

Skatterådet fandt i stedet, at A skal beskattes af fri husbåd efter hovedreglen i ligningslovens § 16, stk. 1, jf. stk. 3, og den skattepligtige værdi fastsættes derfor til markedslejen.

I forhold til skatteretten er der tidligere taget stilling til, at flydende boliger/husbåde ikke er omfattet af vurderingsloven, ejendomsbeskatningsloven og ejendomsværdiskatteloven. Det skyldes, at husbåden ikke er tilknyttet en grund og dermed en matrikel. Derimod er der taget stilling til, at husbåde anses som skibe i afskrivningslovens forstand og som lystbåde i momslovens forstand.

Civilretligt er der i praksis taget stilling til, at husbåde er omfattet af byggeloven, for så vidt angår forholdene over dæk og omfattet af søloven, for så vidt angår forholdene under dæk.

Husbåde er ikke omfattet af tinglysningsloven vedrørende fast ejendom og anses heller ikke for omfattet af leje-loven ifølge den lejeretlige teori.

I det foreliggende tilfælde er der ingen tvivl om, at husbåden er ombygget til brug for og rent faktisk tjener til helårsbolig for spørger.

Som følge af ligningslovens § 16, stk. 9's ordlyd finder Skatteministeriet imidlertid, at denne bestemmelse ikke kan udstrækkes til at omfatte den skattepligtige værdi af fri husbåd. Dertil kommer, at en husbåd, der ligger på vandet, anses for at udgøre et andet formue-/personalegode for spørger end en traditionel bolig på "fast grund".

Skatteministeriet finder derfor, at den skattepligtige værdi af fri husbåd for spørger ikke kan fastsættes efter ligningslovens § 16, stk. 9, herunder til 5% af anskaffelsessummen.

Fri lystbåd

I forhold til personalegodereglernerne i ligningslovens § 16 er begrebet "lystbåd" ikke defineret i praksis.

Ifølge lovbemærkningerne til lov nr. 483, 1993 kan der hentes en vis vejledning i praksis efter lov om afgift af lystfartøjsforsikringer, og ifølge lovbemærkningerne til lov nr. 459, 2000 skal der ved udtrykket "lystbåd" forstås enhver form for båd, der anvendes i fritidsøjemed.

Som tidligere anført er formålet med anskaffelsen/ombygningen af husbåden, at denne skal tjene til brug for helårsbeboelse for spørger.

Husbåden er registreret i Skibsregistret som en flydende bolig og anses ikke for at være et lystfartøj. Husbåden

anvendes således ikke kun til fritidsformål, jf. lovbemærkningerne til lov nr. 459, 2000.

Husbåden er ikke omfattet af lov om afgift af lystfartøjsforsikringer, jf. lovbemærkningerne til lov nr. 483, 1993.

Ved lystbåd forstås ifølge en naturlig sproglig forklaring et fartøj, der bruges til fritids- og rekreative formål, fortrinsvis til mindre grupper af personer. Lystbåde anvendes til lystsejlad, dvs. kapsejlad og tursejlad. [kilde: "Wikipedia"].

Under henvisning til ovennævnte forhold er det Skatteministeriets opfattelse, at den omhandlede husbåd ikke kan anses som en lystbåd i relation til ligningslovens § 16, stk. 6. Den skattepligtige værdi udgør derfor ikke 104% pr. år af husbådens anskaffelsessum.

I relation til personalegodereglernerne anser Skatteministeriet spørgers vederlagsfrie benyttelse af den omhandlede husbåd for at være et formuegode, hvor værdiansættelsen af spørgers benyttelse heraf skal ske efter hovedreglen i ligningslovens § 16, stk. 3. Den skattepligtige værdi skal herefter fastsættes til markedslejen.

B A/S kan afskrive på husbåden efter reglerne for driftsmidler og skibe i afskrivningslovens § 5, jf. § 1. B A/S har ikke momsfradrag for driftsudgifterne på husbåden.

Gave til golfklub og hospitalsklovne ikke maskeret udlodning

SKM 2011.95 SR

Skatterådet vurderede, at et selskabs gaver til henholdsvis en golfklub og nogle hospitalsklovne, var givet til foreninger med et almennyttigt formål, hvorfor der ikke skulle ske beskatning af maskeret udlodning hos hovedaktionæren.

Det kunne ikke påvises, at gaver givet til en golfklub og nogle hospitalsklovne var sket i hovedaktionærens interesse, hvorfor der ikke var grundlag for beskatning af maskeret udlodning.

Goldklubben vurderes af Skatterådet at have et almennyttigt formål, da der var tale om en idrætsforening, og gaven ville komme en større uvis kreds til gode. Hovedaktionæren var medlem af klubben, men ville ikke opnå særlige privilegier i forbindelse med gaven.

Goldklubben var ikke en godkendt forening.

Hospitalsklovnene var ud fra en almen opfattelse i befolkningen nyttig og kom en større uvis kreds af personer til gode. Derfor kunne den karakteriseres som en almennyttig forening, uanset at den ikke var godkendt. Hovedaktionæren opnåede ligeledes ikke i forbindelse med denne gave særlige privilegier.

Der var ikke foretages skattemæssigt fradrag for gaverne.

Derfor var det Skatterådets vurdering, at der ikke var grundlag for beskatning af gaver som maskeret udlodning, da gaverne ikke var ydet i hovedaktionærens personlige interesse.

Vores bemærkninger

Praksis vedrørende gaver ydet af selskaber har gennem de seneste år rykket sig. Ifølge tidligere praksis ville der ske beskatning som maskeret udlodning af den del af en gave, som ikke berettigede til fradrag i selskabet.

Nu har praksis udviklet sig til, at der alene sker beskatning som maskeret udlodning, hvis der direkte er en personlig interesse for hovedaktionær i at yde gaven, og hovedaktionæren samtidig opnår privilegier eller andre fordele.

Efter SKM 2009.29 HR har det været praksis, at der ikke sker beskatning hos hovedaktionæren, hvis det ydes en gave til en godkendt forening. Med ovenstående afgørelse har praksis flyttet sig yderligere, da det nu er tilstrækkeligt, at der er tale om en almennyttig forening, som kommer en større uvis kreds af personer til gode. Eller som det gælder for hospitalsklovnene, at det er den almindelige betragtning blandt folk, at foreningen er almennyttig. Det sidste kan imidlertid være vanskeligt at dokumentere eller sandsynliggøre.

Dog vil fradragsretten i selskabet fortsat være betinget af, at der er tale om en godkendt forening.

Sammenlægning af aktieklasser – ingen afståelse

SKM 2011.169 SR

Skatterådet har i bindende svar konkluderet, at sammenlægning af A- og B-aktieklasser ikke har skattemæssige konsekvenser for aktionærene, da der ikke sker formueforskydning mellem aktionærene.

Der var i nærværende sag tale om et selskab, som planlagde en modernisering af ejerstrukturen. Det skulle ske ved en sammenlægning af selskabets A- og B-aktieklasser. Sammenlægningen skulle medføre én aktieklasser med identiske rettigheder såvel i forhold til stemmer som til økonomiske rettigheder.

Gældende praksis

Det fremgår af Ligningsvejledningen, at en vedtægtsændring kun kan sidestilles med overdragelse af aktier, når aktierne efter vedtægtsændringen vurderes at have en anden identitet.

Vedtægtsændringer, der medfører en ændret udbytteudlodning til de forskellige aktieklasser, anses normalt at indebære en så væsentlig ændring, at aktierne skattemæssigt anses for afstået. En konkret bedømmelse kan dog resultere i, at ændringen tillægges mindre betydning, således at aktierne alligevel ikke skal anses for afstået.

Ingen afståelse

Skatterådet fandt i nærværende sag, at der ikke skulle ske afståelsesbeskatning i forbindelse med sammenlægning af aktieklasserne, henset til at der ikke skete formueforskydning aktionærene imellem.

Skatterådet lagde særligt vægt på følgende oplysninger i sagen:

- Formålet med vedtægtsændringen er at gøre det muligt at gennemføre en kapitaltilførsel, så selskabet kan få de nødvendige kreditfaciliteter
- Der er tale om en generel vedtægtsændring, hvor alle aktionærer deltager
- A-aktionærene giver deres stemmeret, mens B-aktionærene opgiver deres fortrinsret til udbytte og fortrinsstilling ved likvidation
- Fonden og aktionærene er ikke interesseforbundne.

Vedtægtsændring – stemmer

SKM 2011.168 og 171 SR

Skatterådet bekræftede, at en vedtægtsændring i et familieejet selskab, hvor de eksisterende B-anparter blev opdelt i nye B-anparter (10%) med 1.000 stemmer pr. aktie og C-aktier (90%), ikke medførte skattemæssige konsekvenser.

Ligningsvejledningen 2011-1 S.G.2.3.1.2 nævner om vedtægtsændringer:

"Foretages der vedtægtsændringer i et selskab, sidestilles dette efter praksis med overdragelse af aktier, når aktierne efter vedtægtsændringen vurderes at have en anden identitet.

Det er dog kun tilfældet, når vedtægtsændringen medfører en formueforskydning mellem selskabets aktionærer. Formueforskydningen kan bestå i, at to aktieklasser bytter formuefordele, med det resultat, at ingen bliver beriget.

Det beror på en konkret bedømmelse af sagens omstændigheder, om ændringen er af en sådan karakter, at den må sidestilles med en afståelse. Ved denne vurdering vil der navnlig blive henset til indholdet af ændringerne, herunder om de rettigheder, der er knyttet til en aktiepost, gennem en vedtægtsændring får et væsentligt andet indhold, således at der reelt ikke længere er identitet mellem aktierne før og efter ændringen.

I bedømmelsen vil desuden indgå aktionærkredsens sammensætning – herunder om selskabet er ejet af få aktionærer, der eventuelt har interessefællesskab, eller om selskabet er ejet af en bred kreds af investorer, således som det er tilfældet med en række børsnoterede selskaber – sammenholdt med bevæggrundene for vedtægtsændringerne, og hvad der skattemæssigt og økonomisk i øvrigt opnås herefter.

Ændres de økonomiske rettigheder knyttet til en aktieklasser, f.eks. ved ophævelse af en ret til forlods at modtage udbytte, mens der formelt ikke foretages ændringer i andre aktieklasser, vil også aktier tilhørende andre aktieklasser kunne anses for afstået, idet ændringen medfører en forskydning af de økonomiske rettigheder, som også berører de aktier, som ikke umiddelbart er berørt af vedtægtsændringen.

I forbindelse med vedtægtsændringer kan der statueres afståelse, uanset om aktierne fysisk set ombyttes eller ej.

Ændring af stemmeret

Vedtægtsændringer, der alene angår aktiernes stemmeret - eksempelvis hvor der til en aktieklasser efter vedtægtsændring knyttes stemmeret, som i Revision og Regnskabsvæsen 1981 Skattemæssige Meddelelser 187 SD, eller hvor der foretages opdeling i aktieklasser med forskellig stemmeret eller forskydning i en eksisterende aktieklasser opdeling som i TfS 1988, 705 LR - fører kun undtagelsesvis til, at der skattemæssigt anses at foreligge afståelse. Ligeledes i TfS 1992, 130 LR, hvor formålet med vedtægtsændringen var at begrænse A-aktiernes stemmeret til forholdet 10:1, i overensstemmelse med § 67, stk. 1 i aktieselskabsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 9 af 9. januar 2002 om aktieselskaber (ASL). Tilsvarende gælder, såfremt vedtægtsændringen medfører ophævelse af eksisterende aktieklasser med forskellige stemmerettigheder, medmindre der foreligger særlige forhold. Se i denne forbindelse TfS 1992, 345 LR.

I SKM 2007.433 SR fandt Skatterådet, at en vedtægtsændring, hvor en aktionær ville overføre stemmerettigheder til sin søn, ville medføre afståelse. Vedtægtsændringen ville medføre, at faren gik fra at have 50% af stemmerne til at have 5,56% af stemmerne...."

Det fremgår således, at en vedtægtsændring kun kan sidestilles med overdragelse af aktier, når der sker en formueforskydning mellem selskabets aktionærer.

Vedtægtsændringer, der alene angår aktiernes stemmeret fører kun undtagelsesvis til, at der skattemæssigt anses for at foreligge afståelse.

Følgende fremgår af det oplyste vedr. vedtægtsændringen:

- Formålet med vedtægtsændringen er at reducere den nominelle værdi af B-anparterne og tilsvarende forøge den nominelle værdi af C-anparterne
- Der er tale om en generel vedtægtsændring, hvor alle aktionærene deltager
- Stemmeværdien, der flyttes mellem aktionærene, er på maksimalt 0,02%
- Ingen aktionær opnår mere indflydelse eller får mindre indflydelse pga. vedtægtsændringen.

I den konkrete sag sker der en ændring af aktiernes stemmeværdi og hermed en ændring af stemmeforholdet mellem aktieklasserne. Det er Skatteministeriets opfattelse, at en flytning af stemmer mellem aktieklasser kan medføre en forskydning af værdi mellem aktieklasserne. Forskydningen i den konkrete sag er begrænset til internt i den enkelte aktionærs formue, og der sker derfor ingen formueforskydning mellem aktionærene.

Det er Skatteministeriets vurdering, at den fremlagte ændring af aktiernes stemmeværdi ikke vil medføre skattemæssige konsekvenser for aktionærene.

Tilsvarende i SKM 2011.168 SR: Skatterådet bekræftede, at en vedtægtsændring i et familieejet selskab, hvor 99% af de eksisterende A-aktier ændres til B-aktier, og stemmeandelen på A-aktierne ændredes til 1.000 stem-

mer pr. A-aktie, ikke medførte skattemæssige konsekvenser for aktionærene.

Se også SKM 2011.93 SR om et særligt tilfælde, hvor fem aktieklasser blev lagt sammen.

Vores bemærkninger

Ændringer af vedtægter, for så vidt angår aktiers økonomiske rettigheder, vil som udgangspunkt medføre, at aktier ses for afhændet hhv. anskaffet. Der er dog en ældre praksis for, at andre ændringer, der ikke medfører økonomiske forskydninger mellem aktionærer, ikke resulterer i afståelsesbeskatning, eksempelvis som her ved ændring af stemmerettigheder.

I den nye udgave af Ligningsvejledningen er der foretaget en ændring, som vi er bekendt med, at SKAT revurderer, evt. ændrer til at ændringer i stemmerettigheder forudsætningsvist ikke resulterer i afståelsesbeskatning.



Hovedaktionærs beskatning af fri bolig efter ændring af landbrugsloven

SKM 2011.436 SR

Landbrugsloven er blevet ændret med virkning fra 1. april 2010. Det betyder bl.a., at det ikke længere er landmanden, som personligt skal opfylde bopælspligten på en landbrugsejendom. Bopælspligten kan opfyldes af andre, eks. ved udlejning.

Derfor synes der ikke længere at være en bestemmelse i anden lovgivning for, at hvis ejendommen er drevet gennem et selskab, at så skal hovedaktionæren bebo den pågældende ejendom, og der dermed kan udgås beskatning efter ligningslovens § 16, stk. 9 med henholdsvis 6% og 8% af den højeste af følgende værdier:

1. Ejendomsværdien pr. 1. oktober året før indkomståret eller i tilfælde, hvor der ikke er ansat en ejendomsværdi
2. Handelsværdien pr. 1. oktober året før indkomståret eller
3. Anskaffelsessummen opgjort i henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 2 eller 3, med tillæg af forbedringer foretaget efter anskaffelsen, dog kun forbedringer foretaget inden den 1. januar i indkomståret.

Bopælspligten på landbrugsejendomme

I 2007 blev landbrugsloven ændret således, at der for mindre landbrugsejendomme ikke længere var en pligt til, at det var ejeren, som opfyldte bopælspligten. Mindre landbrugsejendomme var i den forbindelse landbrug med et jordtilliggende på indtil 30 ha.

Landsskatteretten har i forbindelse hermed afgjort en sag i 2009 (LSR 3. juni 2010, journal. nr. 09.03199), hvor en hovedaktionær beboede en mindre landbrugsejendom, hvorpå der ikke længere var en personlig bopælspligt, som konsekvens af ophævelsen af bopælspligten i landbrugsloven for mindre landbrug. Landsskatteretten afgjorde, at det ikke var tilstrækkeligt grundlag for beskatning efter ligningslovens § 16, stk. 9, på trods af at der ikke længere var en personlig bopælspligt. Det var tilstrækkeligt, at der ifølge anden lovgivning var en bopælspligt på ejendommen, for at undgå beskatning efter ligningslovens § 16, stk. 9.

Pr. 1. april 2010 er landbrugsloven igen blevet ændret. Ændringen betyder, at der gælder de samme bopælspligtregler for alle landbrug, uanset jordtilliggendets størrelse. Derfor er det ikke længere ejeren, som personligt skal opfylde bopælspligten.

Skatterådets afgørelse

I skatterådets afgørelse er der taget stilling til situationen, hvor en landmand har beboet en ejendom, der siden 2002 har været ejet af et af landmanden kontrolleret selskab. Hidtil er landmanden blevet beskattet af den faktiske markedsleje, da han har beboet ejendommen for at opfylde bopælspligten. Der er tale om en ejendom på mere end 30 ha.

Skatterådet afgør, at der ikke skal ske beskatning efter ligningslovens § 16, stk. 9, da det har været hensigten med loven, at der ikke skal ske en ændret beskatning af landmænd, selvom der er sket ændring af landbrugsloven.

Vores bemærkninger

Efter ændring af landbrugsloven med virkning pr. 1. april 2010 har man ligeledes ændret ligningslovens § 16, stk. 9. Det fremgår direkte af bemærkningerne til dette lovforslag, at "den forslåede ændring tager sigte på at tilpasse de gældende regler, så det sikres, at ændringer af landbrugslovens regler om bopælspligt ikke utilsigtet medfører en ændret beskatning af den hidtil omfattede persongruppe".

Derfor gælder det for landmænd, der beboer et stuehus i en landbrugsejendom, som er ejet af et af landmanden kontrolleret selskab, at han skal beskattes af markedsværdien for den pågældende bolig, jf. ligningslovens § 16, stk. 3, uanset hvor stort jordtilliggendet er på ejendommen.

4. SELSKABSBSKATNING

Lovgivning

Opfølgning på reglerne om selskabers aktieavancebeskatning m.v. – et hurtigt overblik

Lov nr. 254 af 30.03.2011

L 84 er vedtaget. Loven er blandt andet en opfølgning på den gennemførte harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning m.v. Loven indeholder imidlertid også en række andre præciseringer og direkte ændringer, som gennemgås nedenfor.

Interesserede henvises til vores særskilte Nyhedsbreve om udvalgte ændringer.

1. Opfølgning på selskabers beskatning af aktier m.v.

Nedenfor er givet et kort resume af indholdet af ændringerne.

Justering af reglerne om omstrukturering

Der er tale om en række stramninger i reglerne om omstruktureringer, herunder beskatning af kontantvederlag ved omstruktureringer og krav om godkendelse af skattefrie omstruktureringer i særlige tilfælde. Ændringerne har virkning for omstruktureringer, der vedtages den 24. november 2010 eller senere.

Mellemløbselskaber

Der er vedtaget lempelser og stramninger af reglerne om de såkaldte omvendte juletræer (værnsregel). De fleste af ændringerne har først virkning fra og med indkomståret 2012. Reglerne bliver om muligt yderligere komplicerede.

Tab på datterselskabsaktier

Der er tale om en lempelse af overgangsreglerne, idet selskaber kan miste fradrag som følge af, at en aktie kan skifte status fra skattefrihed (datterselskabsaktie eller koncernselskabsaktie) til skattepligt (porteføljeaktie).

Ændringen vedrører alene datterselskabsaktier, der har været ejet under tre år pr. 22. april 2009, og som senere overgår til at være porteføljeaktier.

Konvertible obligationer

Ved konvertering af en obligation til aktie foreligger der en afståelse, som udløser beskatning eller tabsfradrag.

Der indføres regler, der forhindrer tabsfradrag, når selskaber har koncerninterne konvertible obligationer, der er omfattet af næringsreglerne (efter gældende regler går tabsfradraget efter næringsreglerne forud for koncernreglerne, der forhindrer fradrag).

Tab på finansielle kontrakter – kildeartsbegrænsning

Der indsættes en overgangsregel, således at selskaberne bevarer fradragsretten for tab konstateret i indkomståret 2009 eller tidligere. Efter de gældende regler bortfaldt dette tabsfradrag.

2. Opfølgning på fondes beskatning af aktier

De gældende regler er fundet for fleksible, hvorfor der sker en tillem্পning til reglerne for selskaber. Udlodningskravet er fortsat gældende (er justeret således, at skatter kan indgå ved afgørelse af, om den skattepligtige indkomst er udloddet), men valg af realisationsprincippet skal ske samlet for alle aktier eller for unoterede aktier alene.

Fondes mulighed for at anvende realisationsbeskatning på investeringsforeningsbeviser i akkumulerende og udloddende obligationsbaserede investeringsforeninger bortfalder. Fonde kan fortsat anvende realisationsprincippet i udloddende aktiebaserede investeringsforeningsbeviser.

3. Opfølgning på aktieavancebeskatning i øvrigt

Der er gennemført en række andre selskabsrelaterede ændringer for indkomståret 2010 og senere., herunder:

Ikke indbetalt selskabskapital

Den nye selskabslov indeholder mulighed for, at en del af indbetalingen af selskabskapitalen kan udskydes.

Der stiftes samtidig en fordring på kapitalejeren, svarende til den ikke indbetalte kapital.

Loven indeholder fire reguleringer vedrørende selskabets fordring mod selskabet:

1. Selskabets tabsfradrag

Gevinst og tab på fordringer vedrørende ikke indbetalt selskabskapital skal ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for selskabet.

2. Aktionærens beskatning

Gevinst og tab på kapitalejerens gæld til selskabet vedrørende ikke indbetalt selskabskapital skal tilsvarende ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

3. Underskudsbegrænsning

En nedsættelse af fordringen på kapitalejeren udløser ikke underskudsbegrænsning efter ligningslovens § 15 i tilfælde, hvor aktionæren er et selskab.

4. Nedsættelse af anskaffelsessummen på aktier

Endelig nedsættes anskaffelsessummen på de aktier, hvor kapitalen ikke er fuldt indbetalt, hvis selskabet nedskriver fordringen på kapitalejeren. Hermed sikres, at aktionæren ikke får fradrag for tab på sine aktier, hvor kapitalen ikke er fuldt indbetalt, hvis tabet udspringer af, at selskabet ikke kan inddrive den udestående selskabskapital hos kapitalejeren.

Ikrafttræden

De nye regler har virkning fra 1. marts 2011.

Rentefradragsbegrænsningsreglerne

Rentefradragsbegrænsningsreglerne består af dels det "gamle" regelsæt for kontrolleret gæld på min. 10 mio. DKK og dels det "nye" regelsæt.

Efter det "nye" regelsæt gælder dels et renteloft, hvor efter nettofinansieringsudgifter, der overstiger en standardforrentning af den skattemæssige værdi af driftsaktiverne, ikke kan fradrages, og dels en EBIT-regel, hvor efter nettofinansieringsudgifter, der overstiger 80% af den skattepligtige indkomst før nettofinansieringsudgifter, ikke kan fradrages.

Der indføres tre mindre justeringer af opgørelsen af nettofinansieringsudgifterne.

1. Provisioner af varegæld

Debitorer og varegæld medregnes ikke i aktiverne efter den gældende rentebegrænsningsregel. Tilsvarende medregnes renteudgifterne vedrørende varegæld heller ikke.

Fremover vil provisioner, der vedrører varegæld eller varefordringer (debitorer) ikke indgå i opgørelsen af nettofinansieringsudgifterne. Dette svarer til gældende retsstilling vedrørende renteudgifter.

2. Realkreditinstitutioner – tab og gevinst på obligationer

Realkreditinstitutioner er efter gældende regler fritaget for at medregne gevinst og tab på udlån i nettofinansieringsudgifterne. Disse rammes dermed ikke af renteloftet.

Fremover skal realkreditinstitutter m.fl., der ikke medregner tab og gevinst på udlån i nettofinansieringsudgifterne, heller ikke medregne tab og gevinst på obligationer, der er udstedt i tilknytning til udlånene.

3. Valutaterminskontrakter

Finansielle kontrakter, der indgås til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter er undtaget fra rentebegrænsningsreglen.

Dette skal også gælde valutaterminskontrakter, som tjener til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter.

4. Renteswaps

En renteswap er en finansiell kontrakt, hvor to parter aftaler at bytte rentebetaling i en periode. Det kan for eksempel være et selskab, der aftaler med et pengeinstitut, at pengeinstituttet betaler den variable rente, mens selskabet betaler den faste rente.

Renteniveauet har i de senere år været faldende. Det samme har kursen på renteswapaftaler. Normalt vil sådanne kurstab kun kunne fremføres i tre år.

Der er nu indført regler om, at kurstab kan modregnes i kursgevinster i aftalens løbetid.

Ikrafttræden

Reglerne vedrørende provisioner af varegæld har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 31. marts 2011 eller senere.

De øvrige ændringer har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 24. november 2010 eller senere.

For så vidt angår de øvrige ændringer, kan selskaber vælge at anvende reglerne fra og med indkomståret 2008

eller senere. Der skal træffes samme valg for sambeholdte selskaber.

4. Fraflytningsbeskatning for personer

Regler for henstand og sikkerhedsstillelse i forbindelse med personers fraflytningsbeskatning strammes.

Herudover indføres der likvidationsbeskatning af aktionæren ved flytning af et selskabs ledelses sæde til udlandet.

5. Udlændinges aktiebesiddelser

Der indføres betydelige stramninger af udenlandske aktionærs beskatning ved likvidation og fusion. Det er en væsentlig ændring i forhold til gældende regler og vil få stor betydning ved afvikling af udlændinges ejerinteresser i danske selskaber.

Kontantvederlag beskattes som udbytte

I forbindelse med fusion eller spaltning er der mulighed for at vederlægge aktionærene delvis kontant. I princippet er det blot nødvendigt at udstede en enkelt aktie.

Kontantvederlaget er ikke skattefrit, men beskattes efter reglerne om beskatning af aktier.

Hvis aktionærene ikke er hjemmehørende i Danmark, er der således ikke hjemmel til at beskatte dette kontantvederlag.

Likvidationsudlodninger til personer

Hidtil har likvidationsudlodninger til personer (foretaget i det år, hvor selskabet endeligt opløses) været behandlet som aktieavancer.

Fremover vil en person, der har bestemmende indflydelse i det likviderede selskab, skulle beskattes af likvidationsudlodningen som udbytte, hvis de er bosiddende uden for EU/EØS, for eksempel Schweiz.

Reglerne finder tilsvarende anvendelse for salg til det udstedende selskab i likvidationsåret.

Hvis de er bosiddende i et land, med hvilket Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, vil udlodningen typisk blive beskattet med en endelig kildeskat på 15%. I andre tilfælde vil beskatningen være 28%.

Der er ikke fradrag for anskaffelsessummen for aktierne m.v.

Ikrafttræden

Ændringerne har virkning for omstruktureringer og likvidationer m.v., der vedtages den 24. november 2010 eller senere.

6. Internationale forhold

Der er foretaget en række justeringer vedrørende international skat (selskabsskattelovens § 2A – 2C), herudover ændringerne til lov om skattefri virksomhedsomdannelse og tonnageskatningen.

Skattefri virksomhedsomdannelse til udenlandsk selskab

Lov om skattefri virksomhedsomdannelse giver alene mulighed for, at ejeren af en personligt drevet virksomhed skattefrit kan omdanne virksomheden til et aktieselskab eller et anpartsselskab, der registreres her i landet.

Fremover kan skattefri virksomhedsomdannelse ske til udenlandske selskaber, der enten er ubegrænset skattepligtige til Danmark på grund af ledelsens sæde eller begrænset skattepligtige som følge af, at selskabet ved omdannelsen får et fast driftssted her i landet.

Ikrafttræden

De nye regler har virkning for skattefri virksomhedsomdannelse med omdannelsesdato den 1. januar 2011 eller senere.

Justering af tonnageskatte reglerne

Der er foretaget mindre justeringer i regler for tonnagebeskattede selskaber.

Visse transparente enheder, der på grund af udenlandske skatteregler skal behandles som selvstændige skatteobjekter i Danmark, har ikke kunnet indgå i tonnageskatteordningen. Dette har medført, at rederierne har kunnet placere underskudgivende virksomhed i disse selskaber og har kunnet fratække dette underskud i den almindelige indkomst. Fremover skal de såkaldte 2 C selskaber også indgå i tonnageskatteordningen, hvis de er koncernforbundne med tonnagebeskattede selskaber.

Herudover skal også indkomst ved videreudlejning af lejede skibe omfattes af tonnageskatteordningen, når lejer anvender skibene til formål, som ville kunne omfattes af ordningen, hvis skibene blev benyttet til samme formål af udlejer selv. Således kan "anvendelses-betingelsen" ikke omgås ved at videreudleje lejede skibe frem for egne skibe.

Endelig ophæves den endnu ikke ikrafttrådte ændring af skattekontrolloven, der undtager rederier fra oplysnings- og dokumentationspligt, for så vidt angår kontrollerede transaktioner med udenlandske selskaber og faste driftssteder, når indkomsten, der oppebæres ved transaktionen skal henføres til den tonnagebeskattede indkomst. Der er tale om en bestemmelse, som blev forkastet af EU-kommissionen.

Ikrafttræden

De nye regler har virkning for indkomstår, der påbegyndes efter lovens ikrafttræden. Det vil sige fra og med indkomståret 2012.

Selskabers aktieavancebeskatning m.v.

Lov nr. 254 af 30.03.2011

Lovændringen indeholder justering af den gennemførte harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning m.v.

Nedenfor omtales følgende:

- Lempelse af overgangsregel for tab på datterselskabsaktier

- Justering af reglen "omvendte juletræer"
- Konvertible obligationer - koncernforhold
- Finansielle kontrakter - tabsfradrag
- Stramning af regler for omstrukturering.

Der er delvis tale om en reparationspakke baseret på den erfaring, som rådgivere og SKAT har gjort sig siden forårspakkens vedtagelse.

1. Tab på datterselskabsaktier, der var fradragsberettigede efter de tidligere regler

Gældende ret

Skattefrihed ved salg af aktier er bl.a. betinget af, at ejerandelen i datterselskabet er på mindst 10%.

Der er særlige regler for de tilfælde, hvor en aktie overgår fra skattepligt til skattefrihed - og omvendt - på grund af ændring i ejerandel. Et sådant statusskifte indebærer en afståelse og genanskaffelse af aktier til markedsværdien på overgangstidspunktet.

Efter de tidligere regler var selskaber skattepligtige af avancer/tab på aktier med en ejertid under 3 år. Tab kunne dog kun fradrages, i det omfang tabet oversteg summen af de modtagne skattefrie udbytter af de pågældende aktier.

De selskaber, der havde potentielt fradragsberettigede tab på datterselskabsaktier den 22. april 2009, mistede således et muligt fremtidigt tabsfradrag.

Ydermere kan disse aktiebesiddelser blive skattepligtige i fremtiden, hvis ejerandelen i datterselskabet efterfølgende mindskes, således at aktiebesiddelsen skifter skattemæssig status til porteføljeaktier.

Eksempel

En aktiepost på 10% er anskaffet den 1. januar 2009 for 1 mio. DKK. I løbet af 2010 gennemføres en aktietegning, hvorved ejerandelen udvandes, og aktierne dermed ændrer status til porteføljeaktier.

På overgangstidspunktet er værdien af aktierne eksempelvis t.DKK 100. Det er denne lavere værdi, der udgør "kostprisen" ved senere opgørelse af avance (efter lagerprincippet eller realisationsprincippet).

De nye regler

Selskaber får fremover adgang til fradrag for nettotabet på deres aktier (dvs. efter nedsættelse med modtagne skattefrie udbytter m.v.) til modregning i fremtidige gevinster på de selv samme aktier, hvis:

1. Selskabet ejede datterselskabsaktier ved fremsættelsen af skattereformforslaget den 22. april 2009, og disse aktier på daværende tidspunkt havde været ejet i mindre end 3 år
2. Aktiebeholdningen efterfølgende har skiftet status fra skattefrihed (datterselskabsaktier eller koncernselskabsaktier) til skattepligt (porteføljeaktier). Statusskiftet skal ske senest i det fjerde indkomstår efter indkomståret, hvor aktierne faktisk er anskaffet.

Eksempel

I eksemplet ovenfor vil selskabet således bevare den oprindelige kostpris på 1 mio. DKK, da statusskiftet sker inden indkomståret 2013 (4. indkomstår efter anskaffelsesåret).

Ikrafttræden

Reglerne har virkning fra og med indkomståret 2010.

Det må anbefales at notere oplysninger i bilag til selvangivelsen for de selskaber, hvor ovenstående er aktuelt.

2. Mellemlingselskaber

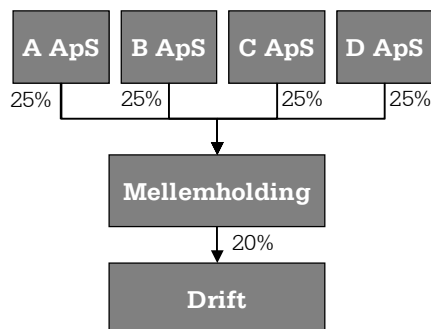
Gældende ret

Hovedreglen er, at udbytte og aktieavance ikke beskattes, hvis selskabet ejer mindst 10% af aktierne i datterselskabet.

Der blev indsat en værnsregel til at imødegå misbrug af skattefriheden på aktier. Det er den værnsregel, som i daglig tale har fået betegnelsen "omvendte juletræer".

Værnsreglen skal forhindre, at der opnås skattefrihed i tilfælde, hvor flere porteføljeaktionærer lægger deres aktiebesiddelser i et fælles holdingselskab, der dermed kommer til at eje mindst 10% af aktiekapitalen eller får bestemmende indflydelse i porteføljeselskabet.

Eksempel på værnsreglen:



Selskaberne A ApS, B ApS, C ApS og D ApS ejer hver 25% af aktierne i mellemling. Umiddelbart ville de derfor kunne modtage skattefrit udbytte.

På grund af værnsreglen anses de imidlertid for at eje aktierne i drift direkte. Derfor bliver de skattepligtige af udbytter og salg af aktier, dvs. at mellemlingselskabet bliver transparent.

De nye regler

Loven indeholder følgende justeringer af værnsreglen:

1. Reglen skal ikke gælde for selskabsaktionærer, der er porteføljeaktionærer i mellemlingselskabet
2. Reglen skal ikke omfatte tilfælde, hvor mellemlingselskabet ejer hele aktiekapitalen i det underliggende datterselskab samt to særbestemmelser
3. I de tilfælde, hvor der ved indeholdelse af kildeskat betales skat af udbytter på vegne af selskabsaktio-

nærerne, indføres der - en pligt for disse selskabsaktionærer til at betale et beløb svarende til skatteværdien af udbyttet til mellemlingselskabet

4. Værn mod opdeling af ejerskabet mellem personlige aktionærer og selskabsaktionærer kombineret med forlods udbytteret til selskabsaktionærerne.

Herudover indføres der en række præciseringer af værnsreglen (5).

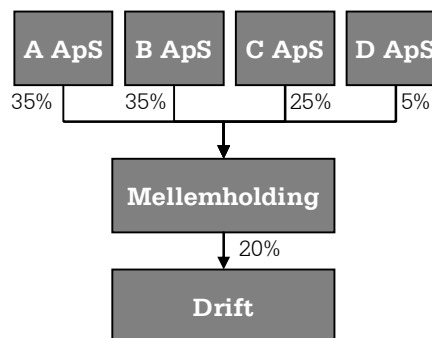
Ad. 1: Porteføljeaktier undtages

Det følger af den nuværende bestemmelse, at det er alle mellemlingselskabets skattepligtige selskabsaktionærer - og ikke kun moderselskabsaktionærer - der skal anses for at eje aktierne direkte, når værnsreglen finder anvendelse.

Med ændringen vil porteføljeaktionærer i mellemlingselskabet ikke længere blive anset for at eje aktierne i det underliggende datterselskab direkte, selvom værnsreglen finder anvendelse på moderselskabsaktionærerne i mellemlingselskabet.

SKAT har endelig indset, at det ikke har noget formål at regulere disse tilfælde, da aktierne i forvejen er omfattet af skattepligt (som porteføljeaktier).

I nedenstående eksempel vil D ApS ikke blive ramt, idet D i forvejen er porteføljeaktionær i Mellemlingselskabet:



Ad. 2: Holdingselskaber undtages

Når en gruppe af investorer opkøber et driftsselskab, etableres der ofte et (helejet) mellemlingselskab for at optage bankgæld til finansiering af investeringen i driftsselskabet.

Fremover vil disse ikke blive anset for at eje aktierne i driftsselskabet direkte.

Også her har SKAT indset, at reglen ikke har noget formål.

Ad. 3: Hæftelse for skatter

Der indføres en pligt for selskabsaktionærerne til at betale skatteværdien af udbytte til mellemlingselskabet, når skatten betales via datterselskabets indeholdelse af udbytteskat ved udlodning til mellemlingselskabet.

Forpligtelsen skal sikre mod diskrimination af minoritetsaktionærerne i mellemlingselskabet. Det er således en nødvendig tilpasning efter selskabslovens regler.

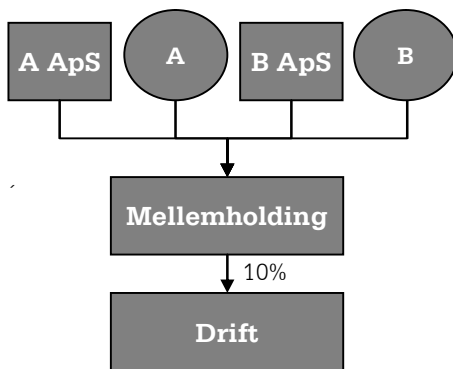
Selskabsaktionærene forpligtes herefter til at betale et beløb svarende til skatteværdien af deres andel af det udloddede udbytte til mellemholdingselskabet.

Ad. 4: Opdeling af ejerskab – forlods udbytte

For at undgå at blive omfattet af værnsreglen har en praktisk løsning været at opdele ejerskabet i et mellemholding mellem mellemholdingselskabets fysiske aktionærer og deres selskaber.

Hvis mellemholdingselskabet eksempelvis ejer 10% af aktierne i driftsselskabet, og mellemholdingselskabet alene ejes af A ApS og B ApS, vil mellemholdingselskabet blive transparent.

Ved at **dele** ejerskabet mellem A ApS, B ApS og disse selskabers anpartshavere, A og B, opnår vi nu, at kun 50% af aktierne ejes af selskaber, der ikke ville kunne modtage skattefrit udbytte fra drift ved direkte ejerskab. Dermed bliver Mellemholding ikke transparent.



Når aktionærene i Mellemholding ved etableringen af strukturen beslutter at ændre vedtægterne, således at selskabsaktionærene får forlods udbyttet, opnår aktionærene det, som værnsreglen skulle undgå, nemlig en omgåelse af 10%-reglen.

De aktier, der ejes af en person, der har bestemmende indflydelse i selskabet, skal medregnes i selskabsaktionærenes aktiebesiddelser, når aktier ejet af selskabsaktionærer er tillagt udbyttepræference.

I ovennævnte situation vil Mellemholding derfor blive transparent, idet alle aktierne i Mellemholding ejes af selskabsaktionærer, der ikke ville kunne modtage skattefrit udbytte ved direkte ejerskab i drift.

De nye regler er en betydelig komplicering af regelsættet, idet det øger behovet for at analysere ejerkredsens sammensætning. Det viser også lovgivernes vilje til at indføre ændringer til værnsreglen, hvis der konstateres omgåelse af reglerne. Det er et klart signal til virksomhederne og deres rådgivere.

Ad 5: Andre præciseringer til værnsreglen

Der er gennemført en række præciseringer i lovtæksten, således at fortolkningstvivel reduceres.

Sproglige præciseringer

Den sproglige forbedring består i, at det foreslås, at moderselskabet i selve lovtæksten benævnes mellemholdingselskabet.

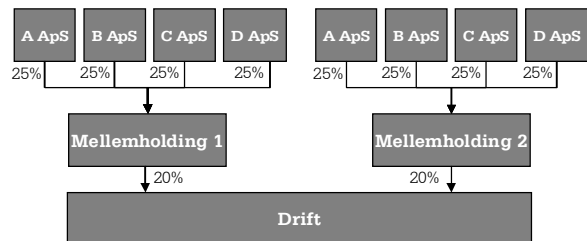
Begrebet moderselskab var misvisende, idet vi normalt ikke betragter et selskab, som ejer 10% af aktierne i et driftsselskab, for at være et moderselskab.

Indirekte aktionærer

Det præciseres, at bestemmelsen finder anvendelse for såvel direkte som indirekte aktionærer i mellemholdingselskabet.

Dette kan for eksempel være tilfældet, hvis selskabet ejer aktier via flere selskaber.

Eksempel



Det er nu præciseret, at ejerskabet i begge mellemholdingselskaberne skal medregnes.

Dermed vil hverken mellemholding 1 eller mellemholding 2 blive transparent, idet den samme aktionærkreds ejer aktier i begge selskaber.

Udenlandske selskaber og fonde

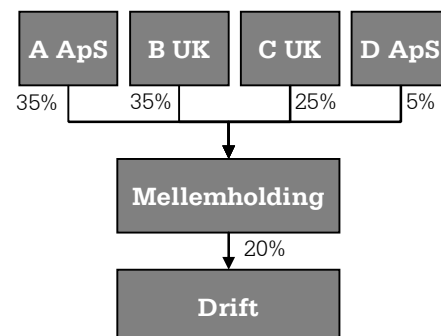
Det præciseres, at værnsreglen finder tilsvarende anvendelse for udenlandske selskaber, hvis indkomst beskattes her i landet.

Endelig præciseres det, at reglerne også finder anvendelse, hvis aktionæren er en fond omfattet af fondsbeskatningsloven.

Udenlandske selskabers indkomst kan være skattepligtig her i landet som følge af international sambeskatning eller CFC-beskatning.

Hvis et udenlandsk selskab ikke beskattes her i landet, blandt andet fordi der ingen aktiviteter er her i landet udover aktiebesiddelsen, og aktionærene i de udenlandske selskaber er hjemmehørende i udlandet, vil de således ikke blive ramt.

Reglen skal blandt andet forhindre, at skatteydere, der er bosiddende her i landet, opretter et holdingselskab i udlandet, for at omgå disse regler.



Hvis aktionærene i B UK og C UK er bosiddende i Danmark, vil de efter SKATs fortolkning af reglerne være omfattet af CFC-beskatningen, idet der med stor sandsynlighed ikke pålægges skat i England af udbytter, idet moder/datterselskabsdirektivet medfører, at udbytterne er skattefrie, når ejerandelen er mindst 25%.

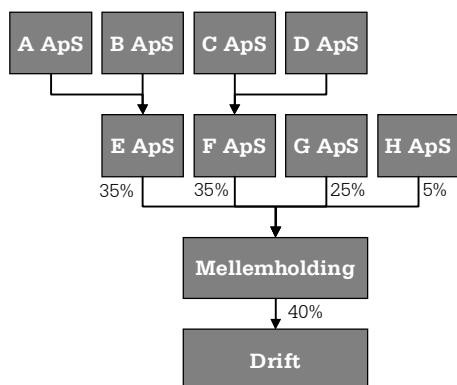
Hvis aktionærene rent faktisk er bosiddende i England, vil Mellemløst ikke være transparent i eksemplet, idet 60% af aktionærene i Mellemløst ikke består af danske selskaber, der ikke ville kunne opnå skattefrit udbytte ved direkte ejerskab af Drift.

Det er således ikke længere muligt at oprette et udenlandsk selskab for at omgå værnreglen.

De øverste selskabsaktionærer anses for at eje aktierne i driftsselskabet.

Der har været rejst tvivl om, hvorvidt der har været hjemmel til at anse de øverste aktionærer for at besidde aktierne i driftsselskabet direkte, eller om man i stedet skulle foretage en test af selskaberne led for led.

Det præciseres nu, at det ved anvendelse af værnreglen i aktieavancebeskatningslovens § 4 A, stk. 3, er de øverste skattepligtige selskabsaktionærer i den berørte ejerkæde, der bliver anset for at eje aktierne i driftsselskabet direkte.



Idet A ApS, B ApS, C ApS og D ApS kun indirekte ejer 7% hver i drift, vil disse anses for at eje aktierne i drift direkte. E ApS og F ApS anses derfor for at være transparente.

Ikrafttræden

Ændringerne vedrørende mellemholdingreglen har virkning for indkomståret, der starter efter lovens ikrafttræden, dvs. fra indkomståret 2012. Dog har den nye regel om, at de personlige ejeres aktiebesiddelser skal medregnes, når det vurderes om mellemholdingreglen gælder, i tilfælde hvor der er udstedt udbyttepræferenceaktier, allerede virkning fra og med 24. november 2010.

3. Koncerninterne konvertible obligationer

Hidtil gældende regler

Ved konvertering af en obligation til aktie, foreligger der en afståelse, som udløser beskatning eller tabsfradrag. Med skattereformen kunne tab på koncerninterne konvertible obligationer ikke fratrækkes. Dog var koncerninterne obligationer omfattet af selskabets næringsbeholdning undtaget fra tabsfradragbegrænsningen.

De nye regler

Med de nye regler udelukkes også tabsfradrag for koncerninterne, konvertible obligationer, der er omfattet af selskabets næringsbeholdning. Samtidig sikrer den sig, at tabsfradrag ikke kan opnås via lagerbeskatning. Der indføres derfor en regel om, at værdien af den konvertible obligation ved indkomstårets udløb eller ved en afståelse af obligationen ikke kan være mindre end den skattemæssige anskaffelsessum for den konvertible obligation.

Ikrafttræden

Den nye regel har virkning for afståelser, der finder sted den 24. november 2010 eller senere.

4. Tab på finansielle kontrakter - kildeartsbegrænsning

Gældende ret

Selskabets tab på visse aktiebaserede finansielle kontrakter er undergivet en begrænset fradragsret. Tabsfradraget begrænses, når kontrakten vedrører datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier. Det vil sige aktier, der er skattefrie for det pågældende selskab.

Disse regler har virkning fra og med indkomståret 2010.

Efter de regler, der var gældende før 2010, havde selskaber fradrag for tabsfradrag for aktiebaserede kontrakter, med en øjertid på under 3 år.

Det indebærer, at der kan være selskaber, der før indkomståret 2010 har konstateret tab på aktiebaserede finansielle kontrakter, som de som følge af kildeartsbegrænsningen ikke har kunnet udnytte før påbegyndelsen af indkomståret 2010, og som derfor bortfaldt ved indførelse af de nye regler.

Nye regler

Der er indført en overgangsregel, således at selskaberne bevarer fradragsretten for tab konstateret i indkomståret 2009 eller tidligere, som de endnu ikke har kunnet udnytte.

Ikrafttræden

Reglerne har virkning fra og med indkomståret 2010.

5. Justering af reglerne om omstrukturering

5.1. Fusion sidestilles med likvidation

Der er løbende indsat værnregler i dansk skattelovgivning, der sikrer, at hvis der udbetales udbytter til selskaber uden for EU/EØS og uden for lande, med hvilke Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, så skal der indeholdes dansk kildeskat af disse udbytter.

De nye regler

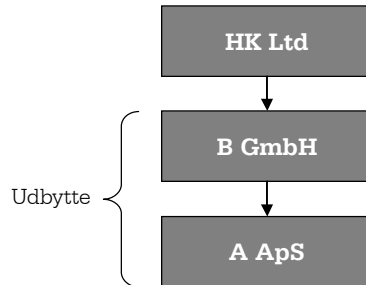
Kildebeskatningen kan efter gældende regler undgås ved at likvidere selskabet eller sælge aktierne.

Derfor er der indført de nye regler, hvorefter der fremover skal ske beskatning af likvidationsprovenu eller gevinst eller tab på aktier, når aktionæren er hjemmehørende i udlandet, uanset om reglerne om skattefri fusion anvendes med henblik på at omgå reglerne om kildebeskatning af udbytteudlodninger.

Eksempel

Selskab HK er hjemmehørende i Hong Kong, som DK ikke har en overenskomst med.

Selskab HK ejer B, der ligger i Tyskland. Selskab B ejer det danske holdingselskab C, der igen ejer det danske driftselskab D.



Der udloddes udbytte fra A til B GmbH.

Hvis vi forudsætter, at den retmæssige ejer af selskab B GmbH er selskab HK Ltd., der er beliggende i Hong Kong, ville der være dansk kildeskat af udbytte fra C til B. B GmbH ville nemlig blive anset for et gennemstrømningselskab (praksis vedrørende de såkaldte gennemstrømningselskaber er endnu meget sparsom, men SKAT må forventes at rejse flere af den slags sager).

Nu kunne vi i stedet lade selskab A og B fusionere, med B som modtagende selskab, med den virkning, at provenuet reelt blev flyttet til HK Ltd uden kildeskat.

Det er derfor ændret således, at en fusion fremover skal sidestilles med en likvidation, således at der sker udbyttebeskatning, hvis den retmæssige ejer af udbyttet ikke er et selskab beliggende i EU/EØS eller et DBO-land.

5.2. Kontantvederlag beskattes som udbytte

I forbindelse med fusion eller spaltning er der mulighed for at vederlægge aktionærerne delvis kontant. I princippet er det blot nødvendigt at udstede en enkelt aktie.

Kontantvederlaget er ikke skattefrit, men beskattes efter reglerne om beskatning af aktier.

Hvis aktionærerne ikke er hjemmehørende i Danmark, er der således ikke hjemmel til at beskatte dette kontantvederlag.

De nye regler

Kontantvederlag behandles som udbytte i følgende tilfælde:

- Det modtagende **selskab ejer mindst 10%** af aktiekapitalen i det selskab, der likvideres, og udbyttedtager er et selskab beliggende i lande uden for EU/EØS, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med
- Det modtagende **selskab ejer mindre end 10%** af aktiekapitalen, men har bestemmende indflydelse i det likviderede selskab, og udbyttedtager er et selskab beliggende i lande uden for EU/EØS, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med

- Den modtagende **fysiske person** er hjemmehørende uden for EU/EØS og har bestemmende indflydelse i det likviderede selskab, jf. ligningslovens § 2.

Når sådanne udenlandske selskaber eller personer er selskabsdeltager i en omstrukturering, må det således frarådes fremover, at vederlæggelsen skal ske med andet end aktier.

5.3. Likvidationsudlodninger til personer

Hidtil har likvidationsudlodninger til personer (foretaget i det år, hvor selskabet endeligt opløses) været behandlet som aktieavance.

Dette har medført, at Danmark ikke har haft beskatningsret til likvidationsudlodningen i forbindelse med selskabers opløsning.

De nye regler

En meget vidtrækkende ændring af reglerne i ligningslovens bestemmelser om likvidationsudlodninger vil medføre, at en fysisk person, der har bestemmende indflydelse i det likviderede selskab tillige skal beskattes af likvidationsudlodningen som udbytte.

Dette vil gælde, hvis den fysiske person er bosiddende uden for EU/EØS. Hvis de er bosiddende i et land, med hvilket Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, vil udlodningen typisk blive beskattet med en endelig kildeskat på 15%. I andre tilfælde vil beskatningen være 28%.

Der er efter de nye regler ikke fradrag for anskaffelsessummen for aktierne m.v.

5.4. Egne aktier – omvendt lodret fusion

Hvis det indskydende selskab ejer mindre end 10% af kapitalen i det modtagende selskab, vil fortjenesten være skattepligtig.

Hvis det indskydende selskab (moderselskabet) har mindre end 10% af aktierne i datterselskabet, bliver disse aktier til egne aktier i det modtagende selskab (datterselskabet) ved fusionen.

Efter gældende regler er egne aktier skattefrie, dvs. at det er muligt ved en omvendt lodret fusion at eliminere skattepligtig avance på aktier. En omvendt lodret fusion er en fusion, hvor et moderselskab fusionerer med et datterselskab, og hvor datterselskabet er det modtagende (fortsættende) selskab.

De nye regler

Fortjeneste og tab på egne aktier, som det modtagende selskab erhverver ved en fusion ved en overtagelse af aktiver og passiver fra det indskydende selskab, og som annulleres ved fusionen, skal ikke medregnes ved indkomstopgørelsen, hvor det indskydende selskab ejer mere end 10% af kapitalen i det modtagende selskab. I øvrige tilfælde skal fortjeneste og tab medregnes.

Det gælder dog ikke, hvis det modtagende selskab er hjemmehørende i EU/EØS, og beskatningen af udbyttet skulle frafalde eller nedsættes efter EU-moder-/

datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis der havde været tale om datterselskabsaktier.

Uden denne regel kunne skattefriheden ved overdragelse af porteføljeaktier omgås ved at fusionere selskabet ind, således at aktierne blev skattefrie i medfør af reglerne om egne aktier.

5.5. Tilladelsessystemet genindføres i visse tilfælde

Det bliver fremover **ikke** muligt at gennemføre en spaltning uden tilladelse, hvis der skal ske kontantvederlæggelse, og selskabet opfylder betingelserne for at modtage skattefrit udbytte.

Bestemmelsen skal forhindre, at en spaltning gennemføres ved udstedelse af en enkelt aktie, hvor resten af vederlæggelsen sker som kontantvederlæggelse af aktionærerne i det modtagende selskab.

Der kan heller ikke gennemføres skattefri spaltning uden tilladelse, når en person eller et selskab, der har bestemmende indflydelse i det indskydende selskab, hverken er hjemmehørende i EU eller i en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

Der skal tilsvarende søges om tilladelse til grænseoverskridende fusioner, hvor et dansk selskab ophører, når der er selskabsdeltagere, som er en person eller et selskab, som har bestemmende indflydelse i det indskydende selskab, som ikke er omfattet af de nye regler, hvorefter annullation af aktier skal behandles som udlodning af udbytte, og som hverken er hjemmehørende i EU eller i en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark

Eksempel 1

En person bosiddende i Hong Kong ejer et tysk selskab, der ikke er moderselskab til det danske selskab. Denne person har bestemmende indflydelse i det danske selskab, der herefter påtænkes fusioneret med det tyske selskab. En fusion mellem det tyske selskab og det danske selskab vil kræve tilladelse.

I alle tilfælde, hvor den reelle ejer er en person eller et selskab bosiddende eller hjemmehørende i et land, med hvilket Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kræves der tilladelse til grænseoverskridende fusioner.

Det gælder både direkte og indirekte ejerskab.

Eksempel 2

En person bosiddende i Hong Kong ejer et tysk selskab, der ejer et svensk selskab, der igen ejer et dansk selskab, der påtænkes fusioneret med det svenske selskab. Også her vil fusionen kræve tilladelse.

Ikrafttræden

Ændringerne har virkning for omstruktureringer m.v., der vedtages den 24. november 2010 eller senere.

Vandværkers overgang til skattepligt - indgangsværdier

Vejledning af 21.09.2011

Der har længe været drøftelser mellem SKAT og interesseorganisationer m.fl. om principper for fastsættelse af indgangsværdier for de vandværker, der overgik til skattepligt pr. 1. januar 2010. Først nu har SKAT udsendt en mini-vejledning.

Ved overgangen til skattepligt skal aktiverne værdiansættes. Vandværkerne kan frit anvende de metoder til at opgøre aktivernes handelsværdi, som de mener er mest hensigtsmæssige - herunder de metoder, som er omtalt i vejledningen af 21. august 2009 (SKATs vejledning om værdiansættelse). Den fundne værdi skal udgøre en handelsværdi.

SKAT forventer, at der beregnes en indkomstbaseret værdi af virksomheden, eksempelvis DCF-model. Den indkomstbaserede værdi kan estimeres med den nedenfor beskrevne forenklede metode:

Fremgangsmåden er først at budgettere selskabets omsætning. Derefter budgetteres de årlige omkostninger og forskydninger i driftskapitalen (for eksempel forskydningen imellem primo debitorer og ultimo debitorer). Der beregnes og fratrækkes skat af pengestrømme fra driften. I forlængelse heraf skal der ved værdiansættelsen opgøres en værdi af de skattemæssige afskrivninger, en såkaldt "TAB" (Tax Amortized Benefit), for de aktiver, hvor handelsværdien findes ved en værdiansættelsesberegning. Det er vigtigt at holde fast i, at det er den konkrete pengestrøm fra driften, der medtages. Om de enkelte beregningslementer anfører SKAT:

1. Omsætning

En hensigtsmæssig konkret fremgangsmåde kunne være at tage udgangspunkt i historisk leverede vandmængder, sammenholdt med de priser som fremgår af godkendte takstblade, eller som kan forventes godkendt, jf. prisloftsbekendtgørelsens bestemmelser herom samt kommunalbestyrelsens politik på området. Effekten af kendte og sikre fremtidige forhold (eksempelvis udvidelse af antal stik) indkalkuleres.

2. Omkostninger

De årlige omkostninger budgetteres enten som procentdele af aktiviteten (afsætningen eller omsætningen) eller som årlig forøgelse af et basistal med forventede prisstigninger (henholdsvis variable og faste omkostninger). Hvis omkostningerne afhænger af andre forhold (antal stik eller lignende), kan disse andre forhold anvendes som budgetteringsbasis.

3. Investeringer

Investeringernes effekt på pengestrømmene består af en udbetaling til selve investeringen, efterfulgt af en længere årrækkes indbetalinger i form af årlig forøgelse af indtægten, jf. prisloftsreguleringsbekendtgørelsens §§ 10 til 12. Specielt i en terminalperiode tenderer disse forhold mod at balancere.

Hvis der ved værdiansættelsen ses bort fra nye investeringer, vil den pengestrøm, der kan henføres direkte til de eksisterende aktiver, langsomt henfalde. Henfaldsperioden vil afhænge af de eksisterende aktivers tilbageværende levetid. Resultatet af denne fremgangsmåde vil kunne udgøre handelsværdien af de eksisterende aktiver, uden behov for efterfølgende allokering.

Det er vores vurdering, at den udsendte vejledning giver tilstrækkeligt mulighed for at opgøre en indgangsværdi, der ikke direkte fører til, at vandværket fremover bringes i en utilsigtet skattebetalingssituation.

4. Diskonteringssats

Diskonteringssatsen skal som udgangspunkt afspejle sig i en uafhængig investors afkastkrav ved en tilsvarende investering.

Der er en sammenhæng mellem risiko ved de frie pengestrømme og diskonteringsfaktoren. Diskonteringsfaktoren skal grundlæggende kompensere for tid og risiko. Hvis en bestemt pengestrøm med fuld sikkerhed modtages efter en periode, skal diskonteringsfaktoren udelukkende kompensere for tid. I så fald er prisen for at holde penge den risikofri rente. Hvis der er risiko forbundet med den fremtidige pengestrøm, må der yderligere kompenseres herfor. Dette sker ved, at den risikofri rente tillægges en risikopræmie.

Diskonteringssatsen findes for eksempel som vist i SKATs vejledning "Transfer Pricing; kontrollerede transaktioner; værdiansættelse" af 21. august 2009.

5. Terminalværdi

Terminalværdien beregnes således:

$CF / (diskonteringsfaktoren - \text{konstant vækst i terminalperioden})$, hvor

- CF = Normaliseret pengestrøm i det første år efter budgetperioden.
- Diskonteringsfaktoren er beregnet under punkt 3.4 ovenfor.
- Den konstante vækst fastsættes under hensyn til de konkrete forventninger til virksomheden.

Hvis der er en budgetperiode, skal terminalværdien diskonteres med samme diskonteringsfaktor, som anvendes for det sidste år i budgetperioden.

Vores bemærkninger

Senest har Skatterådet i SKM 2011.220 SR fastslået, at de skattemæssige værdier ikke kan ansættes i overensstemmelse med den af Konkurrencestyrelsen godkendte regulatoriske åbningsbalance. Den reguleringsmæssige åbningsbalance er de værdier, som vandselskabet fremtidigt kan afskrive, med den virkning at forbrugernes vandpriser kan forøges, jf. bekendtgørelse nr. 143 af 9. februar 2010 om prisloftsregulering m.v. af vandsektoren (prisloftsbekendtgørelsen). Ved udarbejdelsen af et vandselskabs reguleringsmæssige åbningsbalance værdisættes selskabets anlægsaktiver til gennemsnittet af aktivets nedskrevne genanskaffelsesværdi og aktivets nedskrevne anskaffelsesværdi, jf. prisloftsbekendtgørelsens § 23, stk. 2.

Praksis

Mellemholdingreglen – økonomisk virksomhed

SKM 2011.342 SR

Der tages i afgørelsen stilling til, om selskabet udøver reel økonomisk virksomhed vedrørende sine aktiebesiddelser.

Det fremgår af lovbemærkningerne, at der skal udøves en eller anden form for virksomhed, hvorved der forstås erhvervsmæssig virksomhed vedrørende mellemholdingselskabets aktiebesiddelser. Postkasse- eller skærmselskaber udøver ikke reel økonomisk virksomhed. Det afgørende er, at selskabets aktiviteter vedrørende aktiebesiddelsen giver anledning til reel økonomisk virksomhed. Som eksempel er nævnt, at der vil være reel økonomisk virksomhed i tilfælde, hvor mellemholdingselskabet har egne lokaler til rådighed og har ansat personale til varetagelse af nødvendige administrative opgaver og forvaltning af mellemholdingselskabets investering i datterselskabet ved aktiv deltagelse i bestyrelsesmøder og/eller direktion.

Ud fra det oplyste om selskabet og dets aktiviteter omkring ejerskabet af datterselskaberne, må det lægges til grund for afgørelsen, at der er tale om en aktivitet omkring ejerskabet af datterselskaberne, som må betegnes som erhvervsmæssig virksomhed.

Skatteministeriet har lagt vægt på, at selskabet har egne lokaler og en ansat lønnet direktør til varetagelse af de administrative opgaver vedrørende selskabet og datterselskaberne, jf. det oplyste om direktørens opgaver. Det er således oplyst, at såvel direktionen og flere af de ultimative aktionærer i A A/S kommer til at udføre følgende opgaver vedrørende datterselskaberne:

- Aktiv deltagelse i ledelsen i form af deltagelse i datterselskabernes bestyrelser
- Løsning af forskellige ad-hoc opgaver for datterselskaberne
- Direktøren B vil komme til at fungere som aktiv sparingspartner for ledelsen i datterselskabet H A/S og de kommende datterselskaber.

Skatteministeriet har endvidere lagt vægt på, at det er oplyst, at det er et led i selskabets forretningsstrategi, at selskabet ikke foretager passive investeringer i datterselskaber, og at selskabet udelukkende vil investere i datterselskaber, hvor selskabet er sikret en eller flere pladser i bestyrelsen. Selskabet vil gennem sin direktion, de udpegede bestyrelsesmedlemmer i datterselskaberne og ved de ultimative aktionærers løsning af ad-hoc opgaver i datterselskaberne deltage meget aktivt i driften af de enkelte datterselskaber. Den aktive deltagelse i datterselskabernes drift vil være en forudsætning for fremtidig vækst for datterselskaberne.

Samlet er det Skatteministeriets vurdering, at betingelsen om, at moderselskabet (mellemholdingselskabet) ikke udøver reel økonomisk virksomhed vedrørende aktiebesiddelsernes ikke er opfyldt, og værnsreglen i aktieavan-

cebeskatningsloven § 4 A, stk. 3, finder derfor ikke anvendelse i nærværende situation.

Se også SKM 2011.14 SR: Skatterådet kan bekræfte, at A ApS anses for at udøve reel økonomisk virksomhed vedr. aktiebesiddelsen i A sro. A ApS har lokaler til rådighed og har ansat C og B, der begge har stor faglig indsigt til varetagelse af selskabets investering i A sro som arbejdsbestyrelsesmedlemmer og konsulenter for A sro. Efter det oplyste er der en betydelig arbejdsindsats forbundet med dette arbejde.

Samt afgørelsen i SKM 2011.13 SR: X A/S, som i gennem en længere årrække har beskæftiget sig med at drive virksomhed, og som har egne lokaler og udstyr, har ansat en lønnet direktør J med betydelig indsigt i branchen og betydelig arbejdsmængde, som bl.a. skal deltage aktivt i bestyrelsesarbejde i Y A/S og skal udføre administrative opgaver vedrørende varetagelsen af selskabets investering, finder Skatterådet ud fra en konkret vurdering, at X A/S driver reel økonomisk virksomhed vedrørende aktiebesiddelsen i Y A/S.

Vores bemærkninger

Mellemholdingreglen skal iagttages i enhver overvejelse om ændringer i ejerandele og -struktur i de tilfælde, hvor der indgår selskaber o.l. i ejerkredsen. Det er naturligvis enkelt i de tilfælde, hvor der er et overliggende ejerselskab, der ejes af personaktionærer. Men det er sjældent tilfældet, og slet ikke i større koncerner m.fl.

Det har ikke blot betydning i forhold til, om ejerselskaberne skal lagerbeskattes af avancer/tab på porteføljeaktierne, men også i relation til kildebeskatning, generationsskifte m.v. Engang sagde man "kun en tåbe frygter ikke holdingreglerne", og nu er det så ændret til at være mellemholdinger, der er i fokus.

Vær derfor meget opmærksom på mellemholdingreglerne og få dokumenteret den nuværende ejerstruktur fuldstændig.



Sambeskatning – koncernforbindelse

SKM 2011.307 SR

Skatterådet bekræfter, at A ApS som administrationselskab fortsat skal være sambeskattet med en række selskaber i indkomståret 2011 efter ændringen af koncerndefinitionen i SEL § 31 C, idet karakteren af de i de fremlagte ejeraftalers opregnede beslutninger, som kræ-

ver kvalificeret flertal m.v., ikke findes at medføre, at der foreligger sådanne særlige tilfælde, der kan påvise, at et ejerforhold, hvor der ejes 75% eller 80% af kapitalen og stemmerne, ikke udgør bestemmende indflydelse, jf. selskabsskattelovens § 31 C, stk. 3.

A ApS ejer 75% af kapitalen og stemmerne i C ApS. I henhold til selskabsskattelovens § 31 C, stk. 3, har A ApS den bestemmende indflydelse i forhold til C ApS.

Der er i nærværende sag imidlertid fremlagt en ejeraftale (aktionæroverenskomst) af 22.9.2008 mellem Person x og Person y vedrørende deres 2 holdingselskaber (A ApS' og B ApS') aktiebesiddelse i G A/S. Det er oplyst, at som følge af omstruktureringer indtræder C ApS i de rettigheder og pligter, der vedrører G A/S.

Spørgsmålet er, om ejeraftalens bestemmelser medfører, at A ApS ikke har den bestemmende indflydelse i C ApS.

Skatteministeriet bemærker, at ejeraftaler (tidligere benævnt aktionæroverenskomster) ikke tidligere har været reguleret i selskabslovgivningen. I den nye selskabslovs § 82 er der indført en bestemmelse, som fastslår, at ejeraftaler ikke er bindende for selskabet og de beslutninger, der træffes af generalforsamlingen. Det er således fastslået, at selskabslovgivningen og selskabets vedtægter i alle tilfælde har forrang for en indgået ejeraftale mellem aktionærene. En selskabsretlig gyldig beslutning kan ikke kendes ugyldig, blot fordi den strider mod en indgået ejeraftale, men den kan eventuelt udløse civile krav mellem aktionærene indbyrdes. En flertalsaktionær kan derfor i princippet vælge at bryde en indgået ejeraftale og på trods heraf få vedtaget en beslutning på generalforsamlingen, som vil være bindende for selskabet.

I den nye selskabsskattelovs § 31 C, stk. 3, er det fastslået, at ejerskab til flertallet af stemmerne i et selskab ikke fører til koncernforbindelse, hvis det klart kan påvises, at et sådant ejerforhold ikke udgør bestemmende indflydelse. En ejeraftale, som i væsentlig grad begrænser flertalsaktionærens muligheder for at udnytte sit stemme-flertal, kan herefter medføre, at flertalsaktionæren ikke har bestemmende indflydelse. Det bemærkes, at en veto-ret ikke i sig selv udgør bestemmende indflydelse, men det kan eventuelt blokere for en anden aktionærs bestemmende indflydelse. I tilfælde, hvor kravet om enighed eller veto retten kun gælder visse beslutninger, må det afhænge af en konkret vurdering, hvorvidt flertalsaktionæren reelt har bestemmende indflydelse i selskabet.

SKAT har i afgørelsen SKM 2010.209 SR givet udtryk for, at den ændrede formulering i selskabsskattelovens § 31 C som altovervejende hovedregel ikke vil indebære væsentlige ændringer i den eksisterende praksis vedrørende selskabsskattelovens § 31 C. Dog vil praksis, som den er kommet til udtryk i SKM 2009.388 LSR efter SKATs opfattelse ikke kunne opretholdes i de tilfælde, hvor et selskab har flertallet af stemmerne, men hvor der kræves enighed om alle beslutninger.

Af den fremlagte ejeraftale (det bemærkes, at repræsentanten har oplyst, at C ApS indtræder i de rettigheder og pligter, der vedrører G A/S) fremgår det, at selskabet, G A/S' bestyrelse består af 4 medlemmer, hvoraf

Person x, som ejer 100% A ApS, udpeger de 3 medlemmer, og Person y, som ejer B ApS 100%, udpeger 1 medlem. Det fremgår videre af ejeraftalens § 9, at visse beslutninger, skal forelægges til afgørelse på selskabets generalforsamling og kun kan vedtages med tilslutning af 90% af aktiekapitalen. Disse beslutninger kræver således enighed mellem aktionærene, selvom den ene aktionær formelt besidder 75% af stemmerettighederne i selskabet. De opregnede beslutninger vedrører bl.a. væsentlige indskrænkninger i selskabets forretningsområde, opsigelse af direktørerne og ændring af vedtægter - og disse vedrører ikke løbende sædvanlige driftsmæssige og forretningsmæssige beslutninger i selskabet, men har mere karakter af at være beslutninger angående investeringsforvaltning og -beskyttelse samt mere fundamentale ændringer i virksomhedens organisation.

Under hensyn til karakteren af de i ejeraftalens § 9 opregnede beslutninger, som kræver kvalificeret flertal, finder Skatteministeriet ikke, at der foreligger sådanne særlige tilfælde, der klart kan påvise, at et ejerforhold, hvor A ApS ejer 75% af kapitalen og stemmerne i G A/S, (nu i stedet C ApS), ikke udgør bestemmende indflydelse, jf. selskabsskattelovens § 31 C, stk. 3.

Det er derfor Skatteministeriets opfattelse, at der i indkomståret 2011 foreligger koncernforbindelse mellem A ApS og C ApS og deraf følgende sambeskatning, jf. selskabsskatteloven § 31 C.

Sambeskatning - genbeskatningssaldo - bortseelse fra underskud

SKM 2011.395 SR

Skatterådet har taget stilling til, hvorvidt et administrationsselskab for en international sambeskatning får forøget sin genbeskatningssaldo på det land, hvori et underskudsgivende datterselskab, fast driftssted eller fast ejendom er skattemæssigt hjemmehørende henholdsvis beliggende, hvis det skattemæssige underskud er udnyttet af et overskudsgivende udenlandsk datterselskab, fast driftssted eller fast ejendom, der er hjemmehørende henholdsvis beliggende i et andet land, end det underskudsgivende datterselskab m.v.

Formålet med det bindende svar er at sikre, at administrationsselskabet ikke får forøget genbeskatningssaldoen, uden at dette har givet sig udslag i en dansk skattebesparelse.

SKATs indstilling

Tidligere fratrukne underskud i sambeskatningen skal indtægtsføres (genbeskattes) i takt med, at koncernens udenlandske datterselskab m.v. begynder at give overskud, og et dansk selskab, som har valgt international sambeskatning, og som derfor er sambeskattet med udenlandske datterselskaber, skal derfor føre genbeskatningssaldi.

Når underskud således anvendes - og anvendelse sker i denne samlede opgjorte skattepligtige sambeskattede indkomst efter selskabsskattelovens § 31 A - udløser dette genbeskatningssaldi.

Af § 31 A, stk. 10, fremgår det således, at der skal ske genbeskatning af beløb svarende til skatteværdien af de

underskud, som de udenlandske selskaber eller faste driftssteder i det pågældende land samlet har haft i sambeskatningsperioderne, som er fradraget i indkomst hos andre selskaber eller faste driftssteder. Der sondres ikke mellem, fra hvilke lande underskud og overskud hidrører.

Det er ikke i ordlyden anført, at der alene kan være tale om genbeskatning af underskud, der er anvendt til udligning af eventuelle overskud i danske selskaber. Underskud, der indgår i sambeskatningsindkomsten, uanset hvorfra sambeskatningsindkomsten hidrører, og uanset sammensætningen i øvrigt af over- og underskud medfører således genbeskatning.

Opmærksomheden henledes videre på ligningslovens § 33 H, hvorefter et selskab eller en fond m.v., der er skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1, ved opgørelse af den skattepligtige indkomst kan vælge at se bort fra underskud ved virksomhed her i landet eller i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder underskud, der er overført fra tidligere indkomstår. Der ses bort fra så stor en del af de samlede underskud, at den skattepligtige indkomst svarer til de samlede positive indkomster fra fremmede stater, Færøerne eller Grønland, der er omfattet af dobbeltbeskatningslempelse efter § 33 eller en tilsvarende bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det beløb, der ses bort fra, overføres i stedet til senere indkomstår efter reglerne i § 15.

Sambeskattede selskaber, jf. selskabsskattelovens § 31 og § 31 A, anses i den forbindelse for en samlet enhed.

§ 33 H medfører, at sambeskatningskredsen således kan vælge at se bort fra underskud (og i stedet fremføre underskuddet), i det omfang der er indkomst med mulighed for kreditlempelse.

Det problem, som repræsentanten fremførte, kan således undgås.

Vores bemærkninger

Afgørelsen er utvivlsomt rigtig. Når selskabernes indkomst skal opgøres samlet, giver det sig selv, at dette også gælder overskudsgivende selskaber beliggende i andre lande end det land, hvor underskudsselskabet er hjemmehørende.

Dertil kommer, at ligningslovens § 33 H kan råde bod på problemerne. Bestemmelsen er generelt ret overset. Vi omtaler bestemmelsen nærmere i den følgende afgørelse.

Sambeskatning – 33H

SKM 2011.243 LSR

Ligningslovens § 33 H skal sikre, at et selskab ikke går glip af en kreditlempelse ved underskud i den danske indkomst, hvis der er overskud i udlandet. Det sker ved, at der kan ses bort fra så stor en del af underskuddet, at det svarer til den positive indkomst fra udlandet. Hverken mere eller mindre. Og især ikke mindre. Selskabet kan have en interesse i at bortse fra en mindre del af underskuddet i tilfælde, hvor skatten i udlandet er lavere end den danske, idet selskabet ellers vil komme til at betale en

skat på trods af et samlet underskud. Underskuddet, som der bortses fra, kan dog fremføres.

SKAT har med andre ord en interesse i, at der bortses for så stor en del af underskuddet som muligt. Det er det, som nedenstående sag handler om.

Klagen angår spørgsmålet, om det underskud, der kan bortses fra ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter ligningslovens § 33 H, og som skal svare til de samlede positive indkomster fra fremmede stater, i tilfælde af royaltindtægter skal reduceres med de omkostninger, der knytter sig til indtægterne.

Et dansk selskab er moderselskab for selskabet G1 A/S, som igen er moderselskab for en række udenlandske selskaber. De danske selskaber er sambeskattede.

For 2006 og 2007 er de udenlandske bruttoroyaltindtægter opgjort til henholdsvis DKK 21.422.303 og DKK 23.079.937, mens nettoroyaltindtægterne er opgjort til henholdsvis DKK 11.069.963 og DKK 14.319.563. Den betalte kildeskat i udlandet andrager mellem 5,0% og 15% af bruttoroyaltindtægterne, i 2006 i alt: DKK 2.119.345 og i 2007 i alt: DKK 2.337.802.

SKATs afgørelse

SKAT har forhøjet sambeskatningsindkomsterne for 2006 og 2007 til henholdsvis DKK 21.422.303 og DKK 23.079.937, jf. ligningslovens § 33 H. Indkomstårenes fremførselsberettigede underskud er reduceret i overensstemmelse hermed.

SKAT har henvist til, at det af ligningslovens § 33 H, stk. 1, fremgår, at den skattepligtige indkomst efter anvendelse af bestemmelsen skal svare til de samlede positive indkomster fra fremmede stater.

I Ligningsvejledningen 2009-1, afsnit S.E.2.4, er præciseret, at der ikke kan bortses fra et mindre underskud således, at den skattepligtige indkomst bliver mindre end den samlede udenlandske positive indkomst.

At der ved beregning af lempelse efter ligningslovens § 33 F skal ske fradrag af omkostninger ud fra et nettoprincip ændrer ikke ved det forhold, at den skattepligtige indkomst, ved anvendelse af ligningslovens § 33 H, skal svare til den samlede positive indkomst.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Det fremgår af ligningslovens § 33 H, at ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan et selskab, der er skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, vælge at se bort fra underskud ved virksomhed her i landet eller i udlandet, herunder underskud, der er overført fra tidligere indkomstår. Der ses bort fra så stor en del af de samlede underskud, at den skattepligtige indkomst svarer til de samlede positive indkomster fra udlandet, der er omfattet af dobbeltbeskatningslempelse efter ligningslovens § 33 (kreditlempelse) eller en tilsvarende bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Selskabet kan således ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i Danmark vælge at se bort fra underskud med et beløb, der medfører, at sambeskatningsindkom-

sten kommer til at svare til de samlede positive indkomster fra udlandet, der er omfattet af reglerne for kreditlempelse. Der vil herefter ved skatteberegningen kunne ydes kreditlempelse ved den danske skatteberegning for betalt udenlandsk skat af den positive udenlandske indkomst.

Bestemmelsen i ligningslovens § 33 F, der blev indført med lov nr. 426 af 25. juni 1993 (L294 1992/1993), fastsætter det såkaldte nettoprincip. Herefter skal der ved beregning af lempelsesberettiget udenlandsk indkomst efter ligningslovens § 33 m.v. fratrækkes de udgifter, der anses for at vedrøre udlandsindkomsten. Bestemmelsen finder anvendelse ved enhver lempelse for dobbeltbeskatning, herunder ved lempelse efter kreditprincippet i ligningslovens § 33 m.v.

Landsskatteretten finder herefter og efter sammenhængen mellem ligningslovens §§ 33, 33 F og 33 H, at der ved anvendelsen af ligningslovens § 33 H om bortseelse fra danske underskud også for royaltyindtægter må anses at gælde et nettoprincip.

Vandværker – åbningsbalance

SKM 2011.220 SR

Skatterådet kan ikke godkende den skattemæssige åbningsbalance pr. 1. januar 2010 for et vandværk.

Se ny vejledning under lovgivning.

Beneficial owner – udlodning til hollandsk D.B.V.

SKM 2011.142 SR

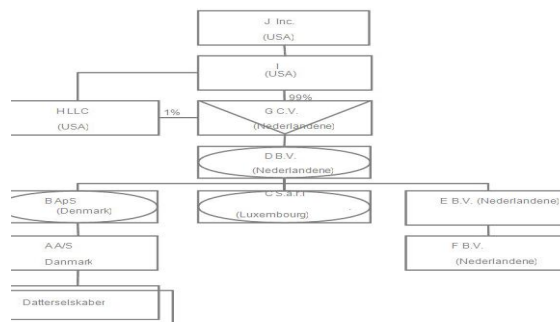
Spørgsmålet om beneficial owner, eller rette indkomstmodtager om man vil, påkalder sig større og større opmærksomhed fra skattemyndighedernes side.

Baggrunden er, at man vil undgå, at selskaber omgår de danske regler om kildeskat af udbytte, ved at placere et mellemholdingselskab imellem den reelle udbytteudtager og udbytteudlodder.

I denne sag blev der spurgt om, hvorvidt der skulle indeholdes udbytteskat, når B ApS udloddede udbytte til D.B.V. i Holland.

Udlodningen skete i form af en fordring, som A A/S havde mod D.B.V., der anvendte lånet til køb af aktierne i E.B.V.

Denne fordring skulle først udloddes fra A A/S til B ApS. Herefter skulle B ApS videreudlodde fordringen til D.B.V., hvorefter fordringen bortfalder ved konfusion, idet kreditor og debitor var en og samme juridiske person.



Det helt klare udgangspunkt i sagen er, at der ikke skal indeholdes udytteskat, hvis et dansk selskab udlodder udbytte til et hollandsk selskab, der ejer mindst 10% af aktierne i det danske selskab.

Når man alligevel vælger at indbringe spørgsmålet for Skatterådet, skyldes det, at G.C.V., der er et kommanditselskab, ejede 100% af aktierne i D.B.V.

Hvis Skatterådet ville nå frem til, at G.C.V. var rette indkomstmodtager af udbyttet, ville betingelsen for fritagelse for dansk kildeskat ikke være opfyldt, idet G.C.V. jo ikke er et selvstændigt skattesubjekt.

Skatterådet nåede dog i den konkrete sag frem til, at D.B.V. var rette indkomstmodtager af udbyttet. Skatterådet lagde herved afgørende vægt på, at fordringen bortfaldt ved konfusion. Den kunne således ikke videreudlodes til G.C.V. Endvidere blev der lagt vægt på, at det oprindelige lånebeløb blev anvendt til køb af aktier i E.B.V.

Der var således intet, der tydede på, at D.B.V. ville udlodde noget videre til G.C.V., der som anført ikke kunne modtage skattefrit udbytte.

Vores bemærkninger

Som anført rejser SKAT flere og flere sager om beneficial ownership. I alle tilfælde, hvor der indskydes mellemholdingselskaber, bør man være opmærksom på, om mellemholdingselskabet alene tjener det formål at kanalisere udbytte videre op til et selskab, der ellers ikke ville kunne modtage skattefrit udbytte.

I den konkrete sag slap man fra kildeskatten ved den konkrete udlodning. Men dermed har Skatterådet ikke taget stilling til, om der skal indeholdes SKAT af fremtidige udlodninger.

Fonde – efterbeskatning af ubenyttede hensættelser

SKM 2011.280 SR

Skatterådet har truffet en interessant afgørelse vedr. efterbeskatning, som præciserer gældende praksis.

En almennyttig fond havde foretaget betydelige hensættelser i indkomståret 2007 og 2008 (hvor der også var betydelige skattefrie indtægter), men havde ikke kunnet udlodde tilstrækkeligt i de efterfølgende år. Der var ikke søgt om dispensation for 5-års-fristen, men derimod havde fonden anmodet om at få bekræftet, at fonden i 2012 og 2013 kun skulle udlodde et mindre beløb end den ubenyttede hensættelse for at undgå efterbeskatning. Det blev bekræftet således:

Hvis Fonden senest i 2012 uddeler DKK 24.876.243 (ubenyttet hensættelse på DKK 73.085.061 - beregnet fritagelse på DKK 48.208.818, jf. nedenfor) af den resterende hensættelse fra 2007, udgør beløbet til efterbeskatning DKK 48.208.818. Herfra trækkes den del af hensættelsen, som i hensættelsesåret ikke har medført fradrag: DKK 48.208.818 (beregnet fritagelse), hvorefter beløbet til efterbeskatning udgør DKK 0.

Tilsvarende hvis Fonden endvidere i 2013 uddeler DKK 21.978.703 (DKK 31.365.603 - DKK 9.386.900) af hensættelsen fra 2008, udgør beløbet til efterbeskatning DKK 9.386.900. Herfra trækkes den del af hensættelsen, som i hensættelsesåret ikke har medført fradrag: DKK 9.386.900, hvorefter beløbet til efterbeskatning udgør DKK 0.

Lovregler og praksis

Hensættelser skal efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 5, benyttes inden 5 år efter udløbet af det regnskabsår, hvor hensættelsen blev foretaget, medmindre der meddeles dispensation, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 6: "Er en hensættelse som nævnt i stk. 4 ikke benyttet i sin helhed inden udløbet af den i stk. 5 nævnte frist, medregnes det ikke anvendte hensættelsesbeløb med et tillæg af 5 pct. for hvert år fra hensættelsesårets udløb og indtil fristens udløb i den skattepligtige indkomst for hensættelsesåret. Beløb, der i henhold til § 3, stk. 2, og § 10 ikke skulle medregnes i den efter § 3 opgjorte indkomst for hensættelsesåret, efterbeskattes dog ikke."

Ifølge prioriteringsreglen i fondsbeskatningslovens § 6 skal indtægter, som i henhold til fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2 og fondsbeskatningslovens § 10 ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst, anses for uddelt eller hensat før nogen del af den skattepligtige indkomst. Dette indebærer, at fonde og foreninger ved indkomstopgørelsen alene kan foretage fradrag for uddelinger og hensættelser som nævnt i fondsbeskatningslovens §§ 4 og 5, i det omfang disse uddelinger m.v. tilsammen overstiger de nævnte skattefritagne indtægtsarter. Denne prioriteringsregel omfatter alene indtægter, der ikke medregnes til den skattepligtige indkomst i henhold til fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2, § 8, stk. 3, og § 10.

Medfører prioriteringsreglen, at der ikke er fradragsret for en hensættelse som nævnt i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4, eller at fradraget er begrænset, skal der ikke foretages efterbeskatning for den del af hensættelsen, der ikke medførte fradrag, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 6, sidste pkt. Det er denne regel, der blev anvendt i Skatterådets afgørelse.

I SKM 2001.621 LSR traf Landsskatteretten en afgørelse, om at der ved vurderingen af, i hvilket omfang der skulle ske efterbeskatning af hensættelser til almenvælgørende formål, kunne antages at være indeholdt skattefri udbytteindtægter i hensættelserne, dvs. om der kunne foretages en forholdsmæssig fordeling af de skattefri indtægter på hhv. uddelinger, konsolideringsfradrag og hensættelser. Af denne kendelse fremgår bl.a. følgende: "Landsskatteretten finder, at fondsbeskatningslovens § 6 alene tager stilling til forholdet mellem de skattefri indtægter/bundfradrag på den ene side og uddelinger, hensættelser og konsolideringsfradrag (fradrag efter §§ 4 og 5) på den anden i forbindelse med opgørelsen af årets ind-

komst, idet der ikke skal gives fradrag for disse uddelinger m.v., der er finansieret af skattefri indtægter. Der findes derimod ikke belæg, hverken i ordlyd eller forarbejder til § 6 eller § 4, stk. 5, for at antage, at der i § 6 findes en intern prioritering mellem de tre typer fradrag i efterbeskatningssituationen efter § 4, stk. 5. Der synes således ikke at være taget højde for problemet i forbindelse med lovens tilblivelse. Landsskatteretten finder herefter, at man i mangel på andre holdepunkter i efterbeskatningssituationen kan anse de skattefri indtægter/bundfradraget medgået forholdsmæssigt til de tre typer fradrag, således at disse forholdsmæssigt anses for medgået i fradraget på de DKK 28.155.428 i den skattepligtige indkomst."

Skatteministeriet finder, at der ved eventuel efterbeskatning skal fratrækkes et beløb, der beregnes som:

Hensættelser x (samlede skattefri indtægter/samlede fradrag)

Dette beløb kan betegnes som det beløb, der ikke har påvirket den skattepligtige indkomst (den del af hensættelsen, som ikke har medført fradrag).

For Fonden udgør beløbene:

For 2007: DKK 144.402.645 x (DKK 51.540.528/DKK 154.382.306) = DKK 48.208.818

For 2008: DKK 31.365.603 x (DKK 13.969.053/DKK 46.676.515) = DKK 9.386.900

Vores bemærkninger

Skatterådets afgørelse viser med al tydelighed, at det er vigtigt at være opmærksom på samspillet mellem beskatningsreglerne og udlodningsstrategien, herunder prioriteringsreglen (skattefrie indtægter m.v.)

5. INTERNATIONAL BESKATNING

Lovgivning m.v.

Personers fraflytningsbeskatning – nye regler om henstand m.v.

Lov nr. 254 af 30.03.2011

Loven indeholder regler om stramning af fraflytningsbeskatning for personer – henstand og føring af henstandssaldo.

Justering af reglerne om fraflytterbeskatning

De gældende regler om fraflytterbeskatning er justeret på følgende punkter:

1. Reglerne om sikkerhedsstillelse for betalingen af fraflytterskat, hvormed der er givet henstand ændres, således at spørgsmålet om sikkerhedsstillelse afhænger af den fraflyttede persons aktuelle bopælsland og ikke af det land, som personen først fraflytter til
2. Reglerne om nedskrivning af henstandssaldoen ved tab på aktier eller fordringer m.v. justeres, således at henstandssaldoen altid nedskrives med mindst det beløb, som den fraflyttede person skal betale i afdrag på henstanden
3. Der indføres lovhjemmel til, at told- og skatteforvaltningen kan kræve dokumentation til brug ved fastsættelsen af afdrag på henstandssaldoen
4. Udbyttebeskatning af et fiktivt likvidationsprovenu ved flytning af ledelsens sæde
5. Likvidationsprovenu og salg til det udstedende selskab behandles som udbytte.

1. Sikkerhedsstillelse

Efter gældende regler kræves sikkerhedsstillelse for fraflytterskatten ved fraflytning til lande uden for EU/EØS.

Situationen, hvor en person først flytter til et land inden for EU/EØS og så videre til et land uden for EU/EØS eller omvendt, er derimod ikke reguleret.

Fremover skal der derfor stilles sikkerhed ved flytning fra et EU/EØS land til et land uden for EU/EØS, og at en oprindelig sikkerhedsstillelse bortfalder ved flytning fra et land uden for EU/EØS til et land inden for EU/EØS.

2. Henstandssaldoen

Hvis aktier m.v. eller fordringer efter fraflytningen afstås med tab, nedsættes henstandssaldoen med det største af følgende beløb:

- Skatteværdien af tabet opgjort efter personskattelovens § 8 a, eller
- Skatteværdien af tabet opgjort efter udenlandske regler.

Reglen om, at den fraflyttede person skal indbetale afdrag på henstanden med et beløb, der svarer til skatte-

værdien af tabet efter udenlandske regler, ændres ikke, idet den skattepligtige har fået en likviditet på dette beløb i form af en lavere skat i udlandet.

Efter de nye regler vil henstandssaldoen blive nedsat med et beløb, der mindst svarer til det beløb, som personen skal betale i afdrag på henstanden, ligesom henstandssaldoen altid vil blive nedskrevet med et beløb, der mindst svarer til skatteværdien af tabet.

Uden disse ændringer ville en person risikere at blive opkrævet et større beløb som afdrag på henstandssaldoen, end henstandssaldoen blev nedskrevet med, idet henstandssaldoen maksimalt blev nedskrevet til et beløb svarende til tabet opgjort efter danske regler. Dette ville gælde i tilfælde, hvor skatteværdien opgjort efter udenlandske regler oversteg skatteværdien af tabet opgjort efter personskattelovens § 8 a.

3. Dokumentation

Der indsættes en udtrykkelig lovhjemmel til, at told- og skatteforvaltningen kan kræve dokumentation til brug ved fastsættelsen af henstandsbeløb, der forfalder til betaling.

Henstandssaldoen forfalder til betaling, hvis udbedt dokumentation ikke modtages.

Endvidere skal den skattepligtige hvert år i forbindelse med selvangivelsen give SKAT oplysninger om den aktuelle adresse. Sker dette ikke, bortfalder henstanden ligeledes.

4. Udbyttebeskatning ved flytning af ledelsens sæde

Hvis et selskabs ledelse udøves i udlandet, vil selskabet ifølge en række indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster anses for at være hjemmehørende i udlandet.

Dette indebærer efter de gældende regler, at skal ske afståelsesbeskatning vedrørende de aktiver og passiver i selskabet, som ikke længere er undergivet dansk skattepligt.

Nu er der indført regler, hvor ikke kun selskabet, men også selskabets fysiske aktionærer skal beskattes, som om selskabet blev likvideret, hvis ledelsens sæde flytter til et land uden for EØS.

Hvis selskabsdeltagerne er selskaber, gælder det kun, hvis selskaberne er hjemmehørende uden for EU/EØS og i lande, hvormed Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Denne likvidationsbeskatning svarer i det store og hele til det beløb, som skal betales i fraflytterskat efter reglerne herom.

Dog kan der være forskel på likvidationsbeskatningen og henstandssaldoen. Dette kan være tilfældet, hvis den person som fraflytter, udover hovedaktionærselskabet, også havde andre aktier med tab eller gevinst på fraflytningstidspunktet.

Likvidationsbeskatning kan modregnes i henstandssaldoen på aktierne ved fraflytning.

Hvis skatten betales ved fraflytning, modregnes i den opkrævede fraflytterskat.

Men fraflytterskatten kan kun gå i 0. Hvis henstandssaldoen er lavere end likvidationsbeskatningen, for eksempel fordi skatteyder udover disse aktier også havde andre tabsgivende aktier på fraflytningstidspunktet, bliver differencen opkrævet.

Ikrafttræden

Den nye regel har virkning fra og med beslutninger om flytning af ledelsens sæde, der træffes den 11. marts 2011 eller senere.

5. Likvidationsudlodninger til personer

Hidtil er likvidationsudlodninger til personer (foretaget i det år, hvor selskabet endeligt opløses) været behandlet som aktieavancer.

Dette har medført, at Danmark ikke har haft beskatningsret til likvidationsudlodningen i forbindelse med selskabers opløsning.

De nye regler

En meget vidtrækkende ændring af reglerne i ligningslovens bestemmelser om likvidationsudlodninger vil medføre, at en fysisk person, der har bestemmende indflydelse i det likviderede selskab, tillige skal beskattes af likvidationsudlodningen som udbytte.

Det samme vil gælde salg til det udstedende selskab i likvidationsåret.

Dette vil gælde, uanset hvor den fysiske person er bosiddende. Hvis de er bosiddende i et land, med hvilket Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, vil udlodningen typisk blive beskattet med en endelig kildekat på 15%. I andre tilfælde vil beskatningen være 28%.

Der er ikke fradrag for anskaffelsessummen for aktierne m.v.

Henstandssaldoen

Hvis skatteyder har en henstandssaldo, vil skatten af likvidationsprovenuet eller tilbagesalget skulle afdrages på henstandssaldoen.

Ikrafttræden

Ændringerne har virkning for likvidationer m.v., der vedtages den 24. november 2010 eller senere.

Udenlandske eksperter (forskerordningen)

Lov nr. 1565 af 21.12.2010

I forbindelse med den seneste ændring af bruttoskatteordningen (se Nyhedsbrev nr. 2010-026) har vi rettet kontakt til SKAT for at få klarlagt, hvordan overgangen til 26%-beskatning praktisk vil foregå for eksisterende ordninger.

SKAT udsendte primo januar 2011 et brev til alle de arbejdsgivere, som har ansatte registreret under bruttoskatteordningen. Derudover har SKAT sendt informationsbreve til arbejdsgivers ansatte på ordningen.

Endvidere oplyser SKAT, at ansatte på bruttoskatteordningen som hovedregel automatisk vil blive trukket med 26% skat fra januar 2011 (når oplysning om trækprocent hentes fra elndkomst). Det vil dog ikke gælde for ansatte, der er registreret for en periode under 3 år (da SKAT i den sidstnævnte situation ikke kan udskille dem i systemet).

I den forbindelse skal det bemærkes, at der i elndkomst kommer en ny kode (kode 26, som skal skrives i felt 68).

Særlig overgangsordning for eksisterende 25%-ordninger

Afslutningsvist skal det bemærkes, at personer, der ved udgangen af 2010 beskattes med 25%, også har mulighed for at fortsætte med at anvende denne sats i op til 36 måneder regnet fra det tidspunkt, hvor de startede med at anvende ordningen.

Man skal anmode SKAT om at forblive på 25%-ordningen (hovedreglen er, at alle overgår til 26%-beskatning). Det er dog en betingelse, at ordningen er aktiv efter den 1. januar 2011.

SKAT udsendte medio januar med en blanket (01012-1). Denne blanket skal udfyldes, underskrives og fremsendes til SKAT, før man kan forblive på 25%-ordningen.



Beskatning af sociale ydelser

SKM 2011.254 SKAT

SKAT har redegjort for strategien ved fremtidige ændringer i eksisterende dobbeltbeskatningssaftaler. Danmark ønsker at kunne fastholde beskatningsretten til alle former for sociale ydelser, men det vil kun kunne gennemføres i takt med, at eksisterende aftaler genforhandles.

OECD-modellen for dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder ikke særlige bestemmelser om beskatning af sociale ydelser eller andre offentlige ydelser, der udbetales til en person, som efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. Sådanne ydelser vil således efter OECD-modellen skulle beskattes efter bestemmelserne om anden indkomst og vil således kun kunne beskattes i bopælsstaten, jf. modellens art. 21, stk. 1.

Danmark ønsker som kildestat at kunne beskatte sociale ydelser såvel som andre offentlige ydelser. Danmark ønsker derfor dobbeltbeskatningsoverenskomsternes arti-

kel om beskatning af pensioner (oftest artikel 17 eller 18) udformet på en sådan måde, at dette gøres muligt. Baggrunden herfor er, at sådanne ydelser er skattefinansierede og er fastsat på et niveau, der skal kunne rumme en almindelig dansk beskatning. Når en ydelse udbetalt til en person i Danmark beskattes, bør det samme gælde for en ydelse udbetalt til en person i udlandet.

Spørgsmålet om, hvilke ydelser Danmark som kildestat i sådanne tilfælde kan beskatte, afhænger af udformningen af de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster. En dobbeltbeskatningsoverenskomst er i sidste ende et kompromis mellem to parter, hvis interesser ikke nødvendigvis er sammenfaldende. Dobbeltbeskatningsoverenskomster har generelt en lang holdbarhed - de ældste eksisterende danske overenskomster er fra 1960'erne - og landenes ønsker og behov udvikler sig over tid.

Derfor ses i praksis vidt forskellige affattelser af bestemmelserne om beskatning af pensioner, sociale ydelser og andre offentlige ydelser. I den ene ende af spektret finder vi OECD-modellens artikel 18 og artikel 21, hvorefter sådanne ydelser kun kan beskattes i bopælsstaten. I den anden ende finder vi visse nyere danske dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvorefter offentlige ydelser i bred forstand også kan beskattes i kildestaten. Derimellem findes overenskomster, der i forskellig udformning giver kildestaten ret til at beskatte sociale ydelser - men ikke offentlige ydelser i al almindelighed.

Dobbeltbeskatningsoverenskomster, der tillægger kildestaten ret til at beskatte offentlige ydelser i bred forstand, vil i den relevante artikel (oftest artikel 17 eller 18) indeholde en bestemmelse om, at betalinger, som en fysisk person modtager efter den sociale sikringslovgivning i den anden kontraherende stat eller efter enhver anden ordning fra midler tilvejebragt af denne stat eller en dertil hørende politisk underafdeling eller lokal myndighed, kan beskattes i denne anden stat (dvs. kildestaten). Den sproglige udformning kan variere fra overenskomst til overenskomst.



Med en sådan formulering eller anden formulering med tilsvarende indhold vil Danmark kunne beskatte enhver offentlig ydelse, der udbetales fra Danmark til en modtager, som er hjemmehørende i den anden stat, uanset hvilken statslig, regional eller kommunal myndighed, der udbetaler ydelsen - naturligvis forudsat at den pågældende ydelse er undergivet begrænset skattepligt efter kildeskattelovens § 2.

Giver dobbeltbeskatningsoverenskomsten derimod kun kildestaten ret til at beskatte sociale ydelser, må det overvejes, hvad der nærmere betegnet ligger heri.

Begrebet "sociale ydelser" er ikke defineret i OECD-modellen eller i kommentarerne til denne. Der nævnes nogle eksempler i OECD-kommentarerne - ydelser ved sygdom, arbejdsløshed og arbejdsskader - men der er ikke på nogen måde tale om en udtømmende definition.

I mangel af en fælles definition vil hvert land kunne lægge sin egen fortolkning af begrebet til grund for sin praksis, jf. OECD-modellens art. 3, stk. 2. Lande, der går ind for kildestatsbeskatning af sociale ydelser, fortolker ofte begrebet bredt, således at det ikke blot dækker fuldt ud offentligt finansierede ydelser, der tildeles ud fra et trangskriterium, men også bidragsfinansierede ydelser, når disse er et led i et lands sociale sikringsystem. Danske eksempler kunne være ATP og arbejdsløshedsunderstøttelse. De lande, der går ind for bopælsstatsbeskatning af pensioner og sociale ydelser, anlægger ofte en snæver fortolkning.

Danmark vil således kunne anse de ydelser, som efter deres natur er "sociale", for omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes artikel 17/18 i de tilfælde, hvor den pågældende artikel er affattet på en sådan måde, at den giver kildestaten ret til at beskatte sociale ydelser. Det er i denne forbindelse uden betydning, om sådanne ydelser administreres i Socialministeriets regi eller i andet regi. Det er ydelsens karakter, der er det afgørende.

En dansk afgrænsning af begrebet "sociale ydelser" i relation til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne kan tage udgangspunkt i EU-forordning 883/04 om koordinering af de sociale sikringsordninger. Falder en given ydelse ind under anvendelsesområdet for denne forordning, må ydelsen anses for at være "social". Dette gælder også, hvis modtageren er hjemmehørende i et land uden for EU/EØS.

Pensionsstyrelsen har oplyst, at Danmark har givet meddelelse om, at følgende love og ordninger er omfattet fra anvendelsestidspunktet for forordning 883/2004: Sundhedsloven, Lov om dagpenge ved sygdom, Lov om dagpenge ved fødsel, Lov om barseludligning på det private arbejdsmarked (barseludligningsloven), Lov om social pension, Lov om højeste, mellemste, forhøjet almindelig og almindelig førtidspension, ATP-ordningen efter lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension, Lov om arbejdsskadesikring, Lov om arbejdsløshedsforsikring, Lov om fleksydelse, Ledighedsydelse, Lov om en børnefamilieydelse, Lov om børnetilskud m.v. bortset fra reglerne om bidragsforskud, reglerne i Lov om aktiv socialpolitik og Lov om aktiv beskæftigelsespolitik om retten til revalideringsindsats, (kap.6) og »redskaberne« dertil, visse ydelser efter lov om social service og endvidere tilskud til privat pasning og til pasning af egne børn efter dagtilbudsloven.

Endelig er Lov om tjenestemandspension omfattet, men en dansk tjenestemandspension udbetalt til en modtager i udlandet vil være omfattet af OECD-modellens artikel 19, og tjenestemandspensioner falder derfor uden for diskussionen om kildestatens mulighed for at kunne beskatte sociale ydelser.

I det omfang, at det efter den her opregnede lovgivning er muligt at udbetale beløb til en person hjemmehørende i udlandet, vil sådanne beløb være "sociale ydelser" i dobbeltbeskatningsoverenskomsternes forstand. Det samme gælder beløb udbetalt i medfør af anden lovgivning, som senere måtte blive omfattet af forordningen, hvad enten dette måtte ske ved en ændring af forordningen eller ved afgørelser truffet af EU-domstolen.

Begrebet "sociale ydelser" rækker dog videre end dette. Således omhandler EU-forordning 883/04 ikke sociale bistandsydelse, men alene sikringsydelse efter den nævnte lovgivning. Uanset dette er sociale bistandsydelser i deres karakter "sociale" og skal i en dobbeltbeskatningsoverenskomst betragtes som sådanne, hvis de kan udbetales til en person bosiddende i udlandet.

Efterløn udbetales i medfør af lov om arbejdsløshedsforsikring og er omfattet af forordningen. Der kunne argumenteres for, at efterløn er en pension eller andet lignende vederlag for tidligere tjenesteydelser og således omfattet af reglen om bopælsstatsbeskatning i OECD-modellens art. 18, idet efterlønnen er betinget af forudgående mangeårigt medlemskab af en arbejdsløshedskasse og betaling af efterlønsbidrag.

Imidlertid er der ikke nogen direkte sammenhæng mellem efterlønnens størrelse og varigheden af de tidligere tjenesteydelser, indtjeningen herved eller de faktisk indbetalte efterlønsbidrag. Efterlønnen kan derfor ikke betragtes som udbetaling af en pensionsopsparing. Desuden har efterlønnen efter sit formål en nøje sammenhæng med såvel arbejdsløshedsunderstøttelsen som de sociale pensionsordninger og er som disse at betragte som en del af det sociale sikringsystem. Efterløn betragtes derfor i dobbeltbeskatningsmæssig henseende som en social ydelse og ikke som en pensionsordning.

Bestemmelserne om kildestatsbeskatning af sociale ydelser er i de eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster forskelligt udformet. Dette har tidligere givet anledning til overvejelser om, hvorvidt sådanne forskelle i sproglige udformninger bør have konsekvenser for reglernes anvendelse.

Det er uden betydning, om der i den enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomst er anvendt den ene eller den anden sproglige formulering i de bestemmelser, der giver kildestaten ret til at beskatte sociale ydelser. Det må naturligvis tilstræbes - og vil fortsat blive tilstræbt - at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne gøres så sprogligt entydige som muligt, men det afgørende er, om kildestaten har ret til at beskatte sociale ydelser, og om en given ydelse efter dansk opfattelse er "social".

Skattefri godtgørelser

SKM 2011.252 SKAT

Meddelelsen er tidligere udgivet hvert år. Det skyldes, at satserne i ligningslovens § 9 A er blevet reguleret efter personskattelovens § 20, samt at Skatterådets har adgang til at fastsætte en forhøjet sats efter ligningslovens § 9 A, stk. 2, nr. 1, 2. pkt. for lande, hvor leveomkostningerne er væsentligt højere end i Danmark.

Da regulering af satserne efter personskatteloven ikke sker før i 2014, jf. personskattelovens § 20, stk. 3, og da der i en længere årrække ikke har været fastsat en forhøjet sats efter ligningslovens § 9 A, stk. 2, nr. 1, 2. pkt., er det besluttet at lade meddelelsen gælde fra 2011 (og indtil videre).

Praksis

Skattepligt for udlændinge, der har ægtefælle i Danmark

SKM 2011.300 SR

En udlandsdanske har anmodet om et bindende svar i fortsættelse af den afgørelse, der blev truffet af skatteadministrationen. Afgørelsen er medtaget i fuld ordlyd, idet den er et væsentligt bidrag til fortolkningen af de grænsetilfælde, hvor udlændinge med erhvervsaktiviteter i Danmark ønsker at forblive uden for dansk skattepligt.

A er bosiddende i X-land, men hans ægtefælle vil flytte til deres hus i Danmark. Skatterådet tog stilling til, om A bliver fuldt skattepligtig til Danmark i fire forskellige situationer, herunder i forbindelse med arbejde her i landet.

Ifølge kildeskattelovens (KSL) § 1, stk. 1, nr. 1, foreligger fuld skattepligt for personer, der har bopæl her i landet.

I praksis vil statuering af bopæl i henhold til kildeskattelovens bestemmelser være afhængig af, om den pågældende person har rådighed over en helårsbolig her i landet. Udgangspunktet er, at en sådan rådighed vil være en nødvendig og samtidig en tilstrækkelig betingelse til at statuere bopæl.

Fuld skattepligt indtræder dog ikke ubetinget ved enhver erhvervelse af bopæl her i landet, idet KSL § 7, stk. 1, fastslår, at personer, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at have ophold her, først bliver fuldt skattepligtige, når de tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende.

Ifølge praksis anses et uafbrudt ophold her i landet af en varighed på mere end 3 måneder, eller samlede ophold på i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum af 12 måneder, ikke for kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende.

Ved beregning af opholdets varighed her i landet medregnes ethvert påbegyndt døgn som et fuldt døgn.

De nævnte 3 måneder, respektive 180 dage, betragtes som maksimum for ophold, uden at skattepligten indtræder på grund af bopæl her. Dette maksimumsophold vil i almindelighed kunne accepteres, når der er tale om personer, hvis ophold har et overvejende feriemæssigt præg og således ikke er nødvendiggjort af en regelmæssig (løbende) personlig varetagelse af indtægtsgivende hverv.

Ophold i Danmark i form af ferier og lignende (spørgsmål 1)

Det er oplyst, at spørgers kone vil flytte til Danmark, og fra dette tidspunkt vil spørger råde over en bolig, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

Det er oplyst, at spørger kun vil holde ferie og lignende i Danmark, og han vil til enhver tid opholde sig i Danmark under 180 dage inden for en 12-måneders periode og under en periode på uafbrudt 3 måneder. Han vil ikke udføre arbejde i Danmark.

Da spørgers ophold i Danmark udelukkende er begrundet i ferie eller lignende, og opholdet i Danmark uafbrudt er under 3 måneder eller 180 dage inden for et tidsrum af 12 måneder, har spørger efter Skatteministeriets opfattelse ikke taget ophold i Danmark i henhold til KSL § 7, stk. 1.

Skatteministeriet finder på denne baggrund, at spm. 1 bør besvares med "ja".

Ophold i Danmark med en vis erhvervmæssig aktivitet (spørgsmål 2)

Når en person råder over helårsbolig, indtræder skattepligten først, når den pågældende tager ophold her, jf. KSL § 7, stk. 1. Som sådant ophold anses ikke kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende. I praksis vil deltagelse i aktiviteter, der har en sådan karakter, at de udgør en løbende personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv medføre, at den pågældende har taget ophold.

Praksis er forholdsvis restriktiv med hensyn til, hvad der kan betragtes som "ferie eller lignende", idet alle former for arbejde som udgangspunkt må anses for uforeneligt med "ferie eller lignende". I praksis viser en række afgørelser, hvor lidt der skal til, før skattepligten indtræder. Som eksempler på afgørelser, der fører til skattepligt på grund af arbejde, kan nævnes SKM 2002.252 LR, hvor skattepligten ville indtræde, hvis den pågældende i sin sommerferie tog arbejde hos en dansk arbejdsgiver af en måneds varighed, SKM 2006.41 SR, hvor skattepligten indtræder ved første tjenesterejse og SKM 2009.813 LSR, hvor skattepligten indtrådte som følge af deltagelse i 4 bestyrelsesmøder i et selskab.

Der er også afgørelser, der accepterer en vis form for erhvervmæssig aktivitet, uden at det fører til indtræden af fuld skattepligt. Se TfS1997,590 LSR, hvor en i udlandet bosat operasangerinde ikke ville blive fuldt skattepligtig som følge af et enkeltstående arrangement, uanset at den pågældende var ejer af en helårsbolig her i landet og SKM 2002.252 LR, hvor skattepligten ikke ville indtræde som følge af, at den pågældende under sit ferieophold Danmark i 14 dage ville udføre arbejdsmæssige opgaver i form af forberedelse af undervisningsmateriale m.v. til brug for undervisning i Schweiz.

Helt grundlæggende er for de 2 afgørelser, at den pågældende arbejde er meget minimalt og afgrænset i forhold til et konkret ophold. Det drejer sig i det ene tilfælde om afholdelse af en koncert i et år, i det andet om forberedelse af undervisning, mens den pågældende afholdt ferie i 14 dage i en andelsbolig i Danmark.

En sådan begrænset erhvervmæssig aktivitet vil efter omstændighederne også foreligge i forbindelse med besvarelse af sporadiske telefonopkald, e-mails og sms, der vedrører arbejde, og deltagelse i enkeltstående møder, uden at skattepligten indtræder af den grund, hvis formålet med opholdet her i landet er ferie eller lignende, herunder samvær med sin ægtefælle og sine børn.

Det er oplyst, at spørger under sine ophold i Danmark kan blive nødt til at svare på telefoner, mails m.v. Der vil dog i sin helhed være tale om lettere arbejde af sporadisk og ikke planlagt omfang.

Det er også oplyst, at spørger ejer to selskaber i X-land, og han er aktiv i driften af disse selskaber som direktør. Varetagelsen af driften i de to selskaber tager stort set al spørgers vågne tid (spørger har ikke en 37 timers arbejdsuge!). Driften er udelukkende rettet mod X-land, og A's tilstedeværelse i X-land er afgørende for driften. Selskaberne har ingen aktiviteter i Danmark.

Spørgers repræsentant har understreget, at spørgers arbejde på ingen måde har en geografisk eller kommerciel tilknytning til Danmark. At spørger eventuelt skal arbejde i Danmark skyldes udelukkende et forsøg på at indrette sig hensigtsmæssigt på at varetage pludseligt opståede opgaver fra X-land.

Skatteministeriet finder på baggrund af det oplyste, at de arbejdsrelaterede aktiviteter, som spørger vil foretage under sit ophold i Danmark, må betragtes som løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv. Det gælder også i det tilfælde, hvor spørger så vidt muligt vil forsøge at begrænse sit arbejde under sit ophold i Danmark.

Skatteministeriet finder derfor, at spørgers fulde skattepligt vil genindtræde på det tidspunkt, hvor han første gang under et ophold i Danmark med det beskrevne opholds- og arbejdsmønster udfører arbejde, idet han på dette tidspunkt har taget ophold i Danmark, jf. KSL § 7, stk. 1.

Som sagen er forelagt, vil spørger have mulighed for mere eller mindre arbejde her i landet inden for det, der normalt anses for arbejdstid, og det vil være et markant skred i praksis, hvis der åbnes op herfor. Det vil være uforeneligt med ordlyden i KSL § 7, stk. 1, om at det kortvarige ophold skal have karakter af "ferie eller lignende".

Skatteministeriet lægger vægt på, at spørger som ejer og direktør af de to selskaber i X-land under sit ophold i Danmark kan blive nødt til at svare på telefoner, mails m.v. Disse aktiviteter er en nødvendig del af spørgers ledelsesfunktioner.

Skatteministeriet lægger endvidere vægt på, at det vil være en jævnlige tilbagevendende aktivitet, at spørger besvarer telefonopkald og mails under sine ophold i Danmark.

I øvrigt er der ved afgørelsen lagt vægt på spørgers stærke tilknytning til landet.

Skatteministeriet henser til, at praksis på området kun under helt konkrete omstændigheder og i begrænset omfang tillader erhvervmæssige aktiviteter i forbindelse med ophold her i landet. Situationen i den af spørgers repræsentant påberåbte afgørelse SKM 2002.252 LR, som vedrørte en lønmodtagers forberedelse af undervisning under sin ferie i Danmark, er efter Skatteministeriets opfattelse ikke sammenlignelig med nærværende sag, hvor spørger er ejer og direktør i to selskaber, og hvor spørger indtager en meget central rolle i den løbende drift og ledelse af selskaberne.

Skatteministeriet henser endvidere til, at det efter praksis ikke er afgørende, om arbejdet udføres for en dansk eller en udenlandsk arbejdsgiver. I SKM 2007.353 SR, hvor

spørgeren havde en belgisk arbejdsgiver, fandt Skatterådet, at spørgeren ville blive fuldt skattepligtig, såfremt han begyndte at arbejde under sine ophold i Danmark. På samme måde finder Skatteministeriet ikke, at det er afgørende, at spørger, under sine ophold i Danmark, arbejder for 2 selskaber, som er hjemmehørende i X-land.

Skatteministeriet indstiller derfor, at spørgsmål 2 besvares med "nej, se dog indstilling og begrundelse". Den begrænsede erhvervmæssige aktivitet anses således at resultere i skattepligt.

Ophold i Danmark med reel erhvervsaktivitet i Danmark (spørgsmål 3)

Spørger agter en gang imellem at tage op til en hel arbejdsdag i Danmark i tilfælde af presserende opgaver. Der vil maksimalt være tale om 14 dages arbejde om året. Der er tale om ofte uplanlagte møder med leverandører, når han alligevel er i Danmark. Der er endvidere tale om planlagte møder med leverandører m.v.

Skatteministeriet finder, at de arbejdsrelaterede aktiviteter, spørger vil foretage i Danmark, må betragtes som løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv. Der henvises til begrundelsen vedrørende spm. 2.

Bestemmelsen om, at kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende, der ikke medfører, at fuld skattepligt indtræder i medfør af KSL § 7, stk. 1, omfatter ikke kortvarige ophold i Danmark for at udføre arbejde her.

Skatteministeriet finder derfor, at spørgers fulde skattepligt vil genindtræde på det tidspunkt, hvor han første gang under et ophold i Danmark med det beskrevne opholds- og arbejdsmønster udfører arbejde, idet han på dette tidspunkt har taget ophold i Danmark, jf. KSL § 7, stk. 1.

Skatteministeriet indstiller derfor, at spørgsmål 3 besvares med "nej". Aktiviteterne i Danmark resulterer derfor i skattepligt.

Ophold i Danmark med mere omfattende erhvervmæssig aktivitet (spørgsmål 4)

Her gælder samme forudsætninger som under spm. 3, dog vil spørger udføre arbejde i Danmark i maksimalt 25 dage årligt i stedet for maksimalt 14 dage årligt.

Da spørger skal arbejde mere under sine ophold i Danmark end forudsat under spm. 3, som Skatteministeriet indstiller besvaret med "nej", indstiller Skatteministeriet, at spørgsmål 4 også besvares med "nej".

Supplerende oplysninger

Spørgers repræsentant har gjort gældende, at de beskrevne aktiviteter ikke har et sådant omfang, at de ikke kan betegnes som begrænsede. Ifølge spørger er der ikke tale om regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

Skatteministeriet finder fortsat, at der vil være tale om regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

Skatteministeriet har herved lagt vægt på, at spørger som ejer og direktør i de to selskaber i X-land har en meget central rolle i den løbende drift og ledelse af selskaberne. Det er således oplyst, at selskaberne er hans livsværk, og at varetagelsen af driften i de to selskaber tager stort set al hans vågne tid.

Spørgers repræsentant har i partshøringssvaret anført, at: *A rent faktisk er i stand til at dosere omfanget af det arbejde, der udføres i Danmark. Det kan han f.eks. ved at planlægge inden afrejsen fra X-land, ved at undlade at besvare sin telefon og sin mail.*

Men spørgers repræsentant har også anført, at: *A ved ankomsten til Danmark ikke ved, om der evt. kommer en telefon, som nødvendigvis (men afhængig af Skatterådets afgørelse) må håndteres. I anmodningen har spørgers repræsentant endvidere anført, at: Det kan ikke afvises, at han under sine ophold i Danmark kan blive nødt til (Skatteministeriets understregning) at svare på telefoner og mails.*

På denne baggrund finder Skatteministeriet det ikke sandsynliggjort, at spørger vil undlade at svare på telefoner eller mails, hvis der opstår en situation i et af hans to selskaber, som kræver en hurtig stillingtagen fra hans side.

Det er oplyst af repræsentanten, at *A eventuelt skal arbejde i Danmark - skyldes udelukkende et forsøg på at indrette sig hensigtsmæssigt på at varetage pludseligt (Skatteministeriets understregning) opståede opgaver fra X-land. Når arbejdsopgaverne er af den karakter, at de kan opstå pludseligt, finder Skatteministeriet, at det må være vanskeligt at planlægge omfanget af det arbejde, der udføres i Danmark. Repræsentanten har også oplyst, at "Der vil dog i sin helhed være tale om lettere arbejde af sporadisk og ikke planlagt (Skatteministeriets understregning) omfang."*

Skatteministeriet er klar over, at spørger ikke vil arbejde med samme intensitet i Danmark, som når han er i X-land. Men Skatteministeriet finder alligevel, at det i betragtning af den beskrevne helt centrale position, spørger indtager i de to selskaber, og i betragtning af, at arbejdsopgaverne kan opstå pludseligt og er af et ikke planlagt omfang, ikke i praksis vil være realistisk at dosere eller planlægge omfanget af det arbejde, der udføres i Danmark, så det holder sig inden for det acceptable omfang. Skatteministeriet finder, at der ved "sporadisk og ikke planlagt arbejde" forstås arbejde, som opstår med jævne mellemrum, og som man ikke på forhånd kender omfanget og karakteren af. Skatteministeriet vil derfor fortsat lægge til grund, at det vil være en jævnlige tilbagevendende aktivitet, at spørger besvarer telefonopkald og mails under sine ophold i Danmark.

Skatteministeriet er ikke bekendt med fortilfælde, hvor en direktør får et generelt tilsagn om at måtte arbejde her i landet i sporadisk og ikke planlagt omfang, uden at der indtræder ophold efter KSL § 7, stk. 1, med deraf følgende skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Men besvarelse af sporadiske mails og telefonopkald i forbindelse med meget kortvarige ophold i Danmark vil efter omstændighederne ikke indebære, at den pågældende tager ophold. Men ved ophold ud over weekender m.v., hvor op-

holdets længde nødvendigvis, at den pågældende arbejder i Danmark, herunder besvarer telefonopkald og mails m.v., så kan opholdet ikke længere kaldes ferie eller lignende. På denne måde finder Skatteministeriet, at opholdets længde også skal tillægges betydning. Der er tale om en samlet bedømmelse, hvor såvel opholdets længde som arbejdets karakter indgår.

Spørgers repræsentant har gjort gældende, at det bør tillægges større vægt, at A ikke vil udføre arbejde for en dansk arbejdsgiver, men for to selskaber i X-land.

Hertil skal Skatteministeriet anføre, at der i vurderingen af eventuel fuld skattepligt lægges vægt på skatteydernes tilknytning til Danmark, herunder om arbejdet udføres for en dansk arbejdsgiver. Men det er efter praksis ikke afgørende, om arbejdet udføres for en dansk eller en udenlandsk arbejdsgiver:

I SKM 2007.353 SR boede og arbejdede spørgeren i Belgien mandag til fredag for en belgisk arbejdsgiver. Hans familie boede i Danmark. Han spurgte Skatterådet, om han ville blive fuldt skattepligtig til Danmark, hvis han i gennemsnit én dag om ugen begyndte at arbejde i Danmark fra en arbejdsplads i familiens danske bolig. Skatterådet svarede, at hvis spørgeren udførte arbejde under sine ophold i Danmark, ville den fulde skattepligt indtræde, første gang han udførte arbejde her. Af begrundelsen til afgørelsen fremgår, at *Det er i den forbindelse uden betydning, om arbejdet udføres for en dansk eller en udenlandsk arbejdsgiver.*

Spørgers repræsentant har anført, at: *Hvis Skatteministeriets indstilling fastholdes, bliver den praktiske realitet herefter, at der stort set uden undtagelse indtræder fuld skattepligt for alle erhvervsaktive, der har et ansvar, der rækker ud over en normal 37 timers arbejdsuge, når disse personer på tilsvarende vilkår som A opholder sig i Danmark, og hvor formålet med opholdet i Danmark er ferie eller lignende.*



Hertil skal Skatteministeriet igen anføre, at en begrænset erhvervs-mæssig aktivitet efter omstændighederne vil foreligge i forbindelse med besvarelse af sporadiske telefonopkald, e-mails og sms, der vedrører arbejde, og deltagelse i enkeltstående møder, uden at skattepligten indtræder af den grund, hvis formålet med opholdet her i landet er ferie eller lignende, herunder samvær med sin ægtefælle og sine børn. Besvarelse af sporadiske mails og telefonopkald i forbindelse med meget kortvarige op-

hold i Danmark vil således efter omstændighederne ikke indebære, at den pågældende tager ophold. Mange erhvervsaktive vil falde inden for denne kategori, også selv om de normalt arbejder mere end 37 timer ugentligt.

Spørgers aktivitetsmønster adskiller sig fra den beskrevne accepterede begrænsede erhvervmæssige aktivitet ved, at han som ejer og direktør i de to selskaber i X-land har en meget central rolle i den løbende drift og ledelse af selskaberne, hvor hans arbejdsopgaver kan opstå pludseligt, og hvor der er tale om arbejde af ikke planlagt omfang, hvilket indebærer, at det efter Skatteministeriets vurdering i praksis ikke vil være muligt for ham at dosere eller planlægge omfanget af det arbejde, der udføres i Danmark, så det holder sig indenfor det acceptable omfang.

I den foreliggende sag er hverken arbejdet eller opholdet tilstrækkeligt konkretiseret. Det er derfor Skatteministeriets opfattelse, at et "Ja" til spørgsmål 2 ikke vil være i overensstemmelse med den hidtidige restriktive praksis.

Skatteministeriet forsøger ikke at skabe en ny retstilstand, hvor der gælder en bedømmelse for lønmodtagere, herunder for lønansatte direktører, og en anden bedømmelse for selvstændige erhvervsdrivende. Bedømmelsen er den samme.

Det er derimod afgørende, at der ikke i forespørgslen er sat et præcist loft over dels arbejdet, dels perioden, hvori spørger opholder sig her. Således behandles en selvstændig erhvervsdrivende på samme måde som alle andre.

Skatteministeriet indstiller således fortsat, at spørgsmål 2 besvares med "Nej, se dog indstilling og begrundelse".

Skatteministeriet har vedr. spørgsmål 3 og 4 forstået, at arbejde, møder m.v. er kun en biting. Formålet med rejsen til Danmark er at besøge familie. Skatteministeriet finder imidlertid ikke, at der kan gives spørger et tilsagn om at kunne holde forretningsmøder m.v., selvom han er her i landet af andre grunde.

Skatteministeriet finder således ikke, at de supplerende oplysninger og argumenter, spørgers repræsentant har anført, giver anledning til at ændre ministeriets opfattelse.

Skatteministeriet finder fortsat, at de arbejdsrelaterede aktiviteter, spørger vil foretage i Danmark, må betragtes som løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv.

Vores bemærkninger

Afgørelsen er reelt en stramning af den praksis, som har været gældende. Den vurdering, som Skatteministeriet ligger til grund ved vurderingen af, om der har været anden aktivitet end ferie m.v., synes forældet og restriktiv. Det er helt sædvanligt, at der er en vis opfølgende aktivitet på mailhenvendelser m.v. under ferie – det gælder også danskere på ferie i udlandet.

Praktiseringen af skattepligtsforhold i relation til personer, der kommer til Danmark, personer der rejser i udland-

det, udenlandske selskaber med aktivitet i Danmark, danske selskaber med udlandsrejser, udlændinge der medtager biler under ophold i Danmark, moms og afgiftsaktiviteter etc. Listen er meget lang, og der er ikke nogen ensartet praksis. Ser vi yderligere på den måde, som man praktiserer det i udlandet, da bliver billedet ganske komplekst. Der er behov for en opstramning af regelsættet, så det bliver tidssvarende.

Fast driftssted

Fast driftssted i Danmark

SKM 2011.351 SR

Skatterådet finder, at det udenlandske selskab, X's danske filial, får fast driftssted i Danmark i henhold til det primære kriterium i art. 5, stk. 1 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

I henhold til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a er et udenlandsk selskab begrænset skattepligtigt til Danmark, hvis selskabet udøver et erhverv med fast driftssted i Danmark.

Begrebet fast driftssted fortolkes som udgangspunkt i overensstemmelse med art. 5 i OECDs modeloverenskomst med tilhørende kommentarer, jf. Den juridiske vejledning C.D.1.2.2.

Bestemmelsen i modeloverenskomstens art. 5 indeholder i stk. 1 en generel definition af udtrykket "fast driftssted". I henhold til definitionen udgør et "fast driftssted" et fast forretningssted, igennem hvilket et foretagendes virksomhed udøves helt eller delvis. Definitionen indeholder derfor følgende betingelser:

- Eksistensen af et "forretningssted", det vil sige indretninger såsom lokaler eller i visse tilfælde maskineri eller udstyr
- Dette forretningssted skal være "fast", dvs. det skal være etableret på et givet sted med en vis grad af varighed
- Virksomhedsudøvelse for foretagendet gennem dette faste driftssted. Det vil sædvanligvis sige, at personer, som på den ene eller den anden måde er afhængig af foretagendet (personale), udfører foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste sted er beliggende.

I henhold til kommentarerne til modeloverenskomsten, dækker udtrykket "forretningssted" alle lokaler, indretninger eller installationer, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, hvad enten de udelukkende bruges til dette formål eller ej. Et forretningssted kan også eksistere, hvor der ingen lokaler findes eller er fornødne til udøvelsen af foretagendets virksomhed, og det simpelt hen har et vist areal til sin rådighed. Det er uden betydning, om lokalerne, indretningerne eller installationerne ejes eller lejes af eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet.

Det er oplyst, at A udfører aktiviteter for filialen, B. A udfører disse aktiviteter med udgangspunkt fra et hjemmekontor i hans private bolig. Derudover besøger A de danske kunder.

I den konkrete sag er betingelserne for at statuere "fast driftssted" til stede, da der er et forretningssted i form af A's hjemmekontor. Forretningsstedet har en vis varighed og er dermed fast. Virksomhedsudøvelsen finder ligeledes sted fra dette forretningssted, da A udfører en væsentlig del af sine arbejdsopgaver fra hjemmekontoret.

A modtager mails og telefonopkald fra danske kunder, som ønsker at købe virksomhedens produkter. Han forestår kontakten med det udenlandske selskab i forbindelse med videreformidlingen af de enkelte ordre, samt udarbejder løbende rapporter om det danske marked.

Endelig er det oplyst, at omkostningerne forbundet med bl.a. hjemmekontoret, betales af det udenlandske selskab.

Det forhold, at forretningsstedet udgøres af et hjemmekontor, kan efter Skatteministeriets opfattelse ikke være væsentligt for vurderingen af, hvorvidt der forefindes et forretningssted i relation til definitionen heraf. Som det fremgår ovenfor er betingelserne i henhold til modeloverenskomsten opfyldte i den konkrete sag.

Rådgiver henviser til TFS 1992, 294, hvorefter rådgiver mener, at der ligeledes kræves, at det faste forretningssted skal fremtræde som selskabets forretningssted.

Rådgiver har i sit høringssvar anført, at Skatteministeriet ikke forholder sig til TFS 1992, 294.

Skatteministeriet har forholdt sig til sagen og mener ikke, at det ene forhold, at det faste forretningssted ikke fremtræder som selskabets forretningssted, kan tillægges afgørende betydning. Skatteministeriet mener, at der skal foretages en samlet konkret vurdering af alle forholdene omkring den konkrete filial og dennes aktiviteter ved afgørelsen af, hvorvidt der foreligger fast driftssted i Danmark. Afgørelsen i TFS 1992, 294 var ligeledes en samlet vurdering af flere forhold.

Da rådgiver har fremhævet forholdet omkring forretningsstedets fremtræden, har Skatteministeriet specifikt forholdt sig til forholdet.

Skatteministeriet mener ikke, at det ud af modeloverenskomsten eller kommentarerne hertil kan opstilles en betingelse om, at det faste forretningssted skal fremtræde som selskabets forretningssted.

Det forhold, at der ikke er en synlig skiltning af den udenlandske filial virksomhedsnavn på A's bopæl, ændrer ikke ved, at filialen har sit udgangspunkt fra bopælen i kraft af A's tilstedeværelse. Det er ifølge det oplyste også på A's bopæl, at den udenlandske filials kunder kan komme i kontakt med den udenlandske virksomhed, enten via mail eller telefon.

I henhold til kommentar 4.6 til art. 5 i modeloverenskomsten, som kom ind i kommentarerne ved revisionen i 2003, fremgår det, at ordene "gennem hvilket" skal forstås bredt og finder anvendelse i enhver situation, hvor forretningsvirksomhed udøves på en bestemt lokalitet, der er til foretagendets disposition med henblik på udøvelsen af aktiviteten.

Henset til, at TFS 1992, 294, som nævnt, var en samlet vurdering, samt at kommentarerne er ændret siden afgørelsen og ikke mindst de øvrige konkrete omstændigheder i den konkrete sag, mener Skatteministeriet ikke, at forholdet om manglende skiltning på det faste forretningssted i den konkrete situation kan være afgørende. I den forbindelse henses der til de samlede forhold omkring aktiviteten og forretningsstedet, som fremført ovenfor.

Skatteministeriet mener på den baggrund, at art. 5, stk. 1 i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst er opfyldt i den konkrete sag, og filialen dermed udgør et fast driftssted.

Da alle betingelserne er opfyldte, skal det vurderes, om det faste driftssted vil være omfattet af undtagelserne fra den generelle definition efter stk. 1. Fællestrækkene for undtagelserne i art. 5, stk. 4, er, at de opregnede forretningsaktiviteter har karakter af forberedende eller hjælpende karakter.

Ifølge kommentarerne til modeloverenskomsten kan det være vanskeligt at sondre mellem virksomhed, som er af forberedende eller hjælpende karakter, og virksomhed, som ikke er det. Det afgørende kriterium er, om det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed. Hvert enkelt tilfælde skal undersøges på grundlag af dets egne forhold. I alle tilfælde udover et fast forretningssted ikke forberedende eller hjælpende virksomhed, hvis dets almindelige formål er identisk med hele foretagendets almindelige formål.

Det udenlandske selskab har tidligere haft udført sine aktiviteter i Danmark gennem et datterselskab. Selskabet har nu valgt, at aktiviteterne skal udføres gennem en filial, hvor A varetager det udenlandske selskabs aktiviteter i Danmark. A har været ansat i 15 år, hvor han har udført den samme arbejdsopgave. Det er oplyst, at A

- Arrangerer besøg hos de danske kunder
- Aftaler konkrete priser fra ordre til ordre
- Kan forhandle aftalevilkår med og give rabatter
- Udfører salgsopfølgende arbejde
- Udfærdiger løbende rapporter om markedsforholdene i Danmark.

Det er endvidere oplyst, at selskabets kunder hovedsageligt består af tilbagevendende kunder, og at kunderne udelukkende via de generelle salgs- og leveringsbetingelser bliver gjort opmærksom på, at parterne i aftalen er det udenlandske selskab og den danske kunde, og at det udenlandske selskab skal godkende salget. Forholdet fremhæves ikke selvstændigt på anden vis.

Skatteministeriet mener på den baggrund ikke, at A udelukkende videreformidler produkterne for det udenlandske selskab. Henset til A's erfaring samt omfanget og karakteren af hans arbejdsopgaver for det udenlandske selskab, kan aktiviteterne ikke betegnes som værende af forberedende eller hjælpende karakter.

Skatteministeriet anser på den baggrund ikke aktiviteterne i det faste driftssted for at være omfattet af undtagelserne i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst art. 5, stk. 4.

Fast driftssted i Frankrig – næring fast ejendom

SKM 2011.322 BR

Sagen vedrørte dels spørgsmålet om fortolkningen af artikel 3 i den dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Frankrig.

Byretten gav ministeriet medhold i, at "indtægter af fast ejendom" i artikel 3 ikke omfattede indtjening i form af fortjeneste ved salg af fast ejendom. Det sagsøgende selskabs fortjeneste ved salg af fast ejendom i Frankrig som led i næring var derfor kun omfattet af undergivet fransk beskatningsret, hvis indtægterne kunne henføres til et fast driftssted i Frankrig, jf. overenskomstens artikel 4. Efter artikel 2, stk. 3, omfatter et fast driftssted "et agentur for så vidt agenten har og sædvanligvis udøver en generalfuldmagt til at forhandle om og afslutte kontrakter på foretagendets vegne".

Byrettens flertal gav ministeriet medhold i, at selskabets franske administrator alene havde fuldmagt til at forestå den daglige drift, men ikke til at foretage salg af ejendomme, og at selskabet derfor ikke i den relation kunne anses for at have fast driftssted i Frankrig.

Selskab som kommanditist

SKM 2011.152 SR

Skatterådet bekræftede, at kommanditisterne, der er danske personer eller selskaber, der har valgt international sambeskatning inden for fradragskontoen, kan fradrage evt. underskud ved drift af solcelleanlæg i Italien ejet gennem et tysk og italiensk kommanditselskab.

Spørger har bedt om, at svaret afgives under følgende forudsætninger:

- Kommanditisterne er enten fysiske personer eller selskabsinvestorer, der har valgt international sambeskatning
- Italiensk SAS og Tyske GmbH & KG er transparente enheder iht. dansk skatteret og kan ligestilles med et dansk K/S
- Italiensk SAS vil blive den egentlige ejere af anlægget, og der vil ikke være forhold i leveringsaftale, serviceaftale, finansieringsaftale eller andet, der kan skabe tvivl om ejerforholdet
- Driften af anlægget vil forgå som én selvstændig virksomhed
- Maksimalt 10 deltagere.

Fysiske personer, der er fuldskattepligtige til Danmark jf. kildeskattelovens § 1, er skattepligtige af deres globalindkomst. Fysiske personer skal således medregne resultatet af erhvervs-mæssig virksomhed, uanset om denne udøves i udlandet.

Selskaber, der er fuldskattepligtige til Danmark iht. selskabsskattelovens § 1, skal iht. selskabsskattelovens § 8, stk. 2, dog ikke medregne indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland til den skattepligtige indkomst, medmindre der iht. § 31 A er valgt international sambeskatning, eller der er tale om CFC indkomst iht. selskabsskatteloven § 32.

Af selskabsskattelovens § 31 A, stk. 1, fremgår, at tilvalg af international sambeskatning tillige gælder alle faste driftssteder og faste ejendomme, der er beliggende i udlandet, og som tilhører de sambeskattede danske og udenlandske selskaber og foreninger m.v.

Begrænsninger i kommanditisters fradrag

Kommanditisternes evt. skattemæssige underskud vil være begrænset af den gældende praksis om, at kommanditisters fradrag ikke kan overstige hæftelsen som kommanditist, jf. i øvrigt skd. 64.82, HRD (HD af 04/11 1982) og LSRM 1974, 38. Anpart i driftsunderskud samt skattemæssige af- og nedskrivninger kan herefter alene fradrages i den udstrækning, de modsvares af en positiv saldo på fradragskontoen.

For at kunne styre, i hvilket omfang afskrivninger og underskud kan fradrages, føres en fradragskonto for hver kommanditist. Reglerne for opgørelse af fradragskontoen er beskrevet i ligningsvejledningen afsnit, E.F.2.2.1 Fradragskontoen.

Heraf fremgår blandt andet, at der ved opgørelsen af saldoen på fradragskontoen medtages indskud, der kan anses for ansvarlig indskudskapital. Der medregnes såvel indbetalt som skyldigt indskud.

Den ansvarlige indskudskapital, må forstås som den vedtægtsbestemte indskudskapital. Hvis kommanditistens reelle hæftelse efter en konkret vurdering ikke er ganske hypotetisk, kan den vedtægtsbestemte, skyldige resthæftelse medregnes på fradragskontoen, SKM 2005.450 VLR. Se også SKM 2007.467 LSR og SKM 2009.200 BR. Betalingsforpligtelser ud over den vedtægtsbestemte stamkapital indebærer ikke en udvidelse af den vedtægtsbestemte, ansvarlige indskudskapital eller hæftelse. Da kommanditistens hæftelse var begrænset til de tegnede anparters nominelle størrelse (stamkapitalen), kunne de yderligere betalingsforpligtelser ikke tillægges fradragskontoen som skyldig indskudskapital i henhold til pkt. a. Årlige indbetalinger på i alt DKK 10.000, som kommanditisten ved tegningsaftalen havde forpligtet sig til at indbetale, kunne heller ikke tillægges fradragskontoen.

Det fragår endvidere, at realiserede formuetab og ikke fradragsberettigede omkostninger skal fragå kontoen.

Begrænset fradrag

Efter det oplyste er kommanditisterne enten fysiske personer eller selskaber, der har valgt international sambeskatning iht. selskabsskattelovens § 31 A.

Kommanditisterne skal således medregne resultatet af virksomheden opgjort efter de gældende danske skatteregler, uanset om virksomheden kan anses for at have

fast driftssted i udlandet, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2 og § 31 A.

Kommanditisternes evt. skattemæssige underskud vil være begrænset af den gældende praksis om, at kommanditisters fradrag ikke kan overstige hæftelsen som kommanditist, jf. reglerne for opgørelse af fradragskontoen i ligningsvejledningen afsnit, E.F.2.2.1.

Fradragskontoen

Skatteministeriet er på baggrund af de foreliggende oplysninger og de ovenfor anførte forudsætninger enig i princippet for spørgeres opgørelse af fradragskontoen ved virksomhedens påbegyndelse.

For så vidt angår resterende hæftelse af stamkapitalen skal bemærkes, at Skatteministeriet har lagt vægt på, at der, uanset garantiaftaler og forsikringer, i henhold til de foreliggende oplysninger, vil være en reel driftsrisiko, således der er en reel hæftelse, der ikke kan anses for ganske hypotetisk.

Herunder er der blandt andet henset til, at lånefinansieringen er med fuld hæftelse for låntager Italiensk SAS. For så vidt angår beløbsstørrelsen skal bemærkes, at det er en forudsætning, at såvel Italiensk SAS som Tyske GmbH & KG stiftes med en stamkapital, der i Euro svarer til 16 mio. DKK.

Da der er tale om påtænkt dispositioner, kan der ikke tages stilling til, om de ikke fradragsberettigede udgifter til udbyderhonorar og andre ikke-fradragsberettigede eller afskrivningsberettigede etableringsomkostninger m.v. er opgjort korrekt. Skatteministeriet er imidlertid enig med spørger i, at disse udgifter skal fragå fradragskontoen.



Forskerordningen – bonus

SKM 2011.414 BR

Efter kildeskattelovens § 48E kan skatteydere være omfattet af en gunstig bruttobeskatningsordning, såfremt en række betingelser er opfyldt, herunder at skatteyderen som minimum vederlægges med et nærmere fastsat grundbeløb hver måned.

Skatteministeriet fik ikke medhold i, at vederlagskravet indebærer, at grundbeløbet ud over at være optjent også skal være udbetalt hver måned. Sagsøgeren kunne derfor være undergivet beskatning efter kildeskattelovens § 48E i den omtvistede periode.

Kildeskat af renter

SKM 2011.419 BR

Selskabet havde pligt til at indeholde rentekildeskat efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d og kildeskattelovens § 65 D af de renter, der var påløbet en lånefordring på EUR 13.466.000,00 med en aftalt forrentning på 8% om året (gældende siden rentekildeskattens indførelse 1. april 2004).

Lånet var ydet af selskabets moderselskab, som er hjemmehørende på Gibraltar, og retten fandt det ikke godtgjort, at der var sket en reel overdragelse af den omhandlede fordring fra moderselskabet til en - ligeledes på Gibraltar hjemmehørende - trust som var 100% ejer af moderselskabet. Hvis trusten var kreditor, skulle der IKKE indeholdes rentekildeskat, da trusten ikke var en juridisk person omfattet af de omhandlede bestemmelser.

Retten udtalte, at da der var tale om en disposition mellem interesseforbundne parter, og da dispositionen ville indebære betydelig skattemæssige fordele for parterne, påhvilede der sagsøgeren en skærpet bevisbyrde for, at der forelå en reel gældsoverdragelse. Retten fandt ikke, at denne bevisbyrde var løftet og fremhævede i den forbindelse en række uklarheder og uoverensstemmelser i de foreliggende oplysninger og bilag vedrørende sagens faktiske omstændigheder. Retten fremhævede endvidere nogle oplysninger, som bidrog til opfattelsen af, at den af sagsøgeren påberåbte overdragelsesaftale ikke dækkede over nogen økonomisk realitet.

Det påhviler H1 ApS, der har den letteste og naturligste adgang til at sikre sig beviset, at godtgøre, at aftalen om gældsoverdragelse mellem H2 Limited og H2 Trust var reel, herunder tilsigtede og etablerede retsvirkninger mellem parterne svarende til den formelle aftale. Henset til, at der er tale om en disposition mellem interesseforbundne parter, hvor dispositionen vil indebære betydelige skattemæssige fordele for parterne, skærpes kravet til beviset for, at der foreligger en reel gældsoverdragelse, og således en retlig pligt for H1 ApS til at betale renter til H2 Trust og ikke H2 Limited.

Vores bemærkninger

I praksis overses ofte, at der er pligt til at indeholde kildeskat af renter, der betales vedrørende kontrolleret gæld. Det kan naturligvis være vanskeligt at få fuld klarhed over de reelle ejerforhold, særligt når der er tale om udenlandske enheder af en anden art, end vi typisk anvender i Danmark. Imidlertid viser dommen, at bevisbyrden ligger hos den, der udbetaler renterne, og derfor må det anbefales, at netop kildebeskatningen gives øget opmærksomhed, når der er udenlandske betalinger.

Vær særlig opmærksom på samspillet med mellemholingreglerne, herunder den række af særlige værnsregler Danmark har indført over de seneste år.

Omstruktureringer – fusion

SKM 2011.302 LSR

Reglerne i fusionsskatteoven om skattefri fusion kunne ikke anvendes i et tilfælde, hvor et dansk selskabs ophør i forbindelse med overdragelse af aktiver og passiver til et

cypriotisk selskab ikke skete under anvendelse af de selskabsretlige regler om fusion, men ved en likvidation.

H1 Holding ApS ophører i forbindelse med overdragelse af dets aktiver og passiver til et cypriotisk selskab, hvor oplyst af det danske selskab forudsættes at ske under anvendelse af de selskabsretlige regler om likvidation.

Det cypriotiske selskab er skattemæssigt er hjemmehørende i Danmark efter selskabsskattelovens § 1, stk. 6.

Ved anvendelse af fusionskattelovens regler om skattefri fusion - således som det er påstanden i klagen til Landsskatteretten - følger af lovens § 15, stk. 4, at oplyst et her hjemmehørende selskab ved fusion med et udenlandsk selskab, og er såvel det indskydende som det modtagende selskab omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 90/434/EØF (fusionsdirektivet) og ikke ved beskatningen her i landet anses som en transparent enhed, finder reglerne i kapitel 1 tilsvarende anvendelse, jf. bestemmelsens 1. punktum. I dette tilfælde finder lovens § 8, stk. 1-4, dog alene anvendelse på de af det indskydende selskabs aktiver og passiver m.v., der som følge af fusionen er knyttet til det modtagende selskabs faste driftssted eller faste ejendom her i landet (bestemmelsens 2. punktum), og fortjeneste og tab på andre aktiver og passiver beskattes efter reglerne i selskabsskattelovens § 5 (bestemmelsens 3. punktum).

Skatterådets svar - hvorefter reglerne i fusionskatteloven om skattefri fusion ikke kan anvendes ved H1 Holding ApS' ophør under anvendelse af de selskabsretlige regler om likvidation - kan tiltrædes. Ifølge fusionskattelovens § 1, stk. 3 - som indsat i 1975-fusionskatteloven - foreligger fusion, "når et selskab overdrager sin formue som helhed til et andet selskab eller sammensmeltes med dette." I forarbejderne til bestemmelsen (lovforslag nr. 58 fremsat den 30.10.1975) hedder det bl.a.: "*§ 1, stk. 3, indeholder en definition af udtrykket "fusion". Definitionen bygger på § 134 i lov nr. 370 af 13. juni 1973 om aktieselskaber og på § 103 i lov nr. 371 af 13. juni 1973 om anpartsselskaber(...). Der er ved fastlæggelsen af fusionsbegrebet lagt vægt på, at fusioner, der er mulige efter de selskabsretlige regler, også kan medføre beskatning efter forslaget bestemmelse.*"

De selskabsretlige bestemmelser om fusion, herunder tidligere aktieselskabslovens § 134/anpartsselskabslovens § 65 (senere selskabslovens § 236/ikrafttrædelsesbekendtgørelsens § 27) forudsætter efter deres ordlyd, at aktieselskabet/anpartsselskabet opløses "uden likvidation".

Det følger også af fusionsdirektivet (90/434/EØF), som blev implementeret ved lov nr. 219 af 3. april 1992, jf. art. 2, litra a, at der ved fusion forstås den transaktion, hvorved

- "Et eller flere selskaber som følge af og samtidig med deres opløsning uden likvidation overfører deres samlede aktiver og passiver til et andet, eksisterende selskab ved, at de tildeler deres selskabsdeltagere aktier eller anpartar i det andet selskab og eventuelt en kontant udligningssum på højst 10% af disse værdi-

papirers pålydende, eller, når der ikke eksisterer en pålydende værdi, deres bogførte værdi

- To eller flere selskaber som følge af og samtidig med deres opløsning uden likvidation overfører deres samlede aktiver og passiver til et selskab, som de opretter ved at tildele deres selskabsdeltagere (...)
- Et selskab som følge af og samtidig med sin opløsning uden likvidation overfører sine samlede aktiver og passiver til det selskab, som sidder inde med samtlige aktier eller anpartar i dets kapital."

Princippet i direktivet svarer til princippet i fusionskatteloven om fusion af danske selskaber, jf. forarbejderne til lov nr. 219 af 3. april 1992 (lovforslag L 20/fremsat den 3.10.1991), hvori det også i relation til de selskabsretlige regler under "Almindelige bemærkninger" hedder:

Med vedtagelsen af fusionsdirektivet er harmoniseringen på EF-plan af skatteretten forud for den selskabsretlige harmonisering.

Når det drejer sig om grænseoverskridende fusion og spaltning, er de EF-selskabsretlige forudsætninger for fusionsdirektivets udnyttelse endnu ikke til stede.

En fuld udnyttelse af fusionsdirektivet forudsætter derfor en vedtagelse på EF-plan af dels forslaget til 10. selskabsdirektiv om grænseoverskridende fusioner eller statut for Det Europæiske Selskab, dels regler om grænseoverskridende spaltninger."

Henset til, at fusionskattelovens § 1, stk. 3, efter lovens forarbejder bygger på de selskabsretlige regler om fusion, og at der såvel efter de selskabsretlige regler om fusion - som fusionsdirektivets art. 2, litra a - er tale om opløsning "uden likvidation", må det som udgangspunkt anses at være i overensstemmelse hermed, at reglerne i fusionskatteloven - og dermed også lovens § 15, stk. 4 - ikke er anset at kunne anvendes ved den af sagen omhandlede grænseoverskridende transaktion, som forudsætter H1 Holding ApS' ophør efter de selskabsretlige regler om likvidation i forbindelse med overdragelsen af dets aktiver og passiver til et cypriotisk selskab.

Synspunktet, at det ved anvendelsen af ordene "uden likvidation", er uden betydning, at der anvendes de selskabsretlige regler om likvidation, ses der ikke ud fra sagens oplysninger at være grundlag for at tiltræde.

Anvendelse af fusionskattelovens regler - uanset at H1 Holding ApS ved den af sagen omhandlede grænseoverskridende transaktion forudsættes at ophøre efter de selskabsretlige regler om likvidation - ses heller ikke at være i overensstemmelse med administrativ praksis, jf. herved TfS 1998.797.LR.

Vores bemærkninger

Afgørelsen rejser et interessant spørgsmål om forudsætningerne for at kunne anse en fusion for at være gennemført efter de skattemæssige regler i fusionskatteloven, uanset at der ikke formelt er gennemført en fusion efter de selskabsretlige regler. Der sondres mellem en fusion som procedure, og en fusion som resultat af en sammenlægning af aktiver (modsat likvidation ved

udlodning). Der er skrevet flere artikler om netop denne problemstilling, som kan have EU-retlige aspekter på sigt. Vi formoder, at der vil komme et efterspil i forhold til denne afgørelse, som vil vise, hvorledes der efter EU-retten kan fastsættes skærpende vilkår om fusion i national lovgivning.

Fraflytningsbeskatning

Fraflytning – spaltning og henstand

SKM 2011.120 SR

Henstand med betalingen af fraflytterskat efter aktieavancebeskatningslovens §§ 39 og 39 A bortfaldt ikke i forbindelse med en spaltning af selskabet, hvis spaltningen kunne ske skattefrit efter de regler, der var gældende i tilflytterlandet.

Efter dagældende aktieavancebeskatningslovs § 13 a har klageren i forbindelse med flytning fra Danmark til Norge den 26. august 1999 fået henstand med betaling af fraflytterskat på aktier. En forudsætning for fortsat henstand med betalingen er efter vedtagelsen af lov nr. 906 af 12. september 2008, at der er udarbejdet en beholdningsoversigt, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 1, over de aktier, som var ejet på fraflytningstidspunktet og fortsat er ejet pr. 30. maj 2008. Efter aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 1, 3. pkt. skal ved en efterfølgende aktieombytning, fusion eller spaltning de aktier, der erhverves med succession, indgå på beholdningsoversigten.

Landsskatteretten og SKAT er enig i, at henstanden med betalingen af fraflytterskatten ikke bortfalder i tilfælde af skattefri spaltning efter reglerne i Norge. Det lægges herved til grund, at klageren er hjemmehørende i Norge.

Overdragelse af datterselskab – henstand oprettholdes

SKM 2011.49 SR

Skatterådet fandt, at et skift af ejerforholdet til selskabet D fra C A/S til personen A privat ikke vil påvirke henstandssaldoen og/eller fraflytter aktieavancen, som påhviler A og hans hustru B.

A ejer sammen med sin hustru B 100% af selskabet C A/S.

A og B flyttede til X-land den 1. september 2005. Der blev på aktieposten i C A/S beregnet en fraflytterskat på i alt ca. 108,9 mio. DKK, hvor der blevet indrømmet henstand med skatten mod sikkerhed i aktieposten. A og B har siden indførelsen af beholdningsoversigten selv angivet i overensstemmelse hermed og henstandsskatten på udflytningstidspunktet er uændret i dag.

C A/S ejer 100% af datterselskabet D i Y-land.

D har investeringsaktivitet i 2 unoterede selskaber. Investeringerne blev foretaget i forsommeren 2008 og oprindeligt finansieret af lån fra C A/S (i alt ca. 18 mio. DKK) samt fra banken E (i alt ca. 170 mio. DKK).

C A/S kautionerede for D's lån i banken E. Banken E krævede sent i efteråret 2008 engagementet i D indfriet, hvilket skete i to omgange i henholdsvis november 2008 samt juli 2009. Ultimo 2009 skyldte D, som direkte konse-

kvens af indfrielsen af banken E, således moderselskabet C A/S ca. 190 mio. DKK. A's oprindelige ønske med D var at etablere fremtidige investeringer i et Y-land selskab og således uden for C A/S. Aktietab og finansiel krise gjorde, at D alligevel blev ejet af C A/S.

A påtænker nu at købe D ud af C A/S og eje D privat. D har betydelig negativ egenkapital og repræsenterer i dag ingen selvstændig værdi. Ved købet vil der ske videreførelse af lånemellemværendet på ca. 190 mio. DKK på uforandrede vilkår imellem D og C A/S.

C A/S er omfattet af henstandsbeholdningen og bærer en fraflytterskat på 108,9 mio. DKK, hvorpå der i dag er henstand. A ønsker ikke at gennemføre transaktionen, hvis det påvirker fraflytterskatten, der hviler på C A/S.

Overdragelsen af datterselskabet D blev ikke anset for at have indflydelse på henstanden, herunder fraflytningsbeskatningssaldoen.

Tonnagebeskatning

SKM 2011.119 LSR

Kendelsen behandler udvalgte poster i relation til tonnageskatteordningen.

Nettofinansudgifter m.v.

Indregistrerede aktieselskaber, der er hjemmehørende her i landet, er i henhold til selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 1, skattepligtige og skal i henhold til selskabsskatteovens § 8, stk. 1, som udgangspunkt opgøre den skattepligtige indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler.

Det fremgår af tonnageskatteovens § 1, at bl.a. indregistrerede aktieselskaber, der er skattepligtige efter selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 1, og som udøver rederivirksomhed som omhandlet i § 6, kan vælge at opgøre den skattepligtige indkomst af rederivirksomheden efter bestemmelserne i tonnageskatteoven.

Det fremgår af tonnageskatteovens § 6, stk. 1, at skattepligtig indkomst i forbindelse med erhvervsmæssig virksomhed med transport af passagerer eller gods (rederivirksomhed) mellem forskellige destinationer med 1) skibe ejet af rederiet, 2) skibe, som lejes uden besætning (bareboat-charter) og 3) skibe, som lejes med besætning (time-charter), er omfattet af tonnagebeskatning, og at indkomsten opgøres efter reglerne i §§ 9-15. I tonnageskatteovens § 8 er der foretaget en negativ afgrænsning af indkomst af visse former for virksomhed, der ikke kan omfattes af § 6.

Ifølge tonnageskatteovens § 9 skal rederier, som oppebærer indkomst omfattet af tonnageskatteordningen, og som samtidig oppebærer anden indkomst, opgøre tonnageskattede indkomst og anden indkomst hver for sig. Indkomst omfattes i henhold til tonnageskatteovens § 10, stk. 1, af tonnageskatteordningen, når den kan henføres til transportydelser leveret ved anvendelse af skibe som nævnt i § 6, eller ydelser i nær tilknytning hertil, jf. stk. 2. I tonnageskatteovens § 10, stk. 2, er der foretaget en positiv opregning af indkomst af visse former for virksomhed, der kan foregå i nær tilknytning til levering af transportydelser omfattet af tonnageskatteordningen.

Tonnageskatteloven indeholder således i lovens § 10, jf. § 6, en udtrykkelig og udtømmende opregning af de af tonnageskatteordningen omfattede indtægtsarter. Hvis en indkomst ikke er omfattet af lovens § 10, jf. § 6, skal indkomsten opgøres og beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler, jf. lovens § 9, jf. § 10, stk. 3.

Det fremgår af den dagældende bestemmelse i tonnageskattelovens § 12, at nettofinansudgifter (renter samt gevinst og tab opgjort efter kursgevinstlovens regler, bortset fra valutakursgevinst og -tab) skal fordeles forholdsmæssigt efter den regnskabsmæssige værdi af egne aktiver tilknyttet tonnageskattet rederivirksomhed og den regnskabsmæssige værdi af øvrige egne aktiver, jf. dog stk. 2. Valutakursgevinst og -tab fordeles efter samme regler. Nettofinansindtægter beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler.

Kun den del af nettofinansudgifterne og af nettokursreguleringerne, der på denne baggrund kan henføres til den almindeligt beskattede virksomhed, skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler.

Hverken tonnageskattelovens § 12 eller bemærkningerne til lov nr. 92 af 18. april 2002 om beskatning af rederivirksomhed indeholder retningslinjer for, hvornår et aktiv skal anses for tilknyttet den tonnageskattede del af virksomheden eller den almindeligt beskattede del af virksomheden.

Under hensyntagen til systematikken i tonnageskatteloven vedrørende de af loven omfattende indtægter og det forhold, at tonnageskatteloven er en særlov vedrørende opgørelsen af den skattepligtige indkomst, og at undtagelsesbestemmelser som udgangspunkt fortolkes indskrænkende, finder retten herefter, at det afgørende kriterium ved fordelingen af aktiverne er, om det pågældende aktiv klart er "tilknyttet tonnageskattet virksomhed". I modsat fald må aktivet anses for "øvrige egne aktiver".

For så vidt angår selskabets kapitalandele i tilknyttede virksomheder og i associerede virksomheder, der er selvstændige skattesubjekter, bemærker retten, at kapitalandelene er omfattet af selskabets finansielle anlægsaktiver, og at investering i kapitalandele, herunder aktier i datterselskaber, der driver tonnageskattet virksomhed, ikke er en aktivitet, der vedrører tonnageskattet virksomhed, idet der ikke er tale om rederivirksomhed eller virksomhed i nær tilknytning hertil, jf. tonnageskattelovens §§ 6 og 10 og SKM 2007.179 LSR.

For så vidt angår selskabets kapitalandele i tilknyttede virksomheder og i associerede virksomheder, der ikke er selvstændige skattesubjekter, og som efter deres karakter vil kunne tonnageskattes, finder retten, at disse kapitalandele er tilknyttet selskabets tonnageskattede virksomhed. Der er herved lagt vægt på, at investering i en sådan virksomhed må anses for en del af selskabets drift.

Hvis den pågældende virksomhed har blandede aktiviteter, må der foretages en fordeling.

Langfristede tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder og andre finansielle anlægsaktiver, der er erhvervet i forbindelse med rederivirksomheden, skal tilsvarende henføres til aktiver, der vedrører den tonnageskattede virksomhed, mens langfristede tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder og andre finansielle anlægsaktiver, der er erhvervet i forbindelse med den almindeligt beskattede virksomhed, skal henføres til øvrige aktiver.

For så vidt angår goodwill/ruterettigheder, bemærker retten, at der er tale om goodwill vedrørende ruterettigheder, der blev anskaffet i 2001, og som er et aktiv omfattet af tonnageskatteordningen. Aktivet er derfor tilknyttet den tonnageskattede virksomhed. Den regnskabsmæssige værdi af aktivet goodwill/ruterettigheder skal derfor henføres til aktiver, der er tilknyttet tonnageskattet rederivirksomhed ved fordelingen af nettofinansudgifter m.v. efter tonnageskattelovens § 12.

For så vidt angår maskiner, driftsmateriel og inventar, bemærker retten, at der dels er tale om aktiver tilknyttet tonnageskattet virksomhed og dels blandede aktiver. I henhold til tonnageskattelovens § 16 indgår driftsmidler, der helt eller delvis anvendes under tonnageskatteordningen, fuldt ud på overgangs- og udligningssaldi. Der kan i henhold til tonnageskattelovens § 15, stk. 2, ikke foretages fradrag for skattemæssige afskrivninger på driftsmidler, der helt eller delvis er omfattet af tonnageskatteordningen. Maskiner, driftsmateriel og inventar, der helt eller delvis anvendes under tonnageskatteordningen, er derfor tilknyttet den tonnageskattede rederivirksomhed med den følge, at hele aktivets regnskabsmæssige værdi skal henføres til aktiver tilknyttet tonnageskattet rederivirksomhed ved fordelingen af nettofinansudgifter m.v. efter tonnageskattelovens § 12.

Kortfristede tilgodehavender fra tilknyttede virksomheder, der er erhvervet i forbindelse med den tonnageskattede rederivirksomhed, skal henføres til aktiver, der er tilknyttet tonnageskattet rederivirksomhed, mens kortfristede tilgodehavender, der er erhvervet i forbindelse med den almindeligt beskattede virksomhed, skal henføres til øvrige aktiver ved fordelingen af nettofinansudgifter m.v. efter tonnageskattelovens § 12.

For så vidt angår likvide midler og deposita, bemærker retten, at disse aktiver indgår i selskabets omsætningsaktiver, og at likvide midler må anses for en del af selskabets driftskapital. Da selskabet både driver tonnageskattet virksomhed og anden virksomhed, må der derfor ved fordelingen af nettofinansudgifter m.v. efter tonnageskattelovens § 12 foretages en fordeling af aktiverne på aktiver, der er tilknyttet tonnageskattet virksomhed, og øvrige aktiver.

I det omfang der ikke foreligger tilstrækkelige oplysninger til at foretage en konkret vurdering af de forskellige aktiver og deres tilknytningsforhold, må der foretages en skønsmæssig fordeling. SKAT har fordelt aktiverne på grundlag af bruttoindtjeningen i henholdsvis den tonnageskattede virksomhed og den almindeligt beskattede virksomhed, jf. tonnageskattelovens § 15, stk. 3. Som sagen er oplyst, kan dette skøn ikke anses for urimeligt, og der er derfor ikke grundlag for at tilsidesætte skønnet.

Landsskatteretten finder herefter, at fordelingen af selskabets nettofinansudgifter m.v. i henhold til tonnageskattelovens § 12 skal korrigeres i overensstemmelse med ovennævnte principper. Det overlades til SKAT at foretage den talmæssige opgørelse, jf. § 17, stk. 2, i Landsskatterettens forretningsorden.

Afskrivning på goodwill/ruterettigheder og software samt afskrivning på indretning af lejede lokaler

De omhandlede goodwill/ruterettigheder, herunder software, og den omhandlede indretning af lejede lokaler er aktiver omfattet af tonnageskatteordningen.

Tonnageskattelovens § 15, stk. 2, begrænser fradragsretten for afskrivninger på driftsmidler og skibe, som helt eller delvis er omfattet af tonnageskatteordningen, og tonnageskattelovens § 19, stk. 1, begrænser fradragsretten for afskrivninger på bygninger og installationer, som helt eller delvis er omfattet af tonnageskatteordningen.

Tonnageskatteloven indeholder ingen direkte bestemmelser om afskrivninger på andre aktiver omfattet af tonnageskatteordningen, herunder afskrivninger på goodwill, rettigheder og indretning af lejede lokaler, der er omfattet af tonnageskatteordningen.

Det fremgår dog af tonnageskattelovens § 15, stk. 3, 1. pkt., at der ved opgørelsen af tonnageindkomsten efter stk. 1 ikke kan foretages fradrag efter skatte Lovgivningens almindelige regler for udgifter, der vedrører den tonnageskattede indkomst.

Det fremgår af forarbejderne til lov nr. 92 af 19. april 2002 om beskatning af rederivirksomhed, at det har været lovgivers hensigt med loven, at der ikke kan foretages fradrag af nogen art i tonnageindkomsten, og at der ikke kan foretages fradrag for afskrivninger på aktiver omfattet af tonnageskatteloven.

På grundlag af lovens ordlyd og lovens forarbejder finder retten herefter, at fradragsbegrænsningen i tonnageskattelovens § 15, stk. 3, 1. pkt., også omfatter afskrivninger på aktiver, der er omfattet af tonnageskatteloven, og som ikke er begrænset af andre i bestemmelser i tonnageskatteloven. Selskabet kan derfor ikke ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst for indkomståret 2003 foretage fradrag i henhold til afskrivningslovens § 40, stk. 2, og § 39, stk. 1, for henholdsvis afskrivninger på goodwill/ruterettigheder, herunder software (X), og afskrivninger på indretning af lejede lokaler omfattet af tonnageskatteordningen.

Landsskatteretten stadfæster derfor SKATs afgørelse på disse punkter.

Straksafskrivning på software

Den omhandlede software er et aktiv omfattet af tonnageskatteordningen.

I henhold til afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 4, kan den skattepligtige i stedet for at afskrive efter lovens § 5 vælge at fradrage (straksafskrive) hele anskaffelsessummen for edb-software i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori anskaffelsen finder sted. Af-

skrivningslovens § 6 er indeholdt i afskrivningslovens kapitel 2, der vedrører driftsmidler og skibe.

Ved lov nr. 887 af 21/12 1991 (Vækstfremmeinitiativer) blev der indført en udtrykkelig hjemmel til at straksafskrive udgifter til edb-software med virkning fra og med indkomståret 1992. Af bemærkninger til lovforslaget (L 47 1991/92) fremgår bl.a. følgende:

"EDB-software er hidtil som hovedregel blevet behandlet som en driftsomkostning med ret til fradrag i den skattepligtige indkomst ved anskaffelsen. Større anskaffelser af EDB-software har hidtil skullet afskrives over en årrække efter statsskattelovens regler. Med den foreslåede ændring betragtes EDB-software altid som et straksafskrivningsberettiget driftsmiddel."

Edb-software betragtes således i afskrivningslovens forstand som et straksafskrivningsberettiget driftsmiddel.

Det fremgår af tonnageskattelovens § 15, stk. 2, at der ved opgørelsen af tonnageindkomsten ikke kan foretages fradrag for skattemæssige afskrivninger på skibe eller driftsmidler, som helt eller delvis er omfattet af tonnageskatteordningen.

Da den omhandlede software er et aktiv omfattet af tonnageskatteordningen, og da den omhandlede software må anses for et driftsmiddel i afskrivningslovens forstand, finder retten herefter, at selskabet ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst for indkomståret 2003 ikke kan foretage straksafskrivning på software, jf. tonnageskattelovens § 15, stk. 2.

6. MOMS OG LØNSUM

Lovgivning

Salg af ydelser – krav om verifikation af momsnumre

EU har vedtaget en ny momsforordning – nr. 282/2011 – der har virkning fra 1. juli 2011.

Forordningen indeholder bl.a. krav om, at leverandøren ved salg af "hovedregelydelser", til momspligtige kunder i andre EU-lande, skal få kundens momsnummer, navn og adresse bekræftet elektronisk.

Det er myndighederne i kundens land, der fastsætter, hvordan den elektroniske bekræftelse af kundens navn og adresse skal ske. Det kan f.eks. være i VIES, hvor en del lande allerede oplyser det tilhørende navn og adresse.

Med hensyn til undersøgelse af kundens navn og adresse, så har medlemsstaterne først pligt til at stille denne facilitet til rådighed for leverandøren fra 1. januar 2012.

Leverandøren har derfor også først pligt til at foretage verifikationen efter denne dato.

Verifikation af EU-kunders momsregistreringsforhold

Kunden er momsregistreret

En leverandør kan anse en kundes status som momspligtig person for bekræftet, hvis disse betingelser er opfyldt:

- Kunden har meddelt leverandøren sit momsnummer, og
- Leverandøren har fået bekræftet gyldigheden heraf i VIES-systemet, og
- Fået bekræftet gyldigheden af det dertil knyttede navn og adresse elektronisk.

Kunden er endnu ikke momsregistreret

Hvis kunden meddeler leverandøren, at han har ansøgt om momsregistrering, men endnu ikke modtaget sit momsregistreringsnummer, kan leverandøren anse kundens status som momspligtig person for bekræftet.

Det er dog en betingelse, at leverandøren i rimeligt omfang verificerer de oplysninger, kunden har meddelt, efter de normale kommercielle sikkerhedsprocedurer, herunder vedrørende kontrol af identitet eller betaling.

Kunden har ikke oplyst sit momsnummer til leverandøren

Medmindre leverandøren er i besiddelse af andre oplysninger, kan denne tage det for givet, at en kunde, der er etableret i EU, ikke har status som en momspligtig person, når leverandøren kan dokumentere, at kunden ikke har meddelt denne sit momsnummer.

Hvis dette er tilfældet, skal leverandøren beregne dansk moms af ydelser.

Kunder uden for EU

Medmindre leverandøren er i besiddelse af andre oplysninger, kan denne lægge til grund, at en kunde, der er etableret uden for EU, er en momspligtig person, hvis:

- Leverandøren får en attest fra kunden - udstedt af kundens skattemyndigheder - der bekræfter, at kunden udøver momspligtige aktiviteter, der berettiger til momsrefusion ved køb i EU, eller
- Han er i besiddelse af et momsregistreringsnummer eller et lignende nummer, som kunden har fået tildelt af etableringslandet, og som anvendes til identifikation af virksomheder, eller
- Enhver anden dokumentation, som viser, at kunden er momspligtig.

Det er en betingelse, at leverandøren i rimeligt omfang verificerer de oplysninger, kunden har meddelt, efter de normale kommercielle sikkerhedsprocedurer, herunder vedrørende kontrol af identitet eller betaling.

Vores vurdering

Bemærk, at det fra 1. januar 2012 ikke kun er "en god ide" at få bekræftet kundens momsregistreringsforhold ved salg af ydelser til momspligtige kunder i udlandet, hvor ydelser er omfattet af reverse charge reglerne. I henhold til den nye forordning er det et decideret krav.

Bemærk også, at det ikke er nok kun at kontrollere, at momsnummeret eksisterer. Kundens egne oplysninger om navn og adresse skal også verificeres i registrene i kundens hjemland.

Momsfradrag for hotelophold forhøjet

Lov nr.1564 af 21.12.10

Momsfradraget for hotelophold er pr. 1. januar 2011 forhøjet fra $\frac{1}{4}$ til $\frac{1}{2}$ af momsen.

Det er kun udgifter til hotelophold der er omfattet af $\frac{1}{2}$ momsfradrag – svarende til 12,5% af hoteludgiften. Momsfradrag for repræsentations- og personaleudgifter til restauration, herunder morgenmad, er stadig $\frac{1}{4}$ af momsen - svarende til 6,25%.

$\frac{1}{4}$ eller $\frac{1}{2}$ momsfradrag?

En ændring af momsloven medfører, at momsen af udgifter til hotelophold fra 1. januar 2011 kan fratrækkes med $\frac{1}{2}$ (50%), hvorimod momsen af udgifter til restaurationsydelser kun kan fratrækkes med $\frac{1}{4}$ (25%).

Det er derfor meget vigtigt, at fakturaen fra hotellet er specificeret, så det fremgår, hvor stor en del af udgiften, der udgør betaling for overnatning, og hvor meget der er betaling for restaurantbesøg – herunder morgenmad.

Efter SKATs opfattelse kan morgenmaden ikke anses som en biydelse til overnatningen.

SKAT har udsendt et styresignal vedrørende momsfradrag på hotelovernatning.

SKAT konkluderer i det udsendte styresignal, at såfremt der købes en samlet pakke – eksempelvis i form af en

overnatning med morgenmad eller en kursuspakke, der inkluderer lokaler og bespisning af kursister – så skal hotellets faktura være specificeret på de enkelte ydelser.

Det vil sige, at hotellet som udgangspunkt ved faktureringen skal udspecificere overnatningen og morgenmaden for sig.

Konsekvensen ved manglende udspecificering er, efter SKATs opfattelse, at der ikke er momsfradragsret hos køber. Heller ikke engang med 25% af momsen af hele momsbeløbet.

SKAT begrundet sin opfattelse med, at fakturaen i så fald ikke opfylder moms bekendtgørelsens formkrav – og kan dermed ikke anvendes som dokumentation for kundens momsfradrag.

Faktureringen af de enkelte ydelser

Udgangspunktet er som nævnt, at hotellerne skal udspecificere de enkelte ydelser på fakturaen.

Det betyder, at hotellet skal fordele de solgte ydelser ud fra markedsprisen på henholdsvis hotelovernatningen og morgenmaden.

På baggrund af denne fordeling har kunden mulighed for at opgøre sit momsfradrag, som henholdsvis 25% af morgenmaden og 50% af overnatningen.

Hvis hotellet ikke markedsfører de enkelte ydelser prissat hver for sig, skal elementerne fordeles på fakturaen ud fra en omkostningskalkulation.

Hotellerne må således ikke frit selv fordele prisen på hovedydelse og sideydelser ud fra et skøn.

Hvilke muligheder har hotellerne?

Hvis hotellet, ud fra et markedsføringsmæssigt synspunkt, reklamerer med "gratis morgenmad" – og hotellet i øvrigt ikke giver prisnedslag, såfremt morgenmaden fravælges, vil morgenmaden kunne faktureres til en pris på DKK 0.

I denne situation er konsekvensen for køber, at der er 50% momsfradrag på den samlede regning – idet der ene og alene er sket betaling for overnatningen.

Tilsvarende har hotellet fuldt momsfradrag for indkøb m.v. vedrørende serveringen af den gratis morgenmad, da indkøbene vedrører hotellets momspligtige aktivitet.

Som det fremgår af ovenstående, er der alt mulig grund til for kunden at være opmærksom på, at hotellet har specificeret regningen, så man ikke mister sit momsfradrag.

Udgifterne skal være "strengt erhvervmæssige"

Udgifterne til hotelophold og restauration skal være "strengt erhvervmæssige". Kan udgifterne ikke anses som "strengt erhvervmæssige", vil der ikke være momsfradrag herfor.

Eksempler på "strengt erhvervmæssige" udgifter (ikke udtømmende):

- Handelsrejsendes/sælgeres rejseaktiviteter
- Indehavers erhvervmæssige rejseaktiviteter
- Virksomhedens deltagelse i kongresser, konferencer og lign.
- Forretningsmiddage/frokoster ved virksomhedens møder ude i byen for egne ansatte
- Forretningsmiddage/frokoster ved virksomhedens møder ude i byen med forretningsforbindelser.

Delregistrering efter momsloven – SKAT har skærpet praksis

SKM 2011.89 SKAT

SKAT har i et styresignal skærpet praksis for delregistrering af virksomhed efter momsloven.

Også eksisterende tilladelser berøres heraf.

Nye regler for delregistrering

SKAT tillader fra 8. februar 2011 ikke længere delregistrering efter momsloven, hvis:

- En delregistrering vil medføre, at den ene registrering i væsentligt omfang vil have leverancer mod vederlag til den anden registrering, og
- Formålet med og/eller resultatet af opdelingen vil være, at virksomheden opnår en nedsættelse af det samlede momstilsvær gennem en forvridding af beregningsgrundlaget for delvis momsfradragsret.

Der er ikke fastsat nogen mindstegrænse for størrelsen af den opnåede nedsættelse og heller ikke en tidsmæssig afgrænsning heraf.

Skærpelsen af praksis er gældende for anmodninger fra den 8. februar 2011 – samt for gældende delregistreringer pr. 1. august 2011 (afmeldes automatisk).

Skærpelsen gælder ikke for eksportmomsordningen.

Baggrund

Har en afgiftspligtig person flere virksomheder her i landet, skal de anmeldes til registrering under et.

I henhold til momslovens § 47, stk. 3, kan en virksomhed moms mæssigt delregistreres. Hvis der føres særskilt regnskab for de enkelte virksomheder, kan virksomhederne efter anmodning til SKAT registreres hver for sig.

Konsekvensen er, at eksempelvis to delregistrerede enheder i moms mæssig forstand anses som uafhængige og selvstændige virksomheder.

Efter SKATs opfattelse har muligheden for delregistrering betydet, at virksomheder har kunnet opnå en uberettiget momsfordel ved at lade sig delregistrere.

I Landsskatterettens kendelse SKM 2010.186 LSR fik en skole således medhold i, at den kunne blive frivilligt momsregistreret for udlejning af en springhal i form af en selvstændig delregistrering. Skolen skulle herefter både læg-

ge moms på udlejningen til eksterne brugere og til "sig selv", når skolens elever anvendte springhallen til momsfrie undervisningsformål.

Konsekvensen for skolen var, at den kom til at betale moms af lejen af hallen, men til gengæld fik delregistreringen (springhallen) fuldt fradrag for momsen af opførelsesomkostningerne.

Skolen ville efter udløbet af den 10-årige momsreguleringsperiode kunne lade delregistreringen afmelde, uden at dette har momsmæssige konsekvenser.

Herved har skolen dels opnået en rentefordel ved at afregne momsen af anlægsomkostningerne løbende over 10 år frem for ved anlæggelsen, dels en decideret momsbesparelse på differencen mellem momsen af anlægsomkostningerne og den afregnede moms.

Ny praksis

Med den skærpede praksis lukkes for denne fordelagtige mulighed – dels for nye anmodninger og dels for eksisterende tilladelser.

Nye delregistreringer

SKAT vil ikke længere give tilladelse til delregistrering i tilfælde, hvor en delregistrering vil medføre, at den ene registrering i væsentligt omfang vil have leverancer mod vederlag til den anden registrering, og hvor formålet med og/eller resultatet af opdelingen vil være, at virksomheden opnår en nedsættelse af det samlede momstilsvaret gennem en forvridding af beregningsgrundlaget for delvis momsfradrag.

I tilfælde, hvor en delregistrering medfører en sådan nedsættelse af det samlede momstilsvaret, anses de to dele af den afgiftspligtiges samlede virksomhed for at være så snævert forbundne, at de allerede af denne grund ikke kan anses for to særskilte virksomheder.

Der er ikke angivet en nedre grænse for nedsættelsens størrelse.

Der er heller ikke givet en periode, inden for hvilken nedsættelsen skal opgøres.

Betingelserne for delregistrering vil derfor i praksis – efter SKATs opfattelse – ikke længere være til stede.

Årsagen er, at en sådan opdeling anses for en kunstig konstruktion, hvis hovedformål er at opnå en momsfordel i modstrid med formålet med bestemmelserne om delregistrering.

Eksisterende delregistreringer

Praksisændringen har også virkning for allerede etablerede delregistreringer. Her vil ændringen have virkning fra den 1. august 2011.

SKAT vil fra og med denne dato – af egen drift – afmelde delregistreringer, som ikke opfylder betingelserne for delregistrering efter den skærpede praksis.

Praksisændringen gælder dog ikke for delregistrering i forbindelse med eksportmomsordningen.

Vores bemærkninger

Det er efter vores opfattelse et slag mod retssikkerheden, at SKAT blot ved udsendelse af et styresignal kan ændre en praksis, som Landskatteretten ved den ovenfor refererede kendelse netop har blåstempet.

Nye frister for listeindberetning

Listeindberetninger skal fremover foretages månedligt. Det følger af en ændring af moms bekendtgørelsen.

Ændringen var planlagt til at træde i kraft 1. juli 2011. SKAT har dog meddelt, at ikrafttrædelsen er udsat til **10. juli 2011**, jf. nedenfor.

Samtidig med ændringen "omdøbes" listeangivelsen til EU-salgsangivelse.

Ændringen vedrører EU-salgsangivelse for de perioder, der begynder 1. juli 2011.

Anmodning om kvartalsindberetning

Der er dog mulighed for at anmode SKAT om kvartalsvis indberetning af EU-salgsangivelsen.

Ifølge meddelelse fra SKAT vil det være muligt at søge om forlænget angivelsesperiode – og få ansøgningen behandlet – elektronisk. Ansøgning herom kan ske via Tast-Selv.

Det gælder dog kun momsregistrerede virksomheder, der anvender kvartalet eller halvåret som momsperiode, og hvis følgende betingelser er opfyldt:

1. Salget af varer uden moms til andre EU-lande i indeværende kvartal og i hvert af de fire forudgående kvartaler ikke overstiger DKK 800.000
2. Salget uden moms alene vedrører salg af ydelser
3. Salget vedrører både salg af varer under grænsen i punkt 1 samt ydelser.

Indberetningsfrister for EU-salgsangivelse

Indberetningsfristen vil både for månedsangivelser og kvartalsangivelser være den 25. i måneden efter angivelsesperiodens udløb.

Ny idriftsættelsesdato

Udsættelse af fristen for 2. kvartal 2011

Fristen for indberetning af 2. kvartal udsættes til 17. august 2011.

Det skyldes, at SKAT har komplikationer i forbindelsen med idriftsættelsen af det nye system – samt hensynet til virksomhedernes ferielukning.

Måned- og kvartalsindberetning

For perioder, der starter 1. juli 2011 og senere, skal alle indberette EU-salgslister månedsvist.

De virksomheder, der opfylder betingelserne for at indsende EU-salgslister kvartalsvis, kan endnu ikke ansøge herom. Ansøgningen om kvartalsvis indberetning forventes ikke at falde på plads før i løbet af 4. kvartal 2011.

De virksomheder, der opfylder betingelserne for kvartalsvis indberetning, må derfor angive EU-salg uden moms for juli, august og september som salg i september, og for juli og august skal der derfor ikke angives beløb i feltet EU-salg uden moms.

Ekstra indberetningsrubrik på momsangivelsen

Fra 1. juli 2011 udvides momsangivelsen med en ekstra rubrik B. Momsangivelsen vil således have flg. rubrikker:

Momsangivelse	Indhold
Rubrik A – varer	Værdien uden moms af køb af: <ul style="list-style-type: none"> • Varer fra andre EU-lande • Udenlandske virksomheders installation og montering af varer her i landet • Fjernsalg her til landet. (Feltet vedrører den udenlandske virksomhed, der er blevet registreret i Danmark for fjernsalg)
Rubrik A – ydelse	Værdien uden moms af køb af ydelser fra andre EU-lande
Rubrik B – varer, EU-salgsangivelse	Værdien uden moms af salg af varer til momsregistrerede købere i andre EU-lande, hvor der skal indsendes EU-salgsangivelse
Rubrik B – varer, ikke EU-salgsangivelse	Værdien uden moms af følgende salg af varer, hvor der ikke skal indsendes EU-salgsangivelse: <ul style="list-style-type: none"> • Salg af nye transportmidler til ikke-registrerede virksomheder og privatpersoner i andre EU-lande • Installation og montering af varer i andre EU-lande • Fjernsalg til andre EU-lande, hvor virksomheden er momsregistreret for fjernsalget
Rubrik B – ydelser	Værdien uden moms af salg af ydelser til andre EU-lande, hvor køberen er betalingspligtig for momsen
Rubrik C	Værdien uden moms af salg af andre varer og

ydelse til købere her i landet, til andre EU-lande og til steder uden for EU

Begrundelsen, for at indføre en ekstra rubrik B, er at give virksomhederne og SKAT en bedre mulighed for at afstemme og opfange eventuelle differencer mellem oplysningerne på EU-salgsangivelsen og oplysningerne, der skal anføres på momsangivelsen.

Nye incoterms pr. 1. januar 2011

Fra den 1. januar 2011 trådte nye Incoterms i kraft.

Incoterms er standardiserede handelsvilkår, som virksomhederne kan vælge at benytte i deres samhandel.

Incoterms-klausulerne regulerer sælgers og købers forpligtelser over for hinanden under en købekontrakt (inkl. ordre/ordrebekræftelse).

Dette skema indeholder en oversigt over de nye leveringsbetingelser.

Incoterms	Fuld tekst	Dansk
EXW	Ex Works	Ab Fabrik
FCA	Free Carrier	Frit Fragtfører
CPT	Carriage Paid To	Fragtfrit til
CIP	Carriage and insurance Paid To	Fragtfrit inkl. forsikring til
DAT	Delivered At Terminal	Leveret i terminal
DAP	Delivered At Place	Leveret på pladsen
DDP	Delivered Duty Paid	Leveret fortoldet
FAS	Free Alongside Ship	Frit langs skibsside
FOB	Free On Board	Frit ombord
CFR	Cost and Freight	Omkostninger og fragt
CIF	Cost Insurance and Freight	Omkostninger, forsikring og fragt

Anvendelsen af incoterms er særligt vigtig i relation til moms og told, når en dansk virksomhed handler med udlandet. I mange lande er det således de respektive incoterms, der afgør, hvem der er pligtig til at afregne eventuel moms og told.

Ved valg af incoterm bør der derfor også foretages en vurdering af, om den valgte incoterm medfører en registreringspligt for moms eller evt. en pligt til betaling af told og importmoms.

Styresignal – momsfrigtagelse af kost- rådgivning

SKM 2011.186 SKAT

Kostrådgivning omfattes som udgangspunkt kun af momsfrigtagelsen som en sundhedsydelse, når rådgivningen har til formål at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder.

Det betyder, at kun kostrådgivning i form af diætbehandling og ernæringsvejledning, der er rettet mod personer med særlig risiko for en eller flere konkrete sygdomme som udgangspunkt omfattes af momsfrigtagelsen, mens øvrig kostrådgivning er momspligtig.

Ernæringsvejledning er kostrådgivning rettet mod umiddelbart raske mennesker, hvor målet er forebyggelse for en eller flere konkrete sygdomme.

Det er dog en forudsætning for momsfrigtagelse, at behandlingen foretages af en lægefaglig person.

Styresignal – væddeløbsheste og stut- terier

SKM 2011.282 SKAT

I styresignalet beskrives retningslinjerne for, hvornår drift af væddeløbsstald og stutteri anses for erhvervs-mæssig virksomhed i skattemæssig henseende, henholdsvis selvstændig økonomisk virksomhed i momsmæssig forstand.

Efter hidtidig praksis er virksomhed med heste, der deltagere i væddeløb, ikke omfattet af momslovens regler.

Det betyder:

- At der ikke er fradragsret for moms af køb af varer og ydelser, f.eks. foder, staldomkostninger, dyrlæge, smed, træning m.v. vedrørende væddeløbsheste
- At der ikke skal betales moms af de indtægter, der knytter sig til væddeløbsheste, f.eks. ved salg af væddeløbsheste.

Praksis ændres, så virksomhed med væddeløbsheste, der efter den skattemæssige vurdering anses for erhvervs-mæssigt drevet, også anses for selvstændig økonomisk virksomhed efter momsreglerne, dvs. virksomheden med væddeløbsheste bliver omfattet af momslovens regler.

Det betyder:

- At der fremover er fradragsret for moms af køb af varer og ydelser, f.eks. foder, staldomkostninger, dyrlæge, smed, træning m.v. vedrørende væddeløbsheste
- At der skal betales moms af de indtægter, der knytter sig til væddeløbsheste, f.eks. ved salg af væddeløbsheste.

Der skal ikke betales moms af indtægter i form af løbspræmier, da sådanne præmier ikke anses for vederlag for levering af en tjenesteydelse.

Den ændrede praksis for, hvornår væddeløbsstalde og stutterier i skatte- og momsmæssig henseende anses for erhvervs-mæssig virksomhed, gælder fra og med indkomståret 2011. For indkomståret 2011 kan den skattepligtige dog vælge, at vurderingen af, om der er tale om erhvervs-mæssig virksomhed eller hobby, skal foretages i henhold til den hidtil gældende administrative praksis.

Moms – kosmetiske behandlinger

SKM 2010.845 SKAT

SKAT har udsendt et styresignal vedrørende den momsmæssige behandling af kosmetiske behandlinger.

Styresignalet har virkning fra 1. april 2011.

Der er nu udsendt retningslinjer for momspligt af kosmetiske behandlinger. Der skelnes mellem to grupper, nemlig:

- Kosmetiske behandlinger er momsfrigtaget, hvis indgrebet foretages som led i lægegerningen
- Kosmetiske behandlinger er momspligtige, hvis de alene skyldes skønhedsmæssige eller velværemæssige årsager.

Afgrænsningen mellem momsfrie og momspligtige behandlinger er forsøgt beskrevet i styresignalet.

Generelle retningslinjer

Alle kosmetiske behandlinger dækket af den offentlige sygesikring er momsfrigtaget.

Herudover kan andre kosmetiske behandlinger være momsfrigtaget.

Momsfrigtagelse for kosmetiske behandlinger forudsætter, dels at der foreligger en lægelig vurdering, og dels at denne vurdering bekræfter, at det foretagne indgreb anses for at forebygge, diagnosticere, behandle eller så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder.

Det betyder i praksis, at enhver form for rekonstruktiv behandling er momsfrigtaget, hvis den foretages på grund af medført misdannelse eller som følge af forandringer opstået på grund af sygdom, traumer/ulykke eller kirurgi.

Tilsvarende momsfrigtages behandlinger vedrørende sundhedsmæssige uregelmæssigheder, der skyldes, at en persons udseende afviger i ikke uvæsentlig grad fra normaludseendet, eller hvis afvigelsen udgør en væsentlig psykisk belastning.

Det er i praksis særdeles vanskeligt at opstille objektive kriterier for, hvornår en person afviger fra normaludseendet, herunder om der foreligger en psykisk indikation, der kan begrunde en momsfrigtagelse. Det er en subjektiv vurdering, der som oftest varierer fra behandler til behandler.

Derfor har SKAT foretaget nedenstående vejledende gruppering af forskellige kosmetiske behandlinger og foretaget en vurdering af, hvorvidt behandlingerne er omfattet af momsfrigtagelsen:

Momsfritagne kosmetiske behandlinger

- Brystkorrigerende operationer, fedtsugning og operative løft af ansigt, bryst, mave, baller m.v.
- Øjenlågskorrektioner, arkorrektioner, fjernelse af modermærker m.v.
- Behandling med permanente fillers
- Komplikationer opstået ved kosmetiske behandlinger.

Oplistningen er ikke fuldstændig.

Disse behandlinger er - efter SKATs udmelding - momsfrie.

Det skyldes, at de kosmetiske operative indgreb som oftest foretages med baggrund i en psykisk indikation hos modtageren, idet personen i kraft af de pågældende sundhedsmæssige uregelmæssigheder bliver hindret i at fungere i en normal hverdag.

Herudover har SKAT lagt vægt på, at indgrebene i Danmark, som udgangspunkt, kun må udføres af læger med speciallægeanerkendelse i plastikkirurgi.

Momspligtige kosmetiske behandlinger

- Botox behandlinger
- Slibning og behandling med laser/IPL af hud
- Behandling med ikke-permanente fillers.

Oplistningen er ikke fuldstændig.

Disse behandlinger er efter SKATs udmelding som alt-overvejende hovedregel momspligtige, idet de som udgangspunkt udføres af rent skønheds-/velværemæssige årsager.

Behandlingerne kan alene være momsfritagne i de tilfælde, hvor der er tale om en rekonstruktiv behandling, som foretages på grund af medfødt misdannelse eller på grund af forandringer opstået efter sygdom, traumer/ulykker eller kirurgi, eller såfremt der foreligger en lægehenvielse eller en lægeerklæring, hvoraf det fremgår, at der er en terapeutisk indikation for behandlingen.

Momsfradrag for klinikken

De udgifter, som alene vedrører momspligtige behandlinger, er fuldt fradragsberettigede.

De udgifter, der alene relaterer sig til momsfritagne behandlinger, er ikke fradragsberettigede.

De af virksomhedens udgifter, som relaterer sig både til momspligtige og momsfritagne behandlinger, er delvist fradragsberettigede i forhold til en omsætningsfordeling.

Lønsumsafgift for klinikken

Momsfritagne behandlinger er lønsumsafgiftspligtige.

Momspligtige behandlinger er ikke omfattet af lønsumsafgiften.

Vores bemærkninger

Med styresignalet har privathospitaler, speciallæger m.v. nu et langt bedre grundlag for at vurdere momsfritagelsen for de foretagne kosmetiske indgreb.

SKAT fritager i styresignalet væsentligt flere kosmetiske behandlinger end oprindeligt indikeret.

Vi er som udgangspunkt enig i SKATs fortolkning af afgrænsningen mellem momsfrie og momspligtige kosmetiske behandlinger, men vi forudsiger nogle udfordringer, når behandlingens formål skal vurderes.

Det må derfor forventes, at der vil blive anmodet om bindende svar på specifikke ydelser.



Tilpasning af briller og kontaktlinser

SKM 2011.181 SKAT

SKAT har udsendt et styresignal – SKM 2011.181 SKAT – som præciserer den momsmæssige behandling af optikerens m.fl. leverancer.

Styresignalet præciserer, at følgende af optikerens salg er momspligtige:

- Salg af briller og kontaktlinser
- Tilpasning af briller

Derimod er følgende salg momsfrie:

- Synsprøver
- Tilpasning af kontaktlinser
- Synstræning.

Det er overordnet en betingelse, at de momsfritagne ydelser er udført af en læge, en autoriseret optiker eller personer med en tilsvarende faglig baggrund.

Gyldighed

I det omfang styresignalet giver anledning til en skærpet fortolkning af momsfritagelsen i forhold til tidligere praksis, har styresignalet alene fremadrettet virkning fra den 1. juli 2011.

Derimod har virksomheder, der har betalt moms af de nævnte momsfritagne leverancer, mulighed for at søge

betalt moms tilbage efter de almindelige fristregler på 3 år.

Brille- og kontaktlinseabonnementer

Optikere m.v. sælger ofte abonnementer, som indeholder løbende adgang til synsprøver, briller, kontaktlinser, tilpasning m.v.

Disse sammensatte leverancer indeholder derfor både momspligtige og momsfrie leverancer.

Fordelingen mellem de momspligtige og momsfrie leverancer skal som udgangspunkt opgøres med baggrund i en markedsprismetode. Det betyder, at abonnementsprisen er momspligtig i et omfang, der svarer til forholdet mellem markedsprisen for briller og tilpasning (momspligtig) og den samlede markedspris for det samlede abonnement.

Markedsprismetoden kan fraviges, hvis virksomheden kan påvise, at en omkostningsbaseret metode giver et mere pålideligt billede af det samlede vederlags fordeling.

Der kan ikke skiftes mellem metoderne.

Momsfradrag

Optikere m.v. skal være opmærksomme på momsfradragets ret, idet der kan forekomme udgifter, hvor der er fuldt momsfradrag, delvis momsfradrag og intet momsfradrag.

Fuldt momsfradrag

Der er fuldt momsfradrag for udgifter, der alene vedrører momspligtige leverancer.

Det kan eksempelvis være udgifter vedrørende køb af briller.

Delvist momsfradrag

Udgifter, der vedrører både momspligtige og momsfrie leverancer, kan fratrækkes delvist.

Det delvise momsfradrag beregnes efter virksomhedens omsætningsfordeling, der beregnes som forholdet mellem de momspligtige indtægter og de samlede indtægter.

Udgifter med delvist momsfradrag er typisk fællesudgifter som eksempelvis revisor, kontorhold, drift af butik m.v.

Intet momsfradrag

Der er intet momsfradrag for udgifter, der udelukkende anvendes til momsfrie leverancer.

Det kan eksempelvis være udgiften til drift af lokale til synsprøver, synsprøveudstyr m.v.

Lønsumsafgift

Optikere m.v., som leverer momsfratagne leverancer, er omfattet af lønsumsafgiftsreglerne.

Lønsumsafgiftsgrundlaget

Der skal beregnes lønsumsafgift af den del af medarbejdernes løn, der vedrører de momsfrie indtægter tillagt

den del af det skattemæssige overskud, der stammer fra samme indtægter.

Der skal ikke beregnes lønsumsafgift af det momspligtige salg.

Pligten til at betale lønsumsafgift indtræder dog kun, hvis lønsumsafgiftsgrundlaget overstiger DKK 80.000.

Genoptagelse – lønsumsafgift – fagforening

SKM 2011.299 SKAT

SKAT har udsendt en genoptagelsesmeddelelse vedrørende faglige foreninger m.v., der har betalt lønsumsafgift af honorarer til bestyrelsesformænd, kasserer og udvalgsmedlemmer m.v., kan søge afgiften retur fra SKAT, hvis vederlagsmodtagerne ikke kan anses som ansatte i foreningen.

Foreninger, der har betalt for meget i lønsumsafgift, kan søge afgiften fra den 1. januar 2003.

SKAT har udsendt et genoptagelsescirkulære – SKM 2011.299 SKAT – om praksisændring for lønsumsafgift i faglige foreninger, der udbetaler vederlag til bestyrelsesformænd, kasserer, udvalgsmedlemmer m.v.

Genoptagelsescirkulæret er udsendt på baggrund af en Højesterets dom fra 2010 – SKM 2010.726 HR – som vedrørte en lokalforening i Dansk Tandlægeforening.

Tandlægeforeningen fik medhold i, at vederlag som var udbetalt til bestyrelsesformanden, kassereren og klagenævnmedlemmer m.v., ikke var lønsumsafgiftspligtigt.

Betingelser for genoptagelse

Der kan anmodes om genoptagelse for betalt lønsumsafgift af honorarer til modtagere, der ud fra en helhedsvurdering ikke anses for ansatte i foreningen.

Ved vurderingen af, om en person er ansat, lægges vægt på, om den pågældende:

- Skal have indeholdt A-skat af vederlaget
- Skal have indeholdt AM-bidrag af vederlaget
- Er underlagt virksomhedens instrukser, tilsyn og kontrol
- I overvejende grad arbejder for virksomheden
- Har en aftale om løbende arbejdsydelse
- Er omfattet af anden lovgivning, der regulerer lønmodtagerforhold, fx ferieloven, lov om arbejdsløshedsforsikring og lov om ATP.

I den omhandlede sag blev der lagt vægt på, at de pågældende blev vederlagt med DKK 30.000 årligt, ikke indgik i noget ansættelsesforhold til foreningen, ikke havde nogen fast arbejdstid og ikke var underlagt instruktion, tilsyn eller kontrol i udøvelsen af deres hverv.

Forretningsudvalgsmedlemmerne blev udpeget af generalforsamlingen og var ikke omfattet af funktionærloven.

Genoptagelsen vedrører derfor typisk: medlemmer af en fagforening, som er valgt til at bestride bestyrelseserhverv eller andre tillidserhverv – eksempelvis:

- Bestyrelsesformænd
- Kasserer
- Udvalgsmedlemmer
- Klagenævnsmedlemmer m.v.

SKAT præciserer i meddelelsen, at Højesteretsdommen ikke ændrer på praksis for vederlag udbetalt til amtskredsformænd og amtskredsnæstformænd i de enkelte kredse af en fagforening, idet disse ledere blev anset for lønmodtagere.

Ekstraordinær genoptagelse

Der er ekstraordinær genoptagelse for afgiftsperioder tilbage fra **1. januar 2003**.

Fristen for indsendelse af krav omfattet af ekstraordinær genoptagelse skal være SKAT i hænde senest den 3. november 2011.

Krav, som indsendes efter **3. november 2011**, er omfattet af de almindelige fristregler på 3 år.

Dokumentation

Foreningen skal kunne dokumentere opgørelsen af tilbagebetalingskravet gennem relevant regnskabsmateriale og andet bilagsmateriale, som efter foreningens opfattelse kan dokumentere kravet.

Det kan eksempelvis være aftaler om opgavevaretagelse, honorarafregninger m.v.

Kravet skal indsendes til SKAT, Munch Petersens Vej 8, 3700 Rønne.

Forrentning

Der gives rentegodtgørelse af tilbagebetalingskravet fra indbetalingsdagen til udbetalingsdagen.

Varebiler – privatbenyttelsesmærke – bøde

SKM 2011.313 SKAT

SKAT har udsendt styresignal om, at størrelsen af bøder for uretmæssig anvendelse af privatbenyttelsesmærke på vare- og lastbiler på ikke over 4 tons, der ikke er registreret til privat eller til blandet privat og erhvervsmæssig brug, kan straffes med administrative bøder på **DKK 2.000**.

SKAT har konstateret flere tilfælde, hvor privatbenyttelsesmærket "Bilen må bruges privat" uberettiget var sat på vare- og lastbiler på ikke over 4 tons, selvom de var registreret til udelukkende erhvervsmæssigt brug.

Den, der forsætligt eller groft uagtsomt sætter mærket på en vare- eller lastbil med en tilladt totalvægt på ikke over 4 tons, der ikke er registreret til privat eller til blandet privat og erhvervsmæssig brug, kan straffes med bøde.

Den nævnte bødestørrelse kan anvendes ved bødeforelæg til både personer og juridiske personer.

Styresignalet træder i kraft 10. maj 2011, tidspunktet for styresignalet offentliggørelse.

Praksis

Moms – salg af byggegrunde og nye bygninger

Som led i Skattereformen blev den hidtidige momsfritagelse for salg af fast ejendom delvist ophævet med virkning fra 1. januar 2011.

Det betyder, at der fremover skal betales moms ved erhvervsmæssigt salg af byggegrunde og nye bygninger med tilhørende jord. Det samme gælder i et vist omfang ved salg af ombyggede og renoverede ejendomme.

Derimod vil "gamle" bygninger stadig kunne sælges momsfrit.

Byggeri for fremmed (købers) regning anses ikke som salg af en ny bygning. Byggevirksomheder, der opfører bygninger på andres (købers) grunde, udfører en byggeentreprise, hvor der skal betales moms af det fulde vederlag for byggeriet efter momslovens almindelige regler.

Der er tale om et meget komplekst område, hvor rækkevidden af de nye momsregler, utvivlsomt vil medføre en lang række afgrænsningsspørgsmål.

Skatterådet har derfor også haft endog meget travlt med at svare på anmodninger om bindende svar i slutningen af 2010 og i det første halvår af 2011.

Vi gennemgår de vigtigste svar nedenfor:

Byggeri momsfrit – hvis støbning af fundament er påbegyndt i 2010

SKM 2010.735 SR

Skatterådet fandt, at der skal betales moms ved salg af en byggegrund/nyt hus i 2011, hvis der ikke er påbegyndt fundament til en bygning senest 1. januar 2011. Der skal være tale om en reel påbegyndelse af støbning af fundament. Det er ikke tilstrækkeligt, at der er etableret en sandpude. Men soklen behøver ikke at være færdiggjort.

Skatterådet udtalte endvidere at, ved bygninger, der bygges på fælles fundament, menes, at fundamentet fysisk hænger sammen. Bygninger, der bygges på et fælles fundament, skal momsmæssigt behandles ens. Det betyder, at samtlige huse, der opføres på et fælles fundament, der er påbegyndt inden 1. januar 2011, kan sælges uden moms.

Det er uden betydning, om der samtidig med salget indgås en entreprisekontrakt med køber, og hvornår købers betaling forfalder.

Momspligtigt salg af grunde – sælgeren drev økonomisk virksomhed

SKM 2010.736 SR

I dette bindende svar skulle Skatterådet tage stilling til, om en person skulle anses som en afgiftspligtig person, der drev økonomisk virksomhed, og dermed var omfattet af de nye regler om momspligt ved salg af grunde.

En person havde købt et nedlagt landbrug med henblik på at sælge dette efter udstykning af indtil 5 parceller. Der var ikke tale om salg af en privat bolig eller frasalg af

byggegrunde, som havde været en del af sælgerens private bolig. Skatterådet vurderede derfor i denne sag, at personen drev økonomisk virksomhed i momsmæssig henseende, og derfor skulle der betales moms ved udstykning og salg af flere grunde.

Der skulle ikke opkræves moms af salget, hvis støbning af fundament af sokkel på grundene påbegyndtes inden 1. januar 2011. Det var dog et krav, at byggeriet i givet fald skulle fuldføres inden for sædvanlig tid – se betingelserne nedenfor under SKM 2011.6 SR.

Retningslinjer for hvornår et fundament er påbegyndt

SKM 2011.6 SR

En bygning anses for påbegyndt, når støbningen af fundamentet er påbegyndt. Det er den samme afgrænsning, der gælder vedrørende byggeri for egen og fremmed regning.

Et fundament kan anses for påbegyndt, når disse betingelser er opfyldt:

- Der skal være støbt i jordhøjde til "frostfri" dybde af "stribepunktfundamenter"
- Fundamentet anses kun for påbegyndt, hvis fundamentet – uanset støbearbejdets stadie – opfylder kravene til et fundament bestemt til det projekterede byggeri
- Der skal foreligge en reel hensigt om at ville færdiggøre det konkrete byggeri
- Bygherren skal kunne understøtte hensigten med objektive momenter, f.eks. ved fremlæggelse af byggetilladelser, andre offentlige attester til brug for byggeriet, projektbeskrivelser, approberede tegninger, økonomiske overslag, underentreprisekontrakter m.v.

Herudover udtalte Skatterådet i det bindende svar, at det som udgangspunkt er et krav, for, at et byggeri anses for påbegyndt, at

- Fundamentet skal gøres færdigt
- Fundamentet skal gøres færdigt inden for en bestemt tid
- Byggeriet skal være færdigt inden for en bestemt tid.

Piloteringsarbejde sidestilles ikke med støbning af fundament.

Påbegyndelse af et "standardfundament" i 2010 vil ikke være nok til, at byggeriet kan anses for påbegyndt, hvis det efterfølgende ændres til et andet byggeri.

"Liggeperioder", der er begrundet i udefra kommende omstændigheder, f.eks. "vejrlig", svigtende leveringer fra leverandører, underleverandørers konkurs m.v. kan som udgangspunkt anerkendes.

Opførelse af en bygning på et eksisterende fundament – efter nedrivning af en gammel bygning – anses som en ny bygning. Byggeriet anses i denne situation for påbegyndt

på tidspunktet for påbegyndelse af det egentlige byggearbejde.

Momsfrit grundsalg, hvis bindende aftale er indgået i 2010

SKM 2010.742 SR, SKM 2010.743 SR og SKM 2010.830 SR

Skatterådet bekræftede i alle disse bindende svar, at der ikke skal betales moms af salg af en byggegrund, hvis der er indgået en bindende aftale om overdragelsen inden 1. januar 2011.

Ved en bindende aftale forstås en aftale, som begge parter har tiltrådt, uanset om aftalen kaldes kontrakt, slutseddel, købstilbud eller lignende. Et købstilbud skal være accepteret af sælger.

En bindende aftale er en aftale, som begge parter har underskrevet, og som binder aftalparterne, sådan at ingen af parterne vilkårligt kan træde tilbage fra aftalen.

Aftalen kan også være bindende, selvom der er knyttet betingelser til aftalen, som gør, at aftalen efterfølgende kan bortfalde.

Følgende betingelser betyder eksempelvis ikke, at en aftale mister sin bindende karakter:

- Vedtagelse af lokalplan
- Udstedelse af byggetilladelse
- Efterregulering af købesummen i henhold til den indgåede aftale
- Godkendelse af skema B
- Godkendelse af udmatrikulering
- Salg af anden bygning
- Finansiering.

Selvom selve overdragelsen eller/og betaling først finder sted i 2011 eller senere, skal der således heller ikke betales moms af salget af byggegrunden, hvis der er indgået en bindende aftale i 2010.

I tilfælde, hvor en byggegrund sælges til **køber "eller ordre"** før 1. januar 2011, og "eller ordre"-klausulen udnyttes i 2011, er sidstnævnte salg af byggegrunden momspligtig. Det skyldes, at Skatterådet finder, at der moms-mæssigt anses at foreligge to selvstændige transaktioner.

Momsfrit salg af "gamle" bygninger

SKM 2010.745 SR

Skatterådet bekræftede, at et salg af tre byggegrunde, der alle tre var bebygget, skulle anses som salg af "gamle bygninger" med tilhørende jord, der er momsfrigtaget. Skatterådet forudsatte, at sælgeren ikke var involveret i nedrivning eller genopbygning/ombygning af de eksisterende bygninger på ejendommene, samt at det ikke af salgsaftalen fremgik, at bygningerne erhvervedes med henblik på nedrivning af køber.

Salg af en grund, hvorpå der ligger en gammel nedrivningsmoden bygning, er som udgangspunkt ikke momspligtig.

Salget vil dog være momspligtigt, hvis det er aftalt, at sælger skal nedrive bygningen, eller hvis det af købsaftalen fremgår, at bygningen erhverves med henblik på nedrivning af køber. I andre tilfælde kan købers hensigt ikke blive tillagt afgørende vægt ved vurderingen af, om der foreligger køb af en bygning, eller køb af en byggegrund.

Der vil i praksis blive lagt vægt på prisfastsættelsen i købsaftalen sammenholdt med normalværdien af en tilsvarende ejendom, bebyggelsens karakter ("skur"), manglende tilslutning til offentlig/privat forsyning, ejendommens tidligere anvendelse og karakter m.v.

Det er et område, som sælgere af ældre bygninger skal være meget opmærksomme på, idet en afgørelse om momspligt kan blive truffet flere år efter overdragelsen. Det anbefales derfor at indføre afsnit i salgsaftalen om købers hensigt med købet.

Momsfrit salg af anparter i ejendomsselskaber

SKM 2010.749 SR og SKM 2011.133 SR

Skatterådet har i disse 2 bindende svar bekræftet, at der ikke skal opkræves moms ved salg af samtlige anparter i et ejendomsselskab efter 1. januar 2011. Det gælder, når sælgeren ejer alle anparter i et ejendomsselskab. Skatterådet er af den opfattelse, at der ikke er tale om momspligtig salg af fast ejendom, når ejeren sælger samtlige anparter i ejendomsselskabet, da en eventuel køber ved besiddelsen af anparterne, ikke vil opnå en eksklusiv brugsret til ejendommene.

Efter et salg af de pågældende aktier, vil den eksklusive brugsret stadig tilkomme selskabet, fordi det stadig er selskabet, der har rettighederne som ejer af ejendommene, og ikke den eventuelle tredjemand der er i besiddelse af aktierne.

I modsætning hertil har Skatterådet fundet, at overdragelse af samtlige anparter i et ApS, som er stiftet med det formål at opføre og sælge en fast ejendom, og hvor overdragelsen af anparterne sker til et boligselskab, som skal anvende ejendommen til udlejning som ungdomsboliger, vil være momspligtig. Det gælder, hvis overdragelsen reelt sikrer boligselskabet rettigheder som ejer eller bruger af ejendommen. Overdragelsen af andelene til boligselskabet (A/S'et) skal dermed indebære, at boligselskabet (A/S'et) - uanset anpartsselskabets formelle ejerskab til ejendommen - skal kunne anvende ejendommen til sit eget formål - der er udlejning af ungdomsboligerne.

Da praksis for, hvornår der skal betales moms ved salg af ejendomsselskaber, stadig er temmelig uklar, er det særdeles vigtigt, at enhver købs- og salgssituation, der omfatter samtlige aktier og anparter, vurderes nøje, med henblik på at få den moms-mæssige stilling afklaret.

Moms – kommuners handel med byggegrunde

SKM 2010.807 SR

Skatterådet besvarer i denne sag en række spørgsmål i forbindelse med en kommunes køb og salg af jord.

Kommunerne er en af de helt store aktører på markedet, hvad angår salg af grunde til boligformål. Kommunerne skal betale moms ved salg af byggegrunde, på lige fod med andre erhvervsdrivende, der sælger byggegrunde.

Når en kommune sælger et mindre areal, hvor der ikke er mulighed for en selvstændig bebyggelse, anses det ikke for at være salg af en byggegrund. Det gælder også, selvom køber lægger jordstykket til sin eksisterende grund, og arealet herved indregnes i byggeprocenten.

Skatterådet finder endvidere, at en kommune ikke skal betale moms, når den køber byggegrunde efter 1. januar 2011 og

- Arealet kun indgår i et perspektivområde i kommuneplanen
- Arealet i kommuneplanen er udlagt til byudvikling med rammebestemmelser.

Kommunen skal heller ikke betale moms ved salg af arealer, der i kommuneplanen er udlagt til byudvikling med rammebestemmelser og er omfattet af et forslag til en lokalplan.



Moms – privatpersoners salg af byggegrunde

SKM 2010.806 SR, 821, 840 og 846

I disse bindende svar har Skatterådet taget stilling til den momsmæssige behandling i en række tilfælde, hvor privatpersoner sælger byggegrunde.

Som udgangspunkt skal privatpersoner ikke betale moms ved salg af byggegrunde og nye bygninger.

For at blive omfattet af momspligten ved salg af byggegrunde og nye bygninger er det som udgangspunkt en betingelse, at man kan anses for at handle i egenskab af en afgiftspligtig person, hvilket vil sige, at man skal drive selvstændig økonomisk virksomhed.

Det betyder, at der ikke skal betales moms ved salg af en byggegrund, som man har købt med henblik på at bygge et hus til sig selv på (SKM 2010.821 SR).

Salg af byggegrunde, som en privat eller en virksomhed har købt med henblik på passiv investering (langsiget investeringsstrategi), er heller ikke momspligtig (SKM 2010.846 SR).

Der skal ikke betales moms ved salg af private boliger, hvor ejeren har boet.

Det samme gælder for salg af sommerhuse, hvor ejeren har benyttet sommerhuset til privat formål.

Herudover skal der ikke betales moms ved salg af en frastykket grund, der tidligere har været en del af den grund, som hører til den pågældendes private bolig/sommerhus. Det har som udgangspunkt ingen betydning, hvor stor grunden er.

Private bliver dog som udgangspunkt fanget af momspligten, hvis en person udstykker og frasælger arealer, der har tilhørt den private bolig eller sommerhus, og udstykningen omfatter 4 eller flere byggegrunde.

Privatpersoner, der udstykker og sælger grunde, der **ikke** har hørt til ejerens private bolig eller sommerhus, skal betale moms af salget, hvis der er tale om salg af flere byggegrunde. Det skyldes, at man herved anser personen for at drive økonomisk virksomhed, idet han forinden salget afholder udgifter til landinspektør, matrikelkort, statsafgifter, ejendomsmægler, advokat og annoncering m.v.

Skatterådet har i SKM 2010.840 SR fastslået, at ved flere grunde forstås, at sælger foretager udstykning og salg af flere end 3 byggegrunde, der hver har et areal på højst 1.400 m². Der kan dog foreligge konkrete forhold, som gør, at dette udgangspunkt må fraviges. Eksempelvis kan der være servitutter, som fastsætter, at arealet, der udstykkes, skal være af en vis minimumsstørrelse, hvorfor arealkravet på de 1.400 m² vil afhænge af lokale forhold.

Momsfrit salg af byggegrunde, der har været anvendt til momsfri udlejning

SKM 2010.842 SR

Spørgsmålet, om hvornår en byggegrund er ejet af en privatperson, var relevant i dette svar, hvor et søskendepar ejede og udlejede 10 sommerhusgrunde, som de havde arvet af deres far.

Skatterådet slog fast, at udlejning af grunde på denne måde ikke kan ske i egenskab af privatperson, og at grundene derfor var udlejet som led i økonomisk virksomhed.

Til gengæld var salget af grundene momsfrit, da de udelukkende havde været anvendt til momsfri udlejning – jf. momslovens § 13, stk. 2.

Moms – salg af to storparceller

SKM 2011.134 SR

Skatterådet skulle i dette bindende svar tage stilling til, om en privatperson skulle betale moms i forbindelse med salg af to storparceller.

En person købte i 1993 en ejendom i privat regi, hvorefter han har solgt 3,5 hektar til kommunen og udstykkede to storparceller. Personen havde til hensigt at sælge de to storparceller til et anpartsselskab, som han selv ejede 100%. ApS'et skulle herefter forestå udstykning m.v.

Skatterådet fandt, at der ikke skulle betales moms af salget af de to storparceller, da købet af ejendommen var sket i privat regi, og personen ikke havde drevet økonomisk virksomhed.

Moms – salg af grund – ikke økonomisk virksomhed

SKM 2011.50 SR

Skatterådet fandt i dette bindende svar, at en privatperson kan sælge en grund, der støder op til den grund, hvor hans eget hus ligger, uden moms i 2011.

Herudover mente Skatterådet, at han kan sælge et hus momsfrit i 2011, som han har bygget i 2010.

Skatterådet begrundede afgørelsen med, at privatpersonen ikke drev økonomisk virksomhed.

I det bindende svar gengav Skatterådet Skatteministeriets holdning til begrebet økonomisk virksomhed i forbindelse med salg af fast ejendom.

Skatteministeriet anser ikke følgende salg af fast ejendom for økonomisk virksomhed:

- Privatpersoners salg af egen bolig eller sommerhus (nye bygninger):
 1. Privatpersoners salg af en- og tofamiliehuse og ejerlejligheder, som har tjent til bolig for ejeren og dennes husstand i en del af eller i hele den periode, som privatpersonen har ejet ejendommen
 2. Privatpersoners salg af sommerhuse, som privatpersonen eller dennes husstand har benyttet til private formål i en del af eller i hele den periode, hvor privatpersonen har ejet sommerhuset
 3. Privatpersoners salg af den private bolig, selvom den pågældende udøver relateret virksomhed vedrørende ejendomssalg, byggeri m.v.
- Privatpersoners frasalg ved udstykning af et areal, der har udgjort en del af den pågældendes private boligs grundareal. Salg af areal, der har udgjort en del af den pågældendes private boligs grundareal er omfattet af momspligten, hvis den private person foretager udstykning og salg af flere byggegrunde
- Privatpersoners salg af byggegrunde, som ikke er erhvervet som led i økonomisk virksomhed med køb og salg af byggegrunde, eller i forbindelse med relateret virksomhed vedrørende byggeydelse. Som eksempel kan nævnes en privatperson, der har købt en byggegrund for at bygge en ny bolig, men på grund af den økonomiske krise, skilsmisse eller andre bristede forudsætninger bliver nødt til at sælge grunden
- Private personers salg af byggegrunde, som er erhvervet med henblik på passiv investering.

Moms – salg af landbrugsejendom

SKM 2011.111 SR

I denne sag var Skatterådet af den opfattelse, at der ikke skulle betales moms ved salg af en landbrugsejendom.

Ved besvarelsen af, om salget var momspligtigt, fandt Skatterådet det først og fremmest relevant at afgøre, om sælger kunne betragtes som en afgiftspligtig person i momslovens forstand. Ejeren var en pensioneret politimand, som sammen med sin hustru havde ejet og beboet ejendommen siden august 2000. På trods af, at ejendommen var en landbrugsejendom, havde spørger og dennes hustru aldrig drevet landbrug på ejendommen.

Spørger har haft en andens ungkreaturer (2-3 stk. afhængig af størrelse) til at afgræsse arealet på 8700 m², som er dyrkbar/tilskudsberettiget landbrugsjord. Der var ikke tale om, at spørger havde udlejet jorden. Da der reelt ikke havde været drevet økonomisk virksomhed med landbrug, tillagde Skatterådet det ikke vægt, at jorden var udlagt til landbrugsjord.

Spørger blev derfor ikke anset som en afgiftspligtig person, da han ikke havde drevet nogen form for økonomisk virksomhed.

Endvidere bemærkede Skatterådet, at bygningerne var "gamle" og derfor ikke vil være omfattet af de regler, der trådte i kraft den 1. januar 2011, om moms på levering af nye bygninger og byggegrunde.

Moms – salg af "gamle" bygninger

SKM 2011.52 SR

Skatterådet tog i denne afgørelse stilling til, om salg af "gamle" bygninger kan sælges uden moms i 2011.

Der var tale om salg af rækkehuse, der blev opført i 2000, og som siden har været udlejet. Skatterådet fandt, at da bygningerne havde været færdigbygget og anvendt til deres formål i minimum 5 år, kunne rækkehusene sælges uden moms efter 1. januar 2011.

Moms ved salg af byggegrund – med garage

SKM 2011.45 SR

Skatterådet har i dette bindende svar afgjort, at salg af en grund, som ifølge lokalplanen er udlagt til boligformål, og hvorpå der på salgstidspunktet er opført en garage/udhus, skal anses som salg af en byggegrund, som er momspligtig, hvis sælger er en afgiftspligtig person.

Spørgeren har som sin virksomhed at købe ejendomme op for at renovere dem og herefter sælge dem videre. På den pågældende grund, der er på 450 m², ligger der en fritliggende carport på 42 m². Carporten er funderet, og der er indlagt el.

Skatterådet fandt, at garagen eller et udhus, der er opført på et støbt fundament, skulle anses som en grundfast konstruktion, og derved være omfattet af begrebet bygning.

Skatterådet var dog af den opfattelse, at salget af ejendommen var momspligtigt, fordi der efter en samlet vurdering var tale om salg af en byggegrund. Det skyldes, at den fremtidige anvendelse af en garage eller et udhus ikke opfylder det formål til beboelse, der var hensigten med lokalplanens udlægning af arealet til helårsbebyggelse.

Moms – salg af ejerlejlighed og ideel andel af grund

SKM 2011.67 SR

Skatterådet tog i denne afgørelse stilling til, om salg af en ejerlejlighed og en ideel andel af en grund kan anses for et samlet salg, der ved salg forud for 1. januar 2011 momsmæssigt skal behandles som salg for fremmed regning, hvor den ideelle andel af grunden sælges uden moms, og byggeentreprisen sælges med moms.

Virksomheden beskæftiger sig med opkøb af grunde, hvorpå han opfører byggeprojekter. På den i sagen omhandlede grund, som han havde købt i 2010, havde han til hensigt at opføre ejerlejligheder, som skulle sælges til køber inden 1. januar 2011.

Skatterådet udtaler, at der er tale om et salg af en ejerlejlighed i momsretlig forstand, såfremt levering af en ideel andel af en grund og en byggeentreprise er så nært forbundne, at det der reelt leveres er en færdig ejerlejlighed. Herved blev hele salget momspligtig, hvis ikke støbning af det fælles fundament blev påbegyndt inden 1. januar 2011.

Hvis salget af en ideel andel af en grund ikke er betinget af samtidig indgåelse af en entreprisekontrakt, vil leveringen momsretligt blive anset for at være en levering af en tinglig ret over en fast ejendom. Aftale om levering af en tinglig ret over en grund er momspligtig, hvis aftalen indgås efter 1. januar 2011, men hvis den indgås i 2010 er den momsfri.

Moms – salg af nye ejerlejligheder på tørreloft

SKM 2011.131 SR

Skatterådet har taget stilling til momspligten ved salg af to nye ejerlejligheder på en ejendoms tørreloft, og i hvilket omfang der er momsfradrag for etablering af lejlighederne, udskiftning af tag og ændring af tagkonstruktion i forbindelse med etableringen af lejlighederne.

Skatterådet fandt, at salg af to lejligheder, der er nyetableret på en ældre udlejningsejendoms tørreloft, var omfattet af de nye bestemmelser om moms ved salg af fast ejendom, når de pågældende lejligheder opdeles i ejerlejligheder og sælges uafhængigt af den eksisterende ejendom. Det skyldes, at lejlighederne blev anset som selvstændige nye tilbygninger og ikke som ombygning af hele ejendommen.

Hvis lejlighederne var blevet anset som en del af ombygningen af hele ejendommen, ville ombygningen have været underlagt ombygningsværdikriteriet, og derfor ville ombygningen ikke have været så dyr, at den oversteg 25%-kriteriet.

For "gamle" bygninger, hvor der foretages til-/ombygning i væsentligt omfang, gælder en 25%-regel for, hvornår bygningen ændrer karakter til igen at være en ny bygning i momslovens forstand.

Ejendommen bliver ny igen, hvis udgifterne til til-/ombygningen overstiger:

- 25% af ejendomsværdi med tillæg af værdien af ombygningsarbejdet ekskl. moms ved bygning med grund.

På spørgsmålet om i hvilket omfang, der er momsfradrag for udgifterne til etablering af lejligheder, udskiftning af tag og ændring af tagkonstruktion udtalte Skatterådet, at der var fuldt momsfradrag for etableringen af lejlighederne. Derimod var der kun delvist momsfradrag for udskiftning af tag og ændring af tagkonstruktion, da det vedrørte den samlede ejendom.

Momsreguleringsforpligtelse – ekspropriation

SKM 2011.281 SR

Skatterådet har taget stilling til, om momsreguleringsforpligtelsen skal indbetales, når det af salgsaftalen fremgår, at ejendommen skal nedrives.

Spørgsmålet vedrørte en virksomheds ejendom, der var blevet eksproprieret. Der hvilede en momsreguleringsforpligtelse på ejendommen. Ejendommen skulle efterfølgende nedrives, da der skulle anlægges en motorvej, der hvor ejendommen var beliggende.

Skatterådet var af den opfattelse, at ekspropriationen (erstatningen) skulle anses som salg mod vederlag, og derfor skulle der principielt ske regulering af den fratrukne moms efter investeringsgodereglene.

I det konkrete tilfælde var det dog utvivlsomt, at bygningerne skulle nedrives. Derfor kunne bygningerne ikke anses for overgået til anden ikke momspligtig anvendelse, og reguleringsforpligtelsen kunne ikke kræves indfriet.

Undervisningsydelser – underleverandør

SKM 2010.851 LSR

En virksomhed, som leverer undervisningsydelser som underleverandør til erhvervsskolernes AMU-kurser, fik medhold ved Landsskatteretten i, at leverancerne var momspligtige.

Underleverandørens undervisningsydelser bestod i:

- Styrkelse af kursisternes kendskab til emner som skriftlig og mundtlig kommunikation, personligt salg, forandringshåndtering, informationsøgning, afklaring af personlige og faglige kompetencer bl.a. med henblik på at forbedre kursisternes muligheder for at komme i arbejde.

Undervisningsydelserne blev leveret i form af et samlet koncept.

Skatterådet havde i et bindende svar fundet, at leverancerne var momsfrie, og virksomheden påklagede svaret til Landsskatteretten.

Landsskatteretten fandt, at undervisningsydelserne ikke var omfattet af momsfritagelsen, idet ydelserne ikke kunne anses for at være "skolemæssig eller faglig undervisning", efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. punktum.

Gældende praksis er, at undervisningsydelser, der leveres af en virksomhed, der er underleverandør til brug for en kursusvirksomhed, der står som den egentlige kursusvirksomhed, er momsfritaget, hvis undervisningsydelserne opfylder betingelserne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. punktum – som betinger, at ydelsen er "skolemæssig eller faglig undervisning".

De omhandlede ydelser i sagen opfyldte således ikke betingelserne for at være "skolemæssig eller faglig undervisning" og blev derfor omfattet af den almindelige momspligt.

Berigtigelse af moms – kreditnota og ny faktura

SKM 2010.860 LSR

En rideklub fik i Landsskatteretten medhold i en sag vedrørende fejlagtig faktureret moms.

Rideklubben var en momsfristaget forening efter momslovens bestemmelse om amatørsportsforeninger.

Rideklubben havde udlejet ridehal, heste og udstyr m.v. til to fysioterapeuter. Faktureringen var sket ved, at fysioterapeuterne havde udstedt afregningsbilag på leverancerne til rideklubben, hvoraf der fremgik moms.

SKAT og klubben var enige om, at de omhandlede leverancer var fritaget for moms.

Skattecentret traf afgørelse om, at rideklubben havde pligt til at indbetale den fejlagtigt fakturerede moms, idet SKAT mente, det ikke var muligt at berigtige fejlen ved at udstede kreditnota og ny faktura uden moms, når den nye faktura var på samme beløb som den tidligere faktura med moms.

Landsskatteretten fandt dog, at rideklubben ikke skulle indbetale den fejlagtigt fakturerede moms, hvis fejlen berigtiges over for køberen, og dette var sket ved, at den oprindelige faktura tilbagekaldes og erstattes af en korrekt faktura, eller ved at der udstedes kreditnota til berigtigelse af fejlen.

Det var Landsskatterettens opfattelse, at der ikke var hjemmel til at pålægge klubben at svare moms af den efterfølgende opkrævede betaling for de momsfrigtagne ydelser, selvom ydelsernes pris ikke svarer til de priser ekskl. moms, der oprindeligt blev opkrævet.

Vores bemærkninger

Vi er naturligvis enige i Landsskatterettens kendelse.

SKAT bør ikke blande sig i, hvordan 2 parter berigtiger en fejlagtig udstedt faktura.

Byggevirksomhed – byggeri for egen regning – garantiarbejder

SKM 2011.21 ØLR

Østre Landsret har i en kendelse stadfæstet Landsskatterettens kendelse i SKM 2008.666 LSR.

Sagen omhandlede en entreprenørvirksomhed, der for egen regning havde opført et byggeri. Efter byggeriet var overdraget til køber, var der opstået en række fejl og mangler ved byggeriet. Selskabet havde, som det er kustomme i branchen, skelnet mellem "mangler påvist ved afleveringen af byggeriet" (efterarbejder) og "mangler påvist efter afleveringen" (garantiarbejder).

Dette indebar, at selskabet ved brug af underleverandører til efterarbejder ikke foretog fradrag for momsen af

underleverandører, idet udbedringerne indgik som en del af den oprindelige byggesag og dermed som led i den momsfriske levering af fast ejendom.

Ved garantiarbejder oprettede selskabet en ny byggesag og foretog fradrag for momsen af underleverandører, idet selskabet anså udgifterne for at være afholdt som led i selskabets momspligtige byggeri.

Østre Landsret fastslog, at indkøbet af underentreprenører til brug for garantiarbejder vedrørte virksomhedens momsfriske levering af fast ejendom efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, og at der på den baggrund ikke var fradrag for momsen af underentreprenører.

Vores bemærkninger

Vi er enige i Østre Landsrets dom, idet der efter vores opfattelse ikke er forskel på den momsmæssige behandling af efterarbejder og garantiarbejder.

Dommen vil på trods af de nye regler om moms på levering af nye ejendomme fortsat være relevant i de tilfælde, hvor en virksomhed leverer momsfriske ejendomme, der er bygget efter egen regning. Det gælder eksempelvis ved ombygning af eksisterende ejendomme, hvor omkostningen til ombygningsarbejdet ikke overstiger grænserne (25% og 50% af salgspris/sidst tilgængelige ejendomsværdi) for, hvornår der er tale om en ny bygning.



Rejsebureau etableret i Schweiz ikke momspligtig i Danmark

SKM 2011.55 SR

Skatterådet har i dette bindende svar bekræftet, at et dansk rejseselskab, der påtænkte at etablere sig i Schweiz, ikke skal betale moms i Danmark efter særordningen for rejsebureauer.

Virksomheden solgte rejser via telefonsalg og website til danske kunder, og virksomheden havde en ansat i Danmark, som skulle varetage indkøbsfunktioner. Herudover købte virksomheden i et vist omfang regnskabsassistancer i Danmark.

Det er kun rejsebureauer, der enten er etableret i Danmark, eller der har fast forretningssted i Danmark, der skal betale moms i Danmark efter særordningen for rejsebureauer.

Skatterådet slog først fast, at selskabet ikke kunne anses for at være etableret i Danmark.

Det var herefter spørgsmålet, om der i Danmark ville blive etableret et fast forretningssted, som opfylder visse mindstekrav med hensyn til stabilitet i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser, og hvorfra der faktisk vil blive præsteret tjenesteydelser.

Virksomheden ville efter det oplyste ikke etablere kontor, idet den eneste af virksomhedens ansatte, som var bosiddende i Danmark, kun ville have et kontor i hjemmet, som ikke havde karakter af repræsentationskontor.

Selskabet leverede ikke rejseydelser fra Danmark. Aktiviteten i Danmark ville bestå i forhandling af kontrakter med leverandører samt indkøb af forskellige tjenesteydelser, som delvist ville blive udført i Danmark.

Skatterådet nåede frem til, at virksomheden ikke skulle betale moms i Danmark, da den ikke ville få fast forretningssted i her.

Rejsebureauer – egenproduceret guideydelse

SKM 2010.838 SR

Skatterådet kunne bekræfte, at den guideydelse, som virksomheden selv leverede, ikke skulle medtages ved opgørelsen af fortjenstmargenen efter de nye momsregler gældende fra 1. januar 2011.

Skatterådet kunne desuden bekræfte, at den egenproducerede guideydelse var momsfri, når guideydelsen var af samme karakter, som guideydelse behandlet i SKM 2009.233 SR, og når leveringsstedet er i Danmark.

De omtalte guideydelser i SKM 2009.233 SR blev momsfritaget på baggrund af, at de uddannede turistførere, der udførte guideydelserne, selv forfattede teksterne til de enkelte foredrag og fortællinger, og at turistførerne havde en høj grad af frihed i udformningen heraf, således at disse gav en personlig fortolkning af kultur, historie m.v. for de enkelte seværdigheder.

Skatterådet fastslog, at prisen på den egenproducerede guideydelse skulle faktureres særskilt til kunden.

Rejsebureau – formidling i fremmed navn

SKM 2011.297 SR

En virksomheds formidling af udlejning af både og sejlskibe samt færebilletter til henholdsvis private og busarrangører var ikke omfattet af særordningen for rejsebureauer, men skulle i stedet behandles som almindelige momspligtige formidlingsydelser.

Baggrunden for, at ydelserne ikke var omfattet af særordningen for rejsebureauer, var, at formidlingen skete i fremmed navn. For at blive omfattet af særordningen skal virksomheder handle i eget navn.

Holdingselskab – selvstændig økonomisk virksomhed

SKM 2010.816 LSR

Et dansk holdingselskab, som opkøbte produktionsmaskiner her i landet og indskød disse som apportindskud i forbindelse med en kapitalforhøjelse i selskabets udenlandske datterselskab, ansås for at foretage afgiftspligtige transaktioner efter momslovens § 4, stk. 1.

Holdingselskabet havde således fradrag for indkøbet af produktionsmaskinerne, idet retten til som ejer at råde over produktionsmaskinerne overgår til det udenlandske datterselskab mod vederlag i form af kapitalandele.

Gymnasium – momspligt – elafgift – vandafgift

SKM 2010.788 LSR

Et gymnasium, der var en selvejende institution inden for den offentlige forvaltning, havde bl.a. indtægter fra kantinesalg og salg af fotokopier.

Landsskatteretten fandt, at gymnasiets undervisningsaktivitet, der i det hele taget blev leveret vederlagsfrit, ikke var omfattet af momslovens anvendelsesområde.

Det var derfor korrekt, at skattecentret på baggrund af undervisningsaktiviteten havde foretaget en korrektion af skolens fradragsret for moms af fællesomkostninger efter et skøn opgjort efter momslovens § 38, stk. 2.

Landsskatteretten godkendte endvidere det af skattecentret udøvede skøn efter momslovens § 38, stk. 2, og stadfæstede derfor efteropkrævningen af moms.

I konsekvens heraf blev skattecentrets efteropkrævning af el- og vandafgift også stadfæstet.

Køb og salg af valuta

SKM 2011.135 SR

Skatterådet kunne bekræfte, at en virksomhed, der har til hensigt at købe valuta til underkurs, for derefter i eget regi at forædle denne i form af sortering, kontroloptælling, kontrol af sedlers og mønters gangbarhed m.v., for til sidst at sælge den pågældende valuta til overkurs, er en momsfritaget hovedydelse, som anses for omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra d).

Det samme gør sig gældende, hvis prisfastsættelsen fastlægges på baggrund af enhedspriser, der er aftalt med kunden.

I begge tilfælde lægger Skatterådet afgørende vægt på, at der er realitet i det pågældende køb og salg, således at der faktisk overføres beløb mellem parterne, samt at der sker en overgang af risikoen for valutaen, således at der indtræder retlige og økonomiske ændringer.

Factoringvirksomhed

SKM 2011.170 ØLR

Skatteministeriet fik ikke medhold i, at sagsøgerens factoringvirksomhed skulle anses for delvis momsfri forsikringsvirksomhed, idet Landsretten med henvisning til praksis fra EU-Domstolen fandt, at factoringvirksomhe-

den som sådan udgør momspåligtig "inddrivelse af fordringer".

Skatteministeriet fik dog medhold i, at leveringsstedet for sagsøgerens ydelser er Danmark, når debitorerne i henhold til de overtagne fordringer er hjemmehørende her i landet.

Endelig fik ministeriet medhold i, at sagsøgeren ikke i forbindelse med sin opgørelse af deres fradragsret for fællesomkostninger ud fra et nettorentep princip var berettiget til at modregne renteudgifter til moderselskabet H1.1 A/S i sagsøgerens momsfri omsætning i form af renteindtægter fra indlans- og udlansvirksomheden under sagsøgerens indenlandske factoringvirksomhed.

Sagen vedrørte en række andre moms- og lønsumsafgiftsspørgsmål, som ikke var omtvistet for Landsretten.

Grænsehandelskoncept – handel med campingvogne

SKM 2011.114 SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at en virksomhed kunne sælge en campingvogn uden moms efter reglerne i momslovens § 34, stk. 1, nr. 1 til deres tyske samarbejdspartner, således at den tyske samarbejdspartner efterfølgende kunne sælge campingvognen videre med tysk moms til en dansk kunde. Det gjaldt, når kunden havde udvalgt campingvognen i den danske virksomheds udstillingslokaler, og når virksomheden var behjælpelig med at indtaste oplysninger til et købstilbud på vegne af den danske kunde, som ønskede at købe en campingvogn hos den tyske samarbejdspartner.

Skatterådet afviste endvidere at besvare et supplerende spørgsmål, som blev fremsat af spørger, efter at spørger havde modtaget Skatteministeriets indstilling i høring, og som bygger på faktiske omstændigheder, der er ændrede i forhold til de oprindeligt beskrevne.

Skatterådet er dermed af den opfattelse, at aftalen reelt er indgået mellem den danske virksomhed og den danske kunde, hvorfor leveringsstedet for campingvognen også anses for at være i Danmark. Det betyder, at der skulle betales dansk moms af konceptet.



Grænsehandelskoncept – skærpet praksis – træpiller

SKM 2011.206 SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at en virksomhed kunne sælge træbrændsel fra sit tyske firmas adresse i Tyskland med tysk moms via firmaets danske hjemmeside, når varerne blev leveret til det tyske firma på en trailer, som ikke læsses af, men som, når indholdet af traileren er solgt eksempelvis til 4 danske kunder, afhentes af en dansk vognmand, som de 4 kunder har betalt for at hente og levere varerne.

Skatterådet kunne endvidere ikke bekræfte, at varerne kunne sælges med tysk moms, når varerne allerede, forinden de leveres på en trailer til det tyske firma, er solgt til danske kunder, og den vognmand, der leverer til det tyske firma, optræder som underleverandør til den danske vognmand, som de danske kunder har hyret, og herefter fortsætter turen direkte til de danske kunder, blot med nye papirer.

Der skal således være tale om reel handel mellem den tyske virksomhed og den danske køber, for at der kan sælges med tysk moms.

Grænsehandelskoncept – salg af træpiller

SKM 2011.207 SR

Skatterådet kunne bekræfte, at en virksomhed kunne sælge træpiller fra sit tyske lager uden dansk moms via selskabets danske hjemmeside og modtage betaling herfor med betalingskort eller bankoverførsel til selskabets danske bankkonto.

Skatterådet kunne endvidere bekræfte, at virksomheden kunne foretage en henvisning til en ekstern fragtmænd i forbindelse med modtagelsen af bestillingen af varer, hvor kunden betaler direkte til fragtmænd, uden at dette medfører afregning af dansk moms på de solgte varer.

Skatterådet bemærkede dog, at besvarelsen ikke udelukker, at SKAT efterfølgende på baggrund af yderligere tilvejebragte oplysninger om de konkret foretagne transaktioner konstaterer, at der efter en samlet helhedsbedømmelse af transaktionerne, eller eventuelt ud fra misbrugsbetragtninger, er tale om fjernsalg, og dermed skal afregnes dansk moms.

Skatterådet kunne dog ikke bekræfte, at spørgers tyske filial, efter ordremodtagelse fra en dansk kunde, kan bestille træpillerne fra en polsk fabrikant til levering direkte til den danske kunde, uden fysisk at have været på den tyske filials lagerplads, uden afregning af dansk moms.

Golfbane – udlejning og vedligeholdelse

SKM 2011.405 VLR

Landsretten fandt, at virksomhedens udlejning til en golfklub af et kampklart golfanlæg måtte anses for dels en momsfri udlejning af selve golfbanen, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, og dels en momspåligtig ydelse vedrørende vedligeholdelse af banen, jf. momslovens § 4, stk. 1, 1. pkt.

Skatteministeriet fik derfor medhold i, at transaktionen ikke kunne anses for en samlet momsfri udlejningsydelse, jf. EU-domstolens praksis om den momsmæssige behandling af sammensatte ydelser.

Afgørelsen får stor betydning for driften af kommercielle baner, idet golfklubberne som udgangspunkt ikke har fradrag for momsen af vedligeholdelsen. Samtidig består omkostningerne ved vedligeholdelse af banerne primært af løn til greenkeepere m.v., hvorfor baneudlejer ikke har et momsfradrag i samme omfang som den udgående moms.

Forening – momspligt

SKM 2011.296 SR

Skatterådet har taget stilling til, om en forening, hvis formål er at fremme interessen og kendskabet til et konkret kortspil, er momspligtig af sine medlemskontingenter og øvrigt salg til medlemmerne.

Først finder Skatterådet, at der er tale om en forening, der driver økonomisk virksomhed, da foreningen ud over at modtage kontingentindtægter, også sælger foredrag og uddannelse til sine medlemmer.

Herefter tager Skatterådet stilling til, om foreningen kan momsfrtages, når foreningen ikke har til formål at tjene penge, og salget ikke vil skabe konkurrenceforvriddning.

Efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 4, omfatter momsfrigørelsen foreningers levering af ydelser og varer i nær tilknytning hertil til deres medlemmer i disses fælles interesse og mod et kontingent.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 4, opregner udtømmende de formål, en forening skal have for at kunne blive fritaget i henhold til denne bestemmelse. Af ordlyden følger, at foreningens formål skal være af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller vedrøre borgerlige rettigheder.

Allerede fordi foreningens formål ikke er af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller vedrører borgerlige rettigheder, er foreningen, efter Skatterådets opfattelse, udelukket fra at blive omfattet af momsfrigørelsen for foreninger.

Moms ved salg af værdikuponer

SKM 2011.354 SR

Skatterådet har i dette bindende svar taget stilling til den momsmæssige behandling af salg af værdikuponer over internettet. Der er tale om værdikuponer, som giver køberen ret til at købe varer eller ydelser fra eksterne selvstændige leverandører over internettet, eksempelvis restaurantbesøg, hotelophold, wellnessophold m.v. Der kan også være tale om salg af varer. Konceptet kan også være relevant for salg af værdikuponer, som købes over disken i en almindelig butik.

Setup

Det bindende svar vedrører en virksomhed, hvor et fællesskab indkøber varer og ydelser med henblik på at opnå fordelagtige mængderabatter. Det danske selskab (sælgeren af værdikuponerne), som har anmodet om det bin-

dende svar, indgår aftaler med danske virksomheder (eksterne selvstændige leverandører) om salg af værdikuponer over internettet, som giver køberne mulighed for at købe varer og ydelser hos leverandørerne med rabat.

Når køberen af værdikuponen indløser den hos leverandøren, betaler sælgeren af værdikuponen salgssummen med fradrag af 30% til leverandøren. Hvis køberen ikke indløser værdikuponen, har leverandøren ikke ret til betaling fra sælgeren, og sælgeren beholder derfor hele salgssummen.

Forretningsgangen kan skitseres sådan:

1. Spørger og den relevante partner indgår en partneraftale, hvorefter spørger forpligter sig til at sælge værdikuponer
2. Kunden bestiller en værdikupon på spørgers hjemmeside
3. Under forudsætning af, at det fastsættes minimum antal af kunder bestiller værdikuponen, indgås endelig aftale mellem spørger og kunden, og spørger trækker samtidig købesummen fra kundens konto eller kreditkort
4. Spørger sender værdikuponen til kunden via e-mail
5. Kunden kan indløse værdikuponen hos den relevante partner inden for gyldighedsperioden
6. Partneren sender den indløste værdikuponen til spørger med krav om betaling for den til kunden leverede vare eller ydelse. Partneren har ikke krav på betaling fra spørger for ikke-indløste værdikuponer
7. Hvis værdikuponen indløses, betaler spørger købesummen for værdikuponen med fradrag for 30% til partneren.

Den momsmæssige behandling

Det var Skatterådets opfattelse, at sælgeren af værdikuponerne ikke handler i eget navn over for køberne, men derimod i leverandørernes navn, idet køberne køber en forudbestemt vare eller ydelse fra en forudbestemt leverandør.

Som følge heraf skal sælgeren ikke afregne moms i forbindelse med salget af værdikuponerne, idet leveringen af varerne eller ydelserne anses for at ske direkte fra leverandøren til køberen.

Leverandøren skal beregne moms af den pris, som varen eller ydelsen er udbudt til, og som kunden betaler for varen eller ydelsen, dvs. den fulde pris uanset fradraget på 30% til sælgeren.

Når en værdikupon indløses, og sælgeren videreafregner salgssummen til leverandøren, udgør denne videreafregning ikke i sig selv en momspligtig transaktion, og der skal derfor ikke afregnes moms.

Til gengæld anses den ydelse, som sælgeren leverer til leverandøren i form af håndtering af mængderabatordning, reklame, fremskaffelse af købere m.v., som en

momspligtig ydelse. Der skal derfor afregnes moms af vederlaget på de 30% af salgssummen for værdikuponerne. Momsafregningen skal ske på det tidspunkt, hvor køberens indløser værdikuponen hos leverandøren.

I de tilfælde, hvor værdikuponen ikke indløses, og hvor sælgeren beholder hele salgssummen, skal der afregnes moms af hele salgssummen, idet der er tale om en del af leverandørens betaling for sælgerens ydelse. Momsafregningen skal ske på det tidspunkt, hvor det kan konstateres, at sælgeren har et endeligt krav på at beholde beløbet, dvs. når værdikuponens gyldighedsperiode er udløbet.

Moms – ventelistegebyrer

SKM 2011.426 SR

Skatterådet skulle i dette bindende svar tage stilling til, om boligadministrationskontorer skulle betale moms af de ventelistegebyrer, de opkræver hos boligsøgende, der ønsker at blive skrevet op til en lejlighed.

Boligadministrationskontoret ejer ikke selv lejeboligerne, men skal agere som fælles tilmeldingskontor/ administrationsenhed, hvor alle de personer, der er interesserede i de tilsluttede boligforeningers lejeboliger, kan komme på en fælles venteliste mod betaling af et gebyr.

Skatterådet bekræftede, at levering af et fælles opnoteringssystem er en momspligtig aktivitet efter 1. januar 2011, når den, der fakturerer ydelsen, ikke selv ejer de lejeboliger, som det fælles opnoteringssystem relaterer sig til. Den momspligtige ydelse er den, der leveres af boligadministrationskontoret til udlejer ved at drive opnoteringssystemet.

Boligadministrationskontoret skal afregne moms af vederlaget for ydelsen. Der skal ikke opkræves moms af de gebyrer, de boligsøgende betaler for at blive opnoteret.

Det fremgår af bekendtgørelsen om udlejning af almene boliger, at der skal opkræves et ventelistegebyr, der ikke i væsentligt omfang må overskride udgifterne ved administration af ventelisten. Det fremgår endvidere, at ventelisten føres for alle boligorganisationens afdelinger, og at der kan etableres en fælles venteliste for flere boligorganisationer.

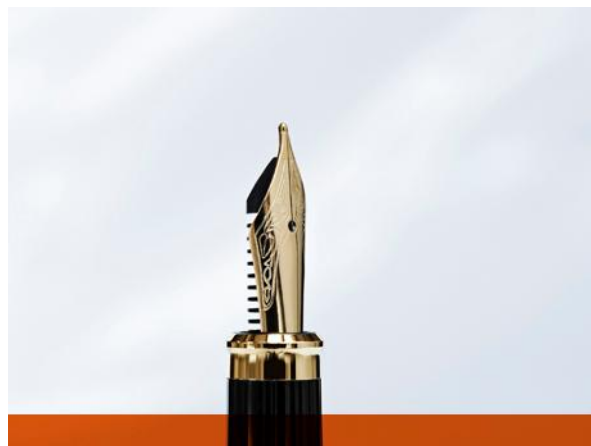
Det var på den baggrund Skatterådets opfattelse, at de gebyrer, som boligsøgende skal betale for at blive opført og ajourført på ventelisten, er omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, idet gebyret må anses som en integreret del af udlejning af den faste ejendom, der er fritaget for moms.

Det ændrer ikke på dette forhold, at ventelistesystemet administreres af boligadministrationskontoret, og ikke af boligorganisationerne selv, idet det er boligorganisationerne der efter bekendtgørelsen har ret til at opkræve gebyret, og gebyret må dermed anses for at være opkrævet af boligadministrationskontoret på boligorganisationernes vegne.

Boligadministrationskontoret må derfor ikke opkræve moms på de gebyrer, der opkræves af de boligsøgende.

Derimod fandt Skatterådet, at den ydelse, som boligadministrationskontoret leverer, til boligorganisationerne, er momspligtig, idet denne forestår driften af venteliste-systemet på deres vegne.

Hvis det mellem boligorganisationerne og administrationskontoret er aftalt, at denne kan beholde de opkrævede gebyrer, må disse beløb anses for at være det vederlag, som boligorganisationerne betaler for den administrationsydelse, der leveres til organisationerne.



Moms – rykkergebyrer

SKM 2011.428 SR

Skatterådet skulle i dette bindende svar tage stilling til, om de rykkergebyrer, som ejendomsadministratorer opkræver hos lejerne ved for sen betaling, var momspligtige.

Ejendomsadministrator har en aftale med udlejer om, at hvis der er rester, så skal han på udlejers vegne rykke med de gebyrer, der er tilladt efter loven. Det er endvidere aftalt, at ejendomsadministrator i så fald er berettiget til at modtage et ekstra vederlag svarende til det rykkergebyr, der lovligt kan opkræves over for lejer, andelshaver eller aktionær.

Skatterådet mente ikke, at en ejendomsadministrator kunne undlade moms ved fakturering til udlejer af ekstravederlaget for at opkræve rykkergebyrer hos udlejers rester, uanset at der ikke opkræves moms af rykkergebyret hos restanterne.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at administrator efter aftale med udlejer kunne fakturere udlejers rester direkte og uden moms. Det skyldes, at Skatterådet var af den opfattelse, at rykkergebyret rettelig tilkommer udlejer, og hvis det er aftalt mellem udlejer og administrator, at administrator kan beholde gebyret, må dette betragtes som administrators vederlag for arbejdet med rykkerproceduren, som administrator udfører for udlejer, og dette vederlag er momspligtigt.

Ridefysioterapi – momsbehandling

SKM 2011.205 SR

1. Vederlag for ridefysioterapi

Skatterådet har i et bindende svar bekræftet, at ridefysioterapi var momsfritaget, selvom det blev leveret med delvis egenbetaling.

Det har således ingen betydning for lægehenvist ridefysioterapi, om det er regionen (reelt kommunen), der betaler hele ydelsen, eller om ydelsen leveres med delvis egenbetaling.

Det afgørende for momsfrigtagelsen er, at fysioterapeuten har opnået autorisation i henhold til lov om fysioterapeuter.

Det er videre afgørende, at formålet med fysioterapien er at forbedre, vedligeholde eller forhale forringelse af funktioner hos personer med et varigt svært fysisk handicap eller en funktionsnedsættelse som følge af progressiv sygdom. Det er ligeledes oplyst, at der i forbindelse med visitering af ridefysioterapi skal foreligge en lægehenvielse, der skal indeholde en beskrivelse af såvel patientens aktuelle sygdomsbillede, som den funktionsnedsættelse fysioterapien skal rettes mod.

2. Køb af tilrådighedsstillelse af heste m.v.

Skatterådet bekræftede endvidere, at fysioterapeuten købte en momspligtig ydelse, når de fik stillet heste til rådighed til rideskole.

Derimod var en *rideklub* ikke momspligtig af tilrådighedsstillelse af heste til fysioterapeuten.

Begrundelsen herfor er, at der som udgangspunkt skal betales moms af levering af varer og ydelser, der mod vederlag leveres af en afgiftspligtig person her i landet.

Undtaget herfra er bl.a. 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.

Efter Momsnævnets afgørelse 625, 1979, er specialuddannede fysioterapeuters arbejdsydelser i forbindelse med handicaprideundervisning undtaget fra momspligten efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, mens rideskoler skal svare moms af de vederlag, som skolen opnår ved at stille heste og anlæg til rådighed.

En *rideskole* drives som udgangspunkt med gevinst for øje, og derfor anses drift af en sådan som afgiftspligtig virksomhed, idet der ikke i momsloven findes en bestemmelse, der fritager denne form for virksomhed.

Fritagelsen i momsloven om ydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning til fordel for sports- og idrætsudøvere er alene aktuel, såfremt ydelsen leveres af virksomheder, der ikke drives med gevinst for øje. Dette medfører, at *rideklubber* typisk vil være omfattet af denne fritagelse.

Ved vurderingen af, at *rideklubber* kan levere ydelsen momsfrit, lægges det derfor til grund, at en rideklub, for at kunne være omfattet af momsfritagelsen, er medlem af Dansk Rideforbund, idet en rideklub ikke kan være medlem af Dansk Rideforbund, hvis den drives med gevinst for øje.

Moms – udlægsreglerne

SKM 2011.355 SR

Skatterådet har i et bindende svar taget stilling til, at en virksomhed, der anvender udlægsreglerne, ikke har mulighed for at fratække momsen på den udgift, som viderefaktureres til slutkunden som et udlæg.

Spørger - en postordrevirksomhed - mente, at ved anvendelse af andre pakkedistributører end Post Danmark, hvor transportomkostningen tillægges moms, ville virksomheden blive konkurrencemæssigt ligestillet med Post Danmark, hvis postordrevirksomheden kunne fratække momsen på pakkedistributionen og viderefakturere udgiften uden moms, som et udlæg.

Denne løsning var der dog ikke hjemmel til, idet udlæg ikke anses som en omkostning, som er afholdt af postordrevirksomheden.

Udlejningsbiler – reduceret grundlag – fællesregistrering

SKM 2011.422 SR

Skatterådet blev anmodet om at vurdere, om en fællesregistreret virksomhed kunne anvende reglerne om moms af et reduceret grundlag ved salg af udlejningsbiler.

Spørger var en koncern af datterselskaber, som var henholdsvis finansselskaber, værksteder og leasingselskaber. Spørger havde fejlagtigt anvendt momsreglerne om reduceret grundlag, hvilket de kunne løse ved en fællesregistrering.

Spørger ville derfor gerne have bekræftet, at momslovens regler om anvendelse af reduceret grundlag kunne anvendes.

Efter en fællesregistrering anses de fællesregistrerede virksomheder i momsmæssig henseende som én virksomhed. Intern handel med varer og ydelser skal ske uden beregning af moms, og fradragsretten opgøres under ét. Intern omsætning skal ligeledes ikke indgå i beregningen af hel eller delvis fradragsret.

Skatterådet fandt, at reglerne om reduceret grundlag kan anvendes af fællesregistreringen, når bestemmelsens betingelser i øvrigt er opfyldt.

Udlejningsvirksomheder (og køreskoler) kan momsberigtige motorkøretøjer, der har været anvendt til udlejning (eller køreundervisning), på et reduceret grundlag, når de udtages til ejerens private brug eller sælges. Bestemmelsen omfatter kun motorkøretøjer, der skal registreres efter færdselsloven.

Uden for falder motorkøretøjer, der ikke skal registreres, f.eks. motorkøretøjer, der anvendes på køretekniske anlæg, til stockcarløb og lign.

Spørger er en virksomhed, som leaser køretøjer ud, som skal registreres.

Det reducerede grundlag iht. momslovens § 30, udgør et beløb, der svarer til momsgrundlaget ved motorkøretøjets første momsberigtigelse her i landet fratrukket et beløb, der forholdsmæssigt udgør dette grundlags andel

af det samlede værditab på motorkøretøjet. Formålet med bestemmelsen er, at man undgår at betale moms af registreringsafgiften, som indgår i motorkøretøjets samlede salgspris, og som ikke bliver momsberigtiget ved salg af nye motorkøretøjer. Hvis momsgrundlaget udgjorde 35% af motorkøretøjets oprindelige salgspris, udgør det reducerede grundlag også 35% af videresalgsprisen.

Beregningsmodel:

$$\frac{\text{Momsgrundlag ved køb} \cdot \text{salgspris}}{\text{Købspris}}$$

Eksempel:

	DKK
Momsgrundlag	150.000
Moms	37.500
I alt	187.500
Registreringsafgiften	300.900
Total købspris for køretøjet	488.400

Momsgrundlaget på DKK 150.000 udgør således 31% af købsprisen på DKK 488.400.

Motorkøretøjet sælges senere for DKK 300.000.

Det reducerede grundlag udgør herefter 31% af DKK 300.000 = DKK 93.000.

Moms 25% af DKK 93.000 = DKK 23.250.

Moms ved købet er den moms, der er beregnet af motorkøretøjets momsgrundlag ekskl. registreringsafgift. Salgsprisen er den aftalte pris, som opnås ved afsætning af motorkøretøjet her i landet. Købsprisen ved motorkøretøjets første momsberigtigelse her i landet udgør for indregistrerede motorkøretøjer nyvognsprisen, hvorimod købsprisen for importerede brugte biler er vurderingsprisen.

Hvis momsen bliver beregnet efter disse særlige regler, må den udstedte faktura ikke indeholde momsbeløbets størrelse eller være udformet på en sådan måde, at momsbeløbet kan udregnes, jf. momslovens § 30, stk. 2. På denne måde sikres det, at en registreret virksomhed ikke fradrager momsbeløbet ved køb af det brugte motorkøretøj.

Leasingselskab – levering af forsikringsydelse til leasingtager

SKM 2011.427 SR

Skatterådet fandt i et bindende svar, at et leasingselskab leverede en selvstændig moms fritaget forsikringsydelse til leasingtager, når leasingselskabet viderefakturerede en forsikringspræmie.

Spørger er et leasingselskab, der tilbyder deres kunder forskellige former for leasing, herunder flexleasing. Flexleasing indebærer, at der alene betales registreringsafgift for de måneder, hvor bilen er på plader.

Leasinggiver, som ejer køretøjet, sørger for forsikring, og udgiften viderefaktureres til leasingtager. De biler, som er omfattet af flexleasing, har en relativ høj forsikrings-

præmie, og leasinggiver vil derfor ikke have nogen fortjeneste herfor.

Spørger havde argumenteret for, at udlægsreglerne kunne anvendes, hvilket Skatterådet ikke kunne bekræfte.

Skatterådet mente derimod, at spørger leverede en selvstændig forsikringsydelse.

Ved denne vurdering henså Skatterådet til følgende begrundelse:

Det var leasinggiver, som var ejer af bilerne, og forsikringsudgiften blev viderefaktureret.

I momssystemdirektivet anvender man ikke begrebet forsikringsvirksomhed, men derimod begrebet forsikringstransaktion.

For at der kan være tale om en forsikringstransaktion, kræves det, at der består et kontraktforhold mellem den, der leverer forsikringsydelsen, og den, hvis risiko dækkes af forsikringen - den forsikrede.

Det har ikke betydning for moms fritagelsen, om den, der leverer forsikringsydelsen, har særlig tilladelse til at drive forsikringsvirksomhed.

Skatterådet finder, at spørger leverer en selvstændig forsikringsydelse til leasingtagerne og opkræver et vederlag herfor.

Spørger skal således ikke opkræve og afregne moms af de beløb, der opkræves til dækning af forsikringspræmien fra leasingtagerne. Dette er dog ikke begrundet i, at udgiften afholdes på vegne af leasingtageren som udlæg, men idet der er tale om en selvstændig moms fritaget forsikringsydelse.

Udlæg – gebyrer vedr. tilstandsrapporter og energimærkning

SKM 2011.429 SR

Skatterådet har taget stilling til, at afgifter og gebyrer, som betales vedrørende:

- Tilstandsrapporter til Erhvervs- og Byggestyrelsen på DKK 296, og
- Energimærkning til Energistyrelsen på DKK 125,

kan anses som udlæg, således der ikke skal afregnes moms af godtgørelsen.

Gebyret opkræves hos kunderne, og der beregnes ingen avance af det betalte beløb.

Skatterådet begrundede svaret med, at beløb, som en sælger modtager fra køber som godtgørelse af omkostninger, som sælger har afholdt i købers navn og for dennes regning, kan holdes uden for momsgrundlaget.

Betingelserne er, at sælger opfører de omhandlede beløb på en udlægskonto, og at sælger kan gøre rede for de enkelte udlægsbeløb.

Kan et beløb holdes uden for momsgrundlaget som udlæg, har sælgeren, der foretager udlægget, ikke fradrag for den købsmoms, der vedrører udlægget.

Endelig var betingelsen, om at der ikke beregnes en avance, opfyldt.

Udlægget falder uden for momslovens anvendelsesområde og har derfor ingen påvirkning af sælgerens momsfradragret for øvrige udgifter.

Sygehus - driftsoverenskomst

SKM 2011.303 LSR

Behandlinger udført af et specialsygehus ved levering mod vederlag i henhold til driftsoverenskomst indgået med en region var lønsumsafgiftspligtig.

Det var specialsygehusets opfattelse, at der ikke var tale om leveringer mod vederlag, idet behandlingerne var leveret ifølge en driftsoverenskomst.

Landsskatteretten slog dog fast, at behandlinger udført af specialsygehuset i henhold til driftsoverenskomst, omfatter ifølge det oplyste hospitalsbehandling på lands- og landsdelsniveau. Som betaling for ydelserne fakturerer specialsygehuset Regionen for udførte behandlinger. Behandlingerne er derfor afgiftspligtige ydelser, hvor der sker levering mod vederlag, jf. momslovens § 4, stk. 1. Ydelserne er dog fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, idet der er tale om hospitalsbehandlinger. Det medfører, at der skal betales lønsumsafgift af aktiviteten.

7. TOLD OG AFGIFTER

Lovgivning

Fedtafgift

Lov nr. 247 af 30.03.2011

Fedtafgiften træder i kraft 1. oktober 2011.

Baggrund for fedtafgiften

Formålet med fedtafgiften er at tilskynde til bedre kostvaner og dermed styrke befolkningens sundhed.

Regeringen nedsatte i 2008 en Forebyggelseskommission, som i april 2009 afgav en række anbefalinger til en styrket forebyggende indsats. Kommissionen konstaterer bl.a., at et højt indtag af mættet fedt er forbundet med en øget risiko for hjertekarsygdomme.

Lovforslaget bidrager samtidig til finansiering af den lave skat på arbejdsindkomst, der var en konsekvens af forårspakken 2.0.

Det sker ved at tilskynde til et reduceret indtag af mættet fedt via en afgift på DKK 16 pr. kg mættet fedt i visse fødevarer med et indhold af mættet fedt på over 2,3 vægtprocent.

Typiske fødevarer med et højt indhold af mættet fedt er fødevarer som mejeriprodukter, kødprodukter, fedtstoffer og olier, mens kornprodukter, frugt og grønt har et meget lavt eller intet indhold af mættet fedt.

Hvilke varer er omfattet?

Følgende varer er omfattet af fedtafgiften, hvis indholdet af mættet fedt i fødevareren overstiger 2,3 vægtprocent:

1. Kød
2. Mejeriprodukter under varekoderne 0401- 0406
3. Animalsk fedt, under varekoderne 1501-1504 og 1516, der er udmeltet eller på anden måde ekstraheret
4. Spiseolier og fedtstoffer under varekoderne 1507-1516
5. Margarine under varekode 1517
6. Smørbare blandingsprodukter under varekode 2106
7. Andre fødevarer, der efter en samlet bedømmelse af deres beskaffenhed og anvendelse samt den måde, hvorpå de markedsføres, kan betragtes som erstatningsvarer for eller efterligninger af de varer, som er nævnt i nr. 1-6.

Da alene fødevarer, hvis indhold af mættet fedt overstiger 2,3 vægtprocent, er afgiftspligtige, vil en række fedtfattige mælkeprodukter m.v. således ikke blive omfattet af afgiftspligten.

Særligt om kød

Virksomheder, der forarbejder kød, kan opgøre afgiftsgrundlaget efter nogle standardsatser, der er nævnt i lovens bilag 1 eller på udskæringsniveau.

For så vidt angår kød, finder bagatelgrænsen ikke umiddelbart anvendelse, hvis afgiftsgrundlaget opgøres ved anvendelse af gennemsnitssatserne i bilag 1 i loven. Bilag 1 er gengivet som tabel 1 herunder.

Satserne i bilag 1 er netop udtryk for, at nogle udskæringer indeholder meget mættet fedt, mens andre indeholder mindre fedt. Opgøres afgiftsgrundlaget således efter bilag 1, skal der beregnes afgift, selvom fedtindholdet ligger under 2,3%.

Der er to typer af kød, hvor samtlige udskæringer ligger under bagatelgrænsen på 2,3%, og satsen er derfor fastsat til nul for disse, og de omfattes derfor ikke af afgiften. Det gælder for kød fra kalkuner og kaniner/harer.

Standardsatser fra bilag 1

Kød	Mættet fedt pr. 100 g	Afgift i DKK pr. kg kød
Kvæg	5,2	0,83
Svin	6,5	1,04
Får og geder	6	0,96
Heste, muldyr, æsler	4	0,64
Kyllinger, høns og vildfugle m.fl.	2,5	0,40
Ænder og gæs	12,1	1,94
Kalkuner	0	0,00
Kaniner og harer	0	0,00
Andet vildt (dyr)	1,6	0,26
Andet kød	4,2	0,7

Vælger virksomheden i stedet at opgøre afgiftsgrundlaget på udskæringsniveau, således at fedtindholdet varierer med udskæringen, vil der være udskæringer af kød, som falder under bagatelgrænsen, ligesom der vil være nogle, der ligger over gennemsnitssatsen i bilag 1.

Hvis virksomheden vælger at opgøre afgiftsgrundlaget på udskæringsniveau, kan afgiftsgrundlaget fastlægges på to måder. Virksomheden kan enten vælge at,

- Anvende de offentligt tilgængelige fødevareroplysninger i fødevarerdatabase vedrørende rått og uforarbejdet kød eller
- Foretage en konkret måling af fedtindholdet i udskæringen.

Leverer slagteriet m.v. ikke opskåret kød, men kun halve, kvarte eller grovparterede dyr, skal den fratrække 27,5% af afgiftsgrundlaget, for så vidt angår svinekød og 25% af afgiftsgrundlaget for øvrige kødtyper, når den afgiftspligtige mængde fedt opgøres.

Dette fradrag skal kompensere for spild i forbindelse med den færdige udskæring i detalledet.

Kødet undergår derefter yderligere opskæring, inden det sælges til forbrugerne fra den lokale slagtermester, supermarkedet, forarbejdningsvirksomheder eller andet.

Andre varer end kød

For andre fødevarer end kød kan den afgiftspligtige mængde fedt opgøres ved:

- Næringsdeklarationen på varen, hvis en sådan findes
- Offentligt tilgængelige fødevareroplysninger, som fastsætter gennemsnitlige standarder for indholdet af mættet fedt i visse fødevarer
- Teknisk analyse af den konkrete fødevarer.

Hvis vægten af mættet fedt ikke kan dokumenteres ved ovenstående, skal der betales afgift af fødevarens totale fedtindhold af såvel mættet som umættet fedt. Hvis dette heller ikke kan oplyses, skal der betales afgift af hele varens nettovægt. SKAT kan dog ud fra et skøn tillade, at afgiften betales af en mindre mængde.

Hvem skal registreres?

Virksomheder, der fremstiller, indfører eller sælger afgiftspligtige fødevarer fra udlandet, skal registreres efter fedtafgiftsloven som enten:

- Oplagshaver,
- Varemodtager eller
- Fjernsalgssælger.

Fælles for de 3 registreringsformer gælder dog, at virksomheder med en årlig omsætning af afgiftspligtige varer eksklusivt afgift på DKK 50.000 eller derunder ikke skal lade sig registrere for og betale fedtafgift.

Oplagshavere

Virksomheder, der erhvervsomt fremstiller afgiftspligtige fødevarer, skal registreres som oplagshavere.

Virksomheder, der fremstiller fødevarer til eksport, eller fremstiller fødevarer som ikke er egnet til menneskeføde, kan også lade sig registrere som oplagshavere.

Desuden kan mellemhandlere, der sælger varer til andre fedtafgiftsregistrerede virksomheder, vælge at lade sig registrere som oplagshavere.

Fordelen ved en oplagshaverregistrering i forhold til en registrering som varemodtager er, at en oplagshaver kan have afgiftspligtige varer liggende på lager, uden at afgiften er betalt, og hvor afgiften først betales ved udlevering fra eller forbrug i virksomheden.

Varemodtagere

Virksomheder, der indfører afgiftspligtige fødevarer fra udlandet, skal lade sig registrere som varemodtager.

Som varemodtager betaler virksomheden afgiften ved modtagelsen af afgiftspligtige fødevarer fra udlandet.

Virksomheder, der indfører fedtafgiftspligtige fødevarer, kan dog vælge at lade sig registrere som oplagshaver,

hvis de udelukkende driver mellemhandel med afgiftspligtige varer til andre registrerede virksomheder.

Fordelen herved er, at afgiften først skal betales, når varen sælges.

Fjernsalg

Udenlandske virksomheder, der er momsregistreret efter momslovens regler om fjernsalg, med en omsætning på mere end DKK 280.000, og som sælger afgiftspligtige varer, skal lade sig registrere for fedtafgift. Registreringen skal ske, inden transport af fødevarer påbegyndes.

Private

Ikke-erhvervsdrivende (typisk private) skal også betale fedtafgift, når de indfører fødevarer fra udlandet til Danmark. Det gælder, når private køber afgiftspligtige fødevarer fra en sælger i et andet EU-land, der ikke er registreret i Danmark efter momslovens regler om fjernsalg, og sælger forestår transporten til køber. Et eksempel herpå kunne være internetkøb eller andet postordre-køb.

Private skal også betale afgift, når der købes afgiftspligtige varer fra en sælger uden for EU, og varen forsendes til køber.

Private skal dog ikke registreres hos SKAT, men skal betale afgiften til SKAT ved indførslen.

Undtaget for afgift

Privatpersoner, som køber afgiftspligtige fødevarer til eget brug, og selv transporterer varerne her til landet fra et andet EU-land, skal ikke betale afgift. En privatperson, som tager fødevarer hjem fra et tredjeland, skal afregne afgift iht. toldlovens regler om rejsegods.

Dækningsafgiftspligt

For at ligestille fødevarer, der er fremstillet i Danmark ved brug af fedtafgiftspligtige fødevarer, med tilsvarende fødevarer fremstillet i udlandet, indføres en såkaldt dækningsafgift. Denne dækningsafgift opkræves efter samme principper, som gælder for bl.a. chokoladeafgiften.

Dækningsafgiften er den samme, som afgiften på mættet fedt i de fedtafgiftspligtige fødevarer.

Det indebærer, at der skal betales afgift af en importeret fødevarer, hvori der er medgået afgiftspligtige fødevarer/bestanddele til fremstillingen med DKK 16 pr. kg mættet fedt.

Hvilke varer er omfattet?

Dækningsafgiften lægges på fødevarer, der er fremstillet i udlandet, og som importeres her til landet fra andre EU-lande eller lande uden for EU.

Dækningsafgiften er derfor en afgift på forarbejdede fødevarer.

For at ligestille dækningsafgiftspligtige fødevarer med fødevarer, der er fedtafgiftspligtige, skal der betales dækningsafgift af den mængde mættet fedt, som er

medgået til produktionen af den importerede dækningsafgiftspligtige fødevarer.

Det indebærer, at der lægges afgift på det mættede fedt i de bestanddele, der er medgået til fremstilling af fødevarer, og som stammer fra de varer, der er omfattet af fedtafgiften, mens der ikke er afgift på mættet fedt, der stammer fra andre bestanddele i fødevarer, såsom korn m.v.

Eksempelvis vil der være dækningsafgift på det kød og den olie og ost (pizzatopping), der er medgået til fremstilling af fødevarer som lasagne, og pizza m.v.

Dækningsafgiften betales af den mængde kød, olie og ost, der er anvendt til fremstilling af fødevarer.

Fabrikanterklæringer

Importøren skal dokumentere fedtindholdet i de enkelte fødevarer ved hjælp af fabrikanterklæringer.

Fabrikanterklæringer ligger ikke langt fra de oplysninger, som producenten i forvejen skal oplyse om ingredienserne i fødevarer. Ingredienserne skal angives i faldende mængde, sådan at den ingrediens, som der er mest af i fødevarer, angives først, og den, som der er mindst af, angives sidst.

Det indebærer, at der er medgået 500 g kød og 100 g ost til fremstilling af en fødevarer, er det indholdet af mættet fedt i de nævnte mængder, som der skal betales dækningsafgift af.

For visse fødevarer kan indholdet af mættet fedt variere. Eksempelvis afhænger en solsikkeolies indhold af mættet fedt af, om solsikkekerne er dyrket i Spanien eller Tyskland, og ostens indhold af mættet fedt afhænger af årstiden, fordi mælkenes fedtindhold svinger. Disse mindre udsving medfører ikke, at importøren hele tiden skal fremskaffe nye fabrikanterklæringer. Importøren skal godt nok kunne dokumentere indholdet af mættet fedt, men her vil det være tilstrækkeligt at kunne dokumentere et retvisende gennemsnitligt indhold af mættet fedt for den pågældende fødevarer.



Det samme gælder en importør af sammensatte fødevarer som poser med blandede chokolader, karameller m.v., hvor chokoladen indeholder mættet fedt, fordi der er tilsat fedtstof til chokoladen, og karamellerne er lavet af smør. Indholdet i sådanne poser kan variere, og også her

vil det være tilstrækkeligt, at importøren kan dokumentere et retvisende gennemsnitligt indhold af mættet fedt i poserne.

Tilbagefaldsregel

Kan virksomheden ikke fremlægge en fabrikanterklæring, skal der betales afgift af fødevarerens samlede fedtindhold af både mættet og umættet fedt. Hvis virksomheden heller ikke kan oplyse dette, skal der betales afgift af fødevarerens fulde nettovægt.

Det er åbenlyst, at tilbagefaldsreglen indebærer en voldsom forøgelse af den dækningsafgift, som skal betales for varen.

Registrering

Virksomheder, der importerer dækningsafgiftspligtige fødevarer, skal registreres som varemottager ved SKAT og betale afgiften ved importen. Registreringsgrænsen på DKK 50.000 er også gældende for salg af dækningsafgiftspligtige fødevarer.

Udenlandske virksomheder, der sælger dækningsafgiftspligtige fødevarer som fjernsalg til Danmark, skal dog først registreres, når deres fjernsalg hertil overstiger DKK 280.000.

Virksomheder, der importerer fødevarer bestemt til fremstilling af fødevarer til eksport eller til andet end menneskeføde, kan registreres som oplagshavere for den del af deres produktion, som er til eksport/non-food.

Hvordan opgøres fedtafgiften?

Afgiftsgrundlaget opgøres forskelligt afhængig af, om virksomheden er registreret som oplagshaver, varemottager eller som fjernsalgssælger.

Afgiftsgrundlaget opgøres på samme måde for fedtafgiftspligtige og dækningsafgiftspligtige virksomheder.

Oplagshavere

Oplagshavere skal opgøre afgiften på følgende måde:

Afgiftspligtige fødevarer udleveret/solgt fra virksomhed.

Herfra trækkes

- Afgiftspligtige fødevarer, der leveres til andre oplagshavere
- Afgiftspligtige fødevarer, der leveres til udlandet, eller som er uegnede til menneskeføde
- Afgiftspligtige fødevarer, der leveres til diplomatiske repræsentationer, internationale institutioner m.v.
- Afgiftspligtige fødevarer, der er gået tabt ved indbrud, brand, forlis eller brækage
- Afgiftspligtige fødevarer, der er beskadiget, fordærvet eller af andre grunde blevet uanvendelige
- Afgiftspligtige fødevarer, der returneres til virksomheden, når køberen godtgøres fødevarerens pris inklusive afgiften.

Varemodtagere

Varemodtagere skal opgøre afgiften på grundlag af de afgiftspligtige fødevarer, der er modtaget eller indført fra udlandet i perioden.

Fjernsalg

Virksomheder, der fra udlandet sælger afgiftspligtige varer, og som er registreret efter momslovens regler om fjernsalg, skal opgøre afgiften som den mængde afgiftspligtige varer, der er solgt fra udlandet ved fjernsalg her i landet.

Eksempel dækningsafgift

En virksomhed importerer færdigretter fra Italien til salg til forbrugere i Danmark.

Af fabrikanteklæringen fra den italienske producent fremgår det, at der er anvendt 500 g hakket oksekød og 150 g ost 45+ samt 50 g piskefløde 38% pr. kg færdigret.

For oksekød indgår der i henhold til bilag 1 5,2 g mættet fedt pr. 100 g. Det indebærer et samlet indhold af mættet fedt på 26 g fra oksekød.

For ost indgår der 16,7 g mættet fedt pr. 100 g, hvilket indebærer 25,05 g mættet fedt i færdigretten.

For piskefløden indgår der 24,8 g mættet fedt pr. 100 g, hvilket indebærer 12,4 g mættet fedt i færdigretten.

Samlet set indgår der 63,45 g mættet fedt pr. kg. færdigret.

Med en import af færdigretter på 5.000 kg for afgiftsperioden importerer virksomheden varer med et samlet indhold af mættet fedt på 317,25 kg, hvilket med en afgiftssats på DKK 16 pr. kg indebærer en afgift af mættet fedt på DKK 5.076.

Konsekvenser af fedtafgiften

Den umiddelbare konsekvens af fedtafgiften er naturligvis en øget pris på de afgiftspligtige varer.

Samtidig indgår fedtafgiften i afgiftsgrundlaget ved momsregningen, hvorfor der også betales moms af fedtafgiften.

Energiafgifter

Lov nr. 625 af 14.06.2011 (L 195A)

Et serviceeftersyn af Forårspakken 2.0 har vist, at de vedtagne stigninger i energiafgifterne vil påvirke de danske virksomheders konkurrenceevne i en negativ retning. Forårspakkens afgiftsstigninger blev indført i 2010 og skulle have fuld virkning i 2013.

Som følge heraf har folketinget valgt at reducere de oprindelige afgiftsforhøjelser på erhvervenes forbrug af energi til procesformål. Til gengæld indføres afgiftsforhøjelsen gradvist allerede fra 1. januar 2012.

Folketinget har derfor vedtaget afgiftslempelser på disse områder:

- Brændselsforbrug til proces (olie og gas m.v.)

- Elforbrug til proces
- Elforbrug til opvarmning og komfortkøling af kontorer og produktionslokaler m.v.

Afgiftslempelser på energiforbrug til procesformål

Ifølge lovændringen vil den oprindelige forhøjelse af procesafgiften i 2013 blive sænket, men til gengæld indføres afgiftsforhøjelsen allerede fra 2012. For naturgas og elektricitet bliver ændringerne i satserne således:

	2012	2013
Nedsættelse af tilbagebetaling af afgift på naturgas efter gældende regler	7,7%	25,7%
Nedsættelse af tilbagebetaling af afgift på naturgas som følge af lovforslaget	13,1%	14,8%
Forskel	5,4%	-10,9%
Nedsættelse af tilbagebetaling af afgift på elektricitet efter gældende regler	1,6 øre pr. kWh	6,2 øre pr. kWh
Nedsættelse af tilbagebetaling af afgift på elektricitet som følge af lovforslaget	3,0 øre pr. kWh	3,5 øre pr. kWh
Forskel	1,4 øre pr. kWh	-2,7 øre pr. kWh

Afgiftslempelse på elektricitet til elvarme og kulde

Fra 1. januar 2012 kan virksomheder få godtgjort 11,8 øre pr. kWh af elektricitet anvendt til rumvarme og komfortkøling. Det vil sige, at momsregistrerede virksomheder, der f.eks. bruger elvarmepumper, elradiatorer, eller el-baserede airconditionanlæg/køleanlæg m.v., kan få godtgjort 11,8 øre pr. kWh af anlæggets el-forbrug i 2012.

Vær opmærksom på, at dette også gælder virksomheder, der er omfattet af bilaget til el-afgiftsloven. Disse virksomheder har normalt ikke mulighed for elafgiftsgodtgørelse.

Bilagsvirksomheder omfatter:

- Advokater
- Revisorer
- Arkitekter
- Bureauer
- Forlystelser
- Landinspektører
- Mæglere
- Reklamebureauer

- Rådgivende ingeniører m.v.

Styresignal – praksisændring spildevand

SKM 2011.404 SKAT

På baggrund af Vestre Landsrets afgørelse i SKM 2011.369 VLR, hvor Landsretten har taget stilling til udtrykket "udledt" i spildevandsafgiftslovens § 7, har SKAT udsendt styresignal om muligheden for genoptagelse med henblik på at opgøre den udledte mængde efter spildevandsafgiftslovens § 7, stk. 2.

Landsretten fastslår i afgørelsen, at udtrykket udledt må forstås, som de vandmængder, der løber fra renseanlægget og ud i søer, vandløb eller hav.

Genoptagelse efter styresignalet omfatter alene de afgiftsansættelser, hvor opgørelsen af spildevandsafgiften er foretaget på baggrund af målinger foretaget i tilledningen til renseanlægget, og hvor udledningstilladelsen ikke stiller krav om måling af udledningen fra renseanlægget.

Renseanlæg, som fra 2005 eller senere har opgjort den afgiftspligtige mængde spildevand efter SKATs hidtidige praksis, eller som ikke har fået godkendt opgørelse af spildevandsmængden efter tilsluttede ejendommers vandforbrug + 50% som følge af SKATs hidtidige praksis, kan anmode om at få genoptaget deres afgiftsansættelse for de omhandlede perioder efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 2.

Styresignal – opladning af batterier til el-biler

SKM 2011.259 SKAT

Virksomheder, der har aktiviteter med opladning af batterier til el-biler, kan få godtgjort el-afgift af elektricitet forbrugt til opladningen.

Når virksomheden har serviceaktiviteter med opladning af batterier til el-biler, anser Skatterådet elektriciteten for at være forbrugt i en produktionsproces i virksomheden. Virksomhedens kunder køber således ikke elektricitet, men en ydelse, der består i opladning af batterier til el-biler. Det er en forudsætning, at det er virksomhedens el-leverandør eller en anden udbyder, som virksomheden samarbejder med, der leverer elektriciteten til opladningen, uanset hvor og under hvilke betingelser opladningen af batterierne til el-biler finder sted.

Praksis

Spilleafgiftsloven – udlodning

SKM 2011.370 HR

Højesteret stadfæstede Landsrettens dom, hvorefter en aftale mellem en række virksomheder på den ene side og Skov- og Naturstyrelsen på den anden side - vedrørende spillehallernes betalinger til henholdsvis Skov- og Naturstyrelsen og A A/S (udlodninger) - indebærer, at udligninger, som efter aftalen skulle ske ved sæsonens afslutning, nedbragte det beløb, som kunne anses for udlodninger til A A/S, og som dermed kunne føre til nedslag i afgiften, jf. spilleautomatlovens § 25.

Højesteret gav ministeriet medhold i, at det samlede beløb, som efter udligningen tilkommer Skov- og Naturstyrelsen, efter aftalens sammenhæng med det øvrige aftalegrundlag må anses som lejebetaling fra spillehallerne, samt at A A/S' pligt til at betale et beløb til Skov- og Naturstyrelsen for at opnå lighedeling indebærer, at en tilsvarende del af provenuet fra spillehallerne ikke endeligt tilkommer A A/S og derfor ikke kan anses som udlodning.

Højesteret tiltrådte endvidere, at udligningsbeløbene heller ikke kan anses for udlodninger til Skov- og Naturstyrelsen i henhold til spilleautomatlovens § 25.

Vores bemærkninger

Det er bemærkelsesværdigt, at Højesteret finder, at indgåede aftaler mellem uafhængige parter kan tilsidesættes alene med henvisning til, at der foreligger en aftale mellem to andre parter, der fastsætter principper for deling af det økonomiske resultat. Vel at mærke med kendskab til at dette princip tilsvarende var benyttet i tidligere år og med udgangspunkt i et aktstykke til Finansloven.

Højesterets henvisning til lighedlingsaftalen som tilstrækkeligt til at bortse fra den faktiske udlodning af et nedslagsberettiget beløb til et almennyttigt formål er efter vores vurdering en meget hård bedømmelse, særligt i lyset af at kammeradvokaten som Skatteministeriets repræsentant samtidig var advokat for Skov og Naturstyrelsen, der var part i sagen.

Dommen kan i den henseende vanskeligt siges at have nogen prædikatsværdi for efterfølgende sager.

Spildevandsafgift – opgørelse – vandforbrug

SKM 2011.369 VLR

Opgørelsen af den afgiftspligtige mængde spildevand skulle ikke ske efter måler efter § 7, stk. 1, men på baggrund af de tilknyttede ejendommers vandforbrug, jf. § 7, stk. 2.

Landsretten fastslår indledningsvis, at udtrykket "udledt" i § 7 må forstås som de vandmængder, der løber fra renseanlægget og ud i søer, vandløb eller havet.

Landsretten fastslår herefter, at der efter indholdet af udledningstilladelsen ikke var stillet krav om måling af udledningen af vandmængderne fra renseanlægget.

Landsretten fandt videre ikke, at der i spildevandsafgiftslovens regler var hjemmel til at ændre lovens § 7, således at det ved bekendtgørelse kan bestemmes, at en pligt efter udledningstilladelsen til måling af den tilladte mængde vand giver grundlag for at kræve, at afgiften beregnes af den tilladte vandmængde.

Styresignal – uretmæssig anvendelse af farvet dieselolie

SKM 2011.129 SKAT

Rigsadvokaten har på baggrund af en række byretsdomme udtalt, at der som udgangspunkt kan udstedes bødeforlæg på DKK 5.000 for overtrædelse af § 1, stk. 5, jf. § 12, stk. 2, i bekendtgørelse om farvning af gas- og dieselolier og petroleum (farvningsbekendtgørelsen).

Det vil bl.a. sige tilfælde, hvor "farvet" gas- og dieselolier og petroleum benyttes til andet end fremstilling af varme, landbrugsrelaterede formål og brændstof til fiskefartøjer.

På baggrund af Rigsadvokatens tilkendegivelse den 20. januar 2011, meddeler SKAT, at

- a. Sager mod:
 1. Ejeren af virksomheden, eller
 2. Andre, der i strid med bestemmelserne i farvningsbekendtgørelsen har benyttet virksomhedens brændstofanlæg til påfyldning af farvet brændstof på eget køretøj,
- kan afgøres administrativt med et bødeforlæg på DKK 5.000.
- b. Bøden kan fastsættes til DKK 5.000 for hvert køretøj, hvor der uretmæssigt er påfyldt farvet brændstof, og
 - c. Bøden kan efter en konkret vurdering fastsættes til et lavere niveau end udgangspunktet på DKK 5.000, såfremt der foreligger formildende omstændigheder, herunder f. eks. hvis der er tale om et enkeltstående tilfælde, eller hvis der ikke er tilsigtet en økonomisk vinding ved overtrædelsen.

Godtgørelse af elafgift – edb-bureau

SKM 2011.178 LSR

Et selskab, hvis aktivitet bestod i drift af edb-systemer for flyselskaber, blev anset for berettiget til godtgørelse af elafgift, idet selskabets aktivitet i det hele blev anset for omfattet af den i praksis udviklede undtagelse vedrørende edb-bureauvirksomhed.

Selskabets aktivitet kunne ikke for en del anses at vedrøre ydelser som nævnt i bilaget til elektricitetsafgiftsloven. Der var således ikke i afgiftsmæssigt henseende grundlag for at udskille en del af selskabets aktivitet som almindelig bureauvirksomhed.

SKM 2011.179 LSR

Et selskab blev ikke anset for berettiget til godtgørelse af elafgift, idet selskabets aktivitet blev anset at vedrøre ydelser som nævnt i bilaget til elektricitetsafgiftsloven.

Selskabets aktivitet bestod i at sælge licensrettigheder til selskabets ERP-system og dertil knyttede ydelser i form af service og support, konsulentbistand, undervisning m.v.

Selskabets aktivitet kunne ikke anses for omfattet af den i praksis udviklede undtagelse vedrørende edb-bureauvirksomhed, da der ikke var tale om afsætning af egentlige edb-serviceydelser.

Kommentar til SKM 2011.178 LSR og SKM 2011.179 LSR

Ovenstående afgørelser vedrørende edb-bureauer viser vanskeligheden ved at bestemme, hvornår et edb-bureau er berettiget til godtgørelse af el-afgift.

Med den nyeste praksis fastslås det dog, at et edb-bureau kun kan blive omfattet af reglerne om godtgørelse af el-afgift, hvis bureauets aktivitet kan anses for at være egentlig produktion, og ikke levering af konsulent-ydelser.

Vi forventer dog, at SKAT vil udfordre afgrænsningen af bilaget til elafgiftsloven yderligere med udgangspunkt i disse afgørelser.

Registreringsafgift – hæftelse

SKM 2011.391 LSR – SKM 2011.304 LSR

Landsskatteretten har behandlet to sager om overflyttet avance for fabriksnye biler fra den afgiftspligtige værdi til ekstraudstyr m.v., hvor der ikke skal betales registreringsafgift.

I de to sager kom Landsskatteretten til to forskellige resultater.

Den forhandler, som ikke var registreret efter registreringsafgiftsloven – og derved ikke havde kredit med betalingen heraf – hæftede ikke for importørens overflytning af avance, når forhandleren var i god tro.

Den forhandler, der var registreret efter registreringsafgiftsloven (indregistrerede køretøjer med tolldataplade), hæftede derimod for overflytningen af avance, selv om denne forhandler heller ikke var vidende om overflytningen.

SKM 2011.391 LSR

Landsskatteretten fandt i den omhandlede sag, at en ikke-registreret forhandler ikke hæftede for yderligere registreringsafgift.

SKAT havde rejst krav om hæftelse af yderligere betaling af registreringsafgift mod en bilforhandler efter konstatering af, at importøren eller dennes samhandelspartner havde foranlediget den afgiftspligtige værdi for 3 nye parallelimporterede SEAT Toledo og Leon nedskrevet ved overflytning af en del af køretøjernes købspris til ekstraudstyr, der ikke er omfattet af den afgiftspligtige værdi.

Der var mellem klageren og SKAT enighed om, at klageren ikke har været vidende om den overflytning af bilernes købspriser, der har fundet sted.

Efter registreringsafgiftsloven er der følgende bestemmelse om, hvem der hæfter: *"For betaling af afgift hæfter ejeren eller den, i hvis navn køretøjet er registreret."*

SKAT var af den opfattelse, at det var den professionelle autoforhandler, som havde foretaget indregistreringen af de pågældende biler, som hæftede for registreringsafgiften, selvom forhandleren var i god tro. Det gjaldt også, selvom han ikke var registreret efter registreringsafgiftsloven (han havde ingen tolldataplade).

Landsskatteretten kom dog til det modsatte resultat, nemlig at en forhandler af nye biler ikke anses for omfattet af ejerbegrebet. Der er herved lagt vægt på lovens system, hvorefter afgiftspligten indtræder på tidspunktet for et køretøjs første registrering her i landet. Afgiftspligten påhviler dermed ejeren af det indførte køretøj, i hvis interesse førstegangsregistreringen sker.

Der er endvidere lagt vægt på, at der ikke i forarbejderne til bestemmelsen findes støtte for, at forhandlere skulle hæfte efter bestemmelsen. Det var oprindeligt alene den, i hvis navn køretøjet er registreret, der hæftede efter bestemmelsen. "Ejeren eller" er indsat i loven i forbindelse med en tydeliggørelse af, hvornår ikke-registrerede virksomheder skal betale afgiften af køretøjer, der efter reparation eller ombygning har mistet deres identitet.

SKM 2011.304 LSR

Landsskatteretten fandt i denne sag, at forhandleren hæftede for efterbetaling af registreringsafgift af nye køretøjer, hvor der var sket overflytning af avance foranlediget af importøren eller dennes samarbejdspartner.

Ligesom ovennævnte sag drejede denne sag sig om nye SEAT Toledo og Leon, hvor der var blevet betalt registreringsafgift af et for lavt grundlag, idet en del af avancen var overflyttet til ekstraudstyr, som ikke var omfattet af registreringsafgift.

I denne sag var forhandleren registreret efter registreringsafgiftsloven med kredit på betaling af registreringsafgiften. (Anvendelse af tolldataplade).

Landsskatteretten fandt i denne sag, at selvom forhandleren har været i god tro, var det uden betydning.

Den administrative praksis, hvorefter en godtroende forbruger i forbindelse med køb af et køretøj fra en forhandler ikke anses at hæfte for yderligere registreringsafgift efter registreringsafgiftslovens § 20, kan ikke udstrækkes til at omfatte en registreret forhandlers hæftelse.

Forhandleren kom derfor til at hæfte for den manglende registreringsafgift.

Fritagelse for registreringsafgift – institutionsbusser

SKM 2011.423 LSR – SKM 2011.424 LSR – SKM 2011.425 LSR

SKM 2011.423 LSR

Landskatteretten ændrede SKATs afgørelse vedrørende en institutionsbus til, at bussen kunne indregistreres uden registreringsafgift.

Der var tale om en opholds- og behandlingsinstitution for børn og unge med ASF og ADHD og dobbeltdiagnoser.

Landsretten fandt, at pleje- og behandlingsbehovet hos beboerne, normeringen og den bistand, der ydes af personalet, blev anset for at opfylde forudsætningerne for afgiftsfritagelse.

Registreringsafgiftsloven fritager køretøjer (min. 10 personer), der anvendes af plejehjem, ældrecentre og lignende institutioner, til anvendelse af befordring af egne beboere eller personer, der er visiteret til institutionen for at få vedligeholdt deres fysiske eller psykiske færdigheder.

SKM 2011.424 LSR

Landskatteretten fandt i denne sag, at en døgninstitution ikke opfyldte betingelserne for afgiftsfritagelse af en institutionsbus.

Der var tale om en døgninstitution for behandling af stofmisbrugere.

Ved begrundelsen blev der fra SKATs side lagt afgørende vægt på, at langt den væsentligste del af institutionens behandlingsmodel er adfærdsregulerende, støttende og resocialiserende foranstaltninger.

Det er SKATs opfattelse, at resocialiserende, støttende og omsorgsbaserende arbejde, der udføres på institutionen ikke i karakter kan sidestilles med den pleje og behandling, der udføres på plejehjem og ældrecentre. Brugere af institutionen kan ikke anses for at være syge eller handicappede på en måde, der kræver pleje og behandling af samme karakter, som den pleje og behandling, der udføres på plejehjem og ældrecentre.

SKM 2011.425 LSR

Landskatteretten fandt, at en non-profit-virksomhed, der er godkendt som aflastningstilbud, ikke opfyldte reglerne om afgiftsfritagelse for institutionsbusser.

Der var tale om en non-profit-virksomhed, der er godkendt som matrikelløst aflastningstilbud for 39 børn/unge for hver 69 døgn pr. år. Det var visiterede tilbud.

SKAT begrundede afslaget med, at hovedparten af børnene og de unge, som er tilknyttet institutionen, ikke er handicappede eller syge på en sådan måde, at det medfører, at de har behov for intensiv og konstant pleje. Heller ikke, at de er pleje- og behandlingskrævende på samme måde som plejehjemsbeboere, der er ude af stand til at klare sig i egne hjem. Det er herved bemærket, at børnene/de unge er i stand til at deltage i ture her i landet og i udlandet.

Der er dels lagt vægt på de aktiviteter, der foregår i selskabets regi, dels på længden af børnenes og de unges ophold samt på personalets sammensætning.

Det er herved bemærket, at aktiviteterne er af socialfaglig karakter, og at børnene/de unge er tilknyttet i kortere perioder, i alt 69 døgn om året for en fuldtidsplads, og at der kun i begrænset omfang er ansat plejepersonale.

Motorcentret har på denne baggrund ikke fundet, at de arbejdsopgaver, der foregår, er af en karakter, der kan sidestilles med den pleje og behandling, der bliver givet på plejehjem og ældrecentre.



Ombygning af motorcykel – hæftelse for registreringsafgift

SKM 2011.326 LSR

Landskatteretten har i en sag om en ombygget Harley Davidson motorcykel ændret SKATs afgørelse. SKAT havde rettet kravet om efteropkrævet registreringsafgift mod ejeren af motorcyklen.

Landskatteretten fandt derimod, at ejeren havde erhvervet motorcyklen i god tro hos en forhandler, og ejeren hæftede derfor ikke for efteropkrævet registreringsafgift som følge af en tidligere foretaget ombygning af motorcyklen.

SKAT havde truffet afgørelse om, at der skulle betales DKK 182.850 i registreringsafgift, svarende til en handelspris på DKK 300.000.

Sagen startede ved, at SKAT havde modtaget en forespørgsel fra ejerens forsikringsselskab, om hvorvidt der er betalt registreringsafgift af en Harley Davidson motorcykel.

Årsagen til henvendelsen var, at køretøjet blev meldt stjålet, og forsikringsselskabet havde brug for oplysning omkring den betalte afgift med henblik på udbetaling af erstatning.

Det er af forsikringsselskabet oplyst, at motorcyklen fremstår som totalt ombygget, og forsikringsselskabet har orienteret klageren om, at SKAT vil blive kontaktet for at afgøre, om motorcyklen er ombygget i strid med registreringsafgiftsloven.

Efter registreringsafgiftsloven kan et køretøj ombygges uden afgiftsmæssige konsekvenser, så længe køretøjet

efter genopbygningen ikke har skiftet fabrikat, model, type og årgang eller er blevet effektforøget med mere end 20%.

Samtidig er det et krav, at ombygningen er sket ved anvendelse af reservedele af en art og beskaffenhed, som normalt forefindes på og forhandles af forhandlere og autoværksteder. Der må ikke anvendes et nyt stel eller større dele af disse komponenter end de nævnte reservedele.

Motorcyklen var ombygget i en sådan grad, at ombygningen af motorcyklen ikke kunne anses for afgiftsfri. Det betyder, at motorcyklen anses for at have mistet sin afgiftsmæssige identitet, således at der skal betales afgift på ny.

SKAT rettede afgiftskravet mod ejeren, da det også er denne, der har bevisbyrden for at der er betalt den rette afgift. I henhold til registreringsafgiftslovens § 20 hæfter ejeren eller den, i hvis navn køretøjet er registreret, for betalingen af afgiften.

Ejeren havde dog ikke nærmere kendskab til hverken ombygning eller tidspunkt herfor. Ejeren købte motorcyklen i april 2008 via en forhandler. Forhandleren solgte motorcyklen i kommission for den tidligere ejer. Klageren havde altså ikke ombygget motorcyklen i sin ejerperiode.

Motorcyklen blev efterfølgende stjålet fra klageren i august 2009, og motorcyklen er ikke senere fundet.

Landsskatteretten var enig med SKAT i, at motorcyklen ikke har bevaret sin afgiftsmæssige identitet, og dermed ikke er fritaget for ny registreringsafgift.

Ved afgørelsen er der lagt vægt på, at antallet og karakteren af de ændringer, der er foretaget, samlet set ikke kan anses som almindelig vedligeholdelse. De foretagne ændringer anses i øvrigt ikke for at være rent kosmetiske.

I henhold til registreringsafgiftslovens § 20 hæfter ejeren eller den, i hvis navn køretøjet er registreret, for betalingen af afgiften.

Efter fast administrativ praksis opkræves der ikke efterbetaling af registreringsafgift hos en godtroende omsætningserhverver, som hos en forhandler har købt et køretøj, der viser sig ikke at være korrekt afgiftsberigtiget. Denne praksis er ikke offentliggjort i punktafgiftsvejledningen, men er blandt andet meddelt til FDM, og praksis følges uanset, om køretøjet er erhvervet hos en forhandler, der er registreret efter registreringsafgiftsloven, jf. § 14, eller en ikke-registreret forhandler.

Afgørende for, om erhververen anses for at hæfte for den manglende registreringsafgift, er alene, om erhververen efter en helhedsvurdering i den konkrete sag kan anses for at have været i god tro ved købet. Ved denne vurdering lægges der blandt andet vægt på, om der er betalt markedsprisen for køretøjet. Såfremt erhververen anses for at have været i god tro, indtræder der således efter praksis ikke afgiftshæftelse for vedkommende.

Kravet på den manglede berigtigede afgift vil derimod normalt blive rettet mod sælger.

En helhedsvurdering af sagens oplysninger fører til, at Landsskatteretten anser klageren for at have været i god tro ved købet af motorcyklen.

Ved vurderingen har retten lagt til grund, at klagerens betaling på DKK 430.000. for motorcyklen svarer til markedsprisen for en tilsvarende motorcykel. Retten har endvidere lagt vægt på, at købet er foregået via en forhandler, og at det fremgår af købsaftalen, at motorcyklen er custom ombygget, samt at sælger ved købsaftalens indgåelse har oplyst, at der ved købsaftalens indgåelse ikke skyldes beløb til det offentlige vedrørende motorcyklen.

Endelig har retten lagt vægt på, at motorcyklen ikke er ombygget i den periode, klageren har ejet den.

Prøveskilte – kørsel mellem dansk/tyske grænse

SKM 2011.371 ØLR

Landsretten frifandt en person for registreringsafgiftspligt for en Ferrari, som var blevet anvendt til kørsel i Danmark.

Det stedlige motorkontor havde fejlagtigt udstedt løse prøveskilte til denne kørsel. Landsretten lagde vægt på, at klager var i god tro om berettigelsen af at anvende køretøjet i Danmark, og at anvendelsen af køretøjet i Danmark var sket til de formål, som prøvepladerne var udstedt til.

Klager havde den 24. august 2004 af politiet fået tilladelse til såkaldt grænsekørsel, hvor følgende fremgik:

"De har den 16. juli 2004 ansøgt om tilladelse til kørsel her i landet med en tysk indregistreret bil. Det fremgår blandt andet, at:

- De er dansk statsborger
- De bor i Danmark på nævnte adresse
- De arbejder i Tyskland, Sverige og Norge i forbindelse med besøg hos leverandører og kunder
- Den kørsel, der søges om tilladelse til, er privat kørsel.

Politiet giver Dem tilladelse til kørsel direkte fra den dansk/tyske, dansk/svenske og dansk/norske grænse til bopælen og retur. Tilladelsen omfatter kun én indkørsel tidligst fredag kl. 12.00 og én udkørsel senest mandag kl. 12.00, pr. weekend.

Det understreges, at tilladelsen kun omfatter privat kørsel til bopælen og ikke yderligere kørsel. Det understreges endvidere, at De udsætter Dem for straf og/eller inddragelse af nummerplader, hvis De kører uden for de geografiske eller tidsmæssige begrænsninger, ligesom tilladelsen kan inddrages..."

Problemstillingen var, at klager før denne tilladelse havde fået udleveret løse nummerplader, som ikke måtte anvendes til denne kørsel.

Klager fik den omhandlede bil indregistreret i Tyskland den 8. juli 2003, og han ansøgte herefter om og fik udleveret prøveskilte til kørsel i Danmark i alt 12 gange, inden han i juli 2004 ansøgte Rigspolitiet om tilladelse til kørsel i Danmark med en tysk registreret bil. Efter modtagelsen af Rigspolitiets tilladelse af 24. august 2004 til grænsekørsel, ansøgte A om og fik udleveret prøveskilte til kørsel i Danmark i alt yderligere 19 gange frem til juni 2006. På baggrund af bevisførelsen, herunder klagers egen forklaring for Landsretten, blev det lagt til grund, at klager adskillige gange benyttede bilen til kørsel i Danmark både før og efter at have modtaget Rigspolitiets tilladelse til grænsekørsel, og det er ubestridt, at denne kørsel ikke var omfattet af Rigspolitiets tilladelse.

Motorkontoret udstedte fejlagtigt løse prøveskilte til klager med henblik på kørsel med Ferrarien til bl.a. demonstration og reparation. Efter bevisførelsen for Landsretten blev det lagt til grund, at klager var i god tro med hensyn til berettigelsen af at køre med Ferrarien i Danmark i overensstemmelse med de udstedte løse prøveskilte, og at kørslen faktisk skete i overensstemmelse hermed. At myndighederne efterfølgende konstaterede, at klager ikke burde have haft udleveret løse prøveskilte til kørslen med Ferrarien, indebærer under disse omstændigheder ikke, at klager har benyttet Ferrarien på en sådan måde, at den skal registreres her i landet.

Ferrarien skal således ikke registreres efter færdselsloven, jf. registreringsafgiftslovens § 1, og der skal derfor ikke svares registreringsafgift af den.

8. ANDEN LOVGIVNING

Lovgivning

Overdragelse med succession – skatteforpligtelse

SKM 2011.406 SKAT

Ved værdiansættelsen af erhvervmæssige aktiver (ikke aktier), der overdrages som hel eller delvis gave med skattemæssig succession, har der været en uklar praksis. Vi har kunnet konstatere, at der både er givet nedslag for den aftalemæssigt beregnede/opgjorte udskudte skat vedrørende overdragelsen, jf. kildeskattelovens § 33 C, og for den objektivt beregnede passivpost, jf. kildeskattelovens § 33 D.

SKAT har nu udsendt et styresignal, der fastslår, at der for overdragelser efter den 15. juni 2011 ikke er denne mulighed for at opnå dobbelt fradrag for skatteforpligtelsen. I styresignalet præciseres, at der ved værdiansættelsen af et aktiv, der overdrages som hel eller delvis gave med skattemæssig succession, ikke skal gives et sådant dobbeltnedslag.

Følgende er herefter gældende:

Ved værdiansættelsen af aktiver, der overdrages med skattemæssig succession i levende live, tages der i overensstemmelse med landsskatteretskendelsen udgangspunkt i handelsværdien, som kan nedsættes med udskudt skat efter kildeskattelovens § 33 C. Parterne i en successionsoverdragelse kan således i overensstemmelse med landsskatteretskendelsen aftale et prisnedslag til kompensation for udskudt skat.



Hvis overdragelsen gennemføres som gave, skal det gaveafgifts- eller indkomstskattepligtige beløb opgøres således, at der tages hensyn til en eventuel udskudt skat efter kildeskattelovens § 33 C. **Skatteyder har krav på det største af de nedslag, der kan beregnes** med udgangspunkt i henholdsvis kildeskattelovens § 33 C og kildeskattelovens § 33 D.

Tilsvarende gælder ved succession efter dødsboskattelovens § 36, jf. boafgiftslovens § 13 a.

Der er ikke i kildeskattelovens § 33 C fastsat nærmere regler for **værdiansættelsen af den udskudte skatteforpligtelse**. Landsskatteretten har i SKM 2008.876 LSR

fundet, at skatteforpligtelsen skal kursfastsættes således,

- At overdragelsessummen afspejler handelsværdien i fri handel,
- At en kursfastsættelse til pari ikke vil afspejle skatteforpligtelsens handelsværdi, og
- At kursen må antages at ligge under kurs 100.

Parterne skal derfor i overdragelsesaftalen kursfastsætte skatteforpligtelsen, som er undergivet SKATs prøvelse.

I styresignalet er der vist tre eksempler, hvoraf det ene er vist her:

Eksempel

Forudsætninger

Overdragelse af virksomhed efter kildeskattelovens § 33 C.

Oprindelig anskaffelsessum DKK 500.000.

Handelsværdi ved fri handel DKK 1.000.000.

Parterne aftaler et prisnedslag i overdragelsessummen med den udskudte skat på DKK 250.000, svarende til skatten (50%) af avancen på DKK 500.000.

Overdragelsessummen efter kildeskattelovens § 33 C berigtiges med overtaget gæld på DKK 500.000 og med hel gave i eksempel 1 og 2, og i eksempel 3 med en delvis gave.

Passivposten, som beregnes efter kildeskattelovens § 33 D (af den lavest mulige fortjeneste), kan beregnes til DKK 150.000.

Eksempel 1

Virksomheden overdrages som gave, og parterne kursfastsætter den udskudte skat på DKK 250.000 til kurs 80, eller til DKK 200.000.

Eventualskat og passivpost efter henholdsvis kildeskattelovens § 33 C og § 33 D.

DKK	Kildeskattelovens § 33 C	Kildeskattelovens § 33 D
Handelsværdi aktiver	1.000.000	1.000.000
Gæld	500.000	500.000
Kursværdi udskudt skat	200.000	
Passiv post		150.000
Gave	300.000	350.000

I eksemplet har parterne krav på et nedslag på DKK 200.000 med udgangspunkt i kildeskattelovens § 33 C. Kravet om et nedslag på DKK 150.000 efter kildeskattelovens § 33 D er hermed også opfyldt, idet dette beløb kan rummes i det nedslag, der er beregnet med udgangspunkt i kildeskattelovens § 33 C.

Ved parternes anmeldelse af en gaveafgiftspligtig gave anvendes beløbet på DKK 200.000 som udtryk for en gældspost, således at denne i alt udgør DKK 700.000.

Gaveafgiftsanmeldelsen kan i eksempel 1 opgøres således:

	DKK	DKK
Handelsværdi aktiver		1.000.000
Gæld		
Kursværdi udskudt skat	200.000	
Overtagen gæld	500.000	700.000
Gave		300.000

Tilsvarende opgørelse gælder også i tilfælde af indkomstbeskatning af gaven.

I successionstilfælde, hvor der ikke foreligger en gave, men hvor erhververen betaler overdrageren, kan virksomheden i eksempel 1 købes for DKK 300.000.

Skatterådet – forelæggelse af sager

SKM 2011.286 SR

Aftale mellem formanden for Skatterådet og Skatteministeriet om sager som skal forelægges for Skatterådet.

Bindende svar, som skal forelægges Skatterådet

Told- og skatteforvaltningen skal forelægge en anmodning om bindende svar for Skatterådet til afgørelse, hvis

1. Svaret vil få konsekvenser for et større antal skattepligtige
2. Svaret vedrører større økonomiske værdier
3. Svaret angår fortolkning af ny lovgivning
4. Der ved besvarelsen skal tages stilling til et EU-retligt spørgsmål af væsentlig betydning
5. Sagen i øvrigt har påkaldt sig eller skønnes at ville påkalde sig større offentlig interesse.

Det er told- og skatteforvaltningen, der udvælger de principielle sager til forelæggelse for Skatterådet. Skatteministeriet drøfter i tvivlstilfælde spørgsmålet med formanden for Skatterådet.

Ad. 1. Svaret vil få konsekvenser for et større antal skattepligtige

Der er tale om et relativt begreb, hvor grænsedragningen afhænger af, hvilket retsområde der er tale om. En anmodning om bindende svar om indkomstbeskatning af lønmodtagere skal vedrøre et større antal skattepligtige end en anmodning vedrørende en punktafgift, der kun betales af et mindre antal virksomheder, for at skulle forelægges for Skatterådet til afgørelse.

Der skal endvidere foreligge et vist element af fortolkningstvivil.

Formanden for Skatterådet og Skatteministeriet er herefter enige om, at følgende anmodninger om bindende svar skal forelægges for Skatterådet:

- Anmodninger, der vil være egnet til at danne praksis for behandlingen af andre skattepligtige med lignende forhold
- Anmodninger, der vil påvirke en eksisterende praksis
- Anmodninger, der i sit indhold supplerer den juridiske teori eller giver vejledning på et juridisk tvivlsomt område.

Ad. 2. Svaret vedrører større økonomiske værdier

Der er her tale om et relativt begreb, hvor grænsedragningen afhænger af, hvilket retsområde der er tale om.

Der skal endvidere foreligge et vist element af fortolkningstvivil.

Formanden for Skatterådet og Skatteministeriet er herefter enige om:

- Vedrører svaret så store beløb, at det kan få væsentlige økonomiske konsekvenser for staten, kommuner eller det europæiske fællesskab, skal sagen forelægges for Skatterådet til afgørelse
- Det vil typisk være relevant at forelægge anmodninger om bindende svar for Skatterådet, hvis anmodningen vedrører et betydeligt skattemæssigt provenu og i øvrigt har en principiel karakter, eller der i øvrigt er særlige grunde, der taler for en behandling i Skatterådet. Det gælder således også for den gruppe af særligt store selskaber og finansielle selskaber, hvor ligningen foretages af enheden for store selskaber.

Hvorvidt en anmodning om bindende svar skal forelægges kan afhænge af svarets økonomiske betydning for spørgeren eller andre, som spørgerens disposition får virkning for. I denne vurdering skal medtages et skønnet provenu for fremtidige år, i det omfang et svar er tillagt fremtidig virkning.

Ad. 3. Fortolkning af ny lovgivning

Skatterådet skal, ved ny lovgivning der kræver fortolkning, i en periode medvirke ved fastlæggelsen af en administrativ praksis, som herefter skal videreføres af Skatteministeriet.

Skatterådet og Skatteministeriet aftaler løbende, om der på et område findes at være oparbejdet en så tilstrækkelig fast praksis, at bindende svar om dette fremover skal besvares af SKAT.

Formanden for Skatterådet og Skatteministeriet er herefter enige om:

- Anmodninger om bindende svar vedrørende ny lovgivning, der indeholder skønsmæssige vurderinger eller giver anledning til fortolkningstvivil, skal forelægges for Skatterådet

- Anmodninger om bindende svar, der vedrører ny lovgivning, men som efter en konkret vurdering ikke giver anledning til fortolkningstvivil, skal ikke forelægges. Det kan fx være tilfældet, hvis den konkrete anmodning klart er omfattet eller klart ikke er omfattet af en bestemmelse, eller Skatterådet allerede har truffet afgørelse om et identisk forhold i en anden sag. Det kan desuden være tilfældet, hvis det af forarbejderne til en bestemmelse eller af omstændighederne i øvrigt klart fremgår, at forholdet i den konkrete sag falder uden for eller inden for en bestemmelse
- Anmodninger om bindende svar vedrørende ny lovgivning, som ikke giver anledning til fortolkningstvivil, skal som udgangspunkt ikke forelægges for Skatterådet, medmindre den konkrete anmodning indeholder tvivls spørgsmål
- Skatteministeriet vil herudover drøfte ny lovgivning med Skatterådet, som Skatterådet tilkendegiver at have en særlig interesse i at følge nærmere.

Ad. 4. EU-retlige spørgsmål af væsentlig rækkevidde

Anmodninger om bindende svar, der vedrører EU-retlige spørgsmål af væsentlig rækkevidde skal altid forelægges for Skatterådet.

Formanden for Skatterådet og Skatteministeriet er enige om:

- En anmodning om bindende svar, der vedrører et spørgsmål om mulig uoverensstemmelse mellem EU-retten og national ret skal forelægges Skatterådet til afgørelse. Det kan være nationale regler eller praksis, der umiddelbart er i konflikt med EU-retten
- Såfremt uoverensstemmelsen mellem EU-ret og national ret er åbenbar, og der i øvrigt ikke foreligger særlige grunde, som beskrevet i denne aftale, der taler for en forelæggelse for Skatterådet, kan SKAT dog træffe afgørelse uden forelæggelse for Skatterådet
- Anmodninger om bindende svar, hvor Skatterådet i tidligere sager har truffet afgørelse om spørgsmålet, eller hvor der i forbindelse med ny lovgivning direkte er taget stilling til det EU-retlige kan SKAT træffe afgørelse i
- Anmodninger om bindende svar, hvor der verserer sager for domstolene eller EF-domstolen om samme problemstilling, skal ikke forelægges for Skatterådet
- Øvrige fortolkningsproblemer vedrørende EU-retten, som anmodninger om bindende svar giver anledning til, og som er af væsentlig rækkevidde, skal forelægges for Skatterådet
- Finder Skatteministeriet, at et fortolkningsproblem kan løses ved en fællesskabskonform fortolkning eller i øvrigt er uden væsentlig rækkevidde, skal sagen ikke forelægges Skatterådet.

Ad. 5. Sager af større offentlig interesse

Sager, som fx har påkaldt sig eller er egnet til at påkalde sig betydelig offentlig interesse, fordi den skattepligtige er en offentligt kendt virksomhed, eller der tidligere har været offentlig debat om det emne, som sagen vedrører, skal forelægges for Skatterådet.

Formanden for Skatterådet og Skatteministeriet er enige om:

- Anmodninger om bindende svar, som har været omtalt i medierne eller sager, som på anden vis har trukket sig betydelig opmærksomhed, skal forelægges for Skatterådet
- Kontroversielle anmodninger om bindende svar af politisk interesse skal forelægges for Skatterådet, fx anmodninger, som påviser regelsammenstød, uensigtsmæssige regler eller i øvrigt påviser et behov for lovgivning og som i øvrigt er af væsentlig rækkevidde.

Andre sager

Told- og skatteforvaltningen kan i henhold til skatteforvaltningslovens § 2, stk. 2, udover de principielle bindende svar, som skal forelægges for Skatterådet efter § 21, stk. 4, efter en konkret vurdering forelægge alle andre sager for Skatterådet, som told- og skatteforvaltningen har kompetence til at afgøre efter skatteforvaltningslovens § 1, bortset fra toldområdet og områder, hvor told- og skatteforvaltningen er tillagt kompetencer uden for skatte- og ejendomsvurderingsområdet.

Der skal tages hensyn til, hvor mange sager Skatterådet kan overkomme at behandle inden for rimelige sagsbehandlingstider

Der kan være tale om:

- Anmodninger om bindende svar der ikke er af principiel karakter
- Andre principielle sager, der ikke er anmodninger om bindende svar, men som told- og skatteforvaltningen finder det hensigtsmæssigt at forelægge for Skatterådet.

Anmodninger om bindende svar, der ikke er af principiel karakter

Bindende svar som ikke er af principiel karakter, skal som udgangspunkt afgøres af SKAT. Sådanne sager vil derfor kun undtagelsesvist blive forelagt for Skatterådet.

Formanden for Skatterådet og Skatteministeriet er dog enige om, at anmodninger om bindende svar, som ikke er af principiel karakter, kan forelægges for Skatterådet, hvis

- Det bindende svar får direkte virkning for en del/mange skattepligtige, fx store sagskomplekser
- Skatteministeriet i øvrigt finder det hensigtsmæssigt
- I tvivlstilfælde drøfter Skatteministeriet spørgsmålet om en eventuel forelæggelse for Skatterådet med formanden.

Særligt om syn og skøn

Efter skatteforvaltningslovens § 4, stk. 3, kan Skatterådet tillade, at der indhentes syn og skøn til brug for Skatterådets afgørelse af en sag, der er forelagt Skatterådet til afgørelse.

Formanden for Skatterådet og Skatteministeriet er enige om:

- Skatteministeriet vil tillægge det betydning, hvis spørger har fremsat ønske om, at der udmeldes syn og skøn i sagen, og Skatteministeriet i øvrigt finder det hensigtsmæssigt dels at forelægge sagen for Skatterådet, dels at indhente syn og skøn
- Det forudsættes i forarbejderne til bestemmelsen om, at Skatterådet kan tillade, at der afholdes syn og skøn, at bestemmelsen kun skal anvendes rent undtagelsesvist. Forelæggelse af sager for Skatterådet med henblik på syn og skøn vil derfor alene udgøre et fåtal af sager
- I tvivlstilfælde drøfter Skatteministeriet spørgsmålet om en eventuel forelæggelse for Skatterådet med formanden.

Spørger har anmodet om en afgørelse fra Skatterådet

Ved vurderingen af, om en anmodning om et bindende svar, som ikke er af principiel karakter, bør forelægges, kan det ifølge forarbejderne bl.a. tillægges betydning, om spørger har udtrykt ønske om at få svar fra Skatterådet. Det kan fx være tilfældet, hvor spørger tillægger det særlig vægt, at vedkommendes sag bliver behandlet af lægmænd uden tilknytning til forvaltningen.

Formanden for Skatterådet og Skatteministeriet er enige om:

- Af hensyn til at begrænse den samlede sagsmængde i Skatterådet kan spørgers ønske om forelæggelse for Skatterådet af bindende svar, der ikke er principielle, ikke i sig selv begrunde en forelæggelse
- I tvivlstilfælde drøfter Skatteministeriet spørgsmålet om en eventuel forelæggelse for Skatterådet med formanden.

Øvrige forhold, der kan tillægges betydning

Formanden for Skatterådet og Skatteministeriet er i øvrigt enige om:

- Det skal tillægges betydning, hvis spørger har tilkendegivet, at der ikke ønskes en forelæggelse for Skatterådet
- Hensynet til en hurtig afgørelse af den konkrete sag kan tale imod en forelæggelse for Skatterådet, såfremt sagsbehandlingstiden må forventes øget væsentligt ved forelæggelsen
- Hvis det af andre grunde forekommer u hensigtsmæssigt, skal der ikke ske en forelæggelse for Skatterådet

- I tvivlstilfælde drøfter Skatteministeriet spørgsmålet om en eventuel forelæggelse for Skatterådet med formanden.



Andre principielle sager, der ikke er anmodninger om bindende svar

Formanden for Skatterådet og Skatteministeriet er enige om, at andre sager end anmodninger om bindende svar, der er af principiel karakter, kan forelægges for Skatterådet, når Skatteministeriet finder det hensigtsmæssigt.

En forelæggelse for Skatterådet kan være hensigtsmæssig, hvis

- Skatteministeriet ud fra en konkret vurdering anser det for hensigtsmæssigt at inddrage den viden, som Skatterådet har, i en afgørelse, herunder at en politisk stillingtagen er ønskelig
- Der er tale om en sag, som indeholder særligt komplicerede skattemæssige spørgsmål, og som det derfor kan være hensigtsmæssigt at forelægge for Skatterådet
- Skatteministeriet vurderer, at det kan være en fordel, at sagen behandles i et lægmandsorgan som Skatterådet, der som uafhængigt organ kan øge respekten og anerkendelsen af afgørelser i vanskelige sager, herunder føre til færre klagesager
- En drøftelse af sagen i Skatterådet må antages at kunne repræsentere en lignende debat i samfundet på grund af den særlige sammensætning som Skatterådet har
- Sagen i øvrigt indeholder principielle spørgsmål, og hvor Skatteministeriet i øvrigt anser det for hensigtsmæssigt at forelægge sagen for Skatterådet
- I tvivlstilfælde drøfter Skatteministeriet spørgsmålet om en eventuel forelæggelse for Skatterådet med formanden.

Planer og anvisninger for told- og skatteforvaltningen

Skatterådet får anvisninger til høring, hvis Skatteministeriet i øvrigt finder det hensigtsmæssigt, medmindre det af tidsmæssige årsager ikke er muligt, eller det i øvrigt ikke er hensigtsmæssigt.

Offentliggørelse af afgørelser

Formanden for Skatterådet og Skatteministeriet er enige om:

- Alle afgørelser truffet af Skatterådet skal som udgangspunkt offentliggøres. Der gælder dog følgende undtagelser:
 - Afgørelser i sager, som ikke er principielle
 - Flere ensartede sager om samme spørgsmål
 - Værdiansættelsessager, som vedrører store beløb, men i øvrigt ikke er principielle, idet de typisk er konkret begrundet og uden præjudikat for andre skattepligtige
 - Sager, hvor det ikke er muligt at anonymisere i tilstrækkelig grad for at overholde den særlige tavshedspligt i skatteforvaltningslovens § 17 eller forbuddet mod misbrug af insideroplysninger i §§ 34-39 i lov om værdipapirhandel
 - Det i øvrigt ikke findes hensigtsmæssigt, herunder af kontrolhensyn
- I tvivlstilfælde drøfter Skatteministeriet spørgsmålet om offentliggørelse med spørger og formanden for Skatterådet.

Positivliste over sager om bindende svar, der skal/kan forelægges Skatterådet

Formanden for Skatterådet og Skatteministeriet er enige om:

- Principielle sager om bindende svar, der fremgår af særskilt liste, skal som udgangspunkt forelægges Skatterådet. Listen er eksempler på sagstyper og er således ikke udtømmende. Opfylder en sag, som er opregnet på listen, efter en konkret vurdering imidlertid ikke kriterierne for forelæggelse, som beskrevet i denne aftale, skal SKAT træffe afgørelse i sagen uden forelæggelse for Skatterådet
- Der udarbejdes ikke en liste over, hvilke ikke-principielle sager om bindende svar der som udgangspunkt skal forelægges for Skatterådet. Sådanne sager vil blive forelagt for Skatterådet i overensstemmelse med denne aftale.

Skatterådet vil løbende i forbindelse med rådets arbejde tage stilling til, hvorvidt der på et område, der optræder på vedlagte liste, findes at være oparbejdet en så tilstrækkelig fast praksis, at bindende svar om dette fremover skal besvares af SKAT. Listen vil dog først blive justeret i forbindelse med den næste revision af aftalen.

Revision af aftalen

Formanden for Skatterådet og Skatteministeriet er enige om, at denne aftale tages op til revision ultimo 2012.

Denne aftale erstatter SKM 2009.609 SKAT.

Succession – manglende indberetning

SKM 2011.250 SKAT

Efter kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, kan en skattepligtig i levende live med skattemæssig succession overdrage en virksomhed eller en del heraf til børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever. Adoptivforhold eller stedbarnsforhold sidestilles med naturligt slægtsforhold. Bestemmelsen gælder tilsvarende for medarbejdere eller tidligere medarbejdere omfattet af kildeskattelovens § 33 C, stk. 12, og tidligere ejere omfattet af kildeskattelovens § 33 C, stk. 13.

Beslutningen om, at erhververen indtræder i overdragens skattemæssige stilling, skal efter kildeskattelovens § 33 C, stk. 7, senest meddeles til SKAT i forbindelse med indgivelse af overdragerens selvangivelse.

Reglen er hidtil blevet administreret således, at manglende overholdelse af oplysningspligten har medført, at overdragelse med succession ikke er blevet godkendt, således at overdragelsen er blevet beskattet.

Skatteministeriet har besluttet at ændre praksis. Efter Skatteministeriets opfattelse er der ikke tilstrækkelig grund til at anse overholdelse af oplysningspligten i kildeskattelovens § 33 C, stk. 7, som en betingelse for, at der er sket overdragelse med succession. Skatteministeriet finder således, at det er en uforholdsmæssig indgribende konsekvens af at tilsidesætte oplysningspligten, at succession ikke anses for at have fundet sted.

Praksisændringen har ikke betydning for selve oplysningspligten, der fortsat fremgår af kildeskattelovens § 33 C, stk. 7. Det er forsat af afgørende betydning, at SKAT bliver gjort opmærksom på, at der er sket en virksomhedsoverdragelse, og at reglerne om succession ønskes anvendt, således at SKAT har mulighed for at kontrollere, at de overtagne aktiver er udgået hos overdrageren og indgået hos erhververen. Det er derfor en forudsætning for, at det skattemæssigt kan lægges til grund, at der inden for den nævnte personkreds er sket hel eller delvis overdragelse af en virksomhed med succession, at dette kan dokumenteres over for SKAT ved fremlæggelse af aftale om overdragelse eller på anden betryggende vis.

Den ændrede praksis har virkning for aftaler om overdragelse af virksomheder, der er sket i indkomståret 2010 eller senere.

Praksis

Vurderingsprincip

SKM 2011.445 SR

Skatterådet har ændret ejendomsvurderingen for en landbrugsejendom som følge af, at stuehusets grundværdi uretmæssigt var ansat efter kvadratmeterprincippet og ikke, som den burde være, efter hektarprincippet.

9. OVERSIGT OVER GENOPTAGELSESDGANG

1. halvår 2011

Afgørelse	Emne	Genoptagelsesfrist
SKM 2011.272 SKAT	Mulighed for genoptagelse af årsregulering af fast ejendom	30. september 2011
SKM 2011.299 SKAT	Lønsumsafgift – fagforening	3. november 2011
SKM 2010.707 SKAT	Nedslag i ejendomsværdiskat for betalte skatter i Spanien og Frankrig	Ordinære frister kræver, anmodning er indsendt senest 3 år efter angivelsesfristens udløb. Ekstraordinær genoptagelse efter konkrete forhold
SKM 2011.404 SKAT	Opgørelse af den udledte mængde efter spildevandsafgiftsloven. Omfatter alene de afgiftsansættelser, hvor opgørelsen af spildevandsafgiften er foretaget på baggrund af målinger foretaget i tilladningen til renseanlægget, og hvor udledningstilladelsen ikke stiller krav om måling af udledningen fra renseanlægget	Ordinære frister kræver, anmodning er indsendt senest 3 år efter angivelsesfristens udløb. Ekstraordinær genoptagelse efter konkrete forhold

10. OVERSIGT OVER SKATTELOVE OG LOVFORSLAG

1. halvår 2011

Lovforslag nr.	Love	Ændring	Lov nr.
L 84	Aktieavancebeskatningsloven	Opfølgning på harmoniseringen af selskabers aktieafkastbeskatning m.v.	Lov nr. 254 af 30. marts 2011
L 95	Lov om inddrivelse af gæld m.v.	Effektivisering af inddrivelsen af gæld til det offentlige	Lov nr. 252 af 30. marts 2011
L 111	Fedtafgiftsloven	Ny lov	Lov nr. 247 af 30. marts 2011
L 121	Etablerings- og iværksætterkontoloven	Forbedring af etablerings- og iværksætterkontoordningerne m.v.	Lov nr. 174 af 4. marts 2011
L 122	Dobbeltbeskatningsaftale	Frankrig/Spanien: Overgangsregler for tjenestemandspensioner	Lov nr. 253 af 30. marts 2011
L 123	Tinglysningsloven	Tilpasning til det digitale tinglysningsystem, forenkling af reglerne for beregning og overførsel af afgift, godtgørelse af afgift i forbindelse med nedsættelse af ejendomsværdi m.v.	Lov nr. 295 af 11. april 2011
L 131	Dobbeltbeskatningsaftale	Cypern: Aftalen afløser en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der blev indgået i 1981.	Lov nr. 377 af 2. maj 2011
L 132	Dobbeltbeskatningsaftale	Kuwait	Lov nr. 378 af 2. maj 2011
L 194	Aktieavancebeskatningsloven m.fl.	Skattefritagelse for gevinst og udbytte af iværksætteraktier m.v.	Lov nr. 624 af 14. juni 2011
L 195	Afgiftslove	Ændring af afgift på erhvervenes energiforbrug m.v., forkortelse af kredittider for tobaksafgift og lempelse af ølmoderationsordningen	Lov nr. 626 af 14. juni 2011
L 196	Ligningsloven m.fl.	Skattefritagelse for mindre personalegoder, rigsfællesskabsfradrag, skattefritagelse for nedrivningsstøtte m.v.	Lov nr. 554 af 1. juni 2011
L 208	Ligningsloven	Forsøgsordning med fradrag for hjælp og istandsættelse i hjemmet	Lov nr. 572 af 7. juni 2011

