



Grant Thornton Statsautoriseret Revisionspartnerselskab
Stockholmsgade 45 | 2100 København Ø | T (+45) 33 110 220 | mail@dk.gt.com
Farum Hovedgade 9 | 3520 Farum | T (+45) 33 110 220 | mail@dk.gt.com

SKATTEINFORMATION / JANUAR 2016



Forord

I Skatteinformation er der i denne udgave en artikel om, hvad retssikkerhed på skatteområdet egentlig er for noget. Dette hænger selvfølgelig sammen med, at der i særlig grad lige nu er fokus på retssikkerheden på grund af miseren i SKAT.

I 2015 kulminerede flere års kritisable sager i SKAT nemlig med sagen om sammenbruddet på opkrævningsområdet, hvor SKAT stoppede al automatisk inddrivelse af gæld, og sagen om tilbagebetaling af udbytteskat, der udover at være af enorme dimensioner rent beløbsmæssigt også er helt uforståelig. Set udefra er det en gåde indhyllet i et mysterium, at forholdet først blev opdaget i SKAT efter blandt andet henvendelse fra de engelske skattemyndigheder, som kunne oplyse, at visse britiske bankfolk undrede sig over, at det danske skattevæsen udbetalte store summer til bankkonti i London.

Folketingsvalget resulterede i en smal Venstre-regering, der skal manøvrere i et vanskeligt farvand med støttepartier, der er indbyrdes uenige på flere områder, herunder på skatteområdet. Skal der gives lettelser i topskatten? Eller skal det være i bunden? Skal skatterne i det hele taget sættes ned? Slaget om skatterne er foreløbig udskudt til 2016. Trods dette har der dog været aktivitet på lovgivningsfronten.

BoligJobordningen er genindført, der er lovgivet om behandlingen af negative renter, ligesom ændringer af mere teknisk karakter er gennemført. Som led i finanslovsaftalen for 2016 er parterne blevet enige om at nedsætte bo- og gaveafgiften ved overdragelse af familieejede virksomheder. Afgiften nedsættes successivt i perioden 2016-2020 fra de nugældende 15 % til en sats omkring 5 %.

Skatteinformation indeholder også artikler om aktuelle emner, nævnes kan "Udbytte til udenlandske aktionærer – skal der betales skat i Danmark?" og en artikel om sondringen mellem vedligeholdelses- og forbedringsudgifter på fast ejendom. "Skal jeg betale skat – eller kan jeg stille sikkerhed" behandler de udfordringer personer, der driver virksomhed i virksomhedsordningen, har i relation til sikkerhedsstillelse i virksomhedsaktiver.

Nye domme og administrative afgørelser – herunder en tredages cykeltur igennem Danmark – af mere principiel eller illustrerende karakter er der også fundet plads til i denne udgave af Skatteinformation.

Billedkavalkaden skal minde os om, at vintervejr i Danmark også kan betyde sne og frost!

Godt nytår.

Indhold

Selvangivelsen 2015.....	4
Der var engang – ja, det er et eventyr!.....	4
Selvangivelsen for personer.....	4
Restskat og overskydende skat.....	6
Gaveanmeldelse.....	6
Og så er der lige det med RETSSIKKERHED!.....	7
Sagerne i SKAT.....	7
Retssikkerhed – SKAT.....	7
Hvad er retssikkerhed?.....	8
Årene, der gik.....	9
STATUS – hvor er vi nu?.....	9
Hvad kan der gøres?.....	9
Kan vi trække fra eller skal vi aktivere?.....	11
Erhvervsmæssigt anvendte ejendomme.....	11
Vedligeholdelse kontra forbedring.....	11
Succession i ejertid.....	11
Fordeling mellem vedligeholdelse og forbedring.....	12
Procentreglen for udlejningsejendomme.....	12
Udskiftning af installationer.....	14
Kan jeg stille sikkerhed i virksomhedsaktiver – eller skal jeg betale skat?.....	16
Sikkerhedsstillelse hvornår!.....	16
En sædvanlig forretningsmæssig disposition.....	16
Hvad siger praksis?.....	17
Skattemæssige konsekvenser.....	19
Udbytte til udenlandske aktionærer – skal der betales skat i Danmark?.....	21
Aktionæren er en person.....	21
Aktionæren er et selskab.....	21
Indeholdelse af udbytteskat.....	23
Skal din virksomhed momsregistreres i udlandet?.....	24
Salg af varer.....	24
Salg af tjenesteydelser.....	24
Momsregistrering i udlandet.....	25
Momsfri virksomhedsoverdragelse – er momsreguleringsforpligtelsen overdraget?.....	26
Momsfri virksomhedsoverdragelse.....	27
Overdragelse af momsreguleringsforpligtelser.....	27
Sælgers hæftelse mv.....	27
Nye love.....	28
Rentesatser for selskabsskat og loft over indestående på Skattekontoen.....	28
Negative renter og overkurslån.....	29
BoligJobordningen.....	29
Brofradrag Storebælt.....	30
Ingen fradrag ved objektiv skattefri indkomst.....	31
Ingen adgang for SKAT uden retskendelse.....	32
Udvidelse af tonnageskatteordningen.....	33
Udskydelse af forældelsesfristen for gæld til det offentlige.....	33
Land for land-rapportering for multinationale koncerner.....	33
Højesteretsdomme.....	34
Rette indkomstmodtager – dobbeltbeskatning.....	34
Landsretsdomme.....	36
Udlandsarbejde og lempelse.....	36
Administrative afgørelser.....	37
Skattepligtig cykeltur.....	37
Skat af arbejdscomputer.....	38
Betinget akkord og underskudsbegrænsning.....	38
Fordring – hævning i virksomhedsordningen.....	39
Arbejdsudleje – entreprisekontrakt.....	40
Kursusvirksomhed – fast driftssted.....	41

Selvangivelsen 2015

Senest 1. maj 2016, ja måske kan man vente til 1. juli 2016, skal selvangivelsen igen indtastes på SKATs hjemmeside. Det lyder nemt, og det er det også i rigtig mange tilfælde. Men til tider kan digitale løsninger dog godt drille, så man er ved at give op. Men arbejdet skal gøres!

Der var engang – ja, det er et eventyr!

Der var engang, ja sådan indledes mange eventyr. Men det er sandt! De morsomme tegninger i den dengang populære bestseller "Snyd ikke Dem selv i skat" kunne give lidt opmuntring til den frustrerede skatteyder, der i sidste øjeblik skulle have udfyldt sin papirselvangivelse. Stabler af papir var ofte nødvendig for at finde frem til årets lønindkomst, renteindtægter, renteudgifter mv. Alle tal skulle man selv kunne finde i det private arkiv og påføre selvangivelsen. Det var også dengang, der eksisterede stribevis af lønmodtagerfradrag, så "Snyd ikke Dem selv i skat" blev flittigt anvendt. Når arbejdet var udført skulle selvangivelsen sendes med det røde postbud, men mange valgte af den ene eller anden grund at begive sig ned til det lokale skattekontor for at aflevere selvangivelsen. Typisk skete dette gennem skattekontorets brevsprække om morgenen tidligt, inden skattefolkene kom på arbejde, idet aflevering af selvangivelsen dermed var sket rettidigt, selv om fristen formelt var den foregående dato.

Det var før den digitale verden for alvor brød løs.

"Morfar, hvor er din computer?"

Unge mennesker i dag har svært ved at forestille sig denne ikke-digitale verden, ganske som da vores børn spurgte morfar om, hvor hans computer var og ikke kunne forstå, at vores bedsteforældre ikke havde fjernsyn, da de var børn.

Selvangivelsen for personer

Nogle personer skal selvangive deres indkomst. Dette gælder blandt andet selvstændigt erhvervsdrivende. Selvstændigt erhvervsdrivende, som er registreringspligtige for moms eller lønsumsafgift, har som altovervejende hovedregel pligt til at selvangive digitalt, mens andre endnu kan vælge papirselvangivelsen. Selvangivelsen findes i den personlige skattemappe på skat.dk/TastSelv Borger, hvor man også kan finde de oplysninger til selvangivelsen,

som er indberettet til SKAT. Selvangivelsesfristen er den 1. juli 2016.

Lønmodtagere m.fl. modtager en årsopgørelse uden først at have selvangivet. Årsopgørelsen indeholder de oplysninger, som SKAT allerede er i besiddelse af. Årsopgørelsen for 2015 finder man i sin personlige skattemappe i marts-april 2016 via skat.dk/TastSelv Borger. Man har pligt til at kontrollere, at årsopgørelsens oplysninger om indkomster og fradrag er korrekte. Manglende oplysninger og rettelser til årsopgørelsen skal være SKAT i hænde senest den 1. maj 2016.

Hvis der er fejl i de indberettede oplysninger, og man forsøger at indtaste det korrekte beløb, vil man normalt konstatere, at dette ikke er muligt, da "feltet er låst". Er en indberettet oplysning forkert, eller er der ikke sket indberetning, skal man rette henvendelse til den indberetningspligtige, og en sådan henvendelse kan også ske via TastSelv.

Frdrag for underholdsbidrag og renteudgifter kræver indberetning

Underholdsbidrag til tidligere ægtefælle og til børn kan normalt trækkes fra på selvangivelsen. Fradrag forudsætter imidlertid, at der er sket indberetning af sådanne beløb.

Udbetaling Danmark, der på vegne af den bidragsberettigede opkræver underholdsbidrag, foretager indberetning af bidrag. Betalte underholdsbidrag, der ikke indberettes af det offentlige, skal bidragsyderen selvangive og samtidig give identitetsoplysninger om bidragsmodtageren.

Pengeinstitutter, realkreditinstitutter mfl. foretager indberetning af renteudgifter.

Renteudgifter i private låneforhold skal låntager selvangive og give identitetsoplysninger om långiver.

Udenlandsk indkomst

Udenlandsk indkomst skal selvangives, uanset om der er betalt skat i udlandet eller ej. Selvangivelsespligten omfatter også lønindkomst, hvor man reelt ikke skal betale dansk skat, hvis der skal gives fuld eksemptionlempelse efter ligningslovens § 33 A. Ejer man fast ejendom i udlandet, skal lejeindtægter og/eller oplysninger til brug for beregning af ejendomsværdiskat også selvangives.

Der findes særlige blanketter/indtastningsfelter, der skal anvendes ved selvangivelse af udenlandsk indkomst.

BoligJobordningen

Fradrag efter BoligJobordningen gælder såvel familiens helårsbolig som fritidsbolig. Personer, der udlejer deres fritidsbolig, kan få fradrag for vedligeholdelsesudgifter, men ikke fradrag for serviceydelser, eksempelvis rengøring, vinduespudsning og havearbejde. Enhver kortere eller

længere udlejning af fritidsboligen afskærer ejeren for fradrag for serviceydelser.

Fradraget omfatter som hidtil kun lønudgifter til bestemte former for arbejde, eksempelvis maling af huset eller rengøring. Hvis leverandøren af det fradragsberettigede arbejde er en virksomhed, skal arbejdsløn fremgå særskilt af fakturaen. Hvis leverandøren er en privatperson, udfyldes en serviceerklæring (blanket 02.048), som findes



på SKATs hjemmeside. Dokumentation for det udførte arbejde (faktura eller serviceerklæring) skal gemmes, hvis SKAT ønsker at se, hvilket arbejde der er udført.

Fradraget udgør maksimalt 15.000 kr. pr. person i husstanden, der er fyldt 18 år inden udgangen af 2015. Flere personer i en husstand kan få fradrag for den del af udgiften, som de hver især har betalt. Ægtefæller og samlevende med fælles økonomi kan vælge at få fradrag for den del af regningen, som de har lyst til, selv om den ene part har betalt hele regningen. Hvis børn over 18 år er berettiget til fradrag, skal barnet selv elektronisk have betalt regningen enten til håndværkeren mfl. eller til forældrene.

Fradrag på selvangivelsen for 2015 er betinget af, at arbejdet er udført inden årets udgang, og betalingen er sket elektronisk senest den 29. februar 2016. Fradraget skal indtastes via TastSelv i "Indberet håndværkerfradrag".

Indskud på etablerings- og iværksætterkonto

Indskud på etablerings- og iværksætterkonto skal ske senest den 15. maj 2016 for at opnå fradrag på selvangivelsen for 2015.

Indskud på kontoen kan dog helt eller delvist undlades, hvis der er anskaffet aktiver mv. senest den 15. maj 2016, der berettiger til fradrag. Er der foretaget indskud for tidligere år, skal disse midler dog anvendes først.

Indskud på ophørspension

Ved salg af virksomhed kan fortjenesten ved salget i visse tilfælde helt eller delvis indskydes på en såkaldt ophørspension (ratepension, ophørende eller livsvarig livrente). I 2015 udgør det maksimale indskud 2.590.700 kr., og fradrag i indkomsten for 2015 forudsætter, at beløbet er indbetalt senest den 1. juli 2016.

Restskat og overskydende skat

Restskat og overskydende skat udgør summen af skyldig eller tilgodehavende skat og AM-bidrag.

Restskat

Der kan foretages frivillig indbetaling af restskat for indkomståret 2015 i perioden 1. januar 2016 – 1. juli 2016.

Der kan uden begrænsning frivilligt indbetales restskat, og der skal betales en dag til dag-rente på 2,2 % p.a. af

restskatten. Jo før der sker indbetaling, jo mindre bliver renten. Renten kan ikke skattemæssigt fratrækkes.

Er restskatten for indkomståret 2015 ikke indbetalt senest den 1. juli 2016, skal der betales et fast procenttillæg på 4,2 %. Procenttillægget kan ikke skattemæssigt fratrækkes. Da der er tale om et fast procenttillæg, opnås der ingen besparelse ved at indbetale restskatten før det tidspunkt, hvor skatten opkræves af SKAT.

Restskat indtil 19.000 kr. tillagt 4,2 % indregnes i forskudsskatten for 2017. Restskat ud over 19.000 kr. tillagt 4,2 % skal betales i tre rater senest den 22. august, 20. september og 20. oktober 2016.

Overskydende skat

Overskydende skat udgør summen af for meget betalt skat og AM-bidrag.

For meget betalt skat udbetales med et skattefrit procenttillæg. Procenttillægget til overskydende skat udgør 0,5 %.

Der opnås ikke procenttillæg til overskydende skat, der skyldes frivillig indbetaling af restskat. Ved udbetaling af overskydende skat, hvor der er betalt en dag til dag-rente af beløbet, vil der sammen med udbetalingen af den overskydende skat ske tilbagebetaling af den betalte dag til dag-rente.

Mange vil allerede ultimo marts 2016 få udbetalt overskydende skat. For selvstændigt erhvervsdrivende mfl. kommer udbetalingen dog først senere.

Gaveanmeldelse

For afgiftspligtige gaver givet i kalenderåret 2015 skal gaveafgiftsanmeldelse indgives til SKAT senest den 1. maj 2016. Gaveafgiften forfalder til betaling samtidig med indgivelse af gaveanmeldelsen.

Af gaver til børn, børnebørn mfl. skal der betales en gaveafgift på 15 % af den del af årets gave, der overstiger 60.700 kr. Dette skattefrie bundfradrag gælder pr. gavegiver. Ægtefæller betragtes som selvstændige gavegivere, hvilket betyder, at et barn fra forældrene afgiftsfrit kan modtage 2 x 60.700 kr., hvis beløbet mv. gives af hver ægtefælle.

Og så er der lige det med RETSSIKKERHED!

Den tilsyneladende endeløse strøm af sager, der har ramt SKAT i de senere år, har intensiveret den livlige debat, der har været ført de seneste årtier om skat og retssikkerhed. Hvad er baggrunden for debatten og hvad er retssikkerhed egentlig for en størrelse?

Sagerne i SKAT

Den ene skandalesag efter den anden har ramt SKAT i de senere år.

Nævnes kan:

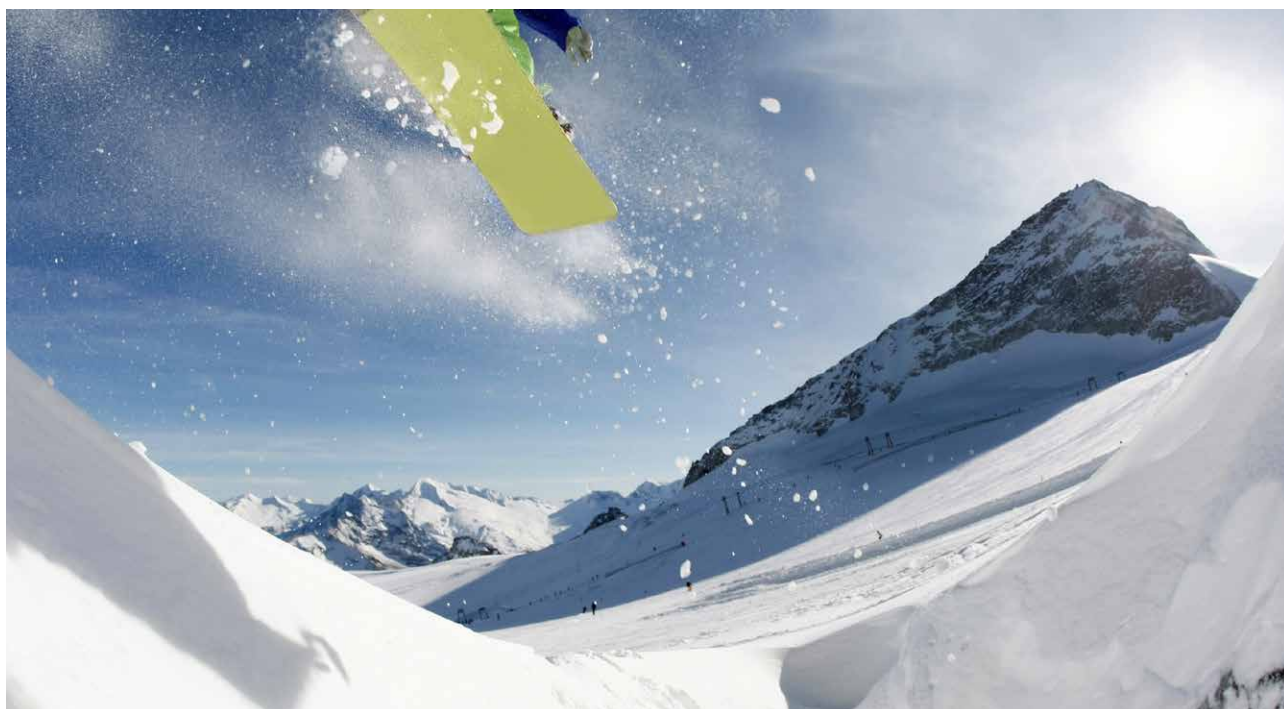
- Den såkaldte "Kasi"-Jesper sag, hvor SKAT skulle have brugt ret så uortodokse metoder.
- Sagen mod Camilla Vest, hvor man tilsyneladende brugte en straffesag som et opkrævningsinstrument. Landsretten nåede frem til, at de omstridte indtægter slet ikke var skattepligtige i Danmark.
- Hele miseren på ejendomsvurderingsområdet, hvor Rigsrevisionen har fastslået, at der blev administreret ulovligt. Sagen er tilsyneladende uden ende, idet der til stadighed kan konstateres fejl og mangler – ejendomsvurderingsområdet er vel i realiteten brudt sammen, og det er meget vanskeligt at skabe et nyt system.

- Kinnock-sagen, hvor der kunne konstateres flere besynderlige omstændigheder. Hvem i SKAT lækkede oplysninger i sagen til pressen? Hvem besluttede egentlig, at Kinnock skulle undergives en omfattende kontrol af sine skattepligtsforhold? Tavshedspligterne overtrædes. Ombudsmanden forholder oplysninger. Læs undersøgelsesdomstolens rapport!
- Sagen om tilbagebetaling af udbytteskat, hvor kriminelle elementer tilsyneladende har opdaget, at der ikke har været nogen kontrol af, om betingelserne for udbetaling var til stede, og ingen reagerede på, at beløbet i løbet af kort tid steg markant til astronomiske 9,1 mia. kr.
- SKAT har også måttet lide den tort at høre fra revisorkredse, at der er for lidt kontrol.

Retssikkerhed – SKAT

Sådanne eksempler er ikke befordrende for SKATs troværdighed. Tilliden til, at SKAT træffer korrekte afgørelser og i øvrigt administrerer de mangfoldige opgaver, det har, rigtigt og hensigtsmæssigt er ikke længere til stede.

"Tilliden, der forsvandt"



Det er naturligvis velkendt, at SKAT har været udsat for betydelige personalereduktioner, og at der er foretaget ganske mange omorganiseringer og opgaveflytninger, men det behøver vel ikke resultere i, at man ved opgavevaretagelsen tilsidesætter hensynet til den enkelte skatteborger og almene forvaltningsretlige principper.

Det er grundene til, at der sættes spørgsmålstejn ved, om SKAT lever op til de krav til retssikkerhed, som man må stille.

Dertil kan føjes, at opkrævning af skatter og afgifter er af indgribende karakter og har stor betydning for den enkeltes privatøkonomi. Der er derfor i forvejen stor fokus på, at betingelserne for skatteopkrævningen, og at det i det hele taget sker korrekt og på en ordentlig måde.

”Betaler naboen den skat, som han skal?”

Skattetrykkets størrelse betyder også, at den enkelte ikke kun fokuserer på egne forhold, men også har et øje på, om andre skatteydere nu også bidrager med deres del.

Endvidere er der et uundgåeligt retssikkerhedsdilemma overalt i det administrative system, herunder i SKAT, hvor man har strafsanktionerede oplysningspligter. Hvis man er sigtet eller mistænkt for et strafbart forhold, eksempelvis skattesvig, har man ikke pligt til at medvirke til sagens opklaring. Man kan nægte at udtale sig, og man kan også lyve så stærkt som en hest kan rende.

Man er altså noget på den, hvis de oplysninger, man bliver bedt om som led i det almindelige kontrolarbejde vil afsløre, at man har begået noget strafbart. Hvis man nægter at udtale sig eller lyver, bliver man straffet, hvis man giver de rigtige oplysninger, bliver man også straffet. Det er det klassiske selvinkrimineringsproblem.

Der er altså gode grunde til, at der altid vil være fokus på og debat om retssikkerheden i forbindelse med skatteopkrævningen.

Når SKAT så bidrager til denne debat med de i indledningen nævnte skrækeksempler, skal det gå galt. Det svarer til, at SKAT hælder benzin på et bål.

Hvad er retssikkerhed?

Retssikkerhed er ikke et entydigt begreb.

Alle uden undtagelse er enige om, at retssikkerhedshensyn skal prioriteres højt. Ingen har givet udtryk for det selvmoderiske standpunkt, at retssikkerheden bør svækkes. Retsikkerhedshensyn anføres stort set altid som begrundelse for forslag og standpunkter, også selv om disse forslag og standpunkter er uforenelige eller direkte modstridende.

”Ingen har endnu sagt, at retssikkerheden bør svækkes”

Historisk er kernen i retssikkerhedsbegrebet et krav om beskyttelse af den enkelte borger i forhold til samfundet og i forhold til andre borgere.

Det fundamentale består i ønsket om størst mulig sikkerhed for materielt rigtige afgørelser under iagttagelse af en række hensyn til den enkelte skatteborger. Det kan vel kort beskrives som:

- Et skattesystem, der er kendetegnet ved en uvildig objektiv sagsbehandling
- En ret til appel og domstolsbehandling
- Et så klart og enkelt materielt regelgrundlag som overhovedet muligt
- At SKATs fortolkning og retsanvendelse er korrekt og ensartet
- At SKATs afgørelser træffes inden for rimelige tidsfrister
- At det digitale selvangivelsessystem er forståeligt og gennemsigtigt.

Retssikkerhedsbegrebet er altså ikke af operationel karakter. Der findes en materiel og en formel retssikkerhed.

Den materielle stiller nogle minimumskrav til de materielle regler og til retsanvendelsen. Målet er at sikre materielt korrekte afgørelser. Herunder hører legalitetsprincippet, de forvaltningsretlige grundsætninger om saglig forvaltning, lighedsgrundsætningen mv.

Den formelle retssikkerhed kræver en række sagsbehandlingsregler, herunder regler om kompetence, habilitet,



reglerne om klagebehandling, partsoffentlighed, begrundelse mv.

"Magt forpligter"

Så kan man tilføje en tredje dimension, der mere går på, hvordan personalet forvalter og administrerer de regler, der findes både for så vidt angår den materielle som den formelle del. Bliver skatteborgerne behandlet som borgere eller som fjender? Som ligemænd eller som undersåtter? Med respekt eller disrespekt? Er det en del af kulturen i SKAT, at personalet har lært at tåle og håndtere den magt, det har, så borgerne ikke føler sig kørt over?

Årene, der gik

Retssikkerhedsdebatten tog fart i begyndelsen af 1980'erne. Baggrunden herfor var, at flere højesteretsdomme tilsidesatte en fast og langvarig administrativ praksis på en række områder. Et par eksempler kan nævnes:

- Den banebrydende højesteretsdom, hvorefter skattemyndighedernes praksis om, at en fallents underskud ikke fuldt ud kunne fremføres til modregning i de følgende års skattepligtige indkomster, blev anset for ulovhjemlet.
- Den ligeså banebrydende dom, hvorefter skattemyndighedernes praksis om, at arvingsgæld skulle fastsættes til kurs pari ved beregning af arveafgift, ikke kunne opretholdes. De omhandlede pantebrevs værdi i handel ogandel kunne på betryggende måde fastsættes efter objektive kriterier.

Det er værd at lægge mærke til, at der ikke var tale om komplicerede regler i et komplekst sagsforløb, men om jævnlige forekommende og tilbagevendende tilfælde.

Skattemyndighederne havde altså administreret ulovligt og opkrævet skatter på et tvivlsomt eller helt ulovhjemlet grundlag.

Det afstedkom først nedsættelse af et retssikkerhedsudvalg og senere et skatteretsråd. Der blev behandlet en række store og små problemer, som blev offentliggjort i de årlige redegørelser. Der blev behandlet nogle generelle og konkrete retlige tvivsspørgsmål, der blev udarbejdet

henstillinger og forslag, og en del af disse resulterede i ny lovgivning.

Der er heller ikke tvivl om, at der i denne periode skete en faglig oprustning af personalet. Udarbejdelsen af Ligningsvejledningen, hvor skattemyndighedernes opfattelse af lovgrundlaget og praksis blev lagt åbent frem, var en retssikkerhedsmæssig milepæl. Det var også i denne periode, instituttet for bindende forhåndsbesked blev gennemført. Senere fulgte reglerne om omkostningsgodtgørelse i skattesager, hvilket gjorde det muligt at få SKATs afgørelser prøvet i ankeinstanserne i videre omfang end tidligere.

STATUS – hvor er vi nu?

Hvor begrebet retssikkerhed som beskrevet især har sit kerneområde i brændpunktet mellem individ og stat, er en anden dimension, nemlig det man har kaldt den relative retssikkerhed, kommet i fokus de senere år. Den relative retssikkerhed betyder garanti for at andre skatteydere ikke betaler for lidt i skat.

Det hænger sammen med miseren i SKAT.

Hvad kan der gøres?

Skatteministeren har bebudet to retssikkerhedspakker.

Den første afskaffer SKATs kontrol af byggearbejder på borgeres private grunde.

Endvidere er den digitale tjeneste, hvor man kunne anmelde sort arbejde mv. afskaffet, ligesom SKAT ikke længere har adgang til at indhente borgeres teleoplysninger.

Den anden, der først præsenteres til foråret, vil blandt andet genindføre omkostningsgodtgørelse til selskaber og skabe en selvstændig og uafhængig retssikkerhedsfunktion, svarende til en skatteombudsmand. I det nye år vil der også komme et forslag til et nyt ejendomsvurderingssytem samt regler om klagebehandling på ejendomsvurderingsområdet.

Det er værd at bemærke, at retssikkerhedshensyn anføres som begrundelse for at genindføre omkostningsgodtgørelse til selskaber. Da omkostningsgodtgørelsen til selskaber i 2009 blev afskaffet, blev det i lovforslaget direkte anført, at der ikke fandtes at være retssikkerhedsmæssige betænkeligheder herved. Sådan er der så meget.

”Man har et standpunkt, til man tager et nyt!”

Det er også værd at bemærke, at i skatteministerens Retssikkerhedspakke I – betitlet Ret og rimelighed – var der i det oprindelige lovforslag, der blev sendt i høring tre ændringer, der skulle styrke retssikkerheden, nemlig afskaffelse af:

1. SKATs adgang (uden retskendelse) til at foretage kontrol på privat grund, hvor der udføres professionel byggeaktivitet
2. Kravet om, at der på alle byggepladser, hvor entreprisen er over 50.000 kr. inklusive moms, skal være opsat skilte, hvoraf det tydeligt fremgår, hvem der udfører arbejdet.
3. Pligten til for lønmodtagere at oplyse CPR-nr. og forevise gyldig legitimation i forbindelse med SKATs kontrol.

Punkterne to og tre er ikke at finde i det lovforslag der i oktober 2015 blev fremsat i Folketinget og senere vedtaget.

Der er ikke anført grunde, heller ikke af retssikkerhedsmæssig karakter, til at regeringen opgav disse to ændringer.

”Hvordan kan tilliden til SKAT genskabes?”

Spørgsmålet er, om disse skridt er tilstrækkelige til, at tilliden til SKAT genskabes. Det er tvivlsomt. Under alle omstændigheder vil det tage meget lang tid.

FSR- danske revisorer har udarbejdet et katalog af forslag, der vil styrke retssikkerheden. Der fokuseres blandt andet på selve lovgivningen, hvor det påpeges at mange regler er urimeligt komplicerede, medens andre er forældede. Mange værneregler er ofte uoverskuelige og ikke tilstrækkeligt gennemtænkte. FSR kritiserer også, at høringsfasen for lovforslag er for kort, og at de problemstillinger, der påpeges i høringssvarene, ikke resulterer i ændringer i lovforslagene, men at tilbagemeldingen fra Skatteministeriet ofte er, at der må ske en afklaring i praksis, hvilket medfører retsusikkerhed, indtil retstilstanden er afklaret ved domstolene.



Kan vi trække fra eller skal vi aktivere?

Sondringen mellem vedligeholdelsesudgifter og forbedringsudgifter er af central betydning for ejere af udlejningsejendomme og andre erhvervsejendomme. Udgifter til vedligeholdelse kan skattemæssigt fratrækkes, hvorimod udgifter til forbedring skal aktiveres. Er der tale om en afskrivningsberettiget ejendom, vil aktiverede forbedringsudgifter skattemæssigt kunne afskrives.

Ved nyerhvervelse af en udlejningsejendom gælder en særlig procentregel, hvorefter istandsættelsesudgifter skattemæssigt kan fratrækkes, uden at der foretages en knivskarp sondring mellem vedligeholdelse kontra forbedring.

Erhvervsmæssigt anvendte ejendomme

Ejere af fast ejendom, der anvender ejendommen erhvervsmæssigt, herunder til udlejning, har skattemæssigt fradrag for vedligeholdelsesudgifter.

Det skatteretlige vedligeholdelsesbegreb adskiller sig fra det lejeretlige vedligeholdelsesbegreb. Visse udgifter, der lejeretligt udgør vedligeholdelsesudgifter, vil i skatteretlig henseende være forbedringsudgifter, som ikke kan fratrækkes. Det skyldes, at det lejeretligt er ejendommens alder, der er afgørende for bedømmelsen af vedligeholdelse kontra forbedring, mens den skattemæssige sondring tager udgangspunkt i den aktuelle ejers ejertid.

I det følgende omtales kun den skattemæssige sondring mellem vedligeholdelse og forbedring.

Vedligeholdelse kontra forbedring

For snart 70 år siden afsagde Højesteret en dom om sondringen mellem vedligeholdelsesudgifter og forbedringsudgifter. Det er den praksis, der fortsat er gældende i dag. Udgifter, der er afholdt for at rette op på slid og ælde i den aktuelle ejers ejertid, er vedligeholdelsesudgifter og kan fratrækkes som en driftsomkostning. Afholdte udgifter, der bringer ejendommen i en bedre stand end ved erhvervelsen, skal skattemæssigt behandles som forbedringsudgifter, der aktiveres som en del af ejendommens anskaffelsessum.

For så vidt angår en- eller tofamilieshuse mv. skal udgifterne til vedligeholdelse dog bedømmes i forhold til ejendommens stand ved udlejningens påbegyndelse, således at

det kun er udgifter til vedligeholdelse, der kan henføres til slid og ælde i udlejningsperioden, der kan fradrages.

”Vedligeholdelse er slid og ælde i ejertiden”

Ved køb af en ejendom, der er i dårlig stand, vil stort set alle istandsættelsesudgifter derfor være at betragte som forbedringsudgifter, der skal aktiveres. Dermed er der ikke nogen skattemæssig forskel på at købe en ejendom, der er i god stand, for en købspris på 5 mio. kr. eller en ejendom, der er i dårlig stand for 3,5 mio. kr., hvor der umiddelbart efter købet afholdes istandsættelsesudgifter for 1,5 mio. kr. Istandsættelsesudgifterne vil normalt blive betragtet som en forbedringsudgift, der skal aktiveres som en del af ejendommens anskaffelsessum. Er der tale om en udlejningsejendom, viser praksis dog, at der i et vist omfang opnås fradrag for sådanne istandsættelsesudgifter, se nedenfor ”Procentreglen for udlejningsejendomme”.

Succession i ejertid

Princippet om, at ejendommens tilstand på den aktuelle ejers erhvervelsestidspunkt er afgørende for bedømmelsen af, om en afholdt udgift har karakter af en vedligeholdelsesudgift gælder normalt også, selv om ejendommen er erhvervet ved gave og arv.

Ved overdragelse af en fast ejendom i levende live med succession fra eksempelvis far til søn, succederer sønnen ikke i faderens ejertid i relation til opgørelsen af fradraget for vedligeholdelsesudgifter. Når vedligeholdelsesfradraget skal opgøres, er det således kun sønnens egen ejertid, der tæller med. Anderledes forholder det sig, når en ejendom:

- Overtages af en ægtefælle ved skifte i anledning af separation eller skilsmisse
- Overtages af en længstlevende ægtefælle i forbindelse med uskiftet bo
- Udlægges med succession fra et dødsbo.

I disse tre tilfælde er der tale om succession også i relation til opgørelsen af vedligeholdelsesfradraget. Successionen betyder i disse situationer, at erhververen indtræder i afdødes skattemæssige stilling i relation til ejertiden, når det skal afgøres, om en udgift skal anses som vedligeholdelse eller forbedring. Har den tidligere ejer udskiftet

vinduerne, og står disse nu til udskiftning igen på grund af slid og ælde, kan den nye ejer fuldt ud fratrække udgiften som vedligeholdelse, da den tidligere ejers ejertid medregnes.

Fordeling mellem vedligeholdelse og forbedring

I praksis kan det være vanskeligt at sondre mellem vedligeholdelsesudgifter og forbedringsudgifter, og sondringen hviler ofte på et skøn. Ved skønsudøvelsen skal der normalt lægges vægt på levetid og priser.

En afholdt udgift skal ofte opdeles i vedligeholdelse og forbedring, idet der kun skattemæssigt er fradrag for den del, der kan karakteriseres som vedligeholdelse – forringelse i ejertiden.

Såfremt der ved udskiftningen anvendes andre og bedre materialer, kan der blive tale om at aktivere en større del, nemlig merudgiften, som forbedring.

Eksempel

Ejendommen er købt for 10 år siden, og ejeren udskifter de gamle plastiktagrender med nye. Prisen herfor er 150.000 kr. Tagrendernes levetid antages at udgøre 15 år.

Vedligeholdelsesfradraget udgør 10/15 af 150.000 kr. eller 100.000 kr. Forbedringsudgiften på 50.000 kr. aktiveres som en del af ejendommens anskaffelsessum.

Blev plastiktagrenderne udskiftet med zinktagrender til en pris på 300.000 kr., ville vedligeholdelsesfradraget fortsat udgøre 100.000 kr., idet fradraget skal beregnes med afsæt i den pris det ville koste at udskifte til et tilsvarende produkt. Forbedringsudgiften udgør derfor 200.000 kr.

Hvis prisen for udskiftning er den samme, men det valgte materiale har en længere levetid, udgør dette ikke i sig selv en forbedring. Hvis eksempelvis trævinduer udskiftes med plastikvinduer, og levetiden for plastikvinduer antages at være længere end levetiden for trævinduer, beregnes vedligeholdelsesfradraget ud fra levetiden på det oprindelige, det vil sige trævinduerne.

Nødvendige eller påbudte udgifter

Det er uden betydning for afgørelsen af, om der er tale om en fradragsberettiget vedligeholdelsesudgift, om afholdelsen af udgiften har været strengt nødvendig på grund af ejendommens tilstand eller nødvendig på grund af et påbud fra en offentlig myndighed. Det er også uden

betydning, om de afholdte udgifter bevirker en nedgang i de fremtidige vedligeholdelsesudgifter.

Fra praksis kan nævnes et selskab, der efter påbud fra det offentlige måtte foretage en kloakeringsomlægning som følge af en ændret linjeføring i byen. Udgiften hertil kunne ikke fratrækkes fuldt ud som vedligeholdelsesudgift. Under hensyn til den tid, selskabet havde ejet ejendommen, blev der indrømmet et skønsmæssigt fradrag for vedligeholdelsesudgifter.

Skader

Udgifter, der er afholdt til udbedring af skader, der er opstået efter overtagelsen af den faste ejendom på grund af vejrliget, eksempelvis frostsprængninger, kan fratrækkes. Sådanne skader kan normalt udbedres ved foranstaltninger, som sædvanligvis karakteriseres som vedligeholdelse.

Udgifter på grund af svamp i en ejendom kan fratrækkes, når skaden er indtrådt i ejertiden. Hvis et svampeangreb eksempelvis bliver konstateret to måneder efter ejerens erhvervelse af ejendommen, kan udgifterne i anledning af svampeangrebet alt andet lige ikke fratrækkes, da svampeangrebet må have været til stede allerede ved ejerens erhvervelse af ejendommen.

Udgifter til istandsættelse eller genopførelse af en ejendom efter en brand, kan normalt ikke fratrækkes som vedligeholdelsesudgifter. Forsikringsbeløb, der anvendes til udbedring af skader er ikke skattepligtig, og tilsvarende er der ikke fradrag for udbedringsudgifterne. Anvendes forsikringsbeløb ikke fuldt ud til genopførelse, kan der blive tale om avancebeskatning.

Vedligeholdelsesfradrag i afståelsesåret

Der kan fratrækkes udgifter til vedligeholdelse af en ejendom, selv om ejendommen afstås umiddelbart herefter. Hvis udgifterne derimod først afholdes af sælgeren, efter at ejendommen er afstået, kan de ikke fratrækkes som vedligeholdelsesudgifter ved indkomstopgørelsen. Derimod vil udgifterne kunne fragå ved opgørelsen af afståelsessummen.

Procentreglen for udlejningsejendomme

For nyerhvervede ejendomme gælder en administrativ fastsat skønsregel – procentreglen – for opgørelsen af fradragsberettigede vedligeholdelsesudgifter i de første

tre ejerår. Procentreglen gælder for ny erhvervede en- og tofamiliehuse, ejerlejligheder og andre ejendomme, der udlejes erhvervsmæssigt. Procentreglen gælder ved såvel udlejning til beboelse som udlejning til erhverv. Hvis ejeren af et tofamiliehus bor i den ene af lejlighederne, er der ikke tale om en udlejningsejendom, der udlejes erhvervsmæssigt.

De fradragsberettigede udgifter kan efter procentreglen opgøres med udgangspunkt i de udgifter, der samlet er afholdt til istandsættelse af ejendommen efter erhvervelsen, det vil sige udgifter til vedligeholdelse og forbedringer.

Efter procentreglen accepterer SKAT normalt fradrag for istandsættelsesudgifter op til 25 % af den årlige leje-

indtægt inklusive budgetteret leje for tomme lejemål og eksklusive eventuel betaling for varme. For én- og tofamiliehuse udgør fradraget dog 35 % af lejeindtægten. Ejerlejligheder er omfattet af reglen om fradrag på maksimalt 25 %. Hvis en ejer har flere udlejningsejendomme, er det størrelsen af lejeindtægten for hver enkelt ejendom, der er afgørende for fradragets størrelse.

Det maksimale fradrag for istandsættelsesudgifter for hvert af de tre ejerår beregnes på baggrund af den årlige lejeindtægt eksklusiv varmebidrag for den pågældende udlejningsejendom i det indkomstår, hvor ejeråret starter. For det første ejerår beregnes det maksimale fradrag på grund af lejeindtægten således for hele indkomståret, uanset at lejeindtægten forud for erhvervelsestidspunktet tilkommer den tidligere ejer.



Eksempel

Ejendommen er erhvervet den 1. oktober 2014, og køber har kalenderårsregnskab.

	2014	2015	2016	I alt
Helårlig lejeindtægt	800.000 kr.	840.000 kr.	880.000 kr.	2.520.000 kr.
Maksimumfradrag, 25 %	200.000 kr.	210.000 kr.	220.000 kr.	630.000 kr.
Istandsættelsesudgifter	300.000 kr.	110.000 kr.	115.000 kr.	
Opsparet maksimumfradrag til udnyttelse senest den 30. september 2017	0 kr.	100.000 kr.	105.000 kr.	205.000 kr.

Afholdte istandsættelsesudgifter, der overstiger grænsen på 25/35 % i det enkelte ejerår, kan ikke fremføres til fradrag i de efterfølgende ejerår, selv om maksimumsfradraget ikke bliver udnyttet for disse år. Da istandsættelsesudgifterne i 2014 overstiger det beregnede maksimumfradrag med 100.000 kr., skal dette beløb aktiveres som en forbedringsudgift, medmindre det kan påvises, at der reelt er tale om en vedligeholdelsesudgift (slid og ælde i ejertiden), se nedenfor om "Fravigelse af procentreglen".

Krav om erhvervsmæssig udlejning

Det er en betingelse for fradrag for istandsættelsesudgifter efter procentreglen, at erhvervsmæssig virksomhed ved udlejning af ejendommen er begyndt inden udgangen af det ejerår, hvor ejendommen er erhvervet. Hvis ejeren ikke i det første ejerår er begyndt med erhvervsmæssig udlejning, bliver der ikke for dette ejerår beregnet et fradrag efter procentreglen. Det manglende fradrag for det første ejerår kan heller ikke fremføres og udnyttes i de følgende to ejerår, når der ikke har været tale om erhvervsmæssig udlejning i det første ejerår.

Procentreglen kan ikke anvendes, hvis en ejendom, der tidligere har været anvendt af ejeren til beboelse, overgår til erhvervsmæssig udlejning, medmindre fristen på tre ejerår kan overholdes.

Fravigelse af procentreglen

Da procentreglen kun er en formodningsregel, kan reglen fraviges, enten så der godkendes fradrag i videre omfang, end der følger af reglen, eller der godkendes fradrag i mindre omfang. Der vil være tale om en konkret vurdering.

Fra praksis kan nævnes en højesteretsdom, hvor der blev godkendt fradrag for vedligeholdelsesudgifter ud over procentreglen. Højesteret lagde vægt på, at ejendommen ved erhvervelsen var i normal vedligeholdelsesstand, og

at de afholdte udgifter var typiske vedligeholdelsesudgifter af ikke ekstraordinær størrelse. Skattemyndighederne kunne ikke afskære ejeren fra fradrag for de faktisk afholdte vedligeholdelsesudgifter under henvisning til procentreglen for ny erhvervede ejendomme.

Landsskatteretten har afsagt en kendelse, hvor der blev godkendt fradrag i mindre omfang end fradrag opgjort efter procentreglen. Der var afholdt udgifter til lægning af et egetræsparketgulv, omlægning af centralvarmeanstallation og oppudsning af facaden. Landskatteretten godkendte kun et skønsmæssigt fradrag på cirka 1/3 af fradraget opgjort efter procentreglen, idet udgifterne i meget vidt omfang ikke var karakteristiske vedligeholdelsesudgifter.

Afholdte udgifter til udbedring af skader på en ejendom, der er opstået efter erhvervelsen, kan fratrækkes fuldt ud ved indkomstopgørelsen samtidig med, at der fratrækkes afholdte udgifter til vedligeholdelse efter procentreglen. Det er en forudsætning for fradrag for afholdte udgifter til skader, at der ikke er tale om afhjælpning af egentlige mangler ved ejendommen.

Udskiftning af installationer

Ved installationer forstås aktiver, der har en fastere tilknytning til bygningen, og tjener denne som sådan. Eksempler på sådanne er:

- Enhver indretning, der har til formål at opvarme ejendommen
- Elevatorer
- Ventilationsanlæg
- Varmtvandsanlæg.

Installationer, der udelukkende tjener afskrivningsberettigede bygninger, behandles som disse bygninger – de

betragtes som en bestanddel af bygningen. Konsekvensen heraf er, at udskiftning af en installation i en fuldt afskrivningsberettiget bygning skal behandles efter de almindelige regler om vedligeholdelse kontra forbedring.

I alle andre tilfælde skal installationer afskrives særskilt for hver enkelt installation. Konsekvensen heraf er derfor, at sker der fuldstændig udskiftning af en installation er der ikke tale om en vedligeholdelsesudgift, men anskaffelse af et nyt aktiv, der kan afskrives efter gældende regler. Udgifter til udskiftning af installationer, eksempelvis komfur, køleskab og opvaskemaskine mv. i beboelsesejendomme kan således ikke fratrækkes som vedligeholdelsesudgifter. Dette gælder uanset ejertid. Så længe aktivet vedligeholdes, er der fradrag for vedligeholdelsesudgiften,

men udskiftning giver altså ikke ret til skattemæssigt fradrag.

Når en afskrivningsberettiget installation udskiftes eller nedtages endeligt, kan der foretages fradrag for et uafskrevet beløb.

Der kan ikke afskrives på installationer i beboelsesejendomme med én eller to selvstændige lejligheder, herunder én og tofamiliehuse samt sommerhuse. Det betyder, at foretages der udskiftning af køleskab, komfur, emhætte, opvaskemaskine osv. er udgiften hverken fradrags- eller afskrivningsberettiget. Men så længe udlejer vælger at reparere disse installationer, vil der være fradrag som en vedligeholdelsesudgift.



Kan jeg stille sikkerhed i virksomhedsaktiver – eller skal jeg betale skat?

Til og med den 10. juni 2014 kunne selvstændigt erhvervsdrivende – uden skattemæssige konsekvenser – optage et lån i privat regi og stille sikkerhed i aktiver placeret i virksomhedsordningen. Denne meget anvendte fremgangsmåde satte Folketinget umiddelbart en stopper for i sommeren 2014.

Skatterådet har i december 2015 offentliggjort en afgørelse, hvor konsekvenserne af en sikkerhedsstillelse er blevet væsentligt indskrænket – der er ikke hjemmel i loven til beskatning af en fiktiv indkomst.

Sikkerhedsstillelse hvornår!

Begrebet sikkerhedsstillelse fortolkes bredt og kan blandt andet betyde, at selv om der ikke er stillet sikkerhed i virksomhedsaktiver for privat gæld, kan der skattemæssigt være tale om en sikkerhedsstillelse som følge af pengeinstitutters almindelige modregningsadgang.

”Generel modregningsadgang er måske at sidestille med sikkerhedsstillelse”

Udgangspunktet er, at en generel modregningsadgang ikke er nok til, at aktiver, der indgår i virksomhedsordningen, anses for at være stillet til sikkerhed for privat gæld. Under særlige omstændigheder vil en generel modregningsadgang dog blive bedømt som en sikkerhedsstillelse, eksempelvis hvis der er en klar sammenhæng mellem muligheden for kredit i privatsfæren og indestående på virksomhedens driftskonto.

Skatterådet har taget stilling til, om et privat lån på 200.000 kr., hvor der ikke var stillet sikkerhed hverken med virksomhedsaktiver eller private aktiver, alligevel skulle behandles som om sikkerhed var stillet. I sagen udtaler SKAT, at ved bedømmelsen af, om virksomhedsaktiver kan anses for stillet til sikkerhed for et privat lån, skal henses til, om låntager ville kunne have opnået samme kreditfacilitet uden skelen til virksomhedsaktiverne.

Skatterådets konklusion var, at bankens generelle modregningsadgang ikke kunne betragtes som sikkerhedsstillelse, selv om egenkapitalen i privat regi var negativ med 0,5 mio. kr., hvori blandt andet indgik et ubehæftet sommerhus. Såvel sommerhuset som familiens helårs-

bolig var ved opgørelse af egenkapitalen medregnet til den offentlige ejendomsvurdering, som efter alt at dømme var lavere end den reelle handelsværdi.

En sædvanlig forretningsmæssig disposition

Der gælder en undtagelsesbestemmelse, nemlig når sikkerhedsstillelsen sker som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition.

Udtrykket ”sædvanlig forretningsmæssig disposition” er et velkendt begreb på skatteområdet. Begrebet anvendes eksempelvis i relation til reglerne om beskatning af aktionærlån, hvor disse heller ikke finder anvendelse, når lånet eller sikkerhedsstillelsen er sket som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Til trods for at det er et velkendt begreb, hersker der usikkerhed om, hvornår en given disposition falder ind under undtagelsesbestemmelsen.

Ved vurderingen af, om en sikkerhedsstillelse sker som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, skal der foretages en test bestående af to elementer:

- Behovet for sikkerhedsstillelse skal udspringe af en anden forretningsmæssig disposition mellem virksomheden under virksomhedsordningen og tredjemand
- Sikkerhedsstillelsen skal tjene et forretningsmæssigt formål for virksomheden i virksomhedsordningen.

Er begge elementer opfyldt, vil sikkerhedsstillelsen udgøre en sædvanlig forretningsmæssig disposition og ikke have skattemæssige konsekvenser.

”Sikkerhedsstillelsen udspringer af en anden forretningsmæssig disposition”

Når sikkerhedsstillelse udspringer af en anden forretningsmæssig disposition, er selve sikkerhedsstillelsen ikke det bærende element i transaktionen mellem parterne. Ved sikkerhedsstillelse for en leverandør for at sikre eksempelvis en konkret leverance er det bærende element, at varerne leveres til virksomheden under virksomhedsordningen, til en bestemt tid osv. Det er således samhandlen, der afstedkommer behovet for sikkerhedsstillelsen.

“Sikkerhedsstillelsen skal tjene et forretningsmæssigt formål”

Ved vurderingen af, om sikkerhedsstillelsen tjener et forretningsmæssigt formål, vil eksempelvis følgende forhold indgå:

- Sikkerhedsstillelsen skal være foretaget på armslængdevilkår
- Modydelsen for sikkerhedsstillelsen skal afspejle den risiko, som virksomheden under virksomhedsordningen påtager sig ved at stille virksomhedsaktiver til sikkerhed for tredjemandes gæld.

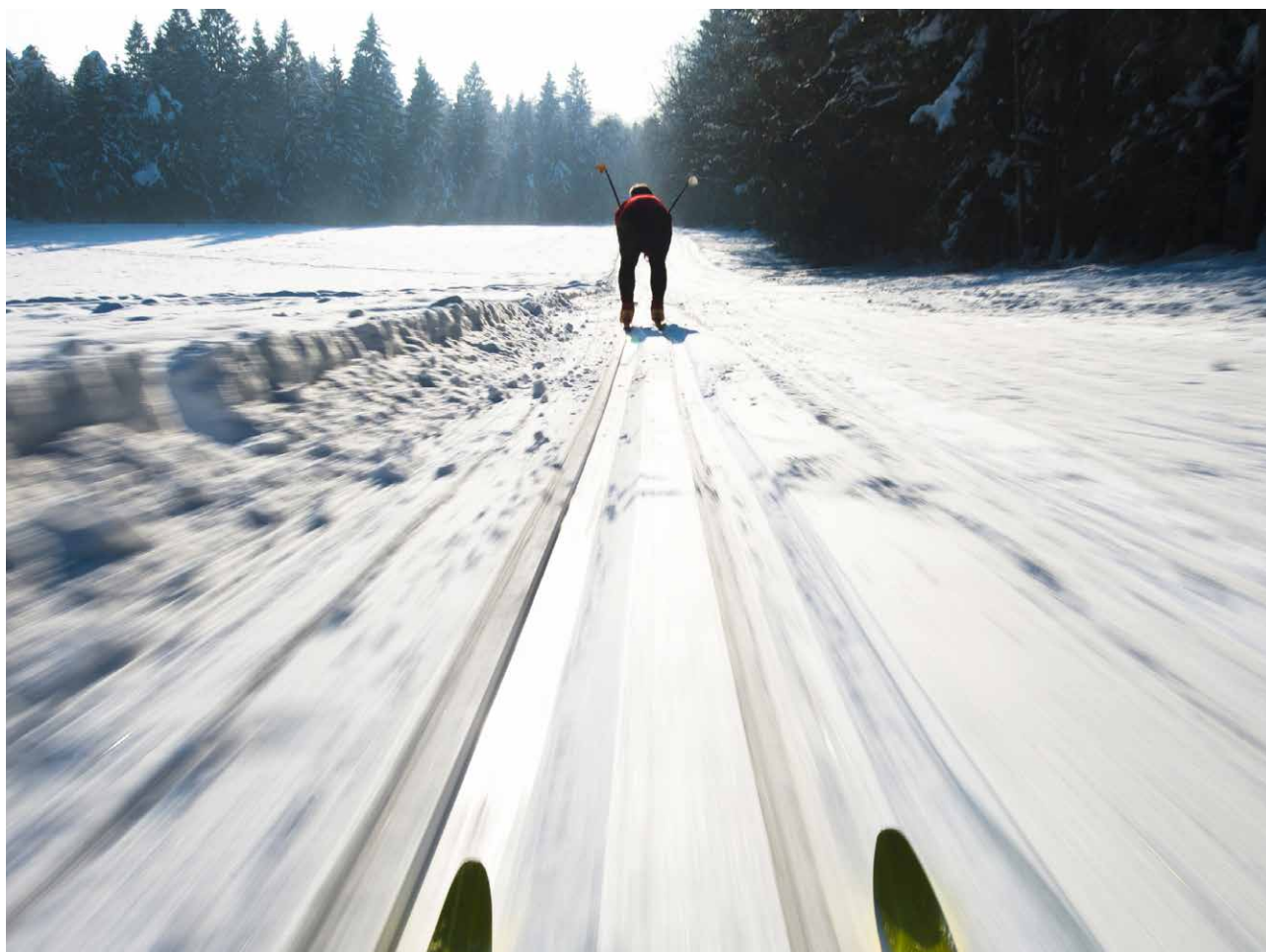
Hvad siger praksis?

Der hersker stor usikkerhed om reglerne om sikkerhedsstillelse. Skatterådet har taget stilling til dette spørgsmål i en række sager.

Sikkerhedsstillelse – en forretningsmæssig disposition

To brødre, der begge drev landbrug med svineproduktion og markdrift, ejede i lige sameje et interessentskab, hvis virksomhed bestod i opfodning af smågrise, der blev solgt til slagtning. Brødrenes respektive landbrug solgte smågrise og plantefoder til interessentskabet. Interessentskabet drev sin virksomhed i bygninger, lejet af de to brødre.

Banken forlangte, at den ene bror skulle pantsætte sin landbrugsejendom og indtræde som meddebitor for et banklån optaget af den anden bror.



Da ejendommen indgik i virksomhedsordningen, var der tale om sikkerhedsstillelse i virksomhedens aktiver for et privat lån. Skatterådet skulle herefter tage stilling til, om sikkerhedsstillelsen var sket som led i en forretningsmæssig disposition.

I sin afgørelse lægger Skatterådet vægt på den betydelige samhandel, herunder at parterne er afhængige af, at begge kan producere og levere til interessentskabet fra deres respektive landbrug. Samhandlen skete på armslængdevilkår, afregning mellem parterne skete løbende og endelig afregning blev opgjort i forbindelse med årsafslutningen. Skatterådet fandt på denne baggrund, at sikkerhedsstillelsen skete som led i en forretningsmæssig disposition, og der skulle derfor ikke ske beskatning, selv om ejendommen i virksomhedsordningen blev stillet til sikkerhed for privat gæld.

Kaution for selskabsgæld – ej sikkerhedsstillelse

Skatterådet har taget stilling til, om en personlig kaution for selskabsgæld vil udgøre en sikkerhedsstillelse i relation til virksomhedsordningen.

I sagen for Skatterådet var der tale om en søn, der drev virksomhed sammen med sin far i et I/S. Far og søn ejede desuden et selskab (E A/S), der påtænkte at købe nogle anparter i et selskab (O ApS), der var ejer af en ejendom.

Selskab E A/S ville optage et lån på 3,2 mio. kr. til køb af anparter i O ApS. Banken stillede krav om, at såvel far som søn personligt skulle kautionere for dette lån. Endvidere skulle der ske en låneomlægning i O ApS, hvor der skulle finansieres 6,0 mio. kr. med lån, der fik pant i ejendommen. Banken krævede tillige personlig kaution for dette lån af såvel far som søn som de to øvrige anpartshavere i O ApS.

Sønnen skulle dermed stille personlig kaution for et samlet lånebeløb på 9,2 mio. kr., men der var dog medkautionister. Den personlige kaution overfor banken omfattede også den formue, som indgik i virksomhedsordningen, men er givet ikke sikkerhed hverken i private aktiver eller aktiver under virksomhedsordningen.

Om sønnens formueforhold var oplyst, at han havde en egenkapital i virksomheden på 2,8 mio. kr. Den private formue udgjorde 400.000 kr.

Skatterådet udtalte, at da der ikke var sket sikkerhedsstillelse i sønnens aktiver, skulle der foretages en konkret vurdering af, hvorvidt den personlige kaution kunne anses for en indirekte sikkerhedsstillelse i sønnens virksomhedsaktiver. Skatterådet mente ikke, at dette var tilfældet, da han qua kautionen ikke opnåede mulighed for en kreditfacilitet i privatsfæren.

Kaution for selskabsgæld – sikkerhedsstillelse

Skatterådet har i endnu en sag om personlig kaution for selskabsgæld taget stilling til, om kautionen kunne anses for at udgøre en sikkerhedsstillelse i aktiverne i virksomhedsordningen.

Der var tale om en minkfarmer, hvor indskudskontoen var negativ med et betydeligt beløb, hvilket afskar ham for fremover at foretage opsparing i virksomhedsordningen. For tidligere år var der et opsøret overskud på 5,6 mio. kr.

Minkfarmeren påtænkte at sælge minkproduktionen til et selskab, hvor han skulle være eneaktionær. Minkhaller og bygninger til minkproduktionen skulle forblive i den personligt drevne virksomhed og udlejes til selskabet.

Selskabet ville have behov for en driftskredit på 5 mio. kr., som banken krævede, at hovedaktionæren personligt skulle kautionere for.

Den private formue udgjorde 2,1 mio. kr.

Skatterådet fandt, at da kreditten på 5 mio. kr. i betydelig grad oversteg den private formue, måtte det antages, at banken kraftigt havde skelet til kautionistens/hovedaktionærens indestående i virksomhedsordningen. Efter en konkret vurdering fandt Skatterådet derfor, at aktiverne under virksomhedsordningen indirekte tjente til sikkerhed for hovedaktionærens personlige kaution for selskabets gæld.

Herefter skulle Skatterådet tage stilling til, om sikkerhedsstillelsen kunne anses for at være sket som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Indledningsvis anførte Skatterådet, at et bærende element i vurderingen heraf er, om sikkerhedsstillelsen er sket på armslængdevilkår, eller sagt med andre ord:



”Ville hovedaktionæren stille en tilsvarende kaution for tredjemand?”

I anmodningen om det bindende svar er der argumenteret for, at aktionærens personlige kaution ville ske som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, idet der ville være samhandel i form af udlejning af minkhaller til selskabet. Det var således forretningsmæssigt begrundet, at minkavleren kautionerede for selskabets gæld, da kautionen sikrede grundlaget for ejendomsudlejningen.

Det var Skatterådets opfattelse, at den personlige kaution udelukkende skyldtes, at der var tale om interesseforbundne parter.

Sammenfattende konkluderede Skatterådet, at organisationsændringen af virksomheden havde til formål, at:

- Virksomhedens overskud fortsat kunne opspares, nu blot i selskabsregi
- Selskabets driftskredit kunne anvendes til afdrag på aktionærens tilgodehavende i det nystiftede selskab, og derfor gøre det ud for en kreditfacilitet i privatsfæren.

Selskabets behov for en driftskredit og dermed kautionen fra aktionæren udsprang af denne ikke kommercielt begrundede virksomhedsoverdragelse, hvorfor sikkerhedsstillelsen ikke indgik som et led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Der var derfor tale om en indirekte sikkerhedsstillelse i aktiverne under virksomhedsordningen.

Skatterådets afgørelse er påklaget til Landsskatteretten.

Selvskyldnerkaution – ej sikkerhedsstillelse

En landmand drev virksomhed i personligt regi og var tillige eneaktionær i et selskab, der havde købt en landbrugsejendom for 30 mio. kr. Købesummen var berigtiget med 3 mio. kr. i kontant udbetaling og et realkreditlån på 27 mio. kr. Der var ikke yderligere gæld i selskabet.

Realkreditinstituttet krævede, at landmanden påtog sig en selvskyldnerkation for realkreditlånet.

Skatterådet blev bedt om at tage stilling til, hvorvidt selvskyldnerkationen kunne anses for en indirekte sikkerhedsstillelse af aktiverne i virksomhedsordningen.

I sit svar forudsatte Skatterådet, at selvskyldnerkautionen ikke indgik som led i et arrangement, der helt eller delvist havde som formål at skaffe kredit i privatsfæren. Skatterådet kunne herefter bekræfte, at landmanden kunne stille selvskyldnerkautionen, uden der var tale om sikkerhedsstillelse.

Skattemæssige konsekvenser

Det interessante spørgsmål er så, hvilke skattemæssige konsekvenser der udløses, når en sikkerhedsstillelse er omfattet af værnsreglen indført den 10. juni 2014.

I lovbestemmelsen er det anført, at det laveste beløb af enten gældens kursværdi eller sikkerhedsstillelsens størrelse anses for overført til den selvstændigt erhvervsdrivende.

I forbindelse med lovforslagets behandling i sommeren 2014 besvarede skatteministeren en række spørgsmål angående forståelsen af den foreslåede og senere indførte bestemmelse. Af disse svar fremgår entydigt, at der skal ske beskatning af en fiktiv indkomst. Beløbet – det vil sige gældens kursværdi eller sikkerhedsstillelsen, hvis denne er mindre – tillægges virksomhedens indkomst og anses for hævet. Der er alene tale om bogholderimæssige posteringer. Hvis der følger kontante beløb med ved overførslen, vil dette i sig selv blive anset for en hævning. Denne forståelse af værnsreglen har været fulgt siden.

Skatterådet har ultimo 2015 taget stilling til, om en sikkerhedsstillelse medfører beskatning af en fiktiv indkomst. Skatterådet var af den opfattelse, at der ikke var den fornødne lovhjemmel til beskatning af en fiktiv indkomst.

Konsekvensen af Skatterådets afgørelse er, at beløbet er en overførsel i hæverækkefølgen, hvilket kan medføre beskatning af opsparet overskud eller en hævning på indskudskontoen, men der sker altså ikke beskatning af en fiktiv indkomst.

Det bliver spændende at se, om Skatteministeriet tager Skatterådets afgørelse til efterretning, eller der sker en lovændring.



Udbytte til udenlandske aktionærer – skal der betales skat i Danmark?

Skal aktionærer i danske selskaber, der er hjemmehørende i udlandet, betale dansk skat af udbytte? Eller kan de blot udfylde en anmodning om tilbagebetaling af indeholdt udbytteskat og dermed undgå dansk skattebetaling? Så nemt kunne det umiddelbart godt fremstå – i hvert fald i en periode – da der måske er tilbagebetalt 9,1 mia. kr. med urette.

Så vi vil kort repetere, hvor meget udenlandske aktionærer – der rent faktisk ejer aktierne – skal betale i dansk udbytteskat, hvis det danske selskab rent faktisk har udbetalt udbytte. Der kan ikke tilbagesøges ikke-indeholdt skat i udbytte, som ikke er udloddet!

Aktionæren er en person

Udbytte fra danske selskaber, der udbetales til personaktionærer, der er bosat i udlandet, og som kun er omfattet af begrænset skattepligt til Danmark, kan efter interne danske regler som hovedregel beskattes med en bruttoskat på 27 %. Bruttoskatten udgør dog kun 15 %, hvis aktionæren ejer mindre end 10 % af kapitalen i det danske selskab, og bopælslandet har indgået en aftale med Danmark om udveksling af oplysninger.

Et er imidlertid dansk intern hjemmel til beskatning af udbytte med 27 % eller 15 %, et andet er den reelle danske beskatning.

Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster med mere end 100 lande. I disse overenskomster er der uden undtagelse en bestemmelse om kildelandsbeskatning af udbytte. Kildelandet er det land, hvor det udbyttebetalende selskab skattemæssigt er hjemmehørende.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne betyder, at den endelige beskatning i Danmark bliver mindre end de 27 %. I de fleste af overenskomsterne udgør den maksimale kildelandsbeskatning 15 %. Nogle overenskomster tillader dog en højere kildelandsbeskatning, det gælder eksempelvis overenskomsterne med Grækenland og Brasilien, hvor der er aftalt en beskatning for kildelandet med henholdsvis 18 % og 25 %. I visse tilfælde er kildelandsbeskatningen aftalt til 10 %, det gælder eksempelvis overenskomsterne med Portugal, Rusland og Thailand.

”Den gyldne regel – hvad er det?”

Det princip, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke udgør en selvstændig hjemmel for beskatning, er i teorien kaldt den gyldne regel.

”Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov”

Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov følger af Danmarks Riges Grundlov.

Sammenholdes den gyldne regel med grundloven, får man følgende konklusion:

Udbytte til udenlandske personaktionærer, der kun er omfattet af begrænset skattepligt til Danmark, kan maksimalt beskattes med den procent, der fremgår af loven (27 %/15 %), men den reelle beskatning må ikke overstige den procent, der er aftalt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

I nogle overenskomster er der aftalt en subsidieret beskatningsret for kildelandet. En sådan findes eksempelvis i overenskomsten med Storbritannien og har den konsekvens, at Danmark som udgangspunkt beskatter udbytte med 27 %, når den begrænset skattepligtige aktionær ejer 10 % eller mere af kapitalen i det danske selskab, selv om overenskomsten kun tillader kildelandsbeskatning på 15 %. Hvis aktionæren dokumenterer, at udbyttet er blevet beskattet i England, udbetaler SKAT den overskydende udbytteskat på 12 %.

Er aktionæren bosat i et land, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, eksempelvis Frankrig og Spanien, er det den interne danske hjemmel til beskatning, der er afgørende, idet Danmark jo ikke har ”lovet” at ville beskatte med en mindre procent.

Aktionæren er et selskab

Hovedsondringen for beskatningsreglerne for udbytte til udenlandske selskabsaktionærer er på den ene side porteføljeaktier og på den anden side datter-/koncernselskabsaktier.

Porteføljeaktier

Porteføljeaktier er aktier, der ikke er datterselskabsaktier eller koncernselskabsaktier, se nedenfor. I de fleste tilfælde er der tale om udenlandske selskaber, der ejer mindre end 10 % af kapitalen i det danske selskab.

Hovedreglen er, at udbytte til udenlandske porteføljeaktionærer efter interne danske skatteregler er omfattet af begrænset skattepligt og beskattes med 27 %. Den danske beskatning er dog nedsat til 15 %, hvis udbyttemodtageren skattemæssigt er hjemmehørende i et land, som skal udveksle oplysninger med Danmark ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden særlig aftale.



Såfremt udbyttet udloddes til et selskab, der skattemæssigt er hjemmehørende i et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, skal den danske beskatning dog nedsættes til den procentsats, der er aftalt i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Den reducerede danske kildelandsbeskatning efter en overenskomst gælder kun, når udbyttemodtager er den retmæssige ejer af udbyttet. For at sikre sig, at denne betingelse er opfyldt, skal der ved udbetalingen af udbyttet normalt indeholdes 27 %. Udbyttemodtageren skal herefter anmode SKAT om at få refunderet forskellen mellem den indeholdte skat på 27 % og den procentsats, der er aftalt i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier

Hovedreglen er, at udbytte, der udloddes til udenlandske selskabsaktionærer ikke skal beskattes i Danmark, når der er tale om datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier,

Der er tale om datterselskabsaktier, når det udenlandske selskab direkte eller indirekte ejer mindst 10 % af kapitalen i det danske selskab.

Udbytte af datterselskabsaktier er som hovedregel skattefrit, når:

- Datterselskabet er hjemmehørende inden for EU eller i et land, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

Der er tale om koncernselskabsaktier, når det udenlandske selskab har bestemmende indflydelse i det danske selskab, men ejer under 10 % af kapitalen.

Udbytte af koncernselskabsaktier er som hovedregel skattefrit, når følgende betingelser er opfyldt:

- Koncernselskabet er hjemmehørende inden for EU/EØS.
- Beskatningen skulle være frafaldet eller nedsat efter moder-/datterselskabsdirektivet, eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis der havde været tale om datterselskabsaktier.

Danmark som transitland

Skattefrihed for udbytte af datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier gælder dog ikke, hvis Danmark blot

anvendes som transitland for udbytte – også kaldet videreudlodningsreglen.

Videreudlodningsreglen gælder, når følgende betingelser er opfyldt:

- Det danske selskab videreudloder udbytte modtaget af datterselskabsaktier eller koncernselskabsaktier i et udenlandsk selskab (gennemstrømning)
- Det danske selskab er ikke den retmæssige ejer af udbyttet fra udlandet (misbrug).

Videreudlodningsreglen er en værnsregel, der skal dæmme op for misbrug af Danmark som transitland for udbytte. Kort sagt – formålet med det danske selskab er at få kanaliseret udbytte skattefrit mellem andre lande, hvor den direkte vej ville medføre beskatning af udbytte. Der er eksempelvis ikke skattefrihed for udbytte fra et selskab på Cypern til et selskab i Rusland. Anvendes et dansk selskab som transit, vil udbyttet umiddelbart være skattefrit, idet udbytte fra et selskab på Cypern til et dansk selskab er skattefrit, og det samme gælder udbytte fra et dansk selskab til et russisk selskab. Værnsreglen skal sikre, at et sådant udbytte ikke "vaskes" skattefrit ved at indskyde et dansk transitselskab.

Værnsreglen omfatter ikke udlodning af udbytte, der er skattefrit efter moder-/datterselskabsdirektivet.

Udlodning af udbytte fra et dansk gennemstrømningsselskab skal beskattes med 27 %, medmindre det udbyttemodtagende selskab skattemæssigt er hjemmehørende i et land, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst. I så fald udgør den danske kildelandsbeskatning kun den procentsats, der fremgår af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Nedsættelse af den danske skat forudsætter, at det selskab, som udbyttet udloddes til, er den retmæssige ejer af udbyttet og ikke blot en "mellemstation" for videreudlodning af udbyttet.

Indeholdelse af udbytteskat

Hovedreglen er, at der ved udlodning af udbytte til udenlandske aktionærer skal indeholdes en udbytteskat på 27 %. I de tilfælde, beskatningen af udbyttet er mindre end 27 %, er hovedreglen, at udbyttemodtageren skal tilbage-søge den for meget betalte udbytteskat, nemlig forskellen mellem de indeholdte 27 % og den sats, der følger af

interne danske regler eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Ved udlodning af skattefrit udbytte – datterselskabsaktier eller koncernselskabsaktier – skal der ikke indeholdes udbytteskat.

SKAT har i de senere år rejst et antal sager mod danske selskaber, der har udloddet udbytte til udenlandske moderselskaber, der er hjemmehørende i andre EU-lande eller lande, med hvilke Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. SKAT gør gældende, at de udenlandske moderselskaber er såkaldte »gennemstrømningsselskaber«, fordi udbyttet fra Danmark er videreført til koncernselskaber i skattelylande. Synspunktet er, at moderselskaberne ikke er »beneficial owner« af de modtagne udbytter. De danske datterselskaber burde derfor have indeholdt kildeskat i forbindelse med udbetalingen, og da dette ikke er sket, hæfter det danske selskab for betalingen af udbytteskatten. Sagerne verserer ved domstolene.

I 2015 er der i dansk ret indført en international omgængelsesklausul såvel i relation til moder-/datterselskabsdirektivet som dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med det formål at tilsidesætte "kunstige" arrangementer, der er tilrettelagt med det formål at opnå skattemæssige fordele.

Afslutningsvis skal det anføres, at det forventes, at skatteministeren i januar 2016 fremsætter et lovforslag, der nedsætter dansk udbyttebeskatning, når udbyttet udbetales til udenlandske selskabsaktionærer. Skatten forventes nedsat fra 27 % til 22 %, svarende til satsen for selskabsskat fra og med 2016. Det udbyttebetalende selskab skal fortsat indeholde 27 %. Så skal der blot søges om tilbagebetaling!

Alle udbetalinger af udbytterefusion har siden august 2015 været sat i bero. 27.000 anmodninger om udbytterefusion venter på at blive ekspederet.

Der er oprettet en særlig task force med fokus på kontrol af udbytteskat, og en tværministeriel arbejdsgruppe skal se på, om lovgivningen på området er tilstrækkelig. Derudover vil en ny overvågnings- og analyseenhed fremover overvåge alle typer af udbetalinger i SKAT. Der etableres også en ny antisvindelenhed målrettet international svindel og kriminalitet på skatteområdet.

Skal din virksomhed momsregistreres i udlandet?

Reglerne for afregning af moms ved handel med varer og tjenesteydelser over landegrænserne er med tiden gjort mere enkle forstået på den måde, at en større del af handlerne i dag reelt sker uden moms efter reglerne om "reverse charge"/omvendt betalingspligt.

I praksis forekommer det imidlertid fortsat, at en dansk virksomhed er forpligtet til at lade sig momsregistrere i et andet EU-land eller et land uden for EU, eksempelvis Norge. En momsregistrering i udlandet medfører udover afregning af moms også pligt til at overholde lokale faktureringsbestemmelser mv.

Salg af varer

Salg af varer til momsregistrerede virksomheder etableret i andre EU-lande, og salg af varer til virksomheder eller privatpersoner etableret i lande uden for EU er fritaget for moms, når varen forsendes eller transporteres til kundens land og visse dokumentationskrav overholdes. Derimod skal der afregnes dansk moms ved salg af varer til ikke-momsregistrerede virksomheder og privatpersoner etableret i andre EU-lande.

I visse situationer er en dansk virksomhed imidlertid forpligtet til at lade sig momsregistrere i andre lande, se i det følgende.

Fjernsalg

Når en dansk virksomhed sælger varer til privatpersoner i andre EU-lande, skal den danske virksomhed opkræve og afregne dansk moms. Dette gælder dog ikke, når der er tale om såkaldt fjernsalg. Herved forstås salg af varer, hvor varerne direkte eller indirekte forsendes eller transporteres af sælgeren eller på dennes vegne til en privatperson i et andet EU-land, det vil typisk sige postordre- eller internetsalg.

En virksomhed er forpligtet til at lade sig momsregistrere i det EU-land, hvortil varen sendes eller transporteres, hvis en af følgende betingelser er opfyldt:

- Fjernsalg af punktafgiftspligtige varer
- Fjernsalg, når visse beløbsgrænser overskrides.

Det enkelte EU-land kan selv vælge, om beløbsgrænsen for registreringspligt ved fjernsalg til det pågældende land skal være 35.000 EUR eller 100.000 EUR.

Installerer og monterer

En dansk virksomhed er som udgangspunkt forpligtet til at lade sig momsregistrere i kundens land, når virksomheden leverer og monterer en vare hos kunden. Det kan eksempelvis være installering af et alarmsystem.

Såfremt kunden er en momsregistreret virksomhed i et andet EU-land, overføres pligten til at afregne momsen imidlertid ofte til kunden efter reglerne om "reverse charge"/omvendt betalingspligt. Er kunden derimod en privatperson, medfører leveringen som udgangspunkt momsregistreringspligt.

Ved levering og montering af varer i lande uden for EU, herunder eksempelvis Norge, er en dansk virksomhed normalt forpligtet til at foretage momsregistrering, uanset om kunden er en virksomhed eller en privatperson, idet reglen om "reverse charge"/omvendt betalingspligt er en ren EU-regel.

Etablering af varelager mv. i andre lande

Hvis en dansk virksomhed i et andet land ejer et varelager, hvorfra der sælges varer, eller hvis virksomheden sælger en vare, der på leveringstidspunktet rent fysisk befinder sig udenfor Danmark, vil den danske virksomhed typisk være forpligtet til at lade sig momsregistrere i det pågældende land, i hvert fald såfremt der er tale om et EU-land.

Salg af tjenesteydelser

Som udgangspunkt skal der ikke afregnes dansk moms ved en virksomheds salg af tjenesteydelser til en virksomhed etableret i et andet land. Dette gælder eksempelvis ved levering af følgende ydelser:

- Administrationsydelser
- Koncernydelser (management fee)
- Rådgivningsydelser
- Reklameydelser
- Udlejning af arbejdskraft.

Ved salg til momsregistrerede virksomheder i andre EU-lande skal kunden afregne lokal moms efter reglerne om "reverse charge"/omvendt betalingspligt. Hvis kunden er en privatperson bosiddende i et EU-land, skal den danske virksomhed afregne dansk moms.

Også ved salg af tjenesteydelser er en dansk virksomhed i de nedenfor anførte situationer forpligtet til at lade sig momsregistrere i udlandet.

Fast forretningssted

Når en dansk virksomhed etablerer et fast forretningssted i udlandet, hvorfra eksempelvis ovennævnte tjenesteydelser leveres, vil der typisk opstå pligt til at lade sig momsregistrere i det pågældende land.

Begrebet "fast forretningssted" er ikke sammenfaldende med det skattemæssige begreb "fast driftssted". Et fast forretningssted er defineret som "en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer". Det betyder i praksis, at der som udgangspunkt skal være en form for fysisk etablering samt personale, der kan levere de pågældende ydelser, før der opstår momsregistreringspligt.

Tjenesteydelser vedrørende fast ejendom

Tjenesteydelser vedrørende fast ejendom, eksempelvis byggeydelser, udlejning af fast ejendom samt rådgivning i forbindelse med en konkret fast ejendom, skal altid pålægges moms i det land, hvor den faste ejendom er beliggende. Dette gælder også, når hverken sælgeren eller kunden er etableret i landet.

Som udgangspunkt har sælgeren af ydelserne valgfrihed med hensyn til at lade sig momsregistrere i det land, hvor den faste ejendom er beliggende og afregne momsen. Såfremt der er tale om en fast ejendom beliggende i et andet EU-land, og kunden er en momsregistreret virksomhed etableret i samme land, flyttes pligten til momsafregning dog ofte til kunden, der så afregner moms efter reglerne om "reverse charge"/omvendt betalingspligt.

Ved levering af tjenesteydelser vedrørende fast ejendom beliggende i lande uden for EU afhænger momsregistreringspligten af reglerne i det enkelte land. I Norge vil en dansk virksomhed ofte være forpligtet til at lade sig momsregistrere ved levering af eksempelvis byggeydelser, håndværksydelser mv.

Kurser, konferencer, seminarer mv.

Hvis en dansk virksomhed arrangerer kurser, konferencer, koncerter, sportsevents eller lignende i udlandet, kan virksomheden være forpligtet til at lade sig momsregistrere, og afregne lokal moms af deltagergebyr, entré mv. På dette område er der dog meget stor forskel på reglerne i

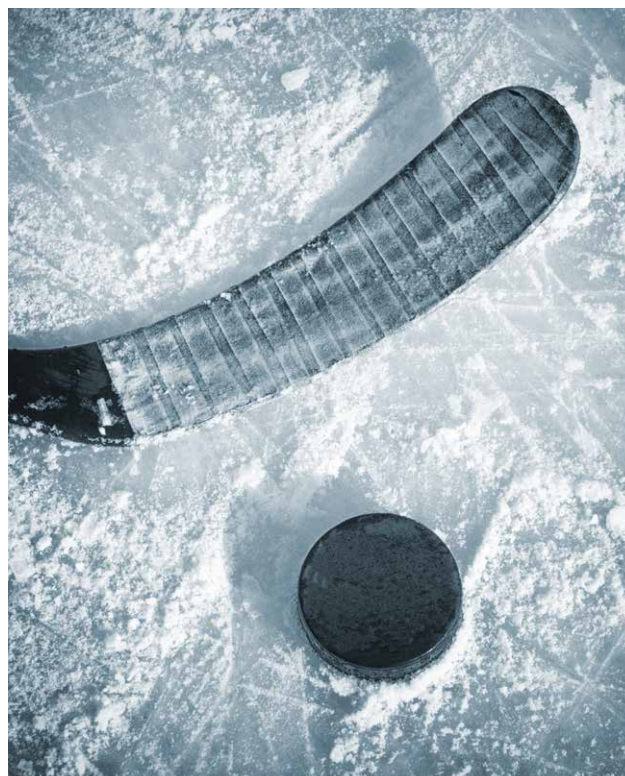
de enkelte lande, både for så vidt angår EU-lande og lande uden for EU.

Momsregistrering i udlandet

Som det fremgår, kan en dansk virksomhed uanset de generelle regler om momsfrit salg af varer og tjenesteydelser over landegrænserne i en række tilfælde være forpligtet til at lade sig momsregistrere i udlandet.

Momsregistrering inden for EU er relativt ukompliceret, idet den danske virksomhed kan nøjes med at have et momsnummer i det andet EU-land. For så vidt angår lande udenfor EU kan oprettelse af en filial, registrering hos en repræsentant mv. være nødvendig alt efter reglerne i det pågældende land.

Ved momsregistrering i udlandet skal de lokale indberetningsregler, faktureringsbestemmelser mv. naturligvis overholdes. Undladelse af korrekt momsregistrering og afregning af lokal moms kan blive dyrt for den danske virksomhed, idet myndighederne i mange lande ikke kun efteropkræver momsen, men også pålægger virksomheden bøder, renter mv.



Momsfri virksomhedsoverdragelse – er momsreguleringsforpligtelsen overdraget?

Når en momsregistreret virksomhed sælger aktiver som eksempelvis maskiner, inventar og driftsmidler, skal virksomheden som hovedregel afregne udgående moms af salgssummen.

Såfremt der er tale om salg af aktiver som led i overdragelse af virksomheden eller en del af denne, og køberen

er momsregistreret, skal der dog ikke afregnes moms – momsfri virksomhedsoverdragelse. Visse salg af fast ejendom anses ligeledes for en virksomhedsoverdragelse. Ved en virksomhedsoverdragelse skal parterne sørge for at få foretaget en korrekt overdragelse af eventuelle momsreguleringsforpligtelser.



Momsfri virksomhedsoverdragelse

En momsfri virksomhedsoverdragelse forudsætter normalt, at sælgeren ophører med at drive den overdragne del af virksomheden. Når man vurderer, om der er tale om en "overdragelse af virksomheden eller en del af denne", lægges der derfor vægt på, om sælger ophører med driften af den overdragne økonomiske enhed, og om det er købers hensigt at drive virksomheden videre.

I praksis foretages der altid en helhedsvurdering af de nærmere omstændigheder i forbindelse med virksomhedens salg af aktiver. Der sondres mellem handler, der har karakter af ordinære køb og salg af aktiver, og handler, der har karakter af hel eller delvis virksomhedsoverdragelse.

Sondringen betyder, at der skal betales moms, når en virksomhed overdrager størstedelen af virksomhedens driftsmidler til en forhandler – automobilforhandler, maskinforhandler, kreaturhandler m.fl. – og forhandleren efter købet sælger driftsmidlerne til forskellige kunder. Det skyldes, at forhandleren ikke fortsætter driften af virksomheden.

I forbindelse med en virksomhedsoverdragelse træffer parterne typisk aftale om, at der eksempelvis medfølger varelager, produktionsrettigheder og andre immaterielle aktiver, der tilsammen danner et fundament for driften. En virksomheds debitor masse behøver ikke at blive overdraget til virksomhedskøberen, idet debitor massen ikke er nødvendig for virksomhedens fortsatte drift. Det er heller ikke et krav, at virksomhedens bygninger overdrages, fordi virksomheden eksempelvis kan drives fra den nye ejers egne lokaliteter.

Bestemmelsen om momsfri virksomhedsoverdragelse har til formål at forebygge de tab for statskassen, der kan opstå som følge manglende betalingsevne hos sælger. Sælger kan ikke frivilligt vælge at opkræve og afregne moms. Afregnes der fejlagtigt udgående moms af salgssummen, kan SKAT nægte fradragsret for indgående moms hos køberen.

Salg af fast ejendom

Et salg af fast ejendom vil efter omstændighederne skulle anses for hel eller delvis virksomhedsoverdragelse.

Det gælder eksempelvis salg af helt eller delvist frivilligt momsregistrerede udlejningsejendomme, hvor køberen har til hensigt at fortsætte udlejningsaktiviteten. Hvis

køberen derimod har til hensigt at anvende ejendommen til andre aktiviteter eller eventuelt rive den ned, er der ikke tale om virksomhedsoverdragelse.

Overdragelse af momsreguleringsforpligtelser

I forbindelse med en momsfri virksomhedsoverdragelse vil der ofte være en pligt til at regulere tidligere foretagne momsfradrag, herunder eksempelvis omkostninger til opførelse eller ombygning af fast ejendom. Regulering kan dog undlades, hvis køberen overtager momsreguleringsforpligtelsen.

Når der foreligger en momsfri virksomhedsoverdragelse, skal sælger inden 8 dage meddele SKAT, at handelen har fundet sted, og hvem køberen er. Denne meddelelse skal ske på blanketter, som man finder på www.skat.dk. Køberen skal samtidig erklære, at han overtager den resterende momsreguleringsforpligtelse på de købte aktiver. Hvis denne erklæring ikke foreligger, er sælgeren forpligtet til at afregne den resterende momsreguleringsforpligtelse på aktiverne. Det er ikke tilstrækkeligt, at parterne i en overdragelsesaftale har anført, at der foreligger en virksomhedsoverdragelse, samt at køberen overtager eventuelle momsreguleringsforpligtelser.

Ved momsfrit salg af fast ejendom uden for reglerne om momsfri virksomhedsoverdragelse kan der ligeledes ske overdragelse af eventuelle momsreguleringsforpligtelser. Her gælder de ovenfor anførte regler også.

Sælgers hæftelse mv.

Som nævnt kan SKAT nægte fradragsret for indgående moms hos køberen, hvis sælger fejlagtigt afregner udgående moms i forbindelse med en momsfri virksomhedsoverdragelse.

Endvidere er det vigtigt at få foretaget en korrekt overdragelse af eventuelle momsreguleringsforpligtelser, således at sælgeren ikke hæfter for disse.

Nye love

Rentesatser for selskabsskat og loft over indestående på Skattekontoen

Nationalbankens indskudsbevisrente har i en periode været negativ, hvilket har medført, at mange banker har indført negativ forrentning af større indeståender. Det negative renteniveau skal imødegå en uønsket styrkelse af kronekursen.

De hidtidige rentesatser ved afregning af selskabsskat og den hidtidige adgang til frit at placere overskydende likviditet på skattekontoen, hvor der dog kun skete forrentning af indestående på op til 5.000 kr., har været en hæmsko for Nationalbankens mulighed for at påvirke kronekursen ved at operere med negative renter.

Det er i dette lys, man skal se lovændringerne om en ny beregningsmetode til fastsættelse af rentesatserne for selskabsskat og et loft for indestående på Skattekontoen.

Rentesatser

Satserne bliver fremover beregnet på baggrund af aktuelle rentesatser i løbet af året, hvilket betyder, at satserne først offentliggøres den 15. december i det pågældende indkomstår. Satserne for indkomståret 2016 offentliggøres derfor først den 15. december 2016.

De ændrede regler betyder også, at der kan blive tale om negativ forrentning ved førtidig udbetaling af for meget indbetalt frivillig acontoskat, når tilbagebetaling sker i perioder, hvor Nationalbankens indskudsrente med tillæg af 0,2 procentpoint er mindre end nul. Indskudsbevisrenten var i det meste af kalenderåret 2015 – 0,75 %.

Endvidere er det blevet muligt at indbetale frivillig acontoskat i perioden den 20. november – 1. februar mod et særligt procenttillæg, som også først fastsættes den 15. december i indkomståret.

De ændrede rentesatser gælder fra og med indkomståret 2015. Der er dog fastsat overgangsregler for 2015, så der ikke sker lovgivning med tilbagevirkende kraft til ugunst for selskaber.

Loft over indestående på Skattekontoen

Der er indført et loft på 200.000 kr., som er det maksimale indestående, virksomheder kan have på Skattekontoen. Indestående på Skattekontoen forrentes ikke.

Lov om ændring af opkrævningsloven og selskabsskatte-loven (L 6) blev vedtaget den 26. august 2015.



Negative renter og overkurslån

Skattelovgivningen har ikke taget højde for, at renter kan være negative. Men i en række tilfælde er der fastsat en negativ rentesats på blandt andet realkreditobligationer og indlånskonti i pengeinstitutter.

SKAT var derfor nødsaget til at udsende et styresignal i februar 2015 herom. Det blev her fastslået, at når de negative renter er et periodisk vederlag til debitor, beregnet som en bestemt procentdel af den til enhver tid værende restgæld, er der tale om renter.

Det betyder, at en renteindtægt i form af en negativ rente er skattepligtig for debitor, og at en renteudgift i form af en negativ rente er fradragsberettiget for kreditor.

Der er nu lovgivningsmæssigt foretaget en række præciseringer for at sikre, at negative renter generelt sidestilles med positive renter, ligesom man har justeret reglerne om beskatning af lån udstedt til overkurs.

Rentesats for afregning af PAL-skat er tilpasset renteniveauet, ligesom amortisationsrenten mv. i pensionsbeskatningsloven er blevet justeret.

Lån udstedt til overkurs

Efter gældende regler skal debitor beskattes af gevinst på gæld, hvis fordringens kursværdi på tidspunktet for debtors påtagelse af gælden overstiger det beløb, som debitor skal indfri, også kaldet lån udstedt til overkurs. Overtagelse af gæld, der er stiftet til overkurs, betragtes som stiftelse af ny gæld. Fra og med den 1. januar 2016 er skattepligten udvidet til også at omfatte refinansiering i lånets løbetid.

Variabelt forrentet obligationslån	
Hovedstol	1,0 mio. kr.
Kurs på stiftelsestidspunkt 110	
Låneprovenu	1,1 mio. kr.
Løbende indfrielse	1,0 mio. kr.
Kursgevinst	0,1 mio. kr.

Kursgevinsten på 100.000 kr. har hidtil været skattepligtig for debitor på tidspunktet for lånets stiftelse.

Folketinget har vedtaget, at debitor for et obligationslån med et rentegulv på 0 %, som er udstedt til overkurs, i visse tilfælde i stedet skal beskattes løbende. Debitor skal hvert indkomstår medregne en renteindtægt svarende til, at kursgevinsten i stedet udgjorde en fast negativ rente på lånet i perioden fra lånets stiftelse til det førstkomende tidspunkt af enten obligationernes udløb eller lånets udløb. Beskatningen skal således ses som en skattemæssig korrektion af overkursen, der tilfalder debitor som følge af rentegulvet, og sikrer en mere ensartet beskatning af lån henholdsvis med og uden rentegulv.

Den løbende beskatning af kursgevinsten gælder, hvis følgende betingelser er opfyldt:

- Lånet er ydet af et selskab, en person eller et dødsbo, der driver næringsvirksomhed ved finansiering, med sikkerhed i fast ejendom eller skibe
- Lånet er inkonverterbart (et lån, hvor der ikke kan ske førtidsindfrielse til kurs 100) og direkte baseret på obligationer optaget til handel på et reguleret marked
- Lånets rente ved stiftelsen udgør 0 %
- Lånets rente ikke i obligationernes løbetid kan blive mindre end 0 %.

Den løbende beskatning har virkning for gæld, der er stiftet den 10. november 2015 eller senere.

Pengeinstitutter m.fl. skal indberette såvel positive som negative renter. Endvidere er der ved overkurslån indberetningspligt for de beregnede renteindtægter svarende til, at overkursen i stedet udgjorde en fast negativ rente på lånet.

Lov om ændring af kursgevinstloven, ligningsloven, pensionsafkastbeskatningsloven og forskellige andre love (L 45) blev vedtaget den 18. december 2015.

BoligJobordningen

Regeringen har sammen med et flertal i Folketinget aftalt en såkaldt grøn BoligJobordning for 2016 og 2017. Lovforslaget er fremsat i Folketinget og forventes vedtaget primo 2016.

Generelt om ordningen

De generelle regler for skattemæssigt fradrag for arbejde omfattet af BoligJobordningen er uændrede, og det er fortsat kun lønudgifter, der kan fratrækkes.

Frdrag efter BoligJobordningen gælder såvel familiens helårsbolig som fritidsbolig. Personer, der udlejer deres fritidsbolig, kan få håndværkerfradrag, men ikke fradrag for serviceydelser, eksempelvis rengøring, vinduespudsning og havearbejde. Enhver kortere eller længere udlejning af fritidsboligen afskærer ejeren for fradrag for serviceydelser.

Frdraget omfatter kun lønudgifter til bestemte former for arbejde, og for håndværkerfradraget er der kommet nye ydelser til og andre er faldet bort.

Hvis leverandøren af det fradragsberettigede arbejde er en virksomhed, skal arbejdsløn fremgå særskilt af fakturaen. Hvis leverandøren er en privatperson, udfyldes en serviceerklæring (blanket 02.048), som findes på SKATs hjemmeside. Dokumentation for det udførte arbejde (faktura eller serviceerklæring) skal gemmes, hvis SKAT ønsker at se, hvilket arbejde der er udført.

Det årlige fradrag pr. person udgør maksimalt 18.000 kr. pr. år fordelt med fradrag for serviceydelser på 6.000 kr. og håndværkerfradrag på 12.000 kr. Frdraget gælder pr. person i husstanden, der inden det aktuelle indkomstårs udløb er fyldt 18 år. Flere personer i en husstand kan få fradrag for den del af udgiften, som de hver især har betalt. Ægtefæller og samlevende med fælles økonomi kan vælge at få fradrag for den del af regningen, som de har lyst til, selv om den ene part har betalt hele regningen. Hvis børn over 18 år er berettiget til fradrag, skal barnet selv elektronisk have betalt regningen enten til håndværkeren mfl. eller til forældrene.

Serviceydelser

Det maksimale årlige fradrag for serviceydelser udgør 6.000 kr. pr. person i 2016 og 2017.

De ydelser, der berettiger til fradrag, er de samme som hidtil, hvilket vil sige rengøring, vinduespudsning, børnepasning, havearbejde og snerydning.

Håndværkerfradrag

Det maksimale årlige håndværkerfradrag udgør 12.000 kr. pr. person i 2016 og 2017.

Der er indført fradrag for lønudgifter til en række nye grønne ydelser, og fradragsretten er fjernet for nogle ikke-grønne ydelser.

Af nye ydelser, der er kommet på listen over fradragsberettigede arbejder kan nævnes:

- Reparation og forbedring af skorsten
- Installation af intelligent varme-, ventilations- og lysstyring inklusive afledt ledningsarbejde
- Udvendig eller integreret afskærmning af vinduer og glasdøre, herunder montering af skodder og markiser
- Varmepumper, herunder luft til luft-varmepumper med og uden kølefunktion
- Energirådgivning til energiforbedringer
- Sikring af yderdøre og vinduer mod oversvømmelse
- Udskiftning af faste belægninger med permeable (vandgennemtrængelige) belægninger i eksempelvis indkørsel og terrasse
- Installation af ladestik til el-biler
- Kortlægning og fjernelse af bygningsdele, der indeholder asbest, PCB eller bly
- Tilslutning til bredbånd – nedgravning og indskydning af kabler på egen grund samt opsætning af modtageudstyr til mobilt og fast trådløst bredbånd på boligens ydre rammer.

Af ikke-grønne ydelser, hvor der fra 2016 ikke længere er fradragsret, kan nævnes:

- Opsætning af nyt køkken og bad
- Malerarbejde, når huset skal males indvendigt (fortsat fradrag for udvendigt malerarbejde, dog ikke maling af tag)
- Gulvarbejde
- Reparation og udskiftning af tagrender og afløb
- Reparation og udskiftning af tag (dog er der fortsat fradragsret for isolering af tag).

Skatteministeriet har udarbejdet en liste over, hvilke ydelser der er omfattet af BoligJobordningen. Listen findes på www.skat.dk.

Forslag til lov om ændring af ligningsloven (L 95) blev fremsat den 16. december 2015.

Brofradrag Storebælt

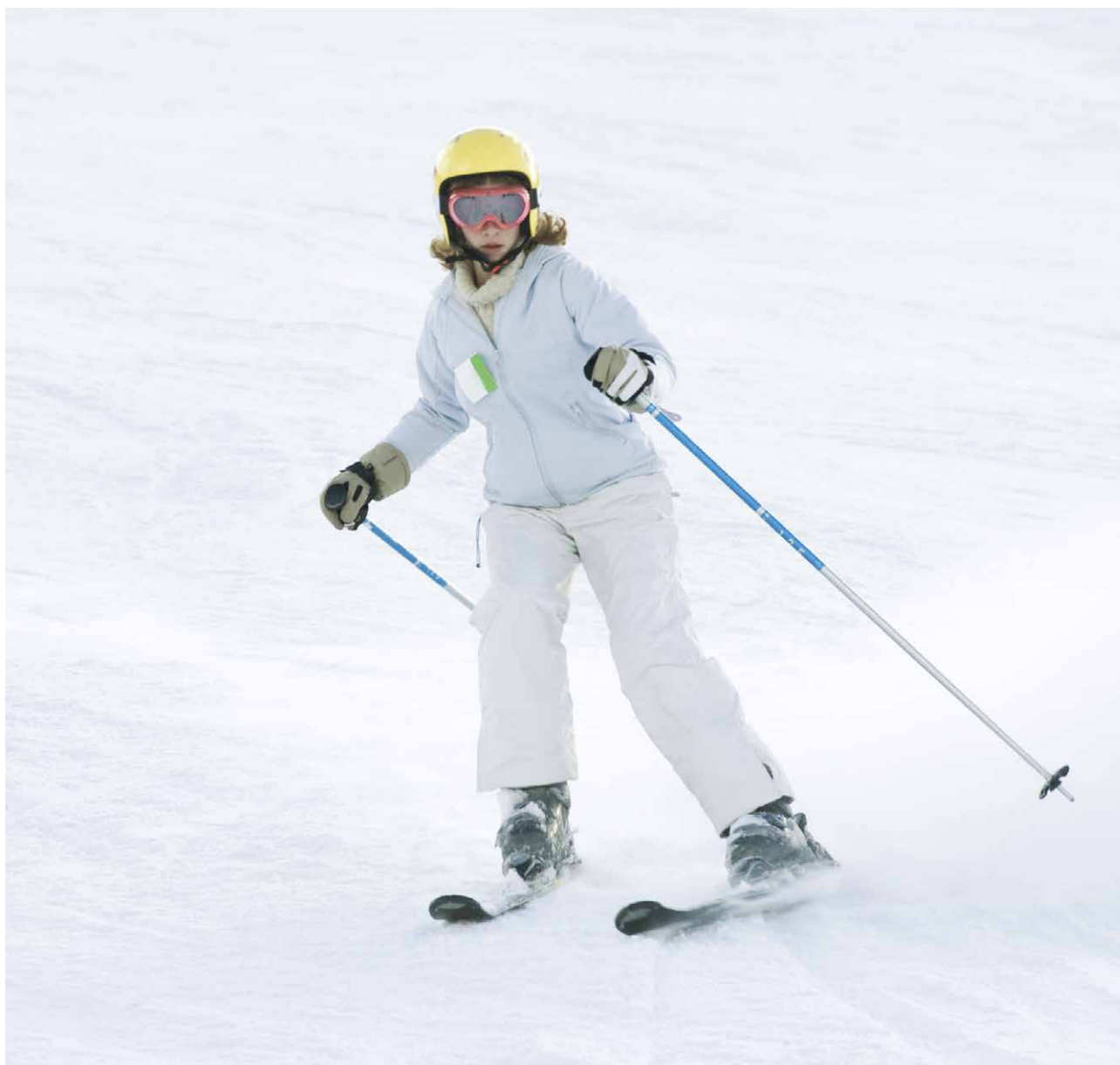
Udover det almindelige befordringsfradrag for kørsel mellem hjem og arbejdsplads er der ved passage af Storebælts- og Øresundsbroen fradrag for broafgift med en standardsats.

Broafgift for passage af Storebæltsforbindelsen har i mange år kunnet fratrækkes med 90 kr. pr. passage ved kørsel i bil eller på motorcykel, og ved benyttelse af kollektiv trafik med 15 kr. pr. passage. Folketinget har vedtaget, at satsen på 90 kr. forhøjes til 110 kr. pr. passage fra og med den 1. januar 2016.

Lov om ændring af ligningsloven (L 64) blev vedtaget den 21. december 2015.

Ingen fradrag ved objektiv skattefri indkomst

Ved ansættelse i visse internationale organisationer er der landene imellem indgået aftale om, at lønnen er objektiv skattefri. Det betyder, at lønnen ikke skal beskattes hverken i bopælslandet eller arbejdslandet. Eventuel skattebetaling sker til organisationen. Objektiv skattefritagelse gælder blandt andet for personer ansat i FN, NATO, OECD, Verdensbanken og EU.



Indtil 2013 var praksis, at der ikke var fradrag for lønmodtagerudgifter, når lønnen var objektiv skattefri og derfor ikke skulle selvangives. I 2013 traf Landsskatteretten imidlertid en afgørelse, der fastslog, at denne persongruppe havde ret til almindelige lønmodtagerfradrag, såsom befodringsfradrag, fradrag for dobbelt husførelse mv. Afgørelsen fra Landsskatteretten betød, at en række personer fik genoptaget deres skatteansættelser tilbage til og med indkomståret 2008 og opnåede fradrag for de ikke selvangivne lønmodtagerudgifter.

Folketinget har vedtaget, at der fra og med indkomståret 2016 ikke er fradrag for lønmodtagerudgifter, når lønnen er objektiv skattefri.

Personer med objektiv skattefri løn vil fortsat have fradrag for fagforeningskontingent, bidrag til A-kasse og efterløn.

Lov om ændring af momsloven og forskellige andre love (L 56 A) blev vedtaget det 21. december 2015.

Ingen adgang for SKAT uden retskendelse

Som led i indsatsen mod sort arbejde fik SKAT fra og med den 1. juli 2012 adgang til at foretage kontrol på privat grund uden retskendelse, når der foregik udendørs byggeaktiviteter af professionel karakter.

Folketinget har frtaget SKAT denne beføjelse. Der kan ikke længere komme uventet besøg, medmindre SKAT har en retskendelse med.

Lov om ændring af kildeskatteloven, momsloven og skattekontrolloven (L 13) blev vedtaget den 21. december 2015.



Udvidelse af tonnageskatteordningen

Tonnageskatteordningen er udvidet med en række nye aktiviteter. Der er tale om aktiviteter, der typisk udføres af følgende specialskibe:

1. Vagt-, supply- og konstruktionsfartøjer
2. Ishåndteringsfartøjer
3. Vindmøllefartøjer
4. ASV'er (Accommodation and Support Vessels).

Tonnageskatteordningen har karakter af statsstøtte til den maritime sektor, hvorfor udvidelsen skal godkendes af EU-Kommissionen, inden den kan træde i kraft.

Der er ikke sket en tilsvarende udvidelse af sømandsbeskatningsordningen (DIS-ordningen).

Lov om ændring af tonnageskatteoven og sømandsbeskatningsloven (L 16) blev vedtaget den 21. december 2015.

Udskydelse af forældelsesfristen for gæld til det offentlige

Den 8. september 2015 besluttede SKAT at stoppe al automatisk inddrivelse af gæld, idet der var konstateret fejl i SKATs inddrivelsessystem.

For at hindre forældelse af krav under inddrivelse hos SKAT har Folketinget vedtaget, at forældelsen standses i tre år for alle fordringer, der den 19. november 2015 eller senere er under inddrivelse, således at forældelsesfristen tidligst regnes fra den 20. november 2018.

Lov om ændring af lov om inddrivelse af gæld til det offentlige (L 18) blev vedtaget den 12. november 2015.

Land for land-rapportering for multinationale koncerner

I 2013 indledte OECD og G20-landene et projekt, der skulle modvirke udhuling af skattebasen og flytning af overskud, også kaldet Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Formålet er, at multinationale koncerners overskud beskattes der, hvor den økonomiske aktivitet, der har genereret overskuddet, har fundet sted, og hvor værdien er skabt.

Projektet er færdiggjort, og OECD har på baggrund heraf opdateret kapitlet om transfer pricing dokumentation i Transfer Pricing Guidelines.

Der er indført en nyskabelse, nemlig land for land-rapportering. Rapporten skal indeholde oplysninger om koncernens samlede aktiviteter, globale allokering af indkomst og skattebetaling.

Land for land-rapportering skal give skattemyndighederne yderligere information til at vurdere transfer pricing risici, og eksempelvis gøre det lettere for skattemyndighederne at identificere, hvorvidt koncerner har flyttet indkomst til lande, hvor de indkomstskabende aktiviteter ikke er udført.

Udgangspunktet for land for land-rapporteringen er, at de skal udarbejdes af det ultimative moderselskab i den multinationale koncern og indrapporteres til skattemyndigheden i det land, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende. Denne skattemyndighed vil herefter automatisk skulle udveksle land for land-rapporten med de lande, hvor koncernen opererer via datterselskaber eller faste driftssteder.

Pligten til land for land-rapportering er blevet implementeret i dansk skattelovgivning. Multinationale koncerner med en konsolideret omsætning på mere end 5,6 mia. kr. skal indgive en land for land-rapport, hvis det ultimative moderselskab er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. Selv om det ultimative moderselskab ikke er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, kan et koncernselskab beliggende i Danmark være forpligtet til at indgive rapporten, hvis eksempelvis det ultimative moderselskab ikke i det land, hvor selskabet er hjemmehørende, er forpligtet til der at indgive rapporten.

Rapporten skal indgives senest 12 måneder efter den sidste dag i indkomståret.

Indgivelse af rapporten skal ske for indkomståret, der påbegyndes den 1. januar 2016 eller senere, dog først fra den 1. januar 2017, hvis rapporteringspligten pålægges et dansk datterselskab.

Lov om ændring af skattekontrolloven, arbejdsmarkedsbidragsloven, kildeskatteoven, ligningsloven og pensionsbeskatningsloven (L 46) blev vedtaget den 18. december 2015.

Højesteretsdomme

Rette indkomstmodtager – dobbeltbeskatning

Adskillige skattesager om rette indkomstmodtager er havnet hos domstolene. Der er ofte tale om en eneaktionær, der har ladet en indkomst beskatte i et af ham ejet selskab, men hvor udfaldet er blevet, at hovedaktionæren er anset som rette indkomstmodtager. En sådan omklassificering kan medføre dobbeltbeskatning, og spørgsmålet er om dobbeltbeskatning kan undgås via reglen om omgørelse eller reglen om betalingskorrektion. Højesteret har taget stilling hertil.

Sagen omhandlede en læge, der modtog et årligt honorar for udført arbejde på 2,4 mio. kr. Der var indgået en honorarkontrakt mellem den klinik, hvor han arbejdede, og et af ham ejet selskab. Honoraret var derfor indtægtsført i selskabet. Som vederlag for sin arbejdsindsats havde lægen hævet en årlig løn på 200.000 kr.

SKAT var af den opfattelse, at lægen var i et ansættelsesforhold til klinikken, og han derfor var rette indkomstmodtager af det årlige honorar på 2,4 mio. kr. Da han alene havde hævet en årlig løn på 200.000 kr., blev hans indkomst forhøjet med 2,2 mio. kr. for hvert af de omhandlede tre indkomstår. Sagen nåede til Østre Landsret, der stadfæstede SKATs afgørelse, ligesom landsretten ikke gav tilladelse til omgørelse eller betalingskorrektion.

Lægen accepterede Østre Landsrets dom om, at han var rette indkomstmodtager, men spørgsmålet om, hvorvidt der enten kunne ske omgørelse eller betalingskorrektion blev indbragt for Højesteret.

Tilladelse til omgørelse forudsætter, at en række betingelser er opfyldt. En af disse betingelser er, at dispositionen ikke i overvejende grad er foretaget for at spare eller udskyde skatter. Denne betingelse var efter Højesterets opfattelse ikke opfyldt.

Højesteret fandt, at reglen om betalingskorrektion ikke gælder i sager om rette indkomstmodtager. Denne regel gælder kun, når der er sket en ændring af indkomsten som følge af SKATs tilsidesættelse af den mellem de interesseforbundne parter (kontrollerede transaktioner) aftalte pris eller vilkår, hvilket ikke var tilfældet.

Dommen er offentliggjort i SKM2015.717.

Kommentarer

Tilladelse til omgørelse eller betalingskorrektion ville have betydet, at den årlige indkomst på 2,4 mio. kr. kun var blevet beskattet hos lægen personligt, ligesom han fik udbetalt indkomsten. Sagt med andre ord – lægen ville være blevet stillet som om, at han havde indgået en ansættelsesaftale med klinikselskabet, fået den årlige løn på 2,4 mio. kr. og betalt skatten heraf.

Situationen endte imidlertid med, at Højesteret sagde nej til såvel omgørelse som betalingskorrektion. Konsekvensen heraf blev, at hovedaktionæren blev lønbeskattet af årligt 2,4 mio. kr. Selskabet blev beskattet af 2,2 mio. kr., nemlig det modtagne honorar fra klinikselskabet på 2,4 mio. kr. med fradrag af den til aktionæren udbetalte løn på 200.000 kr.

Grunden til, at selskabet bliver beskattet af 2,2 mio. kr. skyldes, at aktionæren har "valgt" ikke at få lønnen udbetalt, og beløbet er derfor et skattepligtigt tilskud til selskabet. Da selskabet allerede har indtægtsført beløbet, sker der reelt ingen ændring af selskabets indkomst. Når aktionæren skal have de 2,2 mio. kr. ud af selskabet, ja så skal han igen beskattes af beløbet enten som udbytte eller løn. Totalt set kan beskatningen af de 2,2 mio. kr. blive omkring 110 %, når der regnes med marginalskat. Det er værre end konfiskation!



Landsretsdomme

Udlandsarbejde og lempelse

Østre Landsret har behandlet en sag om en person, der var bosat i Danmark, og som var ansat hos en hollandsk arbejdsgiver. Arbejdet blev udført såvel i Holland som i en række andre lande.

Årslønnen havde udgjort 2,2 mio. kr., hvoraf 1,6 mio. kr. var blevet beskattet i Holland med en skat på 30 %. De resterende 600.000 kr. var ikke blevet beskattet hverken i Holland eller andre lande.

Personen havde selvangivet den samlede lønindkomst i Danmark, fordelt med 1,6 mio. kr. der berettigede til eksemptionlempelse efter den mellem Danmark og Nederlandene indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst, og 600.000 kr. der berettigede til eksemptionlempelse efter ligningslovens § 33 A.

SKAT var af den opfattelse, at alene 250.000 kr. berettigede til eksemptionlempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten. SKAT mente ikke, at betingelserne for lempelse i ligningslovens § 33 A var opfyldt, da der under opholdene i Danmark var udført arbejde.

Byretten var enig med SKAT i, at alene 250.000 kr. af den samlede indkomst fra den hollandske arbejdsgiver berettigede til lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, da Holland kun er tillagt beskatningsretten i det omfang arbejdet fysisk er udført i Holland. Byretten fandt imidlertid, at det arbejde, personen havde udført i Danmark, kunne karakteriseres som nødvendigt arbejde,

der direkte relaterede sig til arbejdet i udlandet. Betingelsen for lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 (hel lempelse) var derfor opfyldt.

Skatteministeriet accepterede byrettens dom om, at personen opfyldte de generelle betingelser for lempelse efter ligningslovens § 33 A, men indbragte sagen for landsretten med påstand om, at personen kun var berettiget til halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3, og at den del af lønnen, der forholdsmæssigt kunne henføres til nødvendigt arbejde i Danmark, ikke var lempelsesberettiget.

Østre Landsret var enig med SKAT i begge påstande.

Dommen er offentliggjort i SKM2015.576.

Kommentarer

Personen havde selvangivet sin globale lønindkomst til Danmark, som udgjorde 2,2 mio. kr. Heraf var 1,6 mio. kr. blevet beskattet i Holland, hvorfor man umiddelbart godt kunne være enig med personen i, at denne del af lønindkomsten måtte berettigede til lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Nederlandene. Men så nemt er det ikke.

Såvel den nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst som andre overenskomster fordeler beskatningsretten til løn mellem bopælslandet og det land, hvor arbejdet er udført. I den konkrete sag betød det, at Holland kun var tillagt beskatningsretten til den forholdsmæssige andel af den samlede løn, som vedrørte arbejde udført på hollandsk territorium, hvilket beløb udgjorde 250.000 kr. Dette var byretten også enig i.

Byretten kom frem til, at det arbejde, der var udført i Danmark, var nødvendigt arbejde i relation til udlandsarbejdet, hvorfor de generelle betingelser i ligningslovens § 33 A var opfyldt. Byretten glemmer imidlertid, at der ikke skal ske lempelse for den del af lønnen, der kan henføres til arbejde udført i Danmark. Det følger af loven. Herefter glemmer byretten, at for det arbejde, der var udført i en række andre lande, er det nødvendigt at slå op i en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det land, hvor arbejdet er udført. Tillægger overenskomsten Danmark beskatningsretten, skal der ved den danske skatteberegning kun gives halv lempelse, jf. ligningslovens § 33 A.



Administrative afgørelser

Skattepligtig cykeltur

Skatterådet har i et bindende svar afgjort, at et arbejdsgiverbetalt firmaarrangement i form af et cykelløb af tre dages varighed ikke er omfattet af reglerne om skattefri personalepleje eller lignende skattefrie sysler.

Sagen omhandlede en arbejdsgiver, der i forbindelse med en organisationsændring ønskede at styrke og udvikle sammenholdet blandt medarbejderne. Arbejdsgiveren tilbød et firmaarrangement i form af et cykelløb, hvis mere end halvdelen af de 100 medarbejdere tilmeldte sig. 66 af medarbejderne ønskede at deltage i selve cykelløbet, og 8 medarbejdere meldte sig som servicefolk.

Medarbejderne forpligtede sig til at deltage i fællestræning et par gange om ugen efter arbejdstid og skulle også træne individuelt.

Omkostningerne til en enkelt deltager i cykelløbet beløb sig til 17.000 kr., fordelt med 10.000 kr. til cykel, 2.500 kr. til cykeludstyr og 4.500 kr. til ophold og forplejning i forbindelse med cykelløbets afvikling – nemlig tre dage på hjul gennem Danmark. Arbejdsgiveren opkrævede en egenbetaling hos den enkelte medarbejder på 4.000 kr.

Når cykelløbet var gennemført, blev cyklen overdraget til medarbejderens eje. Arbejdsgiveren var indforstået med, at medarbejderen skulle beskattes af værdien af cyklen på overdragelsestidspunktet med fradrag af egenbetalingen på 4.000 kr., men mente i øvrigt, at betalingen af cykeludstyr samt ophold og forplejning på selve turen måtte anses for skattefri personalepleje mv.

Skatterådet havde en ganske anden opfattelse af de skattemæssige konsekvenser for medarbejderne. Skatterådet anså følgende beløb for skattepligtige for medarbejderne:

- Markedslejen for cyklen i træningsperioden
- Markedsværdien af cyklen ved overgang til medarbejderens eje
- Cykeludstyr for 2.500 kr.
- Ophold og forplejning med 4.500 kr.

Det skattepligtige beløb skulle dog nedsættes med egenbetalingen på 4.000 kr.

Arbejdsgiveren ønskede endvidere svar på, om hans eventuelle betaling til medarbejderne af den skat, som cykel-

arrangementet måtte udløse for den enkelte medarbejder, kunne anses for en skattefri erstatning. Baggrunden herfor var, at arbejdsgiveren havde rettet telefonisk henvendelse til SKAT og fået den forståelse af samtalen, at der var tale om et skattefrit firmaarrangement. Ikke overraskende var Skatterådets svar, at arbejdsgiverens betaling af medarbejderens skat var skattepligtig.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2015.682.

Kommentar

En virksomheds udgift til diverse personalearrangementer er en fradragsberettiget driftsomkostning. Det spændende spørgsmål er imidlertid, om der er tale om et skattefrit eller skattepligtigt personalegode.

Medarbejdere beskattes som udgangspunkt ikke af faglige arrangementer, herunder teambuilding. Generelt afspejler indholdet af arrangementet, om der er tale om et fagligt arrangement eller ej.

Ved arrangementer som teambuilding kan det være vanskeligt at afgøre, om der er et fagligt indhold eller ej. Ved vurderingen af, om der er et fagligt indhold, skal der lægges vægt på, hvor længe arrangementet varer, om der er tilknyttet en teambuildinginstruktør, hvor det foregår, og hvilke aktiviteter der indgår. Begrebet "Teambuilding" kan nemt misbruges, fordi det ikke er karakteriseret ved en særlig præcis definition. En skitur for lederteamet til Val d'Isère kan udmærket bringe deltagerne tættere på hinanden og efterfølgende gøre arbejdspladsen bedre, men det er ikke et tilstrækkeligt argument for, at der er tale om et skattefrit personalegode.

Deltagelse i en julefrokost, skovtur og anden form for firmafest, hvor arbejdsgiveren helt eller delvis afholder udgifterne, beskattes efter praksis ikke, når arrangementet er af et rimeligt omfang og varighed. En firmafest kan have mange former, der spænder fra en klassisk julefrokost på arbejdspladsen til deltagelse i et motionsløb, fra sommerudflugt med sportsaktiviteter til en udlandsrejse med et kulturelt islæt. En julefrokost på Noma med ægtefæller vil normalt være et skattefrit personalegode. Selv om det måtte være billigere at tage medarbejderne med på en weekendtur til Prag som led i teambuilding, må man være indstillet på, at der kan være tale om et skattepligtigt personalegode.

Skat af arbejdscomputer

Landsskatteretten har taget stilling til, hvorvidt en medarbejder skulle beskattes af en arbejdsgiverbetalt computer, når medarbejderen valgte at finansiere en merbetaling ved valg af en dyrere computer.

Der var tale om en større virksomhed, som anvendte bruttolønskontrakter. Medarbejderne kunne derfor i vidt omfang selv disponere, eksempelvis hvor stor en del af lønnen, der blev anvendt til pensionsopsparing og valg af firmabil. Medarbejderne anvendte alle i vidt omfang computer på arbejdspladsen. Den enkelte medarbejder havde kun en arbejdsgiverbetalt computer, og denne måtte medtages til bopælen.

Arbejdsgiveren tilbød en "standardcomputer", og ønskede medarbejderen en dyrere computer, indgik merbetalingen i bruttolønsordningen.

SKAT havde fastslået, at hvis medarbejderen havde finansieret en merbetaling med valg af en dyrere computer, så skulle medarbejderen årligt beskattes af 50 % af computerens nypris, så længe computeren var til rådighed.

Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2015.568

Kommentarer

Når en arbejdsgiver og en medarbejder aftaler, at en computer helt eller delvis skal finansieres via en lønomlægning, skal medarbejderen efter gældende regler hvert år beskattes af 50 % af udstyrets nypris (arbejdsgiverens købspris). Ved lønomlægning forstås lønnedgang (bruttotrækordning), løntilbageholdenhed og eksempelvis, at en nyansat medarbejder vælger at få en lavere løn mod til gengæld at få en computer stillet til rådighed. Det samme gælder, hvis en medarbejder eksempelvis forpligter sig til ubetalt merarbejde.

Beskatningen skal ske, så længe udstyret er til medarbejderens rådighed, og ikke kun for den periode, der måske er aftalt lønomlægning. Beskatning ophører først, når medarbejderen ikke længere har udstyret til sin rådighed, har købt det af arbejdsgiveren til markedsprisen eller er blevet beskattet af markedsprisen.

Som kendelsen fra Landsskatteretten viser, skal medarbejderen beskattes af 50 % af computerens nypris, og ikke kun den merpris, som medarbejderen har betalt for via lønomlægningen.

Betinget akkord og underskudsbegrænsning

En skyldners skattemæssige underskud nedsættes såvel i forbindelse med en tvangsakkord som en frivillig akkord (samlet ordning).

Ved tvangsakkord sker nedsættelsen af underskud med virkning for det indkomstår, hvor tvangsakkorden stadfæstes, hvilket positivt er anført i loven. Det betyder, at hvis akkorden stadfæstes i 2015, skal det akkorderede beløb nedsætte skattemæssige underskud for 2015 og tidligere år, idet de ældste år dog nedsættes først.

For frivillige akkorder er blot anført, at reglerne om tvangsakkord finder tilsvarende anvendelse, og det er dermed ikke positivt i loven anført, hvornår underskudsbegrænsningen indtræder. Det fremgår dog af bemærkningerne til et lovforslag fra 1991, at adgangen til underskudsfremførsel ved frivillig akkord nedsættes med virkning for det år, hvor aftalen er indgået.

Hvornår sker nedsættelsen af underskud, når akkordaftalen er betinget af fremtidige begivenheder? Skatterådet har taget stilling til denne problematik.

Der var tale om en person, der i 2012 indgik en akkordaftale med sit pengeinstitut, der betød en gældseftergivelse på 37 mio. kr. mod betaling af 1 mio. kr. I akkordaftalen var dog anført, at banken skulle have andel i en eventuel værdistigning på skyldnerens faste ejendomme frem til ultimo 2017. Den reelle gældseftergivelse kunne således først opgøres primo 2018. Akkordaftalen var endvidere betinget af, at skyldneren var i live frem til ultimo 2017.

Skatterådets svar var, at underskudsbegrænsningen ville indtræde med virkning fra 2012.

Sagen er påklaget til Landsskatteretten.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2015.435.

Kommentarer

Mange akkordaftaler forudsætter, at debitor påtager sig visse ydelsespligter, såsom over en vis periode at afdrage

en given procentsats af tilgodehavendet til fuld og endelig afgørelse af gældsforpligtelserne. Når der indgås aftale om betinget saldokvittering – betinget af at debitor betaler, sker begrænsningen af underskudsbegrænsningen efter gældende praksis allerede i det indkomstår, hvori aftalen indgås. Bortfald af akkorden på grund af misligholdelse medfører heller ikke, at adgangen til underskudsfremførsel genopstår. Underskuddene mistes derved, selv om det ikke ender med, at skyldneren får en gældseftergivelse.

Ved forhandling af en frivillig akkord omkring "årsskiftet" bør parterne overveje, om aftalen først skal indgås i det nye regnskabsår, da skyldneren derved kan anvende skattemæssige underskud i en positiv indkomst i året, hvilket alt andet lige kommer kreditorerne til gode.

Fordring – hævnning i virksomhedsordningen

Skatterådet har taget stilling til, om et tilgodehavende i forbindelse med salg af virksomhedsaktiver under virksomhedsordningen kunne indgå i virksomheden.

Sagen omhandlede en minkavler, som påtænkte at sælge sin minkbesætning og lager af minkskind til et af ham

100 %-ejet selskab. Salgssummen ville udgøre 11 mio. kr., og hensigten var, at den fulde finansiering skulle ske via et gælds-brev med en forrentning på diskontoen med tillæg af 4 %. Minkavleren forventede, at lånet ville være indfriet i løbet af 3-5 år.

Minkhaller mv. ville fortsat være ejet i personligt regi under virksomhedsordningen, og der skulle ske udlejning til selskabet.

I anmodningen om det bindende svar var som begrundelse for, at der var tale om en fordring, der kunne indgå i virksomhedsordningen, henvist til selve lovens ordlyd og bemærkningerne til lovforslaget om virksomhedsordningen fra 1992, hvor det er anført, at provenuet ved salg af en eller flere virksomheder indgår i virksomhedsordningen.

SKATs indstilling til Skatterådet var, at fordringen ikke kunne indgå i virksomhedsordningen, da det ikke er sædvanligt ved køb og salg af sådanne let realisable aktiver mellem ikke-interesseforbundne parter, at der sker sælgerfinansiering andet end af ganske kort varighed. Når



minkavleren alligevel havde valgt en relativt langfristet finansiering ved salg af aktiverne, som køber i betydeligt omfang ville realisere straks efter købet, var realiteten efter SKATs opfattelse, at minkavleren ydede selskabet et lån. Sådanne udlån kan som udgangspunkt ikke placeres i virksomhedsordningen, medmindre udlånet er opstået som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Det var SKATs opfattelse, at et tilsvarende udlån ikke vil være sædvanligt i forhold til en uafhængig køber. Fordringen ville derfor skulle betragtes som et privat udlån, hvorfor beløbet ville blive anset for hævet i virksomhedsordningen.

Skatterådet var ikke helt enig med SKAT, idet de opdelte fordringen i to, nemlig de 3 mio. kr. for salget af de levende minktæver og de resterende 8 mio. kr. for minkskindene på lager. De 8 mio. kr. karakteriserede Skatterådet som en driftskredit til selskabet, der måtte betragtes som et privat udlån og derfor en hævning i virksomhedsordningen. Derimod fandt Skatterådet, at en fuld sælgerfinansiering af minktæverne med en passende forrentning og afdragstid på 3-5 år er sædvanlig ved handel mellem ikke-interesseforbundne parter i minkbranchen. Denne del af tilgodehavendet i selskabet ville derfor kunne forblive i virksomhedsordningen.

Sagen er påklaget til Landsskatteretten.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2015.610.

Kommentarer

I forarbejderne til virksomhedsskatteloven er anført, at virksomheden kan yde lån, der har erhvervmæssig karakter, uden at dette anses for en hævning. Virksomheden kan således give kredit til personer, som har en erhvervmæssig tilknytning til virksomheden, eksempelvis varedebitorer. Virksomheden kan endvidere placere ledig kapital som bankindsat, i obligationer mv. Hvis virksomhedsejeren derimod finansierer privat långivning, herunder til ægtefælle eller nært beslægtede, er der tale om en hævning.

I 2013 afsagde Højesteret en dom om udlån fra virksomhedsordningen. Der var der tale om en praktiserende læge, der anvendte virksomhedsordningen. Lægen ejede et anpartsselskab, hvor aktiviteten primært bestod i handel med aktier for lånte midler. Der var ydet lån fra virksomhedsordningen til anpartsselskabet. Lånene kunne kræves indfriet på anfordring, og renten var fastsat til 6 %. Høje-

steret fandt, at lånene ikke kunne anses for ydet som led i lægevirksomhedens erhvervmæssige aktivitet, hvorfor udlånene var af privat karakter.

Med højesteretsdommen er det således fastslået, at privat långivning i virksomhedsordningen er at betragte som en hævning. Dette antages at gælde, uanset om virksomhedsejeren udlåner til børn, anden familie, naboen eller et selskab, som han selv helt eller delvist ejer. Når udlånet ikke har sammenhæng med den erhvervmæssige aktivitet, er der tale om privat långivning og dermed en hævning.

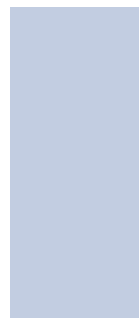
I Skatterådets afgørelse går man en tand videre, idet der ikke er tale om et direkte udlån fra virksomhedsordningen, men et tilgodehavende opstået ved salg af virksomhedsaktiver. Da salget skete til en interesseforbunden part, vurderer Skatterådet, om den valgte finansieringsform også ville blive anvendt, hvis salget skete til uafhængig tredjemand. Dette er efter Skatterådets opfattelse kun delvis tilfældet, hvorfor kun denne del af fordringen kan indgå i virksomhedsordningen. Den atypiske del af fordringen – nemlig den del, hvor Skatterådet vurderer, at en kredittid på 3-5 år på let realisable aktiver/minkskind – er derimod at betragte som privat långivning, og dermed en fordring, der ikke kan indgå i virksomhedsordningen. Fordringen betragtes som hævet i hæverækkefølgen.

I 2014 tog Skatterådet stilling til en virksomhedsoverdragelse af næringsejendomme fra far til børn. Der var i anmodningen om det bindende svar oplyst tre forskellige finansieringsforslag, hvoraf det ene var sædvanlig realkreditbelåning af ejendommene, mens den resterende del af salgssummen skulle berigtiges med et anfordringstilgodehavende forrentet med markedsrenten. Dette anfordrings-tilgodehavende anså Skatterådet også for privat långivning.

Arbejdsudleje – entreprisekontrakt

Skatterådet har afgivet bindende svar i en sag, hvor der var indgået en entrepriseaftale med en udenlandsk virksomhed om klipning af pyntegrønt. Den danske virksomhed havde ingen ansatte.

Entrepriseaftalen indeholdt blandt andet bestemmelser om ansvar for den udenlandske virksomhed. Arbejdet skulle udføres til en fast pris, den udenlandske virksomhed havde de sædvanlige arbejdsgiverbeføjelser over de medarbejdere, der skulle udføre arbejdet, bestemte antallet af



medarbejdere osv. Aftalen havde med andre ord de karakteristika, der kendetegner en entrepriseaftale.

Alligevel var Skatterådets svar, at der var tale om arbejdsudleje, og begrundelsen herfor var følgende:

- Ydelserne udføres til en fast pris, men som følge af at ydelserne består i ren arbejdskraft, afspejler aflønningen nærmere akkordlignende vilkår
- Ydelserne udgør en vedvarende og tilbagevendende arbejdsopgave, der er fuldt integreret i spørgers plantagevirksomhed
- Ydelsernes karakter medfører, at kontraktens ansvarsbestemmelser tillægges en underordnet betydning
- Som følge af ydelsernes karakter anses behovet for løbende instruktion, vejledning og kontrol for at være begrænset.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2015.415.

Kommentarer

Når en dansk virksomhed indgår en entreprisekontrakt med en udenlandsk virksomhed, vil der som hovedregel ikke være tale om arbejdsudleje, hvis den danske virksomhed klart har udskilt og afgrænset den opgave, som skal leveres af den udenlandske virksomhed. Men opgavens karakter kan betyde, at der alligevel statueres arbejdsudleje, og her er landbrugsområdet i farezonen. Det var klipning af pyntegrønt, lugning af gulerødder osv., der førte til, at såvel lovgivning som praksis om arbejdsudleje blev strammet.

Ved arbejdsudleje er den danske virksomhed forpligtet til at afregne AM-bidrag og A-skat i den løn til medarbejderne, som udbetales af den udenlandske virksomhed. Sker der fejlagtigt ikke indeholdelse af AM-bidrag og A-skat, hæfter den danske virksomhed for disse skatter, blot der er udvist forsømmelighed. Det vil normalt være tilfældet,

Kursusvirksomhed – fast driftssted

Skatterådet har truffet en afgørelse, hvor der blev statueret fast driftssted i relation til skattereglerne, men ikke fast forretningssted i relation til momsreglerne.

Der var tale om et udenlandsk selskab, der havde indgået en femårig aftale med en dansk virksomhed (kunden) om instruktion og undervisning af kundens personale. Under-

visningen foregik i kundens lokaler. Varigheden af undervisningen var typisk kun nogle få dage, hvorefter der gik et par uger eller mere, inden der igen var undervisningsaktivitet hos kunden. I 2015 havde der været i alt 38 undervisningsdage med i alt 228 undervisningstimer.

Efter Skatterådets opfattelse var der tale om fast driftssted i Danmark i henhold til skattereglerne, idet kundens lokaler var et fast forretningssted, som det udenlandske selskab havde til rådighed i forbindelse med kursusaktiviteten, der var af tilbagevendende karakter og foregik over en lang periode.

Fast forretningssted er et af de vigtigste begreber, når der skal tages stilling til, hvor og hvordan momsen skal betales ved grænseoverskridende aktiviteter.

Det udenlandske selskab havde etableret stedet for sin økonomiske virksomhed i et andet EU-land. Der var tale om levering af tjenesteydelser til danske kunder. Momslovens bestemmelser om fastlæggelse af leveringsstedet for en given tjenesteydelse, herunder afgrænsningen af begrebet fast forretningssted i momsmæssig forstand, implementerer momssystemdirektivets bestemmelser om samme i dansk ret, og der skal derfor foretages en selvstændig momsretlig vurdering heraf under hensyntagen til EU-retlig lovgivning og praksis på området. Den momsretlige vurdering er derfor ikke nødvendigvis sammenfaldende med den skatteretlige vurdering. Det fremgår af momsforordningen, at der ved et fast forretningssted forstås et forretningssted, der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan præstere de ydelser, som det leverer.

Skatterådet fandt ikke, at der var tale om et fast forretningssted, idet tilstedeværelsen i Danmark ikke kunne betegnes som værende af permanent karakter, idet underviserne kun var fysisk tilstede i de perioder, hvor der rent faktisk blev undervist i kundens lokaler, og der sædvanligvis var et par uger/måneder imellem de enkelte kurser.

Da der var tale om momsplichtig kursusaktivitet, og det udenlandske selskab ikke havde fast forretningssted i Danmark, var det den danske kunde, som var forpligtet til at betale momsen (omvendt betalingspligt).

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2015.634.

Kommentarer

I de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster er det fastlagt, hvornår en virksomheds aktivitet skal anses for et fast driftssted. Der er mindre afvigelser i de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster. I det følgende refereres fra OECD's modeloverenskomst, som er identisk med mange af de overenskomster, som Danmark har indgået.

Fast driftssted omfatter:

- a. Et fast forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed udøves
- b. Bygge-, anlægs- eller installationsarbejde, der har en varighed af mere end 12 måneder
- c. Afhængige repræsentanter med fuldmagt.

I sagen for Skatterådet var det fast driftssted efter punkt a, der var i spil. Følgende tre betingelser skal i denne situation være opfyldt for at statuere fast driftssted:

1. Der skal foreligge et "forretningssted", hvilket vil sige indretninger såsom lokaler, maskiner eller udstyr.
2. Forretningsstedet skal være "fast", det vil sige, at det skal være etableret på et givet sted med en vis grad af varighed.
3. Virksomheden skal udøves igennem det faste driftssted, hvilket sædvanligvis vil sige, at personer, som på den ene eller den anden måde er afhængige af foretagendet (personale), udfører foretagendets virksomhed i det land, hvor det faste sted er beliggende.

Er alle tre betingelser opfyldt medfører dette et fast driftssted, medmindre aktiviteten kan karakteriseres som

værende af forberedende og hjælpende karakter (hjælpeaktiviteter).

Det udenlandske selskab afholdt undervisningen i kundens lokaler. Af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fremgår, at udtrykket "forretningssted" dækker alle former for lokaler mv., der benyttes til virksomhedsudøvelsen. Det er uden betydning, om man er ejer, lejer eller blot har rådighed over lokalerne. Der kræves ikke nogen formel juridisk ret til at anvende lokalerne. Skatterådet konkluderede på baggrund heraf, at betingelsen under punkt 1 var opfyldt.

Med hensyn til betingelsen under punkt 2 anførte Skatterådet, at det af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fremgår, at der normalt ikke foreligger et "fast" driftssted, hvis en virksomhed udøves gennem forretningsstedet i mindre end seks måneder. Der gælder dog en undtagelse til denne hovedregel, nemlig når virksomheden er af stadig tilbagevendende karakter. I sådanne tilfælde skal hver tidsperiode, hvor forretningsstedet benyttes, ses i sammenhæng antallet af gange, hvor forretningsstedet benyttes. Skatterådet konkluderede, at forretningsstedet var "fast" henset til, at kursusaktiviteten på den danske virksomhed fandt sted med jævne mellemrum og over en flerårig periode.

Skatterådets svar var derfor, at der skattemæssigt var fast driftssted, da kursusaktivitet var den udenlandske virksomheds kerneaktivitet, og derfor på ingen måde kunne betegnes som virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.



Skatteinformation januar 2016

© Revitax A/S. revitax@revitax.com

Redaktion: Dorte Borup Madsen (ansv.), Ebbe Melchior, Jens Staugaard og Jacob Stagaard Larsen

Grafisk tilrettelæggelse: Cool Gray A/S

Tryk: Cool Gray A/S

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

Eftertryk af hele artikler med kildeangivelse er tilladt. Redaktionen er afsluttet den 18. december 2015.

ISSN 1395-9530

Grant Thornton er en førende danskejet revisions- og rådgivningsvirksomhed med ca. 175 engagerede medarbejdere.
Vi løser nationale og internationale opgaver for en bred vifte af kunder og brancher, herunder også rådgivning til nystartede virksomheder og iværksættere.

Vi glæder os til at høre, hvad vi kan hjælpe dig med!



Grant Thornton

An instinct for growth™

Grant Thornton

Stockholmsgade 45
2100 København Ø
T: 33 110 220

Grant Thornton

Farum Hovedgade 9
3520 Farum
T: 33 110 220

www.grantthornton.dk
Medlem af RGD Revisorgruppen Danmark