



Grant Thornton Statsautoriseret Revisionspartnerselskab
Stockholmsgade 45 | 2100 København Ø | T (+45) 33 110 220 | F (+45) 33 110 520

SKATTEINFORMATION / JANUAR 2014



Forord

I Skatteinformation august 2013 gjorde vi i forordet opmærksom på, at den daglige administration af skattereglerne viser, at effektivitetshensyn og provenu for ofte er vigtigere end retssikkerhed og en ordentlig kvalitetssikring i de konkrete sager, og at dette er en uheldig udvikling, fordi det skaber mistillid til SKAT.

I den korte tid, der siden er gået, har en perlerække af "uheldige" sager desværre bekræftet og forstærket disse iagttagelser. Kulminationen – i hvert fald indtil videre – har været Rigsrevisionens meget skarpe kritik af forholdene på ejendomsvurderingsområdet, herunder at SKAT har begået decideret ulovlig forvaltning.

Den på flere måder tyngende krise og den fortsatte internationalisering har medført, at der i hele den industrialiserede verden er sat fokus på de grænseoverskridende aktiviteter, der består i at søge skattebetalingen mindsket ved hjælp af de såkaldte skattelylande. Emnet er endda

blevet behandlet i en række tv-programmer i den bedste sendetid.

I publikationen vil vi forsøge at beskrive de skattepolitiske initiativer, som Danmark og andre lande har taget i brug for at bekæmpe skatteflugt og sikre indkomstgrundlaget i de lande, hvor værdierne er skabt.

Vi vil i publikationen også komme ind på nogle aktuelle faglige problemstillinger, blandt andet fuld dansk skattepligt, rette indkomstmodtager og moms af grænseoverskridende tjenesteydelser. Ny lovgivning og mere principielle domme og afgørelser er også en del af publikationen.

Vi håber, at vores traditionelle billedkavalkade vil falde i læsernes smag.

Godt nytår.



Skatteinformation januar 2014

© Revitax A/S. revitax@revitax.com

Redaktion: Dorte Borup Madsen (ansv.), Ebbe Melchior, Jens Staugaard og Jacob Staugaard 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 20. december 2013.

ISSN 1395-9530

Indhold

Selvangivelsen for 2013	4
Årsopgørelse	4
Selvangivelse	4
Fradrag for underholdsbidrag og renteudgifter kræver indberetning	4
Udenlandsk indkomst	4
BoligJobordningen	5
Indskud på etablerings- og iværksætterkonto	5
Indskud på opførselspension	5
Restskat og overskydende skat	5
Gaveanmeldelse	7
Funny Money i skattely	8
Skatteflugt	8
Hvad er et skattelyland?	8
Udveksling af oplysninger	8
Hvilke aftalegrundlag findes?	8
Initiativer i Danmark	10
Nemt er det ikke!	10
SKAT – hvornår indtræder der fuld dansk skattepligt? ..	12
Familien bor i Danmark	12
Familien rejser til udlandet	12
Familien bor i udlandet og har ikke en dansk helårsbolig	13
En dansk helårsbolig og erhvervsmæssig beskæftigelse i Danmark	13
Hvis skaden er sket, hvad så?	15
Genoptagelse af tidligere skattepligtssager	16
Rette indkomstmottager og betalingskorrektion	18
Begrebet rette indkomstmottager	18
Lønindkomst kontra selskabsindkomst	18
Betalingskorrektion	20
Moms eller momsfrihed ved salg af fast ejendom	22
Momsfrit salg af byggegrunde	22
Momsfrit salg af nye bygninger	22
Skatterådets praksis er klar	22
Moms af grænseoverskridende tjenesteydelser	24
I hvilket land skal ydelsen pålægges moms?	24
Eksportmomsregistrering	26
Godtgørelse af el- og energispareafgift	27
Betingelser for godtgørelse	27
Godtgørelsessatser	27
Måling af energiforbruget	27
Nye love	29
Ejendomsvurderinger – hvad sker der?	29
Tinglysningsafgift af fast ejendom	29
Skattefri omstrukturering med deltagelse af selskaber i EØS-lande	30
Nedslag i ejendomsværdiskat for pensionister bosat i udlandet	30
Ingen fradrag for bestikkelse	30
Subjektiv skattepligt for erhvervsdrivende foreninger	30
Godkendelsesordning – skattefri pensionsudbetalinger	31
Verserende lovforslag	32
Skattehenstand med exitbeskatning af selskaber	32
Værnsregel mod omgåelse af udbyttebeskatning ved omstruktureringer	32
Højesteretsdomme	34
Private udlån fra virksomhedsordningen er en hævnning	34
Hvornår er kunstnerisk virksomhed erhvervsmæssig virksomhed?	34
Fradragstidspunkt for vedligeholdelsesforpligtelser	36
Working interests – praksisskærpeelse?	37
Gældskonvertering – tabets størrelse	38
Erstatning for misligholdelse af aktiekøbsaftale	39
Landsretsdomme	41
Er håndværkerens gulpladebil specialindrettet?	41
Forældrebetaling i selskabsregi	41
Bonus og rådgiverudgifter – salg af selskab	42
Rejsebureau – erhvervsmæssig virksomhed?	43
Stutteri – erhvervsmæssig virksomhed?	43
Administrative afgørelser	46
Salg af helårsbolig anvendt som sommerbolig	46
Landbrug og vindmølleproduktion er to virksomheder	46
Succession i fast ejendom	47
Husbåd – forskel på skat og moms	47
Fast driftssted i Danmark	48
Skattefrit eller skattepligtigt dødsbo?	49
Befordringsfradrag og skattefri løn	49
Udenlandsk trust – danske beneficiarer	50

Selvangivelsen for 2013

For 30 år siden var selvangivelsen nærmest et mareridt for mange mennesker. Man skulle selv påføre selvangivelsen alle former for indkomster og fradrag. Der var ikke noget oplysningskort, servicebrev eller for den sags skyld en årsopgørelse, som SKAT havde udskrevet på baggrund af de fra arbejdsgiver, pengeinstitutter mfl. indberettede oplysninger. Alle tal skulle man selv finde frem og finde de rette felter på selvangivelsen. Dengang var der også mange former for fradrag for lønmodtagere, og det kunne også give visse udfordringer. Sådan er det ikke mere!

Årsopgørelse

Mange personer modtager en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse. Årsopgørelsen indeholder de oplysninger, som SKAT er i besiddelse af gennem indberetningspligterne. Årsopgørelsen for 2013 finder man i sin personlige skattemappe medio marts 2014 via skat.dk/TastSelv Borger. Man har pligt til at kontrollere, at årsopgørelsens oplysninger om indkomster og fradrag er korrekte. Mangler der oplysninger, skal disse indtastes. 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.

Manglende oplysninger og rettelser til årsopgørelsen skal være SKAT i hænde senest den 1. maj 2014.

Selvangivelse

Nogle personer er selvangivelsespligtige og modtager derfor ikke en årsopgørelse, før der er indgivet selvangivelse. Selvstændigt erhvervsdrivende, som er registreringspligtige for moms eller lønsumsafgift, har som altovervejende hovedregel pligt til at selvangive digitalt, mens andre kan vælge papirselvangivelsen.

Selvangivelsen kommer ikke med posten, men kan findes i den personlige skattemappe på skat.dk/TastSelv Borger, hvor man også kan finde de oplysninger til selvangivelsen, som er indberettet til SKAT. Dog kan personer, der ikke har pligt til at selvangive digitalt vælge at modtage en selvangivelse med posten. Dette sker også via SKATs hjemmeside.

Har man hverken modtaget selvangivelsen digitalt eller med posten, er man ikke fritaget for at selvangive!

Manglende oplysninger indtastes, og indberettede oplysninger godkendes ved at sætte et flueben eller skrive et andet beløb. Dog vil man konstatere, at nogle af felterne er låst, og der derfor ikke kan ske ændring. 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.

For samlevende ægtefæller, hvor den ene har pligt til at selvangive, modtager den anden ægtefælle først en årsopgørelse, når der er selvangivet. Straks der er selvangivet, kan årsopgørelserne ses i skattemappen.

Selvangivelsesfristen er den 1. juli 2014.

Frdrag for underholdsbidrag og renteudgifter kræver indberetning

Underholdsbidrag til tidligere ægtefælle og til børn kan normalt trækkes fra på selvangivelsen. Frdrag i 2013 forudsætter imidlertid, at der er sket indberetning af sådanne beløb.

Udbetaling Danmark, der på vegne af den bidragsberettigede opkræver underholdsbidrag, foretager indberetning af bidrag.

Pengeinstitutter, realkreditinstitutter mfl. foretager indberetning af renteudgifter.

I de tilfælde, hvor der ikke foretages indberetning af underholdsbidrag af det offentlige eller renteudgifter i private låneforhold, skal bidragsyderen eller låntageren foretage indberetning herom til SKAT. Der kan kun opnås fradrag, hvis beløbene er indberettet. Der er dog mulighed for at foretage efterindberetning inden for visse tidsfrister, således at fradrag kan opnås.

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

BoligJobordningen, også kaldet håndværkerfradraget, er genindført for 2013 og 2014. Endvidere er der sket en udvidelse af ordningen, idet sommer- og fritidshuse også er omfattet for udgifter, der afholdes fra og med den 22. april 2013.

Fritidsboliger

Alle former for fritidsboliger, som kan tjene som bolig for ejeren, og hvor ejeren betaler ejendomsværdiskat, er omfattet af BoligJobordningen. Det vil sige sommerhuse, fritidsboliger og ferieejerelejligheder af enhver slags, også selv om de er beliggende i udlandet. Det er et krav, at det er en bolig, der skal betales dansk ejendomsværdiskat af. Det betyder blandt andet, at fradraget ikke gælder i følgende tilfælde:

- Fritidsboliger, der udelukkende udlejes (erhvervsmæssig virksomhed)
- Udenlandske fritidsboliger, der er fritaget for dansk ejendomsværdiskat i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst mv.
- Fritidsboliger under opførelse eller nedrivning
- Fritidsboliger, der er ubeboelige
- De fleste kolonihavehuse.

Det er samme type udgifter som for familiens helårsbolig, som kan fratrækkes.

Personer, der udlejer deres fritidsbolig, kan få fradrag for vedligeholdelsesudgifter, men vil ikke kunne få fradrag for serviceydelser, eksempelvis rengøring, vinduespudsning og havearbejde. Enhver kortere eller længere udlejning af fritidsboligen i årets løb afskærer fuldt ud ejeren for fradrag for serviceydelser efter BoligJobordningen.

Frdrag i 2013

Frdraget omfatter som hidtil kun lønudgifter til bestemte former for arbejde, eksempelvis maling af huset eller rengøring. Hvis leverandøren af det frdragsberettigede arbejde er en virksomhed, skal arbejds løn 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 (faktu-

ra eller serviceerklæring) skal gemmes indtil udgangen af 2016, hvis SKAT ønsker at se, hvilket arbejde der er udført.

Frdraget udgør maksimalt 15.000 kr. pr. person i husstanden, der er fyldt 18 år inden udgangen af 2013 (og kun 15.000 kr. pr. person, selv om der er udført arbejde på såvel helårsbolig som fritidsbolig). Flere personer i en husstand kan få frdrag for den del af udgiften, som de hver især har betalt. Ægtefæller og samleverer med fælles økonomi kan vælge at få frdrag 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 frdrag, skal barnet selv elektronisk have betalt regningen enten til håndværkeren mfl. eller til forældrene.

Frdrag for arbejde udført i 2013 er betinget af, at betalingen er sket elektronisk senest den 28. februar 2014. Frdraget skal indtastes via TastSelv i "Indberet servicefrdrag". Frdraget overføres herefter til årsopgørelsen. Indberetning kan først ske i det tidlige forår 2014, da indberetningsmodulet ikke forventes færdigt før.

Indskud på etablerings- og iværksætterkonto

Indskud på etablerings- og iværksætterkonto skal ske senest den 15. maj 2014 for at opnå frdrag på selvangivelsen for 2013.

Indskud på kontoen kan dog helt eller delvist undlades, hvis der er anskaffet aktiver mv. senest den 15. maj 2014, der berettiger til frdrag. 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 2013 udgør det maksimale indskud 2.507.900 kr., og frdrag i indkomsten for 2013 forudsætter, at beløbet er indbetalt senest den 1. juli 2014.

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 2013 i perioden 1. januar 2014 – 1. juli 2014.



Der kan uden begrænsning frivilligt indbetales restskat, og der skal betales en dag til dag-rente på 3,0 % p.a. af restskatten. Jo før der sker indbetaling, jo mindre bliver renten. Renten kan ikke skattemæssigt fratrækkes.

Viser det sig senere, at restskatten er større, kan der foretages yderligere indbetaling mod betaling af dag til dag-rente. Indbetaling skal dog ske senest den 1. juli 2014.

Er restskatten for indkomståret 2013 ikke indbetalt senest den 1. juli 2014, skal der betales et fast tillæg på 5,0 %. 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 18.300 kr. tillagt 5,0 % indregnes i forskudsskatten for 2015. Restskat ud over 18.300 kr. med tillæg af 5,0 % skal betales i tre rater senest den 20. august, 22. september og 20. oktober 2014.

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 2014 få udbetalt overskydende skat. For selvstændigt erhvervsdrivende mfl. kommer udbetalingen dog først senere.

Gaveanmeldelse

For afgiftspligtige gaver givet i kalenderåret 2013 skal gaveafgiftsanmeldelse indgives til SKAT senest den 1. maj 2014. 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 59.800 kr. Dette skattefrie bundfradrag gælder pr. gavegiver. Ægtefæller betragtes som selvstændige gavegivere, hvilket betyder, at et barn fra forældrene afgiftsfrit kan modtage 2 x 59.800 kr., hvis beløbet mv. gives af hver ægtefælle.

Funny Money i skattely

I de senere år har der både i Danmark og internationalt været betydeligt fokus på bekæmpelse af skatteflugt. Målet hermed er at få sikret indkomstgrundlaget i de enkelte lande, så beskattningen sker, hvor værdierne er skabt. En række tv-udsendelser herom i 2013 har ført til yderligere initiativer.

Skatteflugt

Så længe der har været skatter, har skatteflugt eksisteret! Problemet er dog aktualiseret i takt med den stigende internationalisering, hvor grænseoverskridende aktiviteter bliver mere og mere udbredt. Disse aktiviteter på tværs af landegrænser er ønskelige og tilstræbte, fordi handel på tværs af landegrænserne, det vil sige i et større marked, skaber større velstand. Ulemperne ved at lette erhvervs- og handelsmæssige aktiviteter over landegrænserne er, at det også bliver lettere at tilrettelægge aktiviteterne på en sådan måde, at skattebetalingen bliver så lille som mulig, herunder ved decideret at skjule indtægter. Skattegrundlaget mindskes i de industrialiserede lande, idet værdierne forsvinder i eller ved hjælp af de såkaldte skattelylande. Det øgede fokus på skatteflugt skyldes givetvis også finanskrisen. Der er brug for alle pengene!

Hvad er et skattelyland?

Det er kendetegnende for et skattelyland, at et eller flere af følgende elementer er til stede:

- Lav eller ingen beskattning af al eller nogle typer af indkomst
- Bankhemmelighed
- Landet har ikke indgået aftaler om udveksling af skattelevante oplysninger
- Ingen gennemsigtighed med hensyn til de juridiske rammer, det vil sige ingen kan se, hvem der ejer hvad
- Ingen valutarestriktioner.

Det er endvidere karakteristisk, at der, uanset at der ikke er tale om et industrialiseret samfund, findes en relativt omfattende banksektor og gode kommunikationsveje.

Udveksling af oplysninger

En korrekt skatteansættelse forudsætter, at alle skattelevante oplysninger er til stede. Man kan lovgive herom, eksempelvis at finansielle institutioner skal give oplysning om kundernes forhold, men jo alene for institutioner omfattet af dansk lovgivning.

Oplysninger fra udenlandske banker mv. kræver en aftale mellem den danske stat og de pågældende lande herom. Der eksisterer en lang række af aftaler indgået i forskelligt regi.

Hvilke aftalegrundlag findes?

Dobbeltbeskatningsoverenskomster

Det oprindelige og i lang tid eneste aftalegrundlag var dobbeltbeskatningsoverenskomster – en DBO. En DBO blev og bliver typisk indgået med nære samhandelslande for at undgå, at indkomst bliver beskattet i begge lande, eksempelvis for grænsegængere, som bor i et land og arbejder i et andet land.

I DBO'erne er der normalt også regler om, at landene skal udveksle oplysninger om skattelevante forhold og i det hele taget yde hinanden administrativ bistand. Der er indgået en lang række DBO'er (mere end 80 overenskomster), men en DBO forudsætter, at der er en vis erhvervsmæssig aktivitet mellem de to lande, at skattesystemerne ikke adskiller sig for meget fra hinanden, og at begge lande er interesseret i at indgå en aftale.

Den nordiske DBO

De nordiske lande har længe haft et bredere og mere effektivt samarbejde i den nordiske DBO end i de almindelige DBO'er. Allerede i 1970'erne blev den administrative bistand i skattesager udskilt fra DBO'en og samlet i en selvstændig konvention.

De nordiske lande består af de syv skattejurisdiktioner Island, Finland, Norge, Sverige, Danmark, Grønland og Færøerne.

OECD og Europarådet

Også OECD har bidraget til at bekæmpe skatteflugt ved at skabe et grundlag for at skabe gensidig bistand i skattesager, nærmere bestemt en bistandskonvention fra 1992. Denne bistandskonvention omfattede oprindeligt medlemslandene, men fra 2010 blev den ændret, så også ikke OECD-lande kan tilslutte sig den. Det betyder, at der nu er mere end 50 lande, der er tilsluttet konventionen, herunder lande som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Danmark har hermed fået mulighed for at indhente oplysninger fra lande, hvor dette ikke tidligere var muligt.

TIEA

Det nyeste skud på stammen er TIEA (Tax Information Exchange Agreements). Dette aftalegrundlag blev først etableret i 2007, og allerede nu har Danmark indgået mere end 40 aftaler. Fordelen ved en TIEA er, at man ikke behøver at indgå en fuld DBO for at få adgang til oplysninger. En DBO indgås typisk ikke, hvis der ikke er nogen nævneværdig erhvervsmæssig aktivitet med det pågældende land, eller hvis landet ikke har et indkomstskattesystem. Mange af de lande, som Danmark har en TIEA med, er klassiske skattelylande. Grunden til, at et klassisk skattelyland indgår en sådan aftale, er, at landet slipper for at blive sortlistet. Presset på skattelylandene er efterhånden stort!

FATCA

USA har nu også kastet sig ind i kampen mod misbrug af skattely. Det er sket ved FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act). FATCA indebærer, at udenlandske banker i et land, der indgår en aftale med USA, forpligtes til at udlevere oplysninger i landet til de amerikanske skattemyndigheder om konti, herunder bevægelser på disse, som tilhører amerikanere. Der er gensidighed, således at USA afgiver tilsvarende oplysninger om konti, der tilhører aftalelandets skatteydere.

USA lægger pres på. Hvis et land undlader at indgå aftale om udveksling af sådanne oplysninger, pålægges alle udgående transaktioner fra amerikanske selskaber til dette ikke aftalelands skatteydere en kildeskat på 30 %.

Den danske FATCA-aftale med USA går ud på, at begge lande automatisk (og ikke kun efter begæring som ved TIEA), udveksler oplysninger via skattemyndighederne. Dette skal ske fra og med 1. januar 2014.

EU-samarbejdet

Også EU har et direktiv om administrativt samarbejde på beskatningsområdet. Det nuværende direktiv er fra 2011.

Af betydning i denne sammenhæng er nok så meget EU's rentebeskatningsdirektiv. Efter dette direktiv skal de forskellige landes skattemyndigheder videregive oplysninger om de foregående års rentebetalinger fra det pågældende land til de relevante øvrige lande. Oprindeligt indeholdt direktivet en overgangsordning for Luxembourg, Østrig og Belgien, hvorefter disse lande på grund af bankhemmeligheden i stedet for at afgive de automatiske oplysninger, opkrævede en kildeskat af alle personer (men altså uden at afsløre kontohaver).

Men der sker meget for tiden. Alt tyder på, at bankhemmeligheden i disse lande står for fald. Belgien har rettet sig ind. Luxembourg har tilkendegivet, at landet er klar til at udlevere bankdata fra 2015. Østrig er under voldsomt pres. Yderligere arbejdes der EU i skrivende stund intenst med at udarbejde et nyt hvidvaskdirektiv.

Fremtiden

Der er ikke tvivl om, at det i fremtiden bliver sværere og sværere at gemme penge i skattely eller andre steder. Der er for øjeblikket et massivt pres på skattelylandene for at give de nødvendige oplysninger og opgive bankhemmeligheden. Flere og flere lande accepterer at give de nødvendige oplysninger, i hvert fald efter begæring. Og det er sket i løbet af en ganske kort årrække, og det fortsætter givetvis. Jo færre skattelylande, jo sværere bliver det at stå imod presset fra de industrialiserede lande. Selv Schweiz åbner nu op blandt andet efter et betydeligt pres fra USA. Schweiz har indgået en FATCA-aftale med USA.

Det er dog en langsommelig proces. Vil eksempelvis de gamle skattelylande, som har underskrevet aftaler om udveksling af oplysninger, nu også leve op hertil?

Initiativer i Danmark

Danmark har i flere år jagtet penge gemt i skattely. I 2009 påbegyndtes et såkaldt Money Transfer-projekt. En række pengeinstitutter blev pålagt at oplyse om alle pengeoverførsler til og fra et antal konkrete skattelylande. Dette projekt er nu udvidet. Udvidelsen omfatter såvel lande, som Danmark ikke har aftaler med, som aftalelande, hvor man vil efterprøve om aftalerne virker.

Foranlediget af tv-udsendelserne om skatteflugt har regeringen taget nogle yderligere initiativer:

- Der igangsættes et nyt projekt, som har til formål at afdække karakteristika bag skattelykonstruktioner.
- Der nedsættes en tværministeriel task force, således at al den viden, der findes, kommer frem med henblik på blandt andet at spore betalinger. Det skal i den forbindelse overvejes, om der skal gennemføres en lovændring, der gør det muligt at genoptage sager om bindende svar angående værdiansættelse, hvis aktivet afstås til en værdi, der er væsentlig større end den værdi, der blev fastsat i det bindende svar. Man vil med andre ord undersøge, om alle oplysninger af betydning for værdiansættelsen forelå ved afgivelse af det bindende svar, hvis aktivet efter flytning til udlandet afstås til et væsentligt større beløb.
- Styrke branche- og rådgiversamarbejdet med henblik på udarbejdelse af kodeks for god skatterådgivning.

Nemt er det ikke!

Men så nemt er det heller ikke. Det er ikke mere end cirka ét år siden, at Danmark gennemførte en lovændring, fordi vi blev beskyldt for at være et skattelyland. Fra den 1. januar 2013 beskattes videreudlodning af udbytte fra danske gennemstrømningsselskaber med 27 %, dog nedsat til den sats, der følger af en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst med det land, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, det vil sige den retmæssige ejer.

SKAT har endvidere i en række sager, de såkaldte beneficial owner sager, gjort gældende, at udbytte fra danske datterselskaber til moderselskaber i andre EU-lande er skattepligtigt til Danmark, selv om det er i strid med en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller moder-/datterselskabsdirektivet. Begrundelsen er, at der blot er etableret et gennemstrømningsselskab i det pågældende EU-land med det formål, at udbyttet skal være skattefrit i Danmark, men at den retmæssige ejer er et selskab i et land, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Hvis udlodningen var sket direkte til dette selskab, ville udbyttet have været skattepligtigt i Danmark. SKAT har tabt sagerne i Landsskatteretten og derfor indbragt dem for domstolene. Det er nu besluttet at forelægge problematikken for EU-domstolen. Sagerne finder derfor tidligst deres løsning i 2015. Det karakteristiske i disse sager er, at alle oplysninger er kendte, der er ikke noget, der er skjult eller hemmeligholdt. Dispositionerne er klart lagt frem. Nogle opfatter det imidlertid også som skatteflugt. Det viser, at det fortsat er lovligt at søge skatten minimeret, det skal blot ske inden for lovens rammer. Man må også tage på indkøb i Tyskland for at spare afgift!



SKAT – hvornår indtræder der fuld dansk skattepligt?

Det kan være svært at forstå de danske regler og praksis om fuld skattepligt. En person, der bor i udlandet, må være i Danmark hver dag uden at blive fuld skattepligtig, mens en person, der bor i Danmark og opholder sig i udlandet måske 300 dage om året, er omfattet af fuld dansk skattepligt. Artiklen har særlig fokus på de nye retningslinjer, som SKAT har meldt ud, da SKAT tabte en sag i Østre Landsret, hvor en person var bosiddende i udlandet og udførte enkeltstående arbejdsopgaver i Danmark.

Familien bor i Danmark

En velkendt situation er, at hr. og fru Hansen bor i Danmark. Hr. Hansen får et attraktivt job i udlandet, som betyder, at han vil bo og opholde sig i udlandet det meste af året. Fru Hansen bliver boende i Danmark og fortsætter i sit gode danske job, ligesom de mindreårige børn også forbliver i Danmark og passer deres skolegang mv.

Hr. Hansen vil fortsat være fuld skattepligtig til Danmark, da han har en helårsbolig og familien her. Dette gælder også, selv om han måske kun kommer til Danmark i meget begrænset omfang, eksempelvis i forbindelse med jul, påske og pinse og en sommerferie på fire uger. Der er ingen skattemæssig grund til ikke at være sammen med familien i Danmark så meget som overhovedet muligt, når man alene ser på reglerne om fuld dansk skattepligt.

Der gælder således ikke nogen 180-dages-regel eller lignende. Han er fuld skattepligtig til Danmark og skal derfor selvangive sin globalindkomst i Danmark. Beskattes hr. Hansen også i udlandet, vil han kunne få nedsat den danske skat enten efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og bopæls-/arbejdslandet eller efter interne danske lempelsesregler.

Familien rejser til udlandet

Hr. Hansen har fået et attraktivt job i udlandet, og fru Hansen og de mindreårige børn flytter nu med til udlandet.

Sælges familiens helårsbolig eller udlejes den uopsigeligt for udlejer i mindst tre år, ophører den fulde danske skattepligt for familien.

Udlejes boligen for en periode på mindre end tre år, vil familien normalt fortsat være fuld skattepligtig til Danmark. Hvorvidt globalindkomsten skal selvangives i Danmark

efter fraflytningen afhænger af, om det nye bopælsland er et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, eller der ingen overenskomst er.

”Ingen dobbeltbeskatningsoverenskomst med det nye bopælsland”

Familien Hansen er fortsat fuld skattepligtig til Danmark, og deres globalindkomst skal selvangives i Danmark. Sådan er reglen, når man bosætter sig i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, og det er i den henseende uden betydning, hvor mange dage familien Hansen er i Danmark. Beskattes familien også i udlandet, vil de få nedsat den danske skat efter interne danske lempelsesregler. Der gælder ikke nogen 180-dages-regel eller lignende.

”Danmark og det nye bopælsland har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst”

Hovedreglen er her, at hvis familien Hansen over for SKAT i Danmark dokumenterer, at de er blevet skattepligtige i det nye bopælsland efter reglerne for derboende personer, skal familien ikke længere selvangive deres globalindkomst i Danmark.

Familien Hansen er fortsat omfattet af fuld dansk skattepligt, men beskattes i vid udstrækning, som om de kun var omfattet af begrænset dansk skattepligt. Konklusionen er, at familien Hansen stort set er i samme skattemæssige situation, som hvis den fulde danske skattepligt var ophørt, fordi den danske helårsbolig blev afhændet eller udlejet uopsigeligt for udlejer i mindst tre år. Så det er måske en lige så god eller bedre løsning for familien Hansen, hvis de påregner kun at opholde sig i udlandet i eksempelvis to år. Men som skrevet gælder dette kun, når Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det nye bopælsland, og der dokumenteres ”fuld” skattepligt til det nye bopælsland.

Familien bor i udlandet og har ikke en dansk helårsbolig

Når en person/familie bor i udlandet, og ikke er omfattet af reglerne om fuld dansk skattepligt, er den altovervejende hovedregel, at man kan tage på arbejde, ferie osv. i Danmark lige så meget man orker, hvis man blot ikke har en dansk helårsbolig eller anvender anden bolig på tilsvarende vis.

Hvis familien Hansen bor i Flensborg, og hr. og fru Hansen tager på arbejde i Padborg hver dag, men efter endt arbejdsdag returnerer til hjemmet i Flensborg, er de kun begrænset skattepligtige til Danmark. Dette gælder også, selv om familien ejer et sommerhus ved Henne Strand og tilbringer stort set alle weekender og ferier i sommerhuset. De bor i Flensborg, hvor de har en helårsbolig, og hverdagen går sin gang med børnene i skole osv., af sted på arbejde i Danmark, for så igen at vende hjem til familieidyllen om aftenen i Flensborg. Det er Tyskland, der må beskatte familiens globalindkomst. Danmark beskatter løn for arbejde udført i Danmark, og der skal betales dansk ejendomsværdiskat af sommerhuset. Tyskland er så forpligtet til at give (maksimeret) kredit for betalt dansk skat.

En dansk helårsbolig og erhvervsmæssig beskæftigelse i Danmark

Danskere, der bor i udlandet, og hvor den fulde danske skattepligt ophørte, da de i sin tid flyttede til udlandet, bliver ikke igen fuld skattepligtige til Danmark, hvis de køber eller lejer en dansk helårsbolig. Der er ingen forskel på, om det er en helårsbolig med eller uden bopælspligt. Der indtræder først fuld skattepligt, når de tager ophold i Danmark. I den forbindelse er det værd at bemærke, at ved afgørelsen af, om der indtræder fuld dansk skattepligt, er det den enkelte persons gøren og laden, der er afgørende. Den ene person kan på grund af sin færden i Danmark dermed blive omfattet af fuld dansk skattepligt, uden at det samme sker for ægtefællen.

Man må gerne opholde sig i Danmark på ferie og bo i den erhvervede helårsbolig, uden at der af den grund indtræder fuld dansk skattepligt. Det følger af lovbestemmelsen, at kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende ikke betyder indtræden af fuld dansk skattepligt. Ifølge administrativ praksis anses et uafbrudt ophold i Danmark af en varighed på mere end tre måneder eller samlede ophold, der overstiger 180 dage inden for en periode på 12 måneder, ikke for kortvarige ophold. Overskrides én af disse grænser,

indtræder der fuld dansk skattepligt, selv om personen kun har holdt ferie og fridage i Danmark.

Det er som oftest ikke grænsen på de tre måneder eller de 180 dage, der giver anledning til skattemæssige problemer, fordi der alt andet lige blot skal holdes regnskab med dageantallet. Problematikken er "ferie eller lignende", eller sagt på en anden måde:

"Kan man arbejde i Danmark, uden at der indtræder fuld dansk skattepligt?"

SKAT har udsendt et såkaldt styresignal, der beskriver SKATs fremtidige retningslinjer for, hvornår erhvervsmæssig beskæftigelse i Danmark medfører indtræden af fuld dansk skattepligt, når personen råder over en dansk helårsbolig. Det være sig en ejerbolig, lejebolig eller lignende.

Indledningsvis skal det slås fast, at der ikke gælder nogen fast grænse for antallet af arbejdsdage i Danmark, inden der indtræder fuld dansk skattepligt. Der skal foretages en konkret vurdering af, om opholdet har det fornødne præg af ferie eller lignende. Hvis personen varetager et indtægtsgivende erhverv under opholdet i Danmark, indtræder skattepligten som udgangspunkt med det samme, fordi et sådant ophold ikke er et "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende". Det gælder, uanset om den pågældende udøver sit erhverv som lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende eller bestyrelsesmedlem.

10-dages-reglen ved enkeltstående arbejdsopgaver

Udgangspunktet er, at enkeltstående arbejdsopgaver, der udføres højst 10 dage inden for en 12-måneders periode, kan accepteres, uden at der indtræder fuld dansk skattepligt. Overstiger arbejdets omfang denne grænse, indtræder skattepligten som hovedregel. Under helt særlige omstændigheder kan arbejdsopgaver udført i Danmark bevare deres enkeltstående karakter, selv om de tidsmæssigt har en varighed på mere end 10 dage inden for en periode på 12 måneder. Det er dog en forudsætning, at:

- Personen normalt ikke udfører arbejde i Danmark
- Det er ekstraordinært, at arbejdet er udført i Danmark
- Arbejdet ikke har nogen særlig tilknytning til Danmark.

Et eksempel på, at 10-dages-reglen kan overskrides, uden at der indtræder fuld dansk skattepligt, er en person, der er bosat i Schweiz og underviser der, bruger 14 dage af sin sommerferie i den danske helårsbolig til at udarbejde undervisningsmateriale.

En dag er en dag. Det betyder, at selv om der kun deltages i et møde af en times varighed, er dette en hel dag i relation til 10-dages-reglen. Også på andre områder inden for skatteretten tæller man sådan, så man kan have mange gode dage i ét år – langt over 365 dage.

Hvornår gælder 10-dages-reglen ikke?

10-dages-reglen gælder ikke:

- Hvis arbejdsopgaverne i Danmark er udtryk for et fast mønster, eksempelvis når arbejdet sker som led i en jævnligt tilbagevendende varetagelse af arbejdsopgaver for en dansk arbejdsgiver eller en udenlandsk arbejdsgiver med løbende erhvervsmæssige aktiviteter i Danmark.
- Hvis personens arbejde eller erhverv specifikt eller i særlig grad retter sig mod Danmark.

"10-dages-reglen gælder ikke, når arbejdet i Danmark ligner et fast mønster"

Som eksempler på "fast mønster" er i styresignalet henvist til følgende to afgørelser:

I den ene afgørelse ville en person under de konkrete omstændigheder blive anset for fuld skattepligtig, hvis han lejede en lejlighed i Danmark og deltog i fire bestyrelsesmøder i et selskab, som et af ham helejet holdingselskab var medejer af. Deltagelsen i bestyrelsesmøderne ansås for løbende personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

I den anden afgørelse blev en person, der havde en helårsbolig til rådighed i Danmark, anset for fuldt skattepligtig fra det tidspunkt, hvor han foretog sin første tjenesterejse til Danmark i forbindelse med en række planlagte/forventede tjenesterejser.

"10-dages-reglen gælder ikke, når arbejdet specifikt retter sig mod Danmark"

Som eksempel på, at arbejdet ikke specifikt retter sig mod Danmark kan gives følgende eksempel:

En operasangerindes enkeltstående koncertarrangementer i Danmark retter sig ikke specifikt mod Danmark, hvis hun er fast engageret i et andet land eller i øvrigt har koncertarrangementer i mange lande.

Konklusionen af ovenstående er, at der indtræder fuld skattepligt for bestyrelsesmedlemmet i den refererede afgørelse, selv om antal arbejdsdage i Danmark er under 10 inden for en 12-måneders periode, mens operasangerinden ikke bliver fuld skattepligtig, selv om hun opholder sig i Danmark i 10 dage inden for en 12-måneders periode.

"Ulønnet arbejde og besvarelse af telefonopkald er tilladt i et vist omfang"

10-dages-regel eller ej. SKAT anfører i styresignalet, at indtræden af fuld dansk skattepligt på grund af arbejde i Danmark kræver, at arbejdet direkte eller indirekte har økonomisk betydning for den pågældende. Hvis arbejdet er ulønnet, vil der ikke indtræde fuld dansk skattepligt. Et eksempel herpå kunne være ulønnet medhjælp for en almenvelgørende forening eller en forældretjeneste til sønnen i dennes virksomhed i 14 dage om året. Men pas på, det er ikke tilstrækkeligt, at man eksempelvis ikke får løn fra sit eget danske selskab, hvis man reelt udfører arbejde for selskabet under ophold i Danmark. Her vil 10-dages-reglen heller ikke komme i spil.

Der indtræder heller ikke fuld dansk skattepligt, hvis man opholder sig i sin dejlige helårsbolig på Christianshavn og bliver ringet op fra den virksomhed i Hong Kong, hvor man er direktør, da der er opstået et akut problem. Heller ikke selv om det akutte problem betyder, at direktøren skal besvare mails og bliver ringet op flere gange i løbet af ferien. Grunden hertil er, at direktøren og familien er i Danmark

for at holde ferie, og der opstår et akut problem i firmaet i Hong Kong, som han er nødt til at tage stilling til, måske hver dag de resterende 14 dage af ferien i Danmark.

Hvis man derimod planlægger at kunne passe sit arbejde via mobiltelefon, mails og lignende, mens man er i Danmark, vil der indtræde fuld dansk skattepligt. Så en "ferie" i Danmark på eksempelvis én måned, hvor det er planlagt, at man skal arbejde via telefon og mails, betyder, at der indtræder fuld dansk skattepligt.

Hvis skaden er sket, hvad så?

Bliver man fuld skattepligtig til Danmark, fordi man er erhvervsmæssigt beskæftiget mere end "tilladt", og den fulde danske skattepligt da er indtrådt som følge af, at man ejer en dansk helårsbolig, hvad er konsekvenserne så? Her skal der skelnes mellem, om man til daglig bor i et land, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverens-

komst med eller om man er så heldig, at det modsatte er tilfældet.

Bor og eventuelt arbejder man i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, er skaden sket. Indtræden af fuld dansk skattepligt betyder, at man skal selvangive sin globale indkomst i Danmark, og der gives nedsættelse i den danske skat efter interne lempelsesregler.

Er man så heldig at bo og eventuelt arbejde i et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, så er den skete skade "indtræden af fuld dansk skattepligt" formentlig til at overse. I den indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst findes nemlig en artikel om skattemæssigt hjemsted, der skal anvendes, når en person er fuld skattepligtig (skattepligtig på grund af bopæl) til begge lande. Artiklen om skattemæssigt hjemsted afgør, om det



er Danmark eller det andet land, der er domicilland. Der er tale om en konkret vurdering ud fra en række nærmere fastsatte kriterier. Men bor og arbejder man reelt i et andet land, men kun er blevet skattepligtig til Danmark, fordi man eksempelvis regelmæssigt deltager i bestyrelsesmøder i et dansk selskab, så er faren drevet over. Danmark får da efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten kun status som kildeland, og det betyder stort set, at man skattemæssigt er stillet, som om den fulde danske skattepligt ikke er indtrådt.

Er situationen derimod eksempelvis den, at hustruen året i forvejen er flyttet til Danmark, og manden bliver fuld skattepligtig til Danmark, fordi han regelmæssigt udfører arbejde i Danmark i form af bestyrelsesmøder eller lignende, er "katastrofen" normalt indtrådt. Efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel om skattemæssigt hjemsted vil det normalt være kriteriet "centrum for livsinteresser", der er aktuel for afgørelsen af, om Danmark er domicilland og dermed kan beskatte mandens globalindkomst. Hustruen vejer tungt på denne vægt, og ofte vil udfaldet være, at Danmark er domicilland. Det er dog set i praksis, at hustruen ikke var været "tung" nok i denne henseende, og det derfor har været kriteriet "antal opholdsdage", der var den udslagsgivende faktor. I den aktuelle sag boede manden fortsat i den bolig i udlandet, som familien havde boet i sammen inden hustruen valgte at flytte til Danmark og blive omfattet af fuld dansk skattepligt. Manden havde fortsat det samme job, venner mv. i det "gamle" bopælsland. Da han opholdt sig meget mindre i Danmark end i arbejds-/bopælslandet, fik Danmark ikke status som domicilland, men alene som kildeland.

Genoptagelse af tidligere skattepligtssager

Sagen for Østre Landsret, hvor en model blev pure frikendt, har betydet, at SKATs tidligere praksis om indtræden af fuld dansk skattepligt ved erhvervsmæssige ophold i Danmark måske ikke "holder vand" i visse tilfælde. Styresignalet fra SKAT giver mulighed for genoptagelse af afgørelser om skattepligtsforhold for indkomståret 2001 og senere, når afgørelsen er i strid med den praksis, der er beskrevet i styresignalet. Det betyder, at en anmodning om genoptagelse skal være begrundet med, at følgende tre kriterier alle er opfyldt:

1. Arbejdet i Danmark har højst udgjort 10 dage inden for en 12-måneders periode.
2. Arbejdet er af enkeltstående karakter, altså ikke udtryk for et fast tilbagevendende mønster.
3. Arbejdet retter sig ikke specifikt eller i særlig grad mod Danmark.

Kun i ganske særlige tilfælde kan der opnås genoptagelse, selv om 10-dages-reglen er overskredet, hvis det kan godtgøres, at kriterierne under 2 og 3 er opfyldt.

Anmodning om genoptagelse for "gamle" år skal ske inden den 9. april 2014.



Rette indkomstmodtager og betalingskorrektion

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 betalingskorrektion.

Begrebet rette indkomstmodtager

Begrebet rette indkomstmodtager kaldes også spørgsmålet om fordelingen af indtægter eller læren om træet og frugterne. Læren om træet og frugterne stammer fra en amerikansk højesteretsdommer, der i en sag i 1930 udtalte "the arrangements by which the fruits are attributed to a different tree from which they grew".

"Der skal ikke tages hensyn til arrangementer, hvor frugterne adskilles fra det træ, som har båret dem"

I sagen for Supreme Court havde en advokat med sin hjemmegående hustru aftalt, at ægtefællernes samlede indkomster skulle indgå i et interessentskabslignende forhold og fordeles med halvdelen til hver. Supreme Court kunne ikke godkende, at den hjemmegående hustru skulle beskattes af en andel af advokatindkomsten og anvendte foranstående letforståelige og metaforiske begrundelse.

Det skattesubjekt, der har den retlige adkomst til indkomstgrundlaget (træet), er dermed også rette indkomstmodtager til afkastet (frugterne).

Fastlæggelsen af rette indkomstmodtager i skattemæssig henseende sker ved at hense til de underliggende civilretlige forhold.

Lønindkomst kontra selskabsindkomst

Indkomst i ansættelsesforhold (lønmodtagerforhold) kan ikke overføres til beskatning i selskabsregi. Det betyder, at selv om de civilretlige forhold umiddelbart er på plads, vil en aftale, der indgås mellem en arbejdsgiver og lønmodtagerens selskab, ikke skattemæssigt blive godkendt. Lønmodtageren er rette indkomstmodtager.

Alle former for selvstændig virksomhed kan drives i selskabsform, medmindre særlovgivning inden for den pågældende virksomhedsaktivitet indeholder et forbud herimod.

En indkomstskabende aktivitet vil normalt involvere en fysisk person. I mange tilfælde er det arbejde, som skal udføres af en fysisk person af en sådan karakter, at det alt andet lige kan udføres af mange forskellige personer, eksempelvis inden for håndværksbranchen. Inden for nogle brancher er arbejdet umiddelbart af en sådan art, at den pågældende person ikke kan erstattes af en anden. Hvis eksempelvis:

- en virksomhed til firmafesten beder Pavarotti om at synge et par numre,
- en dansk tennisklub inviterer Serena og Venus Williams for at spille en opvisningskamp, eller
- Cristiano Ronaldo skal reklamere for OTA Solgryn

må det nærmest kunne udelukkes, at de pågældende personer i stedet for selv at komme sender en substitut. I mange år var praksis på skatteområdet, at hvis der ikke var substitutionsret, kunne den pågældende indkomst ikke være selskabsindkomst. Denne praksis blev fejlet af borgeret med en dom fra Højesteret i 1998 om operasangeren Aage Haugland.

Konklusionen er, at en lønmodtager ikke "kan sætte sig selv på aktier", men er der ikke tale om et lønmodtagerforhold, kan indkomsten som altovervejende hovedregel indgå i et selskab, når blot de civilretlige regler er overholdt. Dette gælder også, selv om der er tale om kunstnere, idrætsfolk mfl., hvor den indkomstskabende aktivitet er så unik, at den pågældende person er den eneste, der kan udøve den.

Langt de fleste sager drejer sig om "konsulenthonorarer", hvor en eneaktionær har ladet et af ham ejet selskab indgå aftalen med hvervgiveren og dermed ladet honoraret beskattes i selskabet.

Det er selvsagt ikke tilstrækkeligt, når en person indgår en aftale om at udføre et stykke arbejde, at vederlaget betegnes som honorar i stedet for løn. I mange af disse sager er der reelt ikke tale om honorar eller erhvervmæssig virksomhed, men løn/ansættelsesforhold.

”Hvornår er der tale om et ansættelsesforhold?”

Ved vurderingen af, om der er tale om et ansættelsesforhold, lægges vægt på, om:

- Hvervgiveren har en almindelig adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn og kontrol.
- Indkomstmodtageren udelukkende eller i overvejende grad har samme hvervgiver.
- Der er indgået aftale mellem hvervgiveren og indkomstmodtageren om løbende arbejdsydelse.
- Indkomstmodtageren har arbejdstid fastsat af hvervgiveren.
- Indkomstmodtageren har ret til opsigelsesvarsel.
- Vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i ansættelsesforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord mv.).
- Vederlaget udbetales periodisk.
- Hvervgiveren afholder udgifterne i forbindelse med udførelsen af arbejdet.
- Vederlaget i overvejende grad er nettoindkomst for indkomstmodtageren.
- Indkomstmodtageren anses for lønmodtager efter ferieloven, lov om arbejdsløshedsforsikring mv., funktionærloven, lov om arbejdsskadeforsikring og lov om arbejdsmiljø.

”Hvornår er det selvstændig erhvervsvirksomhed?”

Ved vurderingen af, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, lægges vægt på, om:

- Indkomstmodtageren tilrettelægger, leder, fordele og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre.
- Hvervgiverens forpligtelser over for indkomstmodtageren er begrænset til det enkelte ordreforhold.

- Indkomstmodtageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre.
- Indkomstmodtageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko.
- Indkomstmodtageren har ansat personale og er frit stillet med hensyn til at antage medhjælp.
- Vederlaget betales efter regning, og betaling sker først fuldt ud, når arbejdet er udført som aftalt og eventuelle mangler afhjulpet.
- Indkomstmodtageren helt eller delvist leverer de materialer, der anvendes ved arbejdets udførelse.
- Indkomstmodtageren har etableret sig i egne lokaler, eksempelvis forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue mv.
- Indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning mv. tilkendegiver, at han sælger ydelser af en nærmere bestemt art.
- Indkomstmodtageren i henhold til momsloven er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms.

Ingen af de nævnte kriterier, der taler for enten tjensteforhold eller for selvstændig erhvervsvirksomhed, er i sig selv afgørende. Kriterierne har desuden ikke lige stor betydning i alle situationer. Der skal foretages en konkret bedømmelse.

Hvis indkomstmodtagerens kontraktforhold med hvervgiveren forudsætter, at der af vederlaget afholdes væsentlige erhvervsmæssige omkostninger, der er atypiske for lønmodtagerforhold, vil der som oftest være tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Eksempler på sådanne væsentlige erhvervsmæssige omkostninger er løn til personale, udgifter til lokaler, reklame- og annonceudgifter mv.

SKAT rejser løbende en del sager, hvor påstanden er, at der er tale om løn og ikke indkomst ved selvstændig virksomhed. Praksis er meget omfattende og svær at sammenfatte. Karakteristisk for de sager, hvor udfaldet bliver, at der er tale om løn er, at:

- Der løbende udføres arbejde for den samme hvervgiver, selv om det måske kun er et bijob
- Indkomstmodtageren ikke har afholdt væsentlige driftsomkostninger, ud over de ”sædvanlige” biludgifter

- Vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord mv.).

I de sidste par år har der været adskillige sager om læger på privathospitaler, hvor der typisk er tale om et bijob. Lægerne er stort set alle blev anset som lønmodtagere, og begrundelserne kan sammenfattes som følger:

- Arbejdsydelsen var ikke begrænset til enkeltstående afgrænsede opgaver
- På hospitalets hjemmeside fremstod lægen som fast tilknyttet hospitalet i præsentationen af hospitalets lægeteam
- Honoraret blev udbetalt periodisk på baggrund af de foretagne operationer
- Lægen benyttede hospitalets faciliteter

- Lægen havde ikke afholdt udgifter, der efter deres art og omfang væsentligt adskilte sig fra, hvad der er sædvanligt for lønmodtagere.

Bliver sagens udfald, at hovedaktionæren er rette indkomstmodtager, og indkomsten derfor fejlagtigt er blevet beskattet i det af ham ejede selskab opstår spørgsmålet, om der er mulighed for betalingskorrektion.

Betalingskorrektion

Ved korrektion i forbindelse med reglerne om rette indkomstmodtager, eksempelvis hvor eneaktionærens selskab har udstedt fakturaer på konsulentonorar, og aktionæren er blevet anset for rette indkomstmodtager/lønmodtager, bliver aktionæren beskattet af konsulentonorarerne. Hvis aktionæren har fået løn fra selskabet for det udførte konsulentarbejde, men lønnen er lavere end



de af selskabet modtagne honorarer, forhøjes aktionæren med differencen.

Konsulenthonorarerne med fradrag af lønnen til aktionæren er imidlertid også blevet beskattet i selskabet. Der sker hermed en hel eller delvis dobbeltbeskatning afhængig af udtræk af løn.

Ved transaktioner mellem interesseforbundne parter (kontrollerede transaktioner), er der mulighed for betalingskorrektur. Det gælder eksempelvis transaktioner mellem en hovedaktionær og dennes selskab.

Hvis SKAT ændrer en skatteansættelse i disse kontrollerede transaktioner, det vil sige fastslår, at der ikke er handlet på markedsvilkår, kan hovedaktionæren undgå følgeændringer (de såkaldte sekundære justeringer) ved at betale i overensstemmelse med de priser og vilkår, som SKAT anser for markedspriser og markedsvilkår (betalingskorrektur).

Korrektionsadgangen omfatter efter en dom fra Højesteret i 2012 alle økonomiske elementer og øvrige vilkår af relevans for beskatningen, herunder eksempelvis forfaldstid, periodisering af renter og kurstab samt den retlige kvalifikation af transaktionen.

Det interessante spørgsmål er, om hovedaktionæren har adgang til betalingskorrektur, når han og ikke selskabet er rette indkomstmodtager. Sagt med andre ord:

”Kan aktionæren efterfølgende udbetale den manglende løn og undgå dobbeltbeskatning?”

Landsskatteretten har i to kendelser fra januar 2013 imødekommet en påstand om betalingskorrektur i sager om rette indkomstmodtager. Som begrundelse herfor henviste Landsskatteretten til de to højesteretsdomme fra 2012. Men dette er indtil videre ikke ensbetydende med, at der er adgang til betalingskorrektur i sådanne sager. Skatteministeriet valgte at indbringe den ene af landsskatteretskendelserne for byretten i Odense med anmodning om henvisning af sagen til behandling ved Østre Landsret. Skatteministeriets begrundelse for henvisning var, at

sagen var principiel og af væsentlig samfundsmæssig betydning.

Byretten traf beslutning om at henvise sagen til behandling ved Østre Landsret. Som begrundelse henviste retten til, at det af parternes argumentation fremgik, at der var uenighed om rækkevidden og forståelsen af to højesteretsdomme fra 2012. Retten var enig i Skatteministeriets anbringende om, at sagen var principiel og af væsentlig samfundsmæssig betydning for verserende og fremtidige sager om adgangen til betalingskorrektur i sager om rette indkomstmodtager. Byretten fandt ikke, at Højesteret direkte havde taget stilling til spørgsmålet. Den endelige stillingtagen til fortolkningen og rækkevidden af de to højesteretsdomme fra 2012 burde om nødvendigt kunne foretages af Højesteret som 2. instans, og dermed var betingelserne for henvisning af den foreliggende sag til landsretten i 1. instans opfyldt.

Byrettens henvisning til Østre Landsret skete i august 2013. Nu afventer vi landsrettens dom, som formentlig ender i Højesteret. Så der er lange udsigter til en endelig afklaring af problemstillingen, og det betyder, at man helst skal undgå en sag om rette indkomstmodtager, idet dobbeltbeskatning aldrig er ønskværdig!

Moms eller momsfrihed ved salg af fast ejendom

Salg af fast ejendom er som hovedregel momsfritaget.

Med virkning fra den 1. januar 2011 blev der imidlertid indført moms på salg af byggegrunde og nye bygninger med eller uden tilhørende jord. Der skal dog kun afregnes moms ved salg af byggegrunde og nye bygninger, hvis salget foretages af en momspligtig virksomhed, der handler i den egenskab. Privatpersoner er som udgangspunkt ikke momspligtige ved salg af byggegrunde og nye bygninger.

Salg af varer, der alene har været anvendt i forbindelse med momsfritagne aktiviteter, er fritaget for moms. Denne grundsætning betyder også, at salg af byggegrunde og nye bygninger, der har været anvendt til momsfritaget udlejning, kan sælges uden moms efter endt udlejning.

Momsfrit salg af byggegrunde

En byggegrund er defineret som et ubebygget areal, som efter planloven eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger.

Salg af byggegrunde, som har været udlejet uden moms, kan som udgangspunkt sælges momsfrit efter endt udlejning.

Skatterådet har i en konkret sag afgjort, at en virksomhed kunne sælge et stykke landbrugsjord momsfrit, da jorden havde været bortforpagtet uden moms og dermed udelukkende havde været anvendt til momsfritagne aktiviteter. Ifølge Skatterådet gjaldt momsfritagelsen også, selv om jordstykket blev udmatrikuleret inden salget.

I en anden sag nåede Skatterådet frem til et andet resultat. Der var tale om landbrugsjord, som var udlejet momsfrit. Arealet var under udstykning i etaper, men den momsfri udlejning ville fortsætte uændret. Virksomheden planlagde at byggemodne grundene, efterhånden som der måtte komme interesserede købere. Efter Skatterådets opfattelse påbegyndte virksomheden en ny økonomisk udnyttelse af grundene, når virksomheden foretog byggemodning (anlæg af veje, fortov, kloakering, el, fjernvarme og vand) inden et salg. Salg af byggegrundene ville derfor blive momspligtigt.

På baggrund af Skatterådets praksis kan det konkluderes, at salg af byggegrunde, som har været anvendt til momsfri

udlejning, kan ske momsfrit, medmindre der påbegyndes en ny økonomisk udnyttelse af grundene ved eksempelvis byggemodning. Dette gælder også, hvis en lejer ifølge lejeaftalen har en forkøbsret og udnytter denne. Det skal bemærkes, at Skatterådet ikke har taget stilling til, om et momsfrit salg forudsætter en momsfri minimumsudlejningsperiode.

Momsfrit salg af nye bygninger

En bygning er ny, når den sælges inden første indflytning, det vil sige før bygningen tages i brug. En bygning er ligeledes ny, når det første salg af bygningen sker efter den første indflytning, men mindre end fem år efter bygningens færdiggørelse. Både nyopførte og væsentligt til- og ombyggede bygninger anses for nye bygninger.

Salg af nye bygninger, som har været udlejet uden moms, kan som udgangspunkt sælges momsfrit efter endt udlejning.

Ifølge en afgørelse fra Skatterådet er boliger opført med henblik på momsfritaget udlejning ved et efterfølgende salg momsfritaget, når der i forbindelse med opførelsen ikke er taget fradrag for moms, og når boligerne har været udlejet i henhold til lejeloven og derved har været omfattet af tidsubegrænsede lejeaftaler mv. Dette gælder også, hvis lejer ifølge lejeaftalen har en forkøbsret og udnytter denne.

Boliger, der oprindeligt er opført med henblik på salg, men i stedet udlejes momsfrit for derefter at blive solgt, er derimod ikke momsfritaget, medmindre der er forløbet mere end fem år efter bygningens færdiggørelse. Boligerne vil ved det efterfølgende salg igen ændre anvendelse tilbage til den oprindelige momspligtige aktivitet, og salget vil derfor ifølge Skatterådet være momspligtigt.

På baggrund af Skatterådets praksis kan det konkluderes, at salg af nye bygninger, som har været anvendt til momsfri udlejning, kan sælges momsfrit, medmindre de oprindeligt er opført med henblik på salg. Dette gælder ifølge Skatterådet også, såfremt der i lejeaftalerne har været indsat en køberet, der kan anvendes af lejer til at købe boligen efter minimum 6 henholdsvis 12 måneders leje.

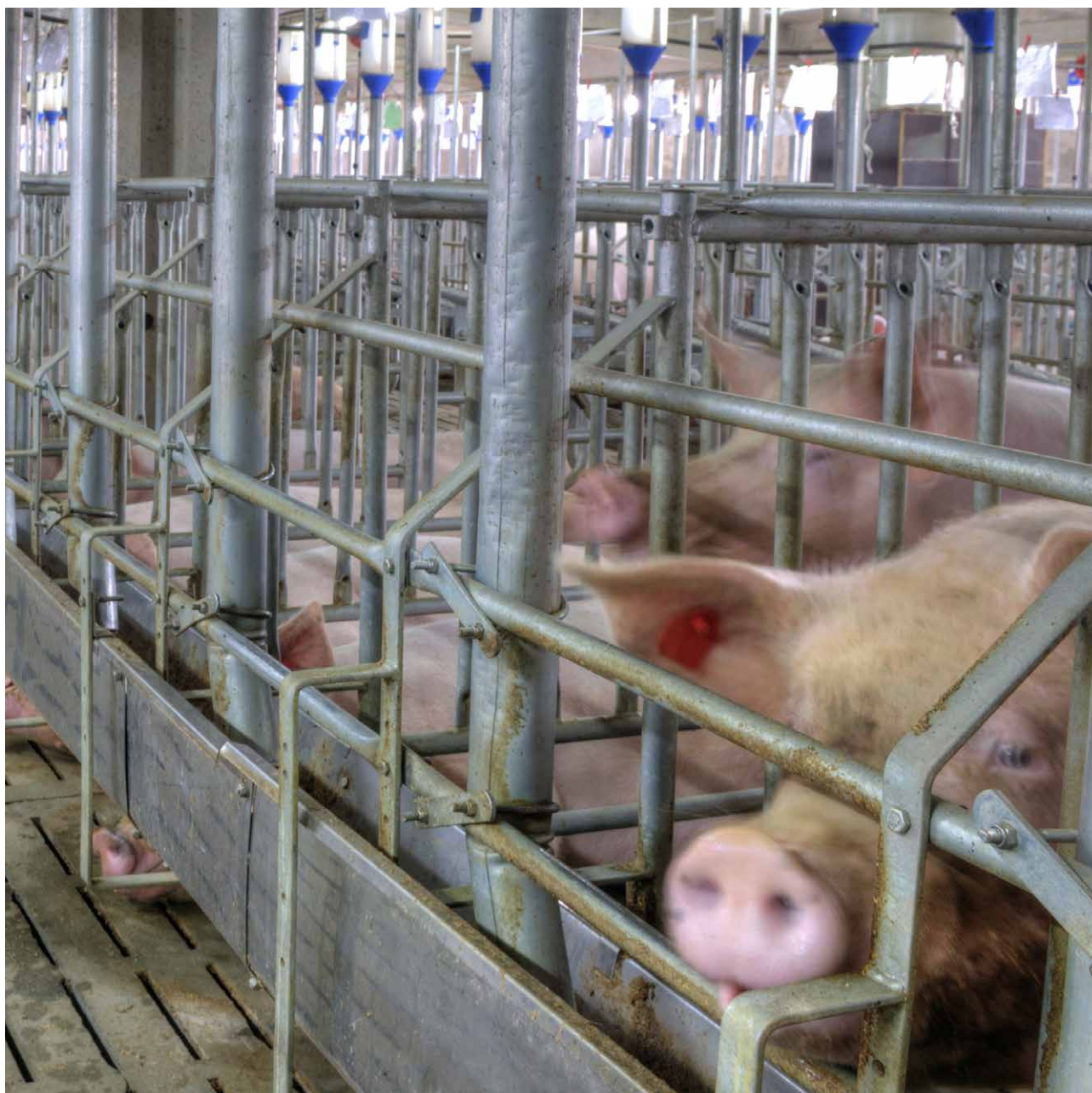
Skatterådets praksis er klar

Muligheden for at sælge byggegrunde og nye bygninger momsfrit efter forudgående udlejning uden moms kan udnyttes til at undgå et ellers momspligtigt salg. Dette følger

klart af afgørelserne fra Skatterådet. Det må dog antages, at rene omgåelsestilfælde, typisk mellem interesseforbundne parter, vil føre til, at en momsfrigtagelse ikke vil blive godkendt af SKAT.

Det følger som nævnt af Skatterådets praksis, at momsfrigtagelsen ved salg af byggegrunde og nye bygninger efter

forudgående udlejning uden moms også gælder, såfremt lejer anvender en forkøbsret/køberet. Er der derimod tale om en købepligt for lejer, må det anses for særdeles tvivlsomt, om momsfrigtagelse kan finde anvendelse ved salg.



Moms af grænseoverskridende tjenesteydelser

Virksomheders køb og salg af tjenesteydelser over landegrænserne giver anledning til en række momsmæssige udfordringer. Disse udfordringer består i at fastlægge, i hvilket land ydelsen skal pålægges moms, hvem der skal afregne momsen samt i at overholde en række formelle indberetningskrav.

En såkaldt eksportmomsregistrering kan medføre en likviditetsmæssig fordel for en virksomhed, der har betydeligt salg af tjenesteydelser uden moms til virksomheder i andre lande.

I hvilket land skal ydelsen pålægges moms?

Hovedreglen er, at ved levering af tjenesteydelser fra en virksomhed etableret i et land til en virksomhed etableret i et andet land (business to business) skal ydelsen pålægges moms i det land, hvor kunden er etableret. Dette gælder eksempelvis ved levering af følgende ydelser:

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



- Ydelser vedrørende messer og konferencer (ikke selve entréen)
- Langtidsudlejning af transportmidler (over 30 dage)
- Transportydelser.

Som udgangspunkt skal den virksomhed, som køber disse tjenesteydelser, selv afregne momsen efter reglerne om omvendt betalingspligt (reverse charge). I visse tilfælde kan den virksomhed, som leverer ydelserne, dog være pligtig til at lade sig momsregistrere i kundens land og selv afregne momsen. Dette gælder primært, såfremt leverandøren får fast forretningssted i kundens land, hvilket altid vil afhænge af en konkret vurdering.

Ved levering til privatpersoner er hovedreglen derimod, at ydelsen skal pålægges moms i det land, hvor leverandøren (sælger) er etableret, og leverandøren skal selv afregne momsen.

Levering til virksomheder i andre EU-lande

Ved levering af tjenesteydelser fra en dansk virksomhed til en virksomhed etableret i et andet EU-land, skal den danske virksomhed som hovedregel udstede en faktura uden moms. Kundens momsnummer skal verificeres hos SKAT og anføres på fakturaen sammen med teksten "reverse charge" eller lignende. Salget skal angives på momsangivelsen i rubrik B – ydelser, og der skal indsendes EU-salgsangivelse til SKAT.

Levering til virksomheder uden for EU

Ved levering af tjenesteydelser fra en dansk virksomhed til en virksomhed etableret uden for EU, skal den danske virksomhed som hovedregel udstede en faktura uden moms. Det skal anføres på fakturaen, at leveringen er "free of VAT" eller lignende. Salget skal angives på momsangivelsen i rubrik C. Den danske virksomhed har eventuel pligt til at lade sig momsregistrere og afregne moms i kundens land. Dette afhænger af de konkrete regler i kundens land.

Såfremt der er tale om levering af visse intellektuelle ydelser (eksempelvis rådgivningsydelser, reklameydelser eller udlejning af arbejdskraft), og ydelserne udnyttes i Danmark, skal den danske virksomhed dog udstede en faktura med dansk moms. Den udenlandske virksomhed må i så fald søge om refusion af momsen hos SKAT.

Køb fra virksomheder i andre EU-lande

Ved en dansk virksomheds køb af tjenesteydelser fra en virksomhed etableret i et andet EU-land, skal den danske virksomhed som hovedregel beregne og angive 25 % moms af fakturabeløbet. Momsbeløbet skal angives på momsangivelsen i rubrikken "Moms af ydelseskøb i udlandet med omvendt betalingspligt". Købet skal endvidere angives på momsangivelsen i rubrik A – ydelser. I det omfang virksomheden har momsfradragsret for beløbet, skal beløbet også medtages som købsmoms.

Såfremt der er tale om levering af visse intellektuelle ydelser (eksempelvis rådgivningsydelser, reklameydelser eller udlejning af arbejdskraft), og ydelserne udnyttes uden for EU, skal den danske virksomhed dog ikke beregne og angive moms af fakturabeløbet.

Køb fra virksomheder uden for EU

Ved en dansk virksomheds køb af tjenesteydelser fra en virksomhed etableret uden for EU, skal den danske virksomhed som hovedregel beregne og angive 25 % moms af fakturabeløbet. Momsbeløbet skal angives på momsangivelsen i rubrikken "Moms af ydelseskøb i udlandet med omvendt betalingspligt". I det omfang virksomheden har momsfradragsret for beløbet, skal beløbet også medtages som købsmoms.

Såfremt der er tale om levering af visse intellektuelle ydelser (eksempelvis rådgivningsydelser, reklameydelser eller udlejning af arbejdskraft), og ydelserne udnyttes uden for EU, skal den danske virksomhed dog ikke beregne og angive moms af fakturabeløbet.

Ydelser 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, selv om hverken leverandøren eller kunden er etableret i landet.

Som udgangspunkt er det op til leverandøren at lade sig momsregistrere i det land, hvor den faste ejendom er beliggende, og afregne momsen. Såfremt kunden er etableret i landet, flyttes pligten til momsafregning dog ofte til kunden, der så afregner moms efter reglerne om omvendt betalingspligt (reverse charge). Ved udlejning af fast ejendom

er det dog altid op til udlejeren at lade sig momsregistrere (eventuelt frivilligt) i landet.

Øvrige tjenesteydelser

En række øvrige tjenesteydelser, f.eks. hotel- og restaurationsydelser, korttidsudlejning af transportmidler (under 30 dage), adgang (entré) til messer, konferencer, underholdningsarrangementer og sportsarrangementer skal altid pålægges moms i det land, hvor ydelserne rent faktisk finder sted, og den virksomhed, som leverer ydelserne, skal momsregistreres i landet og afregne momsen.

Eksportmomsregistrering

Virksomheder med betydeligt salg af tjenesteydelser uden moms til virksomheder etableret i andre lande kan opleve, at deres købsmoms kontinuerligt overstiger deres salgsmoms. De har derfor en interesse i at afregne moms månedsvis i stedet for kvartalsvis, idet tilbagebetalingen så kommer hurtigere.

Fra den 1. januar 2014 er virksomheder med en omsætning på mellem 15 og 50 mio. kr. automatisk flyttet til kvartalsvis momsafregning i stedet for månedsvis afregning. Disse virksomheder kan anmode SKAT om at blive flyttet tilbage på månedsafregning. Dette kan dog tidligst ske med virkning fra den 1. juli 2014.

Virksomheder med betydeligt salg af tjenesteydelser uden moms til virksomheder etableret i andre lande kan end-

videre anmode om en såkaldt eksportmomsregistrering. Her bliver selve "eksportvirksomheden", det vil sige salget af tjenesteydelser uden moms til virksomheder etableret i andre lande, udskilt i en særskilt delregistrering med eget SE-nummer med mulighed for hurtigere tilbagebetaling af moms fra SKAT. Delregistreringen betyder, at hver af de momsregistrerede enheder anses for selvstændigt momspligtige virksomheder. Salget af tjenesteydelserne kan herefter faktureres i to led, nemlig fra den oprindelige enhed (hovedenheden) til den nye enhed (eksportenheden) og derefter fra eksportenheden til kunderne i udlandet. Virkningen heraf bliver, at leveringen fra hovedenheden til eksportenheden er momspligtig, mens leverancen fra eksportenheden til køberen i udlandet er uden moms.

Hovedenheden kan være på kvartalsvis momsafregning, mens eksportenheden kan være på månedsvis afregning. Eksportenheden kan angive den negative moms umiddelbart efter hver måneds udløb og som udgangspunkt få momsbeløbet udbetalt senest tre uger senere.

Foruden likviditetsfordelen indeholder eksportregistreringen også ret til et stående rentefrit lån, som beregnes på baggrund af virksomhedens omsætning af tjenesteydelser uden moms.

Godtgørelse af el- og energispareafgift

Fra den 1. januar 2014 kan momsregistrerede virksomheder opnå en større godtgørelse af elafgift. Som noget nyt kan der samtidig opnås godtgørelse af den til elafgiften knyttede energispareafgift (tidligere benævnt CO₂-afgift).

Betingelser for godtgørelse

Følgende betingelser skal være opfyldt, for at en virksomhed kan opnå godtgørelse af el- og energispareafgift:

- Elektriciteten skal være forbrugt af virksomheden
- Momsen på elforbruget skal være fradragsberettiget
- Elektriciteten må ikke være anvendt til motorbrændstof
- Elektriciteten må som hovedregel ikke være anvendt til rumvarme, varmt vand eller komfortkøling (air condition).

Der kan således opnås godtgørelse af afgifterne af elektricitet til drift af maskiner, værktøj, produktionsanlæg, belysning og edb-udstyr samt ventilation i virksomhedens lokaler.

Virksomheder inden for de liberale erhverv såsom advokat-, arkitekt-, bureau-, landinspektør-, mægler-, reklame-, revisions-, rådgivende ingeniør-, og forlystelsesvirksomhed, herunder teatre og biografer, kan dog ikke få godtgjort afgifterne.

Alle momsregistrerede virksomheder, herunder også de liberale erhverv, kan dog få godtgjort en del af afgifterne af elektricitet anvendt til rumvarme, varmt vand eller komfortkøling (air condition), såfremt der foretages måling af elforbruget.

Herudover findes der særlige regler om godtgørelse af afgifter for landbrug, gartnerier og særligt energikrævende produktioner.

Godtgørelsessatser

Hidtil har elafgiften været sammensat af en række elementer (energiafgift, elsparebidrag, eldistributionsafgift samt en tillægsafgift), der er blevet godtgjort med forskellige satser. Energispareafgiften er ikke blevet godtgjort.

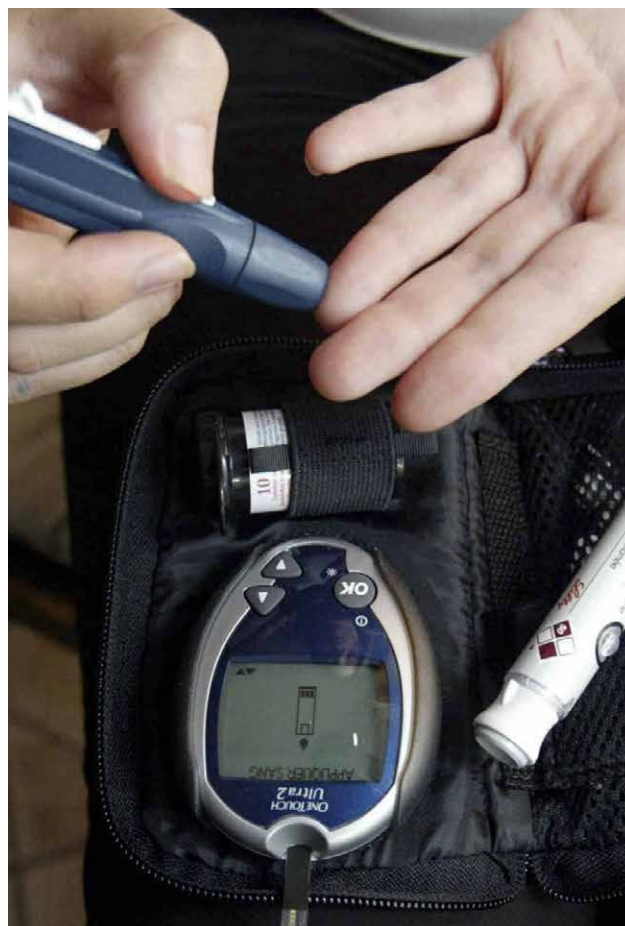
Reglerne for godtgørelse af elafgift og den til elafgiften knyttede energispareafgift blev fra den 1. januar 2014 gjort mere simple. El- og energispareafgiften er blevet samlet i

én afgift, der i 2014 udgør 83,30 øre/kWh. Afgiften godtgøres med 82,90 øre/kWh. Som noget nyt skal det godtgørelsesberettigede beløb endvidere fremgå af fakturaerne fra elskabet.

Såfremt elektriciteten anvendes til rumvarme, varmt vand eller komfortkøling (air condition), kan der i 2014 opnås godtgørelse af 42 øre/kWh, dog kun såfremt der sker måling af elforbruget.

Måling af energiforbruget

Såfremt den samme elektricitet anvendes til både godtgørelsesberettigede og ikke-godtgørelsesberettigede formål, skal der som udgangspunkt ske måling af det godtgørelsesberettigede forbrug. Alternativt kan man anvende nogle mindre favorable standardsatser.





Nye love

Ejendomsvurderinger – hvad sker der?

Regeringen fremlagde den 9. oktober 2013 et udspil med titlen "Tillid til ejendomsvurderingerne". Regeringen vil skabe et nyt ejendomsvurderingssystem fra og med 2015. Et ekspertudvalg skal fremkomme med anbefalinger til et sådant system senest den 1. juni 2014

Som et led i at genskabe tilliden til den offentlige ejendomsvurdering foreslår regeringen i sit udspil, at når den nye vurdering for ejerboliger pr. 1. oktober 2015 foreligger i marts 2016, sammenholdes den med ejendomsvurderingen for 2011. For de ejerboliger, hvor vurderingen i 2015 er lavere end 2011-vurderingen, genberegnes ejendomsværdiskat for årene 2011-2014 og grundskyld for årene 2013-2016. Hvis beregningerne fører til et lavere skattebeløb, får boligejerne automatisk forskellen udbetalt.

Et begrænset antal boligejere betaler ejendomsværdiskat og/eller grundskyld af den aktuelle vurdering. Det skyldes skattestoppet for ejendomsværdibeskatningen og grundskatteloftet for grundskylden. Omkring 5 % af boligejerne betaler i øjeblikket ejendomsværdiskat af den aktuelle vurdering, mens godt 10 % betaler grundskyld af den aktuelle grundværdi. Langt hovedparten af boligejerne betaler ejendomsværdiskat og grundskyld af beløb, som er lavere end den aktuelle vurdering. Derfor vil det være relativt få boligejere, der vil få penge tilbagebetalt.

For at forsøge at skabe ro på ejendomsvurderingsområdet har Folketinget vedtaget nogle ændringer i vurderingsloven, som skal gælde frem til og med, at det nye vurderingssystem kan tages i brug. Disse ændringer omtales i det følgende.

Vurdering af ejerboliger pr. 1. oktober 2013

Ejerboliger vurderes normalt i ulige år. Det drejer sig i det væsentlige om parcelhuse med højst tre lejligheder, rækkehuse, ejerlejligheder og sommerhuse.

Vurderingen af ejerboliger pr. 1. oktober 2013 bliver utraditionel, idet værdien ansættes til vurderingen i 2011 reduceret med 2,5 %.

Først i 2015 vil der ske en "rigtig" vurdering.

Vurdering af erhvervsejendomme pr. 1. oktober 2014

For erhvervsejendomme mv. bliver der ligeledes tale om en utraditionel vurdering pr. 1. oktober 2014, idet vurderingen fra 2012 videreføres uændret.

Pr. 1. oktober 2015 vil der igen blive foretaget en vurdering.

Ingen omvurderinger

Normalt kan ejeren af en ejendom – eller begge parter i en salgssituation – til enhver tid forlange ejendommen vurderet. Muligheden for at få foretaget vurderinger uden for de almindelige vurderingsterminer er suspenderet i perioden 1. januar 2014 – 1. marts 2016.

Klage over de "nye" ejendomsvurderinger

Almindelige vurderinger kan efter gældende regler påklages frem til den 1. juli i året efter vurderingsåret. Denne bestemmelse er suspenderet midlertidigt.

Vurderingerne for ejerboliger i 2013 og erhvervsejendomme i 2014 kan først påklages på samme tidspunkt, som en eventuel klage over vurderingen pr. 1. oktober 2015, dette vil sige i tidsrummet 1. marts 2016 – 1. juli 2016. Klagesagsbehandlingen vil derfor komme til at foregå med anvendelse af den vurderingsordning, der vil blive etableret med udgangspunkt i ekspertudvalgets anbefalinger, og som første gang skal tages i anvendelse ved vurderingerne pr. 1. oktober 2015.

Lov om ændring af lov om vurdering af landets faste ejendomme og tinglysningsafgiftsloven (L 80) blev vedtaget den 20. december 2013.

Tinglysningsafgift af fast ejendom

Ved tinglysning af ejerskifte af fast ejendom er afgiften for tinglysning toledet. Afgiften består for det første af en fast afgift på 1.660 kr. (2014) og for det andet af en variabel afgift på 0,6 %. Efter gældende regler beregnes den variable afgift af den højeste af enten ejerskiftesummen eller ejendomsværdien.

Afgiftsgrundlaget til beregning af tinglysningsafgift er ændret for ejerboliger (enfamiliehuse, flerfamiliehuse og fritidsboliger). Beregningsgrundlaget for den variable tinglysningsafgift udgør ejerskiftesummen. Hvis ejerskifte af en ejerbolig sker mellem interesseforbundne parter (ikke almindelig fri handel), og ejerskiftesummen udgør et beløb, der er mindre end 85 % af den seneste offent-

liggjorte ejendomsværdi, beregnes afgiften dog af 85 % af ejendomsværdien. Ejerskifte, der sker på baggrund af en tvangsauktion, er ikke omfattet af denne værnsregel.

Ved ejerskifte af en blandet beboelses- og erhvervsejendom udgør den variable tinglysningsafgift fortsat 0,6 % af ejerskiftessummen, dog mindst af den seneste offentliggjorte ejendomsværdi på tidspunktet for anmeldelse til tinglysning.

Ændringen af tinglysningsafgiftsloven har virkning for ejerskifter, der anmeldes til tinglysning fra og med den 1. januar 2014.

Lov om ændring af lov om vurdering af landets faste ejendomme og tinglysningsafgiftsloven (L 80) blev vedtaget den 20. december 2013.

Skattefri omstrukturering med deltagelse af selskaber i EØS-lande

Efter de gældende regler er der i et vist omfang adgang til at foretage skattefri fusion, spaltning og tilførsel af aktiver over landegrænserne, når selskaberne er beliggende inden for EU.

De danske regler om skattefri omstrukturering (fusion, spaltning og tilførsel af aktiver) over landegrænserne er udvidet til også at omfatte selskaber i EØS-lande, der ikke samtidig er medlemmer af EU (Norge, Island og Liechtenstein). Endvidere er der indført adgang til skattefri virksomhedsomdannelse til selskaber i sådanne EØS-lande.

Adgangen til skattefri fusion mv. med EØS-selskaber i de tre lande er betinget af, at de pågældende EØS-selskaber svarer til danske aktie- eller anpartsselskaber, og at der mellem Danmark og det EØS-land, hvori selskabet er hjemmehørende, er indgået en aftale om udveksling af oplysninger i skattesager.

Den udvidede adgang til skattefri omstrukturering har virkning for omstruktureringer med fusionsdato den 1. januar 2013 eller senere.

Lov om ændring af fusionsskatteloven, selskabsskatteloven, ejendomsværdiskatteloven og forskellige andre love (L 4) blev vedtaget den 28. november 2013.

Nedslag i ejendomsværdiskat for pensionister bosat i udlandet

Folkepensionister, der er fuldt skattepligtige til Danmark og skattemæssigt hjemmehørende her, kan få et nedslag i ejendomsværdiskatten på maksimalt 6.000 kr. for en helårsbolig og 2.000 kr. for en fritidsbolig. Nedslaget er indkomstafhængigt og bortfalder, når indkomsten når et vist niveau.

EU-kommissionen gør i en henvendelse til Danmark gældende, at de danske regler er EU-stridige, da personer bosat i udlandet ikke kan få dette nedslag i ejendomsværdiskatten.

Derfor er reglen om pensionistnedslag i ejendomsværdiskatten udvidet til også at omfatte personer bosat i udlandet, der skal betale ejendomsværdiskat til Danmark. Udvidelsen gælder generelt og ikke kun for pensionister bosat inden for EU.

For at SKAT kan beregne et eventuelt nedslag i ejendomsværdiskatten er det et krav, at pensionisten og en samle-vende ægtefælle afgiver oplysninger om årets indkomst. Endvidere er det en betingelse, at det er muligt for SKAT at verificere personens indkomstoplysninger via EU's direktiv om administrativt samarbejde på beskatningsområdet, en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand.

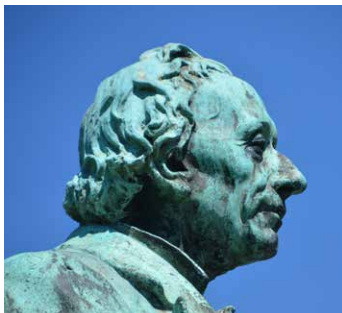
Pensionisters mulighed for nedslag i ejendomsværdiskatten gælder fra og med indkomståret 2013.

Lov om ændring af fusionsskatteloven, selskabsskatteloven, ejendomsværdiskatteloven og forskellige andre love (L 4) blev vedtaget den 28. november 2013.

Ingen fradrag for bestikkelse

Efter gældende regler er der ikke fradrag for udgifter til bestikkelse, som en virksomhed afholder til embedsmænd mfl., uanset om disse varetager et hverv i Danmark eller udlandet.

Reglerne er blevet skærpet fra og med indkomståret, der påbegyndes den 1. januar 2014 eller senere. Der er ikke fradrag, uanset om det er bestikkelse af private eller offentlige personer. Selv om bestikkelse er lovlig i det land,



hvor personen bor, vil den danske virksomhed ikke have fradragsret, hvis ydelsen er ulovlig efter danske regler.

Lov om ændring af ligningsloven, momsloven og forskellige andre love (L 47) blev vedtaget den 20. december 2013.

Subjektiv skattepligt for erhvervsdrivende foreninger

I 2011 vedtog Folketinget en ændring af selskabsskatte-loven med det formål at sikre, at SMBA'er skattemæssigt blev behandlet efter samme regler som aktie- og an-partsselskaber. Den nye formulering betød, at den ikke kun omfattede SMBA'er, men også en række foreninger som eksempelvis erhvervsråd, handelsstandsforeninger og turistforeninger. Det betød, at disse foreninger nu var skattepligtige af alle deres indtægter, også kontingentbetalingen.

Folketinget har ved en lovændring ændret bestemmelsen, således at sådanne foreninger nu er kommet tilbage til retstilstanden før ændringen i 2011. Det betyder, at disse foreninger igen kun er skattepligtige af overskud af erhvervsmæssige aktiviteter, hvorimod kontingenter, om-sætning med medlemmer mv. ikke er skattepligtige.

De ændrede regler har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2014 eller senere. Foreningerne kan vælge, at de genindførte regler skal gælde tilbage fra den 1. januar 2011. I så fald skal foreningen give meddelelse herom til SKAT.

Lov om ændring af ligningsloven, momsloven og forskellige andre love (L 47) blev vedtaget den 20. december 2013.

Godkendelsesordning – skattefri pensionsudbetalinger

Det bærende princip i pensionsbeskatningsloven er, at den del af udbetalingen fra en fradrags- eller bortseelsesbe-rettiget pensionsordning, der svarer til de indbetalinger på ordningen, der ikke har været helt eller delvist fra-drags- eller bortseelsesberettigede ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst enten i Danmark eller i udlandet, ikke skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Den skatte- og afgiftsfri del af udbetalingen sker efter et krone for krone-princip.

For pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslo-vens § 53 A og § 53 B gælder, at der ikke er fradrags- eller bortseelsesret i Danmark for indbetalinger til ordningen. Udbetalinger fra disse ordninger er ud fra symmetriprin-cippet skattefrie. Har pensionsopsparerer imidlertid haft hel eller delvis fradrags- eller bortseelsesret for indbe-talingerne ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i udlandet, skal den del af udbetalingerne, der svarer til indbetalinger, som pensionsopsparerer har haft hel eller delvis fradrags- eller bortseelsesret for, beskattes ved udbetalingen.

I praksis volder det ofte problemer for indehaveren af pensionsordningen at dokumentere, at der ikke har været fradragsret for indbetalingerne. Det skyldes blandt andet, at der kan være gået mange år mellem indbetalingen blev foretaget og pensionsudbetalingen skal påbegyndes. Der er indført adgang til allerede når indbetalingen er foretaget at forelægge problemstillingen for SKAT, der så træffer en afgørelse om, hvorvidt den del af pensionsudbetalingen til sin tid vil være skattefri eller ej.

En sådan forhåndsgodkendelse fra SKAT om, at der ikke har været fradrag eller bortseelsesret for indbetalingen og dermed en skattefri udbetaling af samme størrelse efter pensionering, gælder fra og med den 1. januar 2014, men også for indbetalinger, der er sket for 10 år siden eller mere. SKAT vil opbevare en sådan forhåndsgodkendelse, så der ikke er tvivl om skattefriheden på udbetalingstids-punktet.

Der vil senere blive fastsat regler for, hvilke oplysninger SKAT skal have for at kunne gennemføre en forhåndsgod-kendelse.

Lov om ændring af pensionsafkastbeskatningsloven, pensionsbeskatningsloven, kildeskatteloven og arbejds-markedsbidragsloven (L 60) blev vedtaget den 13. decem-ber 2013.

Verserende lovforslag

Skattehenstand med exitbeskatning af selskaber

Flere bestemmelser i den gældende lovgivning indeholder såkaldt exitbeskatning af selskabers aktiver. Det gælder eksempelvis, når et dansk selskab:

- Etablerer en virksomhed med fast driftssted i udlandet og i den forbindelse overfører maskiner og immaterielle aktiver til brug for det faste driftssted, og der ikke etableres international sambeskatning.
- Udgår af dansk beskatning, fordi ledelsens sæde flyttes til udlandet, og Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst må afgive beskatningsretten til selskabets indkomst.
- Indgår i en skattefri omstrukturering over landegrænserne, og dette medfører, at selskabets aktiver og passiver udgår af dansk beskatning.

Exitbeskatningsreglerne foreslås ikke ændret, men i stedet for at betale exitskatten med det samme kan selskabet efter det fremsatte lovforslag vælge at få henstand, når overførslen sker til et fast driftssted mv. i et land inden for EU/EØS.

Baggrunden for forslaget om indførelse af henstand med skatten er, at EU-domstolen har fastslået, at de danske regler om exitbeskatning er i strid med den frie etableringsret, idet en opgjort exitkat kræves betalt umiddelbart i forbindelse med overførslen.

Henstandsordningen

Efter lovforslaget indføres en henstandsordning, der i hovedtræk skal fungere som beskrevet i det følgende.

I forbindelse med indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvor exitbeskatningen indtræder, kan det meddeles, at man ønsker henstand med exitskatten. Den beregnede exitkat indgår på en såkaldt henstandssaldo. Der skal betales renter af henstandssaldoen, og renten udgør Nationalbankens diskonto med tillæg af 1 %, dog minimum en rente på 3 %. Der skal også betales afdrag på henstandssaldoen.

Der skal hvert år indgives en selvangivelse/opgørelse over årets afdrag, idet størrelsen af afdraget er afhængig af de exitbeskattede aktivers årlige afkast. Afdragene opgøres som skatteværdien af det afkast, herunder indtægter, udbytter og avancer, der genereres af aktiverne efter overførslen, og som ville være blevet beskattet, hvis aktiverne

var forblevet i Danmark. Skatteværdien af afkastet beregnes med den selskabsskattesats, der er gældende for det indkomstår, som afdraget vedrører. Udgør skatteværdien af det beregnede afkast mindre end 1/7 af den oprindeligt opgjorte henstandssaldo, skal der betales et afdrag på 1/7 af henstandssaldoen. Så efter maksimalt syv år skal saldoen være betalt, uanset afkastet af aktiverne.

Ikrafttræden

Henstandsordningen skal gælde for exitbeskatning af selskabers aktiver i indkomståret 2013 eller senere.

Efter lovforslaget kan selskaber, der er blevet exitbeskattet i perioden 2008-2012 også anvende reglerne om henstand, hvis selskabet senest den 30. juni 2014 meddeler SKAT dette, og der samtidig indsendes en opgørelse over exit-skatten og de afdrag, der skulle have været betalt, hvis der var givet henstand i det aktuelle år.

Forslag til lov om ændring af selskabsskatteoven (L 91) blev fremsat den 4. december 2013.

Værnsregel mod omgåelse af udbyttebeskatning ved omstruktureringer

Ved omstruktureringer – skattefrie eller skattepligtige – bliver aktionæren ofte vederlagt i aktier. Den del af vederlaget for de afståede aktier, der ikke vederlægges med aktier, betegnes normalt som kontant udligningssum, uanset om betalingen sker kontant eller der opstår et tilgodehavende.

Efter gældende regler er hovedreglen, at kontante udligningssummer skattemæssigt bliver behandlet som salgssum for aktier. Skatteministeriet har imidlertid konstateret, at der kan ske omgåelse af udbyttebeskatningsreglerne ved at foretage en omstrukturering, hvor en del af vederlaget erlægges i andet end aktier (kontant udligningssum).

Der er derfor foreslået en lovændring, der i al sin enkelthed går ud på, at kontante udligningssummer som alt overvejende hovedregel skal anses som aktieudbytte.

I det følgende beskrives de foreslåede regler, som efter forslaget skal have virkning for vederlag i forbindelse med afståelse af aktier, der foretages fra og med den 20. november 2013. Hvis afståelsen sker i forbindelse med omstrukturering, hvor beslutningen kræver vedtagelse på en generalforsamling, eksempelvis fusion eller spaltning, skal

ændringerne have virkning for vederlag, hvor omstruktureringen vedtages den 20. november 2013 eller senere.

Skattefrie omstruktureringer

Udbyttebeskatning af kontante udligningssummer ved skattefri omstrukturering omfatter fusion, spaltning og aktieombytning. En kontant udligningssum anses dog som salgssum for aktier, hvis aktionæren efter omstruktureringen ikke ejer aktier i det indskydende selskab, det modtagende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber.

Skattepligtige omstruktureringer

Udbyttebeskatning af kontante udligningssummer ved skattepligtig omstrukturering omfatter ligeledes fusion, spaltning og aktieombytning. Men ved en skattepligtig aktieombytning, hvor aktieoverdrageren er en juridisk person (selskaber mfl.), gælder reglerne kun, når der afstås aktier til et "tomt" selskab.

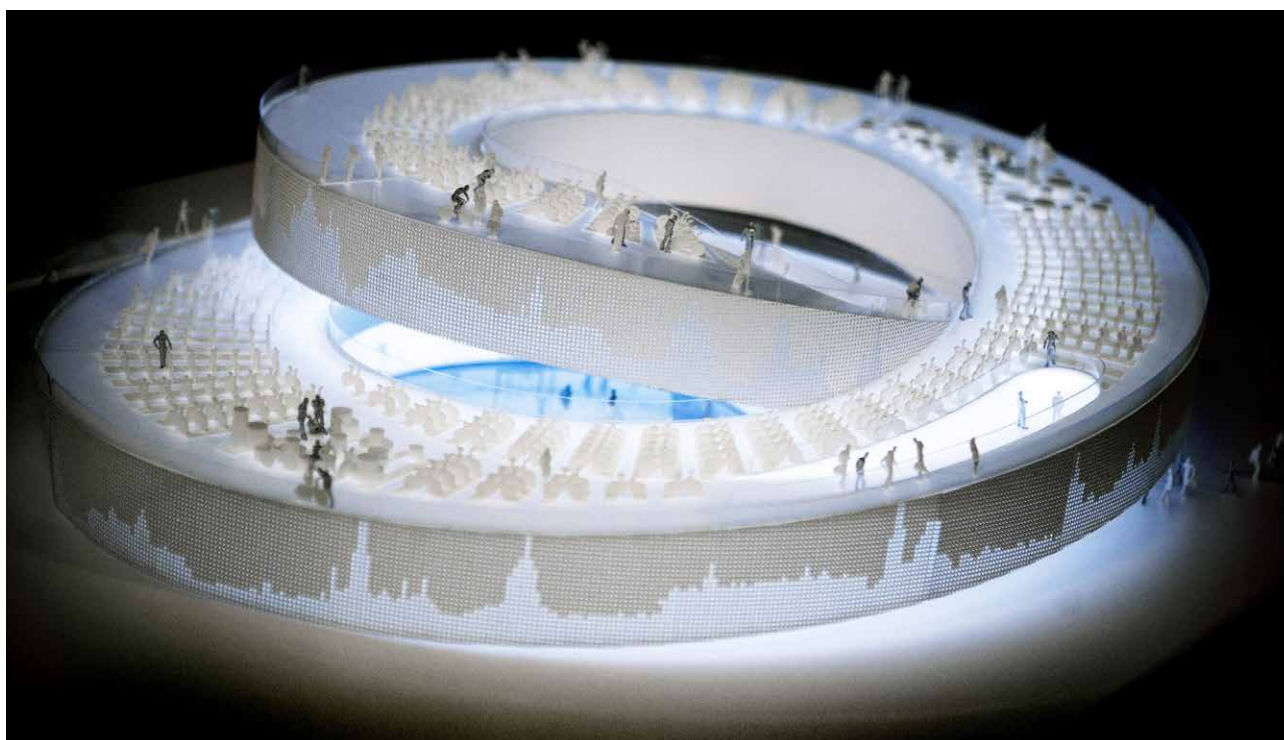
Skattepligtig aktieombytning mv.

Når en juridisk person overdrager aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer til et selskab, der på overdragelsestidspunktet er uden væsentlig økonomisk aktivitet, skal en kontant udligningssum mv. beskattes som udbytte, hvis:

- Vederlaget for aktieoverdragelsen kun delvist består af aktier i det erhvervende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber.
- Overdrageren fuldt ud vederlægges med en kontant udligningssum mv. (modtager ingen aktier), når det sælgende selskab (overdrageren) efter overdragelsen ejer aktier i et eller flere af de "implicerede" selskaber.

Som anført skal der kun ske omkvalificering (udbytte i stedet for aktieafståelse) af den kontante udligningssum mv., når overdragelsen af aktierne sker til et selskab, der er uden væsentlig økonomisk aktivitet. Der er indsat en værnsregel, hvorefter aktiviteter, der er erhvervet fra koncernforbundne selskaber, ikke indgår i vurderingen af, om der er tale om et selskab uden væsentlig økonomisk aktivitet.

Forslag til lov om ændring af fusionsskatteloven, selskabsskatteloven, kildeskatteloven og aktieavancebeskatningsloven (L 81) blev fremsat den 20. november 2013.



Højesteretsdomme

Private udlån fra virksomhedsordningen er en hævning

Højesteret har afsagt en dom, der stadfæster gældende praksis om, at private udlån fra virksomhedsordningen skattemæssigt betragtes som en hævning i virksomheden.

Når der i virksomhedsordningen er overskydende likviditet, kan det være fristende at udlåne penge til eget selskab eller til børnene. Sådanne udlån kan endog betyde, at pengene bliver bedre forrentet end ellers.

Administrativ praksis har i de seneste 12 år betragtet sådanne "private" udlån som hævning, hvilket betyder, at et opsparet overskud helt eller delvist kommer til beskatning. Fra praksis kan nævnes følgende afgørelser:

En far ønskede at udlåne et beløb til datteren i forbindelse med anskaffelse af en helårsbolig. Lånet skulle forrentes med 6 %, og til sikkerhed for lånet ville der blive tinglyst et pantebrev i ejendommen. Faderen anførte, at han ved udlånet ville få en bedre forrentning af den overskydende likviditet i virksomhedsordningen end ved et indestående i banken. Ligningsrådet svarede, at der var tale om en disposition af privat karakter, og udlånet ville derfor være en hævning i den almindelige hæverækkefølge.

En landmand, der anvendte virksomhedsordningen, ville udlåne et beløb til det af ham ejede anpartsselskab, der drev handel med værdipapirer mv. Her var Ligningsrådets svar, at selv om udlånet skete på markedsmæssige vilkår med hensyn til forrentning mv., kunne udlånet ikke anses for erhvervmæssigt og ville derfor være at betragte som en hævning i virksomhedsordningen.

Også Landsskatte retten har taget stilling til, om et udlån fra virksomhedsordningen skulle betragtes som en hævning. Der var tale om en elinstallatør, der havde overdraget sin virksomhed til et af ham nystiftet selskab. Virksomhedsordningen bestod nu af en udlejningsejendom, der blandt andet blev udlejet til det af ham ejede selskab. Landsskatte retten fandt, at da den personlige virksomhed ikke drev næring med udlån af penge, måtte udlånet betragtes som en hævning i hæverækkefølgen.

Højesteret har afsagt en dom, der stadfæster den administrative praksis.

I sagen for Højesteret 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 i 2001 etableret en låneaftale, hvor der blev udlånt 400.000 kr. fra virksomhedsordningen til det af lægen ejede anpartsselskab. I 2002 blev der foretaget yderligere et udlån på 113.000 kr. Lånene kunne kræves indfriet på anfordring, og renten var fastsat til 6 %. Højesteret fandt, at lånene ikke kunne anses for ydet som led i lægevirksomhedens erhvervmæssige aktivitet, hvorfor udlånene var en hævning i virksomhedsordningen.

Dommen er offentliggjort i SKM2013.505.

Kommentarer

I forarbejderne til virksomhedsskatte loven 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.

Med dommen fra Højesteret er det hermed fastslået, at privat långivning i virksomhedsordningen er at betragte som en hævning. Dette antages at gælde, uanset om virksomhedsejeren udlåner til børn, anden familie, naboer 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.

Hvornår er kunstnerisk virksomhed erhvervmæssig virksomhed?

Ved kunstnerisk virksomhed er den personlige indsats det væsentligste aktiv, og der vil typisk være en glidende overgang fra, at virksomheden anses for at være hobbyvirksomhed til, at virksomheden anses for at være erhvervmæssig virksomhed. I praksis er der blandt andet lagt vægt på virksomhedens omfang, om kunstneren har deltaget i udstillinger samt på den uddannelsesmæssige baggrund. Kunstneres virksomhed skal leve op til de sædvanlige kriterier for erhvervmæssig virksomhed (intensitetskriteriet og rentabilitetskriteriet) for at blive anset for erhvervmæssig.

Højesteret har i 2013 afsagt to domme, hvor udfaldet i begge sager blev, at kunstnerens virksomhed ikke blev anerkendt som erhvervsmæssig.

I den ene sag modtog kunstneren en livsvarig ydelse fra Statens Kunstfond. Ydelsen gives uden modydelse og udgør ikke honorar for konkrete arbejder eller produkter. Når tildelingen af ydelsen er besluttet, udbetales ydelsen således uden nogen sammenhæng med, hvilke kunstneriske aktiviteter, modtageren måtte udføre. Højesteret fandt, at ydelsen derfor ikke kan anses som en indtægt, der er erhvervet i kunstnervirksomheden. Da den livsvarige ydelse ikke kunne medregnes ved opgørelsen af virksomhedens resultat, var der tale om underskud.

Kunstnerens selvstændige virksomhed levede ikke op til de sædvanlige kriterier for erhvervsmæssig virksomhed (intensitetskriteriet og rentabilitetskriteriet). Højesteret fandt således, at virksomheden ikke blev drevet med udsigt til at opnå en rimelig fortjeneste i forhold til arbejdsindsatsen, og kunne derfor ikke anses for erhvervsmæssig. Der blev ved vurderingen set bort fra, at et museum senere havde planer om at købe kunstnerens samling og fra, at han havde modtaget andre hædersbevisninger og legater. Det kunne desuden ikke føre til et andet resultat, at kunstneren var en fagligt kompetent og anerkendt kunstner, og at han havde deltaget på adskillige udstillinger mv. Da der ikke var tale om erhvervsmæssig virksomhed, kunne underskuddet ikke trækkes fra.

Fire måneder senere tog Højesteret igen stilling til, hvorvidt en kunstners virksomhed kunne anses som erhvervsmæssig. Sagen angik indkomstårene 2005 og 2006, hvor underskuddene var opgjort til henholdsvis 172.951 kr. og 124.318 kr. Hovedspørgsmålet i sagen var, om rentabilitetskravet var opfyldt.

Kunstneren gjorde gældende, at en lønindtægt og en udtalelse fra Statens Kunstfond i efteråret 2011 om, at man overvejede at købe hans Mail Art-samling, skulle indgå i bedømmelsen af virksomhedens rentabilitet.

Højesteret fandt ikke, at kunstnerens lønindtægt kunne tages i betragtning ved bedømmelsen af rentabiliteten, da hans kunstnervirksomhed ikke var en forudsætning for den lønnede stilling. Højesteret udtalte endvidere, at allerede fordi det ikke var godtgjort, at Mail Art-samlingen havde en økonomisk værdi, som havde betydning for rentabilitets-

kravet, kunne der ikke lægges vægt på denne ved bedømmelsen. Efter oplysningerne om indtægter og udgifter i kunstnervirksomheden gennem årene fandt Højesteret, at rentabilitetskravet ikke var opfyldt, idet der ikke var udsigt til at opnå en rimelig fortjeneste i forhold til arbejdsindsatsen. De beskudte overskud i 2003, 2004 og 2007 skyldtes, at den kunststøtte, som han modtog i disse år, angik projekter, hvortil der også i de følgende år blev afholdt udgifter. Perioden fra 2003 til 2007 gav samlet set underskud. Det samlede underskud i virksomheden i perioden fra 2003 til 2009 udgjorde godt 365.000 kr., og virksomheden havde også betydelige underskud i perioderne fra 1997 til 2002 og fra 2010 til 2012.

Dommene er offentliggjort i SKM2013.241 og SKM2013.534.

Kommentarer

Rentabilitetskriteriet indebærer, at der stilles et krav om:

- Overskud på den primære drift
- En rimelig forrentning af den investerede kapital, herunder af eventuel fremmedkapital
- En rimelig driftsherreløn, hvis der ydes en arbejdsindsats i virksomheden.

Rentabilitetskriteriet udelukker ikke, at virksomheden kan være erhvervsmæssig, selv om den giver underskud i en periode. En virksomhed kan derfor anses for at være erhvervsmæssig, uanset at den eksempelvis i startfasen eller i en forbigående periode på grund af dårlige konjunkturer er underskudsgivende, herunder at der i disse perioder ikke er mulighed for forrentning af fremmed- og/eller egenkapital eller for en driftsherreløn, når blot der er udsigt til, at virksomheden kan blive rentabel over en lidt længere periode.

Ifølge retspraksis er det yderligere stillet som betingelse for, at en virksomhed kan anses for at være erhvervsmæssig, at omsætningen har en vis minimumsstørrelse, det såkaldte intensitetskrav.

Der er tale om et objektive krav, og konkrete omstændigheder som eksempelvis sygdom hos den skattepligtige kan ifølge praksis ikke give grundlag for at se bort fra kravet om en vis omsætning.

Frdragstidspunkt for vedligeholdelsesforpligtelser

Højesteret har taget stilling til frdragstidspunktet for vedligeholdelsesforpligtelser på lejede fly.

Sagen angik et selskab, der havde lejet en række fly. Selskabet havde skattemæssigt foretaget frdrag for hensættelse til vedligeholdelse på 180 mio. kr. fordelt over to år. Der var tale om en kontraktlig forpligtelse til vedligeholdelse dels i henhold til leasingkontrakten dels til opfyldelse af krav fra luftfartsmyndighederne. Der var tale om udgifter til større vedligeholdelsestjek, herunder udgifter som først skulle afholdes ved leasingaftalens udløb. Disse udgifter var i vidt omfang afhængige af antallet af flytimer.

Højesteret udtalte, at der er frdrag for udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Frdrag for udgifter kan først foretages, når der er opstået en endelig retlig forpligtelse til at betale beløbet, og beløbet endeligt kan gøres op. Højesteret fandt ikke, at de foretagne hensættelser til vedligeholdelsesforpligtelserne havde karakter af en endelig retlig forpligtelse, ligesom udgiftens størrelse ikke kunne gøres endeligt op.

Selskabet fik således ikke godkendt frdrag for de foretagne hensættelser.

Dommen er offentliggjort i SKM2013.580.



Kommentarer

Udgifter, der i årets løb er anvendt til at erhverve sikre og vedligeholde indkomsten, kan fratrækkes. En stor del af de udgifter, der var foretaget hensættelse til, afhang af antal flytimer, og kunne derfor umiddelbart henføres til den indkomst, som var indtægtsført i de to omhandlede år. Men set i lyset af praksis på området er dommens resultat ikke opsigtsvækkende, da hensættelser til kommende driftsomkostninger ikke kan fratrækkes.

I Danmark kan skattemæssigt underskud fremføres, mens der ikke er hjemmel til carry back. En del lande tillader carry back, og det kunne man måske også ønske sig var muligt i henhold til dansk skattelovgivning.

I visse tilfælde kan hensættelser til garanti- og serviceforpligtelser skattemæssigt fratrækkes. Hensættelser til garantiforpligtelser kan skattemæssigt fratrækkes, når følgende betingelser er opfyldt:

- Garantien gælder mangler, der er ved varen på leveringstidspunktet
- Praksis har vist, at der er en vis risiko
- De beløb, der skal udredes som følge af garantien, er ikke uvæsentlige.

Størrelsen af hensættelsen fastsættes ud fra tidligere års konstaterede udgifter til garantiforpligtelser.

Anvendelsesområdet for skattemæssigt fradrag for hensættelse til serviceforpligtelser er begrænset til de tilfælde, hvor følgende betingelser er opfyldt:

- Serviceforpligtelsen er påtaget i forbindelse med et salg af et aktiv
- Vederlaget for serviceforpligtelsen er indeholdt i købesummen for aktivet
- Sælger har påtaget sig en garantiforpligtelse, og serviceforpligtelsen har en nær sammenhæng hermed.

Working interests – praksisskærpelse?

Sagen for Højesteret omhandler working interests vedrørende olie- og gasfelter i USA. Den skattemæssige behandling af disse er dog ikke en del af dommen.

Den skattemæssige behandling af disse olie- og gasrettigheder fremgår af en dom fra Vestre Landsret i 2011. Ejerens påstand for landsretten var, at der var tale om

udbyttekontrakter, der var afskrivningsberettigede efter afskrivningsloven. Landsretten fandt, at de pågældende rettigheder ikke kunne anses som udbyttekontrakter, men derimod gav ret til en andel af erhvervsvirksomhed med olieudvinding.

Højesteretsdommen omhandler alene spørgsmålet om, hvorvidt der var sket en skærpelse af praksis med tilbagevirkende kraft.

Personen havde erhvervet rettighederne i 2002. På det tidspunkt forelå der afgørelser fra Landsskatteretten, hvoraf det tilsyneladende fremgik, at working interests skattemæssigt var en afskrivningsberettiget udbyttekontrakt.

SKAT havde imidlertid ikke godkendt afskrivning på hans olie- og gasrettigheder, da man ikke fandt, at der var tale om en udbyttekontrakt. SKATs afgørelse blev stadfæstet af Landsskatteretten i 2009 og blev endelig ved landsrettens dom i 2011.

Påstanden for Højesteret var, at landsskatterettens kendelse i 2009 i hans egen sag var en praksisskærpelse, der ikke kunne gennemføres med tilbagevirkende kraft.

Højesteret indledte med at redegøre for den praksis på området, der var forud for landsskatteretskendelsen i 2009.

Det fremgår af Landsskatterettens kendelser fra 2001, at klagen til Landsskatteretten i disse sager alene angik SKATs nægtelse af at anerkende, at de pågældende rettigheder faktisk var erhvervet. Landsskatteretten tog ikke stilling til, om der var tale om en afskrivningsberettiget udbyttekontrakt, men alene, hvorvidt denne var erhvervet.

Af et svar fra Skatterådet i 2007 fremgår, at det efter det oplyste må lægges til grund, at den omhandlede working interest ikke giver sin ejer nogen ideel ejerandel i aktiver vedrørende olie- og gasfeltet, men alene er en udbyttekontrakt.

SKATs Ligningsvejledninger for 2002-2004 refererer de nævnte kendelser fra 2001 og indeholder ikke herudover nogen stillingtagen til, om rettigheder vedrørende olie- og gasfelter skal anses som udbyttekontrakter. I Ligningsvejledningen for 2008 refereres både afgørelserne fra 2001 og Skatterådets svar fra 2007, og det anføres blandt andet, at

Skatterådet ikke anså indehaveren for at drive selvstændig erhvervsvirksomhed ved at eje en "working interest".

Højesteret fandt det herefter ikke godtgjort, at der havde eksisteret en sådan administrativ praksis, at SKAT for indkomstårene 2002-2004 var forpligtet til skatteretligt at anse de erhvervede rettigheder som udbyttekontrakter med afskrivningsret efter afskrivningsloven.

Dommen er offentliggjort i SKM2013.793.

Kommentarer

Efter domspraksis er udgangspunktet, at man kan støtte ret på udsagn i Ligningsvejledningen (Den Juridiske Vejledning), som udgives af SKAT.

I Ligningsvejledningerne for 2002-2004 refereres Lands-skatterettens kendelser fra 2001. I kendelserne angives, at der er tale om afskrivningsberettigede udbyttekontrakter, men der foretages ikke en nærmere undersøgelse heraf, altså hvordan en working interest skattemæssigt skal kvalificeres, fordi der ikke er behov herfor, da Landsskatte-retten kom frem til, at de pågældende rettigheder slet ikke var anskaffet.

I Ligningsvejledningen for 2008 refereres ydermere en afgørelse fra Skatterådet fra 2007, hvor det lægges til grund, at den omhandlede working interest ikke giver sin ejer nogen ideel ejerandel i aktiver vedrørende olie- og gasfeltet, men alene er en udbyttekontrakt.

Højesterets resultat, at der ikke har eksisteret en sådan administrativ praksis, at SKAT for 2002-2004 er forpligtet til at anse de i sagen erhvervede rettigheder som udbyttekontrakter, skyldes formentlig, at der var tale om enkeltstående afgørelser, der i hvert fald for så vidt angår de to kendelser fra Landsskatte retten, slet ikke tog stilling til kvalificeringen af rettighederne.

Det kan nok lægges til grund, at de udsagn i Den Juridiske Vejledning, man ønsker at støtte ret på, skal være formuleret klart og utvetydigt.

Gældskonvertering – tabets størrelse

Gældskonvertering er en ofte anvendt fremgangsmåde ved retablering af selskabskapital. Ved underbalance i selskabet vil den konverterede fordring som oftest have en værdi under pari. Ved konverteringen realiseres derfor et

tab på fordringen svarende til forskellen mellem dennes pålydende værdi og det provenu, som denne ville have indbragt, hvis selskabet i stedet var blevet likvideret. Tabet er i skattemæssig henseende fradragsberettiget for kreditorselskabet, hvis dette ikke i skattemæssig forstand er koncernforbundet med debitorselskabet.

Hvis gældskonverteringen kun omfatter en del af en fordring, vil værdien af restfordringen stige til kurs pari, når gældskonverteringen resulterer i en positiv egenkapital i debitorselskabet. Problemstillingen er så, om kreditorselskabet skattemæssigt kan henføre hele tabet på fordringen til den konverterede del, eller om der kun kan fradrages en forholdsmæssig del af tabet.

Højesteret har taget stilling hertil.

Kreditorselskabets tilgodehavende udgjorde 245 mio. kr. Skatteministeriet og kreditor var enige om, at fordringens værdi på konverteringstidspunktet udgjorde 110 mio. kr., og at det samlede tab på fordringen således var 135 mio. kr.

Gældskonverteringen omfattede kun 80 % af den samlede fordring.

Kreditors påstand for Højesteret var, at selskabet havde fradrag for det samlede tab på 135 mio. kr. Skatteministeriets påstand var, at der kun var fradrag for 108 mio. kr., svarende til 80 % af det samlede tab, idet gældskonverteringen kun omfattede 80 % af fordringen.

Højesteret udtalte, at det ikke af kursgevinstloven eller forarbejderne til loven direkte fremgår, hvordan kurstab skal opgøres, når der kun sker delvis konvertering af kreditors fordring. Det fremgår imidlertid af loven, hvorledes kursgevinst og kurstab skal opgøres, når der afdrages på gælden. Ved afdrag skal gevinst eller tab beregnes forholdsmæssigt i forhold til afdragets størrelse. På denne baggrund gav Højesteret Skatteministeriet medhold i, at kreditorselskabet kun havde fradrag for et tab på 80 %, svarende til den konverterede del af den samlede fordring.

Dommen er offentliggjort i SKM2013.699.

Kommentarer

Østre Landsret havde godkendt fradrag for det samlede tab, og Skatteministeriet indbragte herefter sagen for



Højesteret, som nu har sat det sidste punktum for opgørelse af tabsfradrag ved delvis gældskonvertering.

Umiddelbart kan man måske undre sig over, at der skulle gå så mange år, inden det blev fastslået, hvorledes et skattemæssigt tab skal opgøres i en sådan situation. Forklaringen kan være, at det ofte er en personlig hovedaktionær eller et koncernforbundet selskab, der foretager gældskonvertering, og i disse situationer er der ikke skattemæssigt fradrag for tabet.

Erstatning for misligholdelse af aktiekøbsaftale

Højesteret har taget stilling til, om et selskab var skattepligtig af en erstatning på 13,2 mio. USD, som selskabet var blevet tilkendt ved en kendelse fra voldgiftsretten.

Det danske selskab havde indgået en betinget aftale med et finsk selskab om køb af aktierne i et russisk selskab. Købesummen var aftalt til 13,2 mio. USD. Det russiske selskab skulle eje og drive et hotel i Rusland. Aktiekøbsaftalen var betinget af, at hotelbyggeriet blev gennemført og hotelselskabet opnåede tinglysning med fuldstændig og ubetinget adkomst til ejendommen. Aktierne skulle først leveres og købesummen betales, når disse betingelser var opfyldt. Dette skete imidlertid ikke, og det danske selskab anlagde en voldgiftssag med påstand om erstatning efter princippet om positiv opfyldelsesinteresse.

Voldgiftsretten havde fastslået, at sælger havde misligholdt sine forpligtelser, og at det danske selskab havde krav på erstatning af den positive opfyldelsesinteresse. Voldgiftsretten fastsatte erstatningen til det aftalte maksimum på 13,2 mio. USD allerede fordi værdien af hotellet nu androg 27 mio. USD, og således oversteg den aftalte købesum på 13,2 mio. USD for aktierne med mere end det aftalte maksimum for erstatningen.

Østre Landsret havde anset erstatningen for skattepligtig i medfør af aktieavancebeskatningsloven, idet det af loven følger, at erstatningssummen sidestilles med salgssummen. Selskabers fortjeneste på unoterede aktier ejet under tre år var skattepligtig efter den på det tidspunkt gældende aktieavancebeskatningslov.

Selskabets påstand for Højesteret var, at erstatningen var skattefri i medfør af statsskatteloven. Begrundelsen herfor var blandt andet, at aktieavancebeskatningslovens bestemmelse om sidestilling af erstatningssum med en salgssum

forudsatte, at aktierne var blevet leveret. Da dette ikke var tilfældet, var der tale om kompensation for et formuetab. Dette formuetab var ikke omfattet af gældende love om kapitalgevinstbeskatning og var følgelig skattefri i medfør af statsskatteloven.

Højesteret fandt, at erstatningsbeløbet på 13,2 mio. USD skattemæssigt måtte sidestilles med en gevinst ved afståelse af aktier. Højesteret lagde vægt på, at erstatningen var fastsat som positiv opfyldelsesinteresse. Det danske selskab blev dermed økonomisk stillet, som om aftalen var opfyldt efter sit indhold med erhvervelse af aktierne på det fastsatte tidspunkt og med efterfølgende påtvungen afståelse af aktierne. Da aktierne således måtte anses for afstået efter en ejertid på mindre end tre år, var erstatningen skattepligtig.

Dommen er offentliggjort i SKM2013.779.

Kommentarer

Der er ikke specifikke skatteretlige regler, der generelt regulerer beskatning af erstatninger. Udgangspunktet for, hvordan erstatninger skal beskattes, følger derfor af de grundlæggende principper i statsskatteloven.

Når en erstatning udgør en løbende ydelse, er erstatningen normalt skattepligtig. Udgør erstatningen derimod et engangsbeløb, skal den beskattes på samme måde som det, den træder i stedet for. Hvis erstatningen er en kompensation for en del af indkomstgrundlaget, er den skattefri. Hvis erstatningen derimod er en kompensation for den løbende indkomsterhvervelse, er den skattepligtig.

Efter statsskattelovens grundprincipper skulle den modtagne erstatning for aktierne derfor, som påstået af selskabet, være skattefri. Men når specialbestemmelser i skattelovgivningen regulerer beskatningen, er det disse regler, der er afgørende for beskatningen. På denne baggrund fandt Højesteret, at erstatningen var skattepligtig i medfør af aktieavancebeskatningsloven, som dengang indebar, at selskabers fortjeneste ved afståelse af aktier efter mindre end tre års ejertid var skattepligtig.



Landsretsdomme

Er håndværkerens gulpladebil specialindrettet?

Østre Landsret har afsagt en dom om, hvorvidt en tømrermesters gulpladebil var specialindrettet.

Der er var tale om en bil af mærket Mercedes-Benz ML 320. Bilen var forsynet med to reoler, som var fastmonteret i siderne og i bunden. Reolerne fyldte halvdelen af varerummet. Herudover var der værktøjstasker mv. Bilen blev anvendt i forbindelse med kundeopsøgende arbejde, afgivelse af tilbud, opsyn med igangværende projekter og mindre reparationsarbejder.

Landsretten fandt ikke, at bilen var specialindrettet på en sådan måde, at den var uanvendelig som alternativ til en privat bil, og den blev da også i mindre omfang anvendt som sådan. Tømrermesteren skulle derfor beskattes efter de almindelige regler for fri bil.

Dommen er offentliggjort i SKM2013.671.

Kommentarer

Det er skattemæssigt af stor betydning, om en bil anses for specialindrettet eller ej.

Hvis bilen er specialindrettet, kan en medarbejder eller virksomhedsindehaver køre i bilen mellem hjem og arbejdsplads, uden at det udløser beskatning af fri bil. Den eneste skattemæssige konsekvens er, at personen ikke kan få befordringsfradrag for denne kørsel.

Er der ikke tale om en specialindrettet bil, er kørsel mellem hjem og arbejde normalt privat kørsel og medfører derfor beskatning af fri bil efter de almindelige regler.

Der er visse erhverv, der med større sandsynlighed end andre kan få godkendt en bil som specialindrettet. Det er erhverv, hvor de biler, der er nødvendige for at udføre arbejdet, er store, fordi der skal bruges meget værktøj mv., og hvor bilen bliver tilsmudset. Eksempler herpå kan være blikkenslagere, murere og malere. Det typiske eksempel på en specialindrettet bil er en kassevogn, der anvendes af en murer eller blikkenslager.

Selv om bilen ikke er en kassevogn, kan den dog efter en konkret vurdering anses for specialindrettet. I 2010 tog en byret stilling til en bil af mærket Dodge Ram 2500 med firehjulstræk og ruder i varerummet. I varerummet var fastmonteret to mindre stålreoler. Den frie plads i varerummet

var nødvendig for at kunne medbringe større reservedele, herunder fælge og dæk. Bilen blev anvendt til servicering af entreprenør- og landbrugsmaskiner på steder, som kunne være ufremkommelige for almindelige servicevogne. Bilen var på grund af arbejdets karakter stærkt tilsmudset i såvel varerum som førerkabine. Byretten fandt, at der var tale om en specialindrettet bil, der var uegnet til privat kørsel, henset til:

- At der var et erhvervsmæssigt behov for den foretagne indretning af bilen
- At der var en erhvervsmæssig begrundelse for bilens art, herunder firehjulstræk
- At bilen bar præg af en erhvervsmæssig anvendelse.

Forældre køb i selskabsregi

Mange forældre investerer i en ejerlejlighed, som skal benyttes af studerende børn. Køber forældrene boligen i privat regi, er udlejningen til barnet erhvervsmæssig virksomhed, og virksomhedsskatteordningen kan anvendes. Forældrene er skattepligtige af boligens markedsleje og kan på normal vis fratrække boligens driftsomkostninger. Betaler barnet ikke markedslejen, er forskellen mellem markedslejen og den betalt leje en gave til barnet, hvoraf der skal betales gaveafgift, hvis årets gaver til barnet overstiger en skattefri bundgrænse.

Vælger forældrene at lade et af dem ejet selskab købe boligen og udleje den til den unge studerende, er selskabet på samme vis som ved udlejning i privat regi skattepligtigt af markedslejen og har fradrag for ejendommens driftsomkostninger. Men her kan der imidlertid blive tale om en yderligere beskatning af forældrene, idet der for hovedaktionærer gælder særlige regler om beskatning af helårsboliger, der ejes af selskabet, nemlig de såkaldte regler om objektiv fastsættelse af lejen (en procentdel af den offentlige ejendomsvurdering/ejendommens anskaffelsessum). En leje beregnet efter de objektive regler er som oftest større end markedslejen. Det betyder, at selv om hovedaktionæren har betalt markedslejen for at leje ejendommen af selskabet, skal han beskattes af differencen mellem lejen efter de objektive regler og markedslejen. Efter praksis på området gælder reglerne om objektiv fastsættelse af husleje også, når et hovedaktionærsselskab lejer en ejendom ud til hovedaktionærens barn, hvilket blandt andet er fastslået af Vestre Landsret tilbage i 2009.

Vestre Landsret har igen behandlet spørgsmålet om udlejning af en ejerlejlighed til hovedaktionærens barn. Der var tale om et selskab, hvis aktivitet bestod i udlejning af fast ejendom og investering i værdipapirer. Påstanden for landsretten var, at de objektive regler om lejefastsættelse ikke skulle anvendes henset til den øvrige ejendomsaktivitet i selskabet.

Ejendomsaktiviteten i selskabet havde været følgende:

- 1978: Køb af en udlejningsejendom, der blev solgt efter lejers fraflytning
- 1985: Køb af en ejerlejlighed, der blev solgt efter lejers fraflytning
- 1992: Køb af en erhvervsejendom
- 2003: Køb af en erhvervsejendom, der blev solgt i 2003
- 1997: Køb af en ejerlejlighed, der blev udlejet til datteren. Lejligheden blev solgt i 2004
- 2005: Køb af en ejerlejlighed, der blev udlejet til datteren.

Vestre Landsret udtalte, at det følger af forarbejderne til lovbestemmelsen, at bevisbyrden for, at dispositionen er af selvstændig økonomisk interesse for selskabet, påhviler hovedaktionæren. Henset til den beskedne ejendomsaktivitet i selskabet over en længere årrække, og at de seneste to ejendoms køb var sket med henblik på udlejning til datteren, var det ikke tilstrækkeligt godtgjort, at selskabet havde haft en selvstændig økonomisk interesse i udlejningen af ejerlejligheden til datteren. Beskatning af hovedaktionæren af differencen mellem lejen efter de objektive regler og markedslejen var derfor sket med rette.

Dommen er offentliggjort i SKM2013.488.

Kommentarer

Der findes ingen offentliggjorte domme, hvor hovedaktionæren ikke er blevet beskattet ud fra de objektive regler, når ejendommen har været udlejet til børn. Der er næppe tvivl om, at hvis et hovedaktionærsselskab eksempelvis ejer et større boligkompleks og udlejer en af disse lejligheder til et barn på markedsvilkår, skal de objektive regler om lejefastsættelse ikke anvendes. Spørgsmålet er imidlertid, hvor stor udlejningsaktiviteten i selskabet skal være, førend reglerne ikke skal anvendes.

I en sag for Østre Landsret tidligere på året, blev en hovedaktionær også beskattet af differencen mellem markedsle-

jen og lejen efter de objektive regler, hvor det af ham ejede selskab udlejede en ejendom til hans fraskilte ægtefælle. Begrundelsen var her den samme, nemlig at udlejningen var sket som følge af hans bestemmende indflydelse i selskabet og i hans interesse.

Bonus og rådgiverudgifter – salg af selskab

Østre Landsret har taget stilling til, om et selskab havde fradragsret for udgifter til bonus til visse medarbejdere og rådgiverudgifter afholdt som følge af et udefra kommende tilbud om køb af selskabet.

Udbetaling af bonus var sket som følge af den ekstra indsats, som de pågældende medarbejdere havde ydet i forbindelse med, at der var kommet et købstilbud på selskabet, som nødvendiggjorde, at man overvejede, hvordan virksomheden skulle drives videre. Bonusudbetalingerne var uafhængige af, om selskabet blev solgt, ligesom der ikke var sammenhæng mellem størrelsen af bonus og en eventuel købspris for aktierne i selskabet.

Rådgiverudgifterne var dels til revisor dels til flere advokater.

Landsretten fandt ikke, at selskabet havde godtgjort, at bonusudbetalingerne og rådgiverudgifterne havde den fornødne tilknytning til selskabets drift. For så vidt angår bonusudbetalingerne kunne det ikke tillægges afgørende betydning, at bonus også ville blive udbetalt, selv om selskabet ikke blev solgt. Landsrettens konklusion var derfor, at selskabet ikke havde fradragsret hverken for bonusudbetalingerne eller udgifterne til rådgivere.

Dommen er offentliggjort i SKM2013.557.

Kommentarer

Udfaldet af sagen kan også betegnes som læren om rette omkostningsbærere. Udgifterne var med andre ord afholdt for at varetage aktionærernes interesse.

I 2009 tog Højesteret stilling til, om bonus til to direktører var fradragsberettiget for det selskab, hvor direktørerne var ansat. Der var indgået en bonusaftale mellem selskabet og de to direktører, der berettigede direktørerne til en bonus, hvis selskabet blev solgt. Bonusbeløbets størrelse afhang af salgsprisen for selskabet. Højesteret lagde til grund, at bonusaftalen havde til formål at vederlægge de to direktører for at udføre arbejde i forbindelse med salgsbe-

stræbelserne og at sikre, at de fortsat var ansat, indtil endeligt salg var sket, begge dele med henblik på at opnå den højst mulige salgspris for selskabet. Den udbetalte bonus havde derfor ikke den fornødne tilknytning til selskabets løbende indkomsterhvervelse og var derfor ikke fradragsberettiget som en driftsomkostning.

I sagen for Højesteret var Skatteministeriets påstand, at det ikke fradragsberettigede bonusbeløb var at betragte som udbytte til moderselskabet, der var sælger af aktierne. Dette er en logisk konsekvens af påstanden om, at beløbet ikke var en fradragsberettiget driftsomkostning for det solgte selskab, men måtte betragtes som en omkostning afholdt i sælgerens/aktionærens interesse.

Rejsebureau – erhvervsmæssig virksomhed?

Østre Landsret har taget stilling til, hvorvidt et rejsebureau skattemæssigt kunne anerkendes som erhvervsmæssig virksomhed, og dermed om der skattemæssigt var fradrag for virksomhedens driftsunderskud.

Rejsebureauet blev etableret i 1998 som en personligt ejet virksomhed. For perioden 1998-2012 udgjorde virksomhedens samlede omsætning 24,6 mio. kr., og der var et samlet underskud på 1,6 mio. kr. I de seneste 10 år havde der været personaleomkostninger på 1,5 mio. kr., som i al væsentlighed bestod af løn til ejerens søn. De to eneste år virksomheden havde givet overskud var i 2002 og 2003.

SKAT havde ikke godkendt fradrag for underskud i indkomståret 2007, og det var dette år som landsretten skulle tage stilling til. På dette tidspunkt kunne det så konstateres, at heller ikke årene 2008-2012 havde været overskudsgivende.

Østre Landsret udtalte, at det af de sædvanlige skatteretlige kriterier for erhvervsmæssig virksomhed følger, at virksomheden dels må have et vist omfang (intensitet) dels må være etableret og drevet med udsigt til at opnå en fortjeneste, der står i et rimeligt forhold til den investerede kapital og arbejdsindsats (rentabilitet).

Det var ubestridt, at rejsebureauvirksomheden i 2007 havde et sådant omfang, at den opfyldte kravet om intensitet. Spørgsmålet var herefter alene, om virksomheden tillige opfyldte kravet om rentabilitet.

Henset til de realiserede negative driftsresultater i virksomhedens levetid fandt Østre Landsret, at rentabilitetskravet ikke var opfyldt, idet virksomheden ikke blev drevet med udsigt til at opnå en rimelig fortjeneste hverken i forhold til ejerens arbejdsindsats eller i forhold til den investerede kapital.

Rejsebureauvirksomheden kunne derfor ikke anses som erhvervsmæssig i indkomståret 2007. At ejeren havde de fornødne faglige forudsætninger for at drive virksomheden og gjorde dette på seriøs måde kunne under de anførte omstændigheder ikke føre til et andet resultat.

Dommen er offentliggjort i SKM2013.745.

Kommentarer

I de sidste par år har domspraksis skelnet mellem erhvervsmæssig og ikke erhvervsmæssig virksomhed. Tidligere blev sidstnævnte i daglig tale betegnet hobbyvirksomhed.

Afgrænsningen af erhvervsvirksomhed knyttede sig tidligere primært til spørgsmålet om, hvorvidt en given aktivitet var et udslag af privat interesse eller havde til formål at skabe en indkomst. Domspraksis for en del år tilbage om hobbyvirksomhed angik road racing, lystbåde, rally, gokart og lignende. Aktiviteter, hvor "virksomhedsejeren" havde en særlig personlig interesse i denne form for aktivitet. Domspraksis i de seneste år har føjet en ny dimension til afgrænsningen af, hvad der skattemæssigt kan anses for erhvervsmæssig virksomhed. Mange af dommene drejer sig ikke om aktiviteter, som primært udspringer af en hobby/private interesser. Disse domme nægter fradrag ud fra et mere bredt rentabilitets- og intensitetspunkt, hvor det ikke er tilstrækkeligt, at der er udsigt til et overskud, men også "kræver", at der skal være plads til en rimelig aflønning af ejeren for dennes indsats i virksomheden. Dette åbenbart som skræk og advarsel for iværksættere! Men også anerkendte kunstnere kommer i klemme i denne domspraksis.

Stutteri – erhvervsmæssig virksomhed?

Vestre Landsret har taget stilling til, om et stutteri kunne godkendes som erhvervsmæssig virksomhed, så der skattemæssigt var fradrag for underskud konstateret for indkomstårene 1996 og 1997. Stutteridriften var påbegyndt i 1990 og havde i hele perioden været underskudsgivende.

SKAT havde ikke godkendt fradrag for underskud for indkomstårene 1996 og 1997 på henholdsvis 183.000 kr. og 213.000 kr. Ved sagens behandling for Landsskatteretten var der udmeldt syn og skøn.

På baggrund af skønserklæringen og forklaringen fra skønsmanden lagde landsretten til grund, at stutteriet – når der ses bort fra den økonomiske del – havde været drevet sædvanligt og forsvarligt ud fra en teknisk landbrugsfaglig bedømmelse.

Landsretten fandt, at der med den valgte driftsform ikke var udsigt til, at stuttedriften på sigt kunne give overskud. Driften af stuttedvirksomheden havde i 1996 og 1997 således ikke været tilrettelagt forsvarligt og på en sådan måde, at det havde været tilsigtet at opnå et rimeligt driftsresultat.

Stutteriet kunne hermed ikke godkendes som erhvervsmæssigt, og konsekvensen heraf var følgelig, at der ikke var skattemæssigt fradrag for de konstaterede underskud.

Dommen er offentliggjort i SKM2013.524.

Kommentarer

I en højesteretsdom fra 1994 er det fastslået, at afgørende for, om en landbrugsvirksomhed kan anses for erhvervsmæssig er, at driften ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok kan betegnes som sædvanlig og forsvarlig og tilsigter at opnå et rimeligt driftsresultat. Hvis dette er tilfældet, anses landbruget for erhvervsmæssigt drevet, medmindre det må lægges til grund, at driften selv efter en længere årrække ikke vil kunne blive overskudsgivende.

Den skattemæssige vurdering af, om et stutteri kan anses for erhvervsmæssigt drevet, foretages efter de samme retningslinjer, som gælder for hold af væddeløbsheste. Der lægges vægt på, om virksomheden drives teknisk-fagligt forsvarligt, om antallet af heste muliggør en rationel drift, og om virksomheden er overskudsgivende eller har mulighed for at opnå et overskud inden for en årrække.

I SKM2011.282 har SKAT angivet retningslinjerne for, hvornår drift af væddeløbsstald og stutteri anses for erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig henseende, henholdsvis økonomisk virksomhed i momsmæssig henseende.

Til og med indkomståret 2010 blev stutteri og væddeløbsstald anset for hver sin virksomhed. Konsekvensen heraf var, at ved afgørelsen af erhvervsmæssig virksomhed eller ikke, var der tale om to virksomheder med hver sit driftsresultat.

Fra og med 2011 skal der foretages en konkret vurdering af, om stutteri og hold af væddeløbsheste kan anses for én samlet virksomhed. Dette gælder også, hvis der er flere ejere, når blot ejerkreds og ejerforhold er ens i begge dele af virksomheden.

Hvis den samlede aktivitet fremstår som en driftsmæssig enhed, vil der normalt være tale om én virksomhed. Ved bedømmelsen heraf lægges blandt andet vægt på følgende forhold:

- Der er heste, der overgår fra stutteri til væddeløbsstald forud for senere videresalg.
- Der er hopper, der overgår fra stutteri til væddeløbsstald for efter endt væddeløbskarriere at gå tilbage i stutteriet med avl for øje.
- Der sker opkøb af hopper til væddeløbsstald med henblik på senere overgang til stutteri.
- Der foretages fælles indkøb mv.
- Der er fælles administration og regnskabsføring.
- Saldoafskrivinger foretages under ét.

Ved andre former for landbrugsdrift skal der foretages en vurdering af, hvorvidt de enkelte aktiviteter skal anses for én eller flere virksomheder. I en dom fra 2005 fastslog Vestre Landsret, at der i visse tilfælde skal ske en opdeling af forskellige aktiviteter på en landbrugsejendom. Sagen drejede sig om en landbrugsejendom, hvor aktiviteterne var grusgravning, værelsesudlejning og stutteri. Landsretten fandt, at stutteri ikke kunne anses som naturligt forbunden med grusgravning mv. og værelsesudlejning. Driftsresultatet af stuttedvirksomheden var isoleret set negativt, og landsretten godkendte ikke fradrag for disse underskud, da denne virksomhed ikke kunne godkendes som erhvervsmæssig.



Administrative afgørelser

Salg af helårsbolig anvendt som sommerbolig

Enfamiliehuse, tofamiliehuse og ejerlejligheder kan sælges skattefrit efter parcelhusreglen, hvis huset har tjent til bolig for ejeren eller ejerens husstand, medens et sommerhus kan sælges skattefrit efter sommerhusreglen, hvis ejeren eller ejerens husstand har benyttet huset til private formål.

Ifølge praksis kan en helårsbolig dog sælges skattefrit efter sommerhusreglen, hvis helårsboligen er anskaffet med henblik på anvendelse til fritidsformål for ejeren, og ejendommen i hele ejerperioden udelukkende har været anvendt til fritidsformål.

Skatterådet har afgivet et bindende svar om, hvorvidt salg af en ideel andel af en helårsbolig, der udelukkende havde været anvendt til fritidsformål, kunne ske skattefrit efter sommerhusreglen. Ejendommen, der var vurderet som en helårsbolig, blev arvet af tre søskende i lige sameje ved moderens død i 1992. De tre arvinger havde i hele ejerperioden anvendt ejendommen til fritidsformål. Den ene af arvingerne solgte i 2013 sin tredjedel af ejendommen til en bror, og spørgsmålet var, om den fortjeneste, søsteren konstaterede i forbindelse med salget, var skattefri.

Skatterådet svarede, at henset til den lange ejertid samt at ejendommen i hele ejerperioden udelukkende havde været anvendt til fritidsformål, var betingelserne for skattefrihed opfyldt.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2013.610.

Kommentarer

I det bindende svar er det anført at arvinger, som udgangspunkt ikke har erhvervet en ejendom med fritidsformål for øje, idet arven automatisk gør dem til ejere af ejendommen, hvis ejendommen ikke sælges i boet. Der vil derfor være en skærpet bevisbyrde for, at formålet med erhvervelsen af ejendommen har været en bolig til fritidsformål.

Med denne udtalelse in mente vil det være en god ide, at arvinger forud for et arveudlæg af en helårsbolig, der kun ønskes anvendt til fritidsformål, anmoder den relevante kommune om en forhåndstilkendegivelse af, om der kan forventes en flexboligtilladelse til arvingen fulgt op af en endelig ansøgning herom efter arveudlægget. På den måde kan en arving dokumentere, at formålet med erhvervelsen var at få en fritidsbolig.

Landbrug og vindmølle drift er to virksomheder

En landmand, hvor driften bestod af planteavl og produktion af slagtesvin, har fået Skatterådets stillingtagen til, om en vindmølle kunne anses som en integreret del af landbrugsvirksomheden.

Landmanden havde i 1998 købt en vindmølle med en effekt på 750 KW. Den årlige produktion af el udgjorde 1,6 mio. kWh, hvoraf maksimalt 5 % blev anvendt i landbrugsvirksomheden.

Vindmøllen var skattemæssigt nedskrevet til 1,5 mio. kr., og driftsmiddelsaldoen i landbrugsvirksomheden udgjorde 1,7 mio. kr. Vindmøllen kunne sælges for 3 mio. kr. Hvis landbrugsvirksomheden og vindmøllen skattemæssigt kunne betragtes som én virksomhed, ville salgssummen for vindmøllen blot fragå i den samlede driftsmiddelsaldo på 3,2 mio. kr., og dermed ville salget ikke udløse nogen skat her og nu. Derimod ville der blive udløst en skattepligtig avance på 1,5 mio. kr. (salgssummen med fradrag af den nedskrevne værdi for vindmøllen), hvis vindmølle driften og landbrugsvirksomheden skulle anses for to virksomheder med hver deres driftsmiddelsaldo.

Skatterådets svar var, at kun når der er tale om ensartede virksomheder, kan der efter en konkret vurdering være tale om én virksomhed. Efter Skatterådets opfattelse var landbrugsdrift og vindmølle drift ikke ensartede virksomheder, og skattemæssigt var der derfor tale om to virksomheder.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2013.658.

Kommentarer

Som i sagen her opstår der til tider tvivl om, hvorvidt en person eller et selskab er ophørt med virksomhed, eller om der alene er tale om salg af aktiver fra virksomheden. Det er i denne forbindelse af betydning, om der er en eller flere virksomheder. Hvis et selskab eller en person dels driver en bagerforretning dels en frisørsalon, er der klart tale om to virksomheder og afskrivning på driftsmidler skal ske på to saldi, nemlig en for hver virksomhed. Det har den konsekvens, at hvis frisørsalonen sælges, skal der blandt andet ske en opgørelse af avancen på driftsmidlerne i frisørsalonen, og en fortjeneste eller et tab skal indtægtsføres.

Hvis et selskab eller en person derimod driver nogle ensartede virksomheder, kan der ved afgørelsen af, om disse

skattemæssigt skal anses for en eller flere virksomheder, lægges vægt på, om der har været fælles indkøb, regnskabsføring, administration og saldoafskrivning mv. Der er tale om en konkret vurdering i det enkelte tilfælde, hvor der også lægges vægt på, om ejerkredsen er fuldstændig identisk i virksomhederne og ejerens eventuelle personlige arbejdsindsats i virksomhederne.

Succession i fast ejendom

Ved salg af en erhvervsejendom er hovedreglen, at der skal betales skat af en opgjort avance. Betaling af skatten kan dog undgås, hvis salget sker med såkaldt succession. Successionsreglerne kan kun anvendes ved overdragelse til den nære familie eller til nære medarbejdere. Succession indebærer, at den hidtidige ejer undgår beskatning, mod at den nye ejer indtræder i den hidtidige ejers skattemæssige stilling med hensyn til de overtagne aktiver.

Succession i fast ejendom forudsætter, at ejendommen anvendes i overdragerens eller overdragerens samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed. Det er tilstrækkeligt, at mere end 50 % anvendes erhvervsmæssigt, og i så fald kan der succederes i hele ejendomsavancen. Udlejning af fast ejendom betragtes ikke som erhvervsmæssig virksomhed, bortset fra landbrugs- og skovbrugsejendomme.

Landsskatteretten har taget stilling til, om der kan succederes i en landsbrugsejendom, hvor 68 % af salgssummen vedrørte stuehuset.

Sagen drejede sig om to brødre, der i 2008 i lige sameje havde købt en landbrugsejendom. Jorden og ejendommens eneste driftsbygning var i 2012 bortforpagtet for en årsleje på 55.000 kr. Den ene bror skulle købe den anden brors andel af ejendommen for 3,5 mio. kr. Parterne ønskede, at ejendomsoverdragelsen skulle ske med succession. SKAT var af den opfattelse, at der alene kunne ske succession i den del af avancen, der faldt på jord og driftsbygning, hvilket ville sige 140.000 kr. ud af en samlet skattepligtig avance på 1.940.000 kr. Sælger havde ikke boet i stuehuset, og derfor var avancen på stuehuset skattepligtig. SKATs begrundelse var, at avancen på stuehuset udgjorde 93 % af den samlede avance, og da den ikke-erhvervsmæssige del af avancen således udgjorde mere end 50 % af den samlede avance var succession i stuehuset udelukket.

Sagen blev påklaget til Landsskatteretten med påstand om, at der kunne ske succession i den samlede avance på

1.940.000 kr. Som begrundelse var anført, at den offentlige ejendomsvurdering udgjorde 5,5 mio. kr., heraf stuehus 2,0 mio. kr., svarende til en andel på 36 %.

Landsskatteretten udtalte, at det følger af lovens ordlyd, at det er den ejendomsværdimæssige fordeling mellem erhverv og beboelse, der skal lægges til grund ved afgørelsen af, om mere end 50 % er anvendt erhvervsmæssigt. Da jord og driftsbygning udgjorde 64 % af den offentlige ejendomsvurdering, var betingelsen for succession opfyldt. Køber kunne derfor succedere i broderens samlede skattepligtige fortjeneste, selv om størstedelen heraf angik stuehuset.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2013.511.

Kommentarer

Broderen, der nu var eneejer af ejendommen, flyttede ind i stuehuset. Det har alt andet lige den konsekvens, at han ved et senere salg af ejendommen ikke skal beskattes af den del af fortjenesten, som kan henføres til stuehuset. Konklusionen er, at det næsten var "omkostningsfrit" for ham at overtage ejendommen med skattemæssig succession. Den ene bror slap for at blive beskattet af en avance på stuehuset på 1,8 mio. kr., og den anden bror kan efterfølgende sælge hele stuehuset skattefrit.

Husbåd – forskel på skat og moms

Skatterådet har taget stilling til den skattemæssige klassificering af en husbåd. Der var tale om en husbåd uden motor, der var fastgjort til kajpladsen med stationære kæder, landgangsbro og tilsluttet det offentlige kloaksystem.

Husbåden blev for ét år ad gangen udlejet som feriebolig gennem et udlejningsbureau.

Ejeren af husbåden havde anmodet Skatterådet om at bekræfte, at husbåden skulle betragtes som fast ejendom.

Efter Skatterådets opfattelse skal begrebet "fast ejendom" afgrænses ens efter vurderings-, afskrivnings- og ejendomsavancebeskatningsloven. Det er den vurderingsmæssige behandling, der er afgørende for, om et aktiv skal anses for et driftsmiddel eller en bygning. Husbåde vurderes ikke efter vurderingsloven, selv om båden har en stationær tilknytning til kajpladsen og ikke er forsynet med motor. Ejere af husbåde betaler ikke kommunal grundskyld eller ejendomsværdiskat, og husbåde er ikke fast ejendom

i tinglysningslovens forstand. Med denne begrundelse konkluderede Skatterådet, at den stationære husbåd var et driftsmiddel.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2013.777.

Kommentarer

EU-domstolen afsagde den 15. november 2012 en dom om udlejning af en husbåd. Domstolen konkluderede, at momssystemdirektivets artikel om udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, også omfatter udlejning af en stationær husbåd.

Efter dansk praksis har husbåde generelt været anset for fartøjer, der sidestilles med lystfartøjer i momsmæssig henseende.

Som følge af dommen blev dansk praksis ændret fra og med den 1. august 2013.

Udlejning af husbåde, der er gjort stationære, til boligformål og/eller erhvervsmæssige formål (restaurant/café, teater/spillested m.m.) er omfattet af momsfrigtagelse efter reglerne om udlejning af fast ejendom. Udlejning af værelser i hoteller og lignende samt udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end én måned, er dog momspligtig.

Salg af stationære husbåde er momsfritaget som salg af fast ejendom, når køber af husbåden samtidig indtræder i aftalen med ejeren af den plads, hvor husbåden er beliggende, og brugsretten til fortøjningsarealet, herunder til eventuelle landanlæg (anløbsbro, kaj anlæg og stikledninger til vand, kloak og elektricitet).

Salg af nye stationære husbåde og husbåde, der ikke er bestemt til fortsat brug af køber på den plads, hvor båden er beliggende, er ikke omfattet af momsfritagelsen.

Så nu har vi den situation, at en stationær husbåd skattemæssigt er et driftsmiddel, mens båden i momsmæssig henseende normalt er at anse som en fast ejendom.

Fast driftssted i Danmark

Skatterådet har taget stilling til, hvorvidt levering af sundhedsydelser ville medføre, at en person fik fast driftssted i Danmark og dermed blev begrænset skattepligtig heraf.

Der var tale om en selvstændig erhvervsdrivende med bopæl i Danmark. Virksomheden bestod i levering af sundhedsydelser til danske virksomheder. Personen påtænkte at flytte til Sverige og etablere selvstændig virksomhed dér. Planen var, at den svenske virksomhed skulle levere sundhedsydelser til virksomheder i Øresundsregionen – både i Danmark og i Sverige – med henblik på forebyggelse og behandling af arbejdsrelaterede skader og gener. I en opstartsperiode ville der formentlig kun være tale om arbejde i Danmark.

Personen overvejede, at han én gang om ugen ville leje et kliniklokale på timebasis i Danmark. Her ville han udføre behandlinger og ønskede Skatterådets svar på, om denne virksomhed ville medføre fast driftssted i Danmark. Skatterådets svar var, at da der ville være tale om en regelmæssig og tilbagevendende anvendelse af det samme lokale, udgjorde dette et fast driftssted. Denne del af virksomheden ville dermed være omfattet af begrænset dansk skattepligt.

Ud over behandling af privatpersoner på klinikken påtænkte personen at indgå kontrakt med 5-10 danske virksomheder, hvor behandlingen skulle foregå på virksomhedens adresse. Skatterådet tog ikke direkte stilling hertil, men udtalte, at behandling én gang om ugen på samme virksomhed ville kunne medføre, at der også her var tale om fast driftssted i Danmark for denne del af den erhvervsmæssige aktivitet.

Endelig påtænkte personen at behandle privatpersoner på deres bopæl maksimalt to dage om ugen, eller i alt maksimalt otte behandlinger på én uge. Skatterådet svarede, at disse behandlinger ikke ville udgøre et fast driftssted i Danmark, idet det blev lagt til grund, at der var tale om forskellige kunder.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2013.545.

Kommentarer

Efter artikel 5 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst (og tilsvarende andre dobbeltbeskatningsoverenskomster) betyder udtrykket "fast driftssted" et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves.

Udtrykket "forretningssted" dækker alle lokaliteter mv., der benyttes til at udøve virksomhed i. Dette gælder, hvad



enten de udelukkende bruges til dette formål eller ej. Det er uden betydning, om lokalerne ejes, lejes eller på anden måde stilles til rådighed for virksomheden. Denne betingelse var for så vidt opfyldt med hensyn til såvel kliniklokalet, et lokale på virksomheden og hos privatpersoner.

Forretningsstedet skal være "fast", hvilket vil sige, at det skal være etableret på et givet sted med en vis grad af varighed. Denne betingelse fandt Skatterådet var opfyldt for så vidt angik leje af det samme kliniklokale én gang om ugen og måske også, hvis behandlinger foregik på samme virksomhed én gang om ugen. Derimod var betingelsen ikke opfyldt, når der var tale om behandlinger på forskellige personers private bopæle.

Skattefrit eller skattepligtigt dødsbo?

Det afgørende for, om et dødsbo er skattefrit eller skattepligtigt, er handelsværdien af boets aktiver og dets nettoformue på skæringsdagen i opgørelsen. Hvis såvel boets aktiver som nettoformuen maksimalt udgør 2.641.900 kr. [2014], er boet skattefrit.

Landsskatteretten tog i 2012 stilling til, om disse grænser for skattefrihed skal opgøres på grundlag af ægtefællers samlede fællesbo eller alene afdødes andel af fællesboet. Sagen drejede sig om et ægtepar, der havde formuefællesskab, og hvor hustruen var afgået ved døden. Boet blev skiftet i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet. Boet var anset for skattepligtigt, da fællesformuen oversteg beløbsgrænsen. Sagen blev påklaget til Landsskatteretten med påstand om skattefrihed for boet, da afdødes andel af fællesformuen var mindre end beløbsgrænsen. Landsskatteretten udtalte, at der ikke er hjemmel til at medregne hele fællesformuen ved afgørelsen af, om boets aktiver og nettoformue overstiger beløbsgrænsen. Da afdødes andel af aktiver henholdsvis nettoformue var under beløbsgrænsen, var dødsboet fritaget for beskatning.

SKAT tog denne kendelse til efterretning og udsendte et styresignal, der omhandler efterlevende ægtefælles skifte med børnene i umiddelbar forbindelse med ægtefællens død.

Skatterådet har nu taget stilling til, hvilken del af aktiverne/formuen der skal medregnes ved afgørelsen af om et bo er skattepligtigt eller skattefrit, når et uskiftet bo skiftes:

- Når længstlevende ægtefælle er i live
- Ved længstlevendes død.

I begge situationer var SKATs indstilling til Skatterådet, at det var længstlevendes samlede aktiver/formue, der var afgørende for, om boet var skattefrit eller skattepligtigt.

Dette var Skatterådet ikke enig i. Skatterådet var af den opfattelse, at ved fuldstændigt skifte af det uskiftede bo, mens længstlevende stadig er i live, er det kun afdødes andel af fællesformuen, det vil sige halvdelen af det uskiftede bo, der indgår ved opgørelsen af beløbsgrænsen for skattefrihed. Skatterådet var endvidere af den opfattelse, at ved skifte af et uskiftet bo ved længstlevendes død er boet skattefrit, hvis hver af de afdødes andel af både aktivmassen og nettoformuen er under grænsen for skattefri-tagelse.

De bindende svar er offentliggjort i SKM2013.813, 814, 815 og 816.

Kommentarer

Med kendelsen fra Landsskatteretten og disse afgørelser fra Skatterådet er det nu fastslået, at der ikke er forskel på, om der skiftes i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, når længstlevende ægtefælle er live eller ved længstlevendes død, når det skal afgøres, om boet er skattefrit eller skattepligtigt.

Befordringsfradrag og skattefri løn

Kan man fratrække befordring mellem hjem og arbejde efter den gængse regel, når man er så heldig, at lønnen er skattefri?

Landsskatteretten har givet svar på dette spørgsmål. Sagen angik en kvinde, der var bosat i Danmark og arbejdede for en herværende international organisation. Lønnen for dette arbejde var objektivt skattefri (skal ikke selvangives) efter FN-konventionen.

SKAT var af den opfattelse, at der ikke kunne opnås befodringsfradrag, da det er en betingelse for fradrag for driftsomkostninger, at omkostningerne er afholdt med henblik på opnåelse af en skattepligtig indkomst. Da indkomsten ikke var skattepligtig, var der derfor heller ikke adgang til befodringsfradrag.

SKATs afgørelse blev indbragt for Landsskatteretten med påstand om, at fradrag skulle indrømmes, da dette var hjemlet i ligningslovens § 9 C, der har følgende ordlyd:

”Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrag for befordring frem og tilbage mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads foretages med et beløb, som beregnes på grundlag af den normale transportvej ved bilkørsel efter en kilometertakst, der fastsættes af Skatterådet.”

Landsskatteretten udtalte, at kun indtægtsgivende arbejde giver ret til fradrag, men det ses ikke af bestemmelsens ordlyd, at indkomsten skal være skattepligtig. Da betingelserne for befodringsfradrag i øvrigt var opfyldt, blev fradrag indrømmet.

Kendelsen er offentliggjort i SKM 2013.296.

Kommentarer

Der opnås kun fradrag for driftsomkostninger, der er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst, som også anført af SKAT. Men befodringsfradrag med hjemmel i ligningslovens § 9 C er ikke en driftsomkostning, men et fradrag med særlig lovhjemmel, idet der principielt er tale om en privat udgift.

SKAT har udsendt et styresignal, da Landsskatterettens kendelse underkender SKATs hidtidige praksis om, at der ikke er fradrag for diverse lønmodtagerudgifter, når lønnen er objektivt skattefri. Så fremover har denne persongruppe ikke blot adgang til fradrag for befordring mellem hjem og arbejde, men også øvrige lønmodtagerudgifter, eksempelvis fradrag for rejseudgifter. Har man endnu ikke fået fradrag for sådanne udgifter, er det muligt at få genoptaget indkomståret 2010 og senere.

Det skal særligt fremhæves, at landsskatteretskendelsen ikke har betydning for personer, der arbejder i udlandet. For sådanne personer gælder generelt, at der ikke er fradrag for udgifter i forbindelse med arbejde i udlandet, der måtte overstige den udenlandske lønindkomst, der skal medregnes i den danske indkomstopgørelse.

Udenlandsk trust – danske beneficianter

Skatterådet har taget stilling til den skatte- og afgiftsmæssige behandling af uddeling af trustmidler til beneficianter med bopæl i Danmark, når uddelingen sker ved stifterens død.

Stifteren af trusten har ikke siden 1989 været fuld skattepligtig til Danmark. Han er bosiddende i England og stiftede i 2008 en trust under Guernseys jurisdiktion. Stifteren kan få midler tilbage fra trusten, ligesom han kan ændre og ophæve den.

Skatterådet svarede, at trusten skattemæssigt er en transparent enhed, da trustmidlerne kan tilbageføres til stifteren. Derfor anses midlerne i trusten at være en del af stifterens formue. Ved stifterens død vil trustmidlerne derfor være at anse som arv efter stifteren. Når et bo ikke undergives dansk skifte, skal der ikke betales dansk boafgift af arven bortset fra fast ejendom beliggende i Danmark og erhvervsmæssig virksomhed med fast driftssted i Danmark.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2013.764.

Kommentarer

En trust anses efter dansk ret for en transparent enhed, hvis kapitalen ikke definitivt og effektivt er udskilt fra stifterens formue. Definitivt betyder, at stifteren ikke har mulighed for at ”tilbagekalde” trusten, således at kapitalen igen indgår i stifterens formuesfære. Effektivt betyder, at stifteren ikke fortsat har rådighed over den udskilte kapital. Er blot en af disse to betingelser ikke opfyldt, vil trusten efter dansk ret anses for en transparent enhed.

Der skal ikke betales dansk boafgift af arv til personer, når afdøde havde hjemting i udlandet, bortset fra danske ejendomme og virksomhed med fast driftssted i Danmark. Ved henvisning til skifte af boet i Danmark, skal der dog betales boafgift af den del af afdødes formue, som bliver omfattet af dansk skifte.

Derimod skal der efter boafgiftsloven betales dansk gaveafgift af gaver, når enten giver eller modtager er bosiddende i Danmark.



Skatteinformation januar 2014

© Revitax A/S

revitax@revitax.com

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

Eftertryk af uddrag af materialet med kildeangivelse tilladt.

RevisorGruppen Danmark er en videnbaseret sammenslutning af selvstændige, statsautoriserede revisionsfirmaer.

Grafisk tilrettelæggelse og tryk: CoolGray A/S.

RGD RevisorGruppen Danmark

AP, Statsautoriserede Revisorer, Farum / København / Århus

Baagøe Schou, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Frederiksberg

BRANDT, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Fjerritslev / Fredericia / Hanstholm / Hurup / Kolding / Nykøbing Mors / Skive / Thisted / Aarhus

CENSUS, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Odense

Christensen Kjærulff, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, København

Grant Thornton, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, København

Grønlands Revisionskontor A/S, Statsautoriserede revisorer, Nuuk

GLB REVISION, Statsautoriserede Revisorer A/S, Køge / København

Kovsted & Skovgaard, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Ebeltøft / Rønde / Århus

Krøyer Pedersen, Statsautoriserede revisorer I/S, Holstebro / Struer / Ulfborg

Kvist & Jensen, Statsautoriserede revisorer A/S, Grenaa / Hadsten / Hadsund / Hammel / Mariagerfjord / Randers

Martinsen, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Esbjerg / Grindsted / Kolding / København / Tørring / Vejen / Vejle

Nejstgaard & Vetlov, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Allerød / Hvidovre

Nielsen & Christensen, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Aalborg / København / Sæby / Aars

Partner Revision, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Brande / Give / Herning / Ikast / Ringkøbing / Silkeborg / Skjern / Tarm / Ejer af: MR Revision Ølgod

PKF Munkebo Vindelev, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Glostrup

Revision Syd, Statsautoriserede revisorer I/S, Nykøbing F

rgd Revision, statsautoriseret revisionspartnerselskab, Århus / Hobro

RIR Revision, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Roskilde / Holbæk

SP/F Grannskoðaravirkid INPACT, statsautoriserede revisorer, Tórshavn

Sønderjyllands Revision, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Aabenraa / Padborg / Sønderborg

Tranberg, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Svendborg / Rudkøbing

Ullits & Winther, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Viborg

Vestjysk Revision, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Lemvig / Thyborøn