



# Grant Thornton

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

SKATTEINFORMATION / AUGUST 2019



# Forord

Som traditionen byder, indeholder Skatteinformation blandt andet nogle artikler om aktuelle emner. To af disse emner er aktionærlån og det, der i daglig tale populært betegnes skatteflugt.

Siden 2012 er aktionærlån blevet beskattet, uanset om lånet er lovligt eller ulovligt efter reglerne i selskabslovgivningen. Baggrunden for den indførte beskatning var, at Folketinget ikke ville have, at det skulle være muligt for en aktionær at finansiere sit privatforbrug ved at låne penge i det af ham ejede selskab i stedet for at hæve løn eller udbytte. Det hjælper ikke at tilbagebetale lånet, da beløbet senere ved hævning igen beskattes, altså dobbeltbeskatning. I artiklen gennemgås praksis på området, og konklusionen er, at man skal være meget omhyggelig som aktionær, da praksis uden overdrivelse må betegnes som benhård.

I artiklen "Hvor svært kan det være?" gennemgås udviklingen i arbejdet med at forhindre skatteflugt såvel nationalt som internationalt, herunder i EU. Udviklingen har ført til, at der er indført en generel omgåelsesklausul trods betænkelighederne ved en sådan. Konklusionen er, at lovgiver anser bekæmpelsen af skatteflugt og aggressiv skatteplanlægning som så vigtig, at man accepterer, at lovgivningen bliver mindre forudsigelig og dermed fører til større retsikkerhed.

Det bliver interessant at følge en ny skatteministers ageren. Folketingsvalget har ganske vist i skrivende stund endnu ikke ført til en ny regering, men alt tyder på, at den nye regering får en anden farve end den hidtidige.

Skatteministeren gennem de sidste fire år præsterede at fremlægge hele fem retssikkerhedspakker. Den sidste pakke indeholder blandt andet forslag til at sikre, at indkomst ikke skal kunne beskattes med mere end 100 %. En historiker i fremtiden vil formentlig spærre øjnene op i forbløffelse. Tiden omkring år 2000 må set fra hans/hendes side have været en mærkelig historisk periode, hvor der arbejdes for, at indkomst højst må beskattes med 100 %!

Den nye skatteminister vil som alle tidligere givetvis fremhæve sit engagement i retssikkerhed, måske endda som en tidligere anføre, at det bliver lakmusprøven for sin indsats. Den nye skatteminister vil i den forbindelse få mulighed for at få gennemført forslaget om en beskatning på højst 100 % og samtidig sørge for, at det også kommer til at omfatte aktionærlån.

Det bliver interessant at følge den nye regering på skatte- og afgiftsområdet!

# Indhold

<b>Beskatning af aktionærlån – praksis er uden nåde! .. 5</b>	
Den indførte beskatning .....	5
Tilbagebetaling af lånet .....	5
Eksempler fra den virkelige verden .....	8
Skatteministeren – ændring af reglerne? .....	9
<b>Splitleasing – er der faldgruber? .....</b>	<b>10</b>
Hvad er splitleasing? .....	10
Krav til en splitleasingordning .....	10
Beskatning af fri bil trods splitleasingaftale .....	14
<b>Hvor svært kan det være? .....</b>	<b>16</b>
Bekæmpelse af skatteflugt .....	16
Beneficial owner-sagerne .....	19
En generel omgåelsesklausul .....	19
EU-domstolen – beneficial owner-sagerne .....	20
Retssikkerhedsmæssige udfordringer .....	20
<b>Brexit – betydningen for moms og told .....</b>	<b>22</b>
Varehandel .....	22
Tjenesteydelser .....	23
Momsregistrering .....	23
Momsrefusion .....	23
<b>Momsfradrag ved køb af mad og drikke .....</b>	<b>24</b>
Restaurationsudgifter .....	25
Mødeservering .....	25
Overarbejdsservering .....	25
<b>Ny lovgivning .....</b>	<b>26</b>
Udlejning af helårsbolig til ferie- og fritidsformål .....	26
Skattefri seniorpræmie .....	26
Befordringsfradrag og logifradrag til øboere .....	28
Medarbejderaktier .....	29
Afskaffelse af iværksætterselskabsformen .....	29
<b>Højesteretsdomme .....</b>	<b>30</b>
Salg af sommerhus til eneeaktionær – pris? .....	30
<b>Landsretsdomme .....</b>	<b>32</b>
Arbejdsudleje .....	32
Dødsbo – værdiansættelse af fast ejendom .....	34
<b>Byretsdomme .....</b>	<b>36</b>
Salg og tilbagekøb af bil – beskatningsgrundlag? .....	36
Salg og tilbagekøb af bil – nedsat beskatningsgrundlag ..	36
<b>Administrative afgørelser .....</b>	<b>38</b>
Konvertible obligationer i virksomhedsordningen? .....	38
Aktier i virksomhedsordningen? .....	39
Pensionsmidler og feriebolig .....	40
Ligningslovens § 33 A .....	40
Skattepligt – skattemæssigt hjemsted .....	41





# Beskatning af aktionærlån – praksis er uden nåde!

**I juni 2012 indgik stort set samtlige partier i Folketinget en aftale om en reform, der skulle skabe ny vækst og flere job. Aftalen omfattede også ”Strammere regler for kontrol – øget efterrettelighed.”**

**Fremsættelse og vedtagelse af lovforslag sker meget sjældent i månederne juli, august og september. Folketinget holder normalt sommerferie. Ingen regel uden undtagelse – den 14. august 2012 fremsatte skatteministeren et lovforslag om beskatning af aktionærlån. Lovforslaget blev vedtaget den 13. september 2012, og alle tilstedeværende stemte, og kun tre personer stemte imod. Altså en meget bred enighed om en beskatning, der har fået mere vidtrækkende konsekvenser, end mange havde forudset.**

## Den indførte beskatning

De gældende regler om beskatning af aktionærlån gælder for lån mv., der er opstået den 14. august 2012, nemlig den dag hvor lovforslaget blev fremsat i Folketinget. Lån skal forstås i meget vid forstand og omfatter også sikkerhedsstillelse, et selskabs overtagelse af en fordring på hovedaktionæren, udlån til ægtefælle osv.

Efter lovbestemmelsen skal et lån til en aktionær behandles efter ”skattelovgivningens almindelige regler om hævninger uden tilbagebetalingspligt”. Det betyder, at aktionæren skal beskattes af lånet som løn eller udbytte, og beskatningen skal ske på udbetalingstidspunktet. Der skal ske beskatning, uanset om lånet er lovligt eller ulovligt efter de gældende regler i selskabslovgivningen. Endog lån, der selskabsretligt kvalificeres som lån ydet i forbindelse med en forretningsmæssig disposition, og dermed selskabsretligt er et lovligt lån, vil som oftest blive beskattet.

Beskatningsreglen gælder for fysiske personer med bestemmende indflydelse i det långivende selskab. Ved bestemmende indflydelse forstås, at aktionæren ejer mere end 50 % af aktierne eller råder over mere end 50 % af stemmerne. Ved opgørelsen af ejerandele og stemmeretigheder medregnes aktier mv., som ejes af koncernforbundne selskaber og nærtstående personer (ægtefælle, forældre, børn, børnebørn mfl.). Der skal ske beskatning, uanset om lånet ydes af et dansk eller udenlandsk selskab, hvis den personlige aktionær er bosiddende i Danmark. Reglen gælder også for aktionærer bosat i udlandet, og som har bestemmende indflydelse i et dansk selskab.

## Baggrunden for den indførte beskatning

Formålet med den indførte beskatning var:

*”at fjerne de skattemæssige incitamentet til at optage aktionærlån som skattefrit alternativ til at hæve løn eller udbytte i selskabet”.*

Aktionærlån var indtil den indførte lovændring kun blevet beskattet, hvis det på lånetidspunktet stod klart, at aktionæren som følge af insolvens ikke var i stand til at tilbagebetale lånet. Beskatningen var begrundet i det synspunkt, at aktionæren på udlånstidspunktet ikke kunne og måske ikke havde til hensigt at tilbagebetale lånet. Lånet var i realiteten en hævning uden en reel tilbagebetalingspligt og blev derfor beskattet som udbytte fra selskabet.

Baggrunden for lovændringen var kort sagt, at det ikke skulle være muligt for en aktionær at finansiere sit privatforbrug ved at låne penge i det af ham ejede selskab i stedet for at hæve løn eller udbytte.

Den i 2012 indførte beskatning syntes derfor umiddelbar ret harmløs. Men hvor er vi skattemæssigt havnet?

De gældende skatteregler betyder, at en aktionær bliver beskattet én gang af midler, som han reelt ikke har erhvervet, og beskattet to gange af midler, som han kun har erhvervet én gang.

## Tilbagebetaling af lånet

Skattemæssigt anses et aktionærlån som en hævning uden tilbagebetalingspligt. Der er med andre ord ikke tale om et lån, men en skattepligtig indkomst for aktionæren. Det er således som altovervejende hovedregel ikke muligt at udligne en hævning af midler i selskabet ved en efterfølgende tilbagebetaling af det lånte beløb, og dermed undgå beskatning. Kun i de tilfælde, hvor det kan dokumenteres, at der er tale om en åbenbar fejlekspedition, og der sker en berigtigelse af fejlen straks den konstateres. Men grænserne for accept af en sådan påstand om fejlekspedition er utrolig snævre. Et eksempel kunne være, at selskabets bank har indsat et beløb på hovedaktionærens bankkonto i stedet for på selskabets konto. Bevisbyrden for, at der er tale om en fejl, påhviler selskabet og aktionæren. Jo længere tid der går, før fejlen opdages, jo sværere er det at dokumentere, at der var tale om en fejl. Typisk kræves i praksis, at fejlen er berigtiget i løbet af få dage.

Når hovedaktionæren på den ene eller anden måde har foretaget en hævnning i det af ham ejede selskab, som skattemæssigt betragtes som et aktionærlån, skal han beskattes mindst én gang.

Selskabsretligt er der imidlertid tale om et lån. Når man har lånt penge, er der alt andet lige en tilbagebetalingspligt.

Det springende punkt er imidlertid, om aktionæren kun skal beskattes én gang eller to gange af det samme beløb. En forkert selskabsretlig håndtering af lånet vil udløse dobbeltbeskatning. Skatteretligt er det gode råd til aktionæren, at han ikke skal tilbagebetale lånet, selv om dette reelt strider mod de selskabsretlige regler. Hvis der ikke sker tilbagebetaling, er der en mulighed for at redde aktionæren – det vil sige, at han kun beskattes én gang af et beløb, som han reelt har modtaget.

#### Kan dobbeltbeskatning undgås?

Aktionærens tilbagebetaling af det selskabsretlige lån medfører ikke, at der skatteretligt opstår et tilgodehavende i selskabet, der senere kan hæves uden beskatning. Aktionærens tilbagebetaling af lånet er skatteretligt et tilskud til selskabet, hvor der dog er indført skattefrihed, således at tilbagebetalingen ikke udløser selskabsskat. Der vil med andre ord ske dobbeltbeskatning af aktionæren af lånet, idet midlerne igen beskattes, når aktionæren får beløbet ud i form af løn, udbytte, likvidation mv.

#### Vedtagelse af udbytte

Hvis der vedtages et kontant udbytte til aktionæren, som anvendes til indfrielse af mellemregningen, er dette udbytte skattepligtigt. Denne udlodning fritager ikke for beskatning af mellemregningen/lånebeløbet, som er skattepligtigt på det tidspunkt, hvor midlerne blev hævet mv.

Bogføringsteknisk er lånet nu udlignet. Den selskabsretlige vedtagelse af udbyttet er efter Skattestyrelsens opfattelse en kontant udlodning, som aktionæren skal beskattes af. Aktionæren "vælger" herefter at indfri aktionærlånet med det "modtagne" udbytte.

Slutresultatet er, at aktionæren bliver beskattet af det samme beløb to gange.

Denne fremgangsmåde kan med Skattestyrelsens og Landsskatterettens gældende praksis ikke anbefales som en reparationsmulighed.

#### Indberetning af løn

En anden mulighed kunne måske være, at lånebeløbet efterfølgende blev indberettet til Skattestyrelsen som løn.

#### Eksempel

En aktionær hæver mange små beløb i årets løb, og dette bliver til en samlet hævnning på 500.000 kr. Der er ikke løbende afregnet skat af hævningerne. Da revisor bliver klar over de foretagne hævninger, hvilket sker inden indkomstårets udløb, bliver der indberettet løn og afregnet A-skat. Skattestyrelsen konstaterer, at hovedaktionæren i årets løb har foretaget de mange hævninger, som samlet beløber sig til 500.000 kr.

Skattestyrelsen forøger aktionærens indkomst med 500.000 kr. med henvisning til, at der er tale om "ulovlige" hævninger, idet der ikke løbende er indberettet løn og afregnet A-skat.

Konklusionen er, at der sker dobbeltbeskatning. Så heller ikke denne fremgangsmåde kan anvendes.

#### Udlodning af en fordring

Selskabets udlån til hovedaktionæren er en fordring. Hvis denne fordring selskabsretligt udloddes til aktionæren, er der ikke skatteretligt udloddet en fordring. Hovedaktionæren er derfor ikke skattepligtig af den udloddede fordring. Der sker således ikke dobbeltbeskatning. Det er en betingelse, at der selskabsretligt kan ske udlodning af fordringen, og at selskabet iagttager de almindelige bestemmelser om udlodning af andre aktiver end likvider. Det betyder blandt andet, at der skal udarbejdes en vurderingsberetning. Er dette ikke sket, så havner aktionæren igen i dobbeltbeskatning.

#### Fordringen overdrages som en del af aflønningen

Dobbeltbeskatning kan også undgås, hvis fordringen ydes som et løntillæg eller en del af den aftalte løn. Der er ikke mulighed for at efterrationalisere. Det betyder, at man eksempelvis ikke blot kan kalde det en bonus på tidspunktet for reparationen, hvis der ikke allerede er en lønftale, der omfatter en bonus.

Er lånet og fordringen opstået, og der ikke selskabsretligt er sket tilbagebetaling, kan der for det kommende år indgås en ny lønftale, hvor fordringen gøres til en del af den almindelige aflønning. Det betyder, at fordringen kan udbetales uden yderligere beskatning. Det er et krav, at



aktionæren udfører reelle arbejdsopgaver for selskabet, som berettiger til en aflønning, og at den samlede aflønning matcher den løn, som selskabet ville have ydet tredje-mand for det samme arbejde.

Den del af lønnen, som udbetales med fordringen, skal ikke indberettes til Skattestyrelsen, da fordringen ikke eksisterer skattemæssigt efter beskattningen af de hævnings, som førte til mellemregningen/fordringen.

### Eksempler fra den virkelige verden

I Skattestyrelsens terminologi tales om beskattning af bruttoposteringer. Det betyder, at alle posteringer på en mellemregning mellem en hovedaktionær og dennes selskab, der indebærer, at der opstår en gæld til selskabet, eller en gæld forøges, anses som et skattepligtigt aktionærlån.

### Hævning på mellemregning og tilbagebetaling

I en sag for Landsskatteretten var der tale om en aktionær, der primo 2013 havde et tilgodehavende på en mellemregning med selskabet på 550.000 kr. Han hævede løbende på denne mellemregning, og der blev i øvrigt to gange debiteret udbytte. Til og med den 11. november 2014 var saldoen på mellemregningen i aktionærens favør. Den

12. november 2014 hæver han henholdsvis 350.000 kr. og 30.000 kr., og konsekvensen heraf var, at saldoen den 31. december 2014 blev i selskabets favør med et beløb på 150.000 kr. Den 5. januar 2015 indbetalte aktionæren 200.000 kr., som blev bogført på mellemregningen. Men ak nej. Tilbagebetalingen blev ikke godkendt som en fejlrettelse, og hovedaktionæren blev derfor beskattet af et aktionærlån på 150.000 kr.

### Fejlekspedition

Skatterådet har afgivet et bindende svar i en sag, der omhandlede en person, der var ejer af A ApS, og dette selskab ejede B ApS.

Den 7. juli 2017 blev der fejlagtigt overført et beløb på 575.378,75 kr. fra selskabet A ApS til anpartshaverens private konto i C Bank. Overførslen skulle være sket fra B ApS til A ApS' konto ligesom mange øvrige overførsler.

Den 7. juli 2017 var anpartshaverens faste bankrådgiver på ferie, hvorfor en kollega varetog opgaven. Kollegaen var imidlertid ikke opmærksom på den sædvanlige forretningsgang ved overførslerne og overførte fejlagtigt beløbet til anpartshaverens private konto.







Anpartshaveren anvendte ikke netbank og så aldrig på sin konto. Først på det tidspunkt, hvor revisor skulle bogføre (ultimo oktober 2017), bliver man opmærksom på fejlen. Revisor gør straks anpartshaveren opmærksom på fejlen, der med det samme henvender sig i banken.

Fejloverførslen blev erkendt af banken ultimo oktober 2017. Skatterådet fandt, at det beløb, der var overført fra A ApS til anpartshaveren, skulle behandles efter skattelovgivningens almindelige regler om hævnings uden tilbagebetalingspligt. Skatterådet accepterede altså ikke, at der var tale om en fejlekspedition, selv om banken havde erkendt fejlen.

### Skatteministeren – ændring af reglerne?

”Efterrettelighed” var overskriften, da lovforslaget om indførelse af beskatning af aktionærlån blev fremsat i Folketinget.

Er målet med den indførte beskatning nået – retter aktionærerne sig efter loven?

Det sker fortsat, at en aktionær hæver penge i det af ham ejede selskab, hvor beløbet ikke på udbetalingstidspunktet indberettes som løn osv.

Praksis om beskatning af aktionærlån er meget restriktiv. Formålet med den indførte beskatning var at undgå, at en aktionær skattefrit hævde penge i selskabet iklædt formen af et lån, som ellers skulle have været beskattet som løn eller udbytte.

Aktionæren har efter syv år med denne lovbestemmelse accepteret, at der skal ske beskatning af det lånte beløb én gang. Aktionæren synes dermed, at han retter sig efter loven. Aktionæren finansierer ikke sit privatforbrug ved at låne penge i et selskab i stedet for at hæve skattepligtig løn eller udbytte. Dobbeltbeskatning er svært at acceptere, da der i så fald ikke er meget tilbage til de daglige fornødenheder.

Skatteministeren har udtalt, at det efter hans opfattelse ikke var hensigten med de indførte regler, at en aktionær skulle komme i en situation, hvor der sker dobbeltbeskatning.

Endvidere har skatteministeren i et svar til Skatteudvalget anført, at der er grundlag for at se reglerne efter i sømmene og få analyseret, om det er muligt at undgå den dobbeltbeskatning, som flere rådgivere har sat fokus på.

Skatteministeren udtaler, at han sætter retssikkerheden på skatteområdet meget højt, og at det vil være et skridt i den rigtige retning, hvis skatteministeren og Folketinget kan nå frem til en løsning på dobbeltbeskatningsproblemet. Skatteministeren har igangsat en undersøgelse på området.

Den 12. april 2019 var en flot forårsdag med masser af solskin men ret kølig luft.

Denne forårsdag præsenterede skatteministeren den femte retssikkerhedspakke, hvor overskriften er:

---

### ”Et opgør med urimelige skatteregler”

---

I denne pjece finder man et punkt, der hedder:

---

### ”Lempelse ved situationer med mere end 100 % beskatning”

---

Mon ikke reglerne om beskatning eller måske snarere reparation af beskattede aktionærlån er beskrevet her?

Men nej. Heldigvis kan man så læse, at de mange sager om rette indkomstmodtager, hvor en indkomst er indtægtsført i et af hovedaktionæren ejet selskab, men hvor Skattestyrelsen anser aktionæren for rette indkomstmodtager, måske fremover skal behandles lempeligere end efter gældende praksis, der ofte medfører en beskatning på 100 % eller mere. Om disse sager er anført følgende:

*”Der lægges op til at justere reglerne, så de hårde konsekvenser kan afbødes for de personer, der kommer til at træde forkert. Det er dog samtidig vigtigt, at reglerne justeres på en måde, så de ikke tilskynder til, at der spekuleres i at undgå lønbeskatning”.*

Men i vores stille sind kan vi håbe på, at årsagen til, at aktionærlån ikke er nævnt i pjecen, skyldes, at det analysearbejde, der ifølge skatteministeren er igangsat, endnu ikke har fundet sin afslutning. Samtidig må vi krydse fingre for, at ændring af såvel reparationsmulighederne i sagerne om rette indkomstmodtager som aktionærlånsbeskatningen ikke er afhængig af, hvem der er skatteminister efter folketingsvalget.

# Splitleasing – er der faldgruber?

**Arbejdsgiverbetalt bil, der benyttes privat, betyder beskatning af fri bil. Beskatningens størrelse er uafhængig af omfanget af den private kørsel.**

**Fri bil kan være en dyr løsning, hvis omfanget af den private kørsel er beskedent. Derfor vælger nogle i stedet splitleasing, hvor arbejdsgiver betaler den del af leasingudgifterne, som vedrører erhvervsmæssig kørsel, og medarbejderen betaler for den private kørsel.**

**Medarbejderen undgår herved beskatning af fri bil, men der er faldgruber. Træder man ved siden af, skal medarbejderen alligevel beskattes af fri bil.**

## Hvad er splitleasing?

Hvis en arbejdsgiver leaser en firmabil, som stilles til privat rådighed for en medarbejder, skal medarbejderen beskattes af fri bil.

Splitleasing er en ordning, hvor arbejdsgiveren og medarbejderen hver især indgår en separat aftale med et leasingelskab om at lease den samme bil. Ordningen indebærer, at arbejdsgiveren og medarbejderen hver især betaler præcis den del af de samlede omkostninger til bilen, som vedrører deres respektive andel af bilens kørsel, og at de hver især hæfter økonomisk over for leasingelskabet. Ordningen medfører samtidig, at medarbejderen ikke skal beskattes af fri bil, fordi medarbejderen selv betaler sin private andel af de samlede leasingomkostninger og dermed selv bærer den økonomiske risiko ved splitleasingordningen.

For nogle medarbejdere kan splitleasing være et fordelagtigt alternativ til firmabil eller egen bil.

Reglerne om splitleasing er ikke lovreguleret. I 2001 blev det daværende Ligningsråd bedt om at tage stilling til en konkret forelagt splitleasingordning. Ligningsrådet godkendte den konkrete ordning med den konsekvens, at medarbejderen undgik beskatning af fri bil.

## Krav til en splitleasingordning

En splitleasingordning skal opfylde følgende betingelser:

- Der skal indgås to skriftlige, separate leasingaftaler
- Hver part skal betale leasingydelsen direkte til leasingelskabet
- Leasingelskabet skal afholde samtlige bilomkostninger

- Der skal ske løbende afregning til leasingelskabet
- Der skal løbende føres et detaljeret kilometerregnskab, der viser såvel den erhvervsmæssige som den private kørsel.

## Separate leasingaftaler

Der skal indgås skriftlige, separate leasingaftaler mellem henholdsvis leasingelskab og arbejdsgiver og leasingelskab og medarbejder.

Der skal være vandtætte skotter imellem de to leasingkontrakter.

En selvstændig erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsordningen, kan ikke indgå en splitleasingordning, hvor den ene kontraktpart er virksomheden og den anden ejeren af virksomheden, da det reelt er samme person, der indgår de to leasingkontrakter.

Kravet om to separate uafhængige leasingaftaler har efter praksis også den konsekvens, at aftalerne ikke må indeholde en bestemmelse om, at ved opsigelse af den ene kontrakt ophører den anden kontrakt automatisk.

## Betaling direkte til leasingelskabet

Begge leasingtagere skal betale leasingydelse direkte til leasingelskabet. Arbejdsgiveren kan således ikke betale medarbejderens leasingydelse og efterfølgende opkræve den i forbindelse med lønudbetaling.

De to leasingtagere må i øvrigt kun hæfte for egne forpligtelser overfor leasingelskabet.

## Alle bilomkostninger skal afholdes af leasingelskabet

Alle bilomkostningerne skal afholdes af leasingelskabet. Leverandører skal derfor sende faktura direkte til leasingelskabet, og leverandøren skal modtage betaling direkte fra leasingelskabet.

Efter praksis er der to undtagelser til denne i øvrigt absolute hovedregel.

## Ejerafgift

Det er ikke muligt at få Motorstyrelsen til at sende opkrævingen på ejerafgift til leasingelskabet. Ejerafgiften opkræves hos den, der står registreret som bruger af bilen.





Ejerafgiften er en kendt omkostning, som det er muligt at indregne i fordelingen af de samlede udgifter i splitleasingordningen. Denne udgift vil normalt være en del af drifts-tillægget, som opkræves efter den forventede fordeling mellem privat og erhvervsmæssig kørsel.

Det accepteres, at den registrerede bruger betaler den ejerafgift, der bliver opkrævet. Men det er et krav, at han hurtigst muligt får kvitteringen videreekspereret til leasingelskabet, som refunderer ham udgiften.

#### Ekstraordinære situationer

Opstår der en ekstraordinær situation, hvor det ikke er muligt at få en udgift faktureret direkte til leasingelskabet, kan det accepteres, at en af leasingtagerne afholder udgiften. En sådan situation kunne opstå i forbindelse med kørsel i udlandet, hvor et autoværksted kræver kontant betaling for en udført reparation.

Det er i sådanne situationer et krav, at den af leasingtager betalte udgift så hurtigt som overhovedet muligt refunderes af leasingelskabet og fordeles efter det akkumulerede kørselsregnskab og de akkumulerede betalinger mellem leasingtagerne. Udlægget må altså ikke modregnes i fremtidige leasingydelser.

#### Løbende afregning til leasingelskabet

Rent praktisk beregner leasingelskabet i første omgang de løbende acotobetalinge på grundlag af parternes forventede kørselsbehov, og herefter afregner leasingelskabet eventuelle differencer med hver af parterne på grundlag af det førte kilometerregnskab.

Der skal ske løbende afregning, herunder fordeling af samtlige udgifter i splitleasingordningen, hvilket vil sige den ekstraordinære førstegangsydelse, de ordinære månedlige leasingydelser, driftstillæg mv.

Der har været tvivl om, hvad der menes med løbende afregning, det vil sige hvor ofte, og hvordan afregningen skal foretages.

Praksis er nu helt klar – der skal afregnes hver måned i hele leasingperioden.

Den løbende afregning skal ske på en sådan måde, at betalingerne til enhver tid afspejler fordelingen mellem det faktiske antal kørte kilometer for erhvervsmæssig og

privat kørsel. Dette indebærer, at den månedlige fordeling mellem erhvervsmæssig og privat kørsel skal ske på baggrund af det akkumulerede antal kørte kilometer og de akkumulerede foretagne betalinger i hele leasingperioden.

Det accepteres dog, at eventuelle differencer vedrørende driftsomkostninger opkræves eller godskrives leasingtagerne ved opkrævningen af den sidste leasingydelse. Der kan på dette tidspunkt udestå en endelig afregning af mindre og normalt påregnelige afvigelser af de faktiske afholdte driftsomkostninger i forhold til de budgetterede opkrævede driftsomkostninger. Dette kan være tilfældet, hvis benzinforbruget rent faktisk har været lidt større, end der blev budgetteret med ved leasingaftalernes indgåelse. Det er dog en forudsætning, at der er tale om mindre afvigelser. Ved større ekstraudgifter, som eksempelvis værkstedsbesøg, skal disse indgå i den løbende afregning, når de opstår.

#### Kørselsregnskab

Der skal løbende føres et detaljeret kilometerregnskab, der viser såvel den erhvervsmæssige kørsel som den private kørsel. Kørselsregnskabet skal indeholde:

- Kilometertællerens udvisende ved den daglige kørsels begyndelse og ved dens slutning
- Datoen for kørslen
- Den daglige kørsels fordeling mellem privat og erhvervsmæssig kørsel.
- For den erhvervsmæssige kørsel skal der være angivet bestemmelsessted, herunder ærinder undervejs samt kørselens erhvervsmæssige formål til den enkelte destination.

Skattestyrelsen kan efterprøve fordelingen mellem erhvervsmæssig og privat kørsel. Det er derfor vigtigt, at fordelingen mellem privat og erhvervsmæssig kørsel kan dokumenteres ved kørebog, GPS mv.

Det er uden betydning, om kørebogen udfærdiges på papir eller elektronisk. Det afgørende er, om ovenstående krav er opfyldt. Anvendes en elektronisk kørebog, er det således ikke tilstrækkeligt, at der kun sker registrering af dagens samlede kørsel fordelt mellem privat og erhverv, idet kørselens erhvervsmæssige formål mv. skal være oplyst.

#### Hvad er erhvervsmæssig kørsel?

En vigtig ting at huske er, at der kun kan være tale om erhvervsmæssig kørsel i forhold til en medarbejders

ansættelse hos den arbejdsgiver, der har indgået den erhvervmæssige splitleasingaftale. Det betyder eksempelvis, at erhvervmæssig kørsel i forbindelse med et bijob hos en anden arbejdsgiver er privat kørsel i relation til hovedarbejdsgiveren. Sådan kørsel skal derfor registreres som privat kørsel i forbindelse med splitleasingordningen. Da medarbejderen har egen bil i kraft af splitleasingordningen, kan den sekundære arbejdsgiver refundere den erhvervmæssige kørsel med skattefri kørselsgodtgørelse.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at kørsel til autoværksted, tankstation og lignende skal vurderes i forhold til den kørsel, den sker i tilknytning til. Hvis bilen skal på værksted, og der køres fra den private bolig til den faste arbejdsplads, men bilen afleveres til værkstedet på strækningen mellem boligen og den faste arbejdsplads, er der tale om privat kørsel.

Ved erhvervmæssig kørsel forstås:

- Kørsel mellem hjem og arbejdsplads i op til 60 arbejdsdage inden for de seneste 12 måneder
- Kørsel mellem to eller flere arbejdspladser for samme arbejdsgiver
- Kørsel inden for samme arbejdsplads.

Skattemæssigt er det hovedreglen, at kørsel mellem hjem og arbejde er privat kørsel, og der kan derfor ikke udbetales skattefri kørselsgodtgørelse for denne kørsel. Undtagelsen hertil er den såkaldte 60-dages-regel.

#### *60-dages-reglen*

De første 60 arbejdsdage, hvor en medarbejder kører mellem hjem og en arbejdsplads, er der tale om erhvervmæssig kørsel. Fra arbejdsdag nr. 61 er kørslen privat, fordi arbejdspladsen herefter anses for at være en fast arbejdsplads. Hvis medarbejderen en dag kun kører den ene strækning, vil denne kørsel alligevel tælle som en arbejdsdag. Det er kun kørsel, hvor "bopælen er i den ene ende", der tæller med i de 60 dage. Weekender, feriedage og sygedage bliver ikke medregnet i de 60 arbejdsdage, men de afbryder heller ikke 60-dages-perioden. Ved optællingen af de 60 arbejdsdage på den enkelte arbejdsplads medregnes alle dage, hvor medarbejderen har befordret sig mellem bopælen og arbejdspladsen. Det betyder, at hvis en medarbejder eksempelvis de første 60 arbejdsdage har anvendt offentlige befordringsmidler til transporten mellem bopælen og arbejdspladsen, kan der ikke udbe-

tales skattefri kørselsgodtgørelse fra og med arbejdsdag nr. 61.

Ved optælling af kørsel mellem hjem og en arbejdsplads skal antallet af arbejdsdage i de forudgående 12 måneder lægges sammen. Optællingen afbrydes, hvis medarbejderen arbejder mindst 60 på hinanden følgende dage på en eller flere andre arbejdspladser, inden medarbejderen igen kører mellem hjem og den første arbejdsplads. En arbejdsplads kan altså blive "midlertidig" igen, hvis medarbejderen udfører arbejde i mindst 60 arbejdsdage på andre arbejdspladser uden at indfinde sig på den første arbejdsplads.

Kørsel fra en arbejdsplads til en anden arbejdsplads og tilbage igen eller videre til en tredje arbejdsplads tæller ikke med i 60-dages-reglen, fordi kørsel mellem arbejdspladser altid er erhvervmæssig kørsel. Det er dermed muligt at komme på samme arbejdsplads i mere end 60 dage, uden at arbejdspladsen bliver fast, hvis blot kørslen ikke sker direkte fra hjemmet til arbejdspladsen eller omvendt.

60-dages-reglen gælder også for nyansatte medarbejdere på en fast arbejdsplads. De første 60 arbejdsdages kørsel mellem hjemmet og en ny arbejdsplads er altid erhvervmæssig, og arbejdsgiveren kan derfor udbetale skattefri kørselsgodtgørelse. Det må blot ikke ske ved en brutto-lønsnedgang.

#### *Kørsel mellem flere arbejdspladser*

Kørsel mellem to eller flere arbejdspladser for samme arbejdsgiver er altid erhvervmæssig kørsel.

Uanset hjemmearbejdsplads eller lignende kan kørsel mellem hjemmet og en arbejdsplads aldrig betragtes som kørsel mellem to arbejdspladser, og der er derfor tale om kørsel mellem bopæl og arbejdsplads uden mulighed for at modtage skattefri kørselsgodtgørelse.

#### *Kørsel inden for samme arbejdsplads*

Kørsel inden for samme arbejdsplads, eksempelvis et skovområde, betragtes altid for erhvervmæssig kørsel.

#### **Beskatning af fri bil trods splitleasingaftale**

Opfylder splitleasingordningen ikke de gældende krav, vil konsekvensen normalt være, at medarbejderen beskattes efter de almindelige regler for fri bil. Det skattepligtige beløb for fri bil nedsættes da med egenbetaling, nemlig de

leasingydelser som medarbejderen har betalt til leasing-selskabet.

#### Hovedaktionærer

Der gælder samme skatteregler for hovedaktionærer som for andre medarbejdere. Men praksis viser dog på flere områder, at dokumentationskravene er skærpet for hovedaktionærer.

En arbejdsgiver vil alt andet lige normalt påse, at en medarbejder med en splitleasingordning fører et korrekt

kørselsregnskab i relation til fordelingen mellem erhvervs-mæssig og privat kørsel. Samme kontrol er som oftest ikke eksisterende, når der er tale om en hovedaktionær. Derfor er det yderst vigtigt, at en hovedaktionær er særdeles omhyggelig, når kørebogen skal føres, herunder ikke mindst underliggende bilag som dokumentation for, at kørslen har været erhvervsmæssig

Men det er et krav til alle, at kørebogen føres med punkt-lighed.



# Hvor svært kan det være?

**Legalitetsprincippet og muligheden for forudberegnelighed er vigtige elementer i borgernes retssikkerhed. Det er også indlysende, at et samfund ikke kan acceptere, at der sker skatteudhuling og indkomstoverflytning.**

**I de senere år har man i Danmark og også internationalt udfoldet mangfoldige bestræbelser for at forhindre, at skattebasen eroderes. Artiklen omhandler nogle af de metoder, man har til rådighed.**

**Konklusionen er, at kampen mod skatteflugt er så politisk vigtig, at man i realiteten har accepteret, at borgerne må leve med lidt større retsusikkerhed.**

**Det er ikke altid let at finde frem til, hvad der er gældende ret på et bestemt område. Den politiske kamp mod skatteflugt gør det endnu sværere!**

## Bekæmpelse af skatteflugt

I de senere år har der i Danmark og internationalt været betydeligt fokus på skatteflugt. Målet er blandt andet at få sikret indkomstgrundlaget, så beskattningen sker, hvor værdierne er skabt.

Den stigende internationalisering, hvor grænseoverskridende aktiviteter bliver mere og mere udbredt, har været og er et gode, fordi handel på tværs af grænserne skaber større velstand. Ulempen er, at det også bliver lettere at tilrettelægge aktiviteterne på en sådan måde, at skattebetalingen bliver så lille som mulig. Dette kan ske ved at skjule indtægter, det vil sige egentlig kriminell virksomhed. Dette kan også ske ved raffinerede konstruktioner, som ikke er kriminelle, men hvor resultatet alligevel indebærer lavere beskattning, det vil sige skatteflugt.

Der findes flere forskellige aftalegrundlag, der sikrer oplysninger fra udenlandske banker, skattemyndigheder mv.:

- Dobbeltbeskatningsoverenskomster
- OECD
- TIEA.

## Dobbeltbeskatningsoverenskomster

Det oprindelige – og i lang tid eneste – aftalegrundlag var dobbeltbeskatningsoverenskomster. Formålet med en dobbeltbeskatningsoverenskomst er at fastlægge de enkelte landes beskattingsret til forskellige indkomster og sikre, at der ikke sker dobbeltbeskatning.

I overenskomsterne er der normalt også regler om, at landene skal udveksle oplysninger om skatterrelevante forhold og i det hele taget yde hinanden administrativ bistand. Der er indgået en lang række dobbeltbeskatningsoverenskomster, men en overenskomst forudsætter, at der er en vis erhvervmæssig aktivitet mellem de to lande, og at begge lande er interesseret i at indgå en aftale.

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

## OECD

Også OECD har bidraget til at bekæmpe skatteflugt, nemlig med en konvention fra 1992 om gensidig bistand i skattesager. Denne bistandskonvention omfattede oprindeligt medlemslandene, men fra 2010 blev den ændret, så også ikke OECD-lande kan tilslutte sig den. Adskillige lande har tilsluttet sig 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

TIEA (Tax Information Exchange Agreements) blev etableret i 2007, og Danmark har indgået en lang række aftaler siden da. Fordelen ved en TIEA er, at man ikke behøver at indgå en fuld dobbeltbeskatningsoverenskomst for at få adgang til oplysninger. En overenskomst indgås typisk ikke, hvis der ikke er nogen nævneværdig erhvervmæssig 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 sort-listet. Presset på skattelylandene er efterhånden stort!

---

## ”EU er også aktive på skatteflugtsområdet”

---

Også EU har været meget aktive i bekæmpelsen af skatteflugt. Der eksisterer et direktiv om administrativt samarbejde.





bejde, og rentebeskatningsdirektivet har været og er et effektivt instrument. Efter dette direktiv skal de forskellige landes skattemyndigheder videregive oplysninger om de foregående års rentebetalinger fra det pågældende land til de relevante øvrige lande. Dertil kommer direktiver til bekæmpelse af hvidvask.

### Multilateral konvention

Den 28. marts 2019 vedtog Folketinget en multilateral konvention, hvor målet er at hindre skatteudhuling og overskudsflytning. Konventionen giver mulighed for, at landene på en enkel måde kan tilpasse deres dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Forhandling af dobbeltbeskatningsoverenskomster eller ændringsprotokoller er en tids- og ressourcekrævende proces, hvilket betyder, at de normalt ikke løbende opdateres.

Den multilaterale konvention giver mulighed for, at allerede gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster kan ændres med henblik på forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning, når der er enighed mellem landene herom, uden at det i hvert enkelt tilfælde er nødvendigt at forhandle en ændringsprotokol, hvor uenighed om andre emner kan betyde, at der ikke ændres noget som helst.

At det kan tage tid at ændre en dobbeltbeskatningsoverenskomst, illustreres af Danmarks opsigelse af overenskomsten med Frankrig i 2007. Opsigelsen skete, fordi Danmark ønskede at beskatte pensionsudbetalinger til personer bosat i Frankrig, og denne ændring var Frankrig ikke enig i. I 2019 har skatteministeren meddelt, at der er indgået en principaftale om beskatning af pensioner. Vejen er nu banet for at få indgået en ny dobbeltbeskatningsoverenskomst mere end 12 år efter opsigelsen.

Nogle af de overenskomster, som Danmark har indgået, indeholder bestemmelser om begrænsning af de fordele, som overenskomsten giver adgang til – "Limitation of Benefits", de såkaldte LOB-bestemmelser. LOB-bestemmelser har til formål at hindre utilsigtet anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten – ofte kaldet "treaty shopping". LOB-bestemmelserne skal opfange "kunstige" konstruktioner og arrangementer, som alene er etableret med det hovedformål at opnå de lempelser og andre fordele, som en dobbeltbeskatningsoverenskomst giver adgang til, uden at der ligger reelle økonomiske forhold bag.

Med den multilaterale konvention er det ikke nødvendigt at få genforhandlet en dobbeltbeskatningsoverenskomst for at få indsat LOB-bestemmelser mv., når blot det enkelte overenskomstland tiltræder konventionen. Da ikke mange lande er modstandere af at hindre skatteudhuling og indkomstoverflytning, må det forventes, at hovedparten af de lande, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, tiltræder konventionen. Tiden må vise, hvor mange lande, der tiltræder og på hvilket tidspunkt, da det er afgørende for, hvornår Danmark og det andet land kan anvende bestemmelserne i den multilaterale konvention.

### Udveksling af oplysninger

Det helt centrale i bekæmpelse af skatteflugt er udveksling af oplysninger. Som nævnt har en række klassiske skattelejlande accepteret udveksling af oplysninger af skattemæssig relevans. Det kræver ofte et betydeligt politisk pres at få disse lande til at samarbejde, men det lykkes. Det er svært at melde sig ud af verdenssamfundet.

Udveksling af oplysninger er et effektivt middel. I Danmark sender Skattestyrelsen, når oplysninger fra udlandet kommer frem, breve til borgerne, hvor overskriften er "Er dine udenlandske forhold registreret korrekt?" I brevet fortæller Skattestyrelsen, at man har fået visse oplysninger og anmoder om en forklaring. Der behøver ikke at være noget galt! Det kan i øvrigt anbefales at kontrollere om de oplysninger, som Skattestyrelsen har modtaget, er korrekte.

I Danmark sker beskatning af personer efter et globalindkomstprincip, hvilket betyder, at også udenlandsk indkomst skal selvangives i Danmark. Det ses ofte, at man har glemt at selvangive udenlandsk indkomst i Danmark. Er indkomsten også beskattet i udlandet, tages der typisk højde herfor ved den danske skatteberegning, således at der ikke sker dobbeltbeskatning.

Der er altså en lang række konventioner, direktiver og aftaler, der betyder, at Skattestyrelsen får en række oplysninger fra udlandet til brug for kontrol af den selvangivne indkomst.

Selv om alle oplysninger er til stede, er det på anden måde muligt at flytte overskud fra et land til et andet. Dette illustreres af beneficial owner-sagerne.



## Beneficial owner-sagerne

Der har i årevis verseret en række sager om de skattemæssige problemer i forbindelse med, hvem der skulle anses for at være den retmæssige ejer, de såkaldte beneficial owner-sager.

Nærmere bestemt drejede det sig om renter og/eller udbytte fra danske datterselskaber til moderselskaber hjemmehørende i andre EU-medlemsstater. De ultimative ejere var imidlertid udenlandske kapitalfonde (det vil sige investorer heri) eller moderselskaber hjemmehørende i et skattelyland (Bermuda og Cayman Islands).

Det skattemæssige problem var herefter, om det danske datterselskab havde været forpligtet til at indeholde kildeskat af de betalte renter og udbytter, eller om der ikke var hjemmel til at kræve skat af disse betalinger. Et yderligere problem var, om retsstillingen var afhængig af, om der var tale om renter eller udbytter.

Problemstillingen er ikke blot af teknisk karakter. Problemet var og er af stor økonomisk betydning, og emnet var derfor tidligt på den politiske dagsorden. Der er nemlig tale om et skatteundgåelsesproblem, hvor beskatningen af renter og udbytte ved hjælp af diverse selskabskonstruktioner kanaliseres fra højskattelande til lavskattelande eller helst lande, hvor der ingen beskatning er af renter og udbytte.

Efter rente-/royaltydirektivet og moder-/datterselskabsdirektivet er betaling af renter og udbytte fra et dansk selskab til et moderselskab i et andet EU-land skattefrit. Da skattemyndighederne blev opmærksom på, at de betalte renter og udbytter i visse tilfælde blev kanaliseret videre til et skattelyland eller en kapitalfond, greb man ind. Skattemyndighederne statuerede i disse tilfælde, at den umiddelbare modtager af udbyttet/renterne, det vil sige moderselskabet i det andet EU-land, ikke skulle anses for den retmæssige ejer (beneficial owner). De udbyttebetalende datterselskaber hæftede derfor for den manglende indeholdte kildeskat.

Landsskatteretten sondrede mellem de to direktiver. Rente-/royaltydirektivet indeholdt en beneficial owner-klausul, hvorfor Landsskatteretten gav skattemyndighederne medhold i, at der skulle indeholdes kildeskat af rentebetalingerne. Moder-/datterselskabsdirektivet indeholdt derimod ikke en sådan klausul, hvorfor Landsskatteretten var af den opfattelse, at Danmark ikke havde

hjemmel til at kræve kildeskat af udbyttebetalingerne. Dette var i overensstemmelse med en dom fra EU-Domstolen fra 2007 (Kofoed-sagen), hvor det blev fastslået, at retssikkerhedsprincippet tilsagde, at et direktiv ikke i sig selv kan skabe forpligtelser for borgerne.

Sagerne blev indbragt for landsretterne, der stillede en række spørgsmål til EU-Domstolen om fortolkningen af direktiverne.

## En generel omgåelsesklausul

Imens skete der noget på Christiansborg.

Spørgsmålet om at indføre en generel omgåelsesklausul i intern dansk skatteret har været diskuteret i årtier. Man veg tilbage herfor af flere grunde. Det blev anført, at der ikke var behov for det. Professor Jan Pedersen påpegede i sin disputats fra 1989, at der i domstolspraksis eksisterede en ulovbestemt realitetsgrundsætning, efter hvilken man tilsidesatte eller korrigerede tomme og kunstige skattebetingede dispositioner for i stedet at knytte beskatningen til de reelle økonomiske og faktiske dispositioner.

Endvidere er det meget vanskeligt at udforme en omgåelsesklausul, så den ikke fører til en arbitrær beskatning. Under alle omstændigheder fører en omgåelsesklausul til mere retsikkerhed, idet en begunstigende lovbestemelses anvendelsesområde kan begrænses af en omgåelsesklausuls uklare og ukonkrete kriterier.

Men problemerne med sagerne om beneficial owner og andre tilfælde af skatteflugt gjorde, at Folketinget i 2015 gennemførte en generel omgåelsesklausul i ligningslovens § 3. Omgåelsesklausulen skal forhindre, at moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet, fusions-skattedirektivet og de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster misbruges til at omgå beskatning for selskabers grænseoverskridende transaktioner.

Efter omgåelsesklausulen er der tale om omgåelse, hvis et eller flere ikke-reelle arrangementer, hvor hovedformålet eller et af hovedformålene er at opnå en skattefordel, virker i strid med direktivernes formål om at fjerne international dobbeltbeskatning samt resulterer i dobbelt ikke-beskatning. Er dette tilfældet, nægtes de fordele, der ellers følger af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og de tre direktiver. Dette betyder, at en ellers skattefri disposition bliver skattepligtig.

Omgåelsesklausulen skal således anvendes til at tilside-sætte transaktioner, der ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. De er udelukkende tilrettelagt af skattemæssige årsager.

Det er en forudsætning for at bringe klausulen i anvendelse, at Skatterådet godkender anvendelsen i den enkelte sag.

Fra og med 2019 er denne omgåelsesklausul erstattet af en bredere klausul, som også finder anvendelse på rent nationale transaktioner og tillige omfatter personer. Dette skyldes det såkaldte skatteundgåelsesdirektiv.

### **EU-Domstolen – beneficial owner-sagerne**

Men sagerne ved EU-Domstolen gik sin gang.

Der var mellem parterne enighed om, at princippet om rette indkomstmodtager eller en realitetsgrundsætning ikke kunne anvendes af de danske myndigheder i disse sager.

Som nævnt er der i rente-/royaltydirektivet en beneficial owner-klausul, medens dette ikke er tilfældet i moder-/datterselskabsdirektivet.

Begge direktiver indeholder imidlertid det EU-retlige princip om retsmisbrug, som i korte træk går ud på, at et direktiv fra EU ikke er til hinder for, at de enkelte lande kan have interne bestemmelser for at hindre svig og misbrug af direktivet.

Selskaberne gjorde gældende, at anvendelsen af dette misbrugsprincip forudsatte, at det var gennemført nationalt, og dette var ikke sket i Danmark.

EU-Domstolen kom frem til, at en gennemførelse i national lovgivning (eller i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne) ikke er nødvendig for at nægte direktivernes fordele i tilfælde, hvor der foreligger retsmisbrug.

EU-medlemsstaterne kan ikke forhindre deres borgere og selskaber i at udnytte fordele i EU-direktiverne, men hvis der sker misbrug af direktiverne, eksempelvis ved at flytte beskatning til et skattelyland, kan medlemslandene gribe ind. Den danske stat vandt altså sagerne ved EU-Domstolen. De danske selskaber kan altså ikke slippe for at indeholde kildeskat af renter og udbytte til et moderselskab i et andet EU-land trods direktivernes ordlyd, når moderselskabet

kanaliserer renter/udbytte videre til lavskattelende eller kapitalfonde.

### **Retssikkerhedsmæssige udfordringer**

Hvad er konsekvenserne af EU-Domstolens afgørelse i beneficial owner-sagerne?

Det er ikke så nemt at svare på. Man kan selvfølgelig hævde, at indførelsen af omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3 var overflødig. Men den bliver næppe afskaffet på grund af eksistensen af skatteundgåelsesdirektivet. Og dertil kommer, at skatteflugt i bred forstand har stor politisk bevågenhed i Danmark og andre steder. Det er kommet for dagens lys, at meget store beløb ikke er kommet til beskatning, i hvert fald ikke i de lande, hvor de skattebetingede aktiviteter har fundet sted. Så den politiske tankegang vil givet være, at en generel omgåelses-klausul er god at have i beredskab, hvis der skulle opstå nye raffinerede arrangementer.

Men dommene fra EU-Domstolen og omgåelsesklausulen – som jo nu fra 2019 ikke kun er anvendelig for selskaber med grænseoverskridende aktiviteter, men også er anvendelig for fysiske personer og for rent nationale transaktioner – vil efterhånden få betydning for selve lovgivningsprocessen og for skattemyndighedernes retsanvendelse. Den vil dermed også få betydning for borgerne og deres rådgivere.

Som en konsekvens af de subjektive vurderinger, der indgår i omgåelsesklausulen – der opnås en skattefordel, som virker mod indholdet af eller formålet med gældende skatteret – vil der efterhånden opstå et pres på lovgivningsmagten om nøje at præcisere, hvad intentionerne har været og især tydeligt anføre, hvor grænserne går, altså hvad der ikke er omfattet.

Bemærkningerne til lovforslag må antages at blive endnu mere ordrige, end tilfældet er i dag. Man må da håbe, at der så også reelt står mere.

Skattemyndighederne har til opgave at opkræve den skat, der er hjemmel til at opkræve – hverken mere eller mindre. Skattestyrelsen skal altså i fremtiden også vurdere, om det er muligt at anvende omgåelsesklausulen. Det er dog Skatterådet, der skal træffe den endelige afgørelse herom.

Borgere og rådgivere kommer til at agere i en mere usikker verden.

Lovgivningen er i forvejen kompleks, ligesom der kan være tvivl om fortolkningen og rækkevidden af en lovbestemmelse. Nu skal man også leve med, at den måde, man har arrangeret sine forhold på, kan blive angrebet med en påstand om, at man opnår en skattefordel, som ikke er i harmoni med lovgivers hensigt.

Rådgiverne har samme problem. Et forbehold for de skattemæssige konsekvenser vil oftere end i dag blive aktuelt, hvilket selvfølgelig er utilfredsstillende.

Men når den politiske virkelighed er, at lovgiver med åbne øjne giver køb på retssikkerheden og accepterer,

at lovgivningen bliver mindre forudsigelig, må rådgivere i deres rådgivning kantstille baggrunden for dette, nemlig at bekæmpelse af skatteflugt og kreative skatteundgåelseskoncepter står højt på den politiske dagsorden. Man skal for at være sikker holde sig på betryggende afstand af aggressiv skatteplanlægning eller anmode Skatterådet om et bindende svar.

Borgerne og virksomhederne vil ofte have svært ved at forstå dette. De ønsker et hurtigt og klart svar på et setup eller det, der er mindre, men må mødes med svaret:

JA, SÅ SVÆRT KAN DET VÆRE.



# Brexit – betydningen for moms og told

**Storbritannien forlader, som det ser ud på nuværende tidspunkt, EU senest den 31. oktober 2019. EU og Storbritannien forhandler om en udtrædelsesaftale, der skal formulere betingelserne og reglerne for, hvordan briterne skal forlade EU. Indgås der en aftale, vil Storbritannien udtræde af EU til den 1. i efterfølgende måned, og der vil være en overgangsperiode på minimum to år, hvor reglerne for samhandel mellem EU og Storbritannien vil være uændret. Indgås der ikke en aftale, overgår Storbritannien den 31. oktober 2019 til at være et såkaldt tredjeland i forhold til EU. I så fald vil de generelle moms- og toldregler for handel med lande uden for EU blive gældende. Det kan få stor betydning for danske virksomheders forhold, og det kan kræve forberedelse inden den 31. oktober 2019.**

## Varehandel

Når en virksomhed i Danmark sælger en vare og sender den til en virksomhed i et tredjeland, som Storbritannien vil blive uden en udtrædelsesaftale, er der tale om eksport, og så skal virksomheden følge told- og skattereglerne herfor. Det betyder, at virksomheden skal registreres som eksportør, hvilket ikke er nødvendigt ved handel med EU-lande. Der skal ske en eksportangivelse af varen i e-Exportsystemet. Desuden skal virksomheden anføre værdien af salget i momsangivelsens rubrik C og ikke rubrik B. Kravet om indsendelse af EU-salgsangivelse (listeangivelse) bortfalder. En eventuel afregning af told påhviler kunden. Samtidig bortfalder kravet om, at kunden skal være momsregistreret.



Hvis en dansk virksomhed køber en vare og får den sendt fra en leverandør i et tredjeland, er der tale om import. Det betyder, at virksomheden skal registreres som importør. Der skal ske en angivelse og en fortoldning i Importsystemet, og der skal betales importmoms og eventuelt told, alt efter om varen er pålagt told eller ej. Modsat køb fra andre EU-lande skal værdien af købet ikke anføres på momsangivelsen.

Både for så vidt angår salg til Storbritannien og køb fra Storbritannien kan det være hensigtsmæssigt ikke at være afhængig af leverancer umiddelbart efter udtrædelsesdatoen, idet der meget tænkeligt vil opstå store system- og procedurmæssige problemer. Indkøb til lager i Danmark eller fremsendelse til Storbritannien inden udtrædelsesdatoen bør således overvejes.

### Tjenesteydelser

Ved handel med tjenesteydelser er man ikke som ved fysiske varer afhængig af eksportangivelse eller fortoldning. Dette gør, at der ikke vil være de store ændringer i relation til salg/køb af tjenesteydelser i forbindelse med Storbritanniens udtræden uden en aftale.

Ved salg af tjenesteydelser fra Danmark til virksomheder i Storbritannien vil hovedreglen efter Storbritanniens udtræden fortsat være, at der ikke skal afregnes dansk moms. Værdien af salget skal ikke længere angives i rubrik B, men i rubrik C på momsangivelsen. Kravet om indsendelse af EU-salgangivelse (listeangivelse) bortfalder.

Når der købes tjenesteydelser fra Storbritannien, vil hovedreglen fortsat være køb uden moms og angivelse af 25 % dansk moms efter reglen om omvendt betalingspligt/reverse charge. Modsat køb fra andre EU-lande skal værdien af købet ikke anføres på momsangivelsen.

Der ses ikke at ville opstå særlige system- og procedurmæssige problemer ved handel med tjenesteydelser. Der vil således primært være tale om visse konterings- og bogføringsmæssige ændringer.

### Momsregistrering

Der findes i dag danske virksomheder, som er momsregistreret i Storbritannien, og britiske virksomheder, som er momsregistreret i Danmark, eksempelvis fordi de har et varelager i Storbritannien/Danmark, hvorfra de sælger

varer, eller fordi de er registreringspligtige som følge af de særlige regler for fjernsalg af varer.

Det er uvist, hvad der skal ske med de danske virksomheder, som i dag er momsregistreret i Storbritannien, eftersom deres status afhænger af de fremtidige britiske momsregler.

For så vidt angår de britiske virksomheder, der er momsregistreret i Danmark, vil de formentlig blive ramt af kravet om at skulle registreres i Danmark ved en herboende repræsentant, således som reglerne er for andre virksomheder fra lande uden for EU, som Danmark ikke har en aftale med om gensidig bistand svarende til reglerne i EU.

En momsregistrering som følge af de særlige regler for fjernsalg af varer vil som udgangspunkt ikke længere være nødvendig, eftersom den kun er gældende for handel mellem EU-lande. Ved fjernsalg forstås salg af varer, hvor varerne direkte eller indirekte forsendes eller transporteres af sælgeren eller på dennes vegne til en privatperson i et andet EU-land, det vil sige typisk internetsalg. En virksomhed er dog kun forpligtet til at lade sig momsregistrere i det EU-land, hvortil varen sendes eller transporteres, når der sælges punktafgiftspligtige varer, eller visse beløbsgrænser bliver overskredet ved fjernsalget.

### Momsrefusion

Danske virksomheder, som har afholdt udgifter i Storbritannien og betalt britisk moms, kan anmode om refusion af den betalte moms.

En anmodning om refusion af moms afholdt i andre EU-lande skal indgives via Skattestyrelsens hjemmeside senest den 30. september i kalenderåret efter refusionsperioden.

Det kan være en idé snarest muligt at anmode om refusion af betalt britisk moms i 2017, således at sagsbehandlingen i bedste fald kan afsluttes inden Storbritanniens udtræden. Samtidig kan der også anmodes om refusion af betalt britisk moms i 2018, når bare der anmodes om refusion for en periode på minimum tre måneder.

Det er under alle omstændigheder væsentligt at være opmærksom på, om udgifter afholdes før eller efter Storbritanniens udtræden.

## Momsfradrag ved køb af mad og drikke

En virksomhed kan som hovedregel ikke fratække moms af udgifter til mad og drikke på sin momsangivelse. Der findes dog væsentlige undtagelser, hvorefter blandt andet

moms af restaurationsudgifter kan fratrækkes delvist, mens moms af udgifter til servering i forbindelse med møder, overarbejde mv. kan fratrækkes fuldt ud.





## Restaurationsudgifter

Der er fradragsret for ¼ af momsen af restaurationsudgifter, når udgifterne hertil er af "strengt erhvervsmæssig karakter". Det betyder, at en momsregistreret virksomhed kan fratække moms af udgifter ved bespisning af kunder, leverandører og personale "ude i byen", når bespisningen sker på en restaurant, café, kro eller lignende. Moms af udgifter til køb af mad og drikke i en kiosk eller på en tankstation kan derimod ikke fratækkes.

Når en medarbejder er på forretningsrejse, kursus eller lignende, vil virksomheden således have fradragsret for ¼ af momsen af restaurationsudgifter i den forbindelse. Daglig bespisning af medarbejdere på restaurant anses derimod ikke for strengt erhvervsmæssig.

Hvis der i forbindelse med overnatning på hotel afholdes udgifter til morgenmad, kan ¼ af momsen vedrørende morgenmaden fradrages. Det er dog en betingelse, at hotellet har specificeret værdien af morgenmad på fakturaen. Hvis værdien af morgenmaden ikke er specificeret, anser Skattestyrelsen fakturaen for at være ugyldig, og dermed kan ingen del af momsen fradrages, heller ikke momsen vedrørende overnatning.

Moms af udgifter til personalefester, julefrokoster mv., som afholdes på en restaurant, berettiger ligeledes til momsfradrag med ¼ af momsbeløbet, også i de tilfælde hvor ægtefælle/ledsager deltager.

## Mødeservering

En virksomhed har fuld fradragsret for moms af udgifter til servering af mad-/drikkevarer til både forretningsforbindelser og personale under møder mv. i virksomhedens egne lokaler under følgende forudsætninger:

- Mad/drikke skal serveres i virksomhedens egne lokaler. Om maden er produceret i egen kantine eller købt fra en cateringvirksomhed, smørrebrødsforretning, pizzeria, supermarked eller lignende, er uden betydning. Som egne lokaler anses ifølge en ny afgørelse fra Skatterådet også det tilfælde, hvor virksomheden drives fra lejede lokaler, hvor der er adgang til at benytte ejendommens fællesarealer/fællesfaciliteter, som blandt andet omfatter adgang til mødelokaler og serveringskantine.

- Mad/drikke skal serveres i tilknytning til et møde med et fagligt/erhvervsmæssigt indhold, hvilket eksempelvis kan dreje sig om:
  - møder med kunder, leverandører og andre samarbejdspartnere
  - interne møder, herunder projektgruppemøder, afdelingsmøder, direktionsmøder, temadage og lignende
  - interne kurser og seminarer.

Derimod er der ikke fradragsret for servering af mad og drikke i forbindelse med et selskabs generalforsamling.

## Overarbejdsservering

Virksomheder har fuld fradragsret for moms af udgifter til bespisning af personale i forbindelse med konkret, uvarslet, beordret overarbejde.

Dette gælder eksempelvis landbrugsvirksomheder, der kan opnå momsfradrag ved bespisning af virksomhedens medarbejdere i forbindelse med overarbejde i spidsbelastningsperioder (høstarbejde og lignende). Det skyldes, at det ofte ikke er muligt at planlægge overarbejdet med mere end få timers frist, hvorved der er tale om uvarslet overarbejde. En revisions- og rådgivningsvirksomhed kan derimod ifølge en afgørelse fra Landsskatteretten ikke opnå momsfradrag i forbindelse med udgifter til bespisning af medarbejdere i forbindelse med overarbejde, eksempelvis i perioder op til fristen for kunders aflevering af årsregnskaber.

I den konkrete sag var medarbejderne i visse tilfælde mindst dagen i forvejen klar over, at de muligvis skulle udføre overarbejde. Endvidere kunne en del af overarbejdet ikke anses for at være beordret af virksomheden, men betinget af arbejdets og de enkelte opgavers karakter. Overarbejde, der er aftalt eller efterfølgende accepteret af medarbejderens leder, kan ikke anses for at være beordret overarbejde. Landsskatteretten fandt ikke, at den del af det udførte overarbejde, hvor medarbejderen mindst dagen i forvejen var klar over, at denne muligvis skulle udføre overarbejde, og hvor overarbejde efterfølgende var accepteret af den ansattes leder, kunne anses for at være konkret, uvarslet, beordret overarbejde.

Ved konkret, uvarslet, beordret overarbejde forstås således overarbejde, der er beordret af virksomheden og er varslet samme dag, som overarbejdet skal finde sted, således at medarbejderne ikke har haft mulighed for at indrette sig herpå.

# Ny lovgivning

## Udlejning af helårsbolig til ferie- og fritidsformål

Folketinget har vedtaget en øvre grænse for, hvor mange dage man må udleje sin helårsbolig, når der er tale om lejlighedsvis udlejning af en bolig, som man også selv bruger.

### Skatteregler for værelsesudlejning mv.

Ved værelsesudlejning eller udlejning af en helårsbolig i en del af året kan der anvendes en skematisk model (et skattefrit bundfradrag), når det skattepligtige resultat skal opgøres. I 2019 og 2020 kan udlejer vælge mellem to skematiske modeller.

#### Model 1

Ved udlejning af egen bolig udgør det skattefrie bundfradrag 1,33 % af årets offentlige ejendomsvurdering, dog minimum 24.000 kr. Det betyder, at årets skattefrie bundfradrag for ejendomme, der er vurderet til 1,8 mio. kr. eller derunder, udgør 24.000 kr. Er der tale om en lejet bolig eller en andelsbolig, udgør det skattefrie bundfradrag 2/3 af den samlede årlige husleje eller boligafgift.

#### Model 2

Det skattepligtige resultat opgøres som bruttolejeindtægten reduceret med et bundfradrag på 28.600 kr. (2019), og en overskydende indkomst nedsættes med et standardfradrag på 40 %. Reglerne er de samme for ejere, lejere og andelsbolighavere.

### Begrænsning i dageantal for udlejning

Fra og med den 1. maj 2019 er der fastsat grænser for omfanget af udlejningen af den fulde helårsbolig til ferie- og fritidsformål. Antal udlejningsdage inden den 1. maj 2019 medregnes ikke i de maksimalt tilladte antal udlejningsdage.

Fast ejendom, som tjener til ejerens eller brugerens helårsbolig, må højst udlejes (udlejning af hele boligen) i 30 dage pr. kalenderår.

Anvender ejeren/brugeren en udlejningsformidler, der automatisk indberetter udlejningsindtægten til Skattestyrelsens indkomstregister, vil det være tilladt at udleje i op til 70 dage pr. kalenderår. De enkelte kommuner kan vælge at hæve grænsen på 70 dage til 100 dage.

I perioden frem til at en digital indberetningsløsning for udlejningsformidlere er på plads, gælder der ikke nogen 30-dages regel. Det betyder, at det er tilladt at udleje

boligen i op til 70 dage om året, uanset om udlejningen sker privat eller gennem Airbnb eller andre udlejningsformidlere. Den digitale indberetningsløsning forventes at være færdig med udgangen af 2020.

### Værelsesudlejning

Værelsesudlejning er ikke omfattet af den maksimale grænse for udlejning. Det betyder, at man år efter år kan udleje et eller flere værelser i helårsboligen til studerende og andre, der mangler en bolig.

Retten til at udleje hele boligen i op til 70 dage pr. kalenderår ved udlejning gennem Airbnb m.fl. nedsættes til 30 dage, hvis der i samme kalenderår sker udlejning af værelser, når værelsesudlejningen ikke sker gennem en formidler, der skal indberette udlejningen til Skattestyrelsen.

Også denne regel får først betydning, når den digitale indberetningsløsning er en realitet, hvilket formentligt er fra og med den 1. januar 2021.

### Airbnb – indberetning fra og med den 1. juli 2019

Fra og med den 1. juli 2019 indberetter Airbnb udlejningsindtægter til Skattestyrelsen.

*Lov om ændring af lov om sommerhuse og camping mv. (L 188) blev vedtaget den 4. april 2019.*

### Skattefrie seniorpræmie

Folketinget har vedtaget, at personer, der bliver på arbejdsmarkedet, efter de har nået folkepensionsalderen, under visse betingelser kan få en skattefri præmie af staten på 30.000 kr.

Den skattefrie seniorpræmie får personer:

- hvor der på fødselsattesten står den 1. januar 1954 eller en senere dato, og
- som arbejder mindst 1.560 timer i de første 12 måneder, efter folkepensionsalderen er nået.

De 1.560 løntimer svarer til minimum 30 timer ugentligt. Det er ikke et krav, at der arbejdes i samtlige 12 måneder, efter man er blevet folkepensionist. Har man en arbejdsuge på 37 timer, kan perioden således være kortere end 12 måneder.

Den skattefrie seniorpræmie er til såvel lønmodtagere, honorarmodtagere som selvstændigt erhvervsdrivende.



Der er fastsat regler for omregning af overskud af virksomhed mv. til antal løntimer.

Det er Udbetaling Danmark, der skal administrere ordningen. For lønmodtagere vil antal løntimer være indberettet, og præmien udbetales derfor automatisk, når betingelserne er opfyldt. Selvstændigt erhvervsdrivende og honorarmodtagere skal derimod ansøge om seniorpræmien.

For personer, der er født i perioden 1. januar – 30. juni 1954, er folkepensionsalderen 65 ½ år. Disse personer skal derfor allerede i 2019 tage stilling til, om det er attraktivt at blive på arbejdsmarkedet i minimum 1.560 timer efter opnåelse af pensionsalderen og dermed få en skattefri præmie af staten på 30.000 kr.

*Lov om skattefri seniorpræmie (L 144) blev vedtaget den 28. marts 2019.*

### Befordringsfradrag og logifradrag til øboere

For at styrke mobiliteten i de såkaldte yderkommuner og på øer og i øvrigt få folk til at bosætte sig der, selv om der hermed bliver langt til arbejdspladsen, har Folketinget vedtaget at gøre det forhøjede befordringsfradrag for personer bosat i yderkommuner permanent og indføre et nyt fradrag for logi til visse øboere.

### Forhøjet befordringsfradrag

I 2019 udgør befordringsfradraget for transport mellem den sædvanlige bopæl og en fast arbejdsplads 1,98 kr. pr. kilometer for daglig transport i intervallet 25-120 kilometer, mens fradraget for transport udover 120 kilometer udgør 0,99 kr. pr. kilometer.

Den nedsatte sats på 0,99 kr. gælder dog ikke for personer bosat i de såkaldte yderkommuner. Det betyder, at befordringsfradrag i 2019 beregnes med satsen på 1,98 kr. pr. kilometer for al daglig transport over 24 kilometer. De udpegede kommuner med status som yderkommuner er:

Bornholm, Brønderslev, Frederikshavn, Faaborg-Midtfyn, Guldborgsund, Hjørring, Jammerbugt, Langeland, Lolland, Læsø, Morsø, Norddjurs, Odsherred, Samsø, Skive, Slagelse, Struer, Svendborg, Sønderborg, Thisted, Tønder, Vesthimmerland, Vordingborg, Ærø og Aabenraa.

Det forhøjede befordringsfradrag for personer bosat i disse kommuner har hidtil været en midlertidig ordning, men

Folketinget har nu vedtaget, at ordningen er permanent. Fra og med 2019 er ordningen i øvrigt udvidet til også at omfatte personer bosat på:

Baagø, Egholm, Endelave, Hjarnø, Mandø, Nekselø, Orø, Sejerø, Tunø og Aarø.

### Fradrag for logi til visse øboere

Fradrag for udgifter til overnatning forudsætter, at rejsen har haft en varighed på mindst 24 timer, og at personen på grund af afstanden mellem bopælen og et midlertidigt arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på den sædvanlige bopæl. Bor man i Hanstholm og har et fast arbejdssted i København, er der ikke skattemæssigt fradrag for udgifter til overnatning i København. Betaler arbejdsgiveren sådanne overnatningsudgifter, er medarbejderen skattepligtig heraf.

For personer, der bor på ikke-brofaste øer, kan det være svært at passe jobbet på fastlandet og nå hjem for at sove på bopælen. Fra og med 2019 er der indført fradrag for udgifter til overnatning/logi – selv om der er tale om en fast arbejdsplads – for personer, der er bosat på en af de 27 ikke-brofaste øer, der er omfattet af det forhøjede befordringsfradrag.

Det er en betingelse for at få logifradraget, at afstanden mellem bopælen og det faste arbejdssted ikke muliggør overnatning på bopælen. Det betyder eksempelvis, at en person, der bor på Samsø, og som arbejder på Aalborg Sygehus, kan fratække udgifter til overnatning/logi, når arbejdstidsophør ligger så sent, at det ikke er muligt at nå den sidste færge til Samsø.

Fradraget for logi udgør den gældende standardsats på 219 kr. (2019) pr. overnatning. Det årlige fradrag er maksimalt til 28.000 kr. (2019), som er det gældende generelle fradragsloft for rejseudgifter og fradrag for dobbelt husførelse. Fradraget indgår i det generelle fradragsloft. Det betyder, at hvis personen har fradrag for rejseudgifter til et midlertidigt arbejdssted på 18.000 kr., så refterer der kun et beløb på 10.000 kr. til fradrag for udgifter til logi i forbindelse med et fast arbejdssted.

Såvel lønmodtagere som selvstændigt erhvervsdrivende kan foretage fradrag for logi efter den nyindførte regel.

*Lov om ændring af ligningsloven og personskatteloven (L 146) blev vedtaget den 14. marts 2019.*



## Medarbejderaktier

Virksomheder, der drives i selskabsform – ApS eller A/S – har mulighed for at tilbyde medarbejdere at blive anparts-haver eller aktionær i selskabet efter nogle særlige regler for såkaldte medarbejderaktier.

De gældende regler om skattebegünstigede medarbejderaktier omfatter såvel aktier som købe- og tegningsret til aktier. Et favørkurselement beskattes først, når aktierne sælges, og beskattningen sker som aktieindkomst i stedet for den højere lønbeskatning. Favørkurselementet må højst udgøre 10 % af medarbejderens årsløn. Favørkurselementet må dog udgøre op til 20 % af medarbejderens årsløn, hvis arbejdsgiver tilbyder alle virksomhedens medarbejdere, at de på lige vilkår har adgang til at blive aktionær. Grænsen på 20 % gælder dog også, hvis adgangen til at erhverve aktier kun tilbydes mindst 80 % af selskabets medarbejdere. Udvælgelsen af de mindst 80 % af medarbejderne skal dog ske ud fra almene kriterier.

Folketinget har i 2019 vedtaget at forhøje favørkurselementet til 50 % af medarbejderens årsløn, når der er tale om en ny og mindre virksomhed. Disse regler er dog ikke gældende endnu, da der først skal ske godkendelse af Europa-Kommissionen.

De nye regler gælder, når følgende betingelser er opfyldt:

- Arbejdsgiverselskabet har på det tidspunkt, hvor aftalen indgås, ikke haft mere end 50 ansatte i et af de seneste to regnskabsår (opgøres på koncernbasis).
- Arbejdsgiverselskabet har på det tidspunkt, hvor aftalen indgås, ikke haft en nettoomsætning, der overstiger 15 mio. kr., eller en balancesum, der oversteg 15 mio. kr. i et af de to seneste regnskabsår (opgøres på koncernbasis).
- Arbejdsgiverselskabet har været aktivt i mindre end fem år før kalenderåret, hvor aftalen indgås.
- Arbejdsgiverselskabet må ikke på det tidspunkt, hvor aftalen indgås, drive virksomhed som i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse.
- Selskabet, hvori den ansatte modtager aktier, køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier, må ikke på det tidspunkt, hvor aftalen indgås, være kriseramt som defineret i Europa-Kommissionens meddelelse (2014/C249/01).

*Lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, kildeskatteloven, ligningsloven og forskellige andre love (L 114) blev vedtaget den 24. januar 2019.*

## Afskaffelse af iværksætterselskabsformen

Erhvervsstyrelsen foretog i 2018 en analyse, der havde til formål at skabe et overblik over brugen af iværksætterselskaber (IVS), herunder om de blev anvendt som tilsigtet. Analysen viser, at iværksætterselskabsformen er blevet taget godt imod, og at der i perioden 2014-2017 er oprettet over 40.000 iværksætterselskaber. Analysen viser også, at iværksætterselskaberne har medført en forhøjet risiko for svig og opbygning af gæld til det offentlige, og at det samlede antal selskaber, der er sendt til tvangsopløsning, er steget.

Resultatet af analysen har medført, at det fra og med den 15. april 2019 ikke længere er muligt at etablere et IVS.

Samtidig med afskaffelse af adgangen til at stifte et IVS vedtog Folketinget at nedsætte kapitalkravet for anparts-selskaber fra 50.000 kr. til 40.000 kr.

Eksisterende IVS'er skal omregistreres til et ApS senest den 14. april 2021. Hvis selskabet har en kapital på mindre end 40.000 kr., skal der ske en kapitalforhøjelse. Det er som udgangspunkt en betingelse for omregistreringen, at der udarbejdes og indsendes en erklæring af en vurderingsmand om, at kapitalen er til stede. Denne erklæring kan dog undlades, hvis følgende betingelser er opfyldt:

- Det seneste reviderede årsregnskab udviser en selskabskapital og reserver, som kan overføres til selskabskapitalen, på samlet minimum 40.000 kr.
- Det seneste reviderede årsregnskab er forsynet med en revisorerklæring uden modifikationer.
- Det seneste reviderede årsregnskab har en balancedag, der ikke ligger tidligere end fem måneder forud for beslutningen (ændring af vedtægterne) om overgang til anpartsselskab.

*Lov om ændring af selskabsloven og årsregnskabsloven (L 190) blev vedtaget den 9. april 2019.*

# Højesteretsdomme

## Salg af sommerhus til eneaktionær – pris?

Ved overdragelse af aktiver fra et selskab til eneaktionæren skal overdragelsesprisen fastsættes til værdien i handel og Wandel (armslængdeprincippet).

Det følger af Den Juridiske Vejledning, at ved bedømmelsen af, om en ejendomshandel mellem interesseforbundne parter er sket i overensstemmelse med armslængdeprincippet, kan der efter administrativ praksis som udgangspunkt lægges vægt på den seneste offentlige ejendomsvurdering. Skattestyrelsen er ikke bundet af denne vurdering, hvis den ikke giver et retvisende udtryk for ejendommens handelsværdi ved salget. Som eksempel herpå henvises til en højesteretsdom fra 2013, hvor en af selskabet ejet lejlighed, der var udlejet til eneaktionærens søn, var vurderet som udlejet, hvilket vil sige en vurdering på 50 % af en normal ejendomsvurdering.

Endvidere er det fast praksis, at hvis en ejendom er ombygget mv. siden den seneste offentlige ejendomsvurdering, er vurderingen heller ikke et retvisende udtryk for ejendommens handelsværdi.

Sagen for Højesteret omhandler en eneaktionær, der ønskede at købe et sommerhus af det af ham ejede selskab. Han anmodede Skattestyrelsen om et bindende svar på, hvorvidt salgsprisen kunne fastsættes til den offentlige ejendomsvurdering, der udgjorde 5 mio. kr. Skattestyrelsens vurderingsafdeling besigtigede ejendommen og fandt, at sommerhusets handelsværdi udgjorde 10 mio. kr. Det bindende svar lød derfor på, at overdragelsesprisen skulle fastsættes til 10 mio. kr.

Det bindende svar blev påklaget til Landsskatteretten, der ikke kunne tiltræde, at den seneste offentlige ejendomsvurdering ikke gav et retvisende udtryk for ejendommens handelsværdi. Skatteministeriet indbragte sagen for byretten, der også var af den opfattelse, at overdragelsesprisen kunne fastsættes til 5,0 mio. kr. Skatteministeriet indbragte byretsdommen for Østre Landsret, hvor dommen var, at overdragelsesprisen skulle fastsættes til 10 mio. kr. Aktionæren indbragte landsretsdommen for Højesteret,

Højesteret udtaler, at det er den part, der gør gældende, at den offentlige ejendomsvurdering ikke giver et retvisende udtryk for handelsværdien, der har bevisbyrden for dette. Højesteret var af den opfattelse, at Skatteministeriet havde løftet bevisbyrden for, at den offentlige ejendomsvurdering

ikke var retvisende for handelsværdien og henviser til de grunde, der er anført i dommen fra Østre Landsret.

Af dommen fra Østre Landsret fremgår blandt andet, at:

- Den automatiske vurdering var baseret på såvel salg af sommerhuse, der lå i første række til vandet, som huse med en ikke nær så god beliggenhed
- Konstaterede salgspriser for sommerhuse i første række til vandet, som det her omhandlede, var væsentligt højere end de offentlige ejendomsvurderinger.

Højesteret fandt i øvrigt ikke grundlag for at tilsidesætte den af Skattestyrelsen fastsatte handelsværdi på 10 mio. kr. Denne værdi var fastsat efter en besigtigelse af ejendommen og en sammenligning med faktisk konstaterede salgspriser i området.

Dommen er offentliggjort i SKM2019.74.

## Kommentarer

Når en skattesag først har været indbragt for byretten og herefter for landsretten, kan sagen ikke indbringes for Højesteret. Der kan dog søges om såkaldt tredjeinstansbevilling, når sagen er af principiel karakter. Eneaktionæren søgte om sådan bevilling og fik den.

Højesteret har med dommen cementeret, at det er handelsværdien, der skal anvendes, når der sker overdragelse af fast ejendom mellem en aktionær og dennes selskab. Selv om der ikke var sket ombygning mv. af sommerhuset, havde aktionæren ikke krav på at kunne anvende en overdragelsespris svarende til den offentlige ejendomsvurdering.

Ved overdragelse af fast ejendom mellem forældre og børn accepteres fortsat i hovedparten af tilfældene, at overdragelsesprisen kan fastsættes til den offentlige ejendomsvurdering endog nedsat med 15 %.



# Landsretsdomme

## Arbejdsudleje

Østre Landsret har afsagt fire domme om arbejdsudleje kontra entreprenkontrakter alle inden for gartneriområdet. Arbejdsudleje er et lidt misvisende udtryk. Arbejdsudleje er måske mere betegnende, da det skattemæssigt betyder, at en dansk virksomhed lejer arbejdskraft hos et udenlandsk firma.

### Arbejdsudleje kontra entreprenkontrakt

En dansk virksomheds forpligtelser med hensyn til indbetaling samt indeholdelse af A-skat mv. afhænger af, om aftalen med den udenlandske virksomhed er en entreprenkontrakt, eller om der blot er tale om leje af udenlandsk arbejdskraft.

Ved indgåelse af en entreprenkontrakt har den danske virksomhed ingen arbejdsgiverforpligtelser overfor de personer, der er ansat i den udenlandske virksomhed.

Ved arbejdsudleje er medarbejderne formelt i et ansættelsesforhold til deres udenlandske arbejdsgiver, hvorfra de modtager deres løn. Selv om disse medarbejdere ikke er ansat i den danske virksomhed, har virksomheden pligt til at indeholde AM-bidrag og A-skat. En manglende indeholdelse af AM-bidrag og A-skat kan blive en dyr fornøjelse for den danske virksomhed, idet virksomheden som oftest vil hæfte for denne skat, selv om hele kontraktsummen er afregnet til den udenlandske virksomhed.

### Dommene fra Østre Landsret

Østre Landsret har afsagt fire domme om arbejdsudleje, hvor arbejdet i alle tilfælde foregik i et gartneri.

Dommene omhandler følgende arbejdsopgaver:

- Okulation af roser
- Plantning af rosengrundstammer
- Beskæring af roser
- Podning af frugttræer.

#### Okulation af roser

Østre Landsret fandt, at okulationsydelsen efter sin art og karakter kan individualiseres og afgrænses fra den øvrige rosenproduktion. Landsretten henviste i den forbindelse til en skønserklæring, der fastslog, at der var tale om en adskilt delproces af rosenproduktionen, der udføres af specialister, og en branchekyndig vil kunne konstatere, om okulationen er udført korrekt.

Herefter foretog landsretten en bedømmelse af, om ydelsen i den konkrete situation også var udskilt, sådan at der ikke var tale om leje af arbejdskraft.

Østre Landsret fandt, at okulationsydelsen efter en samlet vurdering var tilstrækkeligt udskilt til den udenlandske virksomhed. Landsretten lagde blandt andet vægt på, at kontrakterne indeholdt bestemmelser om:

- Fast pris for en nærmere defineret opgave
- Erstatningsansvar
- Mulighed for tilbageholdelse af en del af betalingen som sikkerhed for eventuelle mangelskrav.

Landsretten fandt, at den udenlandske kontraktpart reelt bar ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet.

Dommens resultat blev derfor, at der ikke var tale om arbejdsudleje.

#### Plantning af rosengrundstammer, beskæring af roser og podning af frugttræer

Østre Landsret fandt derimod, at plantning af rosengrundstammer, beskæring af roser og podning af frugttræer udgjorde arbejdsudleje.

På baggrund af skønsmændens forklaring lagde landsretten til grund, at hverken plantning af rosengrundstammer eller nakning af roser, som er en forholdsvis simpel beskæringsmetode, kan betegnes som en adskilt delproces, idet plantning og beskæring ikke kan anses som specialistarbejde, men er en del af den almindelige planteproduktion. På denne baggrund fandt landsretten det ikke godtgjort, at disse arbejdsopgaver var tilstrækkeligt udskilt til selvstændig virksomhed, hvorfor der var tale om leje af arbejdskraft.

Med hensyn til podning af frugttræer fandt Østre Landsret det heller ikke godtgjort, at podning af frugttræer kan betegnes som en adskilt delproces, hvorfor der ligeledes var tale om leje af arbejdskraft.

Dommene er offentliggjort i SKM2019.62, SKM2019.80, SKM2019.86 og SKM2019.87.

#### Kommentarer

I de fire sager var der alle tale om, at den pågældende virksomhed havde anmodet Skatterådet om at bekræfte, at de foreliggende kontraktudkast (aftalen om arbejds-





ydelsen mv. mellem den udenlandske virksomhed og den danske virksomhed) førte til, at der ikke var tale om leje af arbejdskraft. Den ene af sagerne omhandlede kun okulation af roser (SKM2019.87), en anden sag omhandlede kun podning af frugttræer (SKM2019.80), medens de to øvrige sager angik såvel okulation, beskæring og plantning.

Det bindende svar fra Skatterådet var i alle sagerne, at man var af den opfattelse, at der var tale om leje af arbejdskraft. De fire bindende svar blev påklaget til Landsskatteretten. I den sag, som kun omhandlede okulation af roser, var Landsskatteretten enig med Skatterådet i, at der var tale om leje af arbejdskraft. I de tre øvrige sager var det Landsskatterettens opfattelse, at der ikke var tale om arbejdsudleje.

Da sagerne fandtes at være af principiel karakter, blev landsskatteretskendelserne direkte indbragt for landsretterne. Den ene af sagerne havnede ved Vestre Landsret, men blev overført til Østre Landsret, så den kunne behandles sammen med de tre øvrige sager.

Sagsgangen i disse sager viser, hvor svært det kan være at afgøre, om en kontrakt skal bedømmes som leje af arbejdskraft eller en entrepriseaftale.

### Dødsbo – værdiansættelse af fast ejendom

I et dødsbo med to arvinger (brødre) var det væsentligste aktiv en fast ejendom.

Brødrene udarbejdede en skriftlig aftale om, at de ved opgørelsen af boet skulle stilles lige under hensyntagen til, at boets faste ejendom havde en værdi på 6,0 mio. kr. Samme dag solgte boet den faste ejendom til den ene af brødrene. Salgsprisen udgjorde den offentlige ejendomsvurdering 3,3 mio. kr. med fradrag af 15 %, hvilket vil sige en salgspris på godt 2,8 mio. kr. Den købende bror underskrev samtidig en erklæring om, at han uden vederlag gav afkald på al arv i boet for sig og sine arvinger. Desuden blev der udarbejdet et gældsbrief på godt 800.000 kr. mellem de to brødre, hvor den købende bror var skyldner.

Denne fremgangsmåde betød, at de to brødre var blevet ligestillet med hensyn til arv efter faderen. Da ejendommen var solgt til 3,2 mio. kr. under den aftalte handelsværdi, var der dermed et tilsvarende mindre beløb, der skulle betales boafgift af. Umiddelbart en afgiftsbesparelse på 480.000 kr.

Det afgivne arveafkald betød, at denne bror ikke var arving i boet.

Skattestyrelsen var af den opfattelse, at den ikke arveberettigede bror havde købt ejendommen for billigt af boet. Handelsværdien udgjorde 6,0 mio. kr., nemlig den værdi brødrene havde aftalt. Da ejendommen var købt for godt 2,8 mio. kr., havde han umiddelbart fået en gave på 3,2 mio. kr. Skattestyrelsen ansatte dog kun gaven til 1,6 mio. kr., idet de 3,2 mio. kr. blev nedsat med det til broderen udstedte gældsbrief og tillige værdien af arveafkaldet, hvilket blev opgjort til 800.000 kr. (50 % af arvebeholdningen). Gaven på 1,6 mio. kr. beskattede Skattestyrelsen som personlig indkomst.

Landsskatteretten, byretten og nu endelig Østre Landsret stadfæstede Skattestyrelsens afgørelse.

Dommen er offentliggjort i SKM2019.95.

### Kommentarer

Sådan skal man ikke gøre!

Det er ikke første gang, domstolene har behandlet fast ejendom i et dødsbo, hvor man ved fordeling af arven tog hensyn til den ønskede værdiansættelse af fast ejendom.

I 2016 nåede en sådan sag til Højesteret.

Det fremgår af 1982-cirkulæret, at hvis en fast ejendom værdiansættes til en kontantværdi, der ligger inden for intervallet +/- 15 % af den offentlige vurdering, skal værdiansættelsen lægges til grund ved beregningen af bo- eller gaveafgiften.

Højesteret tog i dommen fra 2016 stilling til, om et dødsbo har et retskrav på at udlægge fast ejendom til en arving til den offentlige ejendomsvurdering med fradrag af 15 %. Højesterets konklusion var, at de i 1982-cirkulæret angivne retningslinjer for værdiansættelse af fast ejendom kun er vejledende. Skattestyrelsen er derfor berettiget til at anmode skifteretten om at udmelde sagkyndige til at vurdere handelsværdien. Højesteret tilføjer dog, at Skattestyrelsen skal acceptere en værdiansættelse inden for intervallet +/- 15 %, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Højesteret fandt med henvisning til skifterettens udtalelse, at der forelå særlige omstændigheder, og Skattestyrelsen var derfor berettiget til at få foretaget en sagkyndig vurdering af ejendommene. Ejendommene var efter arvingens overtagelse, men før boet blev afsluttet, blevet vurderet af kreditforeningen til højere værdier end ejendomsværdierne med tillæg af 15 %. Endvidere havde arvingen af de faste ejendomme givet arveafkald på 2,1 mio. kr. af sin arv til boets øvrige arvinger.

Sådan skal man heller ikke gøre!

Begge domme viser, at arvingerne er enige om, at værdien af de faste ejendomme er højere end den offentlige ejendomsvurdering. Det betyder alt andet lige, at så må parterne acceptere en højere boafgift, hvis det er en højere handelsværdi, der skal anvendes i forbindelse med en "ligelig" fordeling af arven.



# Byretsdomme

## Salg og tilbagekøb af bil – beskatningsgrundlag?

Byretten har afsagt en dom, hvor man så bort fra et salg og senere tilbagekøb af en bil mellem hovedaktionæren og det af ham ejede selskab.

Det af hovedaktionæren ejede selskab købte den 30. juni 2011 en brugt bil, der var mere end 3 år gammel. Beregningsgrundlaget for fri bil for hovedaktionæren udgjorde derfor købsprisen, som var 525.000 kr.

Den 31. januar 2012 solgte selskabet bilen til hovedaktionæren for 300.000 kr. Prisen var fastsat ud fra en indhentet vurdering. Hovedaktionæren betalte købesummen via mellemregningskontoen. Der skete ikke omregistrering af bilen.

Fem måneder senere valgte hovedaktionæren at tilbage-sælge bilen til selskabet, og prisen blev fastsat til 280.000 kr. Denne købspris anvendte selskabet som beregningsgrundlag for værdi af fri bil fra og med 1. juli 2012.

Skattestyrelsen var af den opfattelse, at de stedfundne salg og køb af bilen alene var sket med det formål at nedbringe beskatningsgrundlaget for fri bil til hovedaktionæren eller sagt på en anden måde – der var ingen erhvervmæssig begrundelse for det foretagne salg og senere tilbagekøb. I øvrigt var det Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke var en sådan realitet i salget og tilbagekøbet, at disse handler kunne tillægges nogen værdi. Konsekvensen heraf var, at hovedaktionæren blev beskattet af fri bil for hele 2012 og ud fra et beskatningsgrundlag på 525.000 kr. I det omfang hovedaktionæren kunne fremlægge dokumentation for afholdte driftsomkostninger på bilen i den periode, hvor han havde været "ejer" af bilen, kunne disse nedsætte beskatningen af fri bil.

Byretten udtaler, at det efter gældende praksis er et krav til en koncernintern overdragelse eller en overdragelse mellem interesseforbundne parter i øvrigt, at overdragelsen sker på sædvanlige og markedsmæssige vilkår, og at handlen har været reel. Bevisbyrden herfor påhviler de nærtstående parter. Byretten fandt ikke, at hovedaktionæren havde løftet denne bevisbyrde, hvorfor Skattestyrelsens afgørelse blev stadfæstet.

Dommen er offentliggjort i SKM2019.150.

## Kommentarer

Byrettens dom er ikke overraskende. Ved sådanne handler må der i det mindste kræves, at bilen bliver omregistreret til den aktuelle ejer, og at ejeren afholder alle bilens driftsomkostninger.

Igennem årene har der været flere afgørelser og domme på dette område. Praksis viser, at det kan lade sig gøre at nedbringe beskatningsgrundlaget på flere måder, når blot der er en forretningsmæssig begrundelse for de foretagne transaktioner.

I praksis er det også godkendt, at når en bil bliver tre år gammel, kan den sælges til et koncernselskab, der herefter udlejer bilen til det sælgende selskab (sale-and-lease-back). Selv om det er samme person, der skal anvende bilen, bliver beskatningsgrundlaget købsprisen/bilens markedsværdi.

## Salg og tilbagekøb af bil – nedsat beskatningsgrundlag

Et selskab købte i 2006 en ny bil for 3,9 mio. kr. og stillede den til rådighed for selskabets hovedaktionær. I 2009, da bilen var tre år gammel, solgte selskabet bilen til et andet selskab, der havde samme hovedaktionær for 1,6 mio. kr. Der blev indgået en 3-årig leasingkontrakt med det selskab, der havde solgt bilen. Da leasingkontrakten udløb i 2012, blev bilen solgt til leasingtager for 725.000 kr. I hele perioden stod bilen uændret til rådighed for hovedaktionærens private kørsel.

Ved begge overdragelser skete der omregistrering af bilen, og købesummen blev betalt.

Skattestyrelsen havde forhøjet hovedaktionærens indkomst for 2010-2012 med 270.000 kr. pr. år som yderligere værdi af fri bil. Forhøjelsen for 2013 og 2014 udgjorde 430.000 kr. pr. år. Begrundelsen var, at de stedfundne overdragelser af bilen alene var sket for at nedbringe beskatningsgrundlaget og derfor ikke kunne accepteres.

Sagen blev indbragt for Landsskatteretten, der stadfæstede Skattestyrelsens afgørelse.

Landsskatterettens kendelse blev indbragt for byretten med påstand om, at den selvangivne værdi af fri bil skulle accepteres.

Byretten fandt det bevist, at de to overdragelser var sket på sædvanlige og markedsbestemte vilkår. Der var tale om reelle overdragelser, hvorved bilen skiftede ejer, og de anvendte salgspriser svarede til markedsværdien. Byretten fandt det endvidere bevist, at overdragelserne var forretningsmæssigt begrundende. Det forhold, at overdragelserne tillige kunne have været begrundet i skattemæssige overvejelser, kunne ikke føre til, at overdragelserne ikke skulle tillægges skattemæssig virkning.

Hovedaktionæren kunne derfor nøjes med en beskatning af fri bil svarende til det selvangivne.

Dommen er offentliggjort i SKM2019.5.

#### Kommentarer

Den forretningsmæssige begrundelse for det første salg af bilen i 2009 var, at der var behov for at forbedre nøgletallene i den koncern, som det bilejende selskab indgik i for at få finansiering til byggeri. Det sælgende selskab reducerede fra 2008 til 2009 balancesummen fra 657 mio. kr. til 617 mio. kr., hvoraf bilen udgjorde et mindre beløb. Koncernens soliditet blev hermed øget fra 25,2 % til 27,0 %.

Begrundelsen for at tilbagekøbe bilen tre år senere var et ønske om at forenkle administrationen gennem en mere enkel struktur, således at ejerskabet af bilen kom til at ligge i det selskab, hvor hovedaktionæren var ansat og havde fri bil.

Den forretningsmæssige begrundelse synes ikke overbevisende.

Skatteministeriets synspunkt var, at overdragelserne var sket i "omgåelseshensigt" – de havde alene til formål at opnå et lavere beskatningsgrundlag for fri bil. Byretten accepterede ikke en tilsidesættelse af de omhandlede overdragelser ud fra en omgåelsesbetragtning.

Med den fra 2019 indførte generelle omgåelsesklausul, som nu også vil omfatte transaktioner svarende til faktum i byretsdommen, er spørgsmålet, om sagen i givet fald ville få samme udfald. Kan man dokumentere, at der er en forretningsmæssig begrundelse, kan omgåelsesklausulen ikke bringes i spil.



# Administrative afgørelser

## Konvertible obligationer i virksomhedsordningen?

Virksomhedsejere, der driver virksomhed i personligt regi, og som anvender virksomhedsordningen, kommer fra tid til anden ud for, at der er ledig kapital. En indlånskonto i banken er med dagens renteniveau næppe så interessant. Derfor fristes virksomhedsejeren til at placere den ledige kapital på anden vis, men det kan have alvorlige skattemæssige konsekvenser.

Hvis virksomhedsejeren foretager en investering i et aktiv, der efter loven eller praksis på området ikke må indgå i virksomhedsordningen, er konsekvensen, at et beløb svarende til den foretagne investering anses for hævet i hæverækkefølgen med deraf følgende beskatning af virksomhedsoverskud, herunder et opsparet overskud. Der kan derfor være god grund til at undersøge, hvorvidt en given investering er tilladt eller ej, inden den foretages.

Skatterådet har taget stilling til, om midler i virksomhedsordningen kunne anvendes til investering i konvertible obligationer.

En konvertibel obligation er i princippet et lån til det selskab, der udsteder obligationen. Den konvertible obligation giver långiveren en reel ret til at konvertere sin fordring på selskabet til aktier eller anparter i selskabet. Långiver kan dog også vælge at kræve indfrielse ved kontant betaling på det aftalte forfaldstidspunkt.

Af virksomhedsskatteoven følger, at midler i virksomhedsordningen ikke kan anvendes til investering i aktier, uforrentede obligationer og præmieobligationer, medmindre der er tale om næringsvirksomhed. En undtagelse til denne hovedregel er, at der kan investeres i konvertible obligationer.

Selv om det direkte fremgår af loven, at midler i virksomhedsordningen kan anvendes til erhvervelse af konvertible obligationer, anmodede en selvstændig erhvervsdrivende landmand Skattestyrelsen om et bindende svar på, hvorvidt dette var muligt. Det var alt andet lige en god beslutning.

Personens hustru var ejer af et selskab, der havde en bankgæld på 4 mio. kr. Parterne overvejede, at selskabet skulle udstede konvertible obligationer på i alt 4 mio. kr. til gengæld for et lån på 4 mio. kr. fra mandens virksomhedsordning. Der ville blive aftalt en forrentning svarende til diskontoen med tillæg af 4 % og en løbetid på 10 år.

Skattestyrelsen svarede nej. Begrundelsen var, at udlånet (de konvertible obligationer) måtte anses for at blive ydet for at tilgodese private investeringsinteresser. Et sådant udlån ville blive anset for en hævnning i virksomhedsordningen.

Landmanden indbragte det bindende for Landsskatteretten med påstand om, at de konvertible obligationer kunne indgå i virksomhedsordningen. Begrundelsen var, at det direkte fremgår af loven, at midler i virksomhedsordningen kan anvendes til investering i konvertible obligationer, og der ikke lovgivningsmæssigt er fastsat, at det kun gælder visse konvertible obligationer.

Landsskatteretten udtaler indledningsvis, at udlån af likvide midler fra virksomhedsordningen kun kan ske, hvis lånet er af erhvervs-mæssig karakter og henviser til praksis på området, herunder en dom fra Højesteret. Konvertible obligationer kan efter lovens ordlyd indgå i virksomhedsordningen, men efter Landsskatterettens opfattelse må denne bestemmelse ses i sammenhæng med lovens øvrige bestemmelser og formål. Landsskatterettens kendelse blev derfor, at man var enig med Skattestyrelsen i, at udlånet var båret af private interesser og derfor ikke var et aktiv, der kunne indgå i virksomhedsordningen.

Kendelsen er offentliggjort i 2019.243.

## Kommentarer

I forarbejderne til virksomhedsskatteoven er anført, at virksomheden kan yde lån, der har erhvervs-mæssig karakter, uden at dette anses som en hævnning. I praksis er et udlån til en samhandelspartner godkendt som et erhvervs-mæssigt aktiv, men pas på.

Flere virksomhedsejere, der tillige driver virksomhed i selskabsform, har forsøgt sig med udlån til det af dem ejede selskab. Efter fast praksis er disse lån blevet anset for at tilgodese private interesser og dermed et aktiv, der ikke kan indgå i virksomhedsordningen. Det samme gælder udlån til børn, herunder visse former for sælgerfinansiering i forbindelse med generationsskifte af virksomheden. Denne praksis er godkendt af Højesteret.

Landsskatterettens kendelse er dermed i overensstemmelse med praksis på området, selv om lånet blev ydet mod at låntager til gengæld udstedte konvertible obligationer.

### Aktier i virksomhedsordningen?

Den altovervejende hovedregel er, at midler i virksomhedsordningen ikke må anvendes til investering i aktier.

I 2017 bad et pengeinstitut Skatterådet tage stilling til, om midler i virksomhedsordningen kunne indskydes på en særlig pensionsordning, herunder om midlerne på denne særlige pensionsordning kunne anvendes til investering i aktier.

Den særlige pensionsopsparing gik ud på følgende:

- Personens virksomhedsordning skulle være ejer af pensionsordningen, og udbetaling fra ordningen kunne alene ske direkte til virksomheden
- En ren opsparingsordning uden forsikringselement, hvorfor størrelsen af en fremtidig udbetaling alene var afhængig af det indskudte beløb og afkastet heraf
- Indskuddet på ordningen var ikke skattemæssigt fradragsberettiget
- Udbetaling kunne ske helt eller delvist efter anmodning, herunder løbende udbetalinger
- Udbetaling skete dog senest ved virksomhedsejerens død.

Skatterådet var af den opfattelse, at der var tale om en såkaldt § 53 A-ordning, og at en sådan ordning kunne oprettes for midler i virksomhedsordningen. Derimod fandt Skatterådet ikke, at midlerne i pensionsordningen kunne investeres i aktier, da det af virksomhedsskatteoven fremgår, at aktier omfattet af aktieavancebeskatningsloven ikke kan indgå i virksomhedsordningen, medmindre personen driver næring med sådanne aktiver.

Skatterådets afgørelse blev påklaget til Landsskatteretten med påstand om, at midlerne i pensionsopsparingen kun anvendes til investering i aktier.

Landsskatteretten var enig med pengeinstituttet. Begrundelsen var først og fremmest, at afkastet af en sådan pensionsordning skal lagerbeskattes.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2019.48.

#### Kommentarer

Den fremgår af virksomhedsskatteoven, at aktier omfattet af aktieavancebeskatningsloven ikke kan indgå i virksomhedsordningen, medmindre der er tale om særlige investeringsbeviser og aktier i finansielle selskaber, også kaldet



§ 19-aktier. Normalt beskattes personer af aktieavancer på det tidspunkt, hvor aktien afstås (realisationsprincippet), mens § 19-aktier beskattes efter lagerprincippet.

Landsskatterettens afgørelse betyder, at midler i virksomhedsordningen kan anvendes til indskud på en pensionsordning omfattet af § 53 A. Midler i denne særlige pensionsordning kan anvendes til investering i aktier, selv om der generelt gælder et forbud om aktier i virksomhedsordningen. Det årlige afkast af en § 53 A-ordning skal beskattes efter lagerprincippet. Men er årets afkast af en sådan pension negativt, kan tabet ikke modregnes i anden indkomst, men alene fremføres til modregning i et positivt afkast af samme pension.

Det fremgår af afgørelsen, at virksomhedsejeren selv må forvalte pensionsmidlerne og dermed afgøre hvilke aktier eller andre aktiver, der skal investeres i. Landsskatteretten tager dog et lille forbehold, idet der ikke må være tale om private dispositioner, som eksempelvis udlån mv. til et af virksomhedsejeren ejet selskab.

### Pensionsmidler og feriebolig

Indestående på rate- og kapitalpensioner i pengeinstitutter kan investeres i aktier og anparter i noterede selskaber. Det samme gælder midler på en aldersopsparing, hvor indeståendet dog repræsenterer beskattede midler.

Pensionsmidler kan anvendes til investering i såvel danske som udenlandske selskaber, men det er et krav, at selskabet er hjemmehørende indenfor EU/EØS. Adgangen til at investere pensionsmidler i noterede selskaber er generel, og der stilles ingen krav til selskabets aktivitet. Det er dog ikke tilladt at investere i aktier eller anparter i selskaber, der giver brugsrettigheder, rabatter eller lignende til aktionærene. Eksempelvis kan pensionsmidler ikke anvendes til køb af aktier i et selskab, der driver et golfbaneanlæg eller et feriecenter, hvis aktionæren vederlagsfrit eller mod betaling af et mindre beløb end ikke-aktionærer kan anvende selskabets faciliteter.

Et ejendomskompleks i Frankrig med tilhørende tennisbaner mv. var ejet af et dansk aktieselskab. Der var udbudt aktier til salg i dette selskab, og af salgsprospektet fremgik, at aktier kunne erhverves for pensionsmidler. En person, der ønskede at købe nogle af disse aktier, bad

Skatterådet om at bekræfte, at han kunne anvende pensionsmidler til denne investering.

Af aktionæroverenskomsten fremgik, at ejendomskomplekset blev drevet på forretningsmæssige vilkår som et feriested med udlejning udelukkende til aktionærer, deres familie og venner.

En aktionærrettighed gav mulighed for at leje en lejlighed maksimalt seks uger om året. I den forbindelse skulle der betales for leje mv. De samlede løbende årlige betalinger fra aktionæren ville være på et niveau, hvor selskabet kunne sikres en sund økonomi, således at selskabet havde tilstrækkelig likviditet til den løbende drift i form af vedligeholdelse mv. samt henlæggelser til større renoveringer mv.

Såvel Skatterådet som Landsskatteretten var af den opfattelse, at det ikke var muligt at anskaffe aktier i feriekomplekset for pensionsmidler. Begrundelsen var blandt andet, at der kun skete udlejning til aktionærer, og det var ikke godtgjort, at aktionærene betalte markedslejen ved benyttelsen af en feriebolig.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2019.204.

### Kommentarer

Ifølge afgørelsen skulle aktionærene ikke påregne, at der blev udloddet udbytte fra selskabet. Så et afkast af aktierne kunne alene bestå i, at ejendomskomplekset steg i værdi.

Kun i de tilfælde, hvor der sker udlejning af et feriekompleks til andre end aktionærer, og aktionærene skal betale nøjagtig samme pris som andre for at leje en lejlighed mv., vil der kunne være mulighed for, at der kan anvendes pensionsmidler til anskaffelse af aktierne. Skatterådet har i SKM2019.265 godkendt investering i ferielejligheder for pensionsmidler. I denne sag ville aktionærene have en anvisnings- og fortrinsret til lejlighederne, som kunne udnyttes inden sæsonstart. Herefter ville ferieboligerne blive udlejet gennem Airbnb. Aktionærernes pris for at leje en feriebolig ville være den samme som prisen ved leje gennem Airbnb inklusive gebyret til Airbnb.

### Ligningslovens § 33 A

Ligningslovens § 33 A er en intern dansk lempelsesregel, der kan anvendes af personer bosat i Danmark, som udfører lønarbejde i udlandet. Lempelsesmetoden er eksemption med progressionsforbehold, hvilket betyder, at





der lempes for den del af den danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. Slutresultatet er, at der reelt ikke betales dansk skat af denne indkomst. I visse tilfælde skal der dog betales halv dansk skat, men i givet fald skal der ikke betales skat i udlandet. Uanset om der skal betales halv dansk skat eller ingen dansk skat, skal følgende betingelser være opfyldt:

- Personen skal opholde sig uden for Danmark, Færøerne og Grønland i mindst seks måneder
- Ferie og lignende i Danmark må højst udgøre 42 dage inden for enhver 6-måneders periode
- Arbejde i Danmark afbryder perioden på 6 måneder, dog ikke nødvendigt arbejde, der har direkte forbindelse med arbejdet i udlandet.

Landsskatteretten har taget stilling til, om en person, der havde opholdt sig i Danmark i 42 dage, hvor han var uden arbejde, var berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A.

Personen påbegyndte et arbejde i udlandet den 8. april 2013. Ansættelsen hos arbejdsgiveren ophørte den 22. juni 2013. Han opholdt sig i Danmark i perioden 23. juni 2013 – 3. august 2013 (42 dage). Den 3. august 2013 rejste han til udlandet igen, da han havde fået ansættelse hos en anden arbejdsgiver. Han arbejdede i udlandet for denne arbejdsgiver i perioden 4. august 2013 – 17. oktober 2013. Personen havde dermed opholdt sig i udlandet i mere end 6 måneder, og i denne periode var opholdet i Danmark på 42 dage.

Skattestyrelsens påstand var, at han ikke opfyldte betingelserne for lempelse efter ligningslovens § 33 A. Begrundelsen var, at udlandsopholdet var afbrudt den 22. juni 2013, hvor ansættelsen hos den første arbejdsgiver ophørte. De 42 dage i Danmark kunne ikke betragtes som ferie eller lignende, selv om han ikke havde modtaget arbejdsløshedsunderstøttelse.

Landsskatteretten henviste til bemærkningerne til et lovforslag om ændring af ligningslovens § 33 A. På baggrund af disse bemærkninger udtalte Landsskatteretten, at det var lovgivers hensigt at tydeliggøre, at ethvert ophold i Danmark, der ikke er erhvervsbetinget, er omfattet af begrebet "ferie eller lignende". Da personen under opholdet i Danmark ikke havde modtaget arbejdsløshedsunderstøttelse (eller sygedagpenge), var opholdsdagene i Danmark i perioden uden beskæftigelse at

betragte som ferie eller lignende. Betingelsen for lempelse efter ligningslovens § 33 A var derfor opfyldt.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2019.201.

#### Kommentarer

Når betingelserne for lempelse efter ligningslovens § 33 A er opfyldt, skal der tages stilling til, om personen er berettiget til hel lempelse (reelt ingen dansk skat) eller halv lempelse (halv dansk skat).

Hvis lønnen er optjent ved arbejde udført i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, vil der altid ske hel lempelse. Dette gælder, uanset om der er betalt skat i udlandet eller ej.

Hvis Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med arbejdslandet, vil der også ske hel lempelse under forudsætning af, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten tillægger arbejdslandet beskatningsretten. Er beskatningsretten derimod tillagt Danmark i henhold til overenskomsten, opnås kun halv lempelse, men så må arbejdslandet heller ikke opkræve skat af indkomsten.

#### Skattepligt – skattemæssigt hjemsted

Et ægtepar med to børn havde i de seneste 12 år boet i henholdsvis Thailand, Singapore, Australien, Kina og Tyskland, hvoraf de seneste tre år var Tyskland. Familien ønskede nu at flytte til Danmark og i den forbindelse naturligvis anskaffe sig en helårsbolig.

Manden ville dog blive boende i Tyskland for at videreføre sin karriere hos den tyske arbejdsgiver. 7-10 dage om måneden ville han opholde sig hos familien i Danmark. Under opholdene i Danmark ville han udføre arbejde for den tyske arbejdsgiver.

Manden ønskede en afklaring af sin skattemæssige situation og anmodede Skatterådet om et bindende svar. Skatterådet svarede, at han ville blive fuld skattepligtig til Danmark efter interne danske regler, da han ville udføre arbejde i Danmark, der ikke blot var af enkeltstående og sporadisk karakter.

Da han fortsat ville være skattepligtig til Tyskland på grund af bopæl der, var der tale om dobbelt domicil, der skulle løses ved at fastlægge det skattemæssige hjemsted efter artikel 4 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverens-

komst. Efter artikel 4 er det skattemæssige hjemsted der, hvor personen:

- Har fast bopæl til sin rådighed
- Har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser)
- Sædvanligvis opholder sig
- Er statsborger.

Der er tale om en prioriteret orden.

Da der var fast bolig til rådighed i såvel Danmark som Tyskland kom kriteriet om midtpunkt for livsinteresser i spil. De personlige interesser, nemlig ægtefællen og børnene, var i Danmark. De økonomiske interesser var efter Skatterådets opfattelse i Tyskland, hvor han var ansat og som oftest opholdt sig i forbindelse med arbejdet for den tyske arbejdsgiver.

Skatterådets konklusion var derfor, at det var det næste kriterium, der skulle afgøre personens skattemæssige hjemsted. Efter det oplyste forventede han at opholde sig højst 120 dage om året i Danmark, 215 dage i Tyskland og 30 dage i andre lande. Ud fra disse oplysninger fandt Skatterådet, at det skattemæssige domicil var Tyskland, og Danmark fik således status som kildeland.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2019.64.

#### Kommentarer

Afgørelsen betyder, at Danmark som kildeland kun kan beskatte indkomst af danske kilder, og kun i det omfang,

at Danmark er tillagt beskatningsretten i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Indkomst for arbejde udført i Danmark for den tyske arbejdsgiver kan derfor ikke beskattes i Danmark, da opholdet i Danmark ikke udgør mere end 183 dage inden for kalenderåret. Dog vil Danmark få beskatningsretten til løn for arbejde udført i Danmark, såfremt den tyske arbejdsgiver fik faste driftssted i Danmark på grund af dette arbejde. Dette er der ikke taget stilling til i afgørelsen.

Skatterådets afgørelse om skattemæssigt hjemsted er i overensstemmelse med den praksis, som har været offentliggjort det seneste års tid – når familien bor i det ene land og arbejdsgiveren i det andet land, hvor hovedparten af arbejdet bliver udført, så kan centrum for livsinteresser ikke anvendes ved afgørelsen af dobbelt-domicil. Derfor anvender nuværende praksis kriteriet om sædvanligvis ophold og dette ud fra et antal dage. Tilsvarende fastlæggelse af det skattemæssige hjemsted i forbindelse med fraflytning til udlandet er endnu ikke set offentliggjort.

Det fremgår i øvrigt af 2017-kommentarerne til OECDs-modelkonvention, at fastlæggelsen af sædvanligt ophold ikke kan ske ved alene at fastslå, i hvilket af de to lande personen har tilbragt flest dage. Videre er anført, at sædvanligt ophold er et begreb, der henviser til hyppigheden, varigheden og regelmæssigheden af ophold, som udgør en del af en fysisk persons fastlagte livsvaner og dermed ikke blot er forbigående.



Skatteinformation august 2019

© Revitax A/S. [revitax@revitax.com](mailto:revitax@revitax.com)

Redaktion: Dorte Borup Madsen (ansv.), Martin Nors Hansen, Jens Staugaard og Jacob Staugaard Larsen

Grafisk tilrettelæggelse: VINK design

Tryk: Avismageren ApS

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 19. juni 2019.

ISSN 1395-9530



Skatteinformation august 2019

© Revitax A/S

revitax@revitax.com

Redaktion: Dorte Borup Madsen (ansv.), Martin Nors Hansen, Jens Staugaard og Jacob Staugaard Larsen.

Eftertryk af uddrag af materialet med kildeangivelse tilladt.

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

Grafisk tilrettelæggelse og tryk: VINK design og Avismageren ApS

## RGD RevisorGruppen Danmark

Albjerg, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Brøndby

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

Buus Jensen, Statsautoriserede Revisorer, København

Baagøe Schou, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, København

Christensen Kjærulff, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, København

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

Grant Thornton, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, København / Hillerød / Viby Sjælland

Grønlands Revisionskontor A/S, Statsautoriserede revisorer, Nuuk

Januar, Iøggilt grannskoðanarvirki, Tórshavn

Kovsted & Skovgård, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Ebeltoft / Rønde / Aarhus

Krøyer Pedersen, Statsautoriserede Revisorer I/S, Holstebro / Struer

Kvist & Jensen, Statsautoriserede revisorer, Grenaa / Hadsen / Hadsund / Hammel / Randers / Aalborg / Aarhus

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

Nejstgaard & Vetlov, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Allerød

One Revision, Statsautoriseret revisionspartnerselskab, Frederiksberg / Vejle

Partner Revision, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Herning / Ikast / Silkeborg / Brande / Ringkøbing / Skjern / Give / Videbæk

PKF Munkebo Vindelev, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Glostrup

Redmark, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Aalborg / Aarhus / København

Revision & Råd, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Odense

Revisionshuset Tal & Tanker, Statsautoriseret revisionspartnerselskab

Sønderjyllands Revision, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Aabenraa / Padborg / Sønderborg

Tranberg, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Svendborg

Ullits & Winther, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Viborg