



Grant Thornton

www.grantthornton.dk

SKATTEINFORMATION / JANUAR 2020



Forord

Den nye regering har i skrivende stund indgået en aftale om finansloven. Denne aftale har som bebudet haft fokus på velfærdsområdet og den grønne omstilling.

De nye udgiftskrævende initiativer kræver finansiering, og det er sket ved at øge skatter og afgifter.

Af mere spektakulære emner kan nævnes afskaffelse af hovedaktionærnedslaget på aktier, skærpet beskatning af leasede firmabiler, og at de såkaldte forældrebeslejligheder fra og med 2021 ikke længere kan indgå i virksomhedsordningen. Den tidligere regerings lempelse af bo- og gaveafgiften for erhvervsvirksomheder er ophævet. Endvidere er skattefritagelsen af fri telefon og internet annulleret. Denne skattemæssige ændring nåede altså ikke at træde i kraft; et eksempel på, at forventningens glæde ofte er den største og i hvert fald den mest sikre.

En række afgiftsforhøjelser er også på tapetet.

Den nye skatteminister har også konstateret, at han ikke har overtaget en driftssikker organisation i god gænge.

Genopbygningen af Skatteforvaltningen efter mange års misrøgt tager meget længere tid, end de fleste forestiller sig. Det er derfor besluttet at rykke flere tidsplaner, fordi de er urealistiske. Skatteforvaltningen tilføres også ganske betydelige beløb i 2020, og det er annonceret, at der i løbet af 2020 vil blive fremlagt (endnu) en plan for at genoprette og styrke Skatteforvaltningen.

Det bliver spændende læsning!

Efter sin afgang fremkom den tidligere skatteminister med den forbløffende udtalelse, at "..... skattesystemet er mere kompliceret nu, end da jeg trådte ind i ministeriet, og det var egentlig ikke mit politiske ønske." Der er grund til at lette på hatten over en sådan erkendelse fra en (med-) skyldig.

Kompleksiteten skyldes, at vi i Danmark har en særlig "nulhulskultur", som det er blevet benævnt; der må ikke være noget i lovgivningen, som kan udlægges som et hul. Først og fremmest er den stigende kompleksitet dog forbundet med den øgede internationale handel og de dermed affødte grænseoverskridende aktiviteter, blandt andet den stærkt stigende digitalisering af økonomien.

Det er her, der lovgivningsmæssigt er mest grøde i luften. EU, OECD og de enkelte lande arbejder intenst for at forhindre skatteudhuling og indkomstflytning og for at sikre, at beskatningen finder sted, hvor værdien skabes. Men det er svært at skabe enighed om klare regler. Hvor skabes værdierne? I de lande, hvor hovedsæderne er beliggende, og hvor produktudvikling mv. finder sted? Eller i de lande, hvor markedet er?

Der er mange komplekse problemer, og det fører til komplekse lovregler.

Indhold

Arbejdsgivers hæftelse for A-skat

– det kan blive en dyr affære..... 5

Kildeskat og hæftelse	5
Selvstændig eller lønmodtager?	5
Rejse- og kørselsgodtgørelse	6
Leje af udenlandsk arbejdskraft	7

Dobbeltdomicilerede personer

– hvor er det skattemæssige hjemsted?..... 8

Hvad er dobbeltdomicil?	8
Hvordan løses en konflikt om dobbeltdomicil?	8
Domicillandets beskatningsret og lempelse	10
Exitbeskatning ved domicilskifte	10

Moms ved salg til private i andre EU-lande 12

Salg af varer	12
Salg af tjenesteydelser	12

Moms ved salg af bygninger til nedrivning

– hvor står vi efter KPC-dommen?..... 14

Salg af byggegrunde	14
Salg af grunde med bygninger til nedrivning	14
KPC-dommen	14

Ny lovgivning..... 17

Slut med nedsat bo- og gaveafgift ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder	17
Fortsat beskatning af fri telefon og arbejdsgiverbetalt internet	17
Skattefri virksomhedsomdannelse – omdannelsesdato ..	18
Opgørelse af anskaffelsessum ved flere aktieklasser ..	18
Beskatning og underskudsbegrænsning ved opkøb af koncernfordringer	19

Skatteudskydelse via en sælgerpantebrevsmodel	20
---	----

Digitalt salgsregistreringssystem	21
---	----

Lovforslag 23

Ophævelse af hovedaktionærnedslaget	23
Skærpet beskatning af visse firmabiler	23
Lempelse af beskatningen af ”grønne” biler	23
Fradrag for underskud i udenlandske datterselskaber ..	23

Højesteretsdomme..... 25

Ingen lempelse for skat betalt i udlandet	25
---	----

Landsretsdomme 27

Beskatningsgrundlag for fri bil	27
En dyr tur i en mandskabsvogn	27
Generationsskifte finansieret ved en forbeholdt udbytteret	29
Fordring på fraskilt ægtefælle – tabsfradrag?	30
Fast driftssted – virksomhedsudøvelse gennem underleverandør	32

Byretsdomme 34

Stilstandsforsikring – ingen beskatning af bil	34
--	----

Administrative afgørelser 35

Fuld dansk skattepligt – 180-dages reglen	35
Ulønnet arbejde i Danmark og ligningslovens § 33 A ..	36
Personaletur til Dubai	37
Virksomhedsordningen – brutto- eller nettometoden? ..	37
Sikkerhedsstillelse for exitskat på aktier	39
Fast driftssted på grund af arbejde på bopælen	40





Arbejdsgivers hæftelse for A-skat – det kan blive en dyr affære

Kildeskatten betyder, at en arbejdsgiver skal indeholde skat ved udbetaling af løn. Sker udbetaling af løn uden indeholdelse af skat, hæfter arbejdsgiveren for skatten.

Også i de tilfælde, hvor en virksomhed har betalt en faktura for konsulentarbejde, kan virksomheden komme til at hæfte for AM-bidrag og A-skat. Det samme gælder entrepriseaftaler mv. med udenlandske virksomheder, når der reelt er tale om leje af udenlandsk arbejdskraft. Der er flere eksempler fra praksis også om hæftelse ved uberettiget udbetaling af skattefri rejse- og kørselsgodtgørelse.

Kildeskat og hæftelse

Kildeskat indebærer som bekendt, at arbejdsgiveren ved udbetaling af løn mv. skal indeholde AM-bidrag og A-skat. De af arbejdsgiveren indeholdte skatter skal senere afregnes til Skattestyrelsen. Den indeholdte skat godskrives den ansatte i forbindelse med årsopgørelsen. Som en konsekvens af dette system, hvor skatten er indeholdt ved indkomstkilden, er det den indeholdelsespligtige, det vil sige arbejdsgiveren, der alene hæfter for skatten. Hvis de indeholdte beløb ikke afregnes, må Gældsstyrelsen søge dem inddrevet hos arbejdsgiveren og arbejdsgiveren alene.

Der er dog en undtagelse til denne hovedregel, nemlig reglerne om nulstilling, der betyder, at en medarbejder ikke godskrives kildeskatten. En række betingelser skal være opfyldt, for at der kan ske nulstilling, eksempelvis skal:

- Der være tale om et kapitalselskab, som er konstateret insolvent
- Lønnen være udbetalt til en person, der har en væsentlig økonomisk interesse i selskabet, og som kan disponere enerådende, typisk hovedanpartshavere og hovedaktionærer
- Hovedaktionæren mv. have handlet culpøst, hvilket vil sige, at han vidste eller burde have vidst, at selskabet ikke havde økonomisk evne til at afregne de indeholdte A-skatter og AM-bidrag – der er med andre ord kun tale om en bogholderimæssig postering af skatterne.

Hæftelse

Arbejdsgiveren (den indeholdelsespligtige) og lønmodtageren hæfter som hovedregel solidarisk for ikke-indeholdt

AM-bidrag og A-skat. Skatten kan enten opkræves hos lønmodtageren eller hos den indeholdelsespligtige.

Kravet kan altid rettes mod lønmodtageren. Den indeholdelsespligtige hæfter kun, hvis han har udvist forsømmelighed. Det er arbejdsgiveren, der skal godtgøre, at han ikke har handlet forsømmeligt.

Hvis den indeholdelsespligtige pålægges hæftelse, får han normalt et regreskrav mod indkomstmotageren.

I en nyere afgørelse fra Landsskatteretten blev en medarbejders indkomst forhøjet med 1,3 mio. kr. dækkende en periode på ni år. Forhøjelsen vedrørte beskatning af udbetalt rejsegodtgørelse, der efter Skattestyrelsens opfattelse ikke opfyldte kravene for skattefrihed. Skatten udgjorde 0,6 mio. kr., som Skattestyrelsen krævede, virksomheden skulle betale. Sagen blev påklaget til Landsskatteretten. Landsskatteretten fandt, at virksomheden havde handlet forsømmeligt ved at udbetale skattefri rejsegodtgørelse, uden betingelserne herfor var opfyldt – arbejdsstedet var ikke midlertidigt – og der blev lagt afgørende vægt på, at virksomheden ikke havde opfyldt sin kontrolforpligtelse. Det var derfor med rette, at Skattestyrelsen kunne rette sit krav om manglende indeholdelse af skat mod arbejdsgiver. Hæftelsen kan i sådanne sager udstrækkes til 10 år, når der er udvist forsømmelighed fra arbejdsgiverens side.

Selvstændig eller lønmodtager?

Mange virksomheder foretrækker at anvende eksterne konsulenter til visse opgaver i stedet for at bruge egne medarbejdere, herunder ansætte yderligere medarbejdere, ofte af årsager, som intet har med skat at gøre. Det betyder, at konsulenten sender en faktura for sit arbejde, og der indeholdes naturligvis ikke skat i forbindelse med betaling af fakturaen. Skattemæssigt kan parterne imidlertid ikke selv bestemme, hvorvidt konsulenten er selvstændigt erhvervsdrivende eller ej. Det beror på en konkret vurdering, hvor en række faktorer spiller ind.

Undersøger Skattestyrelsen forholdet og bliver konklusionen, at der reelt er tale om et ansættelsesforhold, hæfter virksomheden for den skat, der skulle have været indeholdt, medmindre virksomheden kan godtgøre, at der ikke er udvist forsømmelighed. I de fleste sager er dette ikke muligt, og arbejdsgiveren hæfter således for en eventuel manglende skattebetaling.

Nævnes kan en byretsdom fra 2019. Der var tale om 100 dykkere, der i 2011 havde udført arbejde offshore i Danmark. Dykkerne var hyret af et hollandsk selskab, der havde påtaget sig en opgave på en boreplatform. I Holland blev dykkerne betragtet som selvstændigt erhvervsdrivende.

I Danmark ville det hollandske selskab være forpligtet til at afregne AM-bidrag og en skat på 30 % efter kulbrinteskatteloven, hvis aftalen mellem dykkerne og selskabet kunne betragtes som et lønmodtagerforhold. Dykkerne arbejdede enten på dag- eller natthold med en arbejdstid på 12 timer. Dykkerfartøjet var på havet 14 dage ad gangen. Vederlaget til dykkerne udgjorde et fast beløb pr. dag. Byretten fandt, at dykkerne var at betragte som lønmodtagere, idet:

- Det hollandske selskab ikke havde godtgjort, at det ikke havde instruktionsbeføjelsen over for dykkerne
- Det hollandske selskab stillede dykker- og sikkerhedsudstyr til rådighed, bortset fra dykkerdragt, underdragt, handsker, kniv og sikkerhedsstøvler
- Dykkerne ikke havde påtaget sig en selvstændig økonomisk risiko.

Konklusionen var, at det hollandske selskab havde været forpligtet til at indeholde en skat på i alt 3,6 mio. kr., da dykkerne efter dansk ret måtte anses som lønmodtagere.

Sagen er indbragt for Østre Landsret.

Rejse- og kørselsgodtgørelse

Arbejdsgivere kan udbetale skattefri rejse- og kørselsgodtgørelse til medarbejdere, når en række betingelser er opfyldt.

Såfremt Skattestyrelsen konstaterer, at betingelserne for skattefrihed ikke er opfyldt, vil arbejdsgiveren ofte hæfte for skatten af de udbetalte godtgørelser.

Ved udbetaling af skattefri kørselsgodtgørelse påhviler det arbejdsgiveren at føre kontrol med:

- Kørslens erhvervsmæssige formål
- Dato for kørslen
- Kørslens geografiske mål med eventuelle delmål
- Antal kørte kilometer
- Beregning efter satser
- Kørslen er sket i medarbejderens egen bil.

Udbetalingen af skattefri kørselsgodtgørelse og arbejdsgiverens kontrol skal være veldokumenteret. Dokumentation forudsætter, at de nævnte oplysninger fremgår af arbejdsgiverens bogføringsbilag, og at det er synligt kontrolleret af virksomheden i form af underskrift mv. og eventuelle fejlrettelser. Foretages denne kontrol ikke, vil konsekvensen normalt være, at den udbetalte kørselsgodtgørelse er skattepligtig.

Der gælder tilsvarende regler om dokumentation og kontrol ved udbetaling af rejsegodtgørelse.

Skatten af udbetalte godtgørelser, der ikke opfylder betingelserne for skattefrihed, kan opkræves hos arbejdsgiveren, hvis denne har udvist såkaldt forsømmelighed. Dette konstateres ofte at være tilfældet, hvilket mange arbejdsgivere og eksempelvis også sportsklubber har måtte sande i tidens løb.



Vælger Skattestyrelsen at opkræve skatten af de skattepligtige godtgørelser hos medarbejderen, er det dog ikke ganske givet, at regningen ikke kan videresendes til arbejdsgiveren.

Nævnes kan en sag om en medarbejder ansat i et byggeselskab. Medarbejderen var byggeleder, og ifølge hans ansættelseskontrakt skulle hans erhvervsmæssige kørsel honoreres med de gældende satser for skattefri kørsels-godtgørelse. Skattestyrelsen var af den opfattelse, at arbejdsgiveren ikke havde ført en betryggende kontrol, idet de ved gennemgangen af afregningsbilagene konstaterede flere fejl. Konsekvensen var, at samtlige de til byggele-deren udbetalte kørselsgodtgørelser var skattepligtige. Skattestyrelsen forhøjede personens indkomst med godtgørelserne og opkrævede skatten hos byggelederen.

Byggelederen rejste herefter et erstatningskrav mod virksomheden. Medarbejderen mente, at det var virksomheden, der var nærmest til at bære risikoen, når arbejds-giveren ikke havde ført den krævede kontrol. Sagen har været behandlet i såvel byretten som landsretten. Begge instanser var enige i, at det var virksomhedens manglende kontrol, som var årsagen til, at kørselsgodtgørelsen var skattepligtig. Virksomheden blev derfor dømt til at godtgøre medarbejderen den betalte skat af kørselsgodtgørelsen.

”Kørselsgodtgørelse er skattepligtig, når den finansieres via en lønomlægning”

Skattefrihed for såvel kørsels- som rejsegodtgørelse forudsætter, at medarbejderen ikke via lønomlægning har kompenseret arbejdsgiveren for at få godtgørelsen. En kørselsgodtgørelse vil derfor være skattepligtig, såfremt det er aftalt, at medarbejderen skal have en lavere løn eller ingen betaling for overarbejde mod til gengæld at få skattefri kørselsgodtgørelse for al den erhvervsmæssige kørsel i egen bil.

Fra praksis kan nævnes en sag om et dansk selskab, som formidlede udenlandsk arbejdskraft til landbrugssektoren. Medarbejderne fik en løn, der svarede til mindstelønnen i deres hjemland, som var betydelig lavere end mindstelønnen i Danmark. Men arbejdsgiveren udbetalte tillige

skattefri kostgodtgørelse efter danske regler. De udenlandske medarbejdere opfyldte rejsebegrebet, og den udbetalte godtgørelse ville da umiddelbart være skattefri. Såvel Skattestyrelsen som Landsskatteretten fandt, at der var tale om en lønomlægning i strid med de gældende regler, og den udbetalte kostgodtgørelse var derfor skattepligtig. Ved denne ”åbenbare” konvertering af løn til skattefri godtgørelse, blev den danske arbejdsgiver gjort hæftelsesansvarlig for manglende indeholdelse af skat på 0,9 mio. kr.

Måske også en bøde til virksomheden

Ikke nok med, at arbejdsgiveren kan komme til at hæfte for medarbejderens skat, en bøde kan også komme på tale, når der udbetales skattefri godtgørelse for erhvervsmæssig kørsel, som ikke har fundet sted.

Som et eksempel kan nævnes en dom fra Østre Landsret fra 2019. Der var tale om en virksomhed, der havde konverteret betaling for medarbejdernes overarbejdstimer til skattefri kørselsgodtgørelse. Denne konvertering betød, at virksomheden havde unddraget et skattebeløb på 1,1 mio. kr. Landsretten fandt virksomhedsejeren skyldig i svig af særlig grov karakter, og han idømtes 10 måneders betinget fængsel samt en tillægsbøde på 1,1 mio. kr. svarende til den undtagne skat. At der kun blev tale om betinget fængselsstraf skyldtes blandt andet, at virksomhedsejeren var 70 år.

Leje af udenlandsk arbejdskraft

Det er normalt arbejdsgiveren, der har ansvaret for at indeholde AM-bidrag og A-skat. Når en dansk virksomhed indgår en aftale med en udenlandsk virksomhed om leje af arbejdskraft, overgår indeholdelsespligten og hæftelsen for skatten til den danske virksomhed. Det betyder, at den udenlandske leverandør skal oplyse den danske virksomhed om størrelsen af lønnen til den enkelte medarbejder. Hvis dette ikke sker, skal den danske virksomhed indeholde AM-bidrag og bruttoskat på 30 % i det samlede vederlag, der afregnes til den udenlandske virksomhed.

Sker der fejlagtigt ikke indeholdelse af AM-bidrag og bruttoskat, hæfter den danske virksomhed for disse skatter, selv om det samlede aftalte vederlag er afregnet til den udenlandske virksomhed. Virksomheden hæfter dog ikke for arbejdsudlejesskatten, hvis den kan godtgøre, at der ikke er udvist forsømmelighed, men det kan være svært.

Dobbeltdomicilerede personer

– hvor er det skattemæssige hjemsted?

Flere og flere personer vælger at arbejde i et andet land, end der hvor de er bosat. I en sådan situation kan der opstå såkaldt dobbeltdomicil – to lande gør krav på fuld skattepligt på grund af bopæl. Hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem to lande, løses problematikken om dobbeltdomicil ved hjælp af overenskomsten. Det er ikke altid så nemt, som det måske umiddelbart kan lyde til.

Hvad er dobbeltdomicil?

En person er dobbeltdomicileret, når han er skattepligtig til to lande på grund af bopæl der. Der er tale om fuld skattepligt til to lande i modsætning til, hvor en person alene er begrænset skattepligtig som følge af en indkomstkilde i et andet land end bopælslandet. Vælger en person, der er bosat i Danmark, at arbejde i eksempelvis Tyskland, hvor han anskaffer sig en bolig, vil der foreligge dobbeltdomicil, når:

- han fortsat har en helårsbolig til rådighed i Danmark og derfor er fuld skattepligtig grundet de interne danske skatteregler, og
- Tyskland efter interne tyske skatteregler gør krav på fuld tysk skattepligt.

Den skattemæssige håndtering af fuld skattepligt til to lande afhænger af, om Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det andet land.

Ingen dobbeltbeskatningsoverenskomst

Personer, der er fuld skattepligtige til Danmark, skal beskattes af deres globalindkomst. Bliver personen tillige fuld skattepligtig til et andet land, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, skal personens globalindkomst fortsat beskattes i Danmark, og en dobbeltbeskatning af indkomsten må søges løst ved hjælp af interne lempelsesregler.

Hvordan løses en konflikt om dobbeltdomicil?

En person, der fortsat er omfattet af fuld dansk skattepligt efter interne danske regler, og som bliver fuld skattepligtig til et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, skal overfor de danske skattemyndigheder godtgøre, at der er indtrådt fuld skattepligt mv. til det pågældende land. Til dette formål anvendes blanket 02.034A. Blanketten skal underskrives og stemples af den udenlandske skattemyndighed. Først når denne blanket foreligger, vil Skattestyrelsen tage stilling til, hvor

det skattemæssige domicil efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten er.

Når de to lande, der gør krav på personens fulde skattepligt, har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, løses konflikten ved hjælp af den artikel i overenskomsten, der omhandler skattemæssigt hjemsted. Artiklen om skattemæssigt hjemsted udpeger efter nærmere fastsatte kriterier personens domicilland, og det andet land får så status som kildeland.

De fleste danske dobbeltbeskatningsoverenskomster følger OECD's modeloverenskomst, når det drejer sig om fastlæggelsen af det skattemæssige hjemsted. Det skattemæssige hjemsted (domicillandet) er der, hvor personen:

- Har fast bolig til rådighed
- Har de stærkeste personlige og økonomiske interesser (centrum for livsinteresser)
- Sædvanligvis opholder sig
- Er statsborger.

Domicilkriterierne er nævnt i prioriteret rækkefølge, hvor det efterfølgende kriterium kun inddrages, hvis det skattemæssige hjemsted ikke kan afgøres på grundlag af det forudgående kriterium. Der er tale om en konkret vurdering i hver enkelt sag.

Ad fast bolig

En dobbeltdomicileret person er som udgangspunkt skattemæssigt hjemmehørende i det land, hvor han har fast bolig til rådighed.

Vælger en person at udleje den danske helårsbolig for en periode på to år, er han normalt fortsat fuld skattepligtig til Danmark efter interne danske regler. Hvis han også er fuld skattepligtig til eksempelvis Italien, hvor han har bosat sig i en lejet helårsbolig, er Italien domicilland. Det skyldes, at boligen i Danmark er udlejet, og dermed er den ikke til rådighed.

Valgte samme person i stedet ikke at udleje den danske helårsbolig, skal man forsøge at afgøre det skattemæssige hjemsted ud fra centrum for livsinteresser.

Ad centrum for livsinteresser

Ved fastlæggelsen af centrum for livsinteresser inddrages personens personlige og økonomiske forbindelser. Der



skal ved denne bedømmelse tages hensyn til familie og sociale forhold, personens beskæftigelse osv.

Af kommentarerne til artikel 4 i OECD's modelkonvention fremgår, at omstændighederne skal bedømmes som et hele, men det er ikke desto mindre åbenbart, at overvejelser med udgangspunkt i den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed. Endvidere er det anført, at hvis en person, som har en bolig i X-land, etablerer en bolig i Y-land og bibeholder boligen i X-land, kan det faktisk, at han bibeholder boligen i X-land, hvor han altid har boet, hvor han har arbejdet, og hvor han har sin familie og ejendele, bidrage til at vise, at han har bevaret centrum for sine livsinteresser i X-land.

En afgørelse fra Skatterådet i 2019 tog stilling til dobbelt-domicil i en sådan situation.

Sagen for Skatterådet omhandlede en polsk statsborger, der det meste af sit liv havde boet i Polen, hvor han fortsat boede sammen med sin ægtefælle. Han havde fået ansættelse i et dansk selskab, der ejede en række datterselskaber. Den danske arbejdsgiver stillede en lejet bolig til rådighed. På grund af denne bolig og den erhvervsmæssige beskæftigelse i Danmark ville personen blive omfattet af fuld dansk skattepligt efter de interne danske regler.

Personen ville under ansættelsen hos den danske arbejdsgiver fortsat være fuld skattepligtig til Polen.

Om de personlige og økonomiske interesser i Polen var oplyst følgende:

- Ægteparret havde for nylig renoveret deres polske bolig, som hustruen blev boende i under hans ansættelse hos den danske arbejdsgiver, ligesom han i vidt omfang ville anvende boligen i forbindelse med ferier mv. i Polen.
- Ægteparret havde to børn, der begge var flyttet hjemmefra, men bosat i Polen.
- Mandens forældre boede i Polen, ligesom øvrige familiære og personlige relationer var i Polen.
- Manden havde væsentlige polske investeringer, polsk pensionsordning og diverse polske konti.

I øvrigt var det oplyst, at mandens forventede antal opholdsdage i Polen ville udgøre 140 dage om året, heraf 10-15 arbejdsdage.

Om de personlige og økonomiske interesser i Danmark var oplyst følgende:

- En af arbejdsgiver lejet bolig.
- Dansk arbejdsgiver med 70-80 arbejdsdage i Danmark om året og rejse-/arbejdsdage i andre lande 130-145 dage om året.
- En dansk lønkonto.
- Ingen familie, personlige venner eller lignende i Danmark.

Indledningsvis henviser Skatterådet til kommentarerne til artikel 4 i OECD's modelkonvention om bevarelse af bolig mv. i det oprindelige hjemland. Skatterådet udtalte, at mandens personlige interesser var i Polen, mens de økonomiske interesser var såvel i Polen som i Danmark (dansk arbejdsgiver). Konklusionen var, at Polen var domicilland, og Danmark dermed fik status som kildeland.

Selv efter en grundig vægtning af alle tænkelige tilknytningsmomenter til to lande, er det ikke altid, at det med fornøden sikkerhed kan afgøres, i hvilket land en persons centrum for livsinteresser er. I så fald er det nødvendigt at inddrage det næste domicilkriterium om sædvanligt ophold.

Ad sædvanligt ophold

Anvendelsen af dette kriterium kan ikke afgøres alene ved at tælle, i hvilket af de to lande personen har tilbragt flest



dage i en given periode. Begrebet "sædvanligt ophold" er bredere og henviser til hyppigheden, varigheden og regelmæssigheden af ophold, som udgør en del af en persons fastlagte livsvaner og dermed ikke blot er forbigående.

Hverken artiklen i OECD's modelkonvention eller kommentarerne hertil præciserer varigheden af den periode, der skal danne grundlag for at fastslå, hvor en person sædvanligvis opholder sig. Vurderingen skal dække en tilstrækkelig lang periode til, at det er muligt at bedømme opholdenes frekvens, varighed og regelmæssighed som en del af personens fastlagte livsvaner.

Dansk praksis har hidtil været, at der stort set blot er sket optælling af dage over en længere periode. Men med kommentarerne til modelkonventionen fra 2017 må det forventes, at der sker en ændring af praksis. I 2019 har Skatterådet dog afgivet et bindende svar, hvor man kort konkluderer, at da personen forventede at opholde sig i Danmark 240 dage om året, var Danmark det skattemæssige hjemsted.

Skatterådet har i et andet bindende svar fra 2019 dog tilsyneladende bevæget sig i den rigtige retning. Her var der tale om en person, der var bosat i Holland sammen med familien, og som havde fået ansættelse i en dansk virksomhed. Faktum om "fordelingen" af personlige og økonomiske interesser mellem Danmark og Holland minder utrolig meget om den omtalte sag, hvor en person bosat i Polen fik arbejde i Danmark. Skatterådet mente dog ikke, at kriteriet centrum for livsinteresser var anvendelig, hvorfor næste kriterium om sædvanligt ophold blev inddraget. Antal forventede opholdsdage i Danmark ville årligt udgøre 147-180, mens antal dage i Holland forventedes at udgøre 130-150 årligt. Skatterådet udtalte, at efter det oplyste om personens opholdsmønster kunne det ikke med sikkerhed fastslås, hvor personen havde sædvanligt ophold. Derfor blev det næste kriterium bragt på banen, nemlig statsborgerskab. Da han kun var statsborger i Holland, blev Holland udpeget som domicilland.

Ad statsborgerskab

Når man til dette kriterium for at afgøre en sag om dobbeltdomicil, vil sagen som oftest være løst.

Måtte der være tale om dobbelt statsborgerskab eller ingen statsborgerskab i nogen af de to lande, må konflikten løses ved gensidig aftale mellem de to lande.

Ej enighed om det skattemæssige hjemsted

Hvis de respektive to lande, der gør krav på personens fulde skattepligt grundet landenes interne regler, ikke er enige om, hvilket land der er domicilland efter de i dobbeltbeskatningsoverenskomsten fastlagte kriterier, må konflikten søges løst ved gensidig forhandling mellem de to landes kompetente myndigheder.

Domicillandets beskatningsret og lempelse

Mange lande beskatter efter globalindkomstprincippet ligesom i Danmark. Det betyder, at landet beskatter en person, der er fuld skattepligtig efter landets nationale regler, af al indkomst, uanset hvilket land indkomsten stammer fra. For personer, der er undergivet residentbeskatning i Storbritannien, gælder det dog kun tilnærmelsesvist. Residentbeskatning accepteres som fuld skattepligt i sager om dobbeltdomicil.

Når en person er fuld skattepligtig til to lande, og der er en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de to lande, der kan anvendes til afgørelse af det skattemæssige hjemsted (domicillandet), er det hermed også afgjort, hvilket af de to lande, der må beskatte personens globalindkomst. Det andet land får status som kildeland og må kun beskatte indkomst af kilder der, og det er endvidere et krav, at landet er tillagt beskatningsretten til indkomsten efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Domicillandet er forpligtet til at give lempelse i skatten for indkomst, som kildelandet er tillagt beskatningsretten til.

I de fleste danske dobbeltbeskatningsoverenskomster er lempelsesmetoden credit. Det betyder, at den danske skat maksimalt kan nedsættes med den i udlandet betalte skat. Er den lempelsesberettigede indkomst løn, kan personen dog vælge at få eksemptionlempelse efter ligningslovens § 33 A, når en række betingelser er opfyldt. Eksemptionlempelse betyder, at der reelt ikke skal betales dansk skat af lønnen, men lønnen skal dog fortsat selvangives i Danmark.

Exitbeskatning ved domicilskifte

En person, der hidtil har været fuld skattepligtig til Danmark og skattemæssigt hjemmehørende her, skal exitbeskattes af aktier mv., når der sker skift af skattemæssigt hjemsted til et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Reglerne er de samme, som hvis den fulde danske skattepligt var ophørt.



Moms ved salg til private i andre EU-lande

Når en dansk virksomhed sælger varer eller tjenesteydelser til privatpersoner i andre EU-lande, skal den danske virksomhed som udgangspunkt afregne dansk moms. I visse tilfælde er den danske virksomhed dog forpligtet til at lade sig momsregistrere i andre EU-lande.

Salg af varer

Salg af varer til privatpersoner i andre EU-lande er som udgangspunkt ikke fritaget for dansk moms, uanset om varen forsendes eller transporteres til kundens land eller ej. En dansk virksomhed skal derfor som udgangspunkt afregne dansk moms af sådanne salg.

I visse nærmere definerede situationer er en dansk virksomhed imidlertid forpligtet til at lade sig momsregistrere i andre EU-lande.

Fjernsalg

Udgangspunktet ved salg til privatpersoner i andre EU-lande er, at en dansk virksomhed skal afregne dansk moms. Dette gælder dog ikke, når der er tale om såkaldt fjernsalg, hvorved 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 web-handel. Ved fjernsalg skal sælger momsregistreres i det pågældende land.

En virksomhed er dog kun pligtig til at lade sig momsregistrere i det EU-land, hvortil varen sendes eller transporteres, når:

- der ved fjernsalg sælges punktafgiftspligtige varer, eller
- visse beløbsgrænser bliver overskredet.

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

Fra 2021 sker der en væsentlig ændring i reglerne for fjernsalg. Der indføres således en fælles europæisk fjernsalgsgrænse på 10.000 euro pr. land. Det bliver i den forbindelse muligt for danske virksomheder at tilmelde sig en One-stop-shop-ordning, som der allerede nu findes for elektroniske tjenesteydelser, se nedenfor. På denne måde undgår en virksomhed at skulle momsregistreres i hvert

enkelt EU-land, hvor virksomheden har salg til private, som overstiger fjernsalgsgrænsen.

Installation og montering

Når en dansk virksomhed sælger varer til privatpersoner i andre EU-lande og samtidig installerer og monterer de pågældende varer hos kunden, skal der ikke afregnes dansk moms, men derimod lokal moms. Det kan eksempelvis være installering af et alarmsystem.

Den danske virksomhed er i sådanne tilfælde som udgangspunkt forpligtet til at lade sig momsregistrere og afregne lokal moms.

Salg af tjenesteydelser

Salg af tjenesteydelser til privatpersoner etableret i EU-lande skal som udgangspunkt pålægges dansk moms.

Elektroniske tjenesteydelser

Når en dansk virksomhed sælger elektroniske tjenesteydelser til privatpersoner i andre EU-lande, skal den danske virksomhed ikke afregne dansk moms, men derimod afregne moms i kundens land. Den danske virksomhed skal momsregistreres i kundens land.

Ved elektronisk leverede ydelser forstås blandt andet levering og hosting af websteder, fjernvedligeholdelse af software og hardware, levering og ajourføring af software, levering af billeder, tekster og information og tilrådgivningsstillelse af databaser, levering af musik, film og spil, herunder hasardspil og andre spil om penge, politiske, kulturelle, kunstneriske, sportslige og videnskabelige eller uddannelsesmæssige udsendelser eller begivenheder og levering af fjernundervisning mv.

For at undgå at danske virksomheder, der leverer elektroniske tjenesteydelser til privatpersoner i andre EU-lande, skal momsregistreres og afregne moms i alle de EU-lande, hvor virksomheden har kunder, har Skattestyrelsen et indberetningssystem kaldet One-stop-shop.

I systemet afkrydser man, hvilke EU-lande man skal betale moms i, og indberetter momsen, der skal betales til det enkelte land. Skattestyrelsen sørger herefter for at kanalisere pengene til det pågældende land.

Det er frivilligt, om virksomheder vil benytte One-stop-shop-ordningen, men fordelene ved at bruge den er, at

virksomheden undgår at skulle registrere sig – samt angive og betale moms – i alle de EU-lande, hvor deres kunder er etableret. Man skal således kun angive og betale moms et sted. Det er dog momssatsen og fakturakravene i kundernes lande, som er gældende.

Fra den 1. januar 2019 har danske virksomheder med et samlet salg af elektroniske ydelser til private i andre EU-lande for under 10.000 euro på et kalenderår i stedet kunnet vælge at afregne dansk moms af salget og dermed undgå momsregistrering i andre EU-lande.

”En fordelagtig One-stop-shop-ordning”

Som det fremgår, kan en dansk virksomhed ved salg af varer og tjenesteydelser til private i andre EU-lande i flere tilfælde være forpligtet til at lade sig momsregistrere i de pågældende lande og afregne lokal moms.

Momsregistrering inden for EU er relativt ukompliceret, idet en dansk virksomhed kan nøjes med at have et momsnummer i et andet EU-land.

Ved momsregistrering i et andet land er det dog nødvendigt at overholde de lokale indberetningsregler, faktureringsbestemmelser mv. Dette er ikke tilfældet ved anvendelse af en One-stop-shop-ordning, hvorfor det i høj grad kan være fordelagtigt at anvende en sådan ordning, som altså fra 2021 udvides til også at omfatte fjernsalg.



Moms ved salg af bygninger til nedrivning – hvor står vi efter KPC-dommen?

Salg af byggegrunde og nye bygninger er momspligtigt, mens salg af grunde med "gamle" bygninger er fritaget for moms. Hvis et salg af en grund med en "gammel" bygning sker med henblik på nedrivning og efterfølgende opførelse af en ny bygning, har salget dog ifølge Skattestyrelsens hidtidige praksis været anset for et momspligtigt salg af en byggegrund. EU-domstolen har i den såkaldte KPC-sag fra september 2019 underkendt Skattestyrelsens praksis.

Salg af byggegrunde

En byggegrund defineres som et ubebygget areal, som efter planloven eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger. Det er uden betydning, om der er sket byggemodning, eller om senere vedtagne forskrifter for udnyttelsen af arealerne sætter begrænsninger i udnyttelsen, herunder fastsætter specifikke formål med udnyttelsen af arealerne til byggeri.

På baggrund af denne definition burde der ikke være tvivl om, at et bebygget areal ikke momsmæssigt skal betragtes som en byggegrund. Sådan har det imidlertid ikke forholdt sig i praksis.

Salg af grunde med bygninger til nedrivning

Salg af grunde med eksisterende bygninger er fritaget for moms, medmindre der er tale om en nyopført eller væsentligt ombygget bygning.

Ved salg af en grund med en nedrivningsklar "gammel" bygning har udgangspunktet dog ifølge Skattestyrelsens hidtidige praksis været, at hvis salget er sket med henblik på opførelse af en ny bygning, er salget blevet anset for et salg af en byggegrund, hvilket er momspligtigt, når sælger er en såkaldt "momspligtig person", der handler i denne egenskab. Privatpersoner er derimod som altovervejende hovedregel ikke momspligtige. Ifølge Skattestyrelsens hidtidige praksis har det været tilstrækkeligt til at statuere momspligt, at det "måtte stå klart for sælger", at de pågældende eksisterende bygninger på grunden skulle nedrives.

For købere, som skulle anvende ejendommen til eksempelvis opførelse af en ny boligudlejningsejendom efter nedrivning af den eksisterende bygning, har momsen været en fordyrelse, idet boligudlejning ikke berettiger til momsfradrag.

Landsskatteretten afsagde i 2015 en kendelse i den såkaldte KPC-sag, hvorefter salg af en grund med en eksisterende "gammel" bygning var momsfritaget, uanset at salget reelt skete med henblik på nedrivning og efterfølgende opførelse af en ny bygning. Det vil sige, at Landsskatteretten reelt underkendte Skattestyrelsens hidtidige praksis.

Skatteministeriet indbragte Landsskatterettens afgørelse for Vestre Landsret, der forelagde sagen for EU-domstolen.

KPC-dommen

Den 4. september 2019 afsagde EU-domstolen dom i KPC-sagen, hvorefter salg af en grund med en "gammel" bygning med henblik på nedrivning af bygningen som udgangspunkt ikke skal anses for en momspligtig byggegrund.

Hovedelementet i Skatteministeriets argumentation var, at der ved vurderingen af, om der foreligger en bebygget grund eller en byggegrund, skal lægges afgørende vægt på parternes subjektive hensigt om, at bygningen efterfølgende skal rives ned. Dette argument afviser EU-domstolen.

Domstolen lægger i stedet vægt på, at der i sagen var tale om en fuldt funktionsdygtig bygning, og at sælger ikke var involveret i nedrivning af bygningen. Nedrivningen skete alene for købers regning og risiko. Sælger havde ved handlen betinget sig at kunne forestå projektering, opførelse og levering af en ny bygning til køber efter købers nedrivning, hvilket imidlertid ikke blev tillagt afgørende betydning.

Hvor står vi?

Skattestyrelsens hidtidige praksis må anses for tilsidesat ved EU-domstolens afgørelse.

I første omgang skal sagen mellem Skatteministeriet og KPC dog afgøres hos Vestre Landsret i form af en dom eller et forlig i sagen.

Vestre Landsret har dog endnu ikke afsagt dom i sagen, men det må forventes, at det endelige resultat fører til, at det bliver muligt at få genoptaget de sager, der er afgjort i overensstemmelse med den tilsidesatte praksis.

Som nævnt lagde EU-Domstolen vægt på, at der var tale om en fuldt funktionsdygtig bygning. Det bliver særdeles interessant at få Skattestyrelsens fortolkning af dette element. Med andre ord: Hvad er en funktionsdygtig bygning?

Selv om Skattestyrelsen endnu ikke har udsendt et styresignal, bør man allerede nu tage dommen i betragtning ved vurdering af igangværende og fremtidige projekter, der

involverer handler med bebyggede grunde, hvor bygningen efterfølgende skal rives ned.

Landsskatteretten har således også efter EU-domstolens afsigelse af KPC-dommen truffet afgørelse om moms-fritagelse ved salg af "gamle" bygninger med henblik på nedrivning. Her har Skattestyrelsen erklæret sig enige i Landsskatterettens indstilling til afgørelse.





Ny lovgivning

Slut med nedsat bo- og gaveafgift ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder

Siden 2016 har bo- og gaveafgiftssatsen været mindre end den normale sats på 15 % ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder til børn m.fl. Sådan er det fra og med 2020 ikke længere.

Folketinget har vedtaget, at bo- og gaveafgiften skal være den samme, uanset om gaven eller arven består af kontanter mv. eller en erhvervsvirksomhed.

De højere satser gælder for gaver, der ydes fra og med den 1. januar 2020. For så vidt angår arv gælder reglerne for personer, der afgår ved døden den 1. januar 2020 eller senere.

Ved generationsskifte af aktive erhvervsvirksomheder er der indført en særregel fra og med den 1. januar 2020, når der sker overdragelse af en virksomhed til søskende og disses børn og børnebørn, og gaved giver eller afdøde ikke har børn, børnebørn mv.

Gaver til søskende og disses børn og børnebørn er normalt skattepligtige. Boafgift af arv til denne personkreds udgør normalt 36,25 %.

Ved gaveoverdragelse af en aktiv erhvervsvirksomhed til søskende mv., når gaved giver ikke har børn mv., er gaven ikke skattepligtig, men i stedet skal der betales en gaveafgift på 15 %. Sker overdragelsen i forbindelse med arv, udgør afgiftssatsen 15 % i stedet for den normale sats på 36,25 %.

Henstand

Der er indført nye regler om afdragsvis betaling af bo- og gaveafgift, når der sker overdragelse af erhvervsvirksomheder.

En arving, legatar eller gavemodtager, der som arv eller gave modtager:

- aktier, der ikke er omfattet af pengetankreglen
- en erhvervsvirksomhed eller en andel heraf, hvori der kan ske succession (ingen beskatning af overdrageren og modtageren indtræder i overdragerens skattemæssige position)

kan vælge at afdrage bo- eller gaveafgiften over maksimalt 30 år med lige store årlige afdrag. Gælden skal forrentes med en rente, der fastsættes årligt som et simpelt gennemsnit af den af Nationalbanken opgjorte kassekreditrente for ikkefinansielle selskaber i månederne juli-september. Denne rente udgjorde 2,7 % i 2019. Restgælden forfalder til betaling dels ved arvingens eller gavemodtagerens salg af virksomheden dels ved arvingens eller gavemodtagerens dødsfald.

Valg af afdragsordning for betaling af boafgifter skal meddeles skifteretten samtidig med indsendelse af bo-opgørelsen. For så vidt angår gaveafgift skal meddelelse om en afdragsordning indgives sammen med gaveanmeldelsen.

Lov om ændring af boafgiftsloven og skatteforvaltningsloven (L 76) blev vedtaget den 20. december 2019.

Fortsat beskatning af fri telefon og arbejdsgiverbetalt internet

Året 2019 skulle have været sidste år med beskatning af fri telefon og/eller arbejdsgiverbetalt internet, hvilket blev vedtaget i Folketinget under den tidligere regering.

Folketinget har vedtaget, at der alligevel ikke skal være skattefrihed for sådanne personalegoder. I 2020 skal der derfor ske beskatning af arbejdsgiverbetalt telefon og internet på ganske samme vis som tidligere. Der ændres ikke på, i hvilket omfang telefon og internet er skattepligtigt.

Mobiltelefoner

For mobiltelefoner er hovedreglen, at der skal ske beskatning af fri telefon, hvis telefonen medtages til den private bopæl. For at undgå beskatning skal der indgås en tro og love-erklæring om, at telefonen kun må anvendes erhvervsmæssigt. Arbejdsgiveren skal føre en overordnet kontrol med, at telefonen kun anvendes erhvervsmæssigt. Der skal dog ikke ske beskatning af fri telefon, hvis medarbejderen kun undtagelsesvis har foretaget opkald til hjemmet.

Internet

Arbejdsgiverbetalt internetforbindelse på bopælen er fortsat et skattefrit personalegode, hvis medarbejderen har adgang til arbejdsgiverens netværk. Det er en forudsætning for skattefriheden, at medarbejderen har adgang

til stort set de samme funktioner, dokumenter mv. som på arbejdspladsen.

Lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love (L 73) blev vedtaget den 20. december 2019.

Skattefri virksomhedsomdannelse – omdannelsesdato

Ved en skattefri omdannelse af en virksomhed til et selskab er det en betingelse, at anskaffelsessummen for aktierne eller anparterne ikke er negativ. Anskaffelsessummen opgøres på omdannelsesdatoen – typisk den 1. januar – som er skæringsdatoen ved udarbejdelse af åbningsbalancen for selskabet. Omdannelsen skal herefter gennemføres senest seks måneder efter omdannelsesdatoen, og omdannelsesdatoen anses for det skatteretlige omdannelsestidspunkt.

Det er muligt at foretage en skattefri virksomhedsomdannelse trods en negativ anskaffelsessum for aktierne eller anparter, hvis:

- ejeren har anvendt virksomhedsordningen i året forinden omdannelsesåret,
- en eventuel negativ indskudskonto er udlignet, og
- samtlige virksomheder, ejeren driver i virksomhedsordningen, omdannes.

Landsskatte retten har i en kendelse fastslået, at det er på tidspunktet for omdannelsens gennemførelse, det skal bedømmes, hvor mange virksomheder ejeren driver i virksomhedsordningen. Konsekvensen heraf kan være, at der bliver inddraget privat gæld under omdannelsen, hvis der i perioden mellem omdannelsesdatoen og omdannelsens gennemførelse sker køb eller salg af virksomhed.

For at undgå denne "omgåelsesmulighed" har Folketinget vedtaget en ændring, der har virkning for skattefri virksomhedsomdannelse, der gennemføres den 1. oktober 2019 eller senere.

Ændringen betyder, at afgørelsen af, om ejeren driver én eller flere virksomheder i virksomhedsordningen, skal ske på omdannelsesdatoen, hvilket vil sige den dag, der følger efter statusdagen for sidste årsregnskab i den personligt drevne virksomhed. Det er herefter ikke muligt at gennemføre en skattefri virksomhedsomdannelse i situationer, hvor én eller flere virksomheder sælges fra eller påbe-

gyndes i perioden mellem omdannelsesdatoen og datoen for omdannelsens gennemførelse. Det er således en betingelse, at alle virksomheder, der drives på omdannelsesdatoen, ligeledes ejes på tidspunktet for omdannelsens gennemførelse, det vil sige, at alle virksomhederne i virksomhedsordningen indgår i omdannelsen.

Lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, kursgevinstloven, ligningsloven og forskellige andre love (L 4) blev vedtaget den 20. december 2019.

Opgørelse af anskaffelsessum ved flere aktieklasser

Skattestyrelsen har konstateret en "utilsigtet udnyttelse af gennemsnitsmetoden" ved opdeling af aktierne i eksempelvis A- og B-aktier i hovedaktionærselskaber. En sådan fremgangsmåde – også kaldet A/B-modellen – anvendes ofte ved generationsskifte af virksomheder, der drives i selskabsform.

En opdeling af en eksisterende aktiebeholdning i A- og B-aktier anses i visse tilfælde for en aktieafståelse, således at aktionærerne pålægges avancebeskatning. Dette er dog kun tilfældet, hvis opdelingen i aktieklasser indebærer en formueforskydning mellem forskellige aktionærer. I selskaber, hvor der kun er én aktionær, anses opdelingen ikke at indebære en formueforskydning.

Når opdelingen foretages, mens hovedaktionæren er eneejer, vil der derfor ikke ske avancebeskatning ved en vedtægtsændring, der opdeler kapitalen i A- og B-aktier. Denne fremgangsmåde anvendes i forbindelse med A/B-modellen, for at den næste generation får lettere adgang til at opnå en større andel af virksomhedens kapital. Via A/B-modellen kan der aftales en forlods udbytte til A-aktien. Den forlods udbytte indebærer, at kun A-aktierne modtager udbytte fra selskabet, indtil det forlods aftalte beløb er betalt, eller indtil en vis forudbestemt årrække er forløbet. Herefter vil udbytte blive fordelt ligeligt mellem aktieklasserne.

Idet A-aktierne tildeles en forlods udbytte, vil handelsværdien for A-aktierne være væsentligt højere end for B-aktierne. Hermed kan B-aktierne overdrages til en lavere værdi til næste generation.

Når eksempelvis en hovedaktionær afstår en del af sine aktier i det af ham ejede selskab, skal den samlede anskaffelsessum fordeles mellem de afståede aktier og de

Eksempel				
	Nominal aktiekapital	Fordeling af anskaffelsessummen (hidtil gældende regler)	Handelsværdi	Fordeling af anskaffelsessum (nye regler)
A-aktier	1.000	500.000	3.000.000	1.125.000
B-aktier	2.000	1.000.000	1.000.000	375.000
Samlet	3.000	1.500.000	4.000.000	1.500.000

aktier, som han beholder – også kaldet gennemsnitsmetoden.

Efter gældende regler foretages fordelingen af den samlede anskaffelsessum på de enkelte aktier på grundlag af aktiernes nominelle værdi. Dette gælder fortsat, når der kun er én aktieklasser i selskabet. Er selskabets aktier derimod opdelt i flere aktieklasser, der har forskellige handelsværdier, fordi der er knyttet forskellige rettigheder til de forskellige aktieklasser, skal fordelingen af anskaffelsessummen for hovedaktionæraktier i stedet ske på grundlag af handelsværdien af de enkelte aktier på afståelsestidspunktet. Dette gælder for afståelser af aktier, der sker den 1. oktober 2019 eller senere.

Det ændrede opgørelsesprincip har kun betydning, når en hovedaktionær ejer mere end én aktieklasser, herunder konvertible obligationer og unoterede tegningsretter, og afstår en del af sin aktiebeholdning mv. i selskabet.

Vælger en hovedaktionær at opdele selskabets aktier i A- og B-aktier for at kunne afstå B-aktierne til næste generation, skal handelsværdien for A-aktierne også udfindes for at kunne fordele den samlede anskaffelsessum for aktierne.

Lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, kursgevinstloven, ligningsloven og forskellige andre love (L 4) blev vedtaget den 20. december 2019.

Beskatning og underskudsbegrænsning ved opkøb af koncernfordringer

Selskaber er som udgangspunkt generelt skattepligtige af gevinst på gæld.

Singulær gældseftergivelse

Opnår et selskab en gældseftergivelse, er gældseftergivelsen skattepligtig. Samme beskatning indtræder, hvis kreditor alternativt sælger fordringen til debitorselskabet, idet der sker sammenfald af kreditor og debitor, hvorved fordringen anses for at ophøre ved såkaldt konfusion.

Denne beskatning af gældseftergivelse har hidtil kunnet omgås ved, at koncerner som alternativ til en gældseftergivelse købte tredjemands fordringer mod et nødlidende koncernselskab.

Fra og med den 1. oktober 2019 er dette ikke længere muligt, idet reglerne om skattepligt af en singulær gældseftergivelse også gælder, når:

- debitorselskabet reelt opnår en indirekte gældsned-sættelse, ved at et koncernforbundet selskab erhverver en fordring mod debitorselskabet fra en ikke-koncernforbundet kreditor til en kurs, der ved salg til debitorselskabet eller ved en gældsned-sættelse ville have medført beskatning af kursgevinst.

Denne regel om beskatning gælder også, når en personlig aktionær med bestemmende indflydelse i enten debitorselskabet eller et koncernforbundet selskab erhverver fordringen fra en ekstern kreditor.

Tvangsakkord og frivillig akkord

Gevinst på gæld ved tvangsakkord og frivillig akkord er skattefri for debitor, når der alene sker eftergivelse ned til fordringens værdi for kreditor. Som modstykke hertil nedsættes debitorselskabets uudnyttede fremførselsberettigede underskud og uudnyttede fradragsberettigede kildeartsbegrænsede tab.

Underskudsbegrænsningen ved nedsættelse af gæld har hidtil kunnet omgås ved, at koncerner, som alternativ til en gælds eftergivelse, købte tredjemands fordringer mod et nødlidende koncernselskab.

Fra og med den 1. oktober 2019 gælder reglen om underskudsbegrænsning og begrænsning af kildeartsbegrænsede tab også, når debitorselskabet reelt opnår en indirekte gælds nedsættelse ved, at et koncernforbundet selskab eller en aktionær i enten debitorselskabet eller det koncernforbundne selskab køber en nødlidende fordring mod debitorselskabet fra en ikke-koncernforbundet kreditor. Beskatningen vil herefter være den samme på koncernniveau, uanset om debitorselskabet opnår en gælds eftergivelse fra en ekstern kreditor, eller om kreditor sælger fordringen til debitorselskabet eller et andet selskab i koncernen eller en aktionær i disse selskaber.

Rentefradragsbegrænsning ved gælds eftergivelse

Der gælder regler om begrænsning af rentefradragsretten for renter, der ikke er betalt på tidspunktet for en gælds eftergivelse. Disse rentefradragsbegrænsningsregler gælder fra og med den 1. oktober 2019 også, når:

- Kreditor – som alternativ til en gælds eftergivelse – konverterer gælden til aktiekapital mv. i debitorselskabet eller foretager et skattefrit tilskud/kapitalindskud i debitorselskabet med henblik på efterfølgende indfrielse af fordringen, hvorved debitor reelt opnår en gælds nedsættelse.
- Et koncernforbundet selskab eller en aktionær i enten et koncernforbundet selskab eller debitorselskabet erhverver en nødlidende fordring fra en ekstern kreditor.

Lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, kursgevinstloven, ligningsloven og forskellige andre love (L 4) blev vedtaget den 20. december 2019.

Skatteudskydelse via en sælgerpantebrevsmodel

Folketinget har vedtaget en såkaldt sælgerpantebrevsmodel, der giver sælgeren af en erhvervs ejendom mulighed for at udskyde (en del af) beskatningen af en ejendomsavance, når der i forbindelse med handlen udstedes et sælgerpantebrev.

Sælgerpantebrevsmodellen kan anvendes af såvel selskaber som personer.

Hvilke ejendomme er omfattet?

Den udskudte beskatning:

- Kan vælges for fortjeneste, der vedrører den del af den afståede ejendom, som blev anvendt erhvervsmæssigt i overdragerens eller dennes samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, og som anvendes erhvervsmæssigt i erhververens eller dennes samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed i den periode, som beskatningen vælges fordelt over.

Udlejning af fast ejendom anses ikke for erhvervsmæssig virksomhed. Dog anses udlejning til et selskab, hvori ejeren af den faste ejendom og dennes ægtefælle har bestemmende indflydelse for erhvervsmæssig virksomhed, når selskabet anvender ejendommen erhvervsmæssigt. Da disse betingelser også skal gælde en køber af ejendommen, kan pantebrevsmodellen (udskudt beskatning) kun anvendes, hvis køberen af ejendommen i forbindelse med handlen også erhverver aktiemajoriteten i det selskab, der lejer ejendommen.

Reglerne gælder også for ejendomme beliggende inden for EU/EØS, på Færøerne eller Grønland, forudsat at ejeren er omfattet af fuld dansk skattepligt og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. Det er dog en betingelse, at det pågældende land, hvor ejendommen er beliggende, udveksler oplysninger med de danske skattemyndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst mv.

Personer og selskaber, der er begrænset skattepligtige til Danmark af fast ejendom, kan også anvende pantebrevsmodellen. Afhængig af hjemland skal der stilles passende sikkerhed for den udskudte skat.

Pantebrevsmodellen

Den avance, der kan udskydes, kan maksimalt udgøre 10 % af ejendommens kontante afståelsessum, og det er en forudsætning, at der i forbindelse med handlen udstedes et sælgerpantebrev.

Sælgerpantebrevet skal udstedes med en kursværdi, der svarer til den ejendomsavance, der vælges udskudt, og have en løbetid, der svarer til den periode, som beskatningen vælges fordelt over, dog maksimalt 10 år. Den del af avancen, der udskydes med et sælgerpantebrev, skal beskattes med lige store årlige beløb fra og med året efter salgsåret og de følgende ni år. Afdrag på pantebrevets



hovedstol må ikke forfalde hurtigere end med lige store årlige beløb.

De nye regler om udskydelse af beskatning gælder ikke ejendomsoverdragelser, hvor køber og sælger er koncernforbundne mv. Sælgerpantebrevsmodellen kan altid anvendes ved overdragelse mellem to fysiske personer.

Eksempel

En ejendom er afstået for kontant 30 mio. kr., og sælgers fortjeneste udgør 5 mio. kr. Der er udstedt et sælgerpantebrev med et pålydende på 3,75 mio. kr., som ved opgørelsen af fortjenesten er kursansat til kurs 80. Den del af fortjenesten, som kan udskydes, svarer til dels sælgerpantebrevets kursværdi, hvilket vil sige 3 mio. kr., dels 10 % af den kontante afståelsessum, hvilket ligeledes vil sige 3 mio. kr. Beskatningen af 3 mio. kr. kan dermed udskydes, mens 2 mio. kr. af avancen skal beskattes i salgsåret.

Sælgerpantebrevet afdrages over 10 år med 375.000 kr. årligt. Ved hvert årlige afdrag på 375.000 kr. skal 20 % af afdraget (75.000 kr.) som hidtil beskattes som kursgevinst hos sælger efter reglerne i kursgevinstloven. Endvidere skal sælgeren beskattes af 300.000 kr. årligt som udskudt fortjeneste.

Fremrykning af den udskudte beskatning

Den udskudte fortjeneste kommer som hovedregel til beskatning på et tidligere tidspunkt, nemlig ved:

- Hel eller delvis afståelse af ejendommen
- Hel eller delvis ændret anvendelse af ejendommen – den del, der ikke længere er erhvervsmæssigt anvendt
- Hel eller delvis afståelse eller indfrielse af sælgerpantebrevet
- Sælgers død
- Ophør af fuld dansk skattepligt og domicilskift, hvor personen efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver skattemæssigt hjemmehørende i udlandet.

Til foranstående hovedregel gælder der nogle undtagelser, eksempelvis når en efterlevende ægtefælle henses i uskiftet bo eller får ejendommen eller sælgerpantebrevet udloddet med succession.

Ved skattepligtsophør kan personen eller selskabet få henstand med den resterende udskudte skat, når flyt-

ningen sker inden for EU/EØS, Færøerne eller Grønland. Henstandsbeløbet skal forrentes og afdrages.

Lov om ændring ejendomsavancebeskatningsloven (L 36) blev vedtaget den 20. december 2019.

Digitalt salgsregistreringssystem

En lang række af Folketingets partier indgik i 2017 en aftale benævnt "Styrket indsats mod sort arbejde". I denne aftale blev man blandt andet enige om at skærpe reglerne over for virksomheder, der udeholder omsætning, og derved ikke opkræver, angiver og afregner moms i overensstemmelse med de gældende regler herom.

Folketinget har nu gennemført aftalens initiativ om digitale salgsregistreringssystemer. Digitale salgsregistreringssystemer indeholder en elektronisk journal, som logger alle handlinger, der foretages via det digitale salgsregistreringssystem.

Virksomheder, der modtager digital betaling, og som skal benytte et digitalt registreringssystem, skal integrere digitale betalingsløsninger i salgsregistreringssystemet.

Påbud om anvendelse af et digitalt salgsregistreringssystem

Told- og skatteforvaltningen kan give en virksomhed påbud om at benytte et digitalt salgsregistreringssystem.

Et påbud om at anvende et digitalt salgsregistreringssystem vil eksempelvis kunne gives, hvis det konstateres, at virksomheden ikke har opbevaret fakturaer for købte eller solgte varer eller ydelser, hvis der foreligger fakturaer, men det ikke er muligt at identificere leverandøren, hvis der ikke kontinuerligt foretages salgsregistreringer, hvis der ikke udleveres kasseboner til kunder ved kontantkøb, hvis der ikke foretages daglige kasseafstemninger osv.

Pligt for visse virksomhedstyper til at anvende et digitalt salgsregistreringssystem

I den vedtagne lov er skatteministeren blevet bemyndiget til at fastsætte regler om, at afgiftspligtige virksomheder med en årlig omsætning på under 10 mio. kr. skal benytte et digitalt salgsregistreringssystem. Der vil blive tale om "udvalgte" brancher.

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at de brancher, man har i kikkerten, er caféer, værtshuse, diskoteker, pizzeriaer, grillbarer, isbarer, købmænd, døgnkiosker og restauranter.

Ikrafttræden

Tidspunktet for ikrafttrædelsen af reglerne kendes endnu ikke, hvilket skyldes en endelig afklaring af, hvordan data

fra de digitale salgsregistreringssystemer kan overføres til Skatteforvaltningen, og et større udbud på det danske marked af sådanne systemer, der kan leve op til en række fastsatte krav.

Lov om ændring af momsloven, kildeskatteloven og lov om inddrivelse af gæld til det offentlige (L 21) blev vedtaget den 28. november 2019.



Lovforslag

Ophævelse af hovedaktionærnedslaget

Skatteministeren har fremsat lovforslag om, at der ved afståelse af aktier, der sker den 1. februar 2020 eller senere, ikke længere opnås hovedaktionærnedslag. Der skal med andre ord ske fuld beskatning af en opgjort fortjeneste.

Den foreslåede ophævelse af hovedaktionærnedslaget betyder også, at en person, der har erhvervet aktier med succession i perioden 19. maj 1993 – 31. januar 2020 og overtaget et hovedaktionærnedslag fra faderen mv., mister retten til dette nedslag i fortjenesten, når afståelsen sker den 1. februar 2020 eller senere.

Forslag til lov om ændring aktieavancebeskatningsloven, dødsboscatteloven og ligningsloven (L 91) blev fremsat den 20. december 2019.

Skærpet beskatning af visse firmabiler

Efter registreringsafgiftslovens § 9 a, skal der i visse tilfælde ske fornyet fastsættelse af den afgiftspligtige værdi og genberegning af registreringsafgift for blandt andet leasingselskabers biler.

Det foreslås at justere beregningsgrundlaget for værdi af fri bil for de biler, hvor der sker genberegning af den registreringspligtige værdi. Efter forslaget vil der ved beskatning af fri bil, der har fået genberegnet registreringsafgiften, skulle tages udgangspunkt i den nye genberegnete værdi ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget, når den genberegnete nyvognspris er højere end den oprindelige pris.

Den genberegnete nyvognspris skal anvendes til opgørelse af beskatningsgrundlaget, uanset om bilen er købt eller leaset af arbejdsgiveren.

Den foreslåede ændring skal have virkning for biler, der stilles til rådighed for en medarbejder første gang fra og med den 1. februar 2020.

Forslag til om ændring aktieavancebeskatningsloven, dødsboscatteloven og ligningsloven (L 91) blev fremsat den 20. december 2019.

Lempelse af beskatningen af "grønne" biler

Skatteministeren har fremsat lovforslag om, at den planlagte stigning af registreringsafgiften for eldrevne køretøjer

og pluginhybridbiler fra den 1. januar 2020 annulleres, og i stedet videreføres de i 2019 gældende satser for registreringsafgift for disse biler.

Derudover foreslås det, at der for perioden 1. april – 31. december 2020 indføres et fradrag i beskatningsgrundlaget for eldrevne køretøjer og pluginhybridbiler på 40.000 kr. opgjort på årsbasis. Denne nedsættelse af beskatningsgrundlaget gælder også for allerede indregistrerede biler

Forslag til lov om ændring af registreringsafgiftsloven og ligningsloven (L 90) blev fremsat den 20. december 2020.

Fradrag for underskud i udenlandske datterselskaber

EU-Domstolen har i en dom fra 12. juni 2018 fastslået, at de danske regler om beskatning af danske selskaber med udenlandske faste driftssteder i visse tilfælde er i strid med artikel 49 om retten til fri etablering. Det skyldes, at danske selskaber efter gældende regler ikke har mulighed for at fradrage endelige underskud i udenlandske faste driftssteder, medmindre der er valgt international sambeskatning. Dommen har en afledt betydning for danske selskaber med udenlandske datterselskaber og fast ejendom beliggende i udlandet.

På denne baggrund har Folketinget fremsat et lovforslag, der giver danske moderselskaber fradrag for et endeligt underskud:

- I et datterselskab og fast driftssted, der er beliggende i EU/EØS, på Færøerne eller Grønland
- Af fast ejendom, uanset hvor i verden ejendommen er beliggende.

Såfremt moderselskabet ikke er direkte ejer af datterselskabet, kan underskud kun fratrækkes, hvis alle mellem-liggende selskaber er skattemæssigt hjemmehørende i samme land som det indirekte ejede datterselskab.

For så vidt angår underskud i datterselskaber er det en betingelse for fradrag, at det endelige underskud kunne have været anvendt, hvis der havde været valgt international sambeskatning.

Opgørelse af underskud og fradrag for tab følger de almindelige danske interne skatteregler.

Et underskud anses for *endeligt*, i det omfang det danske selskab kan godtgøre, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende år eller i senere indkomstår har været eller vil være muligt at anvende underskuddet efter de regler, der gælder i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende.

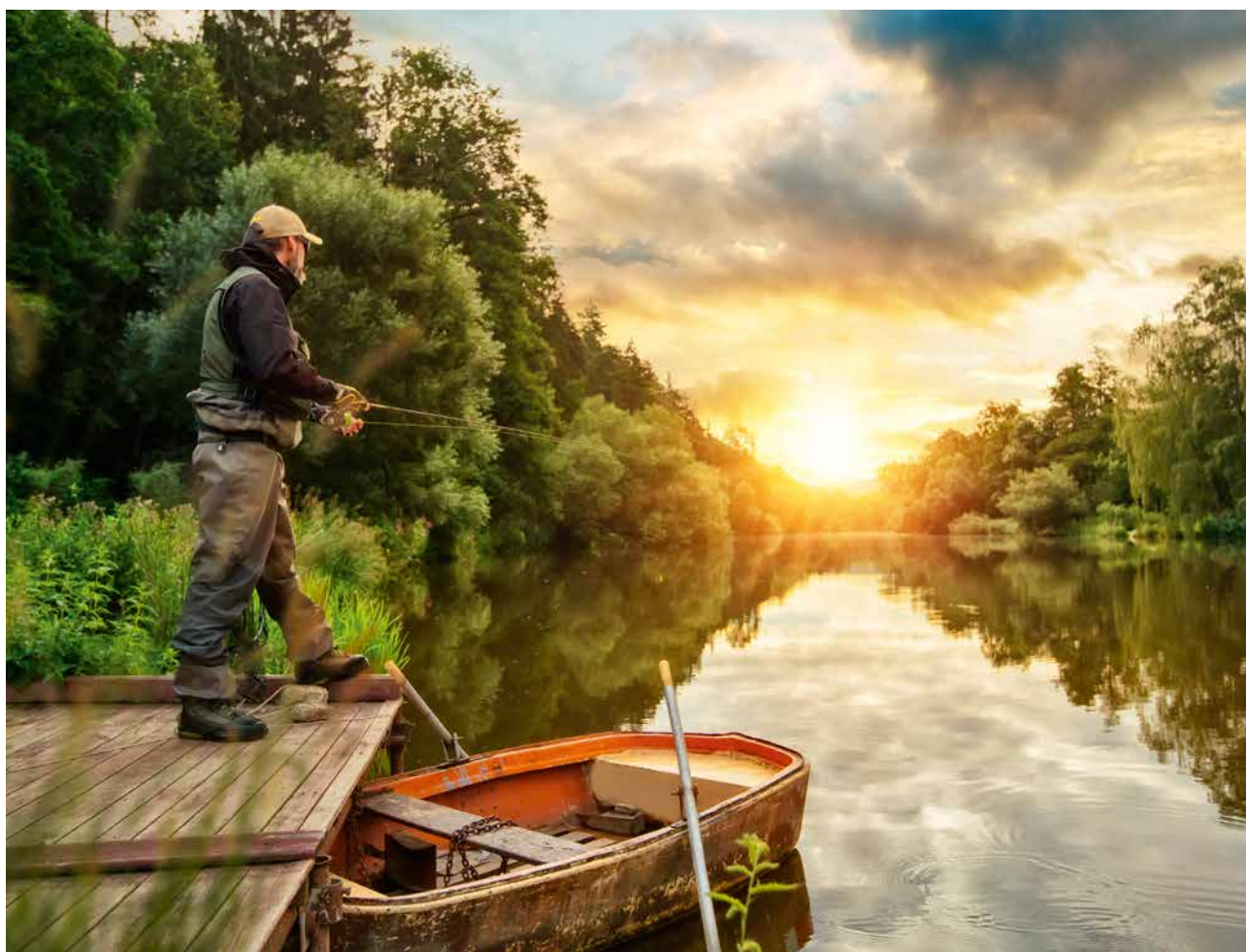
Hvor et datterselskab eller et fast driftssted fortsat oppebærer eller har udsigt til at oppebære indtægter, vil et underskud ikke kunne anses for endeligt. Dette gælder, uanset om der måtte være tale om indtægter af en helt minimal størrelsesorden.

Det forhold, at datterselskabet eller det faste driftssted ikke længere oppebærer indtægter, vil dog ikke i sig selv

indebære, at et underskud kan anses for endeligt. Hvis der eksempelvis efter skattereglerne i det pågældende land er mulighed for, at en tredjepart kan udnytte eller ville have kunnet udnytte underskuddet i et datterselskab, vil datterselskabets underskud således ikke kunne anses for endeligt. Dette indebærer, at der efter den foreslåede regel ikke vil foreligge et endeligt underskud, hvis det er muligt at sælge aktierne i datterselskabet inklusiv underskuddet, således at underskuddet potentielt kan anvendes efter ejerskiftet.

Adgangen til fradrag gælder efter lovforslaget for underskud, der konstateres endeligt i 2019 eller senere.

Forslag til om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love (L 48) blev fremsat den 6. november 2019.



Højesteretsdomme

Ingen lempelse for skat betalt i udlandet

Højesteret har afsagt en dom, der betyder, at valg af virksomhedsordningen kan have den konsekvens, at der ikke opnås lempelse (nedslag i dansk skat) for betalt skat i udlandet.

Der var tale om en person, som drev selvstændig virksomhed i Danmark, Tyskland og Sverige. I det omhandlede år var der et skattemæssigt underskud i Danmark og Tyskland på henholdsvis 0,75 mio. kr. og 1,5 mio. kr. Overskuddet af den svenske virksomhed udgjorde 0,75 mio. kr., og der var betalt svensk skat. Den samlede virksomhedsindkomst udgjorde således et underskud på 1,5 mio. kr.

Skattestyrelsen havde truffet afgørelse om, at der ikke ved den danske skatteberegning kunne gives credit for betalt svensk skat, da den samlede virksomhedsindkomst fra de tre lande var negativ.

Påstanden for Højesteret var, at der ved udenlandsk indkomst skal foretages lempelsesberegning land for land. Da indkomsten fra Sverige var positiv, var han derfor berettiget til lempelse for den betalte svenske skat. Virksomhedsejeren gjorde tillige gældende, at der reelt var sket dobbeltbeskatning af den svenske indkomst. Begrundelsen var, at det underskud, der blev anvendt til modregning i indkomst uden for virksomhedsordningen (løn mv.), var reduceret med den positive svenske indkomst. Dette betød, at der skulle betales skat af en del af lønnen mv., og denne skattebetaling ville selvsagt være mindre, hvis virksomhedsunderskuddet var 0,75 mio. kr. større. Den svenske indkomst var dermed (indirekte) blevet dobbeltbeskattet.

Med henvisning til dom afsagt af Østre Landsret udtalte Højesteret, at det af virksomhedsskatteoven fremgår, at såfremt en person driver flere virksomheder, behandles samtlige virksomheder som én virksomhed. Som en konsekvens heraf er der ikke betalt skat i Danmark af det svenske virksomhedsoverskud. Den kendsgerning, at den svenske indkomst reducerer det underskud i virksomhedsordningen, der kan modregnes i løn og anden indkomst uden for virksomhedsordningen, betyder ikke, at der foreligger dobbeltbeskatning, der giver adgang til lempelse for betalt svensk skat.

Konklusionen blev derfor en stadfæstelse af Skattestyrelsens afgørelse om, at virksomhedsejeren ikke var beret-

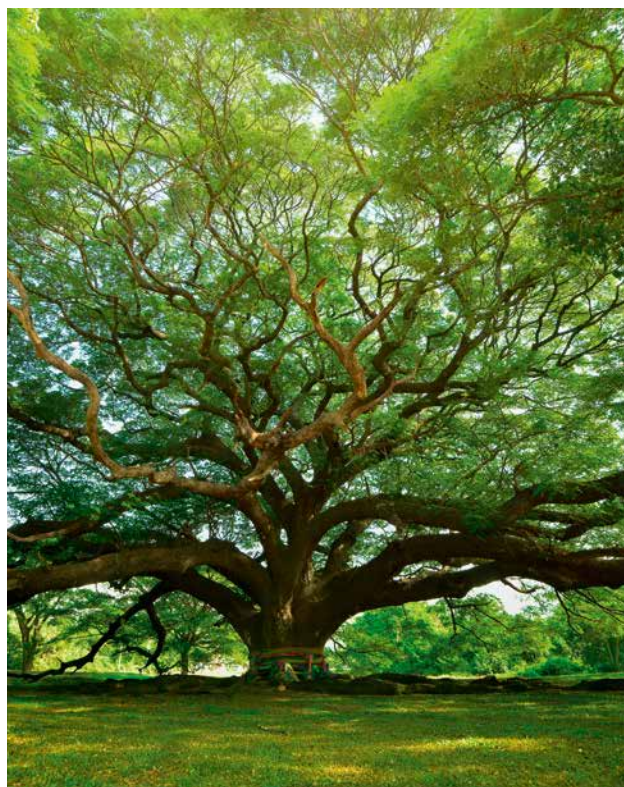
tiget til nedsættelse af den danske skat med den skat, der var betalt i Sverige.

Dommen er offentliggjort i SKM2019.484.

Kommentarer

Der findes en særlig lovbestemmelse, som kan anvendes af selskaber og personer med indkomst, der beskattes i virksomhedsordningen. Efter denne bestemmelse kan man vælge at se bort fra underskud ved virksomhed her i landet eller underskud ved virksomhed i udlandet. Lovbestemmelsen kan imidlertid ikke anvendes i sagen her. Grunden hertil er, at indkomsten fra udlandet totalt set er negativ, og det samme gælder den danske virksomhedsindkomst.

Det er valg af virksomhedsordningen, der betyder, at der ikke opnås lempelse for betalt svensk skat. Hvis virksomhedsordningen ikke var anvendt, opgøres den lempelsesberettigede indkomst land for land. En lempelse uden for virksomhedsordningen kan naturligvis kun ske, hvis personens samlede indkomst er positiv, hvilket tilsyneladende var tilfældet.





Landsretsdomme

Beskatningsgrundlag for fri bil

Østre Landsret har afsagt en dom om, hvad der skal forstås ved "nyvognsprisen" i relation til beskatningsgrundlaget for en bil, der ved anskaffelsen var mindre end tre år gammel. Forskellen mellem det påståede beskatningsgrundlag og det beløb, som Skattestyrelsen havde fastsat, var cirka 400.000 kr.

Hvis arbejdsgiveren køber en firmabil, der er højst tre år gammel regnet fra bilens første indregistrering, skal værdi af fri bil beregnes ud fra bilens nyvognspris. Ved nyvognsprisen forstås bilens faktiske købspris inklusive registreringsafgift, moms, leveringsomkostninger og alt normalt fabriksmonteret tilbehør.

Sagen for Østre Landsret omhandlede en Mercedes, der blev indregistreret første gang den 11. maj 2010. Der var tale om en bilimportør, der indregistrerede bilen til brug for en medarbejder. Bilens beskatningsgrundlag var i den forbindelse opgjort til 467.072 kr. Det var ikke dette beskatningsgrundlag, som Skattestyrelsen havde anfægtet.

Bilimportøren solgte bilen den 7. juni 2011. Salgsprisen udgjorde 860.000 kr. En af aktionærene i det køvende selskab fik denne bil stillet til rådighed for privat benyttelse.

Spørgsmålet var nu, hvilken værdi, der skulle anvendes som beskatningsgrundlag for fri bil – var det 467.072 kr., 860.000 kr. eller et helt tredje beløb?

Aktionæren var af den opfattelse, at beskatningsgrundlaget udgjorde 467.072 kr., hvilket var det beskatningsgrundlag, som bilforhandleren havde oplyst, da han købte bilen. Skattestyrelsen var ikke enig i, at beskatningsgrundlaget udgjorde 467.072 kr., men havde i stedet fastsat beskatningsgrundlaget til 860.000 kr., hvilket var selskabets købspris.

Aktionæren påklagede Skattestyrelsens afgørelse til Landsskatteretten, der stadfæstede et beskatningsgrundlag på 860.000 kr. Det samme skete i byretten, hvorefter sagen skulle afgøres i Østre Landsret.

Østre Landsret fandt, at begrebet "nyvognspris" må forstås som den pris, en slutbruger skal betale hos en forhandler ved erhvervelse af bilen som ny. Efter lovens ordlyd skal der ved beskatning af personalegoder tages udgangspunkt

i den værdi, som det måtte antages at koste en medarbejder at erhverve goderne i almindelig fri handel. Det fremgår endvidere af loven, at beskatningsgrundlaget for biler, som er anskaffet mere end tre år efter første indregistrering, udgør arbejdsgiverens købspris. Ved beskatning af biler, der er erhvervet mere end tre år efter første indregistrering, sker der således en beskatning på baggrund af bilens reelle værdi, og det har formodningen imod sig, at lovgiver har ønsket at fastsætte et væsentligt andet princip ved beskatning af biler, der er under tre år gamle.

Dommens resultat blev, at bilens beskatningsgrundlag udgjorde 860.000 kr.

Dommen er offentliggjort i SKM2019.338.

Kommentarer

Det forhold, at bilen et år efter 1. indregistrering blev solgt til en værdi, der var højere end værdien ved den første indregistrering, har ført til, at begrebet "nyvognspris" skal fortolkes på en ny måde. Dommen kan betyde, at der (også) fremover kan opstå tvister om beskatningsgrundlaget ved køb eller leasing af biler, som er under tre år gamle.

Beskatningsgrundlaget for biler er tilsyneladende et evigt aktuelt emne. Skattestyrelsen har tidligere haft et indsatsprojekt, som i daglig tale blev kaldt "Flytning af avancer på biler".

En dyr tur i en mandskabsvogn

Mandskabsvogne defineres som varebiler, der er konstrueret og indrettet til befording af både mandskab og materiel. Førerkabinen skal være indrettet til befording af mindst fire personer, og der skal være mindst ét sæde bag forsæderne. Kabinen skal være adskilt fra varerummet, som skal have et større flademål end personkabinen.

Sådanne biler er fritaget for registreringsafgift. Derfor er reglerne for anvendelse af disse noget strengere end for andre gulpladebiler. De må således kun anvendes til transport til og fra virksomhedens arbejdspladser af maskiner, værktøj og materialer samt af personer, der arbejder i virksomheden eller er tilknyttet denne. Såkaldt svinkeærindekørsel er i modsætning til almindelige gulpladebiler ikke tilladt. Der må heller ikke befinde sig personer i bilen, som ikke arbejder mv. i den virksomhed, der ejer bilen.

Østre Landsret har taget stilling til, om en medarbejders 4-årige datter måtte være med far på arbejde, hvor kørslen skete i en mandskabsvogn. Sagen drejede sig om en motorcykelforhandler, der havde etableret et motocross-team i tilknytning til sin virksomhed, og i den forbindelse havde han anskaffet en mandskabsvogn, hvor der ikke var betalt registreringsafgift.

Sagens gang til Østre Landsret

En søndag på vej hjem fra et motorcrossløb blev motorcykelforhandleren stoppet af politiet. Med i bilen var broderen og dennes mindreårige datter. De havde alle været på motocrossbanen. De to voksne for at arbejde, og barnet var med, da der ikke var andre pasningsmuligheder.

På baggrund af politirapporten sendte Motorstyrelsen motorcykelforhandleren en opkrævning af registreringsafgift på 170.000 kr. Begrundelsen var, at broderen ikke var ansat i virksomheden, og det samme gjaldt selvsagt den

mindreårige niece. Der var med andre ord tale om privat personbefordring, hvilket ikke er tilladt.

Sagen blev påklaget til Landsskatteretten, der stadfæstede afgørelsen om betaling af registreringsafgift med den begrundelse, at der befandt sig to personer i mandskabsvognen, som ikke var ansat i virksomheden.

Byretten var venligere stemt og fandt ikke, at der havde opholdt sig "uvedkommende" personer i mandskabsvognen. Broderen var en del af motocrossholdet, og den aktuelle dag havde han hjulpet sin bror med at servicere virksomhedens kunder, som var der tale om et ansættelsesforhold med instruktionsbeføjelse mv. For så vidt angik niecen fastslog byretten, at der i en situation, hvor et mindreårigt barn med et pasningsbehov følger sin far på (ulønnet) arbejde, skal der ske identifikation mellem barnet og forælderen. Derfor måtte hun gerne være passager i bilen, og konklusionen var derfor, at motorcykelforhand-



leren ikke skulle betale den opkrævede registreringsafgift på 170.000 kr.

Skatteministeriet indbragte byretsdommen for Østre Landsret. Ministeriet gjorde ikke for landsretten gældende, at befordringen af broderen skulle anses for privat personbefordring, idet ministeriet fandt det godtgjort, at han havde udført arbejde i motocrossteamet den pågældende dag.

Landsretten udtaler, at det af registreringsafgiftsloven klart fremgår, at en mandskabsvogn ikke må anvendes til privat personbefordring. Da den 4-årige pige var med i bilen, blev denne anvendt til personbefordring i strid med loven.

Motorcykelforhandleren skulle derfor betale registreringsafgiften på 170.000 kr., 64.000 kr. i sagsomkostninger til Skatteministeriet og tilbagebetale de ved byretten tilkendte sagsomkostninger på 32.000 kr. Hertil skal naturligvis lægges egne advokatombudsninger, så det blev en meget dyr køretur/børnepasning.

Dommen er offentliggjort i SKM2019.347.

Kommentarer

Mandskabsvogne må kun bruges til transport til og fra virksomhedens arbejdspladser af maskiner, værktøj og materialer samt af personer, der arbejder i virksomheden. Det sidste skal forstås helt bogstaveligt, hvilket landsretsdommen klart viser.

I en anden dom fra Østre Landsret er det fastslået, at en mandskabsvogn ikke lovligt kan anvendes til transport af personer, der var ansat hos en underentreprenør. Såkaldt svinkeærindekørsel er som tidligere nævnt heller ikke tilladt.

Generationsskifte finansieret ved en forbeholdt udbyttet

Sagen for Vestre landsret omhandler generationsskifte af aktier fra far til tre døtre.

Faderen var eneaktionær i et selskab og solgte samtlige sine aktier til sine tre døtre. Salgssummen udgjorde 123 mio. kr. Aktierne blev overdraget med skattemæssig succession, hvilket indebærer, at faderen ikke skal beskattes af sin fortjeneste på aktierne. Døtrene bliver skattemæssigt stillet, som om de har anskaffet aktierne til

den pris og på det tidspunkt, faderen oprindeligt erhvervede aktierne.

Den samlede købesum på 123 mio. kr. blev nedsat med 30 mio. kr. som følge af døtrenes overtagelse af faderens skatteforpligtelse på aktierne. Den resterende købesum blev berigtiget med en gave på 30 mio. kr., et gældsbeholdt på 15 mio. kr. og de resterende 48 mio. kr. med en forbeholdt udbyttet for faderen.

Tre uger efter aktieoverdragelsen afholdt døtrene ekstraordinær generalformaling i selskabet og vedtog at udbetale 48 mio. kr. i udbytte. Som aftalt blev udbyttet udbetalt til faderen, der på dette tidspunkt ikke længere var aktionær i selskabet.

Stridsspørgsmålet mellem Skattestyrelsen og familien var, om der skulle ske beskatning af udbyttet på 48 mio. kr., og hvem der i givet fald skulle beskattes heraf.

Skatteministeriets påstand for landsretten var, at de tre døtre, der var aktionærer i selskabet på det tidspunkt, hvor udbytteudlodningen blev vedtaget, skulle beskattes af udbyttet. Døtrene var med andre ord rette indkomstmodtager. Den kendsgerning, at de i forbindelse med købet af aktierne havde givet afkald på udbyttet til fordel for faderen, betød ikke, at beskatning kunne undgås.

Familiens påstand var, at udbyttebeløbet udgjorde en del af faderens afståelsessum for aktierne, og døtrene skulle derfor ikke udbyttebeskattes. En beskatning af faderen var ligeledes udelukket, da aktierne var overdraget med skattemæssig succession.

Vestre Landsret var af den opfattelse, at der ikke var hjemmel til at beskatte døtrene af udbyttet på 48 mio. kr. Faderen skulle heller ikke beskattes, da aktierne var overdraget med skattemæssig succession.

Dommen er offentliggjort i SKM2019.408.

Kommentarer

Resultatet af landsrettens dom er, at der forsvinder skat af 48 mio. kr. ud i den blå luft.

Skatteministeriet har ikke overraskende indbragt landsrettens dom for Højesteret.

Fordring på fraskilt ægtefælle – tabsfradrag?

Vestre Landsret har afsagt en dom om en persons fradrag for tab på en regresfordring på en fraskilt ægtefælle.

Sagen for Vestre Landsret omhandlede et ægtepar, der i 2011 havde optaget et boliglån på 400.000 kr. med solidarisk hæftelse og med pant i parrets fælles ejendom.

Ægteparret blev skilt i 2012. I bodelingsoverenskomsten blev dette boliglån i det indbyrdes forhold fordelt med halvdelen til hver. Hustruen misligholdt betalingerne på dette lån, og banken søgte de manglende betalinger inddrevet i fogedretten, men den fraskilte hustru var insolvent. Efter krav fra banken indfrieede manden i 2015 hele boliglånet (ved optagelse af et nyt lån, hvor kun han var debitor). Også manden var i fogedretten, men uden held – hustruen var fortsat insolvent.

Manden ønskede skattemæssigt fradrag for 220.000 kr., som udgjorde hustruens andel af lånet med tillæg af renter og omkostninger. Som følge af indfrielsen af lånet med den solidariske hæftelse havde han en regresfordring på hustruen på dette beløb.

Såvel Skattestyrelsen som Landsskatteretten var af den opfattelse, at manden ikke havde lidt et skattemæssigt tab, der kunne fratrækkes.

Sagen blev indbragt for byretten. Da domstolene ikke tidligere havde taget stilling til spørgsmålet om opgørelse af en regresfordrings anskaffelsessum i et tilfælde som i denne sag, var der tale om en principiel problemstilling, og sagen blev derfor henvist til behandling ved landsretten som første instans.

Vestre Landsret

Sagen for Vestre Landsret drejede sig i al sin enkelhed om regresfordringens anskaffelsestidspunkt og anskaffelsessum.

Landsretten udtalte, at den omstændighed, at den solidariske hæftelse for boliglånet kunne udløse et regreskrav, hvis en af ægtefællerne ikke kunne betale sin del af renter og afdrag på lånet, ikke indebar, at ægtefællerne havde en fordring på hinanden fra tidspunktet for optagelsen af lånet i 2011. Mandens tilgodehavende mod hustruen – regresfordringen – opstod først på det tidspunkt, hvor hustruen misligholdt sine betalingsforpligtelser til banken, og

manden som følge af den solidariske hæftelse blev pålagt at indfri fælleslånet. Regresfordringen var med andre ord erhvervet i 2015. På dette tidspunkt var hustruen insolvent, og regresfordringens anskaffelsessum/kursværdi var derfor 0 kr.

Selv om manden reelt havde lidt et tab på 220.000 kr., var der ikke tale om et tab i kursgevinstlovens forstand, da regresfordringen var værdiløs på tidspunktet for anskaffelsen.

Dommen er offentliggjort i SKM2019.305.

Kommentarer

Dommens resultat betyder alt andet lige, at der ikke vil være de store udsigter til skattemæssigt at få fradrag for tab på et regreskrav erhvervet ved kautionsbetaling mv., da fordringen normalt vil opstå som følge af, at den oprindelige skyldner ikke kan betale.

Dommens resultat er ikke i overensstemmelse med en udtalelse fra en tidligere skatteminister. Udtalelsen kom efter en forespørgsel fra Folketingets Skatteudvalg i forbindelse med en af de utallige ændringer af kursgevinstloven. Skatteministeren udtalte blandt andet følgende:

”Kautionsisten erhverver sit regreskrav ved indfrielse af sin kautionsforpligtelse og må efter min opfattelse have erhvervet regreskravet for det beløb, hvormed han eller hun har indfriet sin kautionsforpligtelse. Den betalte kaution udgør dermed kautionsistens anskaffelsessum for regreskravet.

Hvis kautionsistens anskaffelsessum for regreskravet i stedet som forudsat i spørgsmålet skulle ansættes til regreskravets aktuelle kursværdi på tidspunktet for kautionsbetalingen, ville der i øvrigt opstå et urimeligt skattemæssigt resultat i situationer, hvor kautionsisten efterfølgende opnår fuld dækning for sit regreskrav. En kautionsist, som opfylder sin kautionsforpligtelse og efterfølgende opnår dækning hos skyldneren, har hverken haft gevinst eller tab, men ville i en sådan situation blive beskattet af en opgjort gevinst, hvis regreskravets anskaffelsessum skulle ansættes til et mindre beløb end det faktisk betalte kautionsbeløb.”

Det fremgår klart af svaret, at det er skatteministerens opfattelse, at det ikke, som anført i dommen fra Vestre



Landsret, er fordringens kursværdi, som skal anvendes som anskaffelsessum, men derimod det beløb, som kautionisten har indfriet sin kautionsforpligtelse med. I sagen her ville skatteministerens opfattelse betyde, at den mandlige ægtefælles anskaffelsessum for fordringen ville udgøre 220.000 kr. og ikke 0 kr., som var landsretsdommens resultat.

Fast driftssted – virksomhedsudøvelse gennem underleverandør

Vestre Landsret har taget stilling til fast driftssted for et litauisk selskab, der drev virksomhed i Danmark ved hjælp af en underleverandør.

Udenlandske virksomheder, der udøver erhverv med fast driftssted i Danmark, er skattepligtige af den indkomst, der kan henføres til det faste driftssted. Begrebet fast driftssted er nærmere defineret i OECD's modeloverenskomst og de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået med en række lande. Et fast driftssted er et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves.

I sagen for Vestre Landsret var parterne enige om, at der var et fast forretningssted, hvorfor problemstillingen var, om det udenlandske selskab udøvede virksomhed gennem det faste forretningssted i Danmark.

Sagen drejede sig om et litauisk selskab, der ejede 9.000 minktæver, der befandt sig på en minkfarm i Danmark. Det litauiske selskab havde indgået en samarbejdsaftale med et dansk selskab, der ejede den danske minkfarm, om leje af minkbure mv. Samarbejdsaftalen betød, at det danske selskab skulle sørge for den daglige pasning, pleje og tilsyn med minkene, herunder indkøb af foder. Det danske selskab havde ikke kompetence til at sælge hverken levende mink eller minkskind.

Af samarbejdsaftalen fremgik, at de økonomiske aktiviteter vedrørende minkopdræt hos det danske selskab skulle udføres for det litauiske selskabs regning og risiko. Det danske selskab ville modtage en fast lejebetaling og betaling af faktiske udgifter med et fast procenttillæg. Prisen var uafhængig af, om alle bure blev anvendt.

Sagens gang til Vestre Landsret

I første omgang havde det litauiske selskab anmodet Skatterådet om et bindende svar, der skulle bekræfte,

at selskabet ikke fik fast driftssted i Danmark. Skatterådets svar var, at det litauiske selskab fik fast driftssted i Danmark. Skatterådets svar blev påklaget til Landsskatte retten.

Landsskatte retten udtalte, at det er en forudsætning for statuering af fast driftssted, at de personer, som udfører virksomhedsaktiviteterne på det faste forretningssted, enten er ansat hos det litauiske selskab eller formelt er undergivet det litauiske selskabs konkrete instruktioner om de enkelte arbejdsopgaver og det daglige arbejde. Da dette ikke var tilfældet, idet det var medarbejderne i det danske selskab, der udførte arbejdet under instruktion mv. af personer, der ligeledes var ansat i det danske selskab, fik det litauiske selskab ikke fast driftssted i Danmark.

Skatteministeriet indbragte landsskatte retsafgørelsen for domstolene. Da der var tale om en sag af principiel karakter, blev sagen henvist til landsretten som første instans.

Landsretten udtalte, at det efter ordlyden af bestemmelsen om fast driftssted i den dansk-litauiske dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke er en forudsætning for etablering af fast driftssted, at det udenlandske foretagendes virksomhed udøves af foretagendets eget personale eller andre personer, der modtager instruktioner fra foretagendet.

Da artiklen om fast driftssted i den dansk-litauiske dobbeltbeskatningsoverenskomst har samme ordlyd som artiklen herom i OECD's modeloverenskomst om fast driftssted, henviste landsretten endvidere til, at det heller ikke af kommentarerne til modeloverenskomsten fremgår, at virksomhedsudøvelse kun kan ske med eget personale eller andre personer, der modtager instruktioner fra foretagendet.

Endelig udtalte Vestre Landsret, at de nye kommentarer til OECD's modeloverenskomst fra 2017 kunne inddrages ved fortolkningen af, hvornår en virksomhed har fast driftssted, da de nye kommentarer må anses for en præciserende fortolkning af begrebet fast driftssted, idet artiklen om fast driftssted i øvrigt ikke var ændret. Af kommentarerne fremgår, at "et foretagende kan udøve sin virksomhed gennem underleverandører, der optræder på egen hånd eller sammen med foretagendets ansatte."

Landsretten konkluderede herefter, at det litauiske selskab havde fast driftssted i Danmark som følge af samarbejds-/underleverandøraftalen med det danske selskab. Landsretten lagde vægt på, at en væsentlig aktivitet i den virksomhed, som udøves af det litauiske selskab, efter samarbejdsaftalen blev udøvet gennem det faste forretningssted i Danmark for det litauiske selskabs økonomiske regning og risiko med det danske selskab som underleverandør.

Dommen er offentliggjort i SKM2019.334.

Kommentarer

Virksomhed over landegrænserne medfører ofte fast driftssted. Konsekvensen heraf er en stor administrativ byrde for virksomheden.

OECD har løbende stor fokus på fast driftsstedsbegrebet.

OECD's seneste anbefalinger på dette område skal sikre landenes modstandsevne over for grænseoverskridende metoder til skatteundgåelse.

Den seneste justering af definitionen af fast driftssted indebærer, at virksomheder med grænseoverskridende aktiviteter ikke kunstigt skal kunne organisere sig således, at de undgår etablering af fast driftssted og dermed beskatning i de lande, de opererer i.



Byretsdomme

Stilstandsforsikring – ingen beskatning af bil

Byretten i Århus har afsagt en dom, hvorefter en hovedaktionær undgik beskatning af bil, der var vinteropbevaret og stilstandsforsikret.

En hovedaktionær var blevet beskattet af fri bil til og med november 2010. Den 29. november 2010 blev bilens nummerplader afmonteret og afleveret til selskabets forsikringsmægler, bilen overgik til stilstandsforsikring og blev herefter opbevaret i selskabets lagerlokale, beliggende otte kilometer fra aktionærens bolig. Primo maj 2011 blev bilen solgt.

Skattestyrelsen var af den opfattelse, at hovedaktionæren skulle beskattes af fri bil i perioden med stilstandsforsikring og henviste som begrundelse herfor til to domme fra Østre Landsret i 2014. Det har i flere år været Skattestyrelsens opfattelse, at hovedaktionærer kun kan undgå beskatning af bil, der i øvrigt var til aktionærens rådighed, hvis bilen blev afregistreret hos Motorstyrelsen.

Byretten i Århus var af den opfattelse, at hovedaktionæren ved de foretagne handlinger havde godtgjort, at han ikke havde umiddelbar adgang til en lovlig faktisk råden over bilen. Byretten fandt, at rådighedshindringen var effektivt etableret og opretholdt, og at det var uden betydning, om der i perioden var ført kørebog, ligesom fraværet af en skriftlig aftale mellem aktionæren og selskabet om, at bilen ikke var til rådighed for privat benyttelse, ikke kunne

tillægges afgørende betydning. Hovedaktionæren skulle derfor ikke beskattes af fri bil i den omhandlede periode, selv om nummerpladerne ikke var afleveret til Motorstyrelsen.

Dommen er offentliggjort i SKM2019.337.

Kommentarer

I 2014 afsagde Østre Landsret to domme om beskatning af fri bil (SKM2014.182 og SKM2014.520), hvor bilerne også var stilstandsforsikrede. I begge domme nåede landsretten frem til, at der skulle ske beskatning af fri bil.

Hvorfor kommer byretten i Århus til et andet resultat end Østre Landsret?

Den mest iøjnefaldende forskel mellem byretsdommen og dommene fra Østre Landsret er, at i byretsdommen var nummerpladerne afmonteret og afleveret til selskabets forsikringsmægler, hvorimod nummerpladerne i sagerne for Østre Landsret fortsat sad på bilen.

Skattestyrelsen har sendt et såkaldt styresignal i høring. Der bliver mulighed for genoptagelse fra og med indkomståret 2010, hvis man uberettiget er blevet beskattet af fri bil, der har været stilstandsforsikret, nummerpladerne afleveret hos forsikringsselskabet osv. De nærmere betingelser for genoptagelse vil fremgå af det endelige styresignal, der forventes offentliggjort i februar 2020.



Administrative afgørelser

Fuld dansk skattepligt – 180-dages reglen

Landsskatteretten har taget stilling til, hvorvidt der i særlige situationer kan indtræde fuld dansk skattepligt, selv om den såkaldte 180-dages regel er overholdt.

Sagen for Landsskatteretten omhandler en person (mand), der flyttede til Tyskland i 1986 og den fulde danske skattepligt ophørte ved fraflytningen.

I 1996 købte manden en helårsbolig i Danmark. Ægtefællen og parrets tre børn flyttede ind i boligen. Manden tilmeldte sig det danske folkeregister men fortsatte med at arbejde i udlandet. Manden indgav selvangivelse som fuld skattepligtig fra og med tidspunktet for erhvervelsen af den danske helårsbolig i 1996 og fortsatte hermed til og med 2006, hvor han blev i tvivl om, hvorvidt han overhovedet var pligtig til at selvangive sin løn i Danmark. Skatteforvaltningen indkaldte materiale, da man var af den opfattelse, at der ikke var selvangivet korrekt. På baggrund af de indhentede oplysninger foretog skatteforvaltningen en forhøjelse af hans indkomst for årene 2002-2010 med 6,8 mio. kr., som udgjorde yderligere løn.

Skatteforvaltningens afgørelse blev påklaget til Skatteankenævnet med påstand om nedsættelse af lønindkomsten til 0 kr. for indkomstårene 2002-2010. Begrundelsen var, at der ikke var indtrådt fuld dansk skattepligt. Han havde kun opholdt sig i Danmark i forbindelse med ferie- og fridage, og opholdene havde i hele perioden været under 180 dage pr. løbende 12 måneder, ligesom der aldrig havde været et sammenhængende ophold i Danmark af en varighed på mere end 3 måneder. Der havde med andre ord kun været tale om kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende.

Skatteankenævnet var imidlertid af den opfattelse, at selv om opholdene i Danmark ikke overskred de efter praksis gældende grænser for ferie- og fridage, var der her tale om en særlig situation som beskrevet i Den Juridiske Vejledning. Da manden ikke havde dokumenteret bopæl eller skattebetaling i et andet land, var det nævnets opfattelse, at den fulde danske skattepligt var indtrådt i 1996, da han købte en dansk helårsbolig, hvor ægtefællen og børnene tog ophold.

Ankenævnets afgørelse blev indbragt for Landsskatteretten.

Landsskatteretten udtaler, at det er ubestridt, at manden i perioden 2002-2010 ikke har opholdt sig i Danmark i mere end 180 dage inden for en 12-måneders periode, og opholdene kun har været ferie- og fridage. Landsskatteretten konkluderer herefter, at der ikke er indtrådt fuld dansk skattepligt for personen i de omhandlede indkomstår, og indkomsten for 2002-2010 nedsættes derfor til 0 kr.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2019.499.

Kommentarer

Af Skattestyrelsens juridiske vejledning fremgår (endnu) følgende:

Bemærk

"Skattepligten kan indtræde i særlige situationer, trods ophold under de nævnte grænser, nemlig når den pågældende ikke har bopæl i eller anden fast tilknytning til et andet land, og derfor opholder sig her i landet i det omfang den erhvervsmæssige beskæftigelse (fx som pilot, sømand, sælger, kunstner mv.) levner praktisk mulighed for det. På den måde er der ikke tale om ferieophold eller lignende i Danmark."

Dette er Landsskatteretten ikke enig i, hvilket klar fremgår af den refererede kendelse.

Også af tidligere domme og afgørelser kan der udledes samme resultat, eksempelvis SKM2012.732. ØLR, hvor der blandt andet fremgår følgende:

"Der ses ikke at foreligge nogen praksis, hvor der er statueret fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1, med ophold her i landet af en varighed på mindre end 3 måneder, eller samlede ophold på under i alt 180 dage inden for et tidsrum af 12 måneder, hvis der ikke har været erhvervsmæssig beskæftigelse under opholdet i Danmark. Betydningen af at ægtefælle og børn bor her i landet, ses ikke i nogen afgørelser at være udslagsgivende, for om der statueres fuld skattepligt til Danmark."

Landsskatterettens konklusion er, at manden ikke blev fuld skattepligtig ved tilflytningen i 1996 eller senere. Det er "ærgeligt" for manden, at han havde selvangivet som fuld skattepligtig fra tilflytningen i 1996. Indkomsten for årene 1996-2001 blev nemlig ikke ændret, da disse var forældede.

Ulønnet arbejde i Danmark og ligningslovens § 33 A

Skatterådet har truffet en afgørelse om, hvorvidt en person var berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A, hvis han deltog i en generalforsamling i Danmark.

Ligningslovens § 33 A kan anvendes af personer, som udfører lønarbejde i udlandet. Lempelsesmetoden er eksemption med progressionsforbehold, hvilket betyder, at der lempes for den del af den danske skat, der forholds-mæssigt falder på den udenlandske indkomst. Slutre-sultatet 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 generelle betingelser være opfyldt:

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

Sagen omhandler en person, der af sin danske arbejds-giver var udstationeret til arbejde for et datterselskab i Vietnam. Personen erhvervede nogle aktier i det danske arbejdsgiverselskab i forbindelse med en børsnotering i 2018. Hans aktiepost blev overdraget til et af ham nystiftet anpartsselskab, hvis eneste formål var at eje denne aktiepost. Aktierne måtte ikke handles i ét år fra børsnote-ringen. Der var med andre ord ingen aktivitet i anpartssel-skabet, hvor han var registreret som direktør (uden løn).

Spørgsmålet til Skatterådet var, om deltagelse i en generalforsamling i anpartsselskabet ville betyde, at han ikke var berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A. Generalforsamlingen ville blive afholdt i Danmark og forventedes at have en varighed af maksimalt 30 minutter, hvor den eneste deltager ud over ham selv ville være selskabets revisor.

Skatterådet var af den opfattelse, at en sådan deltagelse i en generalforsamling ikke kan betegnes som ferie eller lignende. Der er tale om erhvervsmæssig beskæftigelse, selv om direktørjobbet var ulønnet.

Konsekvensen af Skatterådets svar er, at perioden på seks måneder ville blive afbrudt, hvis direktøren deltog i den pågældende generalforsamling, når denne blev afholdt i Danmark.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2019.340.

Kommentarer

En afbrydelse af perioden på seks måneder kan have væsentlige skattemæssige konsekvenser, da det kan betyde, at der skal betales fuld dansk skat af løn for arbejde udført i udlandet. Muligheden for lempelse efter ligningslovens § 33 A fortabes ikke, hvis generalforsam-lingen bliver afholdt på et tidspunkt, hvor direktøren har opholdt sig i udlandet i mindst seks måneder og overholdt 42-dages reglen og igen efter afholdelsen af generalfor-samlingen opholder sig i udlandet i mindst seks måneder kun afbrudt af den tilladte ferie i Danmark.

Alternativet er, at generalforsamlingen afholdes i udlandet eller via Skype mv.





Enhver form for arbejde i Danmark – også erhvervsmæssige mails og telefonsamtaler – afbryder perioden på seks måneder, hvilket kan betyde, at muligheden for lempelse efter ligningslovens § 33 A fortabes helt eller delvist. Det er dog tilladt at udføre nødvendigt arbejde, der direkte har forbindelse med arbejdet i udlandet – også kaldet afrapporteringsreglen. Nødvendigt arbejde kan eksempelvis være afrapportering til bestyrelsen i arbejdsgiverselskabet eller deltagelse i kurser, der har direkte tilknytning til udlandsarbejdet. Der er tale om en meget streng vurdering. Sådanne afrapporteringsdage medregnes i opgørelsen af de 42 dage, og den løn, der modtages for det udførte arbejde i Danmark, giver ikke ret til lempelse efter ligningslovens § 33 A.

Personaletur til Dubai

Landsskatteretten har afsagt en kendelse om skattefrihed for medarbejdere i et byggefirma, der var på en arbejds-giverbetalt personaletur til Dubai. Der var derimod ikke skattefrihed for ægtefæller. Medarbejderne skulle derfor beskattes af den merudgift, der havde været som følge af en ægtefælles deltagelse.

Arbejdsgiveren var et selskab, der drev byggevirksomhed i totalentrepriser. Selskabets medarbejdere inklusive det administrative personale blev inviteret på en arbejds-giverbetalt tur til Dubai sammen med ægtefæller. I rejsen deltog 22 medarbejdere og 20 ægtefæller.

Turen til Dubai skete i påsken og havde en samlet varighed på fem dage, heraf to rejsedage.

Under opholdet i Dubai var der blandt andet arrangeret besøg på en tegnestue, to byggepladser og en betonelementfabrik. Af mindre faglige aktiviteter var blandt andet en tur til Burj Khalifa, Dubai Mall, Burj Al Arab Jumeirah og en middag med underholdning i ørkenen.

Skattestyrelsen var af den opfattelse, at der var tale om en studierejse af generel karakter med et begrænset fagligt indhold og et ikke ubetydeligt turistmæssigt islæt. Medarbejderne blev derfor beskattet af såvel egen rejse som ægtefællens deltagelse.

Landsskatteretten var venlig stemt

Efter Landsskatterettens opfattelse kunne det efter en konkret vurdering ikke afvises, at rejsens programpunkter kunne have en væsentlig erhvervsmæssig og faglig værdi

for virksomhedens ansatte i deres arbejde med at detaljeudforme opgaverne, herunder valg af materialer og design. Disse forhold kunne have betydning i en konkurrencesituation, når der skulle bydes på de enkelte byggeopgaver. Efter det forklarede og den fremlagte dokumentation fandt Landsskatteretten det godt gjort, at rejsen havde været afholdt i virksomhedens interesse.

Uagtet at rejseprogrammet havde elementer med turistmæssige islæt, fandt Landsskatteretten, at rejsen i overvejende grad var af erhvervsmæssig karakter i forhold til byggevirksomhedens indkomsts-kabende aktiviteter. Medarbejderne var derfor skattefri af den arbejds-giverbetalt rejse til Dubai.

For så vidt angik ægtefællerne var det Landsskatterettens opfattelse, at rejsen havde været af ren privat karakter, hvorfor den enkelte medarbejder var skattepligtig af den merværdi, som arbejdsgiveren havde haft ved ægtefællens deltagelse.

Kendelsen findes i Landsskatterettens afgørelsesdatabase under j.nr. 15-2921442.

Kommentarer

En studierejse, der primært er foretaget "i virksomhedens interesse", er efter gældende praksis ikke skattepligtig, når det turistmæssige islæt er (meget) begrænset. I "virksomhedens interesse" betyder, at det studiemæssige element skal være relevant for virksomheden. Hvis studierejsen har et betydeligt turistmæssigt islæt, og rejsens relevans i relation til virksomhedens interesse er begrænset, er medarbejderen skattepligtig af en arbejds-giverbetalt studierejse.

Det er den første offentliggjorte afgørelse i flere år, hvor en sådan studierejse er godkendt som skattefri. Det er normalt op ad bakke, når rejsen foregår på fridage, og ægtefællerne deltager. Men det lykkedes i den konkrete sag.

Virksomhedsordningen – brutto- eller nettometoden?

Bruttometoden og virksomhedsordningen er en torn i øjet på mange. Det kan være svært at forstå, at en ejendom, der måske har været familiens helårsbolig, og som på et tidspunkt bliver en udlejningsejendom, skal indskydes i en eksisterende virksomhedsordning efter den såkaldte bruttometode. Bruttometoden betyder, at ejendommens værdi



uden fradrag af prioritetsgæld indgår på indskudskontoen, mens indskud af prioritetsgæld betragtes som en hævning.

Skatterådet har taget stilling til, om brutto- eller nettometoden skal anvendes for en virksomhed erhvervet ved arv.

Sagen omhandlede en søster, der i 2017 havde overtaget en række virksomhedsaktiver og tilhørende gæld fra en afdød søskendes dødsbo til en nettoværdi på 22 mio. kr. Den arvede virksomhed skulle indskydes i arvingens eksisterende virksomhedsordning.

Arvingen bad om et bindende svar på, hvorvidt indskud af virksomheden i virksomhedsordningen kunne ske efter et nettoprincip – indskud af 22 mio. kr. på indskudskontoen.

Skattestyrelsen – bruttometoden

Skattestyrelsen var af den opfattelse, at nettometoden ikke kunne anvendes, men at aktiverne var et indskud på indskudskontoen og gælden en hævning – altså den gængse bruttometode. Begrundelsen var, at det var personen/søsteren, der havde arvet virksomheden, og derfor var det de almindelige regler, der skulle anvendes på ganske samme vis, som når et tidligere benyttet privat aktiv overgår til udelukkende erhvervsmæssig anvendelse og skal indskydes i en eksisterende virksomhedsordning.

Skatterådet – nettometoden

Skatterådet var ikke enige med Skattestyrelsen i, at det var bruttometoden, der gjaldt for en arvet virksomhed. Begrundelsen var, at ved arv af en virksomhed er der ikke tale om aktiver, der har været anvendt privat, og som overgår til erhvervsmæssig anvendelse. Det beløb, der skal tilgå indskudskontoen, er derimod nettoværdien af den arvede virksomhed.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2019.346.

Kommentarer

Det er positivt, at Skatterådet når frem til, at nettometoden er anvendelig ved arv af en virksomhed. Det samme må gælde ved gaveoverdragelse af en virksomhed.

Sikkerhedsstillelse for exitskat på aktier

Hovedreglen er, at der skal ske fraflytningsbeskatning af aktier, når den fulde danske skattepligt ophører, eller der sker skift af skattemæssigt domicil til udlandet. Der kan opnås henstand med skatten af den urealiserede

aktieavance. Henstand med skatten er betinget af, at der selvangives rettidigt i året efter fraflytningsåret. Der skal ikke betales renter af henstandsbeløbet.

Når flytning sker til et land uden for Norden og EU, er det en betingelse for skattehenstand, at der stilles betryggende sikkerhed. Det er det aktuelle bopælsland, der er afgørende for kravet om sikkerhedsstillelse. Sker fraflytning således til Tyskland, skal der ikke stilles sikkerhed for henstandsskatten. Flytter personen senere til eksempelvis Kina, skal der efterfølgende stilles sikkerhed.

Der skal hvert år indsendes et oplysningsskema 04.065 eller foretages indtastning, uanset om der ikke er udloddet udbytte mv. af de pågældende aktier. I den forbindelse er der pligt til at oplyse den aktuelle bopæl i udlandet.

Betryggende sikkerhed – unoterede aktier

Landsskatteretten har truffet en afgørelse om, at betryggende sikkerhed for exitskat tillige skulle omfatte en bankgaranti for den udskudte skat af en negativ anskaffelsessum.

Sagen for Landsskatteretten omhandlede en person (eneanpartshaver), som flyttede til et land uden for EU/EØS, og derfor skulle der stilles sikkerhed for den beregnede exitskat.

Anparternes handelsværdi udgjorde ved fraflytningen 17,8 mio. kr. Exitskatten var beregnet til 8,4 mio. kr., heri indregnet skatten af en negativ anskaffelsessum.

Skattestyrelsen havde som betingelse for henstand med exitskatten krævet:

- Pant i anparterne
- Pant i udbytte og likvidationsprovenu af anparterne – 42 % af udbyttet mv.
- Bankgaranti på 840.000 kr., svarende til skatten af den negative anskaffelsessum.

Skattestyrelsens afgørelse blev påklaget til Landsskatteretten med påstand om, at pant i anparterne måtte anses for betryggende sikkerhed.

Landsskatteretten stadfæstede Skattestyrelsens afgørelse.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2019.550.

Kommentarer

Det har været normal praksis, at der blev stillet krav om en sikringskonto, således at Skattestyrelsen er sikret 42 % af udloddet udbytte. Der kan ske frigivelse fra kontoen til betaling af henstandsskat samt betaling af eventuel skat i udlandet af udbyttet.

Fremover må vi forvente, at der tillige stilles krav om en bankgaranti, når anskaffelsessummen for aktierne er negativ.

Fast driftssted på grund af arbejde på bopælen

En tysk virksomhed havde ansat en medarbejder med bopæl i Danmark. Af ansættelseskontrakten fremgik, at han var "Country Manager Nordic", hvilket betød stor

rejseaktivitet. Arbejdstiden blev antageligt fordelt med 25 % i henholdsvis Sverige og Norge, 10 % i henholdsvis Finland og Baltikum og de resterende 30 % i Danmark.

Enkeltstående opgaver i form af afrapportering til den tyske arbejdsgiver om resultatet af de foretagne kunde-besøg ville ske fra den private bopæl. Der var ikke indrettet et specielt arbejdsværelse, arbejdsgiveren dækkede ikke "lokaleudgifter" mv., ligesom der ikke ville blive afholdt møder på bopælen med potentielle kunder.

Et fast driftssted foreligger, når der er et fast forretningssted, og der sker virksomhedsudøvelse gennem dette faste forretningssted. Endvidere er det en betingelse, at virksomhedsudøvelsen er en del af virksomhedens kerneakti-



vitet og derfor ikke kan karakteriseres som alene at være af forberedende eller hjælpende karakter.

Fast forretningssted

Skatterådet henviser til kommentarerne til OECD's modelkonvention, hvoraf fremgår følgende:

- Udtrykket "forretningssted" dækker alle lokaler, anlæg eller installationer, der faktisk benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, hvad enten de udelukkende bruges til dette formål eller ej.
- Det er uden betydning, om forretningsstedet ejes eller lejes eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet. Det er ligeledes uden betydning, om lokalerne udadtil fremtræder som foretagendets forretningssted ved skiltning eller lignende.
- Et hjemmekontor kan være et "forretningssted". En konkret vurdering kan føre til, at et hjemmekontor anses for at være til rådighed for foretagendet, hvis medarbejderen faktisk udøver foretagendets virksomhed i tilstrækkelig grad derfra.
- Forretningsstedet skal være "fast", hvilket vil sige, at der kræves en vis grad af varighed. Heri ligger, at forretningsstedet ikke blot skal være af midlertidig karakter.

Skatterådet udtalte:

- Der er et forretningssted, da medarbejderen råder over egen bolig.
- Medarbejderens ansættelse er tidsbegrænset. Det er derfor Skatterådets opfattelse, at medarbejderens arbejde for den tyske virksomhed fra bopælen foregår løbende og er af længerevarende karakter. Forretningsstedet må derfor anses for at være fast.

Skatterådet konkluderede således, at der var tale om et fast forretningssted.

Virksomhedsudøvelse

Skatterådet skulle herefter tage stilling til, om medarbejderen udførte virksomhed for den tyske arbejdsgiver på bopælen, herunder om arbejdet kunne karakteriseres alene at være af forberedende eller hjælpende karakter.

Skatterådet henviste indledningsvis til kommentarerne til OECD's modelkonvention, hvoraf fremgår:

- Personalets beføjelser i forhold til tredjemand er uden betydning for, om der kan statueres fast driftssted. Det er således uden betydning, om personalet har fuldmagt til at indgå aftaler eller forhandle priser med tredjemand eller ej, hvis personalet arbejder på det faste forretningssted.

Da den danske medarbejder løbende arbejder fra det faste forretningssted i Danmark, sker der virksomhedsudøvelse, da arbejdet på bopælen ikke opstår tilfældigt og sporadisk.

Spørgsmålet var herefter, om det arbejde, som medarbejderen skulle udføre, alene var af forberedende eller hjælpende karakter i forhold til virksomhedens hovedformål.

Endnu engang henviste Skatterådet til kommentarerne til OECD's modelkonvention, hvoraf fremgår følgende:

Det afgørende kriterium er, om det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed. I alle tilfælde udøver et fast forretningssted ikke forberedende eller hjælpende virksomhed, hvis dets almindelige formål er identisk med hele foretagendets almindelige formål.

Af ansættelseskontrakten fremgik, at den danske medarbejders opgaver var teknisk support, besøge og opsøge nye kunder osv. Under sagens behandling for Skatterådet blev det dog oplyst, at medarbejderen alene uddelte flyers til kunderne om virksomhedens produkter, al kontakt i øvrigt skulle ske direkte til den tyske virksomhed osv.

Skatterådet udtaler indledningsvis, at medarbejderens titel "Country Manager Nordic" bekræfter, at medarbejderens arbejde har en væsentlig karakter og omfatter mere end opgaver af hjælpende eller forberedende karakter. Den kendsgerning, at medarbejderen vil modtage en årlig bonus af salg indenfor medarbejderens kundebase, viser ligeledes, at hans arbejde er en væsentlig del af den tyske virksomhed i sin helhed (kerneaktivitet).

Skatterådet konkluderede, at:

- Medarbejderen udfører arbejdet i Norden
- Hjemmekontoret er udgangspunkt for medarbejderens rejseaktivitet i Norden, hvor han er Country Manager Nordic

- Medarbejderen udfører den tyske virksomheds sædvanlige kerneopgaver på fuld tid.

Skatterådets konklusion var således, at der ikke er tale om arbejde af forberedende eller hjælpende karakter, og den tyske virksomhed havde derfor fast driftssted i Danmark.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2019.448.

Kommentarer

Når en virksomhed i udlandet ansætter en person, der bor i Danmark, vil der med stor sandsynlighed opstå et fast driftssted i Danmark og dermed dansk skattepligt for den udenlandske virksomhed. Reglerne gælder natur-

ligvis også, når det er en dansk virksomhed, der ansætter en person i udlandet, som helt eller delvist skal udføre arbejdet i bopælslandet.

Nævnes kan dog en enkelt afgørelse (SKM2019.547), hvor en tysk virksomhed ansatte en medarbejder boende i Danmark. Medarbejderen skulle i en tidsbegrænset periode på 22 måneder opbygge et net af forhandlere i Danmark, beskæftige sig med langsigtet kundepleje, træne sælgere i produktkendskab og rådgive forhandlere. Skatterådet fandt, at arbejdet kunne karakteriseres som værende af forberedende og hjælpende karakter, og den tyske virksomhed fik derfor ikke fast driftssted i Danmark.



Skatteinformation januar 2020

© Revitax A/S. revitax@revitax.com

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

Grafisk tilrettelæggelse: Pe Solutions

Tryk: Pe Solutions

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

Eftertryk af hele artikler med kildeangivelse er tilladt. Redaktionen er afsluttet den 20. december 2019.

ISSN 1395-9530



Skatteinformation januar 2020

© Revitax A/S

revitax@revitax.com

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

Eftertryk af uddrag af materialet med kildeangivelse tilladt.

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

Grafisk tilrettelæggelse og tryk: Pe Solutions

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, lögilt grannskoðanarvirki, Tórshavn

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

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

Kvist & Jensen, Statsautoriserede revisorer, Grenaa / Hadsten / 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