

PARTNER REVISION

rådgivende revisorer

Torvegade 22
7330 Brande
Tlf. 97 18 03 66

Hjortsvangen 4
7323 Give
Tlf. 75 73 19 11

Thrigesvej 3
7430 Ikast
Tlf. 97 15 40 22

Industrivej Nord 15
Birk, 7400 Herning
Tlf. 97 12 50 22

Ballevej 2B
8600 Silkeborg
Tlf. 86 82 44 00

Jernbanegade 3
6870 Ølgod
Tlf. 76 98 21 00

Erhvervsparken 7B
6900 Skjern
Tlf. 97 35 18 11

Birkmosevej 20
6950 Ringkøbing
Tlf. 97 32 10 55

SKATTEINFORMATION / AUGUST 2016



Forord

Den mellemamerikanske stat Panama er på alles læber. En læk fra et panamansk advokatfirma har vist os, at skatteflugt er en realitet og ikke et udslag af en fortænkt konspirationsteori. Skatteflugt, hvidvask og hemmeligholdelse af formuer har et ikke ubetydeligt omfang og er et globalt fænomen.

I de senere år er der både i Danmark og internationalt udfoldet betydelige anstrengelser for at bekæmpe skatteflugt. En væsentlig faktor heri er at eliminere skattely. Skattelylande er karakteriseret ved lav eller ingen beskatning, bankhemmelighed, ingen gennemsigtighed med hensyn til de juridiske rammer, så ingen kan se, hvem der ejer hvad, ligesom disse lande ikke indgår aftaler om udveksling af skattereleverante oplysninger.

OECD og Europarådet har arbejdet med problemet, EU har taget en række initiativer og styrker nu indsatsen, og i Danmark har SKAT gennemført en række projekter, hvor man har jagtet penge i skattely.

Det er meget positivt, at skatteflugt mv. bekæmpes. Vort velfærdssamfund er afhængig af, at alle betaler den skat, de skal.

Dette ændrer ikke ved, at man i forbindelse med almindelig menneskelig aktivitet og ved normal forretningsmæssig virksomhed har ret til at indrette sig på en sådan måde, at

man betaler så lidt i skat som muligt efter den gældende lovgivning. Rådgivere kan endog pådrage sig erstatningsansvar, hvis de ikke rådgiver om den fremgangsmåde, som er mest fordelagtig i skattemæssig henseende. På den anden side pådrager rådgivere sig strafansvar for medvirken, hvis de hjælper en klient med at skjule sine indtægter. Der kan altså være tale om en vanskelig balanceakt, men der er en klar forskel mellem skatteoptimering og skatteunddragelse.

Skatteinformation indeholder en række artikler om relevante og aktuelle emner på skatte- og momsområdet og en beskrivelse af nye domme og administrative afgørelser på skatteområdet.

Vanen tro er der også en gennemgang af væsentlig ny lovgivning. Det er yderst begrænset, hvad der er gennemført af ny lovgivning, hvilket hænger sammen med, at den af regeringen bebudede skattereform er planlagt til efteråret 2016. Det bliver særdeles interessant at følge, da partierne i "blå blok" ikke synes at være på bølgelængde rent skattepolitisk – for at sige det mildt. Et parti har tilkendegivet, at der ikke er plads til skattelettelser, mens et andet parti har krævet markante skattelettelser ikke kun i bunden, men også i toppen.

Vi afventer med spænding resultatet!

God sommer.

PARTNER REVISION

r å d g i v e n d e r e v i s o r e r

Indhold

Kørselsgodtgørelse – er den skattefri og gælder en skattefrihed også for hovedaktionærer?	5
Skattefri kørselsgodtgørelse	5
Hvornår er kørslen erhvervmæssig?	5
Krav til afregningsbilag og arbejdsgiverens kontrol	6
Ingen kompensation til arbejdsgiveren	7
Hovedaktionærer	7
Skattefri kørselsgodtgørelse trods firmabil	8
SKAT kræver skat af godtgørelsen – hvad så?	9
Er det din hobby – eller vil du tjene penge?	11
Erhvervmæssig virksomhed eller ej – konsekvenser	11
Dengang – erhverv kontra hobby	11
I dag – erhvervmæssig kontra ikke-erhvervmæssig virksomhed	11
De afgørende momenter – rentabilitet og intensitet	12
En eller flere virksomheder	15
Retstilstanden i dag	15
Medarbejderaktier – skat nu eller senere	16
Lønbeskatning af medarbejderaktieordninger	16
Skattebegünstigede medarbejderaktieordninger	17
Fraflytningsbeskatning	20
Hvornår er der tale om en fordring – hvor privatpersoner har fradrag for tab?	22
Generelle regler om fradrag for tab på fordringer	22
Kun fradrag for tab på pengefordringer	23
Realitetsgrundsætning, omgåelsesklausul eller ej – slutresultatet bliver ikke altid som forventet	24
International omgåelsesklausul	24
National omgåelsesklausul	24
Realitetsgrundsætningen	24
Højesteretspraksis	25
Hvor går grænsen?	27
Momsfradragsret i holdingselskaber	28
Køb af datterselskabsaktier	28
Salg af datterselskabsaktier	28
Fællesomkostninger	29
Kantinemoms	30
Beregning af den faktiske kostpris	30
Forenklet metode til opgørelse af kantinemoms	31
Ny lovgivning	32
Konsolideringsfradrag	32
Indberetning til SKAT ved kontant betaling af køb	32
Skat af udbytte til udenlandske selskaber	33
Udenlandske datterselskabsaktier	33
Højesteretsdomme	35
Sommerhus og fuld dansk skattepligt	35
Gælder 15 %-s-reglen ved ejendomsoverdragelser fortsat?	37
Landsretsdomme	38
Skattelempelse for udenlandsk indkomst – nettoprincip	38
Kursgevinstbeskatning af non recourse-lån	39
Administrative afgørelser	41
Udlejning af andelslejlighed	41
Udskudt opfyldelse af bodelingsaftale	41





Kørselsgodtgørelse – er den skattefri og gælder en skattefrihed også for hovedaktionærer?

Arbejdsgivere kan udbetale skattefri kørselsgodtgørelse med en standardsats til medarbejdere, som har erhvervmæssig kørsel i forbindelse med arbejdet. Ved udbetaling af skattefri kørselsgodtgørelse skal der udarbejdes et afregningsbilag, og er dette ikke udfyldt med alle de krævede oplysninger, er den altovervejende hovedregel, at godtgørelsen er skattepligtig.

SKAT har i det seneste år rejst en række sager, hvor de har beskattet hovedaktionærer af "skattefri" kørselsgodtgørelse, da hovedaktionæren ikke har hævet så meget i løn, fordi selskabets likviditet ikke har givet mulighed herfor.

Skattefri kørselsgodtgørelse

Arbejdsgivere kan udbetale skattefri kørselsgodtgørelse til medarbejdere, der kører erhvervmæssigt i egen bil.

Egen bil

Ved egen bil forstås som udgangspunkt en bil indregistreret i den pågældendes eget navn. En bil tilhørende ægtefælle eller samlever godkendes også som egen bil, når parterne har fælles økonomi. En leaset bil, hvor medarbejderen selv afholder alle udgifter til bilen, betragtes skattemæssigt også som egen bil. Det samme gælder delebilordninger og andre former for sameje om bil, når personen afholder de reelle faktiske udgifter – såvel de faste som de variable. Endelig godkendes en bil, der eksempelvis er indregistreret i faderens navn som egen bil for sønnen, hvis sønnen kan dokumentere, at han er den reelle ejer af bilen og dermed har finansieret købet og afholder de løbende udgifter.

En firmabil (fri bil) er derimod ikke egen bil. Dette gælder også, selv om det er ægtefællens firmabil. Kørselsgodtgørelse, der udbetales til en medarbejder, som kører i en firmabil, er skattepligtig.

Krav om indtægtsgivende arbejde

Det er en betingelse for udbetaling af skattefri kørselsgodtgørelse, at der er tale om kørsel i forbindelse med et indtægtsgivende ansættelsesforhold. Dette er fastslået af Højesteret i en sag om en hovedanpartspaver, der havde valgt ikke at få løn for det af ham udførte arbejde. Samme resultat kom Østre Landsret til i en sag, hvor en direktør og eneanpartshavers eneste aflønning bestod i fri telefon.

Når personen er i et ansættelsesforhold, og der modtages løn herfor, kan der umiddelbart udbetales skattefri kørselsgodtgørelse for erhvervmæssig kørsel. Der er alt andet lige ikke noget krav til lønnens størrelse. Men der er fortsat en hindring, der skal passeres. Se i det følgende om "Ingen kompensation til arbejdsgiveren".

Kilometersatser for skattefri godtgørelse

Skatterådet fastsætter årligt satser for den maksimale skattefrie kørselsgodtgørelse. Satserne for kørsel i egen bil er følgende:

Skatterådets satser for skattefri kørselsgodtgørelse i 2016

Årlig kørsel pr. arbejdsgiver	Maksimal kørselsgodtgørelse
0-20.000 km	3,63 kr.
over 20.000 km	1,99 kr.

En fast månedlig kørselsgodtgørelse er skattepligtig. Dette gælder også, selv om medarbejderens faktiske erhvervmæssige kørsel berettiger til en højere godtgørelse efter Skatterådets satser.

Hvornår er kørslen erhvervmæssig?

Det er lovbestemt, hvad der skatteretligt skal forstås som erhvervmæssig kørsel. Er kørslen ikke omfattet af denne definition, kan der ikke udbetales skattefri kørselsgodtgørelse.

Ved erhvervmæssig kørsel forstås:

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

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

60-dages-reglen

De første 60 arbejdsdage, hvor en medarbejder kører mellem hjem og en arbejdsplads, er der tale om erhvervmæssig kørsel. Fra arbejdsdag nr. 61 er kørslen privat,

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

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

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

60-dages-reglen gælder også for nyansatte medarbejdere på en fast arbejdsplads. De første 60 arbejdsdages kørsel mellem hjemmet og en ny arbejdsplads er altid erhvervsmæssig, og arbejdsgiveren kan derfor udbetale skattefri kørselsgodtgørelse.

Kørsel mellem flere arbejdspladser

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

Uanset hjemmearbejdsplads eller lignende kan kørsel mellem hjemmet og en arbejdsplads aldrig betragtes som

kørsel mellem to arbejdspladser, og der er derfor tale om kørsel mellem bopæl og arbejdsplads uden mulighed for at modtage skattefri kørselsgodtgørelse.

Kørsel inden for samme arbejdsplads

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

Krav til afregningsbilag og arbejdsgiverens kontrol

Ved udbetaling af skattefri kørselsgodtgørelse skal der udarbejdes et afregningsbilag, som indeholder følgende informationer:

- Medarbejderens navn, adresse og CPR-nummer
- Kørselens erhvervsmæssige formål
- Dato for kørslen
- Kørselens geografiske mål med eventuelle delmål
- Antal erhvervsmæssigt kørte kilometer
- De anvendte satser for kørselsgodtgørelse
- Beregning af kørselsgodtgørelsen.

Arbejdsgiveren skal kontrollere, at betingelserne for udbetaling af skattefri kørselsgodtgørelse er opfyldt, herunder eksempelvis kontrol med antallet af kørte kilometer, og at kørslen rent faktisk er sket i egen bil. Sidstnævnte kan ske ved, at medarbejderen på afregningsbilaget attesterer, at der er kørt i egen bil med angivelse af bilens registreringsnummer. Det skal fremgå af arbejdsgiverens regnskabsmateriale, at der er ført kontrol, hvilket måske nemmest gøres ved at attestere afregningsbilaget.

Ved udbetaling af skattefri kørselsgodtgørelse skal afregningsbilaget indeholde alle de krævede oplysninger. Hvis afregningsbilagene ikke opfylder de stillede krav, er konsekvensen som altovervejende hovedregel, at samtlige udbetalte godtgørelser er skattepligtige.

Hovedaktionærer

Som følge af interessefællesskabet mellem hovedanpartshavere/hovedaktionærer og selskabet stiller domstolene strenge dokumentationskrav for disse personer. Nævnes kan en byretssag, hvor SKAT havde anset samtlige de udbetalte kørselsgodtgørelser til hovedanpartshaveren for skattepligtige. Afregningsbilagene opfyldte ikke de gældende krav for udbetaling af skattefri kørselsgodtgørelse. På afregningsbilagene var ikke anført, hvilke kunder hovedanpartshaveren besøgte, ligesom kundens adresse heller ikke var anført. I flere tilfælde manglede endvidere



oplysninger om kørsels erhvervmæssige formål. Endelig var hovedanpartshaverens navn, adresse og cpr.nr. ikke anført på afregningsbilagene. Byretten fandt dog, at hovedanpartshaveren for retten havde bevist, at han i et ikke ubetydeligt omfang havde anvendt egen bil til erhvervmæssig kørsel for selskabet. Byretten hjemviste sagen til fornyet behandling ved SKAT med henblik på at fastsætte, hvor stor en del af den udbetalte kørselsgodtgørelse der var henholdsvis skattefri og skattepligtig. SKAT valgte at indbringe sagen for Vestre Landsret.

Landsretten udtalte, at der som følge af interessefællesskabet mellem hovedanpartshaveren og selskabet stilles strenge dokumentationskrav ved vurderingen af, om kørselsgodtgørelse opfylder betingelserne for skattefrihed. Da afregningsbilagene ikke opfyldte de gældende krav, var de udbetalte kørselsgodtgørelser fuldt ud skattepligtige, selv om parterne var enige om, at hovedanpartshaveren havde kørt erhvervmæssigt for selskabet.

Ingen kompensation til arbejdsgiveren

Skattefrihed for kørselsgodtgørelse forudsætter, at medarbejderen ikke via lønomlægning har kompenseret arbejdsgiveren for at få godtgørelsen. Der er eksempelvis tale om kompensation til arbejdsgiveren, hvis:

- Det aftales, at lønnen udgør et mindre beløb mod, at arbejdsgiveren udbetaler godtgørelse, også selv om der er tale om en generel lønnedgang eller endog blot udvises løntilbageholdenhed
- Der i forbindelse med ansættelsen aftales en lavere løn, end den vedkommende ellers kunne have fået, mod at der udbetales skattefri godtgørelse
- Der udføres ubetalt merarbejde mod til gengæld at få udbetalt skattefri kørselsgodtgørelse.

Har medarbejderen kompenseret arbejdsgiveren, vil udbetalte kørselsgodtgørelser være skattepligtige.

Der er endnu ikke mange offentliggjorte afgørelser på dette interessante område. Nævnes kan dog en enkelt sag fra Skatterådet.

Sagen omhandlede skattefrie diæter til litauiske medarbejdere ansat i en dansk virksomhed. Personerne skulle udføre arbejde i Danmark inden for bygge- og anlægsbranchen. Timelønnen var varierende og udgjorde 12,50 kr., 18,00 kr. og 23,00 kr. afhængig af om personen var ufaglært

eller faglært. Ved overarbejde var timelønnen dog tre til fire gange så høj. Diætsatserne til medarbejderne varierede også og udgjorde fra 360 kr. til 650 kr. om dagen.

Skatterådet skulle tage stilling til om diæterne var skattefrie. Svaret var, at medarbejderne havde kompenseret arbejdsgiveren via lønomlægning, og diæterne var derfor skattepligtige. Når henses til faktum i sagen, er svaret på ingen måde overraskende.

Hovedaktionærer

SKAT har i den seneste tid gennemført en række forhøjelser for hovedaktionærer, der har været lønnet af det af dem ejede selskab, men hvor lønnen har været beskeden på grund af dårlig indtjening. I disse sager er det SKATs opfattelse, at hovedaktionæren har kompenseret arbejdsgiveren, hvorfor de udbetalte kørselsgodtgørelser er anset for skattepligtige.

Et eksempel herpå er en eneansatshaver, der ønskede at påbegynde en ny aktivitet og stiftede et selskab til formålet. Der blev indgået en ansættelseskontrakt, hvoraf blandt andet fremgik, at den årlige løn skulle udgøre 200.000 kr., hvis virksomhedens indtjening gav mulighed herfor. Dog var han altid berettiget til en årlig løn på mindst 20.000 kr. Endvidere var det i ansættelseskontrakten anført, at erhvervmæssig kørsel blev afregnet med Skatterådets satser for skattefri kørselsgodtgørelse. De første to år gav selskabet underskud, og hovedanpartshaveren fik derfor kun en årlig aflønning på 20.000 kr. Selskabet havde udbetalt en årlig skattefri kørselsgodtgørelse i størrelsesordenen 45.000 kr. Kørselsgodtgørelsen for de to år var efter SKATs opfattelse skattepligtig, og begrundelsen var, at hovedanpartshaveren havde kompenseret arbejdsgiveren via lønomlægning og/eller, at lønnen var for beskeden. Sagen er påklaget. Der verserer en del af disse sager, hvor faktum dog er ret varierende.

I bemærkningerne til lovforslaget, da kompensationsreglen blev indført, er anført, at bestemmelsen er rettet mod de tilfælde, hvor den enkelte lønmodtager efter aftale med arbejdsgiveren kan vælge mellem at få løn og selv afholde sine kørselsudgifter eller at gå ned i løn og få skattefri kørselsgodtgørelse. Endvidere er anført, at en lønmodtager ikke har kompenseret arbejdsgiveren ved lønomlægning, hvis en virksomhed eksempelvis på grund af økonomiske vanskeligheder har aftalt med medarbejderne, at de udviser løntilbageholdenhed eller går ned i løn.

Det bliver interessant at se udfaldet af de verserende hovedaktionærsager. I den ovenfor refererede sag synes hovedanpartshaveren ikke at have kompenseret arbejdsgiveren henset til bemærkningerne til lovforslaget om arbejdsgiverens økonomiske vanskeligheder. Så er der lønnens størrelse. Ja, den er i den givne sag beskeden, men selskabet havde ikke økonomisk mulighed for højere aflønning. Dette ville alt andet lige have været uansvarligt. Hovedanpartshaveren kunne selvfølgelig have valgt at påføre selskabet en ekstraudgift i form af firmabil/arbejdsvogn, som de øvrige ansatte håndværkere i selskabet havde. Dette ville imidlertid være en dyr løsning for såvel selskabet som hovedanpartshaveren, idet han

havde erhvervmæssig kørsel for flere selskaber, og sådan kørsel alt andet lige udløser beskatning af fri bil.

Skattefri kørselsgodtgørelse trods firmabil

En medarbejder med firmabil kan ikke få udbetalt skattefri kørselsgodtgørelse for erhvervmæssig kørsel, når han kører i firmabilen, uanset om kørslen foretages for den arbejdsgiver, der har stillet bilen til rådighed eller for en anden arbejdsgiver. Kørselsgodtgørelsen vil være skattepligtig, fordi der ikke er tale om kørsel i »egen bil«.

Hvis medarbejderen også ejer en privat bil, og den erhvervmæssige kørsel sker i den private bil, kan medar-



bejderen modtage skattefri kørselsgodtgørelse, også selv om kørslen foretages for den arbejdsgiver, der har stillet firmabil til rådighed. Der stilles dog strenge krav til dokumentationen for, at kørslen er sket i den private bil.

Fra praksis kan nævnes to landsskatteretskendelser.

I den ene sag var der tale om en direktør og eneanparts-haver, der havde fået fri bil stillet til rådighed af sit selskab. I privat regi ejede han tillige en personbil. Den private bil blev i vidt omfang anvendt til erhvervmæssig kørsel for selskabet, og anpartshaveren fik udbetalt skattefri kørsels-godtgørelse for denne kørsel.

SKAT havde anset den udbetalte kørselsgodtgørelse for at være skattepligtig med den begrundelse, at det ikke er muligt at føre den fornødne kontrol med det kørte antal erhvervmæssige kilometer, når der er tale om et enean-partshaverselskab, medmindre der føres et fuldstændigt kørselsregnskab for både firmabilen og den private bil.

Årsagen til, at anpartshaveren havde kørt mange erhvervs-mæssige kilometer i den private bil, var, at det var skatte-mæssigt gunstigt.

Anpartshaveren havde ført regnskab med den erhvervs-mæssige kørsel i den private bil, som kunne afstemmes med regningsudskrivning mv.

Landsskatteretten bemærkede, at det ikke er en betingelse for udbetaling af skattefri kørselsgodtgørelse, at der føres et fuldstændigt kørselsregnskab og godkendte, at de udbetalte kørselsgodtgørelser var skattefrie, fordi:

- Afregningsbilagene indeholdt de informationer, som kræves
- Der var foretaget den nødvendige kontrol med den erhvervmæssige kørsel, idet kørselsregistreringerne kunne sammenholdes med underbilag i form af fakturaer mv.

I den anden sag for Landsskatteretten blev en hovedan-partshaver anset for at være skattepligtig af de kørsels-godtgørelser, som han havde fået udbetalt fra sit selskab. Landsskatteretten udtalte også i denne sag, at det ikke er en betingelse for udbetaling af skattefri kørselsgodt-gørelse, at der er ført et egentligt kørselsregnskab, men der kan stilles krav om, at udbetalingerne – og dermed de

erhvervmæssige kilometer – kan kontrolleres. Eksem-pelvis at det på baggrund af bilagene er muligt at identifi-cere hvilken bil, der er benyttet til kørslen.

Konklusionen af de to landsskatteretskendelser er, at der kan udbetales skattefri kørselsgodtgørelse, hvis kørslen foretages i en privat bil, selv om personen har firmabil stillet til rådighed, og uanset om det sker af skattemæs-sige årsager. Men der stilles strenge krav til dokumenta-tionen for, at det er den private bil, der er benyttet til den erhvervmæssige kørsel.

SKAT kræver skat af godtgørelsen – hvad så?

Når medarbejderen, herunder hovedaktionæren, bliver pålagt skat af de udbetalte kørselsgodtgørelser, fordi der er sket lønomlægning mv., gælder de almindelige regler om fradrag for befordring mellem hjem og arbejde. Det betyder, at dagens samlede kørsel reduceret med det gældende bundfradrag på 24 kilometer kan fratrækkes med satserne 1,99 kr. for daglig kørsel i intervallet 25-120 kilometer og 1,00 kr. for de resterende kilometer. Dog kan satsen på 1,99 kr. anvendes for personer bosat i visse udkantkommuner.

Betaling af lønmodtagerens skat

Arbejdsgiveren kan anmode SKAT om, at medarbejderen ikke beskattes af de modtagne godtgørelser mod til gengæld at indbetale 56 % af de udbetalte godtgørelser til SKAT. En sådan anmodning vil normalt kun blive imøde-kommet, hvis der er tale om en undskyldelig misforståelse af reglerne.

Hvis SKAT imødekommer anmodningen, og arbejdsgiveren rettidigt får indbetalt et beløb på 56 % af de skattepligtige kørselsgodtgørelser, bliver medarbejderen ikke beskattet hverken af de udbetalte kørselsgodtgørelser eller den skat, som arbejdsgiveren har betalt af godtgørelserne. Til gengæld har arbejdsgiveren ikke skattemæssigt fradrag for det betalte skattebeløb.



Er det din hobby – eller vil du tjene penge?

Er der tale om erhvervmæssig virksomhed eller hobby? Eller er der tale om noget helt tredje? Besvarelsen af dette spørgsmål har skattemæssig betydning i flere henseender.

Erhvervmæssig virksomhed eller ej – konsekvenser

Spørgsmålet om, hvorvidt en aktivitet i personlig regi er erhvervmæssig eller ikke-erhvervmæssig, har stor skattemæssig betydning.

Er virksomheden erhvervmæssig, kan underskud fratrækkes i anden indkomst, overføres til en ægtefælle eller fremføres til modregning i senere års indkomster. Er der derimod tale om ikke-erhvervmæssig virksomhed, kan udgifterne i denne virksomhed kun fratrækkes i indtægterne fra samme virksomhed, og et eventuelt underskud kan ikke fratrækkes i anden indkomst og end ikke fremføres til modregning i eventuelt overskud af samme virksomhed i følgende år. Overskud af virksomheden skal altid beskattes, også uanset om underskud for tidligere år er nægtet fratrukket på grund af hobbybetragtningen.

Spørgsmålet har også betydning, når en erhvervmæssig virksomhed sælges, og der er eller i den forbindelse opstår et større opsparet overskud i virksomhedsordningen. Det opsparede overskud kan opretholdes, hvis der inden udgangen af året efter salgsåret anskaffes en ny virksomhed af en sådan karakter, at den kan anerkendes som erhvervmæssig. I modsat fald vil det opsparede overskud blive beskattet.

Dengang – erhverv kontra hobby

I mange år sondrede man i skatteretlig teori og praksis mellem erhvervmæssig virksomhed og hobby. Sondringen gik på, om aktiviteten var udslag af privat interesse, eller om aktiviteten havde til formål at skabe en indkomst.

Bedømmelsen af, om en virksomhed kunne anses for indrettet med systematisk indtægtserhvervelse for øje og dermed som erhvervmæssig, var en konkret vurdering baseret på en række momenter, såsom om:

- Virksomheden var indrettet med henblik på at opnå fortjeneste
- Virksomheden havde den fornødne intensitet og seriøsitet

- Virksomhedens omfang og varighed var af en vis størrelse.

Hvis der var underskud i virksomheden henså man til, om:

- Der før eller siden var udsigt til overskud
- Virksomheden trods underskuddet kunne sælges i fri handel.

I de tilfælde, hvor SKAT og i mange tilfælde domstolene statuerede hobby, havde virksomhedsejeren typisk en særlig personlig interesse. Domspraksis angik især road racing, lystbåde, stutier og lignende, hvor det var vanskeligt at komme igennem med det synspunkt, at virksomheden var etableret med henblik på at opnå en fortjeneste, der stod i rimeligt forhold til den investerede kapital.

En undtagelse udgjorde de såkaldte hobbylandbrug, hvor der udviklede sig en særlig lempelig praksis. Efter denne lempelige lystgårdspraksis blev der ikke stillet krav om, at virksomheden skulle kunne forrente den investerede kapital eller give plads til et passende arbejdsvederlag. Det blev accepteret, at resultatet over en længere årrække alene var omkring nul, dog betinget af, at driften kunne betegnes som sædvanlig og forsvarlig bedømt ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok.

I dag – erhvervmæssig kontra ikke-erhvervmæssig virksomhed

Det må nok konstateres, at den ovenfor refererede beskrivelse af retstilstanden "dengang", i dag må suppleres med en yderligere dimension.

Bedømmelsen af, om der foreligger hobbyvirksomhed, er efter alt at dømme den samme som tidligere. Derimod kan det hævdes, at der er opstået en tredje virksomhedskategori.

Den tredje kategori vedrører ikke aktiviteter, hvor ejeren har en særlig personlig interesse – der er ikke tale om ejerens hobby/fritidsinteresse – hvorfor der alt andet lige er tale om erhvervmæssig virksomhed. Ikke desto mindre har domstolene nægtet fradrag for underskud ud fra et bredere rentabilitets- og intensitetssynspunkt. Selv om der er udsigt til overskud, er dette ikke tilstrækkeligt, idet der også skal være plads til en rimelig aflønning af ejeren for

dennes arbejdsindsats. Der stilles med andre ord et kvalificeret krav til indtjeningens omfang.

En dom fra Østre Landsret illustrerer den nye tilgang til problemstillingen. Der var tale om et rejsebureau, som siden begyndelsen i 1998 til og med 2012 havde haft en omsætning på 24,6 mio. kr. Rejsebureauet var medlem af Rejsegarantifonden. Bureauet havde i de pågældende år haft i alt 13.800 kunder, heraf 1.400 kunder i indkomståret 2007, som sagen for landsretten drejede sig om. I virksomhedens levetid havde der kun været overskud i to indkomstår. Underskuddene for alle årene udgjorde tilsammen 1,6 mio. kr. og svarede stort set til lønomkostningerne til ejerens søn, der drev virksomheden på grund af faderens sygdom. Landsretten fandt, at de fornødne kvalifikationer var til stede, at virksomheden blev drevet med seriøsitet og fornøden intensitet, hvorimod rentabilitetskravet ikke var opfyldt, idet der ikke var udsigt til en rimelig fortjeneste i forhold til den investerede kapital og arbejdsindsatsen.

Andre domme har afvist erhvervmæssig virksomhed ud fra den betragtning, at omfanget af aktiviteten har været for beskeden. Som eksempel kan nævnes en byretsdom, der drejede sig om, hvorvidt anvendelsen af en skov- og plantageejendom på 90 hektar, hvoraf 30 hektar var fredskov, der var tilplantet med blandt andet rødgran, fyr og lind og de resterende 60 hektar var hede, var erhvervmæssig. Ejendommen var købt 16 år tidligere i sameje med broderen, der var landmand, og som ejede 2/3. Personen havde netop solgt fire andre erhvervsejendomme, og dette var den sidste virksomhed, som personen ejede. Virksomhedsordningen kunne derfor kun opretholdes, hvis ejerskabet af 1/3 af skov- og plantageejendommen kunne godkendes som erhvervmæssig virksomhed. Dette afviste byretten, idet et gennemsnitligt nettoresultat pr. år for 1/3-ejerskab på 7.000 kr. før offentligt tilskud ikke var tilstrækkeligt til at dokumentere, at driften i fremtiden havde udsigt til at opnå et omfang, så der var tale om erhvervmæssig virksomhed. Omfanget af aktiviteten – salg af lyng og flis – var simpelthen for beskeden.

De afgørende momenter – rentabilitet og intensitet

Ud fra domspraksis lægges der afgørende vægt på følgende momenter ved vurderingen af, om der er tale om erhvervmæssig virksomhed:

- Rentabilitet
- Intensitet.

Rentabilitet

Rentabilitetskriteriet indebærer, at der stilles krav om:

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

Rentabilitetskriteriet udelukker ikke, at virksomheden kan være erhvervmæssig, selv om den giver underskud i en periode. En virksomhed kan derfor anses for at være erhvervmæssig, selv om den eksempelvis i startfasen eller i en forbigående periode på grund af dårlige konjunkturer giver underskud.

For **deltidslandbrug** gælder der et lempet rentabilitetskrav. Ved rentabel drift forstås et overskud på 0 kr. efter driftsmæssige afskrivninger men før renter. Der er ikke noget krav om, at der skal være plads til driftsherreløn i overskuddet. Væddeløbsheste, stutteri, juletræsproduktion og vinavl falder ind under denne kategori, også kaldet lystgårdspraksis.

Ved **bådudlejning** lægges der især vægt på et rentabilitetssynspunkt, det vil sige om der er udsigt til, at virksomheden giver et afkast, som står i et rimeligt forhold til den investerede kapital.

Dette fremgår af de to ledende højesteretsdomme på området. Det er i disse sager ikke tillagt afgørende betydning, at der ikke kunne påvises en personlig interesse i erhvervelsen af udlejningsbådene, og i begge tilfælde havde bådudlejerne udfoldet normale udlejningsbestrebelse. Det var afgørende for sagernes udfald, at der ikke var udsigt til, at virksomheden kunne give et forsvarligt afkast af den investerede kapital.

Intensitet

Ifølge retspraksis stilles endvidere som betingelse for, at en virksomhed kan anses for at være erhvervmæssig, at omsætningen har en vis minimumsstørrelse, det såkaldte intensitetskrav.

Intensitet dækker over, at en virksomhed kan have et så beskeden omfang, at den ikke kan siges at være erhvervmæssig.

Garageudlejning

Men når der er tale om garageudlejning, er situationen da anderledes? Landsskatteretten har afsagt flere kendelser, hvor årlige lejeindtægter i størrelsesordenen 5.000 kr. og et overskud på mindre end 1.000 kr. er godkendt som erhvervsmæssig virksomhed. Disse afgørelser er ikke er indbragt for domstolene.

Forskellen kan skyldes, at der er tale om uensartet praksis, som med tiden bliver harmoniseret. Men forklaringen er nok, at udlejning af fast ejendom i sig selv er erhvervsmæssig virksomhed.

Ved kunstnerisk virksomhed er den personlige indsats det væsentligste aktiv, og der vil typisk være en glidende overgang fra, at virksomheden anses for at være hobbyvirksomhed til, at virksomheden anses for at være erhvervsmæssig virksomhed. I praksis er der blandt andet

lagt vægt på virksomhedens omfang, om kunstneren har deltaget i udstillinger samt på den uddannelsesmæssige baggrund. Kunstneres virksomhed skal leve op til de sædvanlige kriterier for erhvervsmæssig virksomhed – intensitetskriteriet og rentabilitetskriteriet – for at blive anset for erhvervsmæssig. Dette er fastslået ved to højesteretsdomme.

I den ene af disse sager for Højesteret modtog kunstneren en livsvarig ydelse fra Statens Kunstfond. Ydelsen gives uden modydelse og udgør ikke honorar for konkrete arbejder eller produkter. Højesteret fandt, at ydelsen derfor ikke kan anses som en indtægt, der er erhvervet i kunstnervirksomheden. Udgifter i kunstnervirksomheden, som ellers ville kunne rummes i indtægten i form af den livsvarige ydelse, kunne derfor ikke trækkes fra. Da den livsvarige ydelse ikke kunne medregnes ved opgørelsen af virksomhedens resultat, var der tale om underskud.





”Virksomhedens momsmæssige forhold er uden betydning”

For alle brancher gælder det, at domstolene ikke tillægger virksomhedernes momsmæssige forhold betydning ved vurderingen af, om der er tale om en erhvervmæssig virksomhed.

Det kan hermed konkluderes, at ved vurderingen af om der skattemæssigt er tale om erhvervmæssig virksomhed, lægges der vægt på de forskellige momenter alt efter hvilken branche, der er tale om. Endvidere kan det konkluderes, at selv om et moment er afgørende inden for flere brancher, tillægges momentet ikke nødvendigvis samme betydning inden for alle brancher, eksempelvis rentabilitet.

En eller flere virksomheder

Når det skal vurderes, om der foreligger erhvervmæssig virksomhed, har det tillige betydning, om der er en eller flere virksomheder, idet en opdeling i flere virksomheder eller aktiviteter kan gøre det vanskeligere for den enkelte aktivitet at opfylde kravene for at blive anset for en erhvervmæssig virksomhed, når særligt henses til, at aktiviteten skal have et vist ikke for beskedent omfang.

I en dom fra Vestre Landsret blev en landbrugsejendom, hvor aktiviteterne bestod i henholdsvis grusgravning, værelsesudlejning og stutteri, ikke anset for en driftsmæssig enhed. Stutteriet gav isoleret set underskud, og konsekvensen var, at underskuddet af stutteriet ikke kunne fratrækkes i anden indkomst, da landsretten fandt, at stutteriet var ikke-erhvervmæssig virksomhed.

Stutteri og hold af væddeløbsheste kan i visse tilfælde anses for én virksomhed. Afgørende herfor er, om den samlede aktivitet fremstår som en driftsmæssig enhed, eksempelvis at:

- Der er heste, der overgår fra stutteri til væddeløbsstald forud for senere videresalg
- Der er hopper, der overgår fra stutteri til væddeløbsstald for efter endt væddeløbskarriere at gå tilbage i stutteriet med avl for øje
- Der sker opkøb af hopper til væddeløbsstald med henblik på senere overgang til stutteri.

Retstilstanden i dag

Sammenfattende kan det fastslås, at retstilstanden i dag er, at der sondres mellem erhvervmæssig virksomhed og ikke-erhvervmæssig virksomhed, hvor den klassiske hobbyvirksomhed båret af ejerens private interesser, blot er en delmængde af ikke-erhvervmæssig virksomhed.

Ved bedømmelsen er rentabilitet og intensitet af afgørende betydning. De øvrige momenter, der traditionelt anføres som betydningsfulde for bedømmelsen, må i dag anses for at udgøre hjælpekriterier, når rentabilitets- og intensitets-synspunkterne ikke kan stå alene, hvilket kan være aktuelt for relativt nyetablerede virksomheder, som endnu ikke har givet overskud.

Man kunne stille det spørgsmål, hvorfor der er sket den udvikling af praksis på området.

For mange år tilbage rejste skattemyndighederne i vidt omfang kun disse sager, hvis der var underskud før renter for at undgå at personers hobbyvirksomhed blev delvis skattefinansieret som følge af, at underskud blev modregnet i anden indkomst.

SKAT har i de seneste år særligt haft området i kikkerten, idet der i mange år har været udøvet store bestræbelser på, at personer, der har afhændet den personligt drevne virksomhed og nået pensionsalderen, kunne opretholde det opsparede overskud i virksomhedsordningen. Ejerens ønske har reelt været, at han ikke længere ønskede at drive nogen form for virksomhed, men heller ikke ønskede at udløse skatten af det samlede opsparede overskud. En virksomhed af mindst mulig omfang og uden nogen økonomisk risiko, er i den situation normalt at foretrække. SKAT har derfor rejst mange flere sager end tidligere, også for virksomheder, hvor der ikke har været underskud til modregning i anden indkomst.

Medarbejderaktier – skat nu eller senere

Nye skatteregler for medarbejderaktier har set dagens lys. De nye regler betyder, at medarbejderen først beskattes, når aktierne sælges, og fortjenesten beskattes fuldt ud som aktieindkomst. Det vil sige en lempeligere beskatning end de regler, vi har kendt de seneste år, hvor en skattemæssig fordel er blevet beskattet som lønindkomst.

De gunstigere regler gælder, hvor arbejdsgiver og medarbejder indgår aftale om etablering af en medarbejderaktieordning den 1. juli 2016 eller senere.

Lønbeskatning af medarbejderaktieordninger

Fællebetegnelsen medarbejderaktieordninger dækker over aktier samt købe- og tegningsret til aktier.

En køberet til aktier er en ret, men ikke en pligt, til at købe et antal aktier til en på forhånd fastsat pris på et fremtidigt tidspunkt eller i en fremtidig periode.

En tegningsret til aktier er en ret, men ikke en pligt, til at tegne aktier på et fremtidigt tidspunkt eller i en bestemt periode til en på forhånd fastlagt kurs, tegningskursen. Der er med andre ord tale om nytegning af aktier.

En køberet kan udnyttes til køb (levering) af aktier, og en tegningsret kan udnyttes til tegning af aktier, men købe- og tegningsretterne kan også afvikles ved differenceafregning. Differenceafregning betyder, at medarbejderen modtager et beløb svarende til forskellen mellem udnyttelseskursen – den kurs, som medarbejderen kunne tegne/købe aktier til – og aktiens markedskurs på udnyttelsestidspunktet. Medarbejderen bliver ikke ejer af aktierne, men bliver økonomisk stillet som om aktierne var erhvervet som aftalt og straks solgt til samme kurs.

Økonomiske fordele ved medarbejderaktieordninger beskattes normalt som lønindkomst, det vil sige en beskatning på omkring 56 %, hvis medarbejderen betaler topskat. Beskatningen af en tildelt fordel sker på det tidspunkt, hvor medarbejderen har erhvervet endelig ret til køberetten mv. Herefter vil køberetten mv. være omfattet af beskatningsreglerne for aktier eller kursgevinster afhængig af den konkrete aftale.

Arbejdsgiveren har fradrag for favørelementet i en medarbejderaktieordning, hvor der sker lønbeskatning. Der er således symmetri på indtægts- og fradragssiden.

Udskudt lønbeskatning

For købe- og tegningsretter kan lønbeskatning udskydes til det tidspunkt, hvor køberetten gøres gældende, eller tegningsretten udnyttes, hvis følgende betingelser er opfyldt:

- Medarbejderen betaler et beløb, der er lavere end købe- eller tegningsrettens handelsværdi opgjort på det tidspunkt, hvor der erhverves en ubetinget ret til den modtagne købe- eller tegningsret
- Det selskab, hvor medarbejderen er ansat, enten selv har udstedt køberetten eller har erhvervet køberetten fra et koncernforbundet selskab
- En modtagen køberet indeholder en ret for enten medarbejderen eller det selskab, der har ydet køberetten, til at erhverve eller levere aktien.

Eksempel

Medarbejderen får i 2016 vederlagsfrit tildelt en køberet til 1.000 stk. aktier til kurs 100. Køberetten kan gøres gældende i 2018. Medarbejderen udnytter køberetten i 2018, hvor aktierens kurs udgør 200.

Værdien af aktierne på købstidspunktet i 2018	200.000 kr.
Medarbejderen betaler	- 100.000 kr.
Skattepligtig fordel	100.000 kr.
Skat inklusive AM-bidrag, 56 %	56.000 kr.

Ved et senere salg af aktierne er medarbejderens anskaffelsessum 200.000 kr.

Hvis der i 2018 ikke sker levering af aktierne, men alene differenceafregning – der udbetales kontant 100.000 kr. til medarbejderen – beskattes medarbejderen ligeledes af 100.000 kr. som personlig indkomst, og der skal også betales AM-bidrag.

Den største ulempe ved denne type medarbejderaktieordning er, at medarbejderen skal beskattes på det tidspunkt, hvor køberetten mv. udnyttes, selv om der endnu ikke er kommet kontanter i medarbejderens hænder.

Arbejdsgivers fradragsret

Arbejdsgiverselskabet har skattemæssigt fradrag for forskellen mellem markedskursen og det beløb, som medarbejderen skal betale for aktierne. Det beløb, arbejdsgiveren kan fratække som driftsomkostning, svarer således til det beløb, som medarbejderen beskattes af ved udnyttelsen af køberetten mv. Beløbet kan fratrækkes, når medarbejderen udnytter køberetten mv.

Skattebegünstigede medarbejderaktieordninger

Fra og med den 1. juli 2016 blev det igen muligt at tilbyde medarbejdere aktier, købe- eller tegningsret til aktier,

hvor et favørkurselement først beskattes, når aktierne sælges, og beskattningen sker som aktieindkomst i stedet for den højere lønbeskatning. Sagt på en anden måde – der er skattefrihed på det tidspunkt, medarbejderen opnår fordelene i form af erhvervelse af aktier til en favørkurs. Først ved salg af aktierne, når medarbejderen alt andet lige får kontanter i hånden, skal en opnået fordel beskattes.

De nye regler gælder kun for personer i ansættelsesforhold, og en række betingelser skal være opfyldt for, at der er skattefrihed ved modtagelse af medarbejderaktierne. Disse betingelser er i hovedtræk følgende:



- Der skal være tale om aktier i arbejdsgiverselskabet eller et koncernforbundet selskab
- Medarbejderaktierne må ikke udgøre en særlig aktieklasse
- Modtagne købe- og tegningsretter må ikke kunne overdrages
- En køberet indeholder en ret for enten medarbejderen eller arbejdsgiverselskabet til at erhverve eller levere aktier
- Der kan årligt tildeles aktier mv. for en samlet værdi på indtil 10 % af medarbejderens årsløn.

Ingen særlig aktieklasse

De tildelte aktier eller de aktier, der erhverves i henhold til en tildelt købe- eller tegningsret, må ikke udgøre en særlig aktieklasse, der kun omfatter medarbejderaktier. Denne betingelse afgøres ud fra de selskabsretlige regler. En

indløsningsklausul ved en medarbejders fratræden er ikke til hinder for, at aktierne er omfattet af de nye regler.

Ingen overdragelsesret

De modtagne købe- og tegningsretter må ikke kunne overdrages. Overdragelse ved arv er dog muligt. Det indebærer, at eksempelvis en efterlevende ægtefælle kan udnytte afdødes købe- eller tegningsretter og først blive beskattet, når aktierne sælges. Om afdødes købe- eller tegningsretter kan gå i arv, herunder udnyttes af efterlevende ægtefælle, afhænger af den aftale, der er indgået mellem afdøde og arbejdsgiveren.

Levering af aktier kontra differenceafregning

De modtagne købe- eller tegningsretter skal indeholde en ret for enten medarbejderen eller det selskab, der har ydet købe- eller tegningsretten, til at erhverve eller levere



aktier. Denne betingelse er opfyldt, selv om købe- eller tegningsretten også giver mulighed for differenceafregning. Men er det aftalt, at der "kun" kan ske differenceafregning – ingen kan kræve levering af aktierne – er betingelsen ikke opfyldt.

Et salg af aktierne umiddelbart efter udnyttelse af en købe- eller tegningsret kan efter hidtidig praksis blive anset for en omgåelse af reglerne. I sådanne tilfælde vil der med andre ord blive foretaget en vurdering af, om medarbejderen har opnået et reelt ejerskab til aktierne, og om medarbejderen har haft en kursrisiko på aktierne i perioden mellem udnyttelse af købe- eller tegningsretten og salget af aktierne.

I de tilfælde, hvor der sker differenceafregning af købe- eller tegningsretten, gælder reglerne om beskatning som aktieindkomst ikke. Det samme gælder, hvor der sker tilsi-desættelse ud fra en omgåelsesbetragtning – der kunne ikke kræves levering af aktier, men alene differenceafregning. Favørelementet vil i disse tilfælde skulle beskattes som løn. Beskatningen sker normalt på det tidspunkt, hvor der er sket endelig retserhvervelse af købe- eller tegningsretten.

Grænsen på 10 %

Det er årslønnen i det år, hvor aftalen om medarbejderaktieordning indgås, der er afgørende for, om den tildelte fordel – favørelementet – holder sig inden for grænsen på 10 %. Til årslønnen medregnes skattepligtige personalegoder og arbejdsgiverens indbetalinger til en pensionsordning.

Udgør favørelementet mere end 10 %, er et overskydende beløb skattepligtigt for medarbejderen som yderligere løn enten på udnyttelsestidspunktet eller retserhvervelsestidspunktet afhængig af, om ordningen opfylder betingelserne om udskudt lønbeskatning eller ej.

Arbejdsgiveren vil have fradragsret for favørelementet for den del af medarbejderaktieordningen, som overstiger grænsen på 10 %, og som derfor lønbeskattes.

Beskatning af medarbejderen

Den skattemæssige fordel, som en medarbejder får ved at kunne erhverve aktier til favørkurs, skal først beskattes, når aktierne sælges. Avancen beskattes efter de almindelige regler om salg af aktier. En fortjeneste ved salg af

aktierne vil blive beskattet som aktieindkomst, hvilket vil sige en beskatning på 27 % / 42 % afhængig af fortjenestens størrelse.

Aktiernes anskaffelsessum udgør det af medarbejderen betalte beløb ved modtagelsen af købe- eller tegningsretten med tillæg af det beløb, som medarbejderen betaler ved køb/tegning af aktierne. Har medarbejderen ikke betalt et beløb til arbejdsgiveren, hverken for køberetten mv. eller ved erhvervelsen af aktierne, er anskaffelsessummen 0 kr.

Skattemæssige konsekvenser for arbejdsgiver

Arbejdsgiverselskabet har ikke fradrag for den skattemæssige fordel – favørkurselementet – som medarbejderen modtager. Dette er "betalingen" for, at medarbejderen først beskattes på salgstidspunktet, og at fordelene kun beskattes som aktieindkomst.

Eksempel

Hvis en arbejdsgiver tildeler en medarbejder aktier under ordningen "udskudt lønbeskatning", hvor arbejdsgiveren skattemæssigt har fradrag for den til medarbejderen ydede fordel, vil en arbejdsgiver under den "skattebegunstigede ordning" alt andet lige kun give medarbejderen en skattemæssig fordel på 78.000 kr., idet der ikke skattemæssigt er fradrag for favørelementet.

	Udskudt lønbeskatning	Skattebegunstiget ordning
Tildeling af en skattemæssig fordel på	100.000 kr.	78.000 kr.
Betaling af marginalskat (56 % / 42 %)	- 56.000 kr.	- 32.760 kr.
Nettoprovenu for medarbejderen	44.000 kr.	45.240 kr.

Som det fremgår af foranstående eksempel, er der reelt ikke nogen skattemæssig forskel for medarbejderen, om den ene eller anden medarbejderaktieordning anvendes, da nettoprovenuet stort set er det samme. Den største fordel ved den nye ordning er, at skatten først skal betales, når aktierne sælges, mens der under ordningen om "udskudt lønbeskatning" skal ske beskatning, når købe- eller tegningsretten udnyttes.

Indberetning til SKAT

Arbejdsgiveren skal til SKAT indberette, når der er sket tildeling af købe- og tegningsretter.

Endvidere skal der ske indberetning, når købe- eller tegningsretterne udnyttes til erhvervelse af aktier, og det samme gælder, hvis aktieordningen går ud på, at der erhverves aktier direkte fra arbejdsgiverselskabet.

Fraflytningsbeskatning

Der skal ske beskatning af urealiserede avancer på aktier, når en person flytter til udlandet, og den fulde danske skattepligt ophører, eller det skattemæssige hjemsted i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver rykket til udlandet. Som hovedregel gælder denne fraflytningsbeskatning af aktier kun, når følgende to betingelser er opfyldt:

- Aktionæren har været fuld skattepligtig til Danmark i en eller flere perioder på i alt mindst syv år inden for de seneste 10 år forud for fraflytningen
- Kursværdien af personens samlede aktiebeholdning udgør 100.000 kr. eller mere.

Der kan opnås henstand med betaling af skatten af den urealiserede aktieavance. Henstandsbeløbet er rentefrit. Sker flytningen til et land uden for EU/EØS, skal der stilles sikkerhed for henstandsskatten.

Særlige regler om skattebegunstigede medarbejderaktier

En af undtagelserne til ovenstående hovedregel er aktier, der er erhvervet efter den "skattebegunstigede medarbejderaktieordning". Sådanne aktier vil være omfattet af fraflytningsbeskatning, uanset:

- Hvor mange år personen har været omfattet af fuld dansk skattepligt
- Kursværdien af personens aktiebeholdning på fraflytningstidspunktet.

De to nævnte undtagelsesbestemmelser gælder alle aktier, som personen måtte have i arbejdsgiverselskabet mv. – altså også aktier i det pågældende selskab, der måtte være købt på normal vis til markedskursen.

Selv om kursværdien af personens samlede aktiebeholdning er mindre end 100.000 kr., vil der ske fraflytningsbeskatning af alle aktier, også de aktier, som personen

måtte eje i andre selskaber, og som er købt på normal vis. Beskatning af sidstnævnte aktier er dog betinget af, at personen har været fuld skattepligtig til Danmark i mindst syv år inden for de seneste 10 år forud for fraflytningen.

Købe- og tegningsretter

Købe- og tegningsretter er også omfattet af fraflytningsbeskatning, hvis der er erhvervet endelig ret til disse på fraflytningstidspunktet. Fraflytningsbeskatningen gælder dog ikke, hvis personen ved fraflytningen bliver omfattet af begrænset skattepligt af løn i ansættelsesforhold. I så fald udskydes en eventuel fraflytningsbeskatning af uudnyttede købe- og tegningsretter, indtil den begrænsede skattepligt af lønindkomst ophører.

Som salgssum anvendes købe- eller tegningsrettens værdi på tidspunktet for skattepligtens ophør opgjort som forskellen mellem aktiens handelsværdi og den aftalte udnyttelseskurs. Det skattepligtige beløb er personlig indkomst, og der skal betales AM-bidrag – beskatning som anden løn. Der kan opnås henstand med den beregnede skat.

Fraflytningsbeskatning af købe- og tegningsretter sker, uanset hvor lang tid personen har været omfattet af dansk skattepligt – altså ingen syvårs-regel. Beskatningen sker ligeledes uden hensyntagen til værdien af købe- og tegningsretterne. Endvidere er der den forskel i forhold til reglerne om fraflytningsbeskatning af aktier, at der kan ske omberegning af den ved fraflytningen opgjorte skat, når købe- eller tegningsretten udnyttes eller eventuelt måtte udløbe. Adgangen til omberegningen gælder også, selv om personen har valgt at betale skatten ved fraflytning. For meget betalt skat tilbagebetales i så fald med tillæg af rente.

De beskrevne regler om fraflytningsbeskatning af købe- og tegningsretter er de samme, uanset om der er tale om en medarbejderaktieordning omfattet af lønbeskatning eller de skattebegunstigede ordninger. Den opgjorte fraflytteravance beskattes som personlig indkomst, og der skal også betales AM-bidrag, uanset hvilken type medarbejderaktieordning, der er tale om.



Hvornår er der tale om en fordring – hvor privatpersoner har fradrag for tab?

I foråret 2010 vedtog Folketinget en ændring af kursgevinstloven, der betød, at privatpersoner som hovedregel er skattepligtige af gevinster og har fradrag for tab på fordringer, når fordringen er erhvervet den 27. januar 2010 eller senere.

I 2011 offentliggjorde SKAT en afgørelse fra Skatterådet, hvor en pilotaspirant, som havde foretaget forudbetaling af undervisningsgebyr, fik godkendt tabsfradrag i forbindelse med pilotskolens konkurs. I 2012 blev Cimber Sterling erklæret konkurs, og Skatteministeriet meldte ud, at forudbetalingen af billetten, der nu var tabt, kunne fratrækkes på selvangivelse.

Skatterådet har i 2016 truffet en række afgørelser, hvorefter personer ikke længere har fradrag for tab på forudbetalinger inden for privatsfæren. Er man så uheldig at

blive udsat for svindel på internettet, er der heller ikke tabsfradrag.

Generelle regler om fradrag for tab på fordringer

Hovedreglen er, at personer skal medregne gevinst og tab på fordringer til den skattepligtige kapitalindkomst, dog gælder der en bagatelgrænse på 2.000 kr. Den generelle skattepligt og adgang til tabsfradrag gælder for fordringer, der er erhvervet den 27. januar 2010 eller senere.

Tab på fordringer kan dog ikke fratrækkes, når der er tale om:

- Hovedaktionærfordringer
- Fordringer på nærtstående, såsom børn, svigerbørn, forældre m.fl.



- Fordringer, hvor beskatningsretten til renteindtægten eller kursgevinsten er tillagt et andet land efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Kun fradrag for tab på pengefordringer

Adgangen til tabsfradrag gælder kun pengefordringer. Ved pengefordringer forstås pengeudlån, herunder obligationer, pantebreve og gældsbreve. Ved kaution, hvor skyldneren ikke kan betale sin gæld, og kautionisten derfor må indfri gælden, opstår der en såkaldt regresfordring. Kautionisten får et tilgodehavende/regreskrav mod skyldneren på et beløb svarende til det indfrieede lån mv. Regreskravet er en pengefordring.

I 2011 og 2012 godkendte SKAT fradrag for tab på forudbetalinger til henholdsvis en skole og et flyselskab, der begge gik konkurs. Skatterådet og Skatteministeriet var på det tidspunkt af den opfattelse, at der var tale om pengefordringer, og følgelig var der tabsfradrag.

Pengefordringens anskaffelsessum var det forudbetalte beløb, som der endnu ikke var modtaget modydelse for.

Denne praksis om fradrag for tab på forudbetalinger blev indføjet i SKATs juridiske vejledning.

Fradrag for tab på forudbetalinger – ny praksis

Skatterådet har i 2016 blandt andet afgivet to bindende svar, der drejer sig om forudbetaling til håndværkere i forbindelse med ombygning af familiens private bolig.

De pågældende familier fik ikke fuldt ud leveret de ydelser, som de havde forudbetalt for, og konstaterede derfor alt andet lige et tab.

Skatterådet anfører i svarene, at der ved indgåelse af en entreprisekontrakt aftales levering af en naturalydelse inden for privatsfæren. Naturalydelsen skifter ikke karakter, når der ikke sker levering. Der er med andre ord ikke tale om et krav i penge – pengefordring – men et krav på en naturalydelse. Når der ikke er tale om en pengefordring, er der ikke lovhjemmel til fradrag for tab.

Skatterådet fandt imidlertid, at parterne i begge sager kunne støtte ret på den tidligere praksis, og tabsfradrag kunne derfor foretages på det tidspunkt, hvor tabet endeligt kunne konstateres.

De to bindende svar tilsidesætter hidtil praksis på området. Den nye praksis betyder, at:

- Tab ved forudbetaling for private ydelser, både varer og tjenesteydelser samt ikke udbedrede fejl og mangler, ikke skattemæssigt kan fratrækkes.

Det er SKATs opfattelse, at forudbetalinger for private ydelser forbliver en naturalydelse. Den manglende levering af varen skifter med andre ord ikke karakter til en pengefordring.

Den ene af disse to afgørelser er påklaget til Landsskatte retten.

Hidtidig praksis – det vil sige adgang til tabsfradrag – gælder, når der er sket betaling inden den 13. maj 2016. Mulighed for tabsfradrag gælder dog også, når der er indgået en bindende aftale om forudbetaling senest 13. maj 2016, og betaling sker senest den 13. november 2016.

Ej fradrag for tab ved bedrageri

Skatterådet har i to bindende svar – også fra 2016 – nægtet tabsfradrag i forbindelse med bedrageri.

I den ene sag var der tale om et investeringsbedrageri, hvor en person blev franarret 2 mio. kr. ved "investering" i sølv- og guldoptioner samt aktier. Bagmændene udgav sig for at være investeringseksperter i et engelsk selskab, der efter alt at dømme ikke eksisterede.

I den anden sag blev en person franarret 700.000 kr. af et firma, der på internettet udgav sig for at være en børsmæglervirksomhed i New York. Efterfølgende måtte personen erkende, at dette firma tilsyneladende ikke eksisterede.

I begge sager var Skatterådets konklusion, at tab som følge af bedrageri er et ikke fradragsberettiget formuetab. Skatterådet mente i øvrigt ikke, at der eksisterede en praksis, der gav mulighed for fradrag for tab på fordringer opstået som følge af bedrageri, som de to spørgere kunne støtte ret på. Konklusionen blev derfor, at tabet ikke skattemæssigt kunne fratrækkes.

Realitetsgrundsætning, omgåelsesklausul eller ej – slutresultatet bliver ikke altid som forventet

I fjernsynet har for nylig været en genudsendelse om Glistrup, der via selskabsdannelser kunne skabe en trækprocent på 0. Andre knap så omfangsrige konstruktioner kan også i dag blive tilsidesat af Højesteret, selv om der formelt er tale om lovlig skatteudnyttelse. Begrundelsen er som oftest, at konstruktionen ikke tjener et forretningsmæssigt formål, og personen mv. bliver derfor beskattet ud fra en omgåelsesbetragtning.

International omgåelsesklausul

Folketinget har indført en såkaldt international omgåelsesklausul. Klausulen gælder i relation til grænseoverskridende transaktioner på følgende områder:

- Moder-/datterselskabsdirektivet
- Rente-/royaltydirektivet
- Fusionsskattedirektivet
- Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Omgåelsesklausulen skal forhindre, at moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet, fusionsskattedirektivet og de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster misbruges til at omgå beskatning i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner og arrangementer.

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

Omgåelsesklausulen har virkning for transaktioner, der sker den 1. maj 2015 eller senere.

National omgåelsesklausul

Den af Folketinget vedtagne omgåelsesklausul gælder ikke generelt i dansk ret, men kun på de anførte specifikke områder i relation til grænseoverskridende transaktioner. Flere lande har en lovfæstet generel omgåelsesklausul, eksempelvis Sverige. Dansk ret indeholder ingen skrevne omgåelsesregel.

Til trods herfor er der dog flere domme fra Højesteret, der når frem til "samme resultat", hvor en disposition klart strider imod lovens formål, og hvor dispositionen er uden forretningsmæssig begrundelse. Det er også sket, at Højesteret har anvendt udtrykket "omgåelse", nemlig i en dom om rentefiksering fra 1999, hvor Højesteret fastslår, at beskatning hos långiver af en fikseret renteindtægt må forudsætte, at der med de foretagne dispositioner er tilsigtet en omgåelse af skattelovgivningen.

Rent faktisk har man begrundet afvisningen af at indføre en generel omgåelsesklausul med, at der ikke er behov for en sådan, fordi domstolene ved en ikke-formalistisk fortolkningsstil kommer til samme resultater, som en generel omgåelsesklausul alt andet lige ville føre til. En generel omgåelsesklausul vil derfor ikke have nogen mening.

Realitetsgrundsætningen

Professor, dr. jur. Jan Pedersen lancerede i sin disputats "Skatteudnyttelse" fra 1989 begrebet realitetsgrundsætningen. Han argumenterede for, at domstolene på skatteområdet opererede med en ulovhjemlet generalklausul, som – meget kort beskrevet – går ud på, at beskatningen knyttes til de realøkonomiske realiteter frem for tomme eller blot formelle dispositioner. Realitetsgrundsætningen relaterer sig derfor til faktum, således at realiteten erstatter formaliteten. Når der er modstrid mellem form og indhold, foretages beskatningen i overensstemmelse med det reelle indhold.

Realitetsgrundsætningen er ikke en retsregel, som direkte kan anvendes til at løse enkeltspørgsmål om, hvorvidt SKAT er berettiget til at tilsidesætte eller korrigere nogle skattemæssige dispositioner. Realitetsgrundsætningen er mere en retlig metode til imødegåelse af skatteudnyttelse. Den kan dog ikke anvendes på en sådan måde, at beskatning gennemføres helt vilkårligt. Den anvendes, hvor almindelige og normale forretningsmæssige dispositioner er tilsidesat og erstattet af tomme og skattebegrundede dispositioner, der står i modsætning til det reelle indhold.

Realitetsgrundsætningen har givet anledning til megen teoretisk debat. Der findes tilhængere og modstandere.

Uanset hvad man mener, er der ikke tvivl om, at domstolene kan foretage en skattemæssig omkvalifikation af

dispositioner ud fra et omgåelsessynspunkt eller noget tilsvarende.

Højesteretspraksis

Der er flere eksempler på, at Højesteret lægger vægt på, at dispositionen skal være båret af andre hensyn end de skatteretlige.

”Et klart misbrug af loven”

Et eksempel herpå er en højesteretsdom fra 1998. Der var tale om en selvstændig erhvervsdrivende, der anvendte virksomhedsordningen. For at opnå fuld fradragsret for renteudgifter indskød personen private gældsposter i virksomhedsordningen ved indkomstårets begyndelse. Inden årets udgang blev den private gæld udtaget af virksomhedsordningen, og personen undgik dermed rentekorrektion. Denne fremgangsmåde var ikke i strid

med virksomhedsskatteoven. Alligevel fandt Højesteret, at arrangementet skattemæssigt kunne tilsidesættes, idet dispositionerne måtte opfattes som et klart misbrug af loven.

”Ikke noget forretningsmæssigt formål”

Et andet eksempel er en højesteretsdom fra 2002, hvor en kursgevinst efter lovens ordlyd var skattefri. Der var tale om en person, der havde købt obligationer for lånte midler. En ændring af kursgevinstloven efter det foretagne køb gjorde, at den forventede skattefrie kursgevinst blev skattepligtig. Der var dog indsat en bestemmelse om, at hvis det samlede resultat af arrangementet var negativt, skulle der ikke ske beskatning af en kursgevinst. Obligationerne blev afviklet seks dage før udløbsdatoen, hvorfor personen måtte betale en kurtage. Det blev for Højesteret påvist, at kurtagen var præsteret på armslængdevilkår. På grund af



denne kurtage blev det samlede resultat af arrangementet negativt, hvilket alt andet lige skulle betyde, at der ikke skulle ske beskatning af kursgevinsten. Til trods herfor fandt Højesteret, at der skulle ske beskatning af kursgevinsten, idet afviklingen af arrangementet – indfrielsen af obligationerne – ikke havde noget forretningsmæssigt formål, men blot var et udtryk for, at personen ønskede et negativt resultat af det samlede arrangement, således at kursgevinsten efter lovens ordlyd blev skattefri.

”Elevatormodellen ej tilsidesat – dissens”

En højesteretsdom fra 2006 godkendte en konstruktion, som udelukkende var lavet med det formål at undgå skattebetaling.

Sagen omhandlede et moderselskabs salg af aktier i et datterselskab. Salget skete til det udstedende datterselskab i stedet for til den tredjemand, der reelt skulle være aktionær i datterselskabet. Efter de dagældende regler var fortjeneste ved salg af aktierne skattepligtig, da ejertiden var under tre år. Et salg til det udstedende selskab betød derimod, at salgssummen blev betragtet som udbytte, og et udbytte var skattefrit. Det var aftalt med tredjemand, at salgssummen for aktierne udgjorde 17,5 mio. kr. Tredjemand foretog en forhøjelse af aktiekapitalen i datterselskabet, hvilket skete til overkurs. På samme

generalforsamling var selskabets kapital umiddelbart inden forhøjelsen blevet nedsat. Konstruktionen blev derfor kaldt elevatormodellen. Moderselskabet solgte herefter sine aktier til datterselskabet / det udstedende selskab og modtog den aftalte salgssum på 17,5 mio. kr. Fortjenesten på aktierne blev ikke selvangivet, da det fulgte af loven, at aktiesalg til det udstedende selskab var udbytte og i den konkrete sag et skattefrit udbytte.

SKAT var af den opfattelse, at der var tale om en omgåelse af skattereglerne – salg til det udstedende selskab skete kun for at få en ellers skattepligtig fortjeneste gjort skattefri.

Med dommerstemmerne 5-2 blev arrangementet godkendt, selv om konstruktionen udelukkende var lavet med det formål at undgå betaling af skat. Konsekvensen blev derfor, at der lovgivningsmæssigt blev sat en stopper for denne fremgangsmåde – og det skete straks efter dommens afsigelse!

”Ingen forretningsmæssig begrundelse”

Sidste skud på stammen er en højesteretsdom fra december 2015, som på mange punkter ligner elevatordommen fra 2006, men udfaldet blev et andet.

I sagen ville et udbytte være skattepligtigt, hvorimod et salg af aktierne kunne ske skattefrit.





Sagen omhandlede en række aktionærer i et færøsk holdingselskab (H1), der solgte samtlige deres aktier i selskabet til et af dem nystiftet holdingselskab (H2), hvor ejerforholdene var nøjagtig de samme som i H1. Salgssummen udgjorde 250 mio. kr., hvoraf de 97,5 mio. kr. blev anvendt som apportindskud i H2. Den resterende del af salgssummen på 152,5 mio. kr. blev berigtiget med kontant 55 mio. kr. og et gælds-brev på 97,5 mio. kr., som skulle afvikles over 10 år. Den kontante betaling fremkom ved optagelse af et banklån på 40 mio. kr. og ved et lån fra H1 på 15 mio. kr. Den 26. juni 2006 blev det besluttet at fusionere de to holdingselskaber med virkning fra den 1. januar 2006 med H1 som det fortsættende selskab.

Den færøske skattemyndighed, TAKS, var af den opfattelse, at de 152,5 mio. kr. – salgssummen med fradrag af apportindskuddet – skulle beskattes som udbytte, hvorimod aktionærerne mente, at der var tale om en skattefri afståelsesavance.

Højesteret fandt, at etableringen af H2 og overdragelsen af aktierne hertil ikke havde nogen forretningsmæssig begrundelse. Formålet med disse transaktioner havde været at tilvejebringe en ordning, hvorefter de midler, der var opsparet i H1, kunne overføres til aktionærerne uden udbyttebeskatning – der var ikke udloddet udbytte fra selskabet i mange år. Dette understøttedes af fusionen i 2006. På denne baggrund statuerede Højesteret, at beløbet på 152,5 mio. kr., der tilkom aktionærerne, skulle beskattes som udbytte, selv om der var sket et aktiesalg.

Hvor går grænsen?

Det er svært at trække en skarp grænse, ikke mindst set i lyset af de forskellige udfald i de to sager fra henholdsvis 2006 og 2015, der begge omhandler fortjeneste ved salg af aktier kontra udbytte.

Højesteret anvender ikke samme sprogbrug i de refererede domme. Der tales om "et klart misbrug af loven", at en transaktion "ikke havde noget forretningsmæssigt formål", ligesom udtrykket "omgåelse" og "manglende realitet" anvendes.

Der kan næppe udledes noget af forskellen i sprogbrug.

"Pige træd varsomt, thi scenen er skrå"

Hvad der meningsfyldt kan siges er, at virksomhedsejere og alle, der rådgiver om skat, skal være sig bevidst, at sindrige konstruktioner af usædvanlig eller kunstig art, som etableres for at undgå eller spare i skat, og hvor det forretningsmæssige formål ikke er til at få øje på, risikerer at blive tilsidesat som omgåelse eller noget tilsvarende.

Dette betyder ikke, at det ikke er legitimt og fornuftigt forretningsmæssigt at indrette sig på en sådan måde, at skattebetalingen bliver så lille som mulig. Dette er alment anerkendt og direkte fastslået flere gange af domstolene.

I de tilfælde, hvor SKAT forsøger at tilsidesætte en selvangivelse, fordi der er foretaget dispositioner på en sådan måde, at der er opnået en skattefordel, som SKAT ikke mener, har været tilsigtet i forbindelse med lovgivningsarbejdet, påberåbes normalt "omgåelse" eller noget tilsvarende af de relevante lovbestemmelser.

Domstolene vil i disse tilfælde selvfølgelig foretage en fortolkning af lovbestemmelsen med udgangspunkt i lovens ordlyd og legalitetskravet, det vil sige kravet om, at der skal være klar hjemmel til beskatning. Domstolene vil også inddrage forarbejderne til lovbestemmelsen, såsom lovforslagets bemærkninger mv., ligesom reglernes historiske udgangspunkt og formålet vil blive undersøgt. Denne fortolkning vil i mange tilfælde ikke afgøre, om den omstridte selvangivelse skal lægges til grund eller forkastes, det vil sige om de foretagne dispositioner mv. er inden for "skiven" eller ej.

For at afgøre om der er tale om skattetænkning, der må accepteres, eller om man er kommet uden for "skiven", vil domstolene herefter foretage en bedømmelse af karakteren af de økonomiske dispositioner. Hvis disse dispositioner må karakteriseres som kunstige, usædvanlige, uden forretningsmæssig begrundelse eller tilsvarende, så den ydre formelle fremtræden af dispositionerne ikke synes i overensstemmelse med de realøkonomiske forhold, vil resultatet blive en tilsidesættelse af selvangivelsen.

Man må gerne indrette sig på en skattemæssig hensigtsmæssig måde, men der skal være realitet i de handlinger/dispositioner, man foretager.

Momsfradragsret i holdingselskaber

Holdingselskabers fradragsret for moms af omkostninger har traditionelt været et emne, som altid har påkaldt sig en vis opmærksomhed. Det gælder dels fradragsretten for moms af rådgivningsomkostninger i forbindelse med køb og salg af datterselskaber dels fradragsretten for moms af fællesomkostninger som administration, husleje, revision mv. Ultimo 2015 blev fradragsretten for moms af rådgivningsomkostninger i forbindelse med køb af datterselskabsaktier udvidet væsentligt, ligesom der også skete en udvidelse af fradragsretten for moms af fællesomkostninger.

Køb af datterselskabsaktier

Et holdingselskab har fradragsret for moms af rådgivningsomkostninger mv. ved køb af datterselskabsaktier, når holdingselskabet efterfølgende "griber ind i administrationen af datterselskaberne" og således leverer momspligtige ydelser til datterselskaberne.

Fradragsretten for moms af rådgivningsomkostninger skal opgøres på følgende måde:

- Fuld fradragsret, når holdingselskabet udelukkende vil levere momspligtige ydelser til de datterselskaber, som omkostningen vedrører.
- Delvis fradragsret på baggrund af omsætningsfordelingen, når holdingselskabet både vil levere momspligtige ydelser og momsfrie ydelser til de datterselskaber, som omkostningen vedrører.
- Delvis fradragsret på baggrund af et skøn, når omkostningen både vedrører datterselskaber, som holdingselskabet vil levere momspligtige ydelser til, og datterselskaber, som holdingselskabet ikke vil levere momspligtige ydelser til.
- Delvis fradragsret på baggrund af henholdsvis et skøn og omsætningsfordelingen, når omkostningen vedrører datterselskaber, hvortil holdingselskabet vil levere både momspligtige ydelser og momsfrie ydelser, samt datterselskaber, som holdingselskabet ikke vil levere momspligtige ydelser til.

Disse regler stammer fra 2015. Inden da kunne der maksimalt opnås delvis fradragsret ved køb af datterselskabsaktier. Da regelsættet er nyt, har vi endnu ikke set konkrete afgørelse fra SKAT vedrørende fradragsretten.

Det er væsentligt at bemærke, at holdingselskabet har pligt til at udstede fakturaer med deklareret moms til datterselskaberne, når holdingselskabet leverer momspligtige tjenesteydelser til datterselskaberne.

Salg af datterselskabsaktier

Salg af aktier i datterselskaber er fritaget for moms. Dermed er der som udgangspunkt ikke fradragsret for moms af rådgivningsomkostninger i forbindelse med salget.

Der er dog delvis fradragsret – opgjort på baggrund af et skøn – for moms af rådgivningsomkostninger i forbindelse med salg af datterselskabsaktier, hvis der er tale om en fællesomkostning. Dette er tilfældet, hvis holdingselskabet har leveret momsbelagte tjenesteydelser til datterselskabet inden salget. Endvidere skal rådgivningsomkostningerne være indregnet i prisen på de momsbelagte tjenesteydelser og ikke i prisen på de solgte aktier.

Ifølge praksis skal der under hensyn til de faktiske omstændigheder ses på, om de afholdte rådgivningsomkostninger kan medregnes i prisen på de solgte aktier, eller om de udelukkende er en del af omkostningselementerne i prisen på holdingselskabets momspligtige leverancer. De afholdte omkostninger kan eksempelvis anses for medregnet i prisen på de solgte aktier, når formålet med at afholde omkostningerne er at påvirke prisen på aktierne i positiv retning, herunder at fremme efterspørgslen efter aktierne, eksempelvis ved at identificere potentielle købere af andelene eller informere potentielle købere om muligheden for at erhverve aktierne.

Med baggrund i den nævnte praksis er det vanskeligt for holdingselskaber at opnå fradragsret for moms af omkostninger til rådgivere i forbindelse med salg af datterselskabsaktier. Men da den nævnte praksis omhandler rådgivningsomkostninger knyttet til salg af aktier, har den ikke betydning for fradragsretten for eksempelvis omkostninger afholdt til optimering af koncernomsætningen, selv om det ender med et frasalg af aktier.

Det er også her væsentligt at bemærke, at holdingselskabet har pligt til at udstede fakturaer med deklareret moms til datterselskaberne, når holdingselskabet leverer momspligtige tjenesteydelser.

Fællesomkostninger

Når et holdingselskab udøver en momspligtig aktivitet og dermed genererer momspligtige indtægter, har selskabet hel eller delvis fradragsret for moms af fællesomkostninger til eksempelvis administration, husleje og revision. Fradragsretten begrænses dog, hvis holdingselskabet også har "virksomheden uvedkommende formål", hvilket betyder, at holdingselskabet ejer datterselskaber, hvor holdingselskabet ikke "griber ind i administrationen".

Fradragsretten for moms af fællesomkostninger skal opgøres på følgende måde:

- Når holdingselskabet udelukkende leverer momspligtige tjenesteydelser, er der fuld fradragsret.
- Når holdingselskabet både har momspligtige aktiviteter, herunder levering af momspligtige tjenesteydelser til datterselskaber, og momsfrie aktiviteter, men ingen aktiviteter vedrørende "virksomheden uvedkommende formål", er der delvis fradragsret for moms af fællesomkostninger på baggrund af omsætningsfordelingen.

- Når holdingselskabet både har momspligtige aktiviteter og aktiviteter, der vedrører "virksomheden uvedkommende formål", er der delvis fradragsret for moms af fællesomkostningerne på baggrund af et skøn.
- Når holdingselskabet har momspligtige aktiviteter, momsfrie aktiviteter og aktiviteter, der vedrører "virksomheden uvedkommende formål", er der delvis fradragsret for moms på baggrund af et skøn og omsætningsfordelingen.

"Krav om dokumentation for momspligtige aktiviteter"

Momsfradragsretten forudsætter, at holdingselskabet kan dokumentere momspligtige aktiviteter, herunder "indgriben i administrationen af datterselskaberne". I den forbindelse er det afgørende, at der er udstedt fakturaer med deklareret moms ved levering af momspligtige tjenesteydelser til datterselskaberne.



Kantinemoms

Når en virksomhed har en kantineordning, hvor medarbejderne kan købe mad og drikkevarer til en pris, der er lavere end kostprisen, finder momslovens regler om kantinemoms anvendelse. Kantinemomsreglerne gælder, uanset om virksomheden selv driver kantinen, eller om kantinedriften er outsourcet. I begge tilfælde skal der beregnes og angives udgående moms (kantinemoms) af kantinemadens indkøbs- eller fremstillingspris og ikke af medarbejdernes egenbetaling. Kantinemomsen kan enten beregnes på grundlag af virksomhedens faktiske kostpris eller efter en forenklet opgørelsesmetode.

Beregning af den faktiske kostpris

Ved opgørelsen af den faktiske kostpris – fremstillingsprisen – skal medregnes:

- Indkøb af råvarer mv., herunder transportomkostninger
- Lokaleudgifter til køkken mv.
- Driftsudgifter som eksempelvis vand, varme og elektricitet, der vedrører selve køkkenet
- Lønninger til fremstilling og salg af kantineydelse, herunder rengøring i køkkenet
- Indirekte produktionsomkostninger, eksempelvis driftsmidler og inventar.

Lokaleudgifter til køkken mv. omfatter de lokaler, hvor mad- og drikkevarerne tilberedes, opbevares og sælges, herunder eventuel lageropbevaring af råvarerne. Såfremt der i fysisk tilknytning til kantinen findes lokaler, der anvendes i forbindelse med kantinedriften, eksempelvis til bestilling af råvarer og bogholderi vedrørende kantinedriften, skal udgifter til sådanne lokaler også medregnes. Generelle udgifter til eksempelvis renovering af bygningens tag eller lignende skal ikke indgå i opgørelsen.



Den tid, personalet anvender til opvask af spiseservice, afrydning og rengøring i kantinen, indgår ikke i fremstillingsprisen. Svind opstået i forbindelse med tilberedning og salg af maden skal derimod indgå.

Beregningen af den faktiske fremstillingspris kan være en udfordring, hvorfor mange virksomheder vælger den forenkledte metode til beregning af kantineomsen.

Forenklet metode til opgørelse af kantineoms

I stedet for at foretage en faktisk beregning af kantineydelsernes fremstillingspris, kan virksomheden vælge at anvende en forenklet metode til beregning af kantineoms. Der er to forskellige ordninger. Den ene kan anvendes, hvis virksomheden selv driver kantinen, mens den anden kan anvendes, hvis kantinedriften er outsourcet.

Anvendes den forenkledte metode, har virksomheden fradrag for alle momsbelagte udgifter til kantinedriften.

SKAT har i et styresignal fra marts 2016 præciseret grundlaget for anvendelsen af de to ordninger. Præciseringerne har virkning fra og med den 1. september 2016 og er medtaget i nedenstående beskrivelse af de to ordninger.

Virksomheden driver selv kantinen – ordning 1

Kantineomsen beregnes for hele kantinens aktivitet.

Momsgrundlaget – forenklet metode
Indkøbsprisen på råvarer eksklusive moms med tillæg af 5 % Tillægget på 5 % skal dække indkøb af køkkenmaskiner, el, vand, lokaleudgifter mv., som herefter kan fratrækkes fuldt ud
Indkøbspris for ekstern arbejdskraft til beskæftigelse med indkøb, tilberedning og salg i kantinen
Løn til eget personale, der helt eller delvist er beskæftiget i kantinen, med fradrag af 25 % Reduktionen af lønudgiften til eget personale med 25 % anses for at udgøre lønninger til afrydning mv., der er en generel omkostning for virksomheden og derfor ikke skal indgå i beregningen af kantineomsen
= Momsgrundlaget for beregning af kantineoms

Denne opgørelsesmetode kan vælges i de situationer, hvor virksomheden, udover at være leverandør i forhold til medarbejderne, også selv varetager driften af virksomhedskantinen.

Indkøber virksomheden en samlet ydelse fra en ekstern leverandør, kan virksomheden ikke anvende metoden, uanset om leverandøren fakturerer dele af leverancen særskilt. Her kan ordning 2 anvendes.

Kantinedriften er outsourcet – ordning 2

Denne opgørelsesmetode kan vælges i de situationer, hvor virksomheden ikke selv varetager driften af kantinen, men har valgt at købe en samlet ydelse fra en ekstern leverandør, der eksempelvis består af råvarer, arbejdskraft, køkkenmaskiner mv. Udtrykket "en samlet ydelse" omfatter ethvert køb af kantineydelse fra en ekstern leverandør.

Ordningen kan anvendes, selv om virksomheden stiller køkkenfaciliteter til rådighed for den eksterne kantineleverandør.

Momsgrundlaget – forenklet metode
Den samlede indkøbspris eksklusive moms
Indkøbspris for ekstern arbejdskraft til beskæftigelse med indkøb, tilberedning og salg i kantinen
Løn til personale, der helt eller delvist er beskæftiget i kantinen med fradrag af 25 % Reduktionen af lønudgiften til personale med 25 % anses for at udgøre lønninger til afrydning mv., der er en generel omkostning for virksomheden og derfor ikke skal indgå i beregningen af kantineomsen
= Momsgrundlaget for beregning af kantineoms

I SKATs styresignal er under ordning 2 anført "lønninger til personale" og ikke som under ordning 1 "lønninger til eget personale". Hvis en ekstern kantineleverandør opdeler sin ydelse i lønninger samt andre ydelser, kan disse lønninger formentlig reduceres med 25 %.

Ny lovgivning

Konsolideringsfradrag

Fonde, der er skattepligtige efter fondsbeskatningsloven, har fradrag for hensættelser til konsolidering af fondskapitalen – konsolideringsfradrag. Fradraget beregnes på grundlag af de uddelinger, som fonden foretager til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Konsolideringsfradraget er blevet nedsat fra 25 % til 4 %. Der gælder dog en særregel for fonde, der er skattefri af udbytte efter en aftale indgået i medfør af den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Hvis aftalen er indgået før den 20. november 2015, er fonden fortsat berettiget til et konsolideringsfradrag på maksimalt 25 %. Dette skyldes, at betingelsen for skattefrihed af udbytte ellers ville bortfalde.

Nedsættelsen af konsolideringsfradraget til 4 % har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2016 eller senere. For indkomstår, der er begyndt tidligere end den 1. januar 2016, beregnes konsolideringsfradraget med 25 % af de uddelinger, der er foretaget til og med den 19. november 2015 og 4 % af uddelinger foretaget resten af indkomståret. Fondens kan i stedet vælge at beregne konsolideringsfradraget med 25 % af de almennyttige uddelinger, der er foretaget i indkomståret 2014.

Fonde med kongeligt konfirmeret fundats

Det særlige konsolideringsfradrag for fonde med kongeligt konfirmeret fundats er ophævet. Disse fonde vil fremover derfor kun være berettiget til det almindelige konsolideringsfradrag på 4 %.

Afskaffelsen af dette særlige konsolideringsfradrag har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2016 eller senere.

Lov om ændring af fondsbeskatningsloven, lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber mv. og fusions-skatteloven (L 71) blev vedtaget den 2. juni 2016.

Indberetning til SKAT ved kontant betaling af køb

I sommeren 2012 vedtog Folketinget en række lovbestemmelser, der skulle dæmme op for sort arbejde mv. En af bestemmelser angik virksomheders betaling for køb af varer og andre ydelser. Skattemæssigt fradrag for varekøb mv. blev betinget af, at der skete digital betaling – betaling via et pengeinstitut eller betalingsinstitut – for at sikre identifikation af betalingsmodtager. Kravet om digital betaling gælder dog kun, når den samlede betaling udgør mindst 10.000 kr. inklusive moms. Flere betalinger for



samme leverance, ydelse, kontrakt eller lignende anses som én betaling i forhold til beløbsgrænsen på 10.000 kr.

Betaler virksomheden et varekøb mv. med kontanter eller checks, er der dog skattemæssigt fradrag for købet, hvis virksomheden foretager indberetning til SKAT om det foretagne køb, herunder fakturaoplysninger, der entydigt identificerer den leverandør, betalingen er foretaget til. Hidtil har indberetningen skulle ske senest 14 dage efter betalingen, dog senest én måned efter fakturaens modtagelse.

Fra og med indkomståret 2015 – køb der er foretaget i indkomståret 2015 – skal indberetningen senest foretages i forbindelse med virksomhedens selvangivelsesfrist for det indkomstår, hvori købet er foretaget.

Overholdes indberetningsfristen ikke, er der ingen dispensationsmulighed, og købet kan dermed ikke skattemæssigt fratrækkes.

Lov om ændring af lov om inddrivelse af gæld til det offentlige, kildeskatteloven, ligningsloven, opkrævningsloven og selskabsskatteloven (L 124) blev vedtaget den 12. maj 2016.

Skat af udbytte til udenlandske selskaber

Den gældende maksimale skattesats for beskatning af udbytte til udenlandske selskaber er nedsat fra 27 % til 22 %.

Lovændringen har virkning for udbytter, der udloddes den 1. januar 2007 eller senere, hvis det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende i EU eller EØS. Den maksimale skattesats på 22 % gælder for udbytte, der udloddes den 1. januar 2016 eller senere. I kalenderårene 2007-2013 er skattesatsen 25 %, og henholdsvis 24,5 % og 23,5 % i kalenderårene 2014 og 2015.

Hvis det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende udenfor EU/EØS, gælder lovændringen først for udbytter, der udloddes den 1. juli 2016 eller senere, og den maksimale skattesats er da 22 %.

Lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber mv., aktieavancebeskatningsloven, virksomhedsskatteloven samt ophævelse af lov om investeringsfonds (L 123) blev vedtaget den 2. juni 2016.

Udenlandske datterselskabsaktier

Når et selskab ejer mindst 10 % af aktiekapitalen i et andet selskab, benævnes denne aktiebesiddelse som oftest som datterselskabsaktier. Dette gælder ubetinget, når der er tale om danske selskaber.

Hvis der ikke er tale om datterselskabsaktier, benævnes aktiebesiddelsen som porteføljeaktier. Denne sondring har blandt andet betydning for, hvorvidt et udbytte af aktierne er skattefrit eller skattepligtigt. Udbytte af datterselskabsaktier er skattefrit, hvorimod udbytte af porteføljeaktier er skattepligtigt, dog udgør det skattepligtige beløb kun 70 % af bruttoudbyttet.

Når et dansk selskab ejer aktier i et udenlandsk selskab, vil en ejerandel på minimum 10 % af kapitalen normalt også betyde, at der er tale om datterselskabsaktier. Men hidtil har det været et krav for at få status som datterselskabsaktier, at beskatning af udbytte fra datterselskabet skulle nedsættes eller frafalde efter moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Fremover vil udenlandske aktier, hvor et dansk selskab ejer minimum 10 % af kapitalen, være datterselskabsaktier, hvis følgende to betingelser er opfyldt:

- Selskabet er hjemmehørende i et land, der udveksler oplysninger med Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden aftale
- Selskabet er selskabsskattepligtigt uden fritagelse i hjemlandet.

Betingelsen om, at selskabet er "selskabsskattepligtigt uden fritagelse" indeholder et krav om såvel subjektiv som objektiv skattepligt. Der skal være tale om en selskabsbeskatning, som er indkomstbaseret, og hvor selskabet skal betale skat af den opgjorte nettoindkomst.

Den ændrede definition af datterselskabsaktier, har tilbagevirkende kraft og gælder fra og med den 1. januar 2010, men der er dog fastsat en række særregler/undtagelser.

Lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., aktieavancebeskatningsloven, virksomhedsskatteloven samt ophævelse af lov om investeringsfonds (L 123) blev vedtaget den 2. juni 2016.



Højesteretsdomme

Sommerhus og fuld dansk skattepligt

Sagen for Højesteret omhandler en dansk hovedaktionær, der var flyttet til udlandet. Den fulde danske skattepligt var ophørt den 1. februar 2006.

Den 5. juli 2006 købte hovedaktionæren et sommerhus i Danmark, som var beliggende i kort afstand fra hans tidligere arbejdsplads. Sommerhuset, der ikke lovligt kunne anvendes som helårsbolig, blev overtaget den 7. juli 2006, og SKATs påstand for Højesteret var, at personens fulde danske skattepligt indtrådte den 7. juli 2006, idet han havde arbejdet i Danmark, og arbejdet var af løbende, regelmæssig karakter.

Personen var ikke eneaktionær i det danske selskab. I forbindelse med flytningen til udlandet var der indgået en ansættelseskontrakt, hvorefter 20 % af hans fremtidige virke for det danske selskab skulle foregå i Danmark, mens den resterende del af arbejdstiden skulle anvendes i udlandet.

Højesteret fastslog indledningsvis, at sommerhuset, der var forsynet med telefon, internet og kabel-tv, var egnet som helårsbolig henset til ejendommens opførelsesår, stand og størrelse. Herefter udtalte Højesteret, at hovedaktionæren havde arbejdet i Danmark, og arbejdet havde haft karakter af løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv, henset til ansættelseskontrakten, omfanget af kørte kilometer i Danmark og det betydelige strømforbrug i sommerhuset.

Højesterets konklusion var derfor, at der var indtrådt fuld dansk skattepligt fra og med den 7. juli 2006, da han havde rådet over en bolig fra dette tidspunkt, som var egnet til helårsbolig, og denne bolig var anvendt i forbindelse med den løbende erhvervsmæssige beskæftigelse.

Dommen er offentliggjort i SKM2016.10.

Kommentarer

Personer er fuldt skattepligtige til Danmark, når de har bopæl her i landet. Bopæl forudsætter, at personen under en eller anden form – helt eller delvis – har rådighed over en bolig beliggende i Danmark. Sommerhus statuerer som udgangspunkt ikke bopæl. Et sommerhus bliver ikke sidestillet med en helårsbolig, blot fordi det er af en god standard, men som det fremgår af højesteretsdommen kan det have betydning, om sommerhuset er egnet som

helårsbolig. I den forbindelse tillægger Højesteret det ingen betydning, at sommerhuset ikke lovligt kan anvendes som helårsbolig.

For personer, der er bosat i udlandet, og som ikke er fuldt skattepligtige til Danmark indtræder der ikke fuld dansk skattepligt, selv om der købes en dansk helårsbolig eller for den sags skyld et sommerhus, som er egnet til helårsbolig. Den fulde danske skattepligt indtræder først, når der tages ophold i Danmark. Kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende medfører ikke indtræden af fuld dansk skattepligt. Efter praksis er det tilladt at opholde sig i Danmark i op til tre måneder i sammenhæng, dog aldrig mere end 180 dage inden for en rullende 12-måneders-periode, når blot opholdene ikke har et erhvervsmæssigt sigte. Har opholdene i Danmark et erhvervsmæssigt formål, er hovedreglen, at der indtræder fuld dansk skattepligt, når man er ejer af en helårsbolig her i landet. I særlige situationer kan det godkendes, at der arbejdes i Danmark i op til 10 dage inden for en 12-måneders-



periode, uden at den fulde danske skattepligt indtræder. 10-dages-reglen gælder blandt andet ikke, når arbejdet i Danmark er udtryk for en løbende varetagelse af opgaver. I så fald indtræder den fulde danske skattepligt fra første arbejdsdag i Danmark. Som det fremgår af højesteretsdommen, kan der også indtræde fuld dansk skattepligt ved erhvervs-mæssig beskæftigelse, selv om personen kun har et dansk sommerhus til sin rådighed.

Når der indtræder fuld dansk skattepligt, skal personen som udgangspunkt globalbeskattes i Danmark. Dette gælder dog ikke, hvis han er bosat i et land, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, og personen efter overenskomsten skattemæssigt anses for hjemmehørende i det andet land. Når en person kun råder over en dansk sommerbolig, der ikke lovligt må anvendes som helårsbolig, og i udlandet har en helårsbolig, vil det



skattemæssige hjemsted normalt være i udlandet. Når det skattemæssige hjemsted er i udlandet, må Danmark – den fulde danske skattepligt til trods – kun beskatte indkomst af danske kilder og kun i det omfang, Danmark er tillagt beskatningsretten efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Gælder 15 %-reglen ved ejendomsoverdragelser fortsat?

Mange ejerlejligheder og ejendomme i øvrigt er blevet overdraget fra forældre til børn til en værdi fastsat som den offentlige ejendomsvurdering med fradrag af 15 %. Denne værdiansættelse er gennem mange år blevet accepteret af SKAT såvel ved overdragelse i levende live som ved udlæg af en ejendom fra et dødsbo. Som oftest har en sådan værdiansættelse betydet, at overdragelsen er sket til et mindre beløb end den reelle handelsværdi, og konsekvensen heraf har blandt andet været, at der er sparet gave- og boafgift.

Gælder 15 %-reglen ved sådanne ejendomsoverdragelser fortsat?

Det følger af boafgiftsloven – som omhandler såvel gaver som arv – at aktiver skal værdiansættes til handelsværdien. De administrative retningslinjer for værdiansættelse fremgår først og fremmest af det såkaldte 1982-cirkulære, som omhandler værdiansættelse af en lang række aktiver i dødsboer og ved gaveafgiftsberegning, herunder værdiansættelse af fast ejendom.

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

Højesteret har imidlertid taget stilling til, om et dødsbo havde et retskrav på at udlægge to ejendomme til en arving til den offentlige ejendomsvurdering med fradrag af 15 %. Højesterets konklusion var, at de i 1982-cirkulæret angivne retningslinjer for værdiansættelse af fast ejendom kun er vejledende. SKAT er derfor berettiget til at anmode skifteretten om at udmelde sagkyndige til at foretage en vurdering af handelsværdien. Højesteret tilføjer dog, at SKAT skal acceptere en værdiansættelse indenfor intervallet +/- 15 %, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

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

Højesteret har afsagt kendelsen den 8. marts 2016, j.nr. 104/2015.

Kommentarer

Med afgørelsen fra Højesteret er det fortsat hovedreglen, at fast ejendom i dødsboer kan kontantværdiansættes inden for +/- 15 % af den offentlige ejendomsvurdering. Såfremt SKAT dokumenterer, at der foreligger særlige omstændigheder, kan der udmeldes sagkyndig vurdering til fastsættelse af handelsværdien.

Højesteret har kun taget stilling til 15 %-reglen i dødsboer. Spørgsmålet er derfor, om SKAT ved overdragelse af fast ejendom fra forældre til børn kan og vil anvende dommen analogt.

Såvel Vestre Landsret som Højesteret udtaler, at det ikke er godtgjort, at der er en fast administrativ praksis om, at et dødsbos værdiansættelse, som ikke afviger mere end 15 % fra den seneste offentlige ejendomsvurdering, skal lægges til grund. Vestre Landsret tilføjede: "En eventuel fast administrativ praksis på gaveområdet kan ikke føre til et andet resultat."

Det må alt andet lige antages, at SKAT vil prøve at overføre denne dom på dødsboområdet til gaveafgiftsområdet. Tiden må så vise, om det er berettiget, eller der er en fast administrativ praksis (indtil videre) på gaveafgiftsområdet.

Landsretsdomme

Skattelempelse for udenlandsk indkomst – nettoprincip

Personer og selskaber, der er fuld skattepligtige til Danmark, skal normalt betale skat af deres globalindkomst. Den skattepligtige indkomst omfatter derfor også udenlandsk indkomst.

I den danske skattelovgivning er der interne regler, der betyder, at den beregnede danske skat af globalindkomsten skal nedsættes med betalt skat i udlandet, dog højst med et beløb svarende til den del af den danske skat, der falder på den udenlandske indkomst. For lønindkomst gælder dog en særregel, hvorefter den danske skat kan blive nedsat, selv om der ikke er betalt skat i udlandet. Nedsættelse af den danske skat kan også følge af en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Når der ved en dansk skatteberegning skal gives nedslag som følge af skattepligtig udenlandsk indkomst, skal den udenlandske indkomst opgøres efter et nettoprincip. Nettoprincippet betyder, at den udenlandske indkomst skal reduceres med selvangivne fradragsberettigede udgifter. For det første skal der ske reduktion med de udgifter, der direkte vedrører erhvervelsen af den udenlandske indkomst. For det andet skal der ske reduktion med andre fradragsberettigede udgifter, som ikke direkte kan henføres til den danske eller udenlandske indkomst. Disse fællesudgifter skal fordeles forholdsmæssigt efter bruttoindkomsternes størrelse – den danske indkomst og den lempelsesberettigede udenlandske indkomst.

Nettoprincippet gælder for alle arter af udenlandsk indkomst, herunder rente-, udbytte- og royaltindtægter.

Når den udenlandske indkomst nedsættes med fradragsberettigede udgifter, bliver nedsættelse af den danske skat ofte mindre, og konsekvensen kan være, at man ikke får fuld kredit – nedslag i den danske skat – for den i udlandet betalte skat.

Vestre Landsret har afsagt en dom om nettoprincippet. Sagen omhandlede et dansk moderselskab, der havde store indtægter i form af renter og royalties fra udlandet. Selskabet havde i Danmark selvangivet lempelse for udenlandske kildeskatter med i alt 214 mio. kr. SKAT havde kun godkendt lempelse med 147 mio. kr., idet SKAT ikke var enig i de principper, som selskabet havde anvendt for opgørelse af nettoindkomsten.

Uenigheden mellem selskabet og SKAT angik fordelingen af administrationsomkostninger på 1 mia. kr. og andre fradragsberettigede omkostninger på 400 mio. kr., som i sagen benævnes aktionæromkostninger.

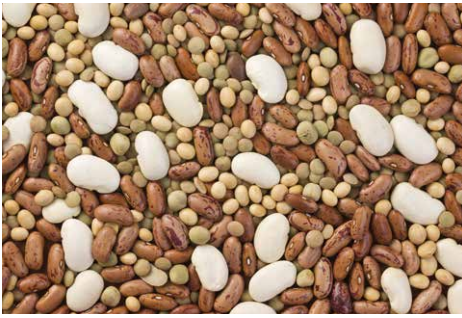
I dommen anfører landsretten indledningsvis, at udgifter, der ikke kan henføres til enten den danske eller den udenlandske indkomst, skal fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst. Efter lovbestemmelsens ordlyd og forarbejderne til loven finder landsretten, at der for hver udgift må foretages en konkret vurdering af, om udgiften kan anses for at vedrøre den danske eller den udenlandske indkomst. Er der ikke foretaget en sådan konkret vurdering, eller falder vurderingen ud til, at udgiften ikke kan anses for alene at vedrøre enten den danske eller den udenlandske indkomst, skal udgiften fordeles efter forholdet mellem den danske og udenlandske bruttoindkomst. Dette gælder uanset, om der tillige måtte være foretaget en indirekte fordeling i medfør af ligningslovens § 2 om kontrollerede transaktioner.

Administrationsomkostningerne havde selskabet henført til andre indkomster end de udenlandske indtægter på grund af transfer pricing-reglerne, og selskabet havde således ikke foretaget en konkret vurdering af, om de enkelte udgifter kan anses for at vedrøre den danske eller den udenlandske indkomst. Omkostningerne skulle derfor fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst.

Aktionæromkostningerne omfattede blandt andet omkostninger relateret til udarbejdelse og koordinering af koncernens strategiske processer og politikker samt politikker og strategi vedrørende immaterielle rettigheder ejet af det danske selskab. Landsretten fandt ikke, at disse omkostninger kunne anses for alene at vedrøre andre indkomster end de udenlandske. Disse omkostninger skulle således også fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst.

Vestre Landsrets dom betød derfor, at selskabet kun var berettiget til lempelse på 147 mio. kr., og ikke som selvangivet 214 mio. kr. De yderligere 67 mio. kr., som var betalt i skat i udlandet, blev derfor en ekstra omkostning for selskabet.

Vestre Landsret har afsagt dommen den 1. april 2016, j.nr. B-2387-14.



Kommentarer

Landskatteretskendelsen blev indbragt for Byretten i Århus med påstand om henvisning til landsretten, idet sagen var af principiel karakter. Da betingelserne i retsplejeloven for henvisning var opfyldt, blev sagen henvist til Vestre Landsret. Henvisningen har den konsekvens, at sagen kan indbringes for Højesteret, hvilket må forventes sker.

Udfaldet af sagen for Højesteret imødeses med forventning, da resultatet har stor økonomisk betydning for danske virksomheders samlede skattebetaling af udenlandske indkomster og ikke mindst indkomster i form af renter, udbytte og royalty, hvor der i udlandet normalt sker beskatning af bruttobeløbet.

Kursgevinstbeskatning af non recourse-lån

Et kommanditselskab (K/S) er skattemæssigt transparent. Det betyder, at det ikke er kommanditselskabet, der beskattes af virksomhedens resultat, men selskabets ejere – kommanditisterne.

K/S-projekter med investering i udenlandske ejendomme er ofte finansieret med lån optaget på non recourse-vilkår. Det betyder, at kommanditselskabet/kommanditisterne ikke påtager sig et almindeligt gældsansvar, men kun hæfter med værdien af den belånte ejendom. Hvis lånet misligholdes mv., kan långiver kun søge sig fyldestgjort i ejendommen.

Vestre Landsret har taget stilling til den skattemæssige betydning af non recourse-vilkåret i forbindelse med afståelse af kommanditanparter.

Sagen omhandlede et K/S, der havde investeret i en engelsk hotelejeendom til en pris af £ 6,4 mio. Købesummen var blandt andet finansieret med et non recourse-lån på £ 4,5 mio., som havde 1. prioritet i ejendommen. Kommanditselskabet kom i økonomiske vanskeligheder, og det endte med, at 1. prioritetslångiveren formidlede ejendommen solgt. Salgssummen for ejendommen udgjorde £ 2,7 mio. og restgælden på non recourse-lånet £ 4,2 mio. Långivers tab udgjorde dermed £ 1,5 mio., da kommanditisterne var frigjort for den gæld, som ikke blev dækket af salgssummen for ejendommen.

Efter SKATs opfattelse betød denne frigørelse for gæld, at kommanditisterne havde realiseret en skattepligtig kursgevinst på £ 1,5 mio. Sagen blev indbragt for Landsskatte-

retten. Flertallet i Landsskatteretten var af den opfattelse, at der ikke var hjemmel til at beskatte kommanditisterne af en kursgevinst, idet låneaftalen indeholdt et non recourse-vilkår, hvorefter långiver havde accepteret, at kommanditisterne ikke hæftede personligt for gælden, og han derfor alene kunne søge sig fyldestgjort i salgssummen for ejendommen.

Skatteministeriet indbragte landskatteretskendelsen for domstolene, og på grund af sagens principielle karakter var 1. instans landsretten.

Vestre Landsret udtaler med henvisning til lovens forarbejder mv., at kursgevinstloven gælder for alle kursgevinster og tab, uafhængigt af årsagen til gevinsten eller tabet. Det forhold, at et lån er ydet på non recourse-vilkår udelukker ikke i sig selv, at der kan realiseres en kursgevinst, der er skattepligtig. Der skal foretages en konkret vurdering af, om der bestod en reel forpligtelse for kommanditisterne til at tilbagebetale lånet. Dette fandt landsretten var tilfældet, og der skulle derfor ske beskatning af de enkelte kommanditister med deres andel af beløbet på £ 1,5 mio.

Vestre Landsret har afsagt dommen den 11. april 2016, j.nr. B-1419-15.

Kommentarer

Kommanditisterne er fortsat af den opfattelse, at de ikke har realiseret en skattepligtig kursgevinst, idet de ikke personligt hæftede for gælden ydet på non recourse-vilkår. Långiver fik det beløb, som ejendommen indbragte ved salget, hvilket var i overensstemmelse med låneaftalen. Sagen er derfor indbragt for Højesteret.

Vestre Landsret anfører i dommen, at det afgørende for eventuel beskatning af en kursgevinst er, om der består en reel forpligtelse for kommanditisterne til at tilbagebetale lånet. Det fandt landsretten var tilfældet og henviste i den forbindelse til en dom, som landsretten selv havde afsagt i 2005. Sagen i 2005 omhandlede det samme kommanditselskab. I denne dom skulle Vestre Landsret tage stilling til, om kommanditisterne kunne fratække underskud ved udlejning af hotelejedommen. Årsagen til underskuddet skyldtes alt andet lige renteudgifter på non recourse-lånet og skattemæssige afskrivninger på ejendommens anskaffelsessum, som hovedsageligt var finansieret ved optagelsen af lånet ydet på non recourse-vilkår. Landsretten

tog endvidere stilling til, om kommanditisterne ved opgørelsen af fradragskontoen kunne medtage deres hæftelse på det omstridte lån. Fradragskontoens størrelse afgør, hvorvidt kommanditisterne kan fratække skattemæssige underskud.

For Vestre Landsret gjorde Skatteministeriet gældende, at lån ydet på non recourse-vilkår betyder, at der ikke er nogen reel:

- Hæftelse for kommanditisterne
- Retlig gældsforpligtigelse
- Økonomisk risiko forbundet med tilbagebetalingen og forrentningen af et sådant lån.

Vestre Landsret gav kommanditisterne medhold i, at de kunne fratække underskuddet ved udlejning af ejendommen, og at hæftelsen på non recourse-lånet kunne medtages ved opgørelsen af fradragskontoen, idet kommanditisternes reelle hæftelse ikke var ganske hypotetisk.

Højesteretsdommen afventes med spænding.



Administrative afgørelser

Udlejning af andelslejlighed

Skatterådet har taget stilling til, hvorvidt udlejning af en andelslejlighed var erhvervmæssig virksomhed, herunder om virksomhedsordningen kunne anvendes.

Sagen omhandlede en person, der havde afstået sin virksomhed. Virksomhedsordningen havde været anvendt, og der var et opsparet overskud. Inden udgangen af det følgende år havde han anskaffet en andelsbolig, som blev udlejet til sønnen på markedsvilkår. Sønnen boede i lejligheden i flere år, og herefter blev boligen udlejet til tredjemand.

SKAT nægtede fradrag for de selvangivne underskud med følgende begrundelse:

- Virksomheden har i hele perioden været underskudsgivende, og der er ikke udsigt til, at den bliver overskudsgivende
- Udlejning af en andelsbolig skal sidestilles med fremleje af en lejet lejlighed, hvilket ikke er erhvervmæssig virksomhed, og underskud kan derfor ikke fratrækkes.

SKAT forhøjede dermed den skattepligtige indkomst med de selvangivne underskud før renter. Endvidere blev det opsparede overskud beskattet, da der ikke var erhvervmæssig virksomhed, der kunne begrunde opretholdelse af virksomhedsordningen.

Sagen blev påklaget til Landsskatteretten, men udfaldet og begrundelsen blev som i SKATs afgørelse.

Landsskatteretten anførte som begrundelse, at der ikke var tale om erhvervmæssig virksomhed, idet virksomheden var underskudsgivende (rentabilitetskravet), og at udlejning af en andelsbolig skattemæssigt betragtes som fremleje af en lejet lejlighed.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2016.30.

Kommentarer

Udlejningen af andelsboligen havde i alle årene været underskudsgivende, og Landsskatteretten fandt det ikke godtgjort, at udlejningen fremover ville blive overskudsgivende. Sagt med andre ord var der ikke tale om en rentabel drift. I praksis gælder et rentabilitetskrav, når det skal afgøres, om en virksomhed skattemæssigt kan anerkendes som erhvervmæssig. Da dette rentabilitetskrav ikke var

opfyldt, kunne udlejningen af andelsboligen ikke anses for erhvervmæssig virksomhed.

Et andelsbevis giver ejeren af beviset en brugsret til en lejlighed. Det er andelsboligforeningen, der ejer ejendommen. Ved udlejning af en andelsbolig sker der således fremleje/videregivelse af en brugsret til en lejlighed. Dette er i skattepraksis at sidestille med fremleje af en lejet lejlighed. Fremleje af en lejet lejlighed er ikke erhvervmæssig virksomhed. Det har den konsekvens, at et underskud ikke kan fratrækkes, et overskud skal beskattes, og virksomhedsordningen kan ikke anvendes. Eventuelle renteudgifter vil dog altid kunne fratrækkes.

Udskudt opfyldelse af bodelingsaftale

Gaver mellem ægtefæller, der ikke er fraseparerede, er skatte- og afgiftsfrie. Denne skatte- og afgiftsfrihed gælder også i de tilfælde, hvor der i forbindelse med skilsmisse måtte ske en skævdeling af fællesboet. Gaver til en tidligere ægtefælle er derimod skattepligtig.

Skatterådet har taget stilling til, om der var skattefrihed ved en udskudt opfyldelse af en bodelingsaftale.

I forbindelse med skilsmissen blev ægteparrets fællesbo delt med undtagelse af mandens aktiepost i et selskab. Selskabets vedtægter var til hinder for, at en del af disse aktier kunne overdrages til hustruen. Derfor blev der i bodelingsaftalen indført en bestemmelse om, at når manden solgte aktierne, skulle den tidligere hustru modtage et beløb på 20 % af mandens nettofortjeneste ved salget. Tre år senere solgte manden aktierne, og det tidligere ægtepar ønskede nu Skatterådets bekræftelse af, at beløbet til den tidligere hustru var skatte- og afgiftsfrit.

Skatterådet fandt, at der forelå en konkret, reel anledning til, at formueoverførslen først skete på det senere tidspunkt, og beløbet måtte derfor anses for skattefrit, da det var fastsat i den mellem parterne indgåede bodelingsaftale.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2016.121.

Kommentarer

Skatterådet lagde ved afgørelsen vægt på, at det ikke var muligt for manden at overdrage en del af aktierne på det tidspunkt, hvor fællesboet blev delt, og at det i bodelings-

aftalen klart var anført, hvilket beløb – beregningen heraf – den tidligere hustru skulle have, når aktierne blev solgt.

Ved ophævelse af et papirløst samliv skal der ikke foretages nogen reel bodeling, da hver part udtager egne værdier. Efter retspraksis kan der under visse særlige omstændigheder tilkendes den ene part et kompensationsbeløb i forbindelse med ophævelse af samlivet. Kompensationsbeløbet fastsættes skønsmæssigt under hensyntagen til blandt andet parternes økonomiske forhold. Et sådant beløb er efter retspraksis skattefrit. Nævnes kan en 30 år gammel højesteretsdom, hvor den kvindelige part modtog et kompensationsbeløb på 130.000 kr. i forbindelse med ophævelse af et 15-årigt samliv. Manden havde aktiver herudover for 225.000 kr. Under samlivet havde kvinden ydet en væsentlig ulønnet arbejdsindsats i mandens virksomhed, samtidig med at hun havde passet hjemmet og de ni børn. Højesteret fandt, at der ikke var grundlag for gavebeskatning eller beskatning af arbejdsvederlag. Beløbet kunne anses for et skattefrit kompensationsbeløb henset til, at hun i betydeligt omfang havde bidraget til skabelsen af mandens formue, ligesom beløbet var ydet for at sætte hende i stand til at opretholde et hjem for hende og de ni børn.

Men ikke ethvert kompensationsbeløb er skattefrit og slet ikke, når det ydes efter samlivets ophør. Nævnes kan en højesteretsdom fra 2012. Der var tale om et samliv af en varighed på 10 år, hvor der var kommet to børn til verden. Samlivet blev ophævet. Efter et halvt års tid sendte manden en mail til sin tidligere samlever, hvori der stod, at han ønskede at sikre hende og de to fælles børn en økono-

misk rimelig tilværelse og derfor ville overføre 6 mio. kr. til hendes bankkonto. I mailen var anført, at hun skulle betale en gaveafgift på 15 % af beløbet. Der blev indsendt gaveanmeldelse. SKAT var imidlertid af den opfattelse, at der skulle betales skat af beløbet, da giver og modtager ikke var samlevende på gavetidspunktet.

For landsretten blev der nedlagt påstand om, at beløbet på de 6 mio. kr. var et skattefrit kompensationsbeløb ydet i forbindelse med samlivsophævelsen. Landsretten fandt ikke, at kvinden havde løftet bevisbyrden for, at hun havde et retskrav på kompensationsbeløb i forbindelse med samlivsophævelsen. Der var derfor tale om en gave. Da gaven først var givet efter ophør af samlivet, var gaven indkomstskattepligtig.

Ved ophævelse af et papirløst samliv, er der skatte- og afgiftsfrihed for et eventuelt kompensationsbeløb, som den ene part måtte have et retskrav på. Ønsker den ene part økonomisk at begunstige den anden part i forbindelse med ophør af samlivet, skal en eventuel gave gives inden samlivsophøret, da der i så fald kun skal betales gaveafgift på 15 %. Hvis gavmildheden først indtræder efter samlivsophøret, skal der som i den nævnte landsretsdom betales indkomstskat.

Skattemæssigt har en formueoverførsel mellem ægtefæller som led i en bodeling ved separation ikke skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser, hvorimod gaver, der ydes sidenhen, er skattepligtige.



Skatteinformation august 2016

© Revitax A/S. revitax@revitax.com

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

Grafisk tilrettelæggelse: Cool Gray A/S

Tryk: Cool Gray A/S

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

Eftertryk af hele artikler med kildeangivelse er tilladt. Redaktionen er afsluttet den 20. juni 2016.

ISSN 1395-9530



Skatteinformation august 2016

© Revitax A/S

revitax@revitax.com

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

Eftertryk af uddrag af materialet med kildeangivelse tilladt.

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

Grafisk tilrettelæggelse og tryk: CoolGray A/S.

RGD RevisorGruppen Danmark

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

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 / Farum

Grønlands Revisionskontor A/S, Statsautoriserede revisorer, Nuuk

Januar, lögilt grannskoðanvirki, Tórshavn

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

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

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

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

Nejstgaard & Vetlov, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Allerød

One Revision, Statsautoriserede Revisorer, Pandrup / Frederiksberg / Bording / Vejle / Silkeborg

Partner Revision, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Brande / Give / Herning / Ikast / Ringkøbing / Silkeborg / Skjern-Tarm / Ølgod

PKF Munkebo Vindlev, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Glostrup

Redmark, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Aalborg / Aars / Aarhus / København

RIR Revision, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Roskilde / Holbæk

Sønderjyllands Revision, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Aabenraa / Padborg / Sønderborg

Tranberg, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Svendborg

Ullits & Winther, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Viborg

Vestjysk Revision, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Lemvig / Thyborøn