

Gunhilds Plads 2, 7100 Vejle
Tlf. 75 82 10 55

Jupitervej 4, 6000 Kolding
Tlf. 76 30 18 00

Hedemarken 23, 7200 Grindsted
Tlf. 75 32 12 33

Parken, Øster Allé 42, 4., 2100 Kbh Ø
Tlf. 35 38 48 88

Østergade 130, 6900 Skjern
Tlf. 88 81 11 88

Edison Park 4, 6715 Esbjerg N
Tlf. 76 11 44 00

Torvegade 16, 6600 Vejen
Tlf. 76 96 33 66

Bredgade 29, 7160 Tørring
Tlf. 75 80 19 33

Voldbjergvej 16, 2. sal, 8240 Risskov
Tlf. 87 43 96 00

www.martinsen.dk

SKATTEINFORMATION / AUGUST 2017



Forord

Folketinget har i maj 2017 vedtaget at nedsætte en kommission – af vittige hoveder benævnt en havarikommission – til at undersøge, hvad det egentlig er, der er sket med SKAT. Undersøgelsen skal gå tilbage til 2005, men det er sandsynligt, at man er nødt til at gå længere tilbage, hvis man virkelig ønsker at afdække grunden til havariet.

Mange ønsker også at "placere et ansvar", herunder et politisk ansvar for miseren. Om det overhovedet er muligt, er tvivlsomt, men det bliver fornøjeligt – eller trist, alt efter temperament – at følge forsøget herpå. Der var eksempelvis ni skatteministre fra fire forskellige partier i perioden fra 2005 til 2015, hvor den nuværende trådte til. Og diverse finansministre har vel også haft et og andet at sige!

Men ellers må man lade Folketinget, at mere end 25 års nedskæringer på skatteområdet er slut. I 2016 blev det vedtaget at tilføre SKAT flere milliarder kroner over en periode på fire år, herunder en personaletilførsel på 1.000 årsværk. De stadige afsløringer af international skatteunddragelse har i år ført til at afsætte yderligere 100 millioner kroner over de næste fire år til etablering af et nyt center for at styrke indsatsen på dette område. Og endelig er der i enighed vedtaget en såkaldt folketingsbeslutning om at indkalde til politiske drøftelser om flere ressourcer og årsværk til SKATs indsatsområder, det vil sige skatte- og moms kontrol.

Det kan dog konstateres, at skattesystemet trods alt ikke er brudt sammen. Det hænger nok sammen med, at der bredt i samfundet er en forståelse for, at det ikke er ønskeligt.

Sidste år blev der opnået enighed om et nyt ejendomsvurderingssystem, der efter planen løber af stablen i 2018/2019. I år blev der skabt enighed om principperne i et nyt boligbeskatningssystem, der får virkning, når de nye ejendomsvurderinger foreligger. I 2018-2020 indføres en midlertidig indefrysningsskema for grundskyld, medens der fra 2021 indføres en permanent indefrysningsskema for nominelle stigninger i de samlede ejendomsskatter ud over en bagatelgrænse. De indefrosne beløb forfalder til betaling, når ejendommen afstås. Man kan fravælge ordningen og i stedet betale ejendomsskatterne løbende. Vi vil i Skatteinformation vende tilbage til emnet på et senere tidspunkt, når principperne er blevet mere nægelfaste.

Det nye vurderingssystem får også betydning bagudrettet. Viser det sig, at vurderingen af en ejendom har været for høj, vil ejeren for årene 2011-2018 automatisk få tilbagebetalt for meget betalt skat af ejendommen.

Som det fremgår af publikationen, har der i Folketinget også været kræfter til andre initiativer på skatteområdet.

Emnet for billedkavalkaden er veje. Som det vil ses, kan der være tale om imponerende bygningsværker. Temaet symboliserer også, at der er en vej ud af vildniset, også ud af det vildnis, som lovgivningen på skatteområdet til tider synes at forekomme.

God sommer.

Indhold

Kan en hovedaktionær nøjes med at betale markedsprisen?.....5

Armslængdevilkår	5
Hvornår er markedsprisen ikke tilstrækkelig?	5
Gælder armslængdevilkåret ikke altid?	7

Generationsskifte af erhvervsvirksomheder – lavere bo- og gaveafgift

Overdragelse af erhvervsvirksomheder	9
Hvilke virksomheder er omfattet?	9
Hvem kan blive den nye virksomhedsejer?	10

Sommerhuse med helårsstatus – hvad siger SKAT?

Planloven	12
Sommerhus og skattepligtsophør	12
Sommerhus og indtræden af fuld dansk skattepligt	14
Fuld dansk skattepligt – hvad så?	14

Frivillig akkord – begrænsning af skattemæssige underskud

Nedsættelse af underskud – hvornår?	16
Betingede akkordaftaler	16
Hvordan er retsstillingen?	17

Salg uden moms til andre EU-lande

EU-salg uden moms	19
Hvad skal indberettes?	19
Indberetning – perioder og frister	20

Omvendt betalingspligt for moms – indenlandske handler

Hvilke varer og tjenesteydelser?	22
Er køberen en afgiftspligtig person?	22

Ny lovgivning

P/S – er du selvstændig eller lønmodtager?	25
Ingen fradrag for underskud i K/S-projekter	26
Bo- og gaveafgift ved virksomhedsoverdragelse	28
Fondes fradrag for uddelinger	28
Skattefrihed for OL- og PL-præmiebonus	29

Højesteretsdomme

Glemte fradrag – nedsættelse af indkomsten?	31
---	----

Landsretsdomme

Dansk skat ved arbejde ombord på norsk skib	32
Personalesommerhus – beskatning af hovedanpartshaver	32

Byretsdomme

Fast driftssted – en aktuell problemstilling	35
Forældrearbejdsslejlighed – videresalg	36
Fordeling af rentefradrag ved skilsmisse	36

Administrative afgørelser

Gulpladebil i luksuskasse	39
Skattefri kørselsgodtgørelse – krav til lønnens størrelse	39
Salgsmedarbejder – fast driftssted	40
Fuld dansk skattepligt – erhvervmæssig beskæftigelse ...	41





Kan en hovedaktionær nøjes med at betale markedsprisen?

Interesseforbundne parter skal handle på armslængdevilkår. Det betyder eksempelvis, at en hovedaktionær, der køber en ejendom af det af ham ejede selskab, skal betale den pris for ejendommen, som denne kunne have været solgt for til uafhængig tredjemand. Men praksis viser dog, at hovedaktionæren ikke altid kan nøjes med at betale markedsprisen.

Armslængdevilkår

Ved overdragelse af et aktiv mellem en hovedaktionær og et selskab, som han har den bestemmende indflydelse i, skal aktivet værdiansættes til handelsværdien. Der skal være tale om samme pris og vilkår, som hvis aftalen var indgået mellem uafhængige parter.

Sælger en hovedaktionær et aktiv til det af ham ejede selskab til en pris, der ligger over handelsværdien, er overprisen skattemæssigt at betragte som en skattepligtig maskeret udlodning. Selskabets anskaffelsessum for aktivet nedsættes til handelsværdien.

Køber en hovedaktionær et aktiv af det af ham ejede selskab til en pris, der er mindre end handelsværdien, beskattes hovedaktionæren af forskellen mellem aktivets handelsværdi og købsprisen som maskeret udlodning. Selskabets salgssum og hovedaktionærens anskaffelsessum forhøjes til handelsværdien. Praksis viser imidlertid, at hovedaktionæren ikke altid kan nøjes med at betale markedsprisen.

Hvornår er markedsprisen ikke tilstrækkelig?

Domspraksis viser, at det ikke altid er tilstrækkeligt, at hovedaktionæren betaler markedsprisen, når han køber et aktiv af det af ham ejede selskab. Denne praksis er særligt udbredt på ejendomsområdet.

Salg af fast ejendom til hovedaktionær

I 2007 havde Højesteret lejlighed til at tage stilling til salg af et parcelhus fra et hovedaktionærselskab til hovedaktionærens hustru. Der var tale om et byggeselskab, der ejede et større grundareal, der blev udstykket. I 1998 blev det første hus opført, og hovedaktionæren og hustruen flyttede ind i huset som lejere. Huset blev anvendt som fremvisningshus i selskabets forsøg på at sælge huse på de øvrige byggegrunde. I 2000 købte hovedaktionærens hustru huset af selskabet.

Selskabets samlede anskaffelsessum for ejendommen udgjorde godt 3 mio. kr. Salgsprisen for huset blev fastsat

til 1,55 mio. kr., og den offentlige ejendomsvurdering udgjorde på salgstidspunktet 1,5 mio. kr.

SKAT havde forhøjet hovedaktionærens indkomst med knap 1,5 mio. kr. opgjort som forskellen mellem selskabets samlede udgifter til opførelse af huset inklusive grund og salgsprisen. SKAT anfægtede ikke, at ejendommens markedspris udgjorde 1,55 mio. kr. Over for Landskatteretten udtalte SKAT, at en markedspris på 1,55 mio. kr. var inden for den skønssikkerhed, som normalt accepteres.

Højesteret fandt, at det er i overensstemmelse med armslængdeprincippet at anse et selskabs afholdelse af udgifter i en aktionærs interesse til opfyldelse af dennes private behov for en udlodning, der skal beskattes som udbytte. Når et selskab afholder udgifter til opførelse af et hus til hovedaktionærens private brug, som ikke betyder en tilsvarende forøgelse af ejendommens markedsværdi, er der tale om en maskeret udlodning, medmindre hovedaktionæren kan godtgøre, at udgifterne er afholdt i selskabets interesse. Med denne begrundelse fandt Højesteret, at SKAT havde været berettiget til at beskatte hovedaktionæren af forskellen mellem selskabets anskaffelsessum for ejendommen og markedsprisen.

Samme linje fulgte Østre Landsret i en dom fra 2010. Sagen omhandlede et hovedaktionærselskab, der medio 2000 havde købt en ejendom for 1,4 mio. kr. Ejendommen var i dårligere stand end forventet og blev derfor nedrevet og et nyt hus opført. Selskabets samlede anskaffelsessum beløb sig til 5,1 mio. kr. I 2002 blev ejendommen vurderet af to ejendomsmæglere, der kom frem til en markedspris på 3,6 mio. kr. Medio 2002 solgte selskabet ejendommen til hovedaktionæren til markedsprisen på 3,6 mio. kr. Østre Landsret stadfæstede SKATs afgørelse, hvorefter hovedaktionæren blev beskattet af en maskeret udlodning opgjort som forskellen mellem selskabets samlede anskaffelsessum for ejendommen og markedsprisen.

Flere afgørelser har siden da fået samme udfald.

I december 2016 fik Landsskatteretten lejlighed til at tage stilling til et selskabs salg af et sommerhus til hovedaktionæren. Selskabet havde i efteråret købt et sommerhus for 6,1 mio. kr. Planen var, at ejendommen skulle ombygges og derefter udlejes som helårsbeboelse til hovedaktionæren.

Ejendommen var i en sådan stand, at den var ubeboelig, hvorfor SKAT måtte frafalde beskatning af fri bolig for

hovedaktionæren, der i øvrigt ikke benyttede ejendommen. Selskabet foretog ingen ombygning af ejendommen, men valgte i januar 2013 at sælge huset til hovedaktionæren for 5,6 mio. kr. svarende til markedsprisen. Efter købet nedrev hovedaktionæren sommerhuset og opførte et enfamiliehus, som han flyttede ind i.

SKAT anfægtede ikke, at selskabet havde solgt ejendommen til markedsprisen, men alligevel blev hovedaktionæren beskattet af maskeret udlodning på 0,5 mio. kr., nemlig selskabets tab på ejendommen. Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse og anførte blandt andet, at selskabets erhvervelse af ejendommen og efterfølgende salg til hovedaktionæren var sket som et udslag af hovedaktionærens bestemmende indflydelse i selskabet.

Konklusionen af praksis på området kan nærmest sammenfattes derhen, at det ikke er tilstrækkeligt, at en hovedaktionær betaler markedsprisen ved køb af en ejendom fra det af ham ejede selskab, hvis ikke selskabet har haft en selvstændig interesse i besiddelsen af ejendommen. Selskabets anskaffelse af ejendommen har med andre ord ikke været forretningsmæssigt begrundet, men er sket som følge af hovedaktionærens bestemmende indflydelse.

Salg af båd til hovedaktionær

Ikke kun på ejendomsområdet er der statueret maskeret udlodning ved handel mellem hovedaktionæren og det af ham ejede selskab. Nævnes kan en landsskatteretskendelse.

Et hovedaktionærsselskab havde købt en båd, der dels blev udlejet til et datterselskab til repræsentative formål dels anvendt af hovedaktionæren. Efter tre års ejertid solgte selskabet båden til aktionæren med et tab på 350.000 kr. – forskellen mellem selskabets købspris og prisen ved salg til hovedaktionæren. Landsskatteretten fandt, at selskabets anskaffelse af båden ikke havde været forretningsmæssig begrundet, men alene begrundet i hovedaktionærens interesse og indflydelse. Hovedaktionæren var derfor skattepligtig af en maskeret udlodning på 350.000 kr.

Salg af bil til hovedaktionær

En ikke sjældent forekommende transaktion er overdragelse af bil mellem eksempelvis hovedaktionæren og det af ham ejede selskab.

Når en hovedaktionær med bestemmende indflydelse køber en bil af det af ham ejede selskab, skal prisen efter

armslængdeprincippet fastsættes til det beløb, der kunne have været opnået, hvis salget var sket til en uafhængig part, hvilket også kan karakteriseres som handelsværdien.

Det kan være svært at finde den "korrekte" handelsværdi, som også SKAT vil acceptere. Men først og fremmest skal man selvfølgelig være enige om, hvorvidt handelsværdien er den værdi, som:

- Hovedaktionærsselskabet kan få ved at sælge bilen til en forhandler
- Hovedaktionæren skal betale, når han køber bilen af en forhandler.

Der er offentliggjort en Østre Landsrets dom angående dette spørgsmål, men svaret er på ingen måde klart.

Et hovedaktionærsselskab havde i juni 2008 købt en ny Audi A5 Coupe 3,0 TDI Quattro Tiptronic for 818.657 kr. Seks måneder senere købte eneanpartshaveren bilen af selskabet for 500.000 kr.

Det var SKATs opfattelse, at det ikke skal være muligt for en hovedaktionær at få selskabet til at købe en ny bil med diverse ekstraudstyr efter hans ønske for efter en meget kort periode at sælge bilen til aktionæren med et stort tab. Handelsprisen skal i et sådant tilfælde fastsættes til en pris, der kun betyder et begrænset tab for selskabet, således at aktionæren ikke kan spekulere i, at det er billigere at blive beskattet af fri bil en kort periode for derefter at købe bilen ud af selskabet til en fordelagtig pris. SKAT skønnede, at handelsværdien passende kunne sættes til 718.657 kr. svarende til en forhandlers udsalgspris.

SKATs afgørelse blev påklaget til Landsskatteretten, der var enig i aktionærens påstand om, at bilens handelsværdi var den pris, som ville kunne opnås ved selskabets salg til en forhandler. Hovedaktionæren havde for Landsskatteretten fremlagt en forhandlervurdering på bilen. Denne vurdering tillagde retten dog ingen betydning, da der var tale om "en ensidig indhentet vurdering". Landsskatteretten skønnede, at bilens handelsværdi på salgstidspunktet udgjorde 700.000 kr. henset til selskabets korte ejertid.

Landsskatterettens kendelse blev indbragt for en byret. Som vidner var indkaldt to Audi-forhandlere, der blandt andet forklarede om markedssituationen (finanskrisen)



for specialbiler ultimo 2008. Det ene vidne udtalte, at en forhandler ville give en pris på 500.000 – 550.000 kr., men at han ikke ville købe bilen på dette tidspunkt, da den ikke var let sælgelig. Byretten var af den opfattelse, at bilens værdi skulle fastsættes til den værdi, som selskabet kunne have solgt bilen til i ren handel til en forhandler, hvilket ville sige 500.000 – 550.000 kr.

Skatteministeriet indbragte byretsdommen for Østre Landsret med påstand om, at salgsprisen i overensstemmelse med Landskatterettens kendelse skulle fastsættes til 700.000 kr. Ved landsretten begærede hovedaktionæren syn og skøn. Syn- og skønsmanden kom frem til en værdi på 625.000 kr. ved salg til forhandler. En forhandler skønnedes at ville udbyde bilen til en pris på 725.000 kr. med en forventet salgspris på 700.000 kr. Landsretten udtalte blandt andet, at en skønnet handelsværdi på 700.000 kr. ikke var åbenbart urimelig. Landsretten anførte endvidere:

- Der var tale om en dyr bil, som blev specialudstyret efter hovedaktionærens ønske, og som seks måneder senere blev overdraget til hovedaktionæren personligt
- Der ses ikke påvist en fast administrativ praksis vedrørende sådanne handler, hvorefter markedsværdien er den værdi, der kan opnås ved et frit salg til en forhandler, og selv om det måtte være tilfældet, kan denne værdi ikke anvendes.

Så snart en ny bil har kørt de første kilometer, er markedsværdien faldet i forhold til købsprisen. Derfor kan dommen ikke umiddelbart sammenlignes med den praksis, som gælder på ejendomsområdet. Men i sin begrundelse lader Østre Landsret dog skinne igennem, at et værditab af den størrelsesorden, som selskabet ville konstatere ved salg til en forhandler, ikke kan accepteres, når hovedaktionæren køber den specialudstyrede bil efter seks måneder.

Gælder armslængdevilkåret ikke altid?

Som praksis især på ejendomsområdet viser, er det ofte ikke tilstrækkeligt, at hovedaktionæren betaler markedsprisen, når han køber en fast ejendom af det af ham ejede selskab. Praksis omhandler alle ejendomme, som skal anvendes til privat boligformål for hovedaktionæren. Som anført af Højesteret, er det i overensstemmelse med armslængdeprincippet, at der statueres maskeret udlodning af differencen mellem selskabets samlede anskaffelsessum og markedsprisen, når hovedaktionæren lader selskabet afholde nogle udgifter, som udelukkende sker

i hans interesse, uanset om udgifterne modsvares af en tilsvarende forøgelse af ejendommens værdi.

I bådsagen siger Landsskatteretten på tilsvarende vis, at selskabets anskaffelse ikke var forretningsmæssigt begrundet, men udelukkende begrundet i aktionærens interesse for sejlspport. Rette omkostningsbærer er hovedaktionæren.

I bilsagen accepterer Østre Landsret naturligvis, at bilen har tabt i værdi i det halve år, som selskabet var ejer, men der er en grænse for værditabet. Hovedaktionæren kan ikke købe bilen til den pris, som selskabet kunne have opnået ved salg til en forhandler, men måske snarere den pris, som han skulle have betalt for bilen ved køb fra forhandleren.

Afslutningsvis skal nævnes en ”omvendt” sag, nemlig hvor en hovedaktionær solgte et aktiv til det af ham ejede selskab.

De var tale om en hovedaktionær, der solgte en motorbåd til det af ham ejede selskab. Ved salget blev et ulovligt aktionærlån udlignet, og den resterende del af købssummen betød, at hovedaktionæren fik et tilgodehavende i selskabet. Umiddelbart efter købet satte selskabet båden til salg gennem en bådmægler, men først efter nogle år og efter skift af mægler lykkedes det selskabet at sælge båden. Båden blev solgt til 100.000 kr. under selskabets købspris. Selskabet havde i ejerperioden afholdt omkostninger til opbevaring af båden på 60.000 kr. Østre Landsret fandt, at overdragelsen af motorbåden til selskabet var begrundet i et ønske om at udligne aktionærlånet. Ovedragelsen betød endvidere, at opbevaringsomkostninger og risikoen for tab ved videresalg af båden blev overvæltet på selskabet. Hovedaktionæren var derfor med rette blevet beskattet af en maskeret udlodning på 160.000 kr.



Generationsskifte af erhvervsvirksomheder – lavere bo- og gaveafgift

For at lette generationsskiftet i danske virksomheder har Folketinget vedtaget, at bo- og gaveafgiften nedsættes gradvist i perioden 2016-2020 fra 15 % til 5 %. Den lempeligere afgift gælder ved overdragelse af såvel personligt ejede virksomheder som virksomheder i selskabsform, når overdragelsen sker til børn og andre nære familiemedlemmer.

Overdragelse af erhvervsvirksomheder

Afgiftssatsen på 15 % ved gaver og arv til børn, børnebørn m.fl. gælder fortsat, men der er indført en reduceret sats ved overdragelse af erhvervsvirksomheder, hvad enten overdragelsen sker i levende live eller ved død. Den lempeligere afgift gælder ved overdragelse af såvel virksomhed drevet i personligt regi som i selskabsform.

Nedsættelse af bo- og gaveafgiften sker efter følgende skala:

- 13 % i 2016 og 2017
- 7 % i 2018
- 6 % i 2019
- 5 % i 2020 og senere.

I dødsboer er det afgørende, hvornår arvelader er afgang ved døden. Den nedsatte sats på 13 % gælder, hvis arvelader døde i 2016. I gavesituationen er det afgørende, hvornår virksomheden er overdraget, og gaven dermed er ydet. I de tilfælde, hvor en gave eller arv er omfattet af den nedsatte sats for 2016, og der allerede er betalt en højere afgift, skal der indsendes anmodning til SKAT om tilbagebetaling af for meget betalt afgift.

Det er kun den del af virksomheden, der gives som gave eller modtages som arv, der er omfattet af de lavere afgiftssatser. Udstedes der eksempelvis et gældsbevis i forbindelse med en gaveoverdragelse, er en senere eftergivelse af dette gældsbevis ikke omfattet af den lavere afgiftssats.

Hvilke virksomheder er omfattet?

Den nedsatte afgiftssats er møntet på erhvervsvirksomheder, hvor der skal ske generationsskifte til den nærmeste familie. Der skal være tale om reelt aktive virksomheder og ikke virksomhed, der har karakter af passiv kapitalanbringelse.

Personligt ejede virksomheder

Gavegiver eller arvelader skal have ejet virksomheden i mindst ét år forud for gaveoverdragelsen eller dødsfaldet.

Virksomhedsejeren eller dennes nærtstående skal have deltaget i virksomhedens drift i væsentligt omfang i mindst ét år af ejertiden. En personlig arbejdsindsats på mindst 50 timer om måneden vil normalt være tilstrækkelig. Nærtstående omfatter ægtefælle, børn, svigerbørn, børnebørn, bedsteforældre, forældre, m.fl. Søsken og deres afkom er i denne forbindelse også at betragte som nærtstående.

Den aktive virksomhedsdeltagelse skal opfyldes selvstændigt af enten ejeren eller én af de nære pårørende i en sammenhængende periode på mindst ét år. Kravet om aktiv deltagelse kan opfyldes på et hvilket som helst tidspunkt i ejertiden. Det er således ikke et krav, at gavegiver, arvelader eller nærtstående har deltaget aktivt i det seneste år forud for gaveoverdragelsen eller dødsfaldet.

Virksomhedsaktiver og -passiver

Den lavere afgiftssats gælder erhvervsvirksomheder og ikke formue i almindelighed. Der er tale om en konkret vurdering, som skal foretages for de enkelte aktiver og passiver. Eksempelvis vil en likvid beholdning kun være et virksomhedsaktiv, når der er tale om nødvendig driftskapital.

Fast ejendom, der udlejes, er ikke at betragte som et erhvervsmæssigt aktiv omfattet af den lavere afgift. Hvis mindre end 50 % af ejendommen udlejes, og den resterende del af ejendommen anvendes i virksomhedens drift eller i en ægtefælles erhvervsvirksomhed, vil den nedsatte afgiftssats gælde for den del af ejendommen, der ikke udlejes.

Fast ejendom er dog et virksomhedsaktiv, hvis ejendommen indgår i ejerens næringsvirksomhed – ejeren er næringsdrivende med hensyn til handel med fast ejendom.

Virksomheder i selskabsform

Gavegiver eller arvelader skal have ejet virksomheden i mindst ét år forud for gaveoverdragelsen eller dødsfaldet. Det er endvidere et krav, at gavegiver, arvelader eller dennes nærtstående i mindst ét år af ejertiden har deltaget i selskabets ledelse – direktion eller bestyrelse. Nærtstående omfatter ægtefælle, børn, svigerbørn, børnebørn, bedsteforældre, forældre, m.fl. Søsken og deres afkom er i denne forbindelse også at betragte som nærtstående.

Kravet om deltagelse i selskabets ledelse – det selskab, hvori aktierne overdrages – kan opfyldes på et hvilket som helst tidspunkt i ejertiden. Det er således ikke et krav, at gavegiver, arvelader eller nærtstående har deltaget aktivt i det seneste år forud for gaveoverdragelsen eller dødsfaldet. Deltagelse i selskabets ledelse skal opfyldes selvstændigt af enten aktionæren eller én af de nære pårørende i en sammenhængende periode på mindst ét år.

Endvidere er det et krav, at den enkelte gavemodtager eller arving modtager mindst én procent af kapitalen i selskabet, og ikke mindst – selskabet må ikke være en såkaldt pengetank.

Pengetankselskab

Den nedsatte afgiftssats gælder kun, hvis der er tale om kapitalandele i selskaber, hvor virksomheden ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse. Selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå af passiv kapitalanbringelse, såfremt:

- mindst 50 % af selskabets indtægter opgjort som gennemsnittet af de seneste tre regnskabsår stammer fra fast ejendom, kontanter, værdipapirer eller lignende, der skal anses for passiv kapitalanbringelse, eller hvis
- handelsværdien af sådanne ejendomme, kontanter, værdipapirer eller lignende enten på overdragelsestidspunktet eller opgjort som gennemsnittet af de seneste tre regnskabsår udgør mindst 50 % af handelsværdien af selskabets samlede aktiver.

Der er tale om en konkret vurdering af, hvorvidt ejendomme, kontanter, værdipapirer og lignende er et erhvervsaktiv eller pengeaktiv – passiv kapitalanbringelse.

Udlejning af fast ejendom er som hovedregel at betragte som passiv kapitalanbringelse. Dette gælder dog ikke bortforpagtning af fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug. Fast ejendom, som udlejes mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber, og som lejer anvender i driften, henregnes også til den aktive del af selskabets virksomhed.

Fast ejendom omfatter også ubebyggede grunde og ejendomsprojekter. Hvis en erhvervsvirksomhed erhverver en byggegrund for at opføre en ny domicilejendom, er byggegrunden et erhvervsaktiv. Et typehusfirmas midlerti-

dige udlejning af nyopførte boliger bestemt for videresalg er ligeledes et erhvervsaktiv.

Kontanter og værdipapirer mv. kan også høre til virksomhedens aktive del. En virksomheds kortfristede tilgodehaver fra salg af varer og tjenesteydelser vil normalt være et erhvervsaktiv. En kontantbeholdning, der stammer fra forudbetalinger fra kunder, vil også være et erhvervsaktiv, hvis kontantbeholdningen eksempelvis er bestemt til viderebetaling til virksomhedens underleverandører, der er direkte knyttet til kundeleverancen. Det er op til virksomheden at godtgøre denne sammenhæng. Det er ikke tilstrækkeligt, at kontantbeholdningen udgør nødvendig driftskapital, herunder til betaling af kreditorer i almindelighed, eller påtænkes anvendt til investering i driften i øvrigt.

Aktier i et selskab, som driver næring ved køb og salg af værdipapirer eller finansieringsvirksomhed er, efter den nye definition en pengetankvirksomhed, medmindre selskabet er undergivet lov om finansiel virksomhed, hvilket vil sige pengeinstitutter og fondsmæglervirksomheder mv.

Hvem kan blive den nye virksomhedsejer?

Den nye virksomhedsejer skal være omfattet af den personkreds, der kan succedere, og hvor bo- eller gaveafgiften efter de almindelige regler udgør 15 %, hvilket typisk vil sige børn, adoptivbørn, stedbørn og børnebørn. Skattemæssig succession betyder, at den skat, der normalt skal betales ved et salg af virksomheden, ikke forfalder til betaling, men overtages af den nye virksomhedsejer.

Det er ikke et krav, at der faktisk sker succession ved overdragelse af virksomheden. Vælger gavegiver eller dødsboet, at der skal være tale om en beskattet overdragelse, gælder den lavere afgiftssats også, når blot successionsmuligheden er til stede.

Selv om der i visse tilfælde ikke kan ske succession, vil den lavere gave- og boafgift alligevel gælde i følgende situationer:

- Udlæg fra et skattefrit dødsbo
- Gavemodtager eller arving er bosat i udlandet
- Overdragelse af aktiver, hvor der konstateres et tab.

Har gavegiver eller afdøde ikke børn mv., gælder den lavere afgiftssats, hvis virksomheden overdrages til søskende eller disses børn og børnebørn. Der er her tale om en væsentlig lettelse af "afgiften", idet gaver til denne person-

kreds efter de almindelige regler er skattepligtige, og ved arv skal der ud over den normale afgiftssats på 15 % tillige betales en tillægsboafgift på 25 %. Gaver og arv i form af en erhvervsvirksomhed vil i 2016 betyde en afgift på 13 % i stedet for indkomstskat eller en boafgift på 36,25 %.

Ejerskab efter overdragelsen

Gavemodtageren eller arvingen skal opretholde ejerskabet til virksomheden i mindst tre år efter modtagelsen af gaven eller arven. Der er tale om en værnsregel, der skal sikre, at en virksomhed, der reelt skal sælges til tredjemand, ikke først overdrages til nedsat afgift for umiddelbart derefter at blive videresolgt.

Afstår gavemodtageren eller arvingen helt eller delvist virksomheden i en periode på tre år efter overdragelsen, sker der en afgiftsforhøjelse. Afgiftsforhøjelsen omfatter den andel af virksomheden, som afstås.

Salg af enkeltaktiver som led i sædvanlig drift af virksomheden har ingen afgiftsmæssige konsekvenser. Salg af enkeltaktiver i såvel den personligt drevne virksomhed, som den virksomhed, der drives i selskabsform, kan betyde, at retten til den nedsatte afgift bortfalder. Der vil være tale om en konkret vurdering. Et vejledende kriterium ved vurderingen vil være, om salget af aktiver har reduceret virksomhedens indtægtsgrundlag i et ikke uvæsentligt

omfang. Har salget og provenuet fra et selskabs salg af aktiver medført, at selskabet nu er en såkaldt pengetank, vil det normalt betyde en afgiftsforhøjelse.

Afgiften for den afståede del af virksomheden forhøjes som udgangspunkt til den normale sats for bo- og gaveafgift på 15 %, men reduceres dog ud fra ejertid – ejertid på to år giver lavere afgift end afståelse efter ét års ejertid.

Gavemodtager eller arving har pligt til at meddele SKAT, at der er sket afståelse af virksomheden eller en andel heraf. Meddelelse skal indgives senest 4 uger efter afståelsen. Den yderligere afgift opkræves sammen med et rentetillæg. Den yderligere bo- eller gaveafgift påhviler gavemodtager eller arving. Gavegiver kan vælge at betale den yderligere afgift, og der skal ikke betales gaveafgift heraf.

Den 3-årige værnsregel gælder dog ikke, når virksomheden afstås:

- På grund af erhververens død eller livstruende sygdom
- Ved gaveoverdragelse til erhververens børn, børnebørn m.fl.
- Ved en skattefri omstrukturering, hvor gavemodtageren eller arvingen udelukkende vederlægges med aktier i det modtagende selskab, da den reelle ejer således fortsat er den samme.



Sommerhuse med helårsstatus – hvad siger SKAT?

En ændring af planloven betyder, at pensionister allerede efter ét års ejertid må benytte et sommerhus til helårsbeboelse. Hvilken betydning har det for den fulde danske skattepligt ved flytning til udlandet og eventuel senere indtræden af fuld dansk skattepligt?

Planloven

Hovedreglen er, at boliger i sommerhusområder ikke må benyttes til helårsbeboelse. Det følger af planloven, at en bolig i et sommerhusområde ikke må anvendes til overnatning i en nærmere fastsat periode, bortset fra kortvarige ferieophold mv. Hidtil gjaldt dette forbud for perioden 1. oktober – 31. marts. Fra og med den 15. juni 2017 er perioden forkortet med to måneder og omfatter perioden fra den 1. november til udgangen af februar.

Undtagelsen er sommerhuse, der ejes af pensionister, idet disse har en lovbestemt personlig ret til at benytte en sommerbolig til helårsbeboelse, når pensionisten har ejet ejendommen i et givet tidsrum. Hidtil krævedes otte års ejerskab, men ejertidskravet er fra og med den 15. juni 2017 nedsat til blot ét år.

Ved pensionister forstås i denne sammenhæng:

- Folkepensionister
- Førtidspensionister
- Personer på 60 år og derover, der modtager pension eller efterløn.

Reelt betyder ændringen af planloven intet for den skattemæssige bedømmelse af, hvornår en person er omfattet af fuld dansk skattepligt i forbindelse med flytning til udlandet eller senere indtræden af fuld dansk skattepligt. Men da kravet om ejertid for mulig benyttelse af sommerhuset som helårsbolig er nedsat fra otte år til ét år, vil der alt andet lige være flere pensionister, der må anvende deres sommerhus som helårsbolig.

”SKAT vil lempe praksis i fraflytningssituationen”

SKAT har i forbindelse med ændringen af planloven udsendt et styresignal, der ændrer på gældende praksis om skattepligtsophør for pensionister, der på fraflytningstidspunktet ejer et sommerhus, som må anvendes til helårsbeboelse.

Sommerhus og skattepligtsophør

Ved flytning til udlandet er man som altovervejende hovedregel fortsat omfattet af fuld dansk skattepligt, hvis man har rådighed over en dansk helårsbolig. Det er i denne sammenhæng uden betydning, om der er tale om decideret helårsbolig, en bolig uden bopælspligt eller et sommerhus, som lovligt må anvendes til helårsbeboelse. Den fulde danske skattepligt ophører normalt kun, hvis boligen sælges eller udlejes uopsigeligt for udlejer i en periode på mindst tre år.

En pensionist, der flyttede til udlandet, opretholdt efter hidtidig praksis fuld dansk skattepligt, hvis han var ejer af et sommerhus, som lovligt måtte anvendes som helårsbolig. Denne praksis lempes i et vist omfang.

Udgangspunktet er efter den nye praksis, at selv om man har ret til at anvende sit sommerhus til helårsbeboelse, vil den fulde danske skattepligt ved flytning til udlandet ikke opretholdes af den grund. Har man hidtil kun benyttet sommerhuset til feriemål, og den fremtidige anvendelse er af samme karakter, vil sommerhuset ikke blive betragtet som en helårsbolig, der medfører, at den fulde danske skattepligt opretholdes ved fraflytning.

Hvis sommerhuset derimod tidligere har været anvendt som helårsbolig for pensionisten, eller hvis sommerhuset på fraflytningstidspunktet anvendes som helårsbolig, vil sommerhuset blive betragtet som en helårsbolig, som betyder fortsat fuld dansk skattepligt. Flytter den ene ægtefælle til udlandet samtidig med, at den anden ægtefælle bosætter sig i sommerhuset – anvender huset som helårsbolig – vil den fraflyttede ægtefælle fortsat være fuldt skattepligtig til Danmark på ganske samme måde som ved enhver anden helårsbolig.

”Lempelse af praksis gælder også for personer bosat i udlandet”

Pensionister, der tidligere er blevet anset for fuldt skattepligtige udelukkende som følge af planlovens regler om helårsbenyttelse af sommerhuse efter otte års ejertid, kan anmode SKAT om at blive fritaget for fuld dansk skattepligt fra og med den 15. juni 2017, hvor ændringen af planloven trådte i kraft. Ved en anmodning om fritagelse for fuld dansk skattepligt, skal det sandsynliggøres, at:



- Pensionistens fulde danske skattepligt alene skyldes planlovens regler
- Sommerhuset i hele ejerperioden alene har været anvendt til ferie- eller fritidsformål for pensionisten og/eller dennes ægtefælle og fortsat alene anvendes til disse formål.

Sommerhus og indtræden af fuld dansk skattepligt

Erhverver en person, der er bosiddende i udlandet, og som ikke er fuldt skattepligtig til Danmark, en dansk helårsbolig, bliver personen først omfattet af fuld dansk skattepligt, når han tager ophold i Danmark. Det samme gælder principielt også, når man efter planloven bliver berettiget til at anvende en dansk sommerbolig til helårsbeboelse, dog skal sommerboligen være egnet som helårsbolig. Adskillige danske sommerhuse vil opfylde kravet om denne egnethed.

Kortvarige ophold i Danmark på grund af ferie eller lignende betragtes ikke som ophold, der konstituerer fuld skattepligt. Ifølge administrativ praksis anses et uafbrudt ophold i Danmark af en varighed på mere end tre måneder eller samlede ophold, der overstiger 180 dage inden for en periode på 12 måneder, ikke for kortvarigt ophold. Overskrides en af disse grænser, indtræder der fuld dansk skattepligt, selv om personen kun har holdt ferie og fridage i Danmark.

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

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

Har opholdene i Danmark et erhvervmæssigt formål, er den altovervejende hovedregel, at der indtræder fuld dansk skattepligt, når der rådes over en dansk helårsbolig, herunder et sommerhus som må anvendes til helårsbeboelse. I særlige situationer accepteres det, 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 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.

Selv om sommerhuset ikke lovligt må anvendes til helårsbeboelse, kan der alligevel indtræde fuld dansk skattepligt, når sommerhuset anvendes i forbindelse med løbende og regelmæssig varetagelse af erhvervmæssig beskæftigelse i Danmark. Nævnes kan en højesteretsdom fra 2016, hvor en person bosat i udlandet havde købt et dansk sommerhus, som blev anvendt i forbindelse med arbejde i Danmark. 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 personen havde arbejdet i Danmark, og arbejdet havde haft karakter af løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv. Højesterets konklusion var derfor, at der var indtrådt fuld dansk skattepligt fra tidspunktet for købet af sommerhuset.

Fuld dansk skattepligt – hvad så?

Fuld dansk skattepligt efter interne danske skatteregler betyder, at personen skal selvangive og beskattes af sin globalindkomst i Danmark. Dette gælder som udgangspunkt, selv om personen bor i udlandet og er skattepligtig dér på grund af bopæl.

Globalindkomsten skal selvangives i Danmark, hvis der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det andet land, hvor man også har en bopæl. Danmark vil da efter interne danske regler give lempelse for betalt skat af kilder i udlandet, herunder løn for arbejde i udlandet. Lønindkomst kan dog være omfattet af den særlige lempelsesregel i ligningslovens § 33 A, der kan betyde, at der ikke skal betales dansk skat af lønnen, men indkomsten skal fortsat selvangives i Danmark.

Derimod er det ikke sikkert, at globalindkomsten skal selvangives i Danmark, hvis personen bor i et land, som har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. Ved fuld skattepligt til Danmark og skattepligt til et andet land på grund af bopæl der, foreligger såkaldt dobbeltdomicil.

Dobbeltdomicil

Dobbeltskatningsoverenskomsten løser dobbeltdomicil-konflikten ved at udpege et domicilland (det skattemæssige hjemsted) og et kildeland.

Domicillandet er det land, hvor personen:

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

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

Når det skattemæssige hjemsted fastlægges til at være udlandet, betyder det, at udlandet er domicilland, der har ret til at beskatte globalindkomsten, og Danmark får status som kildeland.

Når Danmark er kildeland, udgør den skattepligtige indkomst i Danmark kun indkomst fra danske kilder. Det er endvidere en betingelse for kildelandsbeskatning, at Danmark er tillagt beskatningsretten i henhold til dobbeltskatningsoverenskomsten med det andet bopælsland.

Får Danmark derimod status som domicilland, skal personen beskattes af sin globalindkomst i Danmark, og ved den danske skatteberegning gives lempelse efter dobbeltskatningsoverenskomsten og/eller interne danske regler.

Ved skift af skattemæssigt hjemsted skal der, ligesom ved ophør af fuld dansk skattepligt, ske beskatning af urealiserede avancer, eksempelvis aktieavancer, men med mulighed for henstand med skattebetalingen indtil aktierne afstås. Skifter det skattemæssige hjemsted fra at være udlandet til at være Danmark, skal der fastsættes indgangsværdi på skatterelevante aktiver, der ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, ligesom en eventuel henstandssaldo på aktier, der er opgjort på et tidligere tidspunkt i forbindelse med ophør af fuld dansk skattepligt eller skift af skattemæssigt hjemsted til udlandet, bortfalder.



Frivillig akkord

– begrænsning af skattemæssige underskud

En frivillig akkord er ofte betinget af, at skyldner påtager sig visse ydelsesforpligtelser i en given periode. I disse sager rejser sig derfor spørgsmålet om, hvornår der skal ske nedsættelse af skattemæssige underskud. Der er for nylig offentliggjort to administrative afgørelser. Praksis er restriktiv.

Nedsættelse af underskud – hvornår?

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

Ved tvangsakkord sker nedsættelsen af underskud med virkning for det indkomstår, hvor tvangsakkorden stadfæstes, hvilket positivt er anført i loven. Det betyder, at hvis akkorden stadfæstes i 2017, skal det akkorderede beløb nedsætte skattemæssige underskud for 2017 og tidligere år, idet de ældste år dog nedsættes først.

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

Når den frivillige akkordaftale er betinget af fremtidige begivenheder, rykkes tidspunktet for underskudsbegrænsningen da?

Betingede akkordaftaler

Mange akkordaftaler forudsætter, at debitor påtager sig visse ydelsespligter, såsom over en vis periode at afdrage en given procentsats af tilgodehavendet til fuld og endelig afgørelse af gældsforpligtelserne. Når der indgås aftale om betinget saldokvittering – betinget af at debitor betaler – sker underskudsbegrænsningen efter gældende praksis allerede i det indkomstår, hvori aftalen indgås. Fra praksis kan nævnes en landsskatteretskendelse og en landsretsdom.

I sagen for Landsskatteretten havde skyldneren indgået en frivillig akkord med kreditorerne, som repræsenterede størstedelen af skyldnerens gæld. Gældseftergivelsen fra den ene af kreditorerne var betinget af, at skyldneren overholdt en afdragsordning på 2.750 kr. i 60 måneder. Overholdt skyldneren ikke afdragsordningen, forfaldt hele

den samlede gæld til betaling. Landsskatteretten fandt ikke, at denne misligholdelsesklausul udskød tidspunktet for underskudsbegrænsning. Der skulle derfor ske underskudsbegrænsning i det år, hvor den frivillige akkord blev indgået med kreditorerne.

Sagen for Vestre Landsret omhandlede en person, der havde opnået en akkord med sine kreditorer, hvor akkorddividenden på 35 % skulle afdrages over fem år. Landsretten udtalte, at begrænsningen af retten til underskudsfræførsel ved en frivillig akkord indtræder ved akkordaftalens indgåelse. Det er uden betydning, om akkordaftalen tillige indeholder et krav om, at opfyldelse af den frivillige akkord er en betingelse for, at skyldneren opnår den aftalte gælds-nedsættelse.

Den indgåede akkordordning var misligholdt, da skyldneren ikke betalte de aftalte afdrag til kreditorerne. Vestre Landsret fik derfor også lejlighed til at tage stilling til, om dette fik nogen betydning for underskudsbegrænsningen. Spørgsmålet var, om den begrænsning af underskudsfræførselsretten, som skyldneren ved akkordaftalen var blevet påført, bortfaldt ved akkordaftalens bortfald som følge af misligholdelse, således at retten til at fræføre det gamle underskud genopstod.

Landsretten bemærkede, at spørgsmålet ikke var udtrykkeligt reguleret i loven. Formålet med underskudsbegrænsningen var ifølge lovens motiver, at der ikke skulle være fradragsret for udgifter, der aldrig betales. Da misligholdelse af pligten til at betale i henhold til en frivillig akkord normalt er udtryk for en generel manglende betalingsevne, var der ikke grundlag for at fortolke lovens regler således, at adgangen til underskudsfræførsel genopstår efter bortfald af en aftale om frivillig akkord på grund af misligholdelse.

Seneste afgørelser

I 2017 er der truffet to afgørelser om tidspunktet for nedsættelsen af skattemæssige underskud ved indgåelse af betingede akkordaftaler.

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



var endvidere betinget af, at skyldneren var i live frem til ultimo 2017.

Skatterådet afgav i 2015 et bindende svar lydende på, at der skulle ske underskudsbegrænsning i 2012, hvor aftalen blev indgået.

Det bindende svar blev påklaget til Landsskatteretten, der ændrede afgørelsen.

Landsskatteretten fastslog indledningsvis, at betingelsen om, at skyldneren var i live frem til ultimo 2017, ikke kunne medføre en udskydelse af akkordaftalens skattemæssige virkninger. Landsskatteretten konstaterede herefter, at underskudsbegrænsning er en følge eller konsekvens af en opnået gældseftergivelse. Da der skulle foretages en ny opgørelse af dividende og gældseftergivelse i 2017, og da en værdistigning på de fire ejendomme, det drejede sig om, kunne betyde en væsentlig reduktion af den oprindelige gældseftergivelse på 37 mio. kr., måtte akkordaftalens retsvirkninger først anses for at indtræde i 2017.

Skatteministeriet har indbragt Landsskatterettens afgørelse for domstolene.

Den anden sag omhandlede en landmand, som efter salg af landsbrugsejendommen havde en betydelig gæld til en bank, der var eneste usikrede kreditor. Banken ville ikke forholde sig til en akkordordning, før landmandens fremtidige indkomstforhold var afklaret. I den mellemliggende periode krævede banken, at hustruen kautionerede for 300.000 kr. Hustruen ville godt kautionere, men kun såfremt parrets underskudsfræmførsel kunne bevares frem til et eventuelt rekonstruktionstidspunkt, og at banken på forhånd lovede at stemme for et eventuelt rekonstruktionsforslag. Banken forpligtede sig hertil og lovede endvidere ikke at indgive konkursbegæring.

Skatterådet var af den opfattelse, at bankens tilsagn om at stemme for et rekonstruktionsforslag engang ude i fremtiden kunne sidestilles med en frivillig akkord indgået på tidspunktet for aftalen om tilsagnet.

Hvordan er retsstillingen?

Adgangen til underskudsfræmførsel begrænses med virkning for det indkomstår, hvor akkordaftalen indgås. Dette gælder også i de tilfælde, hvor akkordaftalen er

betinget, typisk ved at skyldner har påtaget sig at afdrage en procentsats af gælden over en vis periode.

Retten til at fremføre de underskud, som bortfalder i forbindelse med indgåelse af akkordaftalen, genopstår ikke, selv om skyldneren misligholder aftalen om at afdrage en del af gælden over en vis periode, og den betingede akkordaftale dermed bortfalder. Dette hænger sammen med, at baggrunden for underskudsbegrænsning er, at der ikke skal være fradragsret for udgifter, der aldrig betales. Misligholdelsen af afdragsforpligtelsen i en betinget akkordaftale er typisk udtryk for manglende betalingsevne.

En akkordaftale kan være betinget på en sådan måde, at en gældseftergivelse i realiteten først kan opgøres på et senere fastsat tidspunkt, hvilket har som konsekvens, at akkordaftalens skattemæssige virkninger, det vil sige begrænsning af retten til at fremføre skattemæssige underskud, herunder kildeartsbegrænsede tab, udskydes til dette senere tidspunkt.

Retsstillingen er dog ikke ganske sikker, da et konkret tilfælde – senere salg af ejendomme med yderligere provenu til kreditor – er indbragt for domstolene.

Det kan dog fastslås, at en udskydelse af de skattemæssige virkninger forudsætter, at de opstillede betingelser i akkordaftalen er reelle og forretningsmæssigt begrundede og ikke blot opstillet for at maskere en reel gældseftergivelse, hvilket synes at være tilfældet i sagen om landmanden.



Salg uden moms til andre EU-lande

Når en dansk virksomhed sælger varer eller tjenesteydelser uden moms til momsregistrerede virksomheder i andre EU-lande, skal den danske virksomhed i de fleste tilfælde indberette salget til "EU-salg uden moms" – tidligere kendt som listesystemet. Der er dog visse salg af tjenesteydelser uden moms, som ikke skal indberettes.

EU-salg uden moms

Hovedreglen i momslovgivningen er, at handel mellem momsregistrerede virksomheder i EU skal foregå uden moms. Oplysningerne om EU-salg uden moms skal indberettes af virksomhederne og udveksles mellem medlemslandene.

Indberetningerne og udvekslingerne har to formål:

- Virksomhederne får mulighed for at få sine kunders momsnumre bekræftet
- De enkelte EU-lande får mulighed for at kontrollere, at momsen betales i forbrugslandet.

På virksomhedens momsangivelse skal værdien af salg af varer uden moms til momsregistrerede virksomheder i andre EU-lande angives i rubrik B-varer – indberettes til "EU-salg uden moms". Salg af tjenesteydelser uden moms til andre EU-lande, hvor køberen er betalingspligtig for momsen af ydelserne efter reglen om omvendt betalingspligt (reverse charge), skal angives i rubrik B-ydelser. Samtidig skal der ske indberetning til "EU-salg uden moms", dog ikke for alle typer af tjenesteydelser solgt uden moms.

Hvad skal indberettes?

Indberetning til "EU-salg uden moms" skal ske elektronisk via TastSelv Erhverv og skal indeholde følgende oplysninger:

- Virksomhedens momsnummer
- Angivelsesperiode
- Købers momsnummer
- Den samlede værdi af virksomhedens salg af varer uden moms pr. køber
- Den samlede værdi af virksomhedens salg af tjenesteydelser uden moms pr. køber, hvor køberen er betalingspligtig for momsen efter hovedreglen om omvendt betalingspligt (reverse charge).

Varer

Salg af varer, der af sælgeren eller af køberen eller for disses regning forsendes eller transporteres til et andet EU-land, er momsfritaget, når køberen er momsregistreret i et andet EU-land. Køberen skal i stedet afregne EU-erhvervsmoms i købslandet. Dette momsfrie salg skal sælger indberette til "EU-salg uden moms".

Når en dansk virksomhed er mellemhandler i en såkaldt "trekantshandel", skal der ligeledes ske indberetning til "EU-salg uden moms".

En trekantshandel opstår, når varer sendes direkte fra en leverandør i ét EU-land til den endelige køber i et andet EU-land efter instruktion af en mellemhandler, der bor i et tredje EU-land.

Når en dansk mellemhandler køber en vare hos en tysk virksomhed og sælger varen videre til en fransk virksomhed, er der tale om en trekantshandel, når varen sendes direkte fra Tyskland til Frankrig. Når den tyske virksomhed leverer varen direkte til den franske virksomhed, er der kun én varebevægelse – nemlig fra den tyske leverandør til den franske køber. Men der er to varehandler – nemlig en handel (faktura) mellem den tyske leverandør og den danske virksomhed og en anden handel (faktura) mellem den danske virksomhed og den franske køber. I "EU-salg uden moms" anfører den danske virksomhed beløbet i kolonnen for trekantshandel med FR (Frankrig) som varemodtager.

Der er ikke tale om trekantshandel, hvis et eller flere af de tre lande er et land uden for EU.

Værdien af det samlede indberettede salg af varer til "EU-salg uden moms" kan afstemmes til det angivne beløb i momsangivelsens rubrik B-varer og indberettes til "EU-salg uden moms".

Tjenesteydelser

Hovedreglen i momsloven er, at ved salg af tjenesteydelser fra en virksomhed etableret i Danmark til en virksomhed etableret i et andet EU-land (business to business) skal ydelserne pålægges moms i det land, hvor køber er etableret. Det betyder, at den danske virksomhed skal udstede en faktura til køberen uden moms efter reglen om omvendt betalingspligt (reverse charge).

Dette gælder dog ikke for tjenesteydelser vedrørende fast ejendom samt visse andre ydelser. Tjenesteydelser vedrørende fast ejendom, eksempelvis byggeydelser, udlejning af fast ejendom samt rådgivning i forbindelse med en konkret fast ejendom skal altid pålægges moms i det land, hvor den faste ejendom er beliggende. Dette gælder også, når hverken leverandøren eller køberen er etableret i landet. Når en dansk virksomhed sælger tjenesteydelser vedrørende fast ejendom til en virksomhed i et andet EU-land, skal der således altid afregnes moms i det land, hvor den faste ejendom er beliggende. Den danske virksomhed skal som udgangspunkt momsregistreres i det land, hvor ejendommen er beliggende. Såfremt den faste ejendom er beliggende i købers land, gælder den omvendte betalingspligt (reverse charge), og sælger skal derfor ikke momsregistreres i landet.

Der skal eksempelvis ske indberetning til "EU-salg uden moms" ved salg af følgende tjenesteydelser uden moms til andre EU-lande:

- Administrationsydelser
- Koncernydelser (management fee)
- Rådgivningsydelser
- Reklameydelser
- Udlejning af arbejdskraft
- Ydelser vedrørende messer og konferencer (ikke selve entréen)
- Langtidsudlejning af transportmidler (over 30 dage)
- Transportydelser

Der skal dog kun ske indberetning til "EU-salg uden moms", såfremt tjenesteydelsen er omfattet af momslovens hovedregel. Der skal derfor ikke ske indberetning til "EU-salg uden moms", når der sælges en tjenesteydelse uden moms efter en af undtagelsesbestemmelserne, herunder tjenesteydelser vedrørende fast ejendom, som er den væsentligste undtagelse.

Indberetning – perioder og frister

Der skal som hovedregel ske månedlig indberetning til "EU-salg uden moms", og fristen for indberetning er den 25. i den følgende måned.

Der kan søges om kvartalsvis angivelsesperiode, men dette gælder dog ikke for virksomheder med månedlig angivelsesperiode for moms.

Der kan kun opnås tilladelse til kvartalsvis indberetning, såfremt det momsfrie EU-salg af varer – både direkte leveret til et andet EU-land og som eventuelt trekantssalg – udgør maksimalt 400.000 kr. eksklusive moms. Beløbsgrænsen skal være overholdt i igangværende kvartal og i hvert af de forudgående fire kvartaler. EU-salg af tjenesteydelser medregnes ikke i beløbsgrænsen, og der kan opnås tilladelse til kvartalsvis indberetning, uanset salgets størrelse.



Omvendt betalingspligt for moms – indenlandske handler

Som hovedregel er sælgeren af en vare eller tjenesteydelse forpligtet til at afregne udgående moms, såfremt transaktionen er momspligtig. Ved omvendt betalingspligt er køberen i stedet forpligtet til at afregne momsen. Omvendt betalingspligt for moms har eksisteret i mange år ved handel med udlandet, benævnt "reverse charge". De seneste år er der indført regler om omvendt betalingspligt for moms ved visse indenlandske handler med varer og tjenesteydelser. Dette medfører en række administrative forpligtelser for både sælgere og købere af disse varer og tjenesteydelser.

Hvilke varer og tjenesteydelser?

I de seneste år er der indført omvendt betalingspligt for moms ved indenlandsk handel med følgende varer og tjenesteydelser:

- CO2-kvoter, CO2-kreditter eller gas- og elektricitets-certifikater
- Metalskrot – affald og skrot, der handles på grund af indholdet i affaldet
- Mobiltelefoner, integrerede kredsløbsanordninger, spillekonsoller, tablet-pc'er eller bærbare computere (elektronikprodukter)
- El og gas.

En nærmere definition af ovennævnte varer og tjenesteydelser er ret omfattende, hvorfor der henvises til SKATs Juridiske Vejledning. Her findes en række eksempler på varer og tjenesteydelser, der skal sælges efter reglerne for omvendt betalingspligt samt en række eksempler på varer og tjenesteydelser, der omvendt ikke skal.

Elektronikprodukter

Detailhandelsvirksomheders salg af elektronikprodukter – mobiltelefoner, bærbare computere, tablet-pc'ere, spillekonsoller og integrerede kredsløbsanordninger – er ikke omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt. Det betyder, at reglerne ikke gælder salg fra momsregistrerede virksomheder, hvis salget af de pågældende produkter udelukkende eller overvejende sker til private forbrugere.

En detailhandelsvirksomheds salg af disse varer er ikke omfattet af omvendt betalingspligt, hvis mere end 50 % af virksomhedens samlede omsætning er salg til private forbrugere. Vurderingen foretages årligt, og en eventuel ændring har virkning for det efterfølgende år.

El og gas

Salg af el og gas til en videreforhandlers aftagernummer eller målersted, som defineret i reglerne om gasforsyning og elforsyning, er ikke omfattet af omvendt betalingspligt. Dette undtager blandt andet udlejere af fast ejendom fra reglerne, når de opkræver deres lejere for forbrug af el og gas.

Er køberen en afgiftspligtig person?

Reglerne om omvendt betalingspligt for moms ved indenlandsk handel med varer og tjenesteydelser gælder kun ved salg til "afgiftspligtige personer".

Som afgiftspligtige personer anses først og fremmest juridiske og fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, men også offentlige institutioner, når indkøbet sker til brug for momspligtige aktiviteter i den offentlige institution. Ved selvstændig økonomisk virksomhed forstås levering af varer eller tjenesteydelser mod betaling, uanset om de pågældende varer eller tjenesteydelser er momspligtige eller ej.

Det betyder, at eksempelvis læger, tandlæger, fysioterapeuter mv. har betalingspligten, når de køber varer eller tjenesteydelser omfattet af reglerne – primært relevant i relation til elektronikprodukter – og købet sker hos en sælger, der skal fakturere med omvendt betalingspligt. Det forhold, at lægen, tandtægen eller fysioterapeuten ikke har nogen momspligtig omsætning eller har en momspligtig omsætning under 50.000 kr., er uden betydning.

I forbindelse med køb af varer eller tjenesteydelser omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt skal en ikke momsregistreret køber derfor momsregistreres, herunder virksomheder med momspligtige leverancer på maksimalt 50.000 kr. inden for en 12-måneders-periode.

Sælgers forpligtelser

Virksomheder, hvis salg er omfattet af omvendt betalingspligt, skal udstede en faktura uden oplysning om gældende momssats og momsens størrelse, men fakturaen skal indeholde oplysning om, at køber skal afregne den moms, der påhviler leverancen, eksempelvis ved anførsel af "omvendt betalingspligt, køber afregner momsen".

Sælgeren skal angive omsætningen af de pågældende varer eller tjenesteydelser i rubrik C på momsangivelsen.

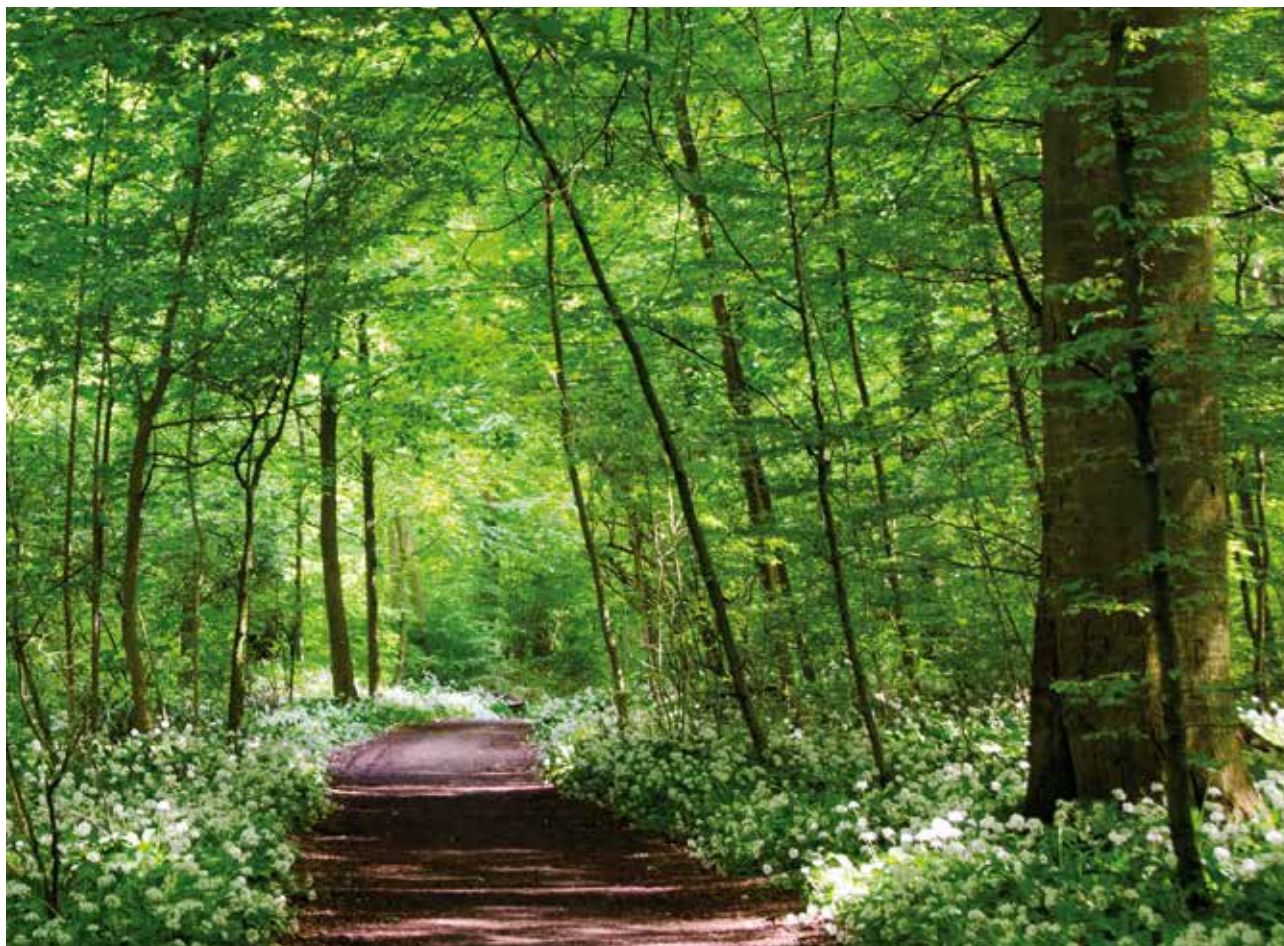
Ved salg af elektronikprodukter skal sælger sikre sig, at køberen er en afgiftspligtig person, således at salget er omfattet af omvendt betalingspligt. Sælger skal tjekke, om den købende virksomhed er aktiv – www.cvr.dk – og om virksomheden er momsregistreret/lønsumsafgiftsregistreret – www.skat.dk. Er dette ikke tilfældet, bør salget ske med tillæg af moms, således at sælger ikke kommer til at betale det momsbeløb, der burde være opkrævet, fordi køberen ikke opfyldte betingelserne for at være omfattet af omvendt betalingspligt.

For så vidt angår salg CO2-kvoter, CO2-kreditter eller gas- og elektricitetscertifikater, metalskrot samt el og gas har sælger ikke en undersøgelsespligt med hensyn til købers momsregistrering mv.

Købers forpligtelser

Ved køb af varer eller tjenesteydelser med omvendt betalingspligt skal køber beregne 25 % moms af købet og angive momsen sammen med virksomhedens salgsmoms i rubrikken "salgsmoms" på momsangivelsen. Hvis køber har fradragsret for moms af indkøbet, skal den beregnede moms tillige føres i rubrikken "købsmoms" på momsangivelsen.

Modtager en køber en faktura inklusive moms på elektronikprodukter, som han mener er omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt, bør han henvende sig til sælger for at få afklaret, om dette er korrekt –er sælger en detailvirksomhed, hvor mere end 50 % af omsætningen er salg til private forbrugere? Hvis sælger oplyser, at det er korrekt, at salget skal ske inklusive moms, har køber hermed sikret sig fradragsret for momsen af købet, hvis en sådan kan fratrækkes.





Ny lovgivning

P/S – er du selvstændig eller lønmodtager?

Et partnerselskab, også kaldet P/S, er selskabsretligt en selvstændig juridisk enhed, mens det skattemæssigt er transparent. Transparent betyder, at P/S'et ikke er et selvstændigt skattesubjekt, og beskatningen sker derfor hos ejerne, også kaldet partneraktionærerne.

Interessentskaber (I/S) og kommanditselskaber (K/S) er skattemæssigt ligeledes transparente enheder.

I et I/S hæfter interessenterne personligt og solidarisk. I et P/S og et K/S hæfter kommanditisterne og partneraktionærerne alene med det foretagne indskud, hvilket ofte gør, at disse to former for transparente enheder vælges som selskabsform frem for et I/S.

Erhvervsmæssig virksomhed i sådanne skattemæssigt transparente enheder har hidtil været ensbetydende med, at ejerne blev anset som selvstændigt erhvervsdrivende. Sådan er det ikke længere. En lovændring har betydet, at interessenter, kommanditister og partneraktionærer ikke automatisk bliver anset som selvstændigt erhvervsdrivende i relation til skattereglerne. Der skal foretages en konkret vurdering af, om ejeren af andelen i det transparente selskab kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager. Dette gælder også, selv om andelen i det transparente selskab ejes af et kapitalsekskab eksempelvis et anpartsselskab (ApS). En person kan derfor ikke stifte et ApS, som bliver ejer af andelen i det transparente selskab, og dermed undgå at blive omfattet af den nye regel. Der skal foretages samme bedømmelse – selvstændig virksomhed eller ej – uanset om ejeren er et kapitalsekskab eller en fysisk person. Munder bedømmelsen ud i, at der ikke er tale om selvstændig virksomhed, er det den fysiske person, der skal beskattes af vederlaget/lønnen, selv om andelen ejes af et ApS.

Ved vurderingen af, hvorvidt der er tale om selvstændig virksomhed eller et lønmodtagerforhold, vil følgende forhold have en særlig vægt:

- Den økonomiske risiko, herunder vederlagsform
- Indflydelsen i virksomheden.

Økonomisk risiko

Den enkelte deltager skal have en reel økonomisk risiko for at kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Der skal være risiko for et økonomisk tab og ikke kun risiko for ikke at blive honoreret for sin arbejdsindsats. Den økono-

miske risiko skal have et væsentligt omfang, herunder set i forhold til deltagerens løbende vederlag fra virksomheden.

Vederlaget til deltageren skal afhænge af overskuddet i virksomheden, ligesom den pågældende skal deltage i eventuelle tab. Hvis deltageren eksempelvis er garanteret et minimumsvederlag, kan den pågældende normalt ikke anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Indflydelse

Deltageren skal have en position i virksomheden, der indebærer en reel indflydelse på forrettningens overordnede beslutninger. Det er ikke tilstrækkeligt at se på den enkelte deltagers stemmeret, selv om stemmeandelen forholds-mæssigt svarer til øvrige deltagers stemmeret.

Såfremt deltageren er underlagt andres instruktionsbeføjelse, taler dette imod, at den pågældende kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Lønmodtager

Såfremt deltagelsen i det transparente selskab bedømmes som et lønmodtagerforhold, skal det samlede vederlag – andelen af det skattemæssige resultat af virksomheden – opdeles i et arbejdsvederlag og et afkast af investeringen. Ved denne opdeling vil indgå parametre som:

- Hvilken løn ville personen have fået uden at være ejer?
- Hvilket afkast ville man normalt kunne få af en tilsvarende investering?

Ved udbetaling af vederlaget for arbejdsindsatsen skal der indeholdes AM-bidrag og A-skat. Dette gælder også, selv om andelen i et transparent selskab er ejet af et ApS, idet ejeren af dette selskab vil blive anset som rette indkomstmotager.

Afkastet af investeringen vil alt andet lige skulle beskattes som overskud af virksomhed. Hvorvidt denne del af overskuddet kan indgå i virksomhedsordningen skal bedømmes konkret. Hvis kapitalandelen kun udgør en erhvervsaktivitet af meget begrænset omfang, taler dette for, at virksomhedsordningen ikke kan anvendes.

Gælder også for nuværende ejere

Lovændringen har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2018 eller senere. Det betyder, at ændringen også gælder allerede eksisterende ejerandele i transparente selskaber.

En personlig ejer, der i dag anvender virksomhedsordningen, vil normalt fuldt ud skulle beskattes af opsparet overskud i virksomhedsordningen, hvis han efter den nye regel anses for lønmodtager og ikke har anden virksomhed omfattet af virksomhedsordningen.

Lov om ændring af ligningsloven (L 194) blev vedtaget den 2. juni 2017.

Ingen fradrag for underskud i K/S-projekter

Muligheden for at få fradrag i anden indkomst for underskud ved investering i visse anpartsprojekter – i daglig tale kaldet 10-mandsprojekter – er afskaffet for personer.

I 1989 vedtog Folketinget det såkaldte anpartsindgreb. Det betød, at underskud af selvstændig virksomhed ikke kan fratrækkes i anden indkomst, hvis antallet af virksomhedsejere er større end 10, og ejeren ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Underskud ved udlejning af driftsmidler og skibe, hvor ejeren ikke deltager aktivt i udlejningsvirksomhedens drift, kan ikke modregnes i anden indkomst, og dette gælder uanset antallet af virksomhedsejere.

Folketinget har nu indført stort set tilsvarende skattemæssige regler for de såkaldte 10-mandsprojekter, der typisk er etableret som et kommanditselskab (K/S). Sådanne 10-mandsprojekter er blandt andet blevet brugt til investering i solcelleparker, vindmølleparker og ejendomme i udlandet. Investeringen er typisk sket i personligt regi, da et underskud – eksempelvis på grund af skattemæssige afskrivninger – kan modregnes i anden skattepligtig indkomst. Denne adgang til modregning af underskud i anden indkomst gælder ikke længere, når investeringen er sket den 12. maj 2017 eller senere. Den nye regel gælder uanset antallet af ejere og derfor også, hvis der eksempelvis kun er tre ejere.

Underskud af investeringer i 10-mandsprojekter, der er foretaget senest den 11. maj 2017, kan fortsat modregnes i anden indkomst.

Hvilke investeringer er omfattet?

Underskud fra virksomhed, der drives i et efter danske regler skattemæssigt transparent selskab, hvis forhold er reguleret af selskabslovgivning eller en selskabsaftale mv., kan ikke modregnes i anden indkomst, hvis ejeren ikke deltager eller har deltaget i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Underskuddet er kildeartsbegrænset, hvilket

betyder, at et underskud af virksomheden kun kan fremføres til modregning i et senere overskud fra samme virksomhed.

Den nye regel gælder kun for personer, hvor virksomhedsformen er en transparent enhed, hvilket vil sige, at der ikke er tale om et selvstændigt skattesubjekt, hvorfor indkomsten beskattes hos ejeren.

Transparente virksomhedsformer

Transparente enheder, der er reguleret af selskabslovgivningen, er kommanditselskaber (K/S) og partnerselskaber (P/S), og disse virksomhedsformer er derfor omfattet af de nye regler. Interessentskaber (I/S) er ikke omfattet af selskabslovgivningen, men normalt vil interessenterne have indgået en selskabsaftale, der regulerer interessenternes indbyrdes forhold, og som er det afgørende retsgrundlag i forholdet til omverdenen, herunder medkontra-henter og myndigheder.

Investering i udenlandske virksomheder, som efter danske regler anses for transparente enheder, er naturligvis også omfattet af lovændringen.

Væsentlig arbejdsindsats

Underskud af virksomhed i disse transparente enheder kan fortsat modregnes i anden indkomst, når ejeren deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang, hvilket vil sige en personlig arbejdsindsats på minimum 50 timer om måneden. Underskud af virksomheden kan også modregnes i anden indkomst, hvis ejeren i mindst 36 måneder af sin ejertid har deltaget i virksomhedens drift i væsentligt omfang.

Er der derimod tale om en passiv investering, hvor arbejdstidskravet ikke er eller har været opfyldt i en periode på mindst 36 måneder, er underskud af virksomheden kildeartsbegrænset.

Kildeartsbegrænset underskud

Underskud af virksomhed, der er kildeartsbegrænset, kan ikke modregnes i anden skattepligtig indkomst, men kun fremføres til modregning i overskud fra samme virksomhed.

En virksomhed med maksimalt 10 ejere, der er omfattet af det nye regelsæt om kildeartsbegrænset underskud, kan fortsat indgå i virksomhedsordningen.

Når en person driver flere virksomheder og ønsker at anvende virksomhedsordningen, er det et krav, at samt-



lige virksomheder indgår i virksomhedsordningen. Dette gælder fortsat og betyder blandt andet, at opgørelse af indskudskonto, konto for opsparet overskud, mellemregningskonto, hæverækkefølgen og beregning af kapitalafkast sker under ét. Dette gælder også for virksomhed, hvor underskuddet er kildeartsbegrænset. Der skal således ikke foretages en opdeling, selv om én eller flere af virksomhederne er omfattet af det nye regelsæt.

Et kildeartsbegrænset underskud kan ikke modregnes i overskud af andre virksomheder omfattet af virksomhedsordningen. En virksomhed, hvor underskuddet er kildeartsbegrænset, skal først medregnes i sammentællingen af årets overskud for andre virksomheder i virksomhedsordningen, når tidligere års underskud af denne virksomhed er modregnet i et senere overskud fra samme virksomhed.

Ikrafttræden

Den indførte kildeartsbegrænsning af underskud har som altovervejende hovedregel virkning for indkomst fra virksomhed, når personen har erhvervet eller påbegyndt virksomheden den 12. maj 2017 eller senere.

Såfremt en person er ejer af en andel af en virksomhed inden den 12. maj 2017, og bliver han senere ejer af yderligere en andel af samme virksomhed, gælder kildeartsbegrænsningen af underskud for den nye andel ikke, hvis sælger af andelen har anskaffet sin andel senest den 11. maj 2017.

Kildeartsbegrænsningen gælder heller ikke, hvis virksomhedsandelen erhverves fra en ægtefælle, herunder ved hensiddet i uskiftet bo eller som arv, når ægtefællen eller afdøde har erhvervet eller påbegyndt virksomheden inden den 12. maj 2017.

Indkomst af virksomheder, der eksisterede den 11. maj 2017, vil blive omfattet af kildeartsbegrænsningen, hvis virksomheden anskaffer yderligere aktiver eller anden virksomhed, der ikke er nødvendige for den fortsatte drift af virksomheden.

Lov om ændring af personskatteloven og virksomhedsskatteloven (L 103) blev vedtaget den 2. juni 2017.

Bo- og gaveafgift ved virksomhedsoverdragelse

For at lette generationsskiftet i danske virksomheder har Folketinget vedtaget, at bo- og gaveafgiften nedsættes gradvist i perioden 2016-2020 fra 15 % til 5 %. Den lempeligere afgift gælder ved overdragelse af såvel personligt

ejede virksomheder som virksomheder i selskabsform, når overdragelsen sker til børn og andre nære familie-medlemmer.

For en nærmere omtale henvises til publikationens artikel om "Generationsskifte af erhvervsvirksomheder".

Lov om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love (L 183) blev vedtaget den 2. juni 2017.

Fondes fradrag for uddelinger

Fonde og foreninger omfattet af fondsbeskatningsloven har fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Hidtil har der endvidere været fradrag for uddelinger til vedtægtsmæssige formål, der ikke er almenvelgørende eller på anden måde almennyttige, men kun når modtageren var skattepligtig til Danmark af uddelingen. Det betød, at kun uddelinger til personer, der var fuld skattepligtige til Danmark, kunne fratrækkes. Et sådant krav er ikke i overensstemmelse med EU-retten.

Uddelinger til ikke-almenvelgørende formål

Folketinget har vedtaget, at fonde og foreninger ikke længere har fradrag for uddelinger til formål, der ikke er almenvelgørende eller på anden måde almennyttige, medmindre der er tale om en hjælpe- og understøttelsesfond for medarbejdere m.fl.

Skattepligt af uddelinger til ikke-almennyttige formål

Uddelinger fra fonde er skattepligtige. For at kompensere for fondes manglende fradragsret for uddelinger til ikke-almennyttige formål, er modtageren fremover kun skattepligtig af 80 % af uddelingsbeløbet.

Endvidere er der indført skattefrihed for ikke-almennyttige uddelinger fra moderfonde til datterselskaber, når der er koncernforbindelse (typisk mere end 50 % af stemmeret-tighederne).

Den lempeligere beskatning og skattefrihed gælder også uddelinger fra udenlandske fonde, hvis disse er skattepligtige uden fritagelse i hjemlandet og ikke har fradragsret for uddelingerne.

Indberetningspligt

Uddelinger fra fonde er omfattet af indberetningspligt. Indberetningerne skal fremover opdeles i uddelinger til almennyttige formål og ikke-almennyttige formål.

Ikrafttræden

Ændringerne har virkning for uddelinger, hvor fonden er retligt forpligtet til at foretage uddelingen den 5. oktober 2016 eller senere. Fonden kan dog i det indkomstår, hvori 5. oktober 2016 indgår, foretage fradrag for ikke-almennyttige uddelinger, som foretages den 5. oktober 2016 eller senere, i det omfang indkomstårets samlede uddelinger ikke overstiger de i indkomståret 2014 foretagne uddelinger til fyldestgørelse af formål, der ikke er almenvelgørende eller på anden måde almenyttige.

Som følge af en EU-dom fra 2015 er Danmark bagudrettet forpligtet til at give fradrag for ikke-almennyttige fondsuddelinger til personer, der ikke var skattepligtig til Danmark af udbetalingerne. Fonde kan få genoptagelse fra og med indkomståret 2004.

Hjælpe- og understøttelsesfonde for medarbejdere m.fl.

En arbejdsgiver har skattemæssigt fradrag for bidrag til en fond, hvis formål er at betrygge eller forbedre kårerne for personer, der er eller har været ansat i arbejdsgiverens virksomhed, eller deres pårørende.

Sådanne hjælpe- og understøttelsesfonde har haft og har stadig fradrag for uddelinger til vedtægtsmæssige formål. Derfor vil sådanne skattepligtige udbetalinger til medarbejdere m.fl. også skulle beskattes fuldt ud på samme vis som tidligere.

Lov om ændring af fondsbeskatningsloven, ligningsloven og skattekontrolloven (L 27) blev vedtaget den 9. maj 2017.

Skattefrihed for OL- og PL-præmiebonus

Der er fra og med indkomståret 2016 indført skattefrihed for præmiebonus, som udbetales af Team Danmark til:

- Medaljetagere ved De Olympiske og Paralympiske Lege
- Et idrætsforbund, og som videreformidles til medaljetagere ved De Olympiske og Paralympiske Lege.

Det er en betingelse for skattefriheden, at bonusbeløbene er fastsat forud for de pågældende lege og udgør samme beløb for alle medaljetagere i henholdsvis de individuelle discipliner og holddisciplinerne. En guldmedalje må dog godt udløse en større skattefri bonus end en sølvmedalje osv.

Der er endvidere indført skattefrihed for præmiebonus, som udbetales af andre, til:

- Medaljetagere ved De Paralympiske Lege, i det omfang en sådan præmiebonus sammen med den præmiebonus, der er udbetalt af Team Danmark, ikke overstiger den præmiebonus, som Team Danmark udbetaler til medaljetagere ved De Olympiske Lege.

Lov om ændring af ligningsloven (L 195) blev vedtaget den 2. juni 2017.





Højesteretsdomme

Glemte fradrag – nedsættelse af indkomsten?

SKAT kan normalt foretage ændringer af den selvangivne indkomst inden for den såkaldte 3-års-frist. Muligheden for at ændre indkomsten gælder begge veje. Vil SKAT således forhøje en persons indkomst for indkomståret 2015, skal SKAT senest den 1. maj 2019 varsle indkomstforhøjelsen, og endelig kendelse skal afsiges senest den 1. august 2019. Ønsker en person at få ændret sin indkomst eksempelvis med et glemt fradrag, skal anmodning til SKAT om nedsættelsen for indkomståret 2015 være indgivet senest den 1. maj 2019.

I visse tilfælde kan der ske såkaldt ekstraordinær genoptagelse, hvilket betyder, at der kan ske en ændring af indkomsten efter 3-års-fristens udløb. Adgangen til ekstraordinær genoptagelse gælder for såvel SKAT som den person eller virksomhed, der ønsker indkomsten ændret. Betingelserne for ekstraordinær genoptagelse er objektiveret i loven. Der er dog indsat en opsamlingsbestemmelse, der eventuelt kan anvendes, når ingen af de syv objektive betingelser kan medføre genoptagelse. Der er tale om en "ventil", hvorefter SKAT kan tillade en ændring af indkomsten efter 3-års-fristens udløb, når der foreligger særlige omstændigheder. Bestemmelsen kan ikke anvendes af SKAT til at foretage en ændring af indkomsten, men alene af en person eller virksomhed.

Højesteret har afsagt en dom, hvor man tog stilling til ekstraordinær genoptagelse efter denne ventilbestemmelse.

Sagen for Højesteret omhandlede en person, der i 2004 havde tilbagebetalt kontanthjælp med 303.853 kr. Tilbagebetaling skulle ske, fordi personen havde modtaget arv og arveforskud fra Norge, hvilket han ikke havde oplyst til de danske myndigheder.

Ved tilbagebetaling af kontanthjælp kan det tilbagebetalte beløb fratrækkes i personens indkomst for det indkomstår, hvor tilbagebetalingen sker. Kommunen har en lovfæstet pligt til at foretage indberetning til SKAT om tilbagebetalt kontanthjælp. Kommunen havde fejlagtigt kun indberettet et beløb på 643 kr.

Først i 2012 opdagede personen, at han ikke havde fået fradrag for den i 2004 tilbagebetalte kontanthjælp. Han henvendte sig derfor til SKAT og anmodede om en nedsættelse af indkomsten med den tilbagebetalte kontanthjælp. SKAT afslog at nedsætte indkomsten med henvisning til,

at 3-års-fristen var overskredet. SKAT var endvidere af den opfattelse, at betingelsen for ekstraordinær genoptagelse ikke var opfyldt. Sagen endte til sidst i Højesteret.

Højesteret skulle tage stilling til, om personen kunne få indkomsten nedsat med de godt 300.000 kr. En sådan nedsættelse af indkomsten forudsatte, at der forelå "særlige omstændigheder".

Højesteret udtalte, at det af forarbejderne til loven fremgår, at anvendelsesområdet for bestemmelsen er tilfælde, hvor det må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen, eksempelvis hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller andre særlige omstændigheder, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige. Det fremgår endvidere af forarbejderne, at genoptagelse vil kunne ske efter bestemmelsen, hvis der er begået fejl af skattemyndighederne, hvorimod et glemt fradrag ikke giver grundlag for genoptagelse.

Højesteret konkluderede, at det ikke var skattemyndighederne, der havde begået en fejl, men kommunen. Højesteret fandt derfor ikke, at betingelsen for ekstraordinær genoptagelse var opfyldt.

Dommen er offentliggjort i SKM2017.224.

Kommentarer

Dommen kan ud fra en umiddelbar betragtning virke benhård. En for høj skattepligtig indkomst på 300.000 kr. som følge af en grov fejl fra kommunens side. Men dommen er meget illustrerende for den fundamentale pligt, man har til at sørge for, at selvangivelsen er korrekt. Uanset at mange tal på selvangivelsen er fortrykt, fordi de er indberettet til SKAT, skal man sikre, at tallene er korrekte, og at alle oplysninger er med. Man risikerer et strafansvar, hvis man forsætligt eller groft uagtsomt ikke får selvangivet hele indkomsten. Og man risikerer at miste retten til et fradrag, hvis man ikke sikrer sig, at alle fradragene er med på selvangivelsen.

Praksis viser også, at opsamlingsbestemmelsen om ekstraordinær genoptagelse sjældent finder anvendelse, og specielt at glemte fradrag er tabt.

Så uanset automatiseringen af selvangivelsessystemet, så tjek tallene og sørg for, at alle skattepligtige indtægter og fradrag er med.

Landsretsdomme

Dansk skat ved arbejde om bord på norsk skib

Østre Landsret har afsagt en dom om subsidær beskatningsret for Danmark for en sømand, der havde arbejdet på et skib registreret i Norsk Internationalt Skibsregister (NIS).

Sagen omhandlede en sømand, der var bosiddende og fuld skattepligtig til Danmark. Sømanden skulle derfor på ganske normal vis selvangive sin globalindkomst i Danmark, herunder løn for arbejde om bord på et skib registreret i NIS. Der var tale om sejlads i såkaldt international trafik.

Efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst er Norge tillagt beskatningsretten til løn for arbejde udført om bord på et norsk skib, der sejler i international trafik. Sømanden havde betalt norsk social afgift (trygdeavgift), men han havde ikke betalt norsk skat.

Efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst er hovedreglen, at der ved den danske skatteberegning gives kreditlempelse, hvilket vil sige lempelse for den skat, der er betalt i Norge, dog højst den del af den danske skat, der forholdsmæssigt kan henføres til den norske lønindkomst. Danmark skal imidlertid lempe efter eksemptionmetoden, hvis lønmodtageren er omfattet af norsk social sikring og betaler norske sociale afgifter. Ved eksemptionlempelse reduceres den danske skat med den del af den beregnede skat af globalindkomsten, der forholdsmæssigt kan henføres til den norske lønindkomst. Nedslaget i den danske skat er således uafhængig af, om der er betalt skat i udlandet.

SKAT og derefter Landsskatteretten var af den opfattelse, at der skulle betales dansk skat af den norske indkomst, da indkomsten ikke var blevet beskattet i Norge. Begrundelsen var, at der i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst er en bestemmelse om, at hvis kildelandet (Norge) ikke udnytter sin beskatningsret, så kan bopælslandet (Danmark) beskatte indkomsten, hvilket kaldes subsidær beskatningsret. Når Danmark således får beskatningsretten til en indkomst i medfør af en subsidær beskatningsret, skal der ved skatteberegningen ikke gives lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Søfartens ledere indbragte sagen på vegne af sømanden for byretten med anmodning om henvisning til Østre Landsret. Denne anmodning blev imødekommet.

Påstanden for Østre Landsret var, at sømanden var berettiget til eksemptionlempelse, da han var omfattet af norsk social sikring og havde betalt trygdeavgift.

Indledningsvis anfører Østre Landsret, at det følger af den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, at Norge kan beskatte den omhandlede løn for arbejde udført om bord på skibet. Da sømanden har betalt social sikring i Norge, berettiger lønnen som udgangspunktet til eksemptionlempelse ved den danske skatteberegning. Da norsk lovgivning imidlertid har betydet, at lønnen ikke er blevet beskattet i Norge, er det landsrettens opfattelse, at den subsidære beskatningsret i dobbeltbeskatningsoverenskomsten skal anvendes. Landsretten tilføjer, at norsk social afgift ikke er en skat og derfor ikke omfattet af overenskomstens definition af skatter. Dommens resultat blev derfor, at Danmark har den "fulde" beskatningsret til indkomsten, og der skal derfor ikke gives eksemptionlempelse.

Dommen er offentliggjort i SKM2017.162.

Kommentarer

Landsskatteretskendelsen blev indbragt for en byret med anmodning om, at sagen blev henvist til Østre Landsret. Til støtte for anmodningen blev det gjort gældende, at sagen har principiel og vidtrækkende betydning for mange søfolk. Det bemærkes, at sagen også omhandler fortolkningen af begrebet "international trafik".

Der er en lang række sager med tilsvarende problemstillinger, som for tiden verserer ved de administrative klageinstanser.

Sagen er indbragt for Højesteret, og mange venter i spænding på denne dom på grund af den store økonomiske betydning for den enkelte sømand.

Personalesommerhus – beskatning af hovedanpartshaver

Stiller en arbejdsgiver et sommerhus til rådighed for medarbejderne, er der tale om et skattepligtigt personalegode. Den skattepligtige værdi beregnes på grundlag af husets ejendomsværdi og udgør 0,5 % pr. uge i højsæsonen og 0,25 % i årets øvrige uger. Betaler medarbejderen en leje til arbejdsgiveren, skal der kun ske beskatning af medarbejderen af en eventuel difference mellem procentlejen og den af medarbejderen betalte leje.



For hovedaktionærer gælder en formodningsregel, der betyder, at aktionæren skal beskattes af rådigheden. Formodningsreglen får den konsekvens, at den årlige beskatning udgør 16,25 % af boligens ejendomsværdi. Har sommerboligen været stillet til rådighed for eller udlejet til andre end personer med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform og nærtstående som eksempelvis børn, børnebørn og forældre, sker der reduktion af beskatningen. Er sommerboligen eksempelvis udlejet til personale i 5 uger i højsæsonen, nedsættes de 16,25 % med $5 \times 0,5$ % til 13,75 %.

Er der tale om et personalesommerhus, bortfalder formodningsreglen, og hovedaktionæren skal derfor kun beskattes af den faktiske benyttelse. Der er tale om et personalesommerhus, hvis sommerhuset i 13 uger eller mere pr. år er stillet til rådighed for medarbejdere, som ikke er nærtstående til hovedaktionæren. Det er yderligere en betingelse, at de 8 uger ud af de 13 uger ligger i højsæsonen, det vil sige ugerne 22-34.

Østre Landsret har taget stilling til, hvorvidt et sommerhus ejet af et hovedanpartshaverselskab kunne betegnes som et personalesommerhus.

Der var tale om et rengøringselskab, som havde anskaffet et sommerhus til brug for personalet. Personalet havde rådighed over huset hele året og kunne booke sig ind, når man ønskede at benytte ferieboligen. Hovedanpartshaveren havde i de respektive år kun benyttet sommerhuset i henholdsvis én og to uger.

SKAT havde forhøjet hovedanpartshaverens indkomst med cirka 200.000 kr. om året, idet SKAT var af den opfattelse, at der skulle ske rådighedsbeskatning for hele indkomståret, dog nedsat med de uger, hvor personalet havde anvendt sommerhuset. Begrundelsen var, at huset ikke kunne betegnes som et personalesommerhus i lovens forstand, da medarbejderne havde anvendt det i mindre end 13 uger om året.

Sagen blev påklaget til Landsskatteretten. Landsskatteretten fandt, at sommerhuset var købt med det formål at stille det til rådighed for selskabets medarbejdere, og huset var stillet til rådighed for medarbejderne hele året. Hovedanpartshaveren skulle derfor ikke beskattes af fri sommerbolig for de uger, hvor huset ikke var udlejet. Landsskatteretten var således af den opfattelse, at det ikke

var et krav, at medarbejderne rent faktisk havde benyttet huset i de ifølge loven krævede antal uger. Huset skulle blot være til rådighed for medarbejderne.

Skatteministeriet indbragte sagen for Østre Landsret. Østre Landsret fandt, at lovens krav om "stillet til rådighed" skal forstås som en "adgang til retligt at råde" over sommerhuset. Østre Landsret konkluderede herefter, at det var med rette, at hovedanpartshaveren var blevet rådighedsbeskattet af sommerhuset for hele året, bortset fra de uger, hvor medarbejderne rent faktisk havde benyttet sommerhuset.

Dommen er offentliggjort i SKM2017.152.

Kommentarer

Det var for Østre Landsret ikke bestridt, at medarbejderne havde et stående tilbud om at kunne benytte sommerhuset alle årets 365 dage. Medarbejderne havde imidlertid ikke benyttet sig af dette tilbud i 13/8 uger om året.

Det kan umiddelbart være svært at forstå Østre Landsrets begrundelse om, at medarbejderne ikke skulle have haft "adgang til retligt at råde" over sommerhuset i 13 uger eller mere om året, henset til, at de kunne booke huset hele året rundt.

Det sidste ord i denne sag er ikke sagt endnu. Da sagen har principiel betydning, blev sagen henvist fra byret til landsret, hvilket har den konsekvens, at sagen kan indbringes for Højesteret. Dette er sket.



Byretsdomme

Fast driftssted – en aktuell problemstilling

Virksomhed over landegrænserne giver store udfordringer for danske og udenlandske virksomheder. En af udfordringerne er fast driftssted. Når virksomheden udvides til et andet land end der, hvor hovedvirksomheden er beliggende, skal der så betales skat i det andet land? Det korte svar på spørgsmålet er, at hvis virksomheden får fast driftssted, skal der betales skat. Men hvornår er der skattemæssigt tale om et fast driftssted?

Hvorvidt der er tale om fast driftssted, reguleres efter de enkelte landes interne skatteregler og de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. I meget stor udstrækning kan det konstateres, at der er sammenfald mellem dobbeltbeskatningsoverenskomsternes fastlæggelse af fast driftssted og det enkelte lands interne regler.

For bygge- og anlægsvirksomhed er der i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne en objektiv bestemmelse, hvorefter der forligger fast driftssted, hvis projektet har en varighed af mere end 12 måneder. I enkelte overenskomster er varigheden dog nedsat til seks måneder.

For andre virksomheder er bedømmelsen af fast driftssted normalt mere kompliceret. Følgende tre betingelser skal være opfyldt for, at der foreligger et fast driftssted:

- Der skal være et "forretningssted" i form af lokaler mv.
- Forretningsstedet skal være "fast", hvilket betyder, at det skal være etableret på et givent sted med en vis grad af varighed
- Der skal udøves "kernevirksomhed" gennem den faste forretningsvirksomhed.

Byretten har taget stilling til fast driftssted for en polsk entreprenørvirksomhed med speciale inden for ombygning og renovering af fast ejendom. De enkelte projekter havde alle haft en varighed af mindre end 12 måneder, hvorfor der ikke kunne statueres fast driftssted med henvisning til bygge- og anlægsbestemmelsen i den dansk-polske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Spørgsmålet var derfor, om der forelå fast driftssted efter den for andre virksomheder gældende definition.

Den polske virksomhed havde drevet virksomhed i Danmark i en årrække. Virksomheden havde lejet en ejendom på 85 m², hvor virksomhedsejeren og en række medarbejdere boede, når de arbejdede i Danmark. Den

polske virksomhed havde oprettet en dansk hjemmeside, og som kontaktsadresse var anført den lejede ejendom, ligesom der var oplyst et dansk telefonnummer, der tilhørte en tolk bosat i Danmark. En dansk adresse var også nødvendig for at kunne oprette en konto i en dansk bank og et krav fra flere af de danske leverandører af byggematerialer. Ejendommen blev ikke anvendt til afholdelse af kundemøder eller lignende, og tolken havde heller ikke kontor på adressen. Alt arbejdet foregik hos kunder og potentielle kunder. Pladsen omkring ejendommen var til tider anvendt til opbevaring af byggestilladser.

Den polske virksomhedsejer deltog selv i de fleste af byggeopgaverne i Danmark. Han opholdt sig typisk i Danmark halvdelen af en måned og den anden halvdel i Polen.

Byretten fandt, at den polske virksomhed havde fast driftssted i Danmark, selv om der ikke var afholdt kundemøder mv. i den lejede ejendom.

Dommen er offentliggjort i SKM2017.146.

Kommentarer

Dommen illustrerer, at afgrænsningen af, hvornår der er tale om et fast driftssted er omsiggribende. Nævnes skal dog, at sagen er indbragt for Østre Landsret.

De senere år har der været en række afgørelser, hvor udenlandske virksomheder har fået fast driftssted i Danmark, når de ansætter en sælger, der har et hjemmekontor.

For virksomheder, der ikke er inden for bygge- og anlægsbranchen, gælder som ovenfor anført, at virksomheden skal have en vis grad af varighed, hvilket efter praksis vil sige mindst seks måneder. Det anerkendes i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, at varighedskravet kan opfyldes, selv om et foretagende ikke er til stede i kilden uafbrudt i seks måneder, hvis virksomheden er af stadig tilbagevendende karakter. Hvis et foretagende indgår en treårig kontrakt, hvorefter foretagendet skal udøve virksomhed gennem et forretningssted godt to måneder om året, vil den samlede varighed således overstige seks måneder, og varighedsbetingelsen vil være opfyldt.

SKAT i Danmark går ikke enegang med hensyn til statuering af fast driftssted i grænsetilfælde.

Reglen om sammenlægning af perioder i relation til varighedsbetingelsen på seks måneder har Sverige taget i anvendelse over for en tysk virksomhed. Den tyske virksomhed udviklede og solgte software til dæktryks-systemer. Udvikling, produktion, markedsføring og salg skete i Tyskland. Det var imidlertid vigtigt at teste softwaren i et vintermiljø, og dette skete i det nordlige Sverige i kortere perioder og var sket over en længere årrække. Den svenske administrative appelret fandt, at der kunne ske sammenlægning af perioderne. En påstand fra den tyske virksomhed om, at arbejdet ikke var en del af virksomhedens kerneaktivitet, men måtte karakteriseres som værende af forberedende og hjælpende karakter, var appelretten ikke enig i, og konklusionen blev derfor, at den tyske virksomhed havde fast driftssted i Sverige.

Forældre-købslejlighed – videresalg

Byretten har taget stilling til, hvorvidt en fortjeneste på en såkaldt forældre-købslejlighed, der var overdraget fra moder til søn og derefter videresolgt, var skattefri efter parcelhusreglen.

I 2004 købte moderen en ejerlejlighed, der blev udlejet til en studerende søn. I 2006 flyttede sønnens kæreste også ind i lejligheden.

Som sagen er oplyst aftalte moderen og sønnen i februar 2008, at sønnen skulle købe lejligheden. Den 25. april 2008 underskrev parterne et skøde om overdragelse. Få dage efter skødedatoen underskrev sønnen en formidlingsaftale med en ejendomsmægler. Allerede den 9. maj 2008 var en køber fundet, og en salgsaftale blev underskrevet. Overtagelsesdagen blev fastsat til den 1. august 2008. Den 28. juni 2008 flyttede sønnen og kæresten til en andelslejlighed, der var ejet af moderen. Denne lejlighed havde stået tom siden december 2007.

SKAT var af den opfattelse, at fortjenesten ved sønnens videresalg af lejligheden var skattepligtig og forhøjede derfor hans indkomst. Denne afgørelse blev stadfæstet først af Landsskatteretten og derefter byretten.

Indledningsvis anfører byretten, at det ikke er dokumenteret, at lejligheden skulle være overdraget til sønnen forud for underskrivelsen af skødet. Med henvisning til at ejendommen blev sat til salg straks efter overdragelsen fra moderen og i øvrigt solgt i umiddelbar forlængelse heraf, var det byrettens opfattelse, at overdragelsen af lejligheden

fra moderen til sønnen og det efterfølgende videresalg alene var begrundet i et ønske om at undgå beskatning af fortjeneste ved salg til tredjemand. Lejligheden kunne derfor ikke anses for at have tjent til bolig for sønnen i hans ejertid, og fortjenesten var derfor skattepligtig.

Afslutningsvis skal det bemærkes, at byretten var enig med SKAT i, at sønnen havde handlet mindst groft uagtsomt ved ikke at selvangive fortjenesten ved salget af lejligheden.

Dommen er offentliggjort i SKM2017.91.

Kommentarer

Ikke sjældent støder man på det spørgsmål – hvor længe skal jeg have boet i ejendommen, førend en fortjeneste ved salg er skattefri efter parcelhusreglen?

Praksis i dag viser, at der i grænsetilfælde stilles strenge krav til dokumentation for, at en ejerbolig reelt har tjent til bolig for ejeren og ikke blot har fungeret som et midlertidigt opholdssted. Den objektive konstaterbare anvendelse af en ejerbolig er i praksis afløst af et krav om dokumentation for en subjektiv hensigt om "permanent" anvendelse af ejendommen som helårsbolig. Det er ikke tilstrækkeligt, at man rent faktisk har boet i ejendommen i en given periode, hvis "beboelsen" kun kan kvalificeres som et midlertidigt opholdssted.

Der er ikke et entydigt svar på, hvor længe man skal have boet i en ejendom, inden den kan sælges skattefrit. Selv en meget kort beboelse kan betyde skattefrihed ved salg, hvis omstændighederne dokumenterer, at det var ejerens hensigt, at dette skulle være en "permanent" bolig.

Fordeling af rentefradrag ved skilsmisse

Ægtefæller skal principielt selvangive renteudgifter hos den, der hæfter for gælden. Så længe ægteskabet består, er det som oftest uden betydning, på hvilken selvangivelse renteudgifterne anføres. Dog kan det eksempelvis ved lempelsesberettiget udenlandsk indkomst være en fordel, at den ægtefælle, der ikke har udenlandsk indkomst, selvangiver samtlige renteudgifter. Dette accepterer SKAT ikke, men kræver, at renteudgifterne selvangives i overensstemmelse med hæftelsen over for långiver.

Når pengeinstitutter og realkreditinstitutter indberetter renteudgifter til SKAT af ægtefællers fælles gæld (begge ægtefæller hæfter for gælden), fordeles renteudgifterne



med 50 % til hver. Ved separation eller skilsmisse fortsætter denne indberetning med halvdelen til hver, så længe begge parter hæfter for gælden over for långiver.

Byretten har taget stilling til fordeling af fradragsret for renteudgifter af fælles gæld efter en skilsmisse.

Ved skilsmissen blev der udarbejdet en bodelingsoverenskomst. Ægteparret ejede i lige sameje et hus og en andelsbolig. I bodelingsoverenskomsten blev det aftalt, at manden skulle overtage begge ejendomme og den tilhørende gæld. Bodelingen skete under forudsætning af, at den tidligere hustru blev frigjort for denne gæld. Dette skete imidlertid ikke, hvorfor hustruen fortsat hæftede for gælden over for långiver. Det var dog manden, der i alle årene efter skilsmissen havde betalt ydelserne på lånene.

Da långiver fortsatte med at indberette renteudgifterne med 50 % til hver, var det denne fordeling, der indgik i parternes årsopgørelse. Tre år efter skilsmissen gik det op for manden, at han kun havde fået fradrag for halvdelen af renteudgifterne, selv om han havde betalt de samlede ydelser på lånene. Han rettede derfor henvendelse til SKAT og bad om nedsættelse af indkomsten for de forgangne år med den anden halvdel af renteudgifterne. SKAT fik forelagt bodelingsoverenskomsten og accepterede, at manden var berettiget til det fulde rentefradrag. Samtidig forhøjede SKAT den tidligere hustrus indkomst med de fratrukne renteudgifter for tiden efter bodelingsoverenskomsten. Ekshustruen var ikke enig heri med henvisning til, at hun telefonisk havde kontaktet SKAT, da hun modtog den første årsopgørelse efter skilsmissen. SKATs svar var, at hun som

meddebitor for gælden var berettiget til fradrag for hendes andel af renteudgifterne. SKAT fastholdt med henvisning til bodelingsoverenskomsten, at det var eksmanden, der havde ret til det fulde rentefradrag, og ekshustruens indkomst blev derfor forhøjet med rentefradraget.

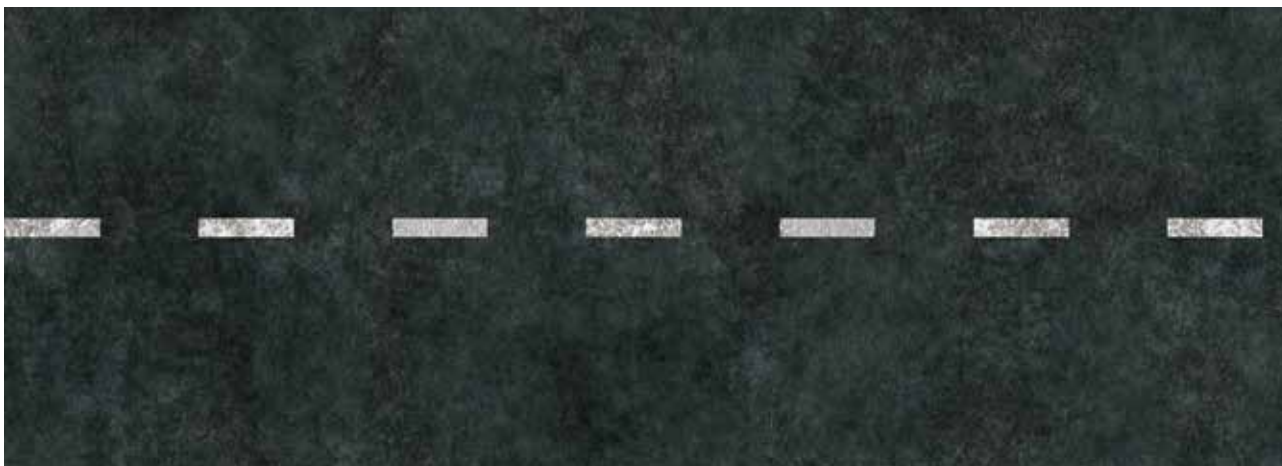
SKATs afgørelse blev påklaget til Landsskatteretten og senere indbragt for byretten. Begge instanser kom til det resultat, at ekshustruen ikke var berettiget til fradrag for renteudgifterne på de lån, hvor det i bodelingsoverenskomsten var aftalt, at eksmanden skulle overtage den samlede gæld, selv om der formelt ikke var sket gældsovertagelse.

Dommen er offentliggjort i SKM2016.598.

Kommentarer

Ved separation eller skilsmisse skal fællesboet deles. Fra separations- eller skilsmissetidspunktet og indtil der er indgået en bodelingsoverenskomst, skal parterne beskattes af renteindtægter og har fradrag for renteudgifter osv., som kan henføres til aktiver og passiver tilhørende de respektive bodele.

En ægtefælle, der ved bodelingen overtager en gæld, som hidtil helt eller delvist har tilhørt den anden ægtefælle, har først fradrag for renteudgifterne fra tidspunktet for bodelingsoverenskomsten uanset renternes forfaldstidspunkt. Som dommen viser, er det vigtigt, at parterne har en klar aftale om den indbyrdes fordeling af gæld mv.





Administrative afgørelser

Gulpladebil i luksusklassse

Gulpladebiler, der er specialindrettede til brug for arbejdet, er ikke omfattet af reglerne om beskatning af fri bil. Men det kan være svært at få godkendt, at en gulpladebil i luksusklassen er specialindrettet.

Landsskatteretten har taget stilling til, hvorvidt en Jaguar XF VAN kunne godkendes som specialindrettet.

Bilens varerum var indrettet med skuffesektioner. Sæderne var af lyst læder, og over førersædet var trukket et skånebetræk, ligesom der var ilagt særlige bundmåtter til opsamling af snavs.

Der var tale om en direktør i en større virksomhed, der havde aktiviteter af forskellig art, der betød, at de blandt andet udførte arbejde på såvel store som små byggeprojekter. Direktørens arbejde bestod i bygge- og projektledelse, tilbudsgivning og tilsyn på arbejdspladserne, hvilket indebar, at han ofte medbragte materialer og værktøj.

Efter Landsskatterettens opfattelse kunne bilen ikke karakteriseres som specialindrettet, da indretningen ikke gjorde den uanvendelig som alternativ til en privat bil. Ved afgørelsen blev der blandt andet lagt vægt på, at:

- Skuffesektionerne ikke fyldte hele varerummet
- Materialer og værktøj ikke befandt sig permanent i varerummet
- Anvendelsen ikke medførte lugt- og smudsgener – overtræk på førersædet og smudsmåtter kunne nemt fjernes
- Direktørens hovedarbejdsområde ikke var af egentlig håndværksmæssig karakter.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2016.631.

Kommentarer

Der findes ikke en facitliste for, hvornår en bil kan godkendes som specialindrettet. Håndværkerens kassevogn fyldt med reoler, værktøj mv. er et typeeksempel på en specialindrettet bil. Men også mindre biler kan være specialindrettede, hvis varerummet er fyldt op med fastspændte reoler, værktøj og lignende. Der skal naturligvis være et erhvervsmæssigt behov for specialindretningen af bilen.

Når blikket vendes mod de dyrere biler, viser praksis, at det kan være svært at få godkendt, at bilen kan karakteriseres som specialindrettet.

Hovedreglen er, at der ikke kan køres privat i gulpladebiler, uden at det får moms- og skattemæssige konsekvenser for virksomheden og den medarbejder, der benytter bilen til privat kørsel. For så vidt angår specialindrettede gulpladebiler er det dog i et vist omfang tilladt at køre privat. Dette gælder eksempelvis kørsel mellem hjem og arbejde. Er bilen ikke specialindrettet, er kørsel mellem hjem og arbejde privat kørsel og medfører beskatning af fri bil, ligesom der er alvorlige momsmæssige konsekvenser forbundet hermed, hvis virksomheden har fratrasket moms af bilens anskaffelsessum.

Skattefri kørselsgodtgørelse – krav til lønnens størrelse

En arbejdsgiver kan udbetale skattefri kørselsgodtgørelse til medarbejdere, når de kører erhvervsmæssigt i egen bil. Kørselsgodtgørelsen skal være en ekstraudgift for arbejdsgiveren, eller sagt på en anden måde, medarbejderen må ikke på nogen måde have ydet kompensation til arbejdsgiveren mod til gengæld at få udbetalt skattefri kørselsgodtgørelse.

Det er en betingelse for udbetaling af skattefri kørselsgodtgørelse, at der er tale om kørsel i forbindelse med et indtægtsgivende ansættelsesforhold.

Ved erhvervsmæssig kørsel forstås:

- Kørsel mellem hjem og arbejdsplads i op til 60 arbejdsdage inden for de seneste 12 måneder (60-dages-reglen)
- 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.

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 vedkommende ellers kunne have fået, mod at der udbetales skattefri kørselsgodtgørelse
- Der udføres ubetalt merarbejde mod til gengæld at få udbetalt skattefri kørselsgodtgørelse.

Har medarbejderen kompenseret arbejdsgiveren, vil udbetalte kørselsgodtgørelser være skattepligtige.

Skatterådet har taget stilling til, om kørselsgodtgørelse til fodboldspillere var skattefri. Der var tale om spillere, der typisk indgik en kontrakt på tre år med en ligaklub. Spillerne var måske kommende talenter på en fodboldbane, men endnu ikke på et så etableret niveau, at indsatsen berettigede til en større aflønning. I den ene af de kontrakter, der blev forelagt Skatterådet, fik spilleren en løn på 37.000 kr. i det første år af kontraktperioden samt kørselsgodtgørelse for erhvervsmæssig kørsel, dog maksimalt til 20.000 kr. pr. år. Fodboldklubben gjorde gældende, at den pågældende spiller ikke kompenserede fodboldklubben – lavere løn mod udbetaling af skattefri kørselsgodtgørelse. Klubben sandsynliggjorde dette ved at påvise, at lønniveauet for spillere med lang kørselsafstand svarede til lønniveauet for spillere på samme niveau og udviklingstrin, der boede i umiddelbar nærhed af fodboldklubben. Skatterådet fandt derfor, at udbetalingen af kørselsgodtgørelse for erhvervsmæssig kørsel var skattefri.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2017.75.

Kommentarer

Der er ikke megen offentliggjort praksis på området. Nævnes kan dog en sag fra 2014, hvor Skatterådet afgav et bindende svar om skattefri rejsegodtgørelse til litauiske håndværkere ansat i en dansk virksomhed.

Skattefrihed for rejsegodtgørelse forudsætter ligeledes, at medarbejderen ikke har kompenseret arbejdsgiveren via omlægning mv. Timelønnen til håndværkerne 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 fandt ikke, at lønnen var "tilstrækkelig" til, at diæterne kunne udbetales skattefrit.

Salgsmedarbejder – fast driftssted

Skatterådet har taget stilling til, hvorvidt en tysk virksomhed, som havde ansat en salgsmanager bosat i Danmark, ville få fast driftssted.

Salgsmanageren skulle forestå salg og kundeservice på det skandinaviske marked, hvilket betød en vis rejseaktivitet i og uden for Danmark. Medarbejderen ville udføre visse administrative opgaver på bopælen.

Den danske medarbejder havde ikke fuldmagt til at indgå bindende aftaler for den tyske virksomhed, og alle ordrer mv. skulle accepteres i Tyskland. Spørgsmålet om fast driftssted skulle derfor afgøres efter det primære kriterium i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, nemlig om den tyske virksomhed havde et fast forretningssted i Danmark, hvor der skete virksomhedsudøvelse.

Det eneste faste forretningssted i Danmark, der kunne komme på tale, var medarbejderens bolig.

Skatterådet var af den opfattelse, at medarbejderens bolig (hjemmekontor) var et fast forretningssted for den tyske virksomhed. Endvidere var det Skatterådets opfattelse, at der skete virksomhedsudøvelse gennem dette forretningssted, da det arbejde, salgsmedarbejderen udførte for den tyske virksomhed, var en del af virksomhedens kerneaktivitet.

Konklusionen var derfor, at den tyske virksomhed blev begrænset skattepligtig til Danmark.

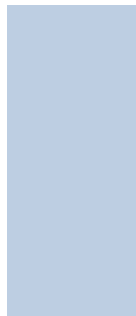
Det bindende svar er offentliggjort i SKM2017.213.

Kommentarer

Af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fremgår, at fast driftsstedsfunktion indeholder følgende tre betingelser:

1. Eksistensen af et "forretningssted", såsom lokaler mv.
2. Forretningsstedet skal være "fast", hvilket betyder, at det skal være etableret på et givent sted med en vis grad af varighed.
3. Der skal ske virksomhedsudøvelse af medarbejderen på det faste forretningssted.

Det er uden betydning, om et givent forretningssted ejes, lejes eller på anden måde stilles til rådighed for den virksomhed, hvor medarbejderen er ansat.



Når en medarbejders bolig anvendes til forretningsmæssig virksomhed, kan der således blive tale om et fast driftssted, selv om den udenlandske virksomhed ikke har nogen formel juridisk ret til at disponere over medarbejderens bolig.

Virksomhed, der er af forberedende eller hjælpende karakter, medfører dog ikke fast driftssted, selv om der eksisterer et fast forretningssted. Skatterådet fandt i den oven for refererede sag, at sælgerens arbejde udgjorde en væsentlig og betydningsfuld del af den tyske virksomheds forretningsområde, og arbejdet kunne derfor ikke karakteriseres som værende af hjælpende eller forberedende karakter.

Danske virksomheder, der ansætter sælgere bosat i udlandet, kan også blive mødt med en påstand om fast driftssted i det pågældende land som følge af "hjemmekontor", selv om dette ikke er aftalt med medarbejderen, og den danske virksomhed ikke yder tilskud til hjemmekontor.

Ikke alle lande synes at være så "strikse" med hensyn til fast driftssted for salgsmedarbejdere. Den svenske praksis synes dog at være fuldt på linje med den danske.

Fuld dansk skattepligt – erhvervsmæssig beskæftigelse

Landsskatteretten har ændret en afgørelse fra Skatterådet om indtræden af fuld dansk skattepligt som følge af erhvervsmæssig beskæftigelse i Danmark.

Sagen omhandlede den klassiske situation, hvor hele familien var fraflyttet Danmark, da manden havde fået et fast job i udlandet. Ved fraflytningen ophørte den fulde danske skattepligt. Efter tre år i udlandet valgte hustruen og børnene at flytte tilbage til Danmark. Manden forblev i udlandet, hvor han var ansat og havde en tidsbegrænset ansættelseskontrakt.

Manden ville opholde sig hos familien i Danmark i week-ender og ferier, men disse ophold ville ikke overstige de gældende grænser på maksimalt 180 dage inden for en rullende 12-måneders-periode eller ophold på maksimalt tre måneder i sammenhæng. Opholdene i Danmark var ferie og fridage, dog kunne der være tale om sporadisk besvarelse af telefonopkald og mails.

Manden var professor, og hans arbejde var fordelt mellem administration, undervisning og forskning. Han var tilknyttet adskillige forskningsprojekter, hvilket betød, at han arbejdede i flere forskellige lande, dog ikke i Danmark.

Et internationalt forskningsprojekt skulle foregå i Danmark, og der var tilknyttet forskere fra flere lande, herunder professoren. Professorens arbejde i relation til det danske projekt ville udelukkende blive udført på hans sædvanlige arbejdsplads i udlandet. Han modtog ikke særskilt aflønning fra det danske projekt, da arbejdet udgjorde en del af hans udenlandske ansættelse.

I forbindelse med hans besøg af familien i Danmark påtænkte han, at:

- Deltage i møder med danske erhvervsorganisationer, der ønskede at udbrede professorens viden til organisationens medlemmer
- Holde foredrag, deltage i konferencer og interviews – alt sammen for at dele sin viden med interesserede
- Udøve vejledning til en enkelt ph.d.-studerende.

Samtlige aktiviteter ville være af begrænset omfang, og ingen af aktiviteterne var planlagte eller tilbagevendende, ligesom de var ulønnede.

Skatterådet var af den opfattelse, at de pågældende aktiviteter kunne karakteriseres som erhvervsmæssig beskæftigelse, samt at aktiviteterne både direkte og indirekte havde økonomisk betydning for professoren. Møderne mv. havde efter Skatterådets opfattelse et koordinerende og vidensdelende formål og var en integreret del af hans deltagelse i det danske/internationale forskningsprojekt. Den kendsgerning, at samtlige aktiviteter ville være ulønnede, kunne ikke tillægges nogen betydning, da Skatterådet opfattede det som en sammenhængende del af det arbejde, som han udførte i udlandet på projektet. Konklusionen var derfor, at professoren ville blive fuld skattepligtig til Danmark, hvis han gennemførte sådanne aktiviteter i Danmark.

For Landsskatteretten påpegede professoren, at hans deltagelse i de forskellige arrangementer i Danmark ikke var en del af hans arbejde som ansat forsker i den udenlandske virksomhed eller på anden måde var en del af hans forskning. I øvrigt ville der maksimalt blive tale om 10 arbejdsdage inden for en 12-måneders-periode.

Landsskatteretten lagde til grund, at samtlige professorens aktiviteter i Danmark vil være enkeltstående og ulønnede opgaver, der ikke vedrørte hans arbejde for den udenlandske arbejdsgiver, men udelukkende blev udført på frivillig basis, og at aktiviteterne ville være af begrænset

omfang og af uregelmæssig karakter. Landsskatteretten fandt, at professoren ikke havde nogen påviselig økonomisk interesse i de pågældende danske aktiviteter, hvorfor hans deltagelse ikke kunne karakteriseres som erhvervsmæssig beskæftigelse.

Konklusionen blev derfor, at professoren kunne deltage i de beskrevne aktiviteter, uden at der indtrådte fuld dansk skattepligt.

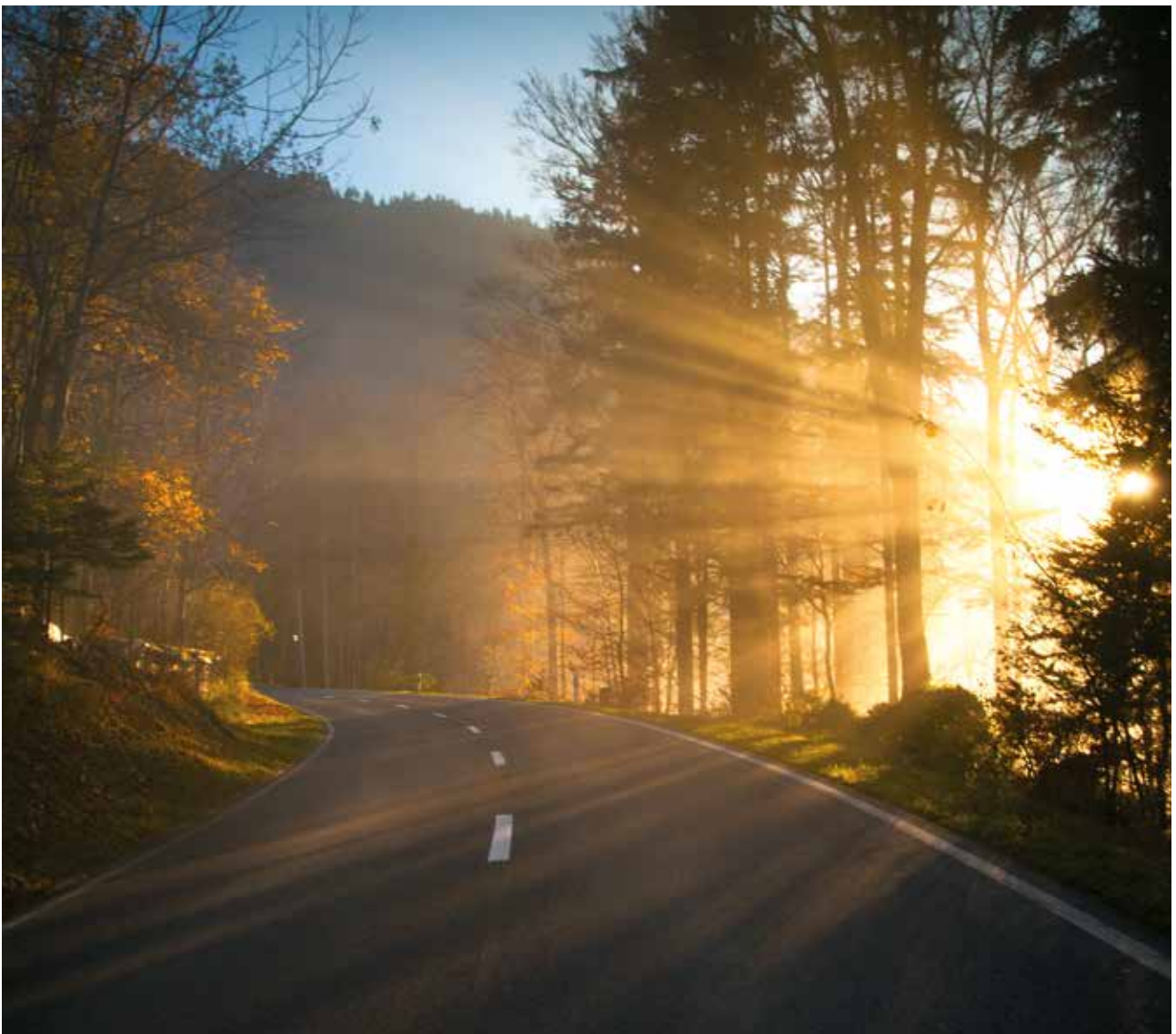
Kendelsen er offentliggjort i SKM2017.180.

Kommentarer

Kendelsen fra Landsskatteretten er en 2-2 afgørelse, hvor retsformandens stemme blev udslagsgivende, og professoren dermed undgik fuld dansk skattepligt.

Afgørelsen er meget konkret, hvilket givet bundet i, at omstændighederne er specielle.

Kendelsen kan næppe tages til indtægt for det synspunkt, at der er blødt op for den ret strikse praksis.



Skatteinformation august 2017

© Revitax A/S. revitax@revitax.com

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

Grafisk tilrettelæggelse: VINK design

Tryk: Nofoprint

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 12. juni 2017.

ISSN 1395-9530



Skatteinformation august 2017

© Revitax A/S

revitax@revitax.com

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

Eftertryk af uddrag af materialet med kildeangivelse tilladt.

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

Grafisk tilrettelæggelse og tryk: VINK design og Nofoprint

RGD RevisorGruppen Danmark

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

Buus Jensen, Statsautoriserede Revisorer, København

Baagøe Schou, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, København

Christensen Kjærulff, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, København

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

Grant Thornton, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, København / Hillerød

Grønlands Revisionskontor A/S, Statsautoriserede revisorer, Nuuk

Januar, lögilt grannskoðanavirki, 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, Statsautoriseret revisionspartnerselskab, Pandrup / Frederiksberg / Vejle / Silkeborg

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

PKF Munkebo Vindelev, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Glostrup

Redmark, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Aalborg / 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