

# martinsen

Rådgivning & Revision



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](http://www.martinsen.dk)

SKATTEINFORMATION / JANUAR 2017



# Forord

Da Lars Løkke Rasmussen i 2015 dannede en Venstre-regering, blev det proklameret, at der skulle gennemføres en skattereform i foråret 2016. Den blev udsat til efteråret 2016 på grund af betydelig uenighed mellem regeringens støttepartier. Et parti krævede markante skattelettelser, herunder afskaffelse af topskatten, et andet parti tilkendegav, at der ikke var plads til skattelettelser og slet ikke i topskatten.

Forhandlingerne i efteråret 2016 førte ikke til noget, og regeringen besluttede derfor at fokusere på en afskaffelse af PSO-afgiften, et nyt ejendomsvurderingssystem og finansloven for 2017. Som led i finansloven gennemførtes en fastfrysning af grundskylden, og en nedsættelse af registreringsafgiften blev der også plads til.

Og så er Folketinget blevet opmærksom på miseren i SKAT. Efter flere års nedskæringer tilføres SKAT i de kommende år flere milliarder kroner. Man kan undre sig over, at der skulle så mange skandalesager og et så enormt provenutab til følge, før Folketinget mente, at der skulle reageres.

Herefter skulle skatteforhandlingerne i gang igen, og politiske kandestøbere havde kronede dage. Ville man nå til enighed? Eller ville der blive udskrevet valg?

Som bekendt blev der i stedet dannet en ny regering af Venstre, Liberal Alliance og Det Konservative Folkeparti. Skatteministerposten kunne Venstre få lov at beholde!

Fronterne på skatteområdet er i regeringsgrundlaget blødt op, og der stiles mod at gennemføre skattereformen i foråret 2017. Der kan ganske givet forventes ændringer i skattelovgivningen, men en egentlig reform med tryk på reform, skal man ikke sætte næsen op efter.

Emnet for billedkavalkaden er broer. Broer forbinder lande og landsdele og er samtidig imponerende skulpturer i landskabet. Og så kan man bygge bro – eksempelvis mellem forskellige partier ved at indgå forlig eller ved at danne regering. Små som store broer!

Godt nytår.

# Indhold

<b>Airbnb, GoMore – deleøkonomi som skatteministeren kan li'</b> .....	<b>5</b>
Skatteministeren ser mulighederne .....	5
Udlejning af bil .....	5
Udlejning af bolig .....	6
<b>Kan lønudgifter altid fratrækkes?</b> .....	<b>8</b>
Løn og andre driftsomkostninger .....	8
Løn ved etablering og udvidelse af virksomhed .....	11
Bonus ved salg af virksomhed .....	13
Det var kattens! .....	13
<b>Gaver – et udslag af gavmildhed</b> .....	<b>14</b>
Arve- og gaveafgiftens historie – kort fortalt .....	14
Gaveafgift – personkredsen .....	14
De årlige skattefrie gaver til børn m.fl. ....	15
Overdragelse af skatterelevante aktiver til børn .....	17
Gaver mellem ugifte samlevende .....	19
Gaver over landegrænserne .....	20
Gaveanmeldelse .....	21
Holder de gode råd? .....	21
<b>Moms i den gode sags tjeneste</b> .....	<b>23</b>
Udtagningsmoms .....	23
Undgå udtagningsmoms .....	23
<b>Leasing af personbiler – moms og skat</b> .....	<b>24</b>
Momsfradrag ved leasing .....	24
Skat af firmabil ved leasing .....	24
<b>Udvidelse af momspligten ved salg af fast ejendom</b> ..	<b>26</b>
Bygninger til nedrivning .....	26
Væsentligt renoverede bygninger .....	26
Tidligere udlejede bygninger .....	27
<b>Nye love</b> .....	<b>29</b>
Omkostningsgodtgørelse i skattesager .....	29
Indefrysning af ejendomsskat .....	30
Skærpelse af holdingkravet ved skattefri spaltning .....	30
Sambeskatning ved konkurs .....	30
<b>Højesteretsdomme</b> .....	<b>32</b>
Pensionsudbetaling var ikke skattefri .....	32
Hæftelse for ej indeholdt udbytteskat .....	33
<b>Landsretsdomme</b> .....	<b>35</b>
Befordringsfradrag – langt på arbejde .....	35
Solcenter – ej erhvervmæssig virksomhed .....	35
Skat ved salg af nyopført stuehus .....	36
<b>Administrative afgørelser</b> .....	<b>38</b>
Kvæg- og planteavl – erhvervmæssig virksomhed? .....	38
Bygningsafskrivning på beboelsesejendom? .....	38
Hovedaktionærbolig i udlejningsejendom .....	39
Studerende og dansk skattepligt .....	40
24/7 med mobiltelefon og computer .....	41
Ombygningsarbejde på to skibe – fast driftssted .....	42





# Airbnb, GoMore – deleøkonomi som skatteministeren kan li'

– men er skattereglerne nu også dem vi kan li'

**Dette er ikke nogen reklameportal for hverken Airbnb eller GoMore.**

**Nogle citatpluk fra skatteministeren i september 2016:**

**Deleøkonomien vinder indpas i vores hverdag på rigtig mange områder, og det ser vi som en positiv udvikling. Men vi er også klar over, at vi risikerer at få en omfattende sort økonomi, hvis vi ikke i tide får skabt nogle tydelige færdselsregler. Danmark skal være et mekka for deleøkonomi, og det kan der være masser af arbejdspladser og vækst i. Det er i vores alles interesse, at flere bruger deleøkonomien. Deleøkonomien giver flere muligheder for hver enkelt dansker og bærer et enormt vækstpotentiale for samfundet med sig.**

## Skatteministeren ser mulighederne

Skatteministeren – eller var det den tidligere – tingene går jo stærkt i dansk politik – udtalte sig til dagspressen ultimo september 2016 om deleøkonomiens fordele for det danske samfund. Der var kun rosende ord at læse. Men han erkendte dog også, at succes for deleøkonomien kræver, at Folketinget hjælper branchen og måden at tænke deleøkonomi på lidt på vej.

Regeringen – med Skatteministeriet og Erhvervs- og Vækstministeriet i spidsen – havde planer om, at de i løbet af efteråret 2016 ville præsentere en samlet strategi for deleøkonomien. Allerede på daværende tidspunkt havde regeringen i sin 2025-plan foreslået at hæve bundfradraget for lejlighedsvis udlejning af private boliger med 10.000 kr. Men 2025-planen blev sparket til hjørne. Regeringen skulle have et større parlamentarisk grundlag. Måske var der ikke plads til både lettelse af topskatten – hele vejen op – og skattelettelse til deleøkonomien. En bil kom i vejen!

Men sådan fungerer et demokrati.

Hvordan er de gældende skatteregler, mens vi venter på Godot? Godot kommer først i morgen. Vi må berede os på stadig venten.

De nugældende færdselsregler er måske tydelige, men reelt til hinder for, at bilejere synes, at det er umagen værd at udleje bil.

## Udlejning af bil

Indkomst ved lejlighedsvis biludlejning skal beskattes som personlig indkomst. Der skal ikke betales arbejdsmarkedsbidrag af indkomsten, da der ikke er tale om erhvervs-mæssig virksomhed. Derfor kan et opgjort underskud heller ikke fratrækkes eller fremføres til efterfølgende år.

## De fradragsberettigede udgifter

Udgifter, som bilejeren alene afholder, fordi han eller hun udlejer sin bil, kan fratrækkes fuldt ud i lejeindtægten. Dette gælder eksempelvis det beløb, som bilejeren betaler til GoMore og en eventuel ekstra forsikring, der særskilt knytter sig til udlejningen.

Øvrige biludgifter, som eksempelvis grøn ejeravgift, forsikring og vedligeholdelse i form af værkstedsregninger, køb af dæk osv., kan fratrækkes forholdsmæssigt. Hertil kommer årets skønnede værditab på bilen. Her skal man forsøge at finde bilens handelsværdi 1. januar og 31. december i udlejningsåret, og forskellen mellem disse to værdier udgør årets værditab. Bilbasen eller en lignende internetportal kan være en fornuftig hjælp. Det skønnede værditab træder i stedet for skattemæssig afskrivning – der kan ikke skattemæssigt afskrives på bilen. Biludgifter, der alene knytter sig til ejerens private brug af bilen, indgår ikke i opgørelsen.

## Eksempel

Bilen har lejlighedsvis været udlejet i hele 2016. Årets samlede udgifter til ejeravgift, forsikring og vedligeholdelse mv. har udgjort 32.000 kr. Årets skønnede værditab udgør 40.000 kr. Bilen har i 2016 kørt i alt 24.000 km, hvoraf de 8.000 km er kørt under udlejning.

Indtægt ved udlejning	32.500 kr.
Provision til udlejningsfirma	-6.500 kr.
	26.000 kr.
Årets biludgifter	32.000 kr.
Årets skønnede værditab	40.000 kr.
Udgifter i alt	72.000 kr.
Fradragsberettiget andel 8/24	-24.000 kr.
Skattepligtigt overskud	2.000 kr.

Såfremt årets udgifter inklusive værditab i eksemplet havde udgjort mere end 78.000 kr., ville regnestykket betyde et underskud. Et sådant underskud kan ikke fratrækkes på selvangivelsen, og det kan heller ikke gemmes til 2017 for der at kunne modregnes i et eventuelt overskud.

Det er en forudsætning for fradrag for biludgifter, at disse kan dokumenteres eller sandsynliggøres. Bilens samlede kørsel i indkomståret, herunder antal kilometer i forbindelse med udlejning, skal kunne dokumenteres via et kilometerregnskab. Kilometerregnskabet skal vise bilens kilometerstand den 1. januar og den 31. december samt kilometerstanden før og efter hver udlejning.

At skulle holde styr på bilens udgifter, kilometerregnskab osv. kan tage pusten fra selv den mest konditionstrænede. Ønsket må være, at der indføres en skattefri bundgrænse ligesom for udlejning af bolig, og at de faktiske biludgifter inklusive værditab erstattes med en standardsats pr. kilometer.

### Udlejning af bolig

Ved udlejning af værelser eller lejlighedsvis udlejning af hele boligen skal der opgøres et skattepligtigt resultat. Dette kan gøres efter en regnskabsmæssig metode eller en skematisk model. Den skematiske model er ofte den mest fordelagtige og under alle omstændigheder den nemmeste at håndtere. Nedenfor beskrives derfor alene den skematiske model.

Den skematiske model er den samme, uanset om man lejlighedsvis udlejer hele boligen, eller man udlejer værelser til beboelse en del af året eller hele året. Modellen skelner imidlertid mellem udlejning af egen bolig på den ene side og på den anden side udlejning af lejet bolig eller andelsbolig.

### Udlejning af egen bolig

Ved værelsesudlejning eller udlejning af boligen i en del af året betyder den skematiske model, at der er et skattefrit bundfradrag.

Det skattefrie bundfradrag udgør 1,33 % af årets offentlige ejendomsvurdering, dog minimum 24.000 kr. Det betyder, at årets skattefrie bundfradrag for ejendomme, der er vurderet til 1,8 mio. kr. eller derunder, udgør 24.000 kr. Er ejendomsvurderingen højere end 1,8 mio. kr., udgør det skattefrie bundfradrag 1,33 % af den offentlige vurdering.

Det skattefrie bundfradrag er af samme størrelse, uanset hvor meget boligen har været udlejet. Er boligen først købt i løbet af året, sker der en forholdsmæssig reduktion af bundfradraget efter antal dage, man har ejet ejendommen. Det samme gælder ved salg af ejendommen.

Den lejeindtægt, der skal holdes op imod bundfradraget, er lejeindtægten inklusive lejers betaling for varme, el, vand osv. Sker udlejningen gennem Airbnb eller anden internetportal mv., fragår betalt provision til formidler i lejeindtægten.

Først når årets lejeindtægt inklusive betaling for varme, el, vand mv. overstiger det skattefrie bundfradrag, skal der selvangives et skattepligtigt overskud, nemlig den del af lejen, der overstiger bundfradraget. Et overskud beskattes som kapitalindkomst (rubrik 37).

Udlejer har ikke fradrag for udgifter i forbindelse med udlejningen. Alle udgifter er omfattet af det skematiske fradrag, ligesom der skal betales fuld ejendomsværdiskat.

### Udlejning af lejet bolig eller andelsbolig

Ved værelsesudlejning eller udlejning af boligen i en del af året betyder den skematiske model, at der er et skattefrit bundfradrag.

Det skattefrie bundfradrag udgør 2/3 af den samlede årlige husleje eller boligafgift. Til huslejen medregnes aconto varme, og eventuel boligstøtte fratrækkes. Det skattefrie bundfradrag er af samme størrelse, uanset hvor meget boligen har været udlejet. Er man først blevet lejer eller andelshaver i løbet af året, skal der dog ske en reduktion af bundfradraget. Ved indflytning eksempelvis den 1. juli fås der kun et halvt bundfradrag, nemlig 2/3 af lejen for perioden 1. juli – 31. december. Det samme gælder ved fraflytning.

Den lejeindtægt, der skal holdes op imod bundfradraget, er lejeindtægten inklusive lejers betaling for varme, el, vand osv. Sker udlejningen gennem Airbnb eller anden internetportal mv., fragår betalt provision til formidler i lejeindtægten.

Har man haft boligen hele året, og udgør den årlige husleje inklusive aconto varme 84.000 kr., er det skattefrie bundfradrag på 2/3 af 84.000 kr. eller i alt 56.000 kr. Først når årets lejeindtægt inklusive betaling for varme, el, vand mv.

overstiger 56.000 kr., vil der være et skattepligtigt overskud, der skal selvangives, nemlig den del af indtægten, der overstiger bundfradraget. Et overskud beskattes som personlig indkomst (rubrik 20).

Udlejer har ikke fradrag for udgifter i forbindelse med udlejningen. Alle udgifter er omfattet af det skematiske fradrag.

#### Er det lovligt?

En overskrift i Jyllands-Posten var som følger:

---

### **”Airbnb-udlejere risikerer at miste deres lejlighed”**

---

I artiklen kan man læse om en lejer, der foretog udlejning via Airbnb. Ejeren af lejligheden havde meddelt lejer, at han

ikke måtte udleje lejligheden. Denne advarsel sad lejeren overhørig og fortsatte med lejlighedsvis udlejning af den lejede bolig. Ejer opsagde lejemålet, men lejer nægtede at flytte. Sagen endte i boligretten, og ejer fik medhold, hvorfor lejer blev tvunget til at flytte.

Ved udlejning er det derfor en god ide, hvis man ikke vil risikere at stå på gaden uden tag over hovedet at forsøge at få udlejers accept af lejlighedsvis udlejning. Mange boligforeninger accepterer ikke sådan udlejning.

Lejernes Landsorganisation har foreslået, at det bliver tilladt at foretage boligudlejning via Airbnb mv.

Uanset om det er ulovligt at udleje en bolig eller ej, skal et skattepligtigt overskud selvangives!

Så må vi se, hvad fremtiden bringer – også på dette område!



# Kan lønudgifter altid fratrækkes?

**En virksomhedsejer er sjældent i tvivl om, at løn- og andre personaleudgifter er en driftsomkostning og derfor kan fratrækkes i virksomhedens skatteregnskab. Men helt så entydig er praksis på området dog ikke, hvilket blandt andet fremgår af to domme afsagt af Østre Landsret i sommeren 2016.**

## Løn og andre driftsomkostninger

Adgangen til fradrag for lønudgifter og andre driftsomkostninger følger af statsskatteloven fra 1903. Ifølge statsskattelovens § 6 a er der fradrag for de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Der stilles for det første krav om, at udgiften afholdes for at opnå en given skattepligtig indkomst. Endvidere er det et krav, at udgiften har en vis nærmere sammenhæng med den løbende indkomsterhvervelse.

Som udgangspunkt er driftsomkostningsbegrebet objektivt, forstået på den måde, at der ikke kan nægtes fradrag med den begrundelse, at udgiften er af ekstraordinær karakter, overflødig eller ud fra lignende betragtninger. Sådanne betragtninger kan imidlertid indgå som parametre, når det skal afgøres, om en udgift, der ikke tilhører gruppen af sædvanligt forekommende driftsomkostninger, kan anses for afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten eller ej.

Det er set, at SKAT nægter en virksomhed fradrag for en udgift, der har driftsomkostningskarakter med den begrundelse, at udgiften ikke har været nødvendig, eller at den i forhold til virksomhedens art og størrelse må anses for så usædvanlig, at udgiften ikke kan anerkendes som en fradragsberettiget omkostning. Svaret herpå kan næppe gives mere præcist end gjort af den tidligere professor i skatteret Thøger Nielsen:

”Højst kunne man sige, at skattelovgivningen på forhånd – og sikkert med god grund – går ud fra, at det menneskelige profitbegær i det overvejende antal tilfælde vil være bestemmende for de økonomiske dispositioner, men dette fører netop i skatteretten til helt at se bort fra, hvorvidt der i det enkelte tilfælde er handlet i overensstemmelse med det, der kunne forventes godkendt af en professor i driftsøkonomi eller skovbrug.”

---

## ”SKAT kan ikke anfægte en driftsomkostnings størrelse”

---

Moralen er, at hvis der er tale om en driftsomkostning, kan der ikke nægtes fradrag med den begrundelse, at udgiften sagtens kunne have været minimeret, eksempelvis ved at servere stegt flæsk og persillesovs i stedet for foie gras og østers til personalets julefrokost.

Retfærdigvis skal det dog anføres, at udgifternes karakter og omfang kan være af en sådan art og/eller størrelse, at der stilles skærpede krav til sandsynliggørelsen af, at udgiften er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Til trods for, at statsskattelovens § 6 a er over 100 år gammel, dukker der til stadighed skattesager op, hvor striden er, om der er tale om en fradragsberettiget driftsomkostning eller ej.

## Løn og lønaccessorier

Erhvervsbetingede lønudgifter er som altovervejende hovedregel en driftsomkostning, som skattemæssigt kan fratrækkes. Dette gælder, uanset om lønnen består af kontanter eller naturalier. Også udgifter til personalegoder, som de ansatte ikke har retligt krav på, kan fratrækkes, blot udgifterne knytter sig tilstrækkeligt nært til virksomhedens drift. Eksempler herpå er udgifter til personalefester, skovture, julefrokoster og andre fornøjeligheder.

Der er naturligvis også fradrag for løn udbetalt til ægtefælle, børn og andre pårørende, forudsat at arbejdsindsatsen svarer til aflønningen. SKAT vil i sådanne sager til tider anmode om nærmere oplysninger om arten og omfanget af det arbejde, der er udført. I praksis er det set, at fradrag for lønudgiften er blevet beskåret, fordi virksomheden ikke har kunnet sandsynliggøre, at den udbetalte løn svarede til den løn, som man ville have udbetalt til uafhængig tredjemand. Selvstændigt erhvervsdrivende – virksomhed i personligt regi – har dog ikke fradrag for løn til børn, der ved indkomstårets begyndelse ikke er fyldt 15 år.

Mange udgifter af privat karakter kan siges at have en forudsætningsvis betydning for en arbejdsgivers indkomsterhvervelse. Arbejdsgiveren vælger derfor til tider at betale





medarbejdernes udgifter til eksempelvis børnepasning og operationer.

Spørgsmålet er, om arbejdsgiverens betaling for sådanne private udgifter er en fradragsberettiget driftsomkostning.

Fra ældre praksis på området kan nævnes en virksomhed, der indgik en mundtlig aftale med nærliggende vuggestuer, børnehaver og fritidshjem om, at medarbejdernes børn i akutte tilfælde midlertidigt kunne passes der. Arbejdet i virksomheden var stærkt specialiseret og krævede en ret langvarig oplæring. For at undgå afbræk i produktionen betalte virksomheden udgifterne til denne børnepasning. Der forelå ingen specifikation af udgifterne på de enkelte medarbejdere, som heller ikke var blevet beskattet af ydelserne. Landsskatteretten fandt, at der **under de foreliggende omstændigheder** ikke var tale om en fradragsberettiget driftsomkostning.

---

### "Arbejdsgiverbetalt operation – en fradragsberettiget lønudgift"

---

Der foreligger flere afgørelser, hvor der er taget stilling til den skattemæssige behandling af en arbejdsgiverbetalt operation eller lignende. Nævnes kan en afgørelse, hvor en arbejdsgiver ville betale en øjenoperation for en medarbejder. Operationen ville betyde, at medarbejderen hurtigt blev i stand til at passe sit arbejde igen på betryggende vis og hermed reducere risikoen for, at arbejdsgiver blev erstatningsansvarlig som følge af fejl. En anden afgørelse i samme boldgade var en arbejdsgiver, der ville betale for en lægeordineret bortoperation af overskydende hud efter et markant vægttab, hvor udgiften beløb sig til 90.000 kr. Virksomheden anså operationen for nødvendig for, at medarbejderen kunne passe sit job. Afgørelsen blev den samme i begge sager – arbejdsgiverens betaling var en fradragsberettiget driftsomkostning, og medarbejderen var skattepligtig af det arbejdsgiverbetalte beløb.

Erhvervsbetingede lønudgifter er en fradragsberettiget omkostning, uanset om lønnen udbetales i kontanter eller naturalier. I den nævnte afgørelse, hvor en virksomhed ikke fik fradrag for den afholdte udgift til pasning af medarbejdernes børn, er det værd at bemærke, at fradrag blev nægtet med henvisning til de **"foreliggende omstændigheder"**, hvilket må forstås på den måde, at da der ikke var

en specifikation af udgiften fordelt på de enkelte medarbejdere, kunne fradrag ikke accepteres.

Afslutningsvis kan nævnes, at en godsejer i 1951 udbetalte i alt 125.000 kr. til fire medarbejdere. Beløbene blev af skattemyndighederne anset for pengegaver, som ikke kunne betragtes som en driftsomkostning. Først i Højesteret fik godsejeren godkendt fradrag. Højesteret udtalte, at selv om godsejeren ikke var retligt forpligtet til udbetaling af beløbene, så måtte den godtgørelse, han havde udbetalt dem som følge af, at deres lønninger havde ligget ikke uvæsentligt lavere end det for tilsvarende stillinger sædvanlige, anses som en fradragsberettiget driftsomkostning.

#### Gaver og reklameværdi

Udgifter til gaver kan i almindelighed ikke fratrækkes, og begrundelsen er, at der ikke er den fornødne direkte sammenhæng mellem gaveudgiften og indkomsterhvervelsen. Reklamefremstød kan have mange ansigter. I nogle tilfælde er sammenhængen mellem virksomhedens indtjening og den afholdte udgift så fjern og usikker, at fradrag nægtes.

Der findes administrativ praksis og domme, hvor der er nægtet fradrag for det, man almindeligvis vil karakterisere som en driftsomkostning, herunder fradrag efter særreglen om reklameomkostninger.

Højesteret afsagde i 1960 en dom, der nægtede Fyens Landmandsbank A/S, Odense fradrag for to malerier skænket til Odense Kommune til udsmykning af det nyopførte rådhus. Højesterets konkluderede kort, at den omhandlede udgift ikke kunne anses anvendt til at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten.

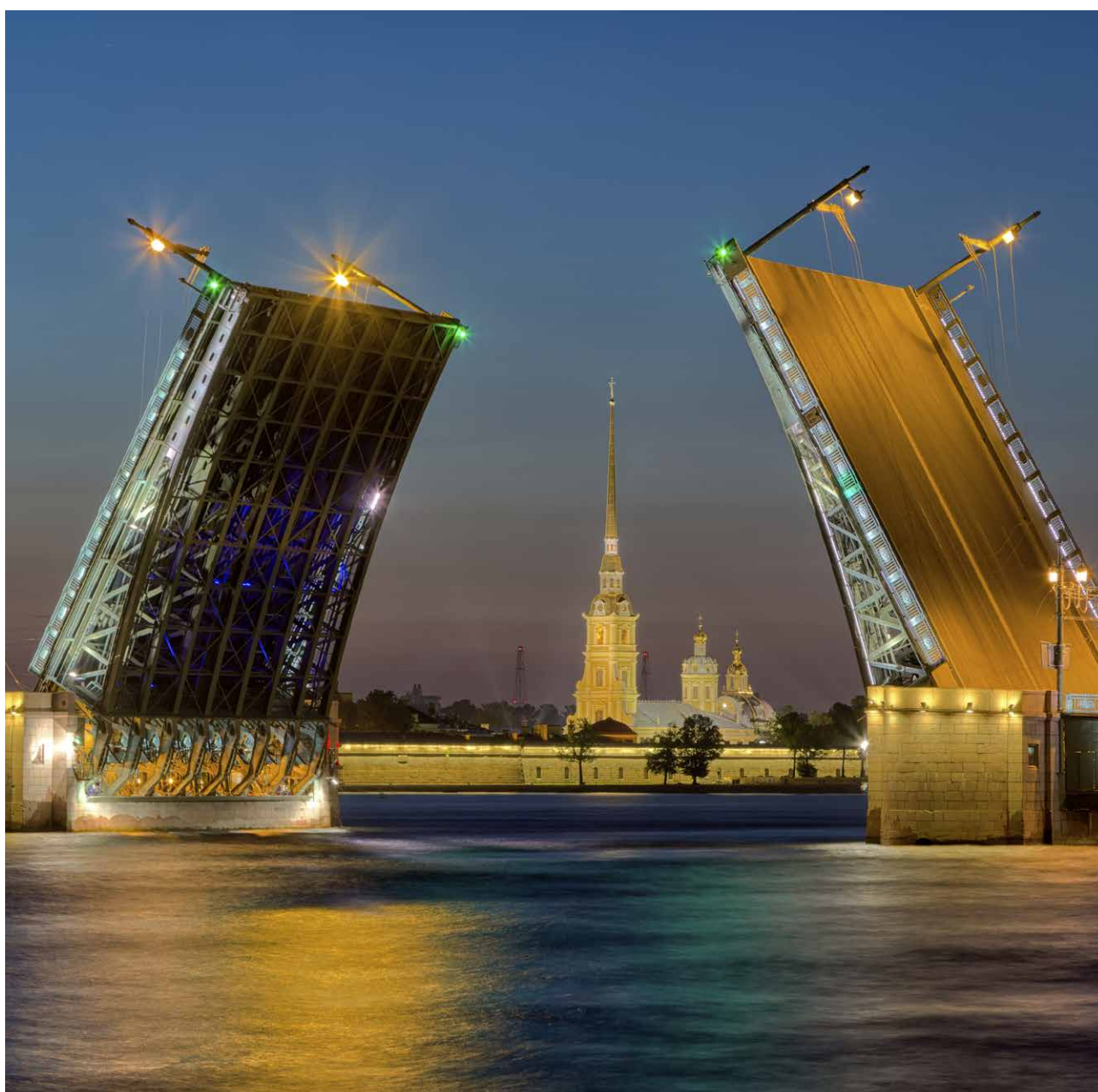
Samme udfald fik en dom i 1963, hvor Fyns Disconto Kasse ikke fik godkendt fradrag for et kontant bidrag på 10.000 kr. til en højskole, som var stiftet af og stod i nær forbindelse med nogle af bankens kunder.

A/S Kjøbenhavns Handelsbank havde for indkomståret 1973 foretaget et fradrag på 5 mio. kr. for ydelse til et i anledning af selskabets 100-års jubilæum oprettet legat, A/S Kjøbenhavns Handelsbanks Studierejselegat. Det fremgik af fundatsen for studierejselegatet, at Handelsbankens generalforsamling havde besluttet at oprette et selvejende legat, som skulle virke for det **"samfundsmæssige**

formål at støtte unge danske mænd og kvinder fortrinsvis knyttet til erhvervslivet til under ophold i udlandet at øge deres sproglige kundskaber samt indleve sig i andre nationers forhold." Østre Landsret fandt, at den ubestemte kreds af personer, som legatet ifølge fundatsen skulle støtte, ikke havde den nære kundemæssige tilknytning til Handelsbanken, som måtte kræves, for at beløbet kunne

anses som en fradragsberettiget drifts- eller reklameomkostning.

De to førstnævnte domme er før særreglen om fradrag for reklameudgifter blev indført, hvorfor fradrag alene blev bedømt ud fra det almindelige driftsomkostningsbegreb.



Senere praksis viser dog, at det er muligt at få fradrag for gaver ud fra et reklame-/imagesynspunkt.

I 1976 ydede en sparekasse i anledning af sit jubilæum gaver på i alt 125.000 kr. til lokale idrætsforeninger. Landskatteretten var af den opfattelse, at gaveydelse havde haft en ikke uvæsentlig betydning for sparekassens status og almindelige omdømme, da mange af foreningernes medlemmer var kunder i banken. Fradrag for gaverne blev godkendt.

---

### ”Gaver kan fratrækkes ud fra et reklamesynspunkt”

---

I 1983 var en bank den glade gave giver af to skulpturer. Den ene i anledning af byens 25-års købstadsjubilæum, og den anden i anledning af bankens 50-års jubilæum. Banken havde et betydeligt kundegrundlag i de to kommuner, som modtog skulpturerne. Skulpturerne var omtalt i årsregnskaberne, og afsløringerne af gaveoverdragelserne havde været fyldigt omtalt i de lokale dagblade. Gaverne havde – ud over den reklamemæssige værdi – også haft stor betydning for bankens status og almindelige omdømme i lokalsamfundet. Landsskatteretten fandt, at der var tale om en fradragsberettiget reklameudgift, der var afholdt for at opretholde bankens almindelige omdømme, og samtidig fremme dens interesser ved at gøre sig kendt og fordelagtigt bemærket. Landsskatteretten lagde vægt på oplysningerne om kunstværkernes opstilling og forsyning med inskription om banken som giver.

I 1984 var der igen en bank, der var i gavehumør. Der var tale om to gaver på hver 100.000 kr., som blev givet til henholdsvis en husholdningsskole og en landbrugsskole. Landsskatteretten fandt, at de to gaver måtte antages at have haft en ikke uvæsentlig betydning for bankens status og almindelige omdømme i lokalområdet, og udgiften til gaverne kunne derfor fratrækkes.

Det ligger i selve begrebet reklame, at udgiften afholdes for at opnå salg af varer eller tjenesteydelser. Reklameudgifter har også til formål at opretholde en virksomheds almindelige omdømme eller fremme dens interesser ved at gøre den kendt og fordelagtigt bemærket. Reklameudgifter skal afholdes over for en ubestemt kreds af kunder

eller potentielle kunder. Vurderingen af, om der er fradrag for udgiften til reklame, sker på grundlag af en konkret vurdering af reklameværdien for virksomheden. Når den konkrete vurdering skal foretages, er det relevant at se på virksomhedens produktmasse, størrelse og kundegrundlag sammenholdt med reklamens målgruppe.

Sponsorbidrag er normalt fradragsberettigede som reklameudgifter, når virksomheden opnår en reklameværdi, som står i rimeligt forhold til det ydede bidrag.

### Løn ved etablering og udvidelse af virksomhed

Fradrag for driftsomkostninger forudsætter, at de er afholdt i en igangværende virksomhed og med henblik på indkomsterhvervelsen. Det betyder, at udgifter i forbindelse med etablering og udvidelse af virksomhed ikke kan fratrækkes som driftsudgifter. Der er tale om anlægsudgifter, der vedrører virksomhedens indkomstgrundlag, og altså ikke den løbende indkomst. Til trods herfor viser en langvarig praksis, at der godkendes fradrag for udgifter afholdt før en virksomheds påbegyndelse, når disse har karakter af sædvanlige driftsomkostninger i en igangværende virksomhed. Eksempler herpå er udgifter til lokaleleje og løn, der afholdes, inden dørene i den nye forretning åbnes.

Men gælder dette også lønudgifter til egne medarbejdere i forbindelse med udvidelse af en eksisterende virksomhed?

Dette spørgsmål har Østre Landsret haft lejlighed til at tage stilling til i sommeren 2016. Der er tale om to domme om bankers fradrag for lønudgifter til egne ansatte afholdt i forbindelse med overtagelse af nødlidende bankaktiviteter fra Finansiell Stabilitet. Østre Landsrets argumentation mv. i de to domme er stort set den samme, hvorfor kun den ene af sagerne omtales i det følgende.

---

### ”Fradrag for løn til egne medarbejdere ved opkøb af virksomhed?”

---

Sagen for Østre Landsret omhandlede fradrag for normale lønudgifter til bankens egne ansatte på i alt 780.000 kr. ud af en samlet lønudgift på 400 mio. kr. Lønudgiften på 780.000 kr. vedrørte hovedsageligt de opgaver, som en række overenskomstmæssigt lønnede kreditmedarbejdere i banken udførte efter overtagelsen af fem bankfilialer, mens en mindre del vedrørte arbejde forud for købsbe-

slutningen. Kreditmedarbejderne havde gennemgået filialernes engagementer, idet købsaftalen gjorde det muligt for banken at tilbagelevere de engagementer, som man efter en nærmere vurdering ikke ønskede at overtage. Samtidig foretog medarbejderne en fremadrettet kreditvurdering af de engagementer/kunder, man valgte at beholde. Processen med at gennemgå og vurdere engagementerne svarede til de arbejdsopgaver, som de pågældende medarbejdere i øvrigt udførte som en del af deres sædvanlige arbejdsopgaver i banken.

SKAT havde nægtet fradrag for lønudgiften med den begrundelse, at købet af filialerne udgjorde en udvidelse af bankens aktiviteter. I Landsskatteretten fik banken godkendt fradrag for lønudgifterne. Skatteministeriet valgte herefter at indbringe sagen for domstolene. Da der var tale om en sag af principiel karakter, blev den henvist til Østre Landsret.

Bankens påstand for Østre Landsret var, at der var fradrag for den omhandlede lønudgift, da den dækkede over sædvanlige arbejdsopgaver, som de pågældende medarbejdere udførte hver dag som led i den almindelige drift af bankvirksomhed. Den kreditvurdering, som medarbejderen

foretog, svarede i enhver henseende til eksempelvis den kreditvurdering, som de samme medarbejdere foretager, når der kommer en ny kunde i banken og i øvrigt foretager i forbindelse med den årlige engagementsgennemgang til brug for regnskabsudarbejdelsen. Endvidere gjorde banken gældende, at nægtelse af fradrag for de omhandlede lønudgifter var udtryk for en markant praksisændring, der ikke kunne gennemføres med tilbagevirkende kraft.

Østre Landsret fandt, at formålet med bankens køb af de fem filialer var en egentlig udvidelse af bankens virksomhed. De afholdte lønudgifter på 780.000 kr. til egne medarbejdere i forbindelse med opkøbet og overtagelsen af de fem filialer var derfor ikke driftsudgifter, som skattemæssigt kunne fratrækkes.

Landsretten tog herefter stilling til, om nægtelsen af fradrag for lønudgifterne udgjorde en så væsentlig praksisændring, at den kun kunne gennemføres med fremtidig virkning.

Østre Landsret fandt, at praksis på området i de år, hvor lønudgifterne blev afholdt, måtte anses for præget af en retsopfattelse, som medførte, at banken med rette havde



haft en forventning om, at lønudgifterne skattemæssigt kunne fratrækkes. Østre Landsret godkendte med den begrundelse fradraget for lønudgifterne.

Skatteministeriet har indbragt dommen for Højesteret, der skal tage stilling til det generelle spørgsmål om fradrag for lønudgifterne. Hvis Højesteret måtte komme til samme resultat som Østre Landsret, at der ikke er fradrag for sådanne lønudgifter, skal Højesteret endvidere tage stilling til, om fradragsnægtelse kun kan ske med fremadrettet virkning.

### **Bonus ved salg af virksomhed**

Bonus til medarbejdere er en fradragsberettiget driftsudgift på linje med løn, forudsat at udgiften vedrører virksomhedens drift.

En lang række afgørelser og domme har taget stilling til, om bonus til direktører eller andre medarbejdere i forbindelse med salg af den virksomhed, som de er ansat i, er en fradragsberettiget driftsomkostning.

I 2009 nåede en sådan sag til Højesteret. Der var indgået en bonusaftale mellem to direktører og arbejdsgiveren om, at direktørerne fik en bonus, hvis selskabet blev solgt. Bonusbeløbets størrelse afhang af salgsprisen for selskabet. Højesteret fandt, at bonusaftalen havde til formål at betale de to direktører for at udføre arbejde i forbindelse med salgsbestræbelserne. Aftalen skulle endvidere sikre, at direktørerne fortsat var ansat, indtil selskabet var solgt. Højesteret fandt, at bonusaftalens formål var at opnå den højst mulige salgspris for selskabet. Den udbetalte bonus havde derfor ikke den fornødne tilknytning til selskabets løbende indkomsterhvervelse og var derfor ikke fradragsberettiget som en driftsomkostning.

---

### **”Direktørbonus ved salg af virksomhed er ikke en driftsomkostning”**

---

Andre domme har fået samme udfald, også selv om betalingen skete til andre medarbejdere end direktøren. Fradrag er altså udelukket i sådanne sager om salg af virksomhed, og det gælder uanset om udbetalingen af bonus sker kontant eller eksempelvis i form af en pensionsindbetaling for den pågældende medarbejder. Nævnes kan en sag for Østre Landsret, hvor et selskab blev nægtet fradrag

for en pensionsindbetaling til direktøren, da vederlaget var ydet for hans arbejde i forbindelse med salg af et datterselskab. Arbejdsgivers fradrag for pensionsindbetalinger afhænger nemlig af, om der ville have været fradragsret, hvis beløbet var blevet udbetalt som løn.

### **Det var kattens!**

Har en virksomhed afholdt en udgift, vil det for virksomheden altid være udgangspunktet, at ikke alene er udgiften afholdt af hensyn til driften, men den bør selvfølgelig også skattemæssigt kunne fratrækkes.

Der er intet i skatteretten, der er selvfølgelig, og helt naturligt har driftsomkostningsspørgsmålet altid haft en central rolle, når SKAT banker på døren hos de danske virksomheder.

Somme tider må virksomhedsejeren helt til Højesteret for at få anerkendt en udgift som en fradragsberettiget driftsomkostning. En hyggelig lille sag drejede sig om en fåreavlens udgift til kattefoder på 3.442 kr., som SKAT havde nægtet fradrag for.

Foder til kæledyr er udpræget en udgift af privat karakter, og sagen kunne derfor minde om de sager, hvor fotomodeller, skuespillere og andet godtfolk har påstået fradrag for udgifter til større bryster, pænere gebis og andre kosmetiske tiltag.

---

### **”Fradrag for foder til kæledyr?”**

---

På den lille landejendom med fårehold var der typisk omkring 15 katte, men desværre også en masse mus og ikke mindst rotter. For at opretholde bestanden af katte fodrede fåreavleren dem, og kattenes funktion var rottebekæmpelse. Brug af rottegift kunne skade fårene og ikke mindst de små lam. Fåreavleren talte med kattene, som han gjorde med alle sine andre dyr, men han kunne ikke komme tæt på dem, idet kattene ikke var tamme. Kattene opholdt sig aldrig i stuehuset. Højesteret fandt, at kattene havde en sådan relevant funktion, at der var fradragsret for udgifterne til kattefoder.

Højesteret havde sans for, at det gælder om at se det små i det store og det store i det små!

# Gaver – et udslag af gavmildhed

**Gaver defineres traditionelt som en hel eller delvis vederlagsfri formuefordel, der bliver givet som udslag af gavmildhed. En gave kan antage mange former, lige fra et kontant pengebeløb til overdragelse af en virksomhed. Ved overdragelse af aktiver i form af fast ejendom, aktier mv. mellem interesseforbundne parter, vil der være givet en gave, såfremt modtageren ikke betaler handelsværdien for aktivet. Artiklens fokus er rettet mod den afgiftspligtige personkreds, hvilket primært vil sige gaver fra forældre til børn.**

## Arve- og gaveafgiftens historie – kort fortalt

I 1903 blev arveafgift opkrævet med hjemmel i to forordninger fra henholdsvis 1792 og 1861. Gaver var indkomstskattepligtige.

I 1908 fik vi den første egentlige arveafgiftslov. Ifølge bemærkningerne til lovforslaget indbragte arveafgiften et årligt provenu på 1,3 mio. kr., og dette provenu var: "lidet betydeligt, naar det sammenlignes med, hvad tilsvarende Afgifter indbringer i andre Lande, sammenholdt med Befolkningens mængde her og i de paagældende fremmede stater, og selv om man tager Befolkningens forskellige Velstand i Betragtning." De danske arveafgiftsregler indbragte 0,50 kr. pr. indbygger, mens tallene for henholdsvis Storbritannien, Frankrig og Holland udgjorde 8,04 kr., 3,64 kr. og 3,40 kr. pr. indbygger.

Man ønskede – også dengang – et øget provenu i statskassen og indførte blandt andet fire afgiftsklasser (A-D), hvor den laveste afgift omfattede arv til ægtefælle og afkom (klasse A). Det blev overvejet, om der skulle indføres afgiftspligt for gaver. Man fandt dog, at et sådant vidtgående regelsæt ville medføre en række praktiske ulemper med hensyn til opkrævningen. Man indskrænkede sig derfor til kun at udvide afgiftspligten til overdragelser, der kunne have til formål at omgå afgiftspligten.

I 1922 blev arveloven ændret radikalt på en række punkter. På arveafgiftsområdet bibeholdt man afgiftsklasserne A-D, men der blev indført en egentlig progressiv afgiftsskala inden for den enkelte afgiftsklasse. Gaver til ægtefæller, afkom, forældre og bedsteforældre blev gaveafgiftspligtige. Årsagen hertil var den stigende indkomstskat, hvilket betød, at skatten af gaver var højere end afgiften af arv. Gaver til andre forblev skattepligtige.

---

## "Riget fattes penge"

---

I 1933 indførte man en midlertidig afgift på 50 % for afgiftsklasserne B-D. Den midlertidige afgift skulle kun gælde frem til og med den 31. oktober 1936, men den bestod fortsat efter Anden Verdenskrig. I 1947 blev afgiftssatserne generelt forhøjet. Marginalsatserne, som gjaldt for arv over 1 mio. kr., udgjorde nu 20 %, 45 %, 55 % og 70 %. Endnu en forhøjelse i 1972 bragte satserne i klasse A og B op på 32 % og 80 %. Klasse C og D blev slået sammen, og marginalsatsen udgjorde 90 %. Konfiskationsgrænsen var næsten nået!

Først i 1995 blev gave- og arveafgiftsloven fra 1922 ophævet, og i stedet fik vi den nugældende boafgiftslov, der omfatter såvel arv som gaver. De væsentligste nyskabelser i loven var:

- Afgiftsfrihed for arv og gaver mellem ægtefæller
- En boafgift beregnet af den samlede bomasse i stedet for de enkelte arvelodder
- En boafgiftssats på 15 % af arv, der tilfalder afdødes afkom, forældre m.fl.
- En tillægsboafgift på 25 % af arv til andre end afdødes afkom, forældre m.fl., hvorefter den reelle boafgift til disse udgør 36,25 %
- En gaveafgift på 15 % af gaver til afkom, samlever og forældre.

## Gaveafgift – personkredsen

Gaver mellem ægtefæller, der ikke er fraseparerede, er skatte- og afgiftsfri. Der skal oprettes en skriftlig aftale mellem ægtefællerne om den konkrete gaveoverdragelse – kaldet en ægtepagt. Oprettelse af en gaveægtepagt og tinglysning af denne er en gyldighedsbetingelse. Undlader man tinglysning, kan såvel giverægtefællen som dennes kreditorer kræve gaven tilbageført til giver.

Gaveafgift betales af gaver til gavegivers:

- Afkom, stedbørn og deres afkom, herunder adoptivbørn
- Afdødt barns eller stedbarns længstlevende ægtefælle
- Forældre
- Personer, der har haft fælles bopæl med gavegiver i de sidste 2 år før modtagelsen af gaven, og personer, der tidligere har haft fælles bopæl med gavegiver i en sammenhængende periode på mindst 2 år, når den

- fælles bopæl alene er ophørt på grund af institutionsanbringelse, herunder i en ældrebolig
- Plejebørn, der har haft bopæl hos gavgiver i en sammenhængende periode på mindst 5 år, når opholdet er begyndt, inden plejebarnet fyldte 15 år, og højst en af plejebarnets forældre har haft bopæl hos gavgiver sammen med plejebarnet
  - Stedforældre og bedsteforældre.

Gaver til andre end de ovennævnte er skattepligtige, medmindre der er tale om skattefri lejlighedsgaver og lignende. Det betyder eksempelvis, at gaver mellem søskende er skattepligtige.

---

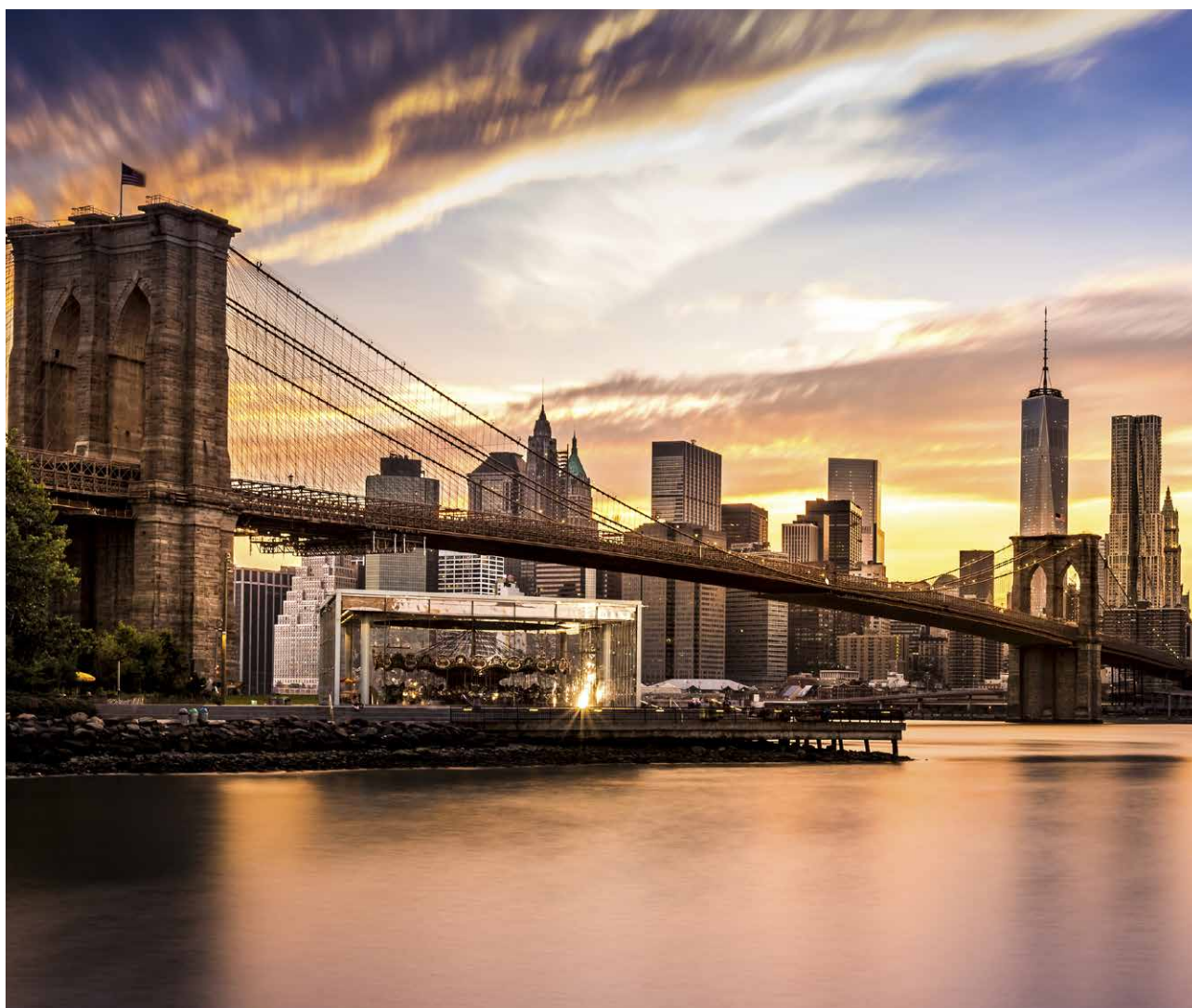
### ”Gaver mellem søskende er skattepligtige”

---

Arveforskud anses skatte- og afgiftsmæssigt for en gave, og der skal derfor betales skat eller afgift på det tidspunkt, hvor arveforskuddet ydes.

#### **De årlige skattefri gaver til børn m.fl.**

Gaver til børn betyder, at der skal betales gaveafgift, medmindre der er tale om en skattefri lejlighedsgave, eller årets gaver til barnet ikke overstiger den skattefri bund-



grænse. Reglerne om gaveafgift gælder, uanset om gaven ydes i form af kontanter eller et aktiv, såsom fast ejendom eller aktier.

Der skal ikke betales gaveafgift, hvis årets gaver til den enkelte person ikke overstiger 62.900 kr. (2017), når gaven gives til børn, børnebørn, forældre mfl. – den personkreds, der er omfattet af gaveafgiftsreglerne.

For gaver til svigerbørn gælder en skattefri bundgrænse på 22.000 kr. (2017). Udgør årets gave et større beløb, er det overskydende beløb skattepligtigt.

---

### **”Ægtefæller er selvstændige gavegivere”**

---

Ægtefæller anses for to selvstændige gavegivere. Dette gælder, uanset om gaven gives af midler, der er særeje eller fælleseje. Ved fælleseje skal gaven dog være overført fra giverens bodel. Det betyder eksempelvis, at hvis gaven består i en post aktier, der ejes af faderen, er der ved overdragelse af disse til en søn kun ét skattefrit bundfradrag





på 62.900 kr. (2017), selv om forældrene har formuefællesskab.

Forældre kan hver især give en gave 62.900 kr. (2017) årligt til det enkelte barn, uden at der skal betales gaveafgift. En svigersøn har derfor også mulighed for at få en årlig afgiftsfri gave på 44.000 kr. (2017). Hvert barnebarn kan fra bedsteforældrene på eksempelvis moderens side årligt modtage 125.800 kr. (2017), uden at der skal betales gaveafgift. Så størrelsen af årets mulige afgiftsfrie gaver afhænger af formuens størrelse og antallet af børn, børnebørn osv.!

Overstiger årets gaver fra den enkelte gavegiver til den enkelte gavemodtager de anførte beløbsgrænser, skal der betales en afgift på 15 % af det overskydende beløb. Afgiften på gaver til stedforældre og bedsteforældre udgør dog 36,25 %. Gaver til svigerbørn ud over grænsen på 22.000 kr. (2017) er skattepligtige.

### Rentefri lån

Når den årlige afgiftsfri gave ikke slår til, opstår der ofte et spørgsmål om, hvorvidt forældrene kan yde børnene et rentefrit lån. Anfordringslån har ingen skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser.

Et anfordringslån er et lån, der kan opsiges helt eller delvist af kreditor eller debitor med en kort frist på højst 14 dage. Låntager er forpligtet til at betale gælden, så snart långiver forlanger det, og berettiget til at betale til enhver tid.

Selv om et rentefrit anfordringslån fra forældre til børn betyder, at barnet opnår en rentefordel, skal der ikke ske beskatning af den opnåede fordel.

Det er ikke et krav, at der oprettes et lånedokument i form af et gældsbrief, men da låneforholdet skal kunne dokumenteres over for SKAT, ligesom det skal kunne dokumenteres, at lånet sker på anfordringsvilkår, tilrådes dette.

---

### ”Kan gældsbriefet afvikles med årlige gaver?”

---

Det er set i praksis, at et anfordringsgældsbrief afvikles ved, at forældrene hvert år eftergiver et beløb svarende til

den årlige afgiftsfri beløbsgrænse for gaver. Her er der to ”fælder”, man skal være opmærksom på. For det første skal der være tale om en gæld til såvel fader som moder, for at der gælder to skattefrie bundgrænser. For det andet må det ikke være aftalt, at gældsbriefet årligt nedskrives med et beløb svarende til den afgiftsfrie bundgrænse for gaver. Er dette tilfældet, kunne SKAT med rette have den opfattelse, at der var givet en gave på hele lånebeløbet på det tidspunkt, hvor lånet blev ydet. Det anbefales derfor, at en eventuel afvikling af gældsbriefet med gaver fra forældrene sker ved, at der overføres en pengegave til barnet, som herefter kan vælge at bruge disse penge til afdrag på lånet.

### Gavegældsbriefe

Er gavegældsbriefe en farbar vej, hvis man ønsker at udnytte den årlige afgiftsfrie bundgrænse for gaver til børn og børnebørn m.fl.?

---

### ”Kan gavegældsbriefe nedsætte boafgiften?”

---

I stedet for årligt at give børn og børnebørn et kontant beløb svarende til den afgiftsfrie bundgrænse på 62.900 kr. (2017) er det set, at forældrene hvert år udsteder et gældsbrief til børnene på beløbet. Formålet med transaktionen er, at der til sin tid kan spares boafgift af de udstedte gældsbriefe, der bliver indfriet ved givers død, idet indfrielsen nedsætter dødsboets formue med en mindre boafgift til følge. Denne fremgangsmåde godkendes ikke. Den manglende pengestrøm medfører, at der ikke reelt er en gæld til børn og børnebørn, og gældsbriefene fragår derfor ikke, når der skal beregnes boafgift.

Det kan ikke tilrådes, at man i stedet giver en kontant gave til et barn på 62.900 kr. (2017), som barnet herefter udlåner til gavegiver mod udstedelse af et gældsbrief på beløbet.

### Overdragelse af skatterelevante aktiver til børn

Overdragelse af aktiver til børn skal ske til handelsværdien. Betaler barnet ikke handelsværdien for aktivet, er der givet en gave. Overdragelse af skatterelevante aktiver til børnene udløser endvidere avancebeskatning hos forældrene, medmindre overdragelsen sker efter de såkaldte successionsregler.

## Succession

Successionsreglerne kan blandt andet anvendes ved overdragelse til børn og børnebørn.

Ovedragelse af et skatterelevant aktiv med succession fra forældre til børn betyder, at barnet overtager udskudte skatter. Som kompensation for at overtage de udskudte skatter giver forældrene derfor barnet en gave. Gaven er principielt afgiftspligtig, men der skal kun betales afgift, hvis gaven er større end den skattemæssige passivpost.

De udskudte skatter udgør altså en del af finansieringen af aktivet.

Successionen betyder, at gavemodtager overtager gavegivers anskaffelsessum for aktivet.

Parterne skal være enige om, at der skal ske overdragelse med succession, og dette valg skal meddeles SKAT senest i forbindelse med rettidig indsendelse af gavegivers selvangivelse for det år, hvor overdragelsen har fundet sted.

Succession kan som udgangspunkt ske i alle skatterelevante aktiver, hvor der ved et normalt salg ville konstateres en skattepligtig fortjeneste. Der kan dog ikke succederes i ejendomme, der anvendes til udlejning, bortset fra land- og skovbrug.



Der kan normalt ske succession ved overdragelse af aktier – dog ikke aktier i visse investeringselskaber – hvis den enkelte overdragelse udgør mindst 1 % af kapitalen i det pågældende selskab. Der kan dog ikke succederes i aktier i selskaber, der i væsentligt omfang driver pengekankvirk-somhed. Ved pengekankvirk-somhed forstås ejendoms-udlejning og besiddelse af kontanter og værdipapirer. Væsentligheden måles på, om mindst 50 % af selskabets indtægter eller balancesum stammer fra pengekankvirk-somhed.

#### Passivposter ved succession

Den nye ejer overtager den hidtidige ejers skattebyrde på de aktiver, der overdrages med succession. Som kompen-sation for denne latente skatteforpligtelse opnås der en såkaldt passivpost. Passivposten nedsætter den afgifts-pligtige værdi af en gave, der er ydet i forbindelse med overdragelsen af aktivet.

Den lovbestemte passivpost udgør 30 % af den skatteplig-tige fortjeneste, der ville være fremkommet, hvis den hidti-dige ejer havde solgt aktivet uden succession. Passivposten er dog kun 22 % ved overdragelse af aktier. Passivposten udgør således cirka halvdelen af den skat, der ville være blevet udløst, hvis overdragelsen var sket uden succession.

#### Beregning af passivpost og gavens størrelse

Forudsætninger:

- Far overdrager en aktiepost til sønnen i 2017
- Handelsværdien er opgjort til 750.000 kr.
- Et salg af aktierne ville udløse en skattepligtig fortjeneste på 600.000 kr.
- Handelsværdien berigtiges ved en gave på 294.900 kr. og kontantbetaling af de resterende 455.100 kr.
- Der er ikke ydet andre gaver fra far til søn i 2017
- Gaveafgiften betales af faderen

Passivposten kan beregnes til 132.000 kr. (22 % af 600.000 kr.)

Gaveafgiften beregnes således:

Gave	294.900 kr.
Passivpost	- 132.000 kr.
Skattefri bundgrænse	- 62.900 kr.
Afgiftsgrundlag	100.000 kr.
Gaveafgift 15 %	15.000 kr.

I stedet for den lovbestemte passivpost, der beregnes med de faste procenter på 22 % og 30 %, kan parterne vælge at kursfastsætte den skatteforpligtelse (udskudte skat), der overtages af den nye ejer. Kursfastsættelsen skal fremgå af overdragelsesaftalen, idet den bliver en del af berigtigelsen af købesummen. Der gælder ikke særlige regler for denne kursfastsættelse, men den kan ikke fastsættes til pari, da den udskudte skat alt andet lige ikke er en aktuel skat på overdragelsestidspunktet. Kursfastsættelsen kan ændres af SKAT, hvis kursen afviger fra "handelsværdien".

#### Gaver mellem ugifte samlevende

Gaver mellem ugifte samlevende, der har haft fælles bopæl i to år før gaven gives, er omfattet af gaveafgiftsreglerne, og afgiften udgør 15 % af den del af årets gaver, der overstiger 62.900 kr. (2017).

Lejlighedsgaver af traditionelt præg, som eksempelvis gaver til fødselsdag og jul er efter praksis ikke omfattet af afgiftspligten, hvis der er tale om gaver af mindre omfang. Der er ikke nogen beløbsgrænse for, hvad der skal forstås ved "mindre omfang". Skatte- og afgiftsfrihed for lejlig-hedsgaver gælder generelt, og altså ikke kun for ugifte samlevende. Fra praksis kan nævnes nogle afgørelser til illustration af, hvad der skal forstås ved "mindre omfang".

#### "Hvad er passende lejlighedsgaver?"

En sag for Landsskatteretten omhandlede en frøken, som i december 1956 havde fået foræret et fjernsyn til en værdi af 1.820 kr. af syv niecer og nevøer. Der var tale om en julegave og fødselsdagsgave for to år, herunder gaven ved frøkenens 80 års fødselsdag. Henset til, at der var tale om en tingsgave, som trådte i stedet for gaver ved flere lejlig-heder, og antallet af givere, fandt Landsskatteretten, at fjernsynet kunne betragtes som en skattefri lejlighedsgave.

En kontant konfirmationsgave på 400 kr. fra far til søn i 1958 blev godkendt som en lejlighedsgave.

I 1958 havde en moster givet en bryllupsgave i form af et kontant beløb på 5.000 kr. til nevøen. Denne gave anså Landsskatteretten for skattepligtig.

Et brudepar fik i 1984 hver en kontant bryllupsgave på 50.000 kr. fra gommens far. Disse gaver kunne Landsskat-

teretten ikke acceptere som skatte- og afgiftsfri bryllups-gaver.

I 1995 udtalte den daværende skatteminister Carsten Koch, at der ved lejlighedsgaver mellem familiemedlemmer kunne henses til den praksis, der gælder for skattefrie jule-gaver fra arbejdsgiver. I 2017 er grænsen for skattefrihed for årets julegave 800 kr.!

Nyere praksis på området er sparsom, hvilket måske kan tilskrives størrelsen af den årlige skatte- og afgiftsfri bundgrænse for gaver til børn, børnebørn og svigerbørn. Det skal dog anføres, at årets gaver skal sammenlægges, hvis gaven ikke kan betegnes som en lejlighedsgave, da det er årets samlede gaver fra giver til modtager, der er afgørende for, om der skal betales afgift. Andre forklaringer på den sparsomme nyere praksis er der ganske givet også.

En enkelt nyere dom har dog taget stilling til køb af en bil, der blev foræret til samleveren. Giveren endte med at betale 400.000 kr. af den samlede købesum på 1,2 mio. kr. Østre Landsret godkendte ikke, at der var tale om en afgiftsfri lejlighedsgave. Nævnes skal, at parret i det omhandlede år havde et privatforbrug på mere end 10 mio. kr., en pæn indkomst og formue, men disse kendsgeringer har ingen betydning, når det skal bedømmes, om der er tale om en lejlighedsgave af "mindre omfang".

#### Kompensationsbeløb ved ophævelse af samliv

Ved ophør af et flerårigt, fast samlivsforhold kan en part tillægges et kompensationsbeløb. Parten skal gennem deltagelse i parternes fælles udgifter – eller på anden måde – i væsentlig grad have bidraget til, at den anden part har kunnet skabe eller bevare en ikke ubetydelig formue. Størrelsen af det beløb, der kan tillægges den anden part, fastsættes skønsmæssigt under hensyntagen til blandt andet samlivets varighed og parternes økonomiske forhold ved samlivets ophør.

Såfremt den ene part har et retligt krav på et kompensationsbeløb af en given størrelse, er dette efter praksis skattefrit. Ofte aftaler parterne selv kompensationsbeløbet, og det fremgår af domspraksis, at det langt fra altid accepteres, at der er tale om et skattefrit beløb.

Højesteret afsagde i 1986 en dom, hvor en kvinde modtog 130.000 kr. i forbindelse med ophævelse af et 15-årigt

samliv, der sluttede i 1976. Manden havde aktiver herudover for 225.000 kr. Under samlivet havde kvinden ydet en væsentlig ulønnet arbejdsindsats i mandens virksomhed, samtidig med at hun havde passet hjemmet og de ni børn. Højesteret fandt, at der ikke var grundlag for gavebeskatning eller beskatning af arbejdsvederlag. Beløbet kunne anses for et skattefrit kompensationsbeløb henset til, at hun i betydeligt omfang havde bidraget til skabelsen af mandens formue, ligesom beløbet var ydet for at sætte hende i stand til at opretholde et hjem for hende og de ni børn.

I en anden næsten samtidig sag for Højesteret modtog den kvindelige part en godtgørelse på 25.000 kr. ved ophævelse af samlivet efter tre år. Her fandt Højesteret med stemmerne 4-3, at kvinden skulle beskattes af beløbet.

---

### "Gaver efter samlivsophør er skattepligtige"

---

En tredje sag af denne type nåede Højesteret i 2010. Parret havde boet sammen i perioden 1993-2003. Kvinden flyttede fra den fælles bolig sammen med de to børn og tog ophold hos forældrene. Manden havde en formue i størrelsesordenen 160 mio. kr. Seks måneder efter samlivsophævelsen meddelte manden i en e-mail, at han ønskede at sikre hende og de to fælles børn en økonomisk rimelig tilværelse, og han overførte derfor samme dag 6 mio. kr. til hendes konto. I mailen var anført, at hun skulle betale en gaveafgift på 15 % af beløbet. Der blev indsendt gaveanmeldelse. SKAT var imidlertid af den opfattelse, at der skulle betales skat af beløbet, da giver og modtager ikke var samlevende på gavetidspunktet. Kvindens påstand for Højesteret var, at beløbet på de 6 mio. kr. var et skattefrit kompensationsbeløb ydet i forbindelse med samlivsophævelsen. Højesteret fandt imidlertid, at der var tale om en gave i overensstemmelse med parternes oprindelige opfattelse ved indgivelse af gaveanmeldelse. Højesteret var også af den opfattelse, at gaven var givet på et tidspunkt, hvor parterne ikke længere havde fælles bopæl, hvorfor gaven ikke var omfattet af gaveafgiftsreglerne, men var skattepligtig.

#### Gaver over landegrænserne

Reglerne om gaveafgift gælder, hvis enten giver eller modtager er bosat i Danmark. Det betyder, at hvis en far



eksempelvis er bosat i Portugal og giver en gave til sønnen, der er bosat i Danmark, skal der betales dansk gaveafgift.

Hvis såvel gavegiver som gavemodtager er bosat uden for Danmark, skal der kun betales dansk gaveafgift, hvis gaven består af en fast ejendom beliggende i Danmark eller formue knyttet til et fast driftssted i Danmark.

Betalt gaveafgift i udlandet kan nedsætte den beregnede danske gaveafgift.

Danmark har med nogle få lande indgået en overenskomst, der tager stilling til fordelingen af beskatningsretten til arv og gave.

---

### ”Ingen dansk afgift af kontant arv, når dødsboet skiftes i udlandet”

---

Danmark har ikke intern hjemmel til at opkræve boafgift af boer, der ikke er undergivet skifte i Danmark. Der skal med andre ord ikke betales dansk boafgift af en kontant arv fra en far, hvor boet ikke skiftes i Danmark, hvorimod gaver fra far til søn i samme situation skal gaveafgiftsberigtiges. Indgår der i boet fast ejendom eller virksomhed med fast driftssted i Danmark, er disse aktiver dog omfattet af dansk boafgift.

#### Gaveanmeldelse

Gaveafgiftspligten indtræder ved modtagelsen af gaven. Senest den 1. maj i året efter, at gaven er modtaget, skal der for gaveafgiftspligtige gaver indgives en gaveanmeldelse til SKAT. En blanket til formålet findes på [www.skat.dk](http://www.skat.dk). Der er to blanketter – denne ene gælder kontantgaver (blanket 07.016) og den anden andre gaver (07.060).

SKAT kan ændre den værdiansættelse af gaven, der er anført på blanket 07.060. En ændring heraf skal ske inden for en frist på 6 måneder. Fristen løber dog først fra det tidspunkt, hvor SKAT har modtaget eventuelle yderligere oplysninger, der måtte være nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen. En eventuel ændret værdiansættelse skal foreligges for gavegiver og gavemodtager, inden endelig afgørelse træffes.

Gaveafgiften skal betales samtidig med indsendelse af gaveanmeldelsen, og dette gælder også selv om gaveanmeldelsen vælges indsendt før den 1. maj.

Vælger eksempelvis forældre at betale gaveafgiften, er der i princippet givet yderligere en gave til barnet, men denne gave er afgiftsfri. Så derfor bør giver altid betale gaveafgiften.

#### Holder de gode råd?

En artikel om at spare gave- og boafgift indeholdt blandt andet følgende gode råd:

- Sæt gaveafgiften ned til 13 %
- Giv et rentefrit lån
- Udnyt familien som mellemmand
- Forær penge væk uden at have nogen.

Det første gode råd kan alle tilslutte sig. Det går nemlig ud på, at gavegiver betaler gaveafgiften på de 15 %. En sådan gave er nemlig ikke afgiftspligtig. Derfor bør giver altid betale afgiften, og i stedet formindske gaven, hvis han synes, at gaven bliver større end ønsket.

De øvrige råd kan måske til dels bruges til at spare afgift, men som det fremgår af nærværende artikel, er der ikke frit spil. Dispositioner af en sådan art skal altid udføres med rettidig omhu!

Den tidligere gave- og arveafgiftslov indeholdt en bestemmelse om, at der skulle betales afgift af de overdragelser, som personer foretog til undgåelse af afgiftspligt i henhold til loven. Denne bestemmelse blev ikke indsat i boafgiftsloven i 1995. Det var heller ikke nødvendigt. Til tider har det været drøftet, om der i intern dansk ret skulle indføres en generel omgåelsesklausul. Det er ikke sket, og begrundelsen herfor har været, at det var unødvendigt, fordi de danske domstole ved en ikke-formalistisk fortolkningsstil kommer til de samme resultater, som en generel omgåelsesklausul alt andet lige ville føre til.



# Moms i den gode sags tjeneste

**Mange virksomheder står ofte i den situation, at indkøbte eller fremstillede varer ikke kan sælges. Nogle varer er ikke længere tidssvarende, mens andre varer nærmer sig sidste anvendelsesdato. I denne situation vælger nogle virksomheder at destruere varerne, mens andre handler med hjertet. Handles der med hjertet og udvises gavmildhed, kan det få u hensigtsmæssige konsekvenser i relation til momsen.**

## Udtagningsmoms

I momsloven er der hjemmel til at opkræve moms i en række tilfælde, hvor der ikke sker et salg, men hvor varerne udtages til formål, som er virksomheden uvedkommende. Bestemmelsen fastslår, at udtagning af varer skal sidestilles med levering mod vederlag og dermed behandles som andre momspligtige transaktioner.

Formålet med udtagningsbestemmelsen er at sikre, at momsregistrerede virksomheder ikke opnår uberettigede fordele som følge af deres fradragsret for købsmomsen. Der skal betales udtagningsmoms, når en vare, der er bestemt for virksomheden, anvendes til indehaverens eller personalets private brug eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, når momsen af købet er fratrukket helt eller delvist.

Udlevering af vareprøver og reklameartikler, når disse har en værdi på mindre end 100 kr. eksklusive moms, er dog ikke udtagning i momslovens forstand. Som eksempler på reklameartikler (med logo) kan nævnes lommeregner, kuglepenne, T-shirts osv. Vareprøver kan være almindelige eksemplarer af varen eller en særlig udgave i mindre format. Prøverne vil normalt blive udleveret som led i hvervning af nye kunder, optagelse af ordrer eller introduktion af nye produkter.

---

## ”Udtagningsmomsen udgør 20 % af varens kostpris”

---

I efteråret 2015 udtalte SKAT på baggrund af flere konkrete henvendelser, at virksomheder (fødevareproducenter, fødevaregrossister og supermarkeder m.fl.), som udleverer overskudsvarer til forskellige indsamlingsorganisationer, skal betale udtagningsmoms. SKAT sagde med andre ord, at når en virksomhed har trukket momsen fra på indkøb

af fødevarer til videresalg, skal der betales udtagningsmoms, hvis varen foræres væk. Det betyder, at når en virksomhed eksempelvis vil forære fødevarer væk, som har kostet 10.000 kr. inklusive moms, koster det virksomheden 2.000 kr. i udtagningsmoms – også selv om varerne ikke længere er 10.000 kr. værd.

SKAT anførte dog, at såfremt der bliver betalt et vederlag for udleveringen, gælder udtagningsreglerne ikke. Udlevering af overskudsvarer mod betaling af et vederlag (tilmed en symbolsk pris) er ikke omfattet af reglerne om udtagningsmoms. Dermed kan fødevareproducenter, fødevaregrossister og supermarkeder mfl., som udleverer overskudsvarer til indsamlingsorganisationer mod betaling af eksempelvis en enhedspris pr. kg/ton, anvende denne betaling som momsgrundlag.

---

## ”Opkræv altid et symbolsk beløb i den gode sags tjeneste”

---

I sommeren 2016 var en sådan sag forelagt Skatterådet. Der var tale om en virksomhed, som solgte nonfood-produkter, og nogle af disse produkter havde det ikke været muligt at sælge trods betydelige prisreduktioner. Virksomheden påtænkte derfor enten at forære produkterne til diverse organisationer eller sælge produkterne til en symbolsk pris. Skatterådet udtalte i overensstemmelse med SKATs udmelding, at gav man produkterne væk, så gjaldt udtagningsreglerne. Skatterådet anførte dog også, at virksomheden kunne nøjes med at opkræve en symbolsk pris i forbindelse med udleveringen og dermed anvende den opnåede ”salgspris” som momsgrundlag.

## Undgå udtagningsmoms

SKAT og Skatterådets klare udmelding om udlevering af overskudsvarer mv. betyder, at vil man undgå at betale mere i moms, end varerne, der udleveres reelt er værd, skal varerne sælges og ikke udleveres vederlagsfrit. Så længe salget sker til en ikke-interesseforbunden part, kan den opnåede salgspris anvendes som momsgrundlag og dermed sikre, at der ikke skal betales udtagningsmoms.

# Leasing af personbiler – moms og skat

**Mange virksomheder vælger i dag at lease personbiler til hel eller delvis erhvervsmæssig brug i stedet for at købe bilerne. Der findes en række leasingformer med forskellige skatte-, moms- og afgiftsmæssige konsekvenser for virksomheden og den medarbejder, der eventuelt får stillet bilen til rådighed.**

## Momsfradrag ved leasing

En virksomhed har normalt ikke momsfradrag for omkostninger til anskaffelse og drift af personbiler, heller ikke selv om bilerne udelukkende anvendes erhvervsmæssigt.

Når en virksomhed leaser en personbil, kan virksomheden dog opnå et særligt momsfradrag for de løbende leasingydelser. Det er en betingelse for momsfradraget, at bilen leases i en sammenhængende periode på mindst seks måneder, og at mindst 10 % af den årlige kørsel vedrører virksomhedens momspligtige aktiviteter. Den resterende kørsel kan eksempelvis være privat kørsel for den medarbejder, der får stillet bilen til rådighed. Det særlige momsfradrag beregnes på baggrund af bilens registreringsafgift og fremgår af fakturaerne fra leasingselskabet.

Såfremt det beregnede momsfradrag er lavere end momsen på de løbende leasingydelser, kan virksomheden alene opnå dette særlige momsfradrag. Hvis det beregnede momsfradrag derimod er højere end momsen på de løbende leasingydelser, har virksomheden endvidere fradrag for den del af momsen af en eventuel ekstraordinær førstegangsydelse, svarende til forskellen mellem momsen på de løbende leasingydelser og det beregnede momsfradrag, dog aldrig mere end selve momsen af den ekstraordinære førstegangsydelse.

En grundlæggende betingelse for at kunne opnå momsfradrag ved leasing af personbiler er, at der er tale om et reelt leasingforhold, hvor leasingselskabet både er den formelle og reelle ejer af bilen. En leasingaftale med uopsigelighed og pligt for leasingtager til at købe bilen ved leasingaftalens udløb kan således betragtes som køb på afbetaling. Det betyder, at leasingtager ikke kan opnå momsfradrag for momsen af leasingydelserne, hvilket SKAT erfaringsmæssigt har stor fokus på. En leasingtagers forkøbsret på almindelige markedsvilkår betyder ikke, at der er tale om køb på afbetaling.

## Flexleasing

Ved flexleasing forstås leasing af en bil, der er erhvervet af et leasingselskab uden betaling af registreringsafgift. Leasingselskaber, der udlejer biler for en tidsbegrænset periode, kan således nøjes med at betale registreringsafgift for den aftalte leasingperiode.

Registreringsafgift opkræves forud for hele kontraktperioden. Registreringsafgiften udgør 2 % af den almindeligt beregnede registreringsafgift i de første tre måneder og herefter 1 % pr. måned i de følgende 33 måneder regnet fra første indregistrering. Når bilen er tre år gammel, udgør registreringsafgiften 0,5 % pr. måned. Herudover skal der betales et rentetillæg på cirka 4 % p.a. af den resterende registreringsafgift.

Hvis bilen leases for en periode på mindst seks måneder, og den erhvervsmæssige anvendelse udgør mindst 10 %, har virksomheden fradragsret efter de almindelige regler for moms ved leasing. Såfremt der reelt er tale om køb på afbetaling, har leasingtager ikke fradrag for moms af de løbende leasingydelser, og leasingtager hæfter for den fulde registreringsafgift.

Flexleasingaftaler skal på forhånd godkendes af SKAT.

## Splitleasing

Splitleasing er en ordning, hvor en virksomhed og en medarbejder hver især indgår en separat aftale med et leasingselskab om at lease den samme bil. Hvis bilen leases for en periode på mindst seks måneder, og den erhvervsmæssige anvendelse udgør mindst 10 %, har virksomheden fradragsret efter de almindelige regler for moms ved leasing. Der gælder en række krav til sådanne splitleasingaftaler, og disse er beskrevet nedenfor.

## Skat af firmabil ved leasing

Hvis en arbejdsgiver stiller en leaset firmabil til rådighed for en medarbejder, beskattes medarbejderen, som om bilen var blevet købt af arbejdsgiveren ved leasingaftalens indgåelse. Der gælder heller ikke særlige regler for opgørelsen af beskatningsgrundlaget for fri bil ved såkaldt flexleasing (successiv betaling af registreringsafgiften). I beregningsgrundlaget indgår den fulde registreringsafgift.

Hvis fakturaprisen (leasingselskabets købspris for en ny bil) overstiger mindstebeskatningsprisen (importprisen + 9 %), anvendes fakturaprisen som beskatningsgrundlaget





for fri bil. Er fakturaprisen lavere end mindstebeskatningsprisen, udgør mindstebeskatningsprisen beskatningsgrundlaget. Hvis leasingelskabet selv afgiftsberigtiger, skal man tage udgangspunkt i leasingelskabets indkøbspris tillagt omkostningerne ved en fuld registreringsafgiftsberigtigelse (leasingelskabets udgift til registreringsafgift) samt udgifterne til klargøring og indregistrering ("levingsomkostninger") og moms.

Hvis arbejdsgiveren køber firmabilen ved leasingaftalens udløb, og bilen er mere end tre år gammel regnet fra første indregistrering, er beregningsgrundlaget for værdi af fri bil arbejdsgiverens anskaffelsespris på købstidspunktet (forudsat at denne pris i øvrigt er udtryk for bilens reelle handelsværdi), selv om bilen både under og efter leasingaftalen bliver anvendt af den samme medarbejder.

Biler, som genleases tre fulde år efter første indregistrering, skal værdiansættes som en "gammel" bil. Da der ikke foreligger en fakturapris, er det bilens markedsværdi på leasingtidspunktet, der skal bruges.

Ved leasing af firmabiler kan beskatning af fri bil undgås, hvis arbejdsgiveren og medarbejderen begge indgår en leasingaftale med leasingelskabet, også kaldet splitleasing.

### Splitleasing

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

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

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

### Krav til leasingaftalerne

For at medarbejderen kan undgå beskatning af fri bil, skal følgende krav opfyldes:

- Der skal indgås skriftlige, separate leasingaftaler mellem henholdsvis leasingelskab og arbejdsgiver og leasingelskab og medarbejder.
- De samlede udgifter til bilens drift, afskrivning og forrentning, som alle er indeholdt i leasingydelsen, skal fordeles proportionalt mellem parterne på grundlag af den faktiske erhvervmæssige kørsel og den faktiske private kørsel opgjort efter kilometer.
- Hver part skal betale leasingydelsen direkte til leasingelskabet.
- Der skal løbende føres et detaljeret kilometerregnskab, der viser såvel den erhvervmæssige som den private kørsel.

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

Det er vigtigt, at leasingaftalerne opfylder alle de nævnte betingelser. I modsat fald er der en risiko for, at aftalerne tilsidesættes skattemæssigt med den konsekvens, at medarbejderen bliver beskattet af fri bil.

### Krav til kørselsregnskab

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

- Kilometertælleren udvisende ved den daglige kørsels begyndelse og ved dens slutning
- Datoen for kørslen
- Den daglige kørsels fordeling mellem privat og erhvervmæssig kørsel. For den erhvervmæssige kørsel skal der være angivet bestemmelsessted og lignende notater, der kan sandsynliggøre/dokumentere den erhvervmæssige kørsel.

SKAT kan efterprøve fordelingen mellem erhvervmæssig og privat kørsel. Det er derfor væsentligt, at fordelingen kan dokumenteres ved kørebog, GPS mv.

# Udvidelse af momspligten ved salg af fast ejendom

**Siden indførelsen af momspligt ved salg af byggegrunde og nye bygninger med virkning fra den 1. januar 2011 har SKAT og Landsskatteretten truffet en lang række afgørelser på området. Disse afgørelser har i mange tilfælde medført en skærpelse af praksis, således at momspligten løbende er blevet udvidet.**

## Bygninger til nedrivning

Salg af grunde med eksisterende bygninger er fritaget for moms. Salg af en grund med en nedrivningsklar bygning, hvor salget sker med henblik på opførelse af en ny bygning på grunden, sidestilles med salg af en byggegrund. Det betyder, at salget er momspligtigt, når sælger er en momspligtig virksomhed.

Det var længe praksis fra SKATs side, at såfremt sælger var involveret i nedrivning/genopbygning, eller såfremt det direkte fremgik af købsaftalen, at bygningerne blev overdraget med henblik på nedrivning, var der tale om et momspligtigt salg af en byggegrund. Såfremt sælger ikke var involveret i nedrivning/genopbygning, og det i øvrigt ikke fremgik af købsaftalen, at bygningerne blev overdraget med henblik på nedrivning, var salget momsfrigataget. Det forhold, at sælger eventuelt var bekendt med, at bygningerne skulle rives ned, havde principielt ikke nogen betydning.

I to afgørelser fra henholdsvis 2014 og 2015 har SKAT imidlertid søgt at skærpe praksis. SKAT er af den opfattelse, at salg af grunde med eksisterende nedrivningsklare bygninger af væsentlig størrelse er momspligtigt salg af byggegrunde, uanset om sælger er involveret i nedrivning/genopbygning, og uanset om det fremgår af købsaftalen, at bygningerne er overdraget med henblik på nedrivning.

I den første sag fandt SKAT, at det indirekte fremgik af købsaftalen, at det var købers hensigt at opføre et nyt byggeri på ejendommen. Ejendommen var på leveringstidspunktet beregnet til at blive bebygget og skulle derfor anses for en byggegrund. I den anden sag fandt SKAT, at det allerede på tidspunktet for underskrivelsen af den betingede købsaftale måtte stå klart for sælger, at de eksisterende bygninger skulle nedrives. SKAT lagde i begge sager vægt på, at overdragelsesaftalerne var betinget af vedtagelse af nye lokalplaner med mulighed for opførelse af bygninger, samt at de eksisterende bygninger blev solgt uden ansvar for sælger.

Som det fremgår af foranstående, er det ikke tilstrækkeligt til at undgå momspligt, at sælger undlader at involvere sig i nedrivning/genopbygning og undlader direkte at skrive i købsaftalen, at bygningerne overdrages med henblik på nedrivning. Det er tilstrækkeligt til at statuere momspligt, at det må stå klart for sælger, at bygningerne skal nedrives efter overdragelsen.

Landsskatteretten har imidlertid underkendt SKATs praksis og anset alle salg af grunde med eksisterende bygninger for momsfrie, medmindre sælger er involveret i nedrivning. SKAT har dog indbragt spørgsmålet for domstolene, og indtil videre fastholder SKAT derfor den praksis, som de skabte i 2014 og 2015.

## Væsentligt renoverede bygninger

Salg af nye bygninger er momspligtigt, når salget foretages af en momspligtig virksomhed. Som nye bygninger anses udover nyopførte bygninger også bygninger, hvor der er udført renoveringsarbejde af væsentligt omfang, og bygningen sælges inden første indflytning.

Renoveringsarbejde er af væsentligt omfang, når værdien af renoveringsarbejdet eksklusiv moms overstiger 25 % af ejendomsværdien med tillæg af værdien af renoveringsarbejdet eksklusiv moms ved et første salg af en bygning med tilhørende jord. Hver enkelt lejlighed i et ejerlejlighedsbyggeri samt række- og klyngehuse med fælles fundament anses i denne sammenhæng for selvstændige bygninger med tilhørende jord. Hvis den faktisk opnåede salgspris ved salg til en ikke-interesseforbunden køber overstiger ejendomsværdien med tillæg af værdien af udført renoveringsarbejde eksklusiv moms, kan sælger i stedet vælge at anvende salgssummen som beregningsgrundlag.

Ved reglernes indførelse herskede der stor tvivl om, hvilke omkostninger der skulle medregnes til værdien af renoveringsarbejdet. SKAT har efterfølgende fastslået, at der skal være tale om arbejdsydelser (håndværksarbejde mv.), der aktivt ændrer den faste ejendom. Det betyder ifølge SKAT, at eksempelvis nedrivningsomkostninger skal medregnes til værdien af renoveringsarbejdet, mens omkostninger til arkitekter, ingeniører og andre rådgivere ikke skal medregnes. Spørgsmålet, om nedrivningsomkostninger skal medregnes, er påklaget til Landsskatteretten. For så vidt angår andre omkostninger, som eksempelvis opsætning og nedtagning af stillads, transport af byggemate-



rialer til og fra ejendommen, leje og opsætning af skurvogne, elektricitet osv., er der endnu ikke taget stilling til, om disse skal indgå i værdien.

Ved renoveringsarbejder, eksempelvis af en virksomheds domicilejendom, foretages arbejdet til tider etapevis over en årrække. Selv om renoveringsarbejderne sker over en længere periode, vurderes disse under ét i forhold til 25-procents-reglen. Dette gælder også, selv om der ikke var planer om salg af ejendommen på renoveringstidspunktet. Dette fremgår af en afgørelse truffet af SKAT i 2016, hvorefter det ved et salg altid skal vurderes, om der inden for de seneste fem år forud for salget er færdiggjort et væsentligt renoveringsarbejde.

### Tidligere udlejede bygninger

Salg af nyopførte eller væsentligt renoverede bygninger, som har været udlejet uden moms, kan sælges momsfrit efter endt udlejning. Bygninger, der er opført eller renoveret med henblik på momsfristaget udlejning, er også momsfritaget ved et efterfølgende salg, når der i forbindelse med opførelsen/renoveringen ikke er taget fradrag for moms, samt når bygningerne har været udlejet i henhold til lejeaftalen, og derved har været omfattet af tidsubegrænsede lejeaftaler mv.

Nye afgørelser fra SKAT stiller imidlertid store krav til dokumentation for den oprindelige hensigt om udlejning.

SKAT har i 2016 truffet en afgørelse om, at en pensionskasse var momspligtig ved salg af en ejerlejligheds-ejendom, som var udlejet uden moms inden salget. Pensionskassen påbegyndte i 2012 opførelsen af ejendommen. Planen var momsfri udlejning af lejlighederne, idet pensionskasser på daværende tidspunkt ikke måtte erhverve fast ejendom med henblik på salg. Der blev ikke fratrukket moms af opførelsesomkostningerne. I 2014 var lejlighederne færdige, og de første indflytninger fandt sted. Udlejning skete på almindelige tidsubegrænsede lejekontrakter, og alle lejligheder blev udlejet. I 2015 blev reglerne imidlertid ændret, således at pensionskassen lovligt kunne sælge udlejningsejendommen eller de enkelte lejligheder efter endt udlejning.

SKAT fandt ud fra en samlet vurdering, at pensionskassen havde opført lejlighederne med henblik på salg og ikke udlejning, selv om pensionskassen på opførelsestidspunktet ikke måtte erhverve fast ejendom med henblik på

salg. Pensionskassen var efter SKATs opfattelse derfor momspligtig af salget, uanset om der blev tale om salg af hele ejendommen eller successivt salg af de enkelte lejligheder.

I en anden sag fra 2016 fandt SKAT ligeledes, at salg af tidligere udlejede bygninger var momspligtigt.

Sagen vedrørte et ikke-momsregistreret selskab, der efter nedrivning af en eksisterende bygning opførte en ejerlejlighedsejendom med henblik på udlejning til boligformål, hvilket fremgik af skødet. De færdige lejligheder blev søgt udlejet via mægler og boligudlejningssider og var ikke udbudt til salg. Lejlighederne blev udlejet på tidsubegrænsede lejekontrakter uden forkøbsret. Der blev ikke taget momsfradrag af opførelsesomkostningerne. Et af lejemålene blev efter knap et års udlejning opsagt af lejer, og selskabet ønskede at sælge denne lejlighed. Det fremgik af den seneste årsrapport, at selskabets aktivitet bestod i erhvervelse og salg af ejendomme. Selskabet havde i årene 2010-2014 solgt ni ejendomme. Selskabets vedtægter var nyligt blevet ændret, således at selskabets formål nu var udlejning af fast ejendom.

SKAT fandt, at selskabets salg af lejligheden ville være et led i selskabets momspligtige virksomhed med salg af nye bygninger og dermed momspligtigt, uanset den forudgående udlejning uden moms.

Muligheden for at sælge nye bygninger momsfrit efter forudgående udlejning uden moms synes på baggrund af disse seneste afgørelser væsentligt reduceret. Der stilles således ifølge SKAT meget restriktive krav til dokumentation for hensigten om momsfri udlejning.



# Nye love

## Omkostningsgodtgørelse i skattesager

Folketinget har vedtaget ændringer i reglerne om omkostningsgodtgørelse til sagkyndig bistand i klagesager.

## Omkostningsgodtgørelse til selskaber og fonde

Selskaber og fonde er igen blevet berettiget til omkostningsgodtgørelse til sagkyndig bistand i forbindelse med visse klagesager.

Adgangen til omkostningsgodtgørelse gælder for sagkyndig bistand, der ydes fra og med den 1. januar 2017.

## Klagesager om omkostningsgodtgørelse

For at begrænse antallet af sager, hvor der klages over SKATs afgørelse om omkostningsgodtgørelse, har Folketinget besluttet, at der ikke længere ydes omkostningsgodtgørelse i sådanne klagesager. Der er typisk tale om klagesager, hvor SKAT har tilsidesat størrelsen af honoraret til den sagkyndiges bistand.

Ændringen har virkning for klager over omkostningsgodtgørelse, der indgives den 1. januar 2017 eller senere.

## Sager i vurderingsankenævnene

Efter gældende regler ydes der ikke omkostningsgodtgørelse til sagkyndig bistand i sager, der er påklaget til et vurderingsankenævn. Dette gælder fortsat.

Efter gældende regler kan sager, der er påklaget til en administrativ klageinstans, indbringes for domstolene, når klageinstansen ikke har truffet afgørelse inden for seks måneder. Denne såkaldte overspringsregel har været anvendt i blandt andet en række sager for vurderingsankenævnene, og konsekvensen heraf har været, at der kunne opnås omkostningsgodtgørelse ved domstolsbehandlingen.

Adgangen til omkostningsgodtgørelse ved domstolsbehandling af sager afgjort af et vurderingsankenævn gælder fortsat. Folketinget har dog vedtaget, at der ikke længere ydes omkostningsgodtgørelse ved domstolsbehandling af sager fra vurderingsankenævnene, når overspringsreglen anvendes. Denne ændring gælder for sager, der indbringes for domstolene den 5. oktober 2016 eller senere. Der vil dog kunne opnås godtgørelse for udgifter afholdt til sagkyndig bistand i perioden 5. oktober – 31. december 2016.

## Overførsel af FFF-sager til vurderingsankenævnene

Landsskatteretten har en meget stor sagspukkel, som betyder flere års ventetid, inden en påklaget sag afgøres. I Landsskatterettens sagsbunker ligger blandt andet cirka 10.000 FFF-sager (fradrag for forbedringer af grundværdi). Det drejer sig om sager, som alt andet lige hører hjemme i vurderingsankenævnene. Den hidtil gældende lovgivning har dog gjort det muligt at få en sag "flyttet" fra vurderingsankenævnene til Landsskatteretten, hvilket betød, at der kunne opnås omkostningsgodtgørelse til udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med sagens behandling ved Landsskatteretten.

Folketinget har besluttet, at stort set alle FFF-sagerne i Landsskatteretten overføres til vurderingsankenævnene, der har ledig kapacitet. Denne overførsel vil også gælde sager, der først påklages den 1. januar 2017 eller senere.

Overflytningen af sager til vurderingsankenævnene har den konsekvens, at udgifter til sagkyndig bistand ikke længere berettiger til omkostningsgodtgørelse. Der kan dog opnås omkostningsgodtgørelse (50% eller 100 %) for udgifterne til det arbejde, som den sagkyndige har udført til og med den 31. december 2016.

## SKATs kontrol med omkostningsgodtgørelse

For at styrke SKATs kontrol med, at udbetaling af omkostningsgodtgørelse sker korrekt, har Folketinget givet SKAT mulighed for at indkræve en række oplysninger hos den revisor eller advokat, der har ydet den sagkyndige bistand. Det drejer sig om regnskabsmateriale og andre dokumenter, som kan have betydning for SKATs kontrol med udbetaling af omkostningsgodtgørelse. SKAT kan endvidere foretage kontrolbesøg hos den sagkyndige for at kontrollere, om omkostningsgodtgørelse er udbetalt med rette.

Disse beføjelser har SKAT fra og med den 1. januar 2017.

## Lov om ændring af skatteforvaltningsloven og ligningsloven (L 28) blev vedtaget den 15. december 2016.

### **Indefrysning af ejendomsskat**

Personer, som ejer fast ejendom i Danmark, betaler ejendomsskat til kommunen. Ejeren af ejendommen kan optage et lån til betaling af ejendomsskatterne mv. (indefrysning) hos den kommune, hvori ejendommen er beliggende. Lån ydes til ejendomsskatter, tilslutningsudgifter mv. Det er et krav, at ejeren eller dennes ægtefælle enten har nået folkepensionsalderen eller får udbetalt visse sociale pensioner eller efterløn.

Ordningen gælder parcel- og rækkehuse samt beboelseslejligheder, der fortrinsvis anvendes af ejeren eller dennes husstand til beboelse, herunder også til fritidsbeboelse.

Hidtil har det endvidere været en betingelse, at ejeren eller dennes ægtefælle havde fast bopæl i Danmark.

Kravet om fast bopæl i Danmark er ophævet fra og med 2017. Det betyder, at indefrysningsordningen også kan benyttes af personer, der er bosat i udlandet, og som eksempelvis ejer et sommerhus i Danmark. Det er dog en forudsætning, at personen er bosat i et land, som SKAT har indgået en administrativ samarbejdsaftale med, således at SKAT har mulighed for at indhente oplysninger om ejerens eller dennes ægtefælles indkomstforhold.

### **Lov om ændring af lov om lån til betaling af ejendomsskatter (L 26 B) blev vedtaget den 29. november 2016.**

### **Skærpelse af holdingkravet ved skattefri spaltning**

Skattefri spaltning uden tilladelse fra SKAT er betinget af, at selskaber, der efter spaltningen ejer mindst 10 % af kapitalen eller ejer aktier, der er omfattet af definitionen af skattefri porteføljeaktier, ikke afstår aktier i det eller de pågældende selskaber i en periode på tre år efter vedtagelsen af spaltningen (holdingkravet).

Folketinget har vedtaget, at det ikke længere er muligt at foretage en skattefri spaltning uden tilladelse fra SKAT, hvis der tre år forud for spaltningen er gennemført en koncernforbunden selskabsoverdragelse uden skattemæssig succession, og overdragelsen af aktierne er skattefri efter de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven.

Skærpselen har virkning for spaltninger med spaltningsdato fra og med den 1. januar 2017.

### **Lov om ændring af fusionsskatte- og selskabsskatte- loven (L 25 B) blev vedtaget den 29. november 2016.**

#### **Sambeskatning ved konkurs**

Et selskab, der tages under konkursbehandling, indgår ikke i sambeskatningen fra og med det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges.

Når et konkursramt selskab er solgt, inden konkursdekretet afsiges, har det konkursramte selskab hidtil indgået i sambeskatningen for den indkomstperiode i indkomst-/salgsåret, hvor der har været koncernforbindelse. Dette betød, at et skattemæssigt underskud opstået i den indkomstperiode i salgsåret, hvor der havde været koncernforbindelse, kunne modregnes i de øvrige koncernforbundne selskabers skattemæssige overskud.

Folketinget har vedtaget en ændring af sambeskatningsreglerne, der betyder, at det fra og med den 1. januar 2017 ikke længere er muligt at udnytte et konkursramt selskabs underskud, selv om selskabet er solgt inden konkursdekretets afsigelse.

### **Lov om ændring af fusionsskatte- og selskabsskatte- loven (L 25 B) blev vedtaget den 29. november 2016.**



# Højesteretsdomme

## Pensionsudbetaling var ikke skattefri

Højesteret har taget stilling til, om pensionsudbetalinger til en skibsfører var skattefri.

Der var tale om en såkaldt arbejdsgiveradministreret pensionsordning, hvilket vil sige, at det var arbejdsgiveren, der havde foretaget indbetalingerne til medarbejderens pension. For arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger gælder den såkaldte bortseelsesret, når der er tale om skattebegünstigede pensionsordninger, eksempelvis ratepensioner og pensionsordninger med løbende udbetalinger. Bortseelsesretten betyder, at medarbejderen ikke skal beskattes af de indbetalinger, som arbejdsgiveren foretager på pensionsordningen, dog afregnes der AM-bidrag. AM-bidraget afregnes af pensionsselskabet.

Skibsføreren havde været ansat som kaptajn på et containerskib, der var indregistreret i Dansk Internationalt Skibsregister (DIS). Hans lønindkomst var omfattet af sømandsbeskatningsloven som såkaldt DIS-indkomst, hvilket indebærer udbetaling af en nettoløn – der trækkes ikke AM-bidrag og A-skat. DIS-indkomsten indgår dog i personens årsopgørelse, men der sker en lempelse i selve skatteberegningen, således at der ikke betales skat af indkomsten. Det betyder reelt, at hvis der i stedet for pensionsindbetalingerne var sket yderligere udbetaling af løn, så var en sådan indkomst skattefri.

Til søfarende på DIS-indkomst udbetaler det såkaldte Udligningskontor compensationstillæg. Generelt gives der compensation for alle individuelle fradrag, der nedsætter skatten for personer, der er almindelig skattepligtig af deres løn. Det kan eksempelvis være indbetalinger på privattegnede pensionsordninger. Der ydes ikke compensationstillæg for de arbejdsgiverindbetalinger på pensioner, der er fastsat i overenskomsten eller ansættelsesaftalen.

Efter pensionsbeskatningsloven er udbetalinger fra skattebegünstigede pensionsordninger, eksempelvis pensionsordninger med løbende udbetalinger eller ratepensioner, skattefri, hvis den pensionsberettigede kan godtgøre, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ikke har været fradrags- eller bortseelsesret for indbetalingerne. Der er således symmetri – hvis indbetalingerne ikke har været fradragsberettigede mv., så er udbetalingerne skatte- og afgiftsfri.

Søfartens Ledere, der førte sagen for skibsføreren, gjorde gældende, at indbetalingerne til den arbejdsgiveradministrerede pensionsordning var sket med frie midler – skattefri DIS-indkomst. Når sådanne skattefri midler indbetales på en pensionsordning, følger det generelt af pensionsbeskatningslovens princip om symmetri i beskattningen, at der kan ske skatte- og afgiftsfri udbetaling af et beløb svarende til de ”skattefri” indbetalinger.

Højesteret henviste til forarbejderne til den omhandlede bestemmelse i pensionsbeskatningsloven, hvorefter fremgår, at udbetalinger, som modsvares af fradragsberettigede indbetalinger, er skattepligtige, uanset om indbetalingerne efter omstændighederne ikke har haft fradragsmæssig virkning for lønmodtageren. Meningen med skattefrihedsreglen har været, at den skulle gælde, når der ikke har været fradragsret for pensionsindbetalingerne, men ikke i de tilfælde, hvor fradragsretten ikke har kunnet udnyttes. Sømænd under DIS-ordningen falder derfor ind under den kategori, hvor fradragsretten ikke har kunnet udnyttes, og derfor er pensionsudbetalingerne skattepligtige.

Endvidere udtalte Højesteret, at det af Søfartens Ledere anførte generelle princip om symmetri i beskattningen ikke kunne føre til et andet resultat.

Dommen er offentliggjort i SKM2016.573.

## Kommentarer

Ikke kun sømænd omfattet af DIS-ordningen har det i højesteretsdommen omhandlede problem.

Personer, der arbejder i udlandet i mindst seks måneder, og som inden for enhver 6-måneders-periode kun afholder ferie- og fridage i Danmark i maksimalt 42 dage, kan normalt få samme lempelse som DIS-sømænd. Her er der blot tale om lempelse efter ligningslovens § 33 A, mens der gælder en særlig regel for DIS-sømænd i sømandsbeskatningsloven. Sådanne personer, som reelt ikke skal betale skat til Danmark på grund af lempelsesmetoden eksemption med progressionsforhold, bør alt andet lige overveje, om det er muligt at få mere i ”skattefri” løn i stedet for indbetalinger på en pensionsordning. For personer omfattet af ligningslovens § 33 A, som måske skal betale skat i udlandet, skal der naturligvis også tages højde for de udenlandske skatteregler.





For de søfarende, hvor pensionen er en del af den overenskomstmæssige løn, skal der en ny forhandling til. Men det er ikke så nemt. Hvis den søfarende får yderligere skattefri lønindkomst udbetalt i stedet for arbejdsgiverens indbetaling på en pensionsordning og herefter selv indbetaler beløbet på en pensionsordning, er han efter den gældende overenskomst berettiget til et kompensationsbeløb fra Udligningskontoret, hvis han ikke kan udnytte fradraget for den private pensionsindbetaling.

### Hæftelse for ej indeholdt udbytteskat

Højesteret har taget stilling til, om et dansk anpartsselskab burde have indeholdt udbytteskat i et udloddet udbytte på 62 mio. kr. til moderselskabet i Luxembourg.

Det danske anpartsselskab havde siden 2005 været ejet af et selskab hjemmehørende i Luxembourg. Tidligere var det danske selskab ejet af et selskab på Cayman Islands, og ejerne af dette selskab var en række trusts beliggende på Guernsey. I forbindelse med en omstrukturering i 2005 stiftede selskabet på Cayman Islands et selskab i Luxembourg, der blev ejer af anparterne i det danske selskab.

Udbytte fra et dansk selskab til et moderselskab i Luxembourg er ikke skattepligtigt til Danmark. Derimod er udbytte til et moderselskab på Cayman Islands begrænset skattepligtigt til Danmark.

Udlodning af udbytte omfatter såvel kontante udlodninger som udlodning af andre aktiver. I sagen for Højesteret var der tale om fordringer, som det danske selskab havde på selskabet på Cayman Islands.

Moderselskabet i Luxembourg havde fejlagtigt ikke indtægtsført udbyttet i sit årsregnskab. Denne fejl blev der dog sidenhen rettet op på.

For Højesteret gjorde moderselskabet i Luxembourg gældende, at det som ejer af anparterne i det danske selskab var rette indkomstmodtager af udbyttet, hvorfor udbyttet var skattefrit efter såvel interne danske skatteregler med henvisning til moder-/datterselskabsdirektivet som dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg.

Kammeradvokaten gjorde gældende, at det ikke var selskabet i Luxembourg, der reelt modtog udbyttet,

selv om udbyttet formelt var udloddet til dette selskab. Kammeradvokatens begrundelse var, at:

- Udbyttet ikke var indtægtsført i Luxembourg-selskabet
- Omstruktureringen i 2005, hvor Luxembourg-selskabet blev indskudt som mellemed mellem den tidligere ejer og det danske anpartsselskab, savnede forretningsmæssig begrundelse
- Luxembourg-selskabet reelt fungerede som en gennemstrømningsenhed
- Der måtte være en formodning for, at udlodning af fordringen skulle ske til skyldner.

Højesteret fandt ikke, at det danske anpartsselskab havde godtgjort, at udbyttet blev modtaget af et udenlandsk moderselskab, som opfyldte kravene til dansk skattefrihed. Udbyttet var "ledt uden om" Luxembourg-selskabet. Det danske selskab havde derfor været forpligtet til at indeholde skat af udlodningen og hæftede derfor for den manglende betaling af udbytteskat på 17 mio. kr.

Dommen er offentliggjort i SKM2016.281.

### Kommentarer

Højesteret siger måske med andre ord, at den retmæssige ejer af udbyttet var selskabet på Cayman Islands. Ved "direkte udlodning" af udbytte til dette selskab skulle der betales dansk udbytteskat, og denne skat kan ikke undgås ved at indskyde et mellemed i form af et selskab i Luxembourg.

Siden udlodningen af den omhandlede fordring fandt sted, er der indsat en misbrugsklausul i relation til blandt andet moder-/datterselskabsdirektivet, og i 2015 blev denne implementeret i dansk lovgivning.



# Landsretsdomme

## Befordringsfradrag – langt på arbejde

Befordring mellem sædvanlig bopæl og en arbejdsplads – et indtægtsgivende arbejde – giver normalt adgang til et fradrag på selvangivelsen. Fradragets størrelse er det samme uanset valg af transportmiddel. Størrelsen af fradraget er også uafhængig af samkørsel, som hvis eksempelvis tre personer kører sammen i den enes bil.

Frdraget beregnes på grundlag af afstanden mellem den sædvanlige bopæl og arbejdspladsen. Vælger man at køre fra sit sommerhus til arbejdspladsen, kan der også foretages et befordringsfradrag. Hvis afstanden fra sommerhuset til arbejdspladsen er kortere end fra den sædvanlige bopæl, så er det de faktiske antal kørte kilometer, der udgør grundlaget for opgørelsen af befordringsfradraget. Er der derimod større afstand fra sommerhuset end fra den sædvanlige bopæl, så er det afstanden fra den sædvanlige bopæl, der er afgørende for størrelsen af befordringsfradraget.

Men der opnås kun fradrag, hvis man rent faktisk har befordret sig, og kun for den afstand, hvor befordring har fundet sted, dog maksimalt afstanden fra den sædvanlige bopæl. Vælger man at overnatte et andet sted end den sædvanlige bopæl, fordi det er tættere på arbejdspladsen, så er man kun berettiget til fradrag ud fra denne afstand.

Vestre Landsret har for nylig taget stilling til spørgsmålet, hvor befordringen t/r udgjorde 250 kilometer.

Vestre Landsret udtalte, at det er en forudsætning for at få befordringsfradrag, at befordringen rent faktisk har fundet sted. Bevisbyrden herfor påhviler som udgangspunkt den person, der påstår sig berettiget til fradraget. Personen må derfor i fornødent omfang kunne dokumentere eller sandsynliggøre, at befordring rent faktisk har fundet sted i det selvangivne omfang. Beviskravet er skærpet i tilfælde, hvor der foreligger omstændigheder, der kan tale imod den selvangivne befordring.

Personens forældre og farfar boede i nærheden af arbejdspladsen. Da der ikke blev fremlagt dokumentation for, at der vitterlig var sket befordring mellem den sædvanlige bopæl og arbejdspladsen, fandt landsretten ikke grundlag for at tilsidesætte det befordringsfradrag, som var opgjort/skønnet af SKAT.

Dommen er offentliggjort i SKM2016.292.

## Kommentarer

Skatteministeriet havde indbragt sagen for Vestre Landsret, idet byretten fandt, at der ikke gjaldt et skærpet dokumentationskrav ved en samlet daglig kørsel mellem hjem og arbejde på i alt 250 kilometer.

Vestre Landsret har tidligere afsagt en dom, hvor man også fandt, at bevisbyrden var skærpet, hvor afstanden var 140 kilometer og dermed en daglig kørsel på i alt 280 kilometer.

Højesteret har stadfæstet praksis om skærpet dokumentationskrav ved lange afstande, dog var den dagligt påståede kørsel i sagen for Højesteret 400 kilometer om dagen. I Højesteret var der fremlagt en lejekontrakt for den sædvanlige bolig og en erklæring fra arbejdsgiveren, men Højesteret fandt ikke, at det var tilstrækkelig dokumentation for eller sandsynliggørelse af det selvangivne befordringsfradrag. Højesteret fremhævede desuden, at personen ikke – på trods af SKATs opfordring – på anden måde havde sandsynliggjort befordring i den angivne størrelsesorden.

Konklusionen er, at har man meget langt på arbejde, og man rent faktisk kører frem og tilbage, så er det en god ide at kunne dokumentere denne befordring i form af kilometerregnskab, benzinkvitteringer, værkstedsbesøg, parkering, billetter eller lignende.

## Solcenter – ej erhvervsmæssig virksomhed

Spørgsmålet om, hvorvidt en aktivitet i personligt regi bedømmes som erhvervsmæssig eller ikke-erhvervsmæssig, har stor skattemæssig betydning. Kun hvis virksomheden skattemæssigt bedømmes som erhvervsmæssig, er der adgang til fradrag for underskud i anden indkomst.

SKAT har i de seneste år rejst en del sager, hvor underskud fra virksomhed er modregnet i anden indkomst. Påstanden i disse sager er, at virksomhedsunderskuddet ikke kan fratrækkes i anden indkomst, da SKAT anser virksomheden som ikke-erhvervsmæssig. Den praksis, som SKAT har anlagt i disse sager, har i vidt omfang vundet gehør hos domstolene.

Vestre Landsret har taget stilling til, hvorvidt et solcenter kunne anses for erhvervsmæssig virksomhed eller ej.

Driften af virksomheden havde i alle årene lige siden påbegyndelsen af virksomheden i 2005 til og med 2011 været underskudsgivende. Sagen for landsretten omhandlede indkomstårene 2009-2011. Inden sagen nåede til landsretten, var der også for de efterfølgende år selvangivet et virksomhedsunderskud, bortset fra indkomståret 2013, hvor der var et ganske beskedent overskud.

Vestre Landsret fandt ikke, at solcenteret i perioden 2009-2011 blev drevet med udsigt til, at der kunne opnås en rimelig fortjeneste hverken i forhold til ejerens arbejdsindsats eller den investerede kapital. Dommen var derfor, at solcenteret ikke var erhvervsmæssig i skatteretlig henseende.

Dommen er offentliggjort i SKM2016.403.

#### Kommentarer

Vestre Landsret begrundede dommen med, at rentabilitetskravet ikke var opfyldt. Det er også den mest gængse begrundelse i domspraksis på området, hvor en virksomhed ikke skatteretlig bliver anset for erhvervsmæssig.

Rentabilitetskriteriet indebærer, at der stilles krav om:

- Overskud på den primære drift
- En rimelig forrentning af den investerede kapital
- En rimelig driftsherreløn i forhold til arbejdsindsatsen.

Bortset fra et særdeles beskedent overskud på den primære drift i 2013 havde der i alle årene været underskud, og derfor var der heller ikke plads til en forrentning af den investerede kapital eller løn til indehaveren.

Dommen er endnu et af de nyere eksempler på, at selv om virksomheden ikke kan karakteriseres som indehaverens hobbyvirksomhed, kan den ikke skatteretlig anerkendes som erhvervsmæssig, når rentabilitetskravet ikke er opfyldt.

#### Skat ved salg af nyopført stuehus

Vestre Landsret har taget stilling til, om et nyopført stuehus kunne sælges skattefrit.

Der var tale om en landbrugsejendom, som ejeren havde beboet i perioden 2001-2009. Ejendommen omfattede blandt andet et stuehus og en garagebygning. Ejendommens garagebygning var blevet ombygget i 2004 og

indeholdt en lejlighed. Stuehuset blev nedrevet i 2007, og et nyt stuehus blev opført i perioden 2007-2008. Ejeren havde siden købet af ejendommen boet i stuehuset, indtil det blev nedrevet. Mens bygningen af det nye stuehus fandt sted, boede han i lejligheden i garagebygningen. I september 2008 blev hele ejendommen solgt, dog havde sælger ret til at bo i garagelejligheden i knap ét år efter salget.

Landsretten skulle tage stilling til, om stuehuset havde tjent til bolig for ejeren og dermed kunne sælges skattefrit. Påstanden var, at han havde boet i det nye stuehus nogle måneder, inden ejendommen blev solgt den 1. september 2008.

Det gamle stuehus havde uden tvivl tjent til bolig for ejeren. Det samme gjaldt lejligheden i garagebygningen.

To af vennerne afgav forklaring for Vestre Landsret. Begge forklarede, at de i slutningen af maj 2008 var til fødselsdagsfest hos ejeren, og festen blev afholdt i stuehuset.

Landsretten udtalte, at den kendsgerning, at det gamle stuehus havde tjent til bolig for ejeren, var uden betydning. Heller ikke den kendsgerning, at lejligheden i garagebygningen i en længere periode rent faktisk havde været anvendt som bolig, havde nogen betydning for, om det nyopførte stuehus kunne sælges skattefrit.

Landsretten fandt det ikke godtgjort, at det nye stuehus reelt havde tjent til bolig for sælger. Fortjenesten ved salget var derfor skattepligtig.

Dommen er offentliggjort i SKM2016.261.

#### Kommentarer

Parcelhusreglen betyder skattefrihed af fortjeneste ved salg af et enfamiliehus, tofamiliehus og ejerlejlighed, hvis ejendommen har tjent til bolig for ejeren eller ejerens husstand i hele eller en del af ejerperioden – også kaldet bopælskravet. Endvidere er hovedreglen, at grunden skal være mindre end 1.400 m<sup>2</sup> – også kaldet arealkravet. Samme regel om skattefrihed gælder ved salg af et stuehus på en landbrugsejendom.

Umiddelbart synes det ganske enkelt at afgøre, om en ejendom har tjent til bolig for ejeren og/eller dennes husstand. Ved husstand forstås ægtefælle og mindreårige børn. Der er således ikke skattefrihed ved salg af de

såkaldte forældrejligheder, som i ejerperioden har været udlejet til ejerens voksne børn.

Bedømt ud fra antallet af offentliggjorte afgørelser og domme er det umiddelbart ikke sådan lige til at finde ud af, om ejendommen "har tjent til bolig". Domstolene stiller strenge krav til bevisførelsen for, at ejendommen reelt har tjent til bolig for ejeren og/eller dennes husstand.

Mange sager for domstolene har drejet sig om en ejer med to helårsboliger. Sagerne er kendetegnet ved, at der ikke har været tale om en reel flytning til den anden bolig. I mange sager har ejerens påstand været, at flytningen til den anden bolig skyldtes et tiltrængt pusterum i ægte-

skabet. Efter at gemytterne atter var faldet til ro, skete der tilbageflytning til ægtefællen, der i mellemtiden var blevet boende i familiens oprindelige helårsbolig. Den anden ejendom blev umiddelbart herefter solgt. I de allerfleste af sådanne sager, der ligner proformaflytninger mv., er domstolene kommet frem til, at der kun har været tale om et ophold i den anden bolig, og bopælskravet har derfor ikke været opfyldt.

I den refererede sag for Vestre Landsret havde ejeren efter de afgivne forklaringer også opholdt sig i huset. Men omstændighederne i sagen gjorde, at det ikke var muligt at løfte bevisbyrden for, at stuehuset reelt havde tjent til bolig for ejeren, selv om han havde opholdt sig der.



# Administrative afgørelser

## Kvæg- og planteavl – erhvervmæssig virksomhed?

En dyrlæge købte i 1995 et landbrug med et jordtilliggende på 62 hektar. Aktiviteten i landbruget var planteavl og en kødkvægsbesætning bestående af 25 køer, 2 avlstyre og opdræt – et samlet dyrehold på næsten 100. Dyrlægen havde siden købet i 1995 investeret over 6 mio. kr. i maskiner, inventar og driftsbygninger.

Dyrlægen havde såvel et lønnet job som et konsulentjob, og landbrugsvirksomheden var derfor det, som man betegner som deltidslandbrug.

Sagen for Landsskatteretten omhandlede indkomstårene 2008 og 2009, hvor der var selvangivet underskud i størrelsesordenen 250.000 kr. om året. Der havde i øvrigt været et underskud af mindst samme størrelse hvert år siden købet af ejendommen i 1995. Virksomhedens resultat før renter og afskrivninger var for de i sagen oplyste år i størrelsesordenen et underskud på 120.000 kr. til et overskud på 80.000 kr.

Under sagens behandling i Landsskatteretten var der afholdt syn og skøn. Af syns- og skønserklæringen fremgik blandt andet det ikke uvæsentlige, at ejendommen var drevet teknisk landbrugsfagligt forsvarligt. De årlige driftsmæssige afskrivninger på maskiner, inventar og bygninger udgjorde efter skønsmændens opfattelse omkring 200.000 kr. Skønserklæringen indeholdt endvidere en udtalelse om, hvorvidt der var udsigt til, at driften på sigt kunne give et 0-resultat før renter, men efter fradrag af driftsøkonomiske afskrivninger. Den korte version af skønsmændens udtalelse var et nej. Denne udtalelse blev afgørende for sagens udfald for Landsskatteretten, der herefter fandt, at der skatteretligt ikke var tale om en erhvervmæssig virksomhed.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2016.460.

## Kommentarer

Ifølge retspraksis gælder der et rentabilitetskrav, når det skal bedømmes, om en virksomhed i skatteretlig henseende skal anses for erhvervmæssig eller ikke-erhvervmæssig. Rentabilitetsbetragtningen indebærer, at der er krav om overskud på den primære drift, en rimelig forrentning af den investerede kapital og en rimelig driftsherreløn i forhold til arbejdsindsatsen.

For deltidslandbrug gælder ifølge domspraksis et tillempet rentabilitetskrav. Ved rentabel drift forstås her et resultat før renter på 0 kr., men nedsat med driftsmæssige afskrivninger. Der er ikke noget krav om en rimelig forrentning af den investerede kapital eller driftsherreløn. Da dette tillempede rentabilitetskrav ifølge skønsmændene ikke på sigt kunne opfyldes, var sagen hermed afgjort.

## Bygningsafskrivning på beboelsesejendom?

Det følger klart og utvetydigt af afskrivningsloven, at der ikke kan afskrives på bygninger, der anvendes til beboelse. Kan der så foretages afskrivning på en ejendom, der er vurderet som beboelse, men anvendes til et i øvrigt afskrivningsberettiget formål?

Retfærdigvis skal nævnes, at SKAT ikke havde nægtet adgang til afskrivning direkte med den begrundelse, at bygningen var vurderet som en beboelsesejendom. Vejen frem til SKATs resultat, at der ikke kunne afskrives på erhvervmæssigt anvendte bygninger, hvor bygningerne/ejendommen var vurderet som beboelse, er mere "snirklet".

Sagen omhandlede en landbrugsejendom, hvor det meste af jorden var solgt fra, og jordtilliggendet var derfor af så ringe omfang, at en sådan ejendom automatisk bliver vurderet som en beboelsesejendom på linje med ethvert andet parcelhus (benyttelseskode 01).

Ejendommen bestod af et stuehus og et par driftsbygninger, hvori der var etableret 22 hestebokse og en indendørs ridebane. Herudover var der en udendørs ridebane. 18 hestebokse var udlejet, og 4 blev anvendt privat.

Ejeren boede i stuehuset, og der skulle derfor beregnes ejendomsværdiskat på normal vis. Der var foretaget skattemæssig afskrivning på de erhvervmæssigt anvendte bygninger.

SKAT havde ikke godkendt afskrivning på de erhvervmæssigt anvendte bygninger. Begrundelsen herfor var, at det af loven fremgår, at ejere af beboelsesejendomme, hvor der skal betales ejendomsværdiskat efter de "almindelige" regler, kun har fradrag for prioritetsrenter og administrationsbidrag til realkreditinstitutter, og "øvrige udgifter vedrørende ejendommen kan ikke fratrækkes ...".



Landsskatteretten fandt lovforslagsbemærkningerne til lovbestemmelsen frem, hvoraf blandt andet fremgår følgende:

”Boligejere vil herefter, medmindre boligen helt eller delvist udlejes, ud over udgifter til prioritetsrenter mv. ikke have fradrag for vedligeholdelse mv., der vedrører boligen. Sådanne udgifter anses således for værende af privat karakter”.

Med henvisning til disse bemærkninger fra lovforslaget godkendte Landsskatteretten afskrivning på den del af driftsbygningerne, der blev anvendt erhvervsmæssigt.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2016.364.

#### Kommentarer

Der har været en del af disse sager om landbrugs-ejendomme, hvor det meste af jorden er solgt fra, og ejendommen herefter automatisk bliver vurderet som en ejendom til beboelse. Ofte lejes driftsbygningerne ud, eller anvendes af ejeren til et afskrivningsberettiget formål. Landsskatteretten har nu fastslået, at selv om ejendommen med driftsbygninger er vurderet som en beboelsesejendom, kan der afskrives på driftsbygninger, der anvendes til et afskrivningsberettiget formål. Men for sådanne bygninger er der fortsat det problem, ”at øvrige udgifter” ikke kan fratrækkes, og virksomhedsordningen ikke kan anvendes. Det bør derfor overvejes at få foretaget en omvurdering til beboelse/erhverv (kode 02). I den forbindelse skal beskatning af en eventuel fortjeneste ved et salg af ejendommen indgå i overvejelserne. Skattemæssige genvundne afskrivninger ved salg vil altid være skattepligtige, også selv om ejendommen er vurderet som beboelse.

#### Hovedaktionærbolig i udlejningsejendom

Værdi af fri bolig til hovedaktionærer fastsættes efter objektive regler, når aktionæren bor i en ejendom, der ejes af selskabet. De objektive regler for lejefastsættelse fører normalt til en højere værdi end markedslejen. Selv om hovedaktionæren måtte betale en husleje på markedsvilkår for at anvende selskabets bolig, skal han beskattes af en eventuel difference mellem en leje beregnet efter de objektive regler og den betalte markedsleje.

Efter de objektive regler beregnes lejen ud fra ejendommens offentlige vurdering eller den kontante anskaffelsessum – den højeste af disse to værdier.

Hvis et hovedaktionærselskab ejer en udlejningsejendom med flere lejemål, hvor der ikke er sket udstykning i ejerlejligheder, hvorledes opgøres beregningsgrundlaget for værdi af fri bolig for en hovedaktionær da?

Dette spørgsmål har Landsskatteretten taget stilling til i flere ikke offentliggjorte afgørelser.

I den ene af sagerne havde hovedaktionæren betalt, hvad han mente var markedslejen for den af ham beboede lejlighed. Efter SKATs opfattelse skulle værdien af boligen fastsættes efter de objektive regler. Da der ikke var en offentlig vurdering for lejligheden, fastsatte SKAT en skønnet værdi – den værdi som lejligheden ville have været vurderet til, hvis den blev udstykket som en ejerlejlighed. Værdien efter de objektive regler med fradrag af den betalte leje udgjorde herefter et beløb i størrelsesordenen 200.000 kr. om året, som hovedaktionærens personlige indkomst blev forhøjet med for indkomstårene 2007-2010.

SKATs afgørelse blev påklaget til Landsskatteretten, hvor den primære påstand var, at aktionærens indkomst ikke skulle forhøjes, da han havde betalt markedslejen for lejligheden. Endvidere blev der nedlagt en subsidier påstand om, at hvis de objektive regler for lejefastsættelse skulle anvendes, da var SKATs beregningsgrundlag for højt, idet beregningsgrundlaget alene skulle udgøre en forholdsmæssig andel af vurderingen for den samlede ejendom – en fordeling efter antal m<sup>2</sup>.

Den primære påstand vandt ikke gehør hos Landsskatteretten, der var af den opfattelse, at de objektive regler for lejefastsættelse for hovedaktionærer gælder, uanset hvilken ejendom der er tale om. Derimod var Landsskatteretten enig i, at beregningsgrundlaget ikke skulle fastsættes til et beløb svarende til den værdi, som lejligheden ville have haft, såfremt den var udstykket som ejerlejlighed. Beregningsgrundlaget skulle derimod fastsættes til den offentlige ejendomsvurdering og fordeles efter antal m<sup>2</sup>. Det betød, at de af SKAT foretagne forhøjelser i størrelsesordenen 200.000 kr. om året blev nedsat til omkring 70.000 kr.

Kendelse af 16. august 2016, j.nr. 11-0303568.

#### Kommentarer

Landsskatteretten er kommet til samme resultat i flere sager inden for det sidste års tid. Derfor må praksis nu alt

andet lige være fastslået, da SKAT så vidt vides ikke har indbragt sagerne for domstolene.

De skærpede hovedaktionærregler gælder efter praksis også, hvis det er hovedaktionærens børn, der lejer en ejendom/bolig af hovedaktionærselskabet. Hvis eksempelvis hovedaktionærens søn har lejet en ejendom af faderens selskab og har betalt markedslejen, er det kun faderen, der skal beskattes af en difference mellem lejen efter de objektive regler og markedslejen. Der er ikke ydet en gave til sønnen, når han har betalt markedslejen.

Landsretten har også godkendt, at hovedaktionærreglerne skulle anvendes, hvor selskabet havde udlejet en bolig til hovedaktionærens fraskilte ægtefælle.

### Studerende og dansk skattepligt

Erhverver en person, der er bosat 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.

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. Skattepligten indtræder tilbage til det tidspunkt, hvor opholdet blev påbegyndt.

Ophold i Danmark i forbindelse med indtægtsgivende arbejde vil som altovervejende hovedregel betyde, at der indtræder fuld dansk skattepligt, når man ejer, lejer mv. en dansk helårsbolig.

For personer, der tager ophold i Danmark i studieøjemed, gælder en særlig regel om indtræden af fuld dansk skattepligt. Personer, der i studieøjemed tager ophold i Danmark, bliver først fuldt skattepligtige til Danmark, når opholdet har haft en varighed af mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af to år. Overstiger opholdet i Danmark de 365 dage, indtræder der fuld dansk skattepligt fra og med den 366. dag. Forudsætningen for at være omfattet af denne særrregel er, at den studerende ikke samtidig driver erhvervsmæssig virksomhed i Danmark,

og at personen under opholdet i Danmark fortsat er indkomstskattepligtig til hjemlandet efter reglerne for derboende personer.

Men den studerende har jo brug for bolig i Danmark under studieopholdet. Da studieophold ikke er ferie- eller fridage, vil det umiddelbart betyde, at den fulde danske skattepligt straks indtræder, når personen påbegynder sine danske studier. Sådant har praksis også hidtil været, og særreglen har derfor stort set ikke haft nogen betydning, medmindre den studerende levede en nomadetilværelse i Danmark uden fast bolig til sin rådighed.

Praksis er imidlertid ændret med tilbagevirkende kraft, og den ny praksis gælder fra og med indkomståret 2015.

Efter den nye praksis indtræder der ikke fuld dansk skattepligt for en person, der anskaffer sig en dansk helårsbolig og tager ophold i Danmark i studieøjemed. Det er fortsat en betingelse, at personen under opholdet i Danmark vedvarende er skattepligtig til sit hjemland efter reglerne for derboende personer og ikke driver erhvervsmæssig virksomhed i Danmark. Den studerende må gerne tage et job og modtage løn. Der skal betales skat af lønnen på ganske normal vis – personen er begrænset skattepligtig heraf. Opfyldes de to nævnte betingelser, vil der først indtræde fuld dansk skattepligt, hvis opholdet har en varighed af mere end 365 dage inden for en periode på to år, og den fulde skattepligt gælder først fra den 366. dag.

Ved opgørelsen af de 365 dage medregnes såvel hele som brudte døgn i Danmark.

Særreglen gælder kun, når der er tale om ophold i Danmark i studieøjemed. Det betyder eksempelvis, at man ikke kan flytte til Danmark og påbegynde et arbejde for derefter senere at beslutte sig for at gå i gang med studierne.

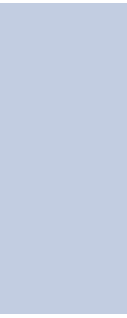
Praksisændringen er meddelt i SKM2016.269.

### Kommentarer

Den ændrede praksis vil for mange studerende ikke have nogen praktisk skattemæssig betydning. Men i nogle sager kan den have en meget stor betydning.

Til og med 2014 gjaldt globalindkomstprincippet for studerende, da de blev fuldt skattepligtige til Danmark, når de





lejede et værelse eller en lejlighed til brug for studiet. Det betød, at en studerende, der eksempelvis var medejer af et eller flere tyske kommanditselskaber, skulle selvangive indkomst fra de tyske kommanditselskaber i Danmark. Indkomst fra et sådant kommanditselskab, der driver virksomhed med fast driftssted i Tyskland, har Tyskland beskatningsretten til efter den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Da indkomsten tillige skulle med på den danske selvangivelse, blev der ved den danske skatteberegning givet kredit for betalt tysk skat. Men den tyske indkomst skulle opgøres efter danske regler, der skulle fastsættes indgangsværdier på de tyske aktiver osv., hvilket kunne være et ganske omfattende arbejde, som måske endog ikke resulterede i dansk skattebetaling, men kun store udgifter til revisor og rådgiver. Denne omkostning slipper den studerende for, så længe han er omfattet af særreglen for studerende og alene er begrænset skattepligtig til Danmark.

### 24/7 med mobiltelefon og computer

Skatterådet har taget stilling til, om der ville indtræde fuld dansk skattepligt for en person, der påtænkte at anskaffe sig en ejerlejlighed uden bopælspligt, som skulle bruges i forbindelse med ferie- og fridage i Danmark maksimalt 30 dage om året. Udfordringen var imidlertid, at personen er en af de utallige, der altid har mobiltelefon og computer med, da det er nødvendige arbejdsredskaber døgnet rundt.

Personen var bosat i USA. Han var medejer af en amerikansk virksomhed, som handlede med virksomheder verden over, herunder i Danmark. Når han ikke var på kontoret i USA, var de to trofaste følgesvende hans mobiltelefon og computer. Det betød normalt, at han modtog opkald fra kontoret én til to gange om dagen. E-mails læste han hver dag, og nogle af disse blev måske også besvaret samme dag. Til Skatterådet havde han oplyst, at hvis der var en absolut grænse på 10 arbejdsdage i Danmark, kunne han godt indrette sig således, at han kun besvarede telefonopkald hver anden eller tredje dag, og lade computeren være slukket i samme omfang. Det var dog "ubekvemt", da hans arbejde fulgte ham døgnet rundt. Han ønskede også at pleje de sociale relationer mv. til kunderne i Danmark, hvilket kunne være en middagsaftale eller et besøg hos en dansk virksomhed af et omfang på 4-6 gange om året. Herudover påtænkte personen at deltage i aktiviteter i en dansk brancheorganisation én eller to gange om året.

Personen var af den opfattelse, at da erhvervsarbejdet i form af virksomhedsbesøg mv. var under 10 dage om året, og besvarelse af telefonopkald og mails kun var af sporadisk karakter, ville der ikke indtræde fuld dansk skattepligt ved anskaffelse af en dansk helårsbolig.

Skatterådet var af en anden opfattelse. For det første fandt man, at besvarelse af telefonopkald og mails var påregnelig, fast og tilbagevendende – det var den måde, han arbejdede på. For det andet fandt Skatterådet, at besøg mv. hos de danske kunder ikke var omfattet af 10-dagesreglen, da der var tale om fast tilbagevendende varetagelse af et indtægtsgivende arbejde, uanset om det var møde i virksomheden eller en middagsaftale med kunden. Konklusionen blev derfor, at opholdene i Danmark ikke udelukkende kunne karakteriseres som ferie- og fridage, hvorfor der ville indtræde fuld dansk skattepligt.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2016.382.

### Kommentarer

Skatterådets afgørelse er i overensstemmelse med gældende praksis. Det er svært for en driftig forretningsmand, der er udstyret med de gængse teknologiske hjælpemidler og gerne vil passe sit job 24/7, at undgå indtræden af fuld dansk skattepligt, når der rådes over en dansk helårsbolig.

Personen havde dog også spurgt Skatterådet om, hvor han ville have skattemæssigt domicil, hvis svaret blev, at der indtrådte fuld dansk skattepligt. Skatterådets svar var, at det skattemæssige domicil efter artikel 4 i den mellem Danmark og USA indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst ville være USA, da såvel den personlige som økonomiske tilknytning til USA var langt større end til Danmark.

Skatterådets svar om indtræden af fuld dansk skattepligt havde så formentlig ikke den store praktiske betydning, når USA var domicilland og Danmark kildeland. Danmark må som kildeland kun beskatte indkomst af danske kilder, og endvidere er det en forudsætning for dansk beskatning, at beskatningsretten er tillagt Danmark i henhold til den mellem Danmark og USA indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst. Dansk kildebeskatning vil i vidt omfang svare til beskatning som begrænset skattepligtig, men der er visse afvigelser.

### Ombygningsarbejde på to skibe – fast driftssted

En tysk virksomhed havde påtaget sig at levere en nøglefærdig aptering af to skibe, der lå ved kaj i en dansk havn.

Skatterådet skulle tage stilling til, om den tyske virksomhed som følge af skibsaptingen fik fast driftssted i Danmark og dermed var omfattet af dansk skattepligt af den aktivitet, der var udført i Danmark.

Arbejdets varighed oversteg 12 måneder.

Spørgsmålet var, om denne skibsombygning kunne karakteriseres som et bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde. Efter den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst er Danmark tillagt beskatningsretten til sådant arbejde, hvis arbejdet har en varighed af mere end 12 måneder.

Med henvisning til kommentarerne til OECD's-modelkonvention og diverse litteratur blev Skatterådets konklusion, at arbejdet var omfattet af bygge-/anlægsbestemmelsen. Den tyske virksomhed havde dermed fast driftssted i Danmark, da varigheden udgjorde mere end 12 måneder.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2016.250.

### Kommentarer

Projektet var planlagt til at have en varighed af mindre end 12 måneder. Der opstod imidlertid tekniske problemer på ordregiverens side, hvorfor den tyske virksomhed måtte stoppe arbejdet i perioder. Efter praksis medregnes sådanne midlertidige afbrydelser ved opgørelsen af arbejdets varighed.

Skatterådet tog også stilling til, om den tyske virksomhed i momsmæssig henseende havde et fast forretningssted i Danmark. Et fast forretningssted er et selvstændigt momsretligt begreb, som skal fortolkes i overensstemmelse med momsforordningen og er dermed uafhængig af den skattemæssige vurdering. Efter Skatterådets opfattelse havde den tyske virksomhed ikke fast forretningssted i Danmark, idet virksomhedens tilstedeværelse ikke var af permanent karakter, da de menneskelige ressourcer alene var til stede i Danmark i de perioder, hvor der foregik arbejde med aptering af skibene. Konsekvensen heraf er, at det er den danske ordregiver, der er betalingspligtig for moms af apteringsarbejdet.



Skatteinformation januar 2017

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

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

Grafisk tilrettelæggelse: Cool Gray A/S

Tryk: Cool Gray A/S

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

Eftertryk af hele artikler med kildeangivelse er tilladt. Redaktionen er afsluttet den 19. december 2016.

ISSN 1395-9530



Skatteinformation januar 2017

© Revitax A/S

revitax@revitax.com

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

Eftertryk af uddrag af materialet med kildeangivelse tilladt.

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

Grafisk tilrettelæggelse og tryk: CoolGray A/S.

## **RGD** RevisorGruppen Danmark

BRANDT, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, 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 grannskoðanarvirki, 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-Tarm / 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