

# Skatteinformation

august 2021



Dandyvej 3 B  
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 40  
6900 Skjern  
Tlf. 88 81 11 88

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

Torvegave 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

Banegårdsgade 2  
8300 Odder  
Tlf. 86 55 16 00

# Forord

I takt med at vaccinationen af befolkningen mod COVID-19 skrider frem, er Danmark i færd med at åbne. Man kan ligefrem fornemme, at vi er på vej mod normale tilstande. Tilbage står dog, at man må påregne at skulle bekæmpe konsekvenserne af coronaen i en rum tid endnu.

Der er brugt ganske betydelige ressourcer på hjælpepakker mv., og disse midler kan ikke bruges på andre områder, selv om behovet er til stede, eller det af andre grunde ville være hensigtsmæssigt. Den grønne omstilling vil kræve sit, også selv om omstillingen i et vist omfang kan realiseres ved hjælp af kreativitet og ny teknologi. Ønskerne om og kravene til initiativer på velfærdsområdet består fortsat og vil koste penge. Situationen i den store verden er af en karakter, så der må forventes en stigning af udgifterne til forsvaret, herunder til bekæmpelse af det stigende antal hackerangreb på vitale samfundsområder.

Samtidig er der en forståelig usikkerhed i flere brancher med hensyn til, hvad fremtiden byder af muligheder. Ændrer folk forbrugsvaner? Vil alle eksportmarkederne være tilgængelige som tidligere? Og så er der jo Brexit.

Så hvor skal pengene komme fra?

Da det vil være uanstændigt og også uansvarligt helt at vælte byrden over på den næste generation, er der vel ikke andet at gøre end at

spare, hvor spares kan, og øge skatter og afgifter. Skatteområdet vil derfor også i fremtiden være af stor betydning for alle.

Det ses også af, at Folketinget igen har vedtaget at styrke skattekontrollen ved at tilføje yderligere ressourcer, ligesom der er taget nogle initiativer til at lette og effektivisere kontrollen.

Skattelovrådet, der har til opgave at se på udvalgte emner med fokus på retssikkerhed og forenkling, herunder om de nuværende regler er tidssvarende, er også trukket i arbejdstøjet.

Publikationen indeholder en række artikler om vigtige og praktisk relevante emner, ny lovgivning og interessante domme og afgørelser. Det skal her bemærkes, at Højesteret, der alene behandler sager på skatteområdet, hvis der er tale om principielle spørgsmål, i det sidste halve år har afsagt betydeligt flere domme end normalt. Jo, skat er kommet for at blive!

God sommer.

# Indhold

## Danske virksomheders rekruttering af arbejdskraft i udlandet . . . . . 5

Den danske virksomheds aftale med personen eller firmaet i udlandet . . . . .	5
Den danske virksomheds forpligtelser . . . . .	5
Skatten for den udenlandske medarbejder . . . . .	9

## Udbytte og det, der ligner . . . . . 13

Skal aktierne sælges, eller skal aktionæren udlodde udbytte? . . . . .	13
Salgssummen for aktier beskattes som udbytte. . . . .	13
De mange faldgruber. . . . .	16

## Kender du reglerne for kontant betaling? . . . . . 17

Udgangspunktet – stadig mulighed for kontantbetaling, men... . . . .	17
Erhvervsdrivende . . . . .	18
Hvidvasklovgivningens maksimumgrænse . . . . .	18

## Bedre mulighed for godtgørelse af elafgift . . . . . 19

Betingelser for godtgørelse . . . . .	19
Angivelse og tidsfrist for refusion. . . . .	20

## Hvornår er der momsfradrag for reklame, repræsentation mv.? . . . . 21

Repræsentation . . . . .	21
Reklame . . . . .	21
Den konkrete vurdering. . . . .	22

## Ny lovgivning . . . . . 23

Minkavlere og minkafhængige erhverv – særlovgivning . . . . .	23
Succession i virksomhedsordningen . . . . .	23
Beskatning af fri bil . . . . .	23
Elbiler og ladestandere . . . . .	24
Deleøkonomi . . . . .	25
Det skattefrie gavekort i 2021 til medarbejdere . . . . .	25
Større fradrag efter BoligJobordningen. . . . .	27
Gunstigere afskrivningsregler . . . . .	27
Foreninger skal beskattes af udbytte, renter mv. . . . .	28
Værnsregler i relation til visse skattelylande. . . . .	29

## Højesteretsdomme . . . . . 30

15 %'s-reglen for fast ejendom i et dødsbo . . . . .	30
Skatteplanlægning i dødsbo . . . . .	30
Fradrag for ej selvangivet aktietab . . . . .	32
Den forkerte rubrik på selvangivelsen . . . . .	33
Mangelfuld TP-dokumentation . . . . .	34
Selvangivelsesomvalg . . . . .	35

## Landsretsdomme . . . . . 36

10 år tilbage – men ikke fradrag for tab. . . . .	36
Udenlandsk arbejdskraft – hvem skal betale skatten? . . . . .	37
Salg af underskudsselskab . . . . .	38

## Administrative afgørelser . . . . . 40

Kautionistens regresfordring . . . . .	40
Verden rundt med besøg i Danmark . . . . .	40
Skattefrie fortjeneste ved salg af bitcoins . . . . .	42





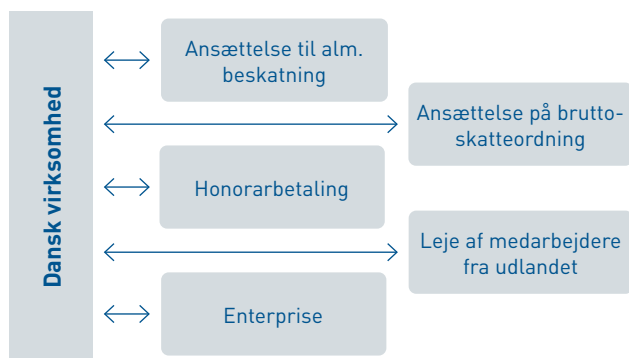
# Danske virksomheders rekruttering af arbejdskraft i udlandet

**I en globaliseret verden er det helt almindeligt, at arbejdskraften flyder over landegrænser. Vi har alle hørt om østeuropæiske håndværkere, indiske it-folk mv., der er kommet til Danmark for at udføre arbejde for danske virksomheder. Men hvordan håndteres det, når den udenlandske medarbejder eksempelvis siger, at han er selvstændig og gerne vil have betaling via en faktura? Kan den danske virksomhed undlade at indeholde A-skat mv.? Og hvad siger Skattestyrelsen?**

## Den danske virksomheds aftale med personen eller firmaet i udlandet

Når udenlandsk arbejdskraft hyres til en dansk virksomhed, rejser det forskellige spørgsmål. Både omkring skattepligten for medarbejderne og om hvilke skattemæssige forpligtelser, virksomheden har.

Groft sagt er der skattemæssigt fem muligheder, når danske virksomheder hyrer arbejdskraft fra udlandet, og arbejdet skal udføres i Danmark:



Hver "kasse" medfører betingelser og forpligtelser for både den danske virksomhed og de udenlandske medarbejdere mv.

Først gennemgås reglerne set fra den danske virksomheds perspektiv, og derefter gennemgås reglerne set fra den udenlandske medarbejders perspektiv.

## Den danske virksomheds forpligtelser

Den danske virksomheds forpligtelser afhænger af, om der med den udenlandske virksomhed eller person indgås en entreprisekontrakt, en ansættelseskontrakt osv.

## Ansættelse til almindelig beskatning

Det giver som regel ikke anledning til de store skatte-spørgsmål, når en dansk virksomhed indgår et ansættelsesforhold med en medarbejder fra udlandet om at udføre arbejde i Danmark.

Parterne indgår en ansættelseskontrakt, hvor forhold som løn, stillingsbeskrivelse, ferie, sygdom, arbejdstid mv. aftales. Det er den danske virksomhed, der har instruktionsbeføjelsen og retten til at tilrettelægge det arbejde, som medarbejderen skal udføre. Medarbejderen arbejder typisk på fuld tid for virksomheden og må ikke sideløbende udføre arbejde for konkurrerende virksomheder. Det er altså åbenlyst, at der er tale om et tjenesteforhold.

I disse situationer har den danske virksomhed pligt til ved hver lønudbetaling at indeholde AM-bidrag og A-skat med den trækprocent og det fradrag, der fremgår af den ansattes skattekort. Har den ansatte ikke et skattekort, indeholdes AM-bidrag og 55 % i A-skat ved lønudbetalingen.

Virksomheden hæfter for AM-bidrag og A-skat, hvis dette ikke indeholdes rettidigt og med de korrekte beløb.

Når arbejdet udføres i Danmark, vil medarbejderen typisk være omfattet af dansk social sikring, og virksomheden skal i så fald indbetale ATP-bidrag mv.

## Ansættelse til beskatning på forskerordningen

Forskere og højtloønnede medarbejdere, som en virksomhed rekrutterer i udlandet, kan, hvis nogle bestemte betingelser er opfyldt, vælge at blive omfattet af en brutto-skatteordning, hvor medarbejderen betaler 8 % i AM-bidrag og en bruttoskat på 27 %, i alt 32,84 % af lønnen i maksimalt syv år. Medarbejderen får ikke fradrag af nogen art i lønindkomsten.

I denne situation indgår parterne ligesom ovenfor en ansættelseskontrakt. Der er altså tale om et almindeligt ansættelsesforhold.

Arbejdsgiveren skal anmode Skattestyrelsen om, at ansættelsesforholdet registreres under den særlige brutto-skatteordning. En række betingelser skal være opfyldt:

### *Opholds- og arbejdstilladelse*

Medarbejdere, som ikke har et nordisk (EØS) eller EU-pas, skal have opholds- og arbejdstilladelse. Dette kan eksempelvis undersøges ved at kontakte Styrelsen for International Rekruttering og Integration (SIRI) ([nyidanmark.dk](http://nyidanmark.dk)).

### *Skattepligt*

Medarbejderens skattepligt til Danmark skal indtræde ved personligt arbejde i et tjenesteforhold hos en dansk arbejdsgiver. Flytter medarbejderen til Danmark, så der indtræder fuld skattepligt, skal medarbejderen påbegynde ansættelsesforholdet, inden der er gået én måned efter skattepligtens indtræden.

### *Tidligere tilknytning*

Medarbejderen må ikke inden for de seneste ti år forud for ansættelsen have været fuldt skattepligtig til Danmark eller begrænset skattepligtig til Danmark af løn eller erhvervsindkomst mv.

### *Væsentlig indflydelse*

Medarbejderen må ikke have, eller inden for de seneste fem år forud for ansættelsen have haft, direkte eller

indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller væsentlig indflydelse på virksomheden.

### *Vederlagskrav*

Medarbejderen skal inden for kalenderåret i gennemsnit have en løn på minimum 69.600 kr. i 2021 pr. måned efter fradrag af ATP.

Vederlagskravet gælder dog ikke for forskere på godkendte forskningsprojekter.

Særligt for vederlagskravet på 69.600 kr. pr. måned skal man være opmærksom på, at ferie uden løn, eksempelvis fordi medarbejderen endnu ikke har optjent ferie, kan være årsag til, at minimumslønnen ikke er opfyldt. Bidrag til en pensionsordning med bortseelsesret såvel arbejdsgiverens som medarbejderens eget bidrag medregnes ikke til den krævede minimumsløn. Det samme gælder ikke garanterede løndelev som eksempelvis bonus. Minimumslønnen skal være sikret i kontrakten, både inden den ansatte påbegynder ansættelsen, og inden der gælder en ny sats ved årsskiftet.

Anmodning om anvendelse af bruttoskatteordningen sker på blanket 01.012 bilagt ansættelseskontrakt og øvrige nødvendige dokumenter.

Som arbejdsgiver har virksomheden pligt til at indeholde AM-bidrag og A-skat fra ansættelsesforholdets start. Da Skattestyrelsen kan have lange sagsbehandlingstider, kan virksomheden vælge at indberette løn beskattet efter et almindeligt skattekort, indtil godkendelsen af anmodningen om bruttoskat foreligger. Hvis Skattestyrelsen efterfølgende godkender bruttoskatteordningen, bliver den for meget betalte skat tilbagebetalt.

Selv om Skattestyrelsen endnu ikke har godkendt ansøgningen om bruttoskat, kan arbejdsgiveren alligevel vælge at anvende bruttoskatteordningen, hvis medarbejderen har et skattepersonnummer. Hvis det efterfølgende viser sig, at medarbejderen ikke kan blive omfattet af ordningen, hæfter såvel arbejdsgiveren som medarbejderen for den A-skat, der mangler at blive betalt.

### *Honorarbetaling*

En virksomhed kan have behov for at få løst en enkeltstående opgave og ønsker derfor ikke at indgå en ansæt-



telsesaftale. Virksomheden udbetaler et honorar for den konkrete opgave.

Et honorar (B-indkomst) kan typisk være betaling for at holde et foredrag, give en koncert eller andet enkeltstående. Honorarmodtagere er ofte freelancere, konsulenter og rådgivere. Men det er ikke "titten", der er afgørende for, om der er tale om A-indkomst (ansættelsesforhold) eller B-indkomst uden pligt til indeholdelse af skat.

Sondringen mellem, om en person er i et ansættelsesforhold eller ej, kan til tider være vanskelig.

Ved vurderingen af, om der er tale om et ansættelsesforhold, ser Skattestyrelsen blandt andet på om:

- Arbejdsgiveren har instruktionsbeføjelse
- Arbejdsgiveren indbetaler pension til personen
- Arbejdsydelsen er fastlagt på forhånd for en længere periode
- Der er pålagt en konkurrenceklausul
- Der er aftalt fast aflønning
- Arbejdstageren arbejder under samme vilkår som andre ansatte hos arbejdsgiveren.

Det er en konkret vurdering af hele forholdet, og der lægges ikke særlig vægt på bestemte punkter.

Er der ikke tale om et ansættelsesforhold, men derimod om en enkeltstående betaling for en konkret opgave (B-indkomst), har virksomheden ikke pligt til at indeholde AM-bidrag og A-skat. Honoraret skal indberettes til E-indkomstregisteret, herunder identifikationsoplysninger på den person, som honoraret er udbetalt til.

#### Leje af medarbejdere fra udlandet

Den danske virksomhed har også mulighed for at leje medarbejdere fra udlandet.

Hvis det arbejde, der skal udføres, udgør en integreret del af den danske virksomhed, det vil sige, at det arbejde de udenlandske medarbejdere skal udføre, er en del af den danske virksomheds almindelige forretningsområde, kan reglerne anvendes, hvis medarbejderne er begrænset skattepligtige. Se eksempel på integreret arbejde nedenfor.

I arbejdsudlejesituationen er der tre parter. Den ene part er medarbejderen, der bliver lejet ud, den anden part er den

udenlandske virksomhed, som medarbejderen er ansat i, og den tredje part er den danske virksomhed, som lejer medarbejderen.

Medarbejderen er altså ikke direkte ansat i den danske virksomhed, men i stedet sendt af sted af sin udenlandske arbejdsgiver for at udføre en arbejdsopgave for den danske virksomhed.

Når den udenlandske virksomhed udlejer en medarbejder til den danske virksomhed, er det den danske virksomhed, der bestemmer, hvad medarbejderen skal lave, stiller arbejdsredskaber til rådighed mv. I disse situationer skal medarbejderen ikke have et skattekort, men skal i stedet bruttobeskattes. Skatten udgør 8 % i AM-bidrag og 30 % i A-skat. Medarbejderen har ingen fradrag.

Det står dog medarbejderen frit for at vælge mellem arbejdsudlejeskat eller beskatning efter de almindelige skatteregler for begrænset skattepligtige (almindelig trækprocent og mulighed for forskellige fradrag). Vælges dette, eller bliver medarbejderen omfattet af fuld skattepligt til Danmark, skal den danske virksomhed indeholde AM-bidrag og A-skat. Der skal ske indberetning til E-indkomstregisteret, som om medarbejderen var ansat i den danske virksomhed.

Anvendes arbejdsudlejereglerne, skal den danske virksomhed lave en liste over lejede medarbejdere og deres skat hver måned. Løn og skat skal være i danske kroner, og dagskursen på det tidspunkt, hvor skatten og bidragene er tilbageholdt, anvendes. Blanket 01.010 DA/EN kan anvendes.

Den danske virksomhed skal afregne 8 % i AM-bidrag og 30 % i bruttoskat til Skattestyrelsen af den enkelte medarbejders løn. Skatten skal derfor modregnes i det beløb, som den udenlandske arbejdsgiver har faktureret til den danske virksomhed for leje af arbejdskraft. Glemmer virksomheden denne modregning, vil den danske virksomhed som altovervejende hovedregel alligevel skulle afregne skatten til Skattestyrelsen.

Når man opgør arbejdsudlejeskatten, skal den udenlandske arbejdsgiver give den danske virksomhed dokumentation for medarbejderens bruttoindkomst. Får man ikke denne dokumentation, skal den danske virksomhed beregne arbejdsudlejeskatten af fakturabeløbet.

## Eksempel

Oliver bor i Tyskland, og hans tyske arbejdsgiver udlejer ham til en dansk virksomhed. Prisen er 30.000 kr., som enten kan være vederlag for et antal timers forefaldende arbejde eller vederlag for at udføre et bestemt arbejde. Oliver får 18.000 kr. i løn og en befordringsgodtgørelse på 2.000 kr. I alt er Olivers bruttoindkomst 20.000 kr.

Sådan opgør den danske virksomhed Olivers danske skat

AM-bidrag 8 % af bruttoindkomsten på 20.000 kr.	1.600 kr.
--	-----------

Arbejdsudlejerskat 30 % af (20.000 kr. - 1.600 kr.)	+ 5.520 kr.
--	-------------

I alt 35,6 % skat af bruttolønnen	7.120 kr.
--------------------------------------	-----------

### *Sådan skal der afregnes*

Den danske virksomhed betaler lejen på 30.000 kr. med fradrag af Olivers danske skat på 7.120 kr. til den tyske arbejdsgiver = 22.880 kr.

Den danske virksomhed afregner Olivers danske skat til Skattestyrelsen = 7.120 kr.

Den tyske arbejdsgiver udbetaler lønnen og befordringsgodtgørelsen på i alt 20.000 kr. med fradrag af dansk skat på 7.120 kr. til Oliver = 12.880 kr.

Den tyske arbejdsgivers overskud på 10.000 kr. skal der ikke beregnes dansk skat af.

## Entreprise

Sondringen mellem arbejdsudleje og entreprise kan til tider være svær og har været genstand for en del skattesager.

Forskellen på den danske virksomheds forpligtelser er derimod til at få øje på. Ved indgåelse af reelle entreprisekontrakter undgår den danske virksomhed forpligtelsen til at indeholde AM-bidrag og A-skat for medarbejderne, og de hæfter heller ikke herfor.

Skatteproblemet opstår, når den danske virksomhed har haft den opfattelse, at de har indgået en entreprisekontrakt med en udenlandsk virksomhed, men hvor Skattestyrelsen ved en kontrol vurderer, at der enten er tale om arbejdsudleje eller en ansættelse i den danske virksomhed.

Hvornår er der tale om en entrepriseaftale, og hvornår er der tale om arbejdsudleje? Som nævnt ovenfor er der altid tre parter i et arbejdsudlejerforhold. I en entrepriseaftale er der kun to aftalparter, nemlig den danske og den udenlandske virksomhed. De to parter skal indgå en aftale om en opgave, som ikke er en integreret del af den danske virksomhed. Er arbejdet en integreret del af den danske virksomhed, kan der dog alligevel være tale om et entrepriseforhold, hvis opgaven kan udskilles tilstrækkeligt fra den danske virksomheds opgaver, eksempelvis en opgave, der udgør en delproces af en samlet proces i den danske virksomhed.

Hvad vil det sige, at en opgave er en integreret del af den danske virksomhed?

## Eksempel – integreret del af virksomheden eller ej

Et gartneri, der dyrker tomater, som sælges til supermarkeder, hyrer medarbejdere til at passe planterne, vande, plukke, beskære samt pakke tomaterne, når de er modne og klar til salg. Denne opgave er en integreret del af gartneriets virksomhed.

Hvis gartneriet ønsker at udvide produktionen og vil have opført et nyt drivhus og i den forbindelse hyrer et udenlandsk selskab til denne byggeopgave, er der ikke tale om arbejde, der er en integreret del af gartneriets virksomhed, da gartneriet ikke driver virksomhed med opførelse af drivhuse.

En entreprisekontrakt er karakteriseret ved, at arbejdet udføres for entreprenørens regning og risiko. Entreprisekontrakten indeholder blandt andet følgende:

- Parterne
- Præcis beskrivelse af det arbejde, der skal udføres
- Entreprisenum for arbejdet
- Tidsplan for hvornår arbejdet skal være færdigt



- Reklamationsmuligheder, hvis opgaven ikke er udført tilfredsstillende
- Erstatning og garantier
- Hvor afgøres tvister?

Selv om der formelt foreligger en entreprisekontrakt mellem parterne, skal man være opmærksom på, at Skattestyrelsen vurderer forholdet efter realiteterne. Det vil sige, at hvis Skattestyrelsen eksempelvis har været på kontrolbesøg og fundet, at de pågældende medarbejdere udfører arbejde, der er integreret i den danske virksomhed, og medarbejderne instrueres af ledere fra den danske virksomhed mv., da har den formelle entreprisekontrakt ingen betydning. Man vurderer efter et "substance over form"-princip.

#### RUT-registeret

RUT står for Registrering af Udenlandske Tjenesteydere. Udenlandske virksomheder, der midlertidigt arbejder for en virksomhed eller privatperson i Danmark, skal registreres i RUT. RUT-registeret gør det nemmere for de danske myndigheder at føre tilsyn med udenlandske virksomheder og deres ansatte.

Udenlandske virksomheder skal registrere oplysninger om den tjenesteydelse, der leveres, og de medarbejdere, der udstationeres i forbindelse med leveringen af tjenesteydelsen. Registreringen skal ske via Erhvervsstyrelsens digitale selvbetjeningsløsning på [www.rut.dk](http://www.rut.dk) (hvor sproget også er engelsk, polsk og tysk) og skal ske senest samtidigt med, at leveringen af en tjenesteydelse påbegyndes.

Hvis en udenlandsk virksomhed ikke foretager den lovpligtige registrering, kan de straffes med en bøde på 10.000 kr.

#### Hvem hæfter for AM-bidrag og A-skat?

Når der er tale om et ansættelsesforhold, har den danske arbejdsgiver uden tvivl pligt til at indeholde AM-bidrag og A-skat. Sker dette ikke, er der tale om grov forsømmelighed, og den danske virksomhed hæfter for skatten.

Såfremt den danske virksomhed var af den opfattelse, at der var indgået en entreprisekontrakt med den udenlandske virksomhed og som følge heraf ikke har indeholdt A-skat og AM-bidrag, kan den danske virksomhed alligevel blive forpligtet til at afregne medarbejdernes skat.

Hvis Skattestyrelsen vurderer, at medarbejderen reelt er i et ansættelsesforhold til den danske virksomhed, eller at der er tale om arbejdsudleje, foretager Skattestyrelsen efterfølgende en vurdering af, om der er udvist forsømmelighed. Er dette tilfældet, hæfter den danske virksomhed for den manglende A-skat mv.

Om den danske virksomhed har udvist forsømmelighed, beror på en vurdering. Praksis viser, at det er særdeles vanskeligt for den danske virksomhed at løfte bevisbyrden for, at der ikke er udvist forsømmelighed, når der er tale om arbejdsopgaver inden for den danske virksomheds normale forretningsområde (integreret del af virksomhedens arbejde), og der er faktureret for medgået tid osv. Uanset om der formelt er indgået en entreprisekontrakt, vil det altid være de reelle omstændigheder, som Skattestyrelsen vurderer.

#### Konklusion

Det er altid nemmere at få afklaret, hvilke forpligtelser den danske virksomhed har, inden medarbejderne fra udlandet rekrutteres, så man kan have skattekort klar og indeholde skat fra arbejdets påbegyndelse. Er der tvivl om, hvordan arbejdet/forholdet skal kvalificeres, kan det være en god ide at spørge Skattestyrelsen eller søge den fornødne rådgivning.

#### Skatten for den udenlandske medarbejder

En person, der kommer til Danmark for at arbejde, kan enten blive omfattet af fuld skattepligt eller begrænset skattepligt til Danmark.

#### Fuld skattepligt

Fuld skattepligt betyder, at personen skal selvangive alle sine indtægter i Danmark, det vil sige alle indtægter, uanset hvorfra i verden de stammer. Dette kaldes global-indkomstprincippet.

Fuld skattepligt indtræder, hvis personen anskaffer sig en bolig i Danmark, eksempelvis ved at leje eller købe en bolig. Der indtræder også fuld skattepligt, hvis personen uden at have anskaffet sig en bolig, opholder sig i Danmark i mindst seks måneder.

#### Dobbeltdomicil

Hvis en person både har en bolig til rådighed i Danmark (eksempelvis lejet en bolig sammen med kollegaer) og i

sit hjemland, vil der være tale om dobbeltdomicil – skattepligtig til to lande på grund af bopæl.

Dobeltdomicilproblematikken løses i de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået med en lang række lande. I langt de fleste overenskomster vil det i den beskrevne situation blive hjemlandet, hvor personen har centrum for livsinteresser (personlige og økonomiske), der bliver det skattemæssige hjemsted med ret til at beskatte personens globalindkomst. Danmark bliver i så fald kildeland og må kun beskatte de indtægter, som Danmark er tillagt beskatningsretten til efter den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst.

#### Begrænset skattepligt

Begrænset skattepligtig betyder, at personen kun er skattepligtig til Danmark af indtægter fra kilder i Danmark. Det er eksempelvis lønindkomst for arbejde udført i Danmark for en dansk arbejdsgiver.

Begrænset skattepligt gælder for personer, der i forbindelse med arbejde i Danmark ikke anskaffer sig en bolig, men blot opholder sig i Danmark eksempelvis på hotel eller lignende i mindre end seks måneder i træk.

#### Ansættelse til almindelig beskatning

Medarbejderen skal ansøge om et skattepr.nr. og et skattekort hos Skattestyrelsen. Det kan ske på blanket 04.063 vedlagt kopi af pas. På baggrund af de oplysninger, medarbejderen giver om indkomst og bopæl, vil Skattestyrelsen vurdere skattepligten og udstede et skattekort. Herudover skal medarbejderen have en Nem-Konto.

Uanset om medarbejderen bliver fuld eller begrænset skattepligtig i Danmark, vil skatteprocenten stort set være den samme. Selv om skatteprocenten stort set er den samme, er der forskel på de fradrag, der kan godkendes. En fuld skattepligtig kan få fradrag for såvel udgifter, der knytter sig til indkomsten, eksempelvis befodringsfradrag, som udgifter, der ikke specifikt knytter sig til indkomsten, eksempelvis bidrag til velgørende foreninger, renteudgifter og underholdsbidrag mv.

En begrænset skattepligtig kan kun få fradrag for udgifter, der knytter sig til indtægten, som eksempelvis befodringsfradrag. Samme begrænsning i fradragsretten gælder for dobbeltdomicilerede, når Danmark får status som kildeland.

#### Grænsegængerregler

Begrænset skattepligtige, der skal beskattes af løn og visse andre personlige indkomster i Danmark, kan vælge beskatning efter en særlig grænsegængerregel, hvis lønnen mv., der er skattepligtig i Danmark udgør mindst 75 % af personens globalindkomst. Dette valg betyder, at personen kan få fradrag for stort set de samme udgifter som en fuld skattepligtig, og skatten beregnes på samme vis. Valg af beskatning efter grænsegængerreglerne sker ved indgivelse af oplysningsskema.

Grænsegængerreglerne kan på tilsvarende vis anvendes af fuld skattepligtige, når Danmark har status som kildeland.

#### Ansættelse til beskatning på forskerordningen

Forskere og højtloønnede medarbejdere, som en dansk virksomhed rekrutterer i udlandet, kan under visse betingelser blive omfattet af forskerordningen, hvilket betyder, at medarbejderen betaler AM-bidrag på 8 % og en bruttoskat på 27 %, i alt 32,84 % af lønnen i op til syv år. Medarbejderen får ikke fradrag af nogen art i lønindkomsten.

Medarbejderen skal blive skattepligtig (enten fuldt skattepligtig eller begrænset skattepligtig) til Danmark i forbindelse med ansættelsens start. Dette vil i praksis sige, at medarbejderen ikke må flytte til Danmark tidligere end én måned, før ansættelsen påbegyndes.

Se mere om de enkelte betingelser i afsnittet ovenfor.

Der skal indsendes en anmodning til Skattestyrelsen om, at ansættelsesforholdet registreres under forskerordningen. Til dette formål anvendes blanket 01.012, og der skal som minimum medsendes ansættelseskontrakt og identifikation af medarbejderen eksempelvis i form af pas.

#### Honorarbetaling

Som nævnt ovenfor kan det være svært at sondre mellem en honorarudbetaling og et vederlag i ansættelsesforhold.

Sondringen har dog stor betydning for personer, der kommer fra udlandet, og som ikke er/bliver omfattet af fuld dansk skattepligt. Begrænset skattepligtige skal nemlig ikke betale dansk skat af honorarindtægter (B-indkomst), medmindre der er tale om bestyrelseshonorar mv.

### Leje af medarbejder fra udlandet

Arbejdsudlejereglerne kan kun anvendes af personer, der er omfattet af begrænset skattepligt. Er personen omfattet af fuld skattepligt, er disse regler derfor udelukket.

Herudover kan reglerne kun anvendes i op til 183 dage, da personen herefter vil blive betragtet som ansat direkte i den danske virksomhed, der lejer medarbejderen.

### Entreprise

Personer bosat i udlandet, som kommer til Danmark for at arbejde for deres udenlandske arbejdsgiver, der har indgået en entreprisekontrakt med en dansk virksomhed, skal måske beskattes i Danmark af deres løn.

Hvis den udenlandske arbejdsgiver får fast driftssted i Danmark – eksempelvis et byggeprojekt, der har en varighed af mere end 12 måneder – skal medarbejderne betale skat til Danmark fra den første arbejdsdag. Den udenlandske arbejdsgiver skal indberette til E-indkomstregisteret og indeholde AM-bidrag og A-skat på ganske samme vis som danske arbejdsgivere.

Hvis den udenlandske virksomhed ikke får fast driftssted i Danmark, skal personen ikke betale dansk skat, hvis hans ophold i Danmark maksimalt har en varighed af 183 dage. Er antallet af opholdsdage i Danmark større end 183 dage, skal der normalt betales dansk skat. Medarbejderen har selv pligt til at få afregnet sit mellemværende med Skattestyrelsen.

Vær opmærksom på, at det kan være en svær sondring, om der er tale om en entreprise eller ej. Se afsnittet ovenfor.

### Konklusion

Det er medarbejderens ansvar at blive registreret korrekt med skattepr.nr. og skattepligt, når der udføres arbejde i Danmark for en dansk virksomhed, ligesom medarbejderen også bliver forpligtiget til at indgive oplysningsskema til skattemyndighederne med de korrekte oplysninger i overensstemmelse med henholdsvis globalindkomstbeskatning eller begrænset skattepligt.

Medarbejderen skal også være opmærksom på at blive korrekt "afregistreret", når vedkommende fraflytter Danmark. Dette kan få betydning ved en eventuel tilbagemvendelse til arbejde i Danmark og hvilke skatteordninger, der i givet fald vil kunne anvendes.

I den senere tid har vi set en del afgørelser, hvor personer troede, at de var "frameltdt" skattepligt i Danmark, men hvor de fejlagtigt fortsat har været registreret som skattepligtige. Når vedkommende efter 10 år ønsker at arbejde i Danmark igen for en dansk arbejdsgiver, og vederlaget opfylder kriterierne for at anvende forskerordningen, da kommer den fejlagtige registrering til at spænde ben for anvendelsen, også selv om der er tale om en fejl, der ligger mange år tilbage og umiddelbart kan tilskrives skattemyndighedernes fejlagtige registrering. Landsskatteretten har begrundet afslag på beskatning efter forskerordningen med, at det altid er personens eget ansvar at kontrollere, om skatteregistreringen er korrekt hvert år.





# Udbytte og det, der ligner

**Ved udbytte forstås alt, hvad der udloddes fra et selskab til aktionærerne. Aktieavance er den fortjeneste, som man opnår, når man sælger aktierne – eller er det? Efterhånden indeholder de danske skatteregler en række værnsregler, der fastslår, at det, man troede var et aktiesalg, i realiteten skal beskattes som udbytte. I artiklen gøres et forsøg på at skabe et overblik over nogle af disse værnsregler.**

## Skal aktierne sælges, eller skal aktionæren udlodde udbytte?

Der kan være flere årsager til, at en aktionær vil sælge aktier frem for at tage udbytte ud af selskabet.

For selskaber, der ejer mindre end 10 % af aktierne i det unoterede udloddende selskab, er fordelingen den åbenbare, at en fortjeneste ved salg af aktier er skattefri, hvorimod et udbytte er skattepligtigt.

For personer, der er fuldt skattepligtige til Danmark, beskattes udbytte og fortjeneste ved salg af aktier samlet som aktieindkomst og dermed med samme skatteprocent. Har personen en høj anskaffelsessum for aktierne, kan forskellen dog blive markant, hvis en salgssum kvalificeres som udbytte i stedet for fortjeneste på aktier, idet merbeskatningen vil udgøre skat af et beløb svarende til aktiernes anskaffelsessum. For både selskaber og personer, der ikke er omfattet af fuld dansk skattepligt, kan forskellen være helt afgørende, idet Danmark ikke kan beskatte fortjeneste ved salg af aktier, mens Danmark i mange tilfælde kan beskatte udbytte.

Denne forskel i beskatningen af aktieavance og udbytte har medført nogle mere eller mindre kreative forsøg på at navigere uden om udbyttebeskatningen. Hver gang skattemyndighederne mener, at de har opdaget en nyt hul i lovgivningen, er reaktionen prompte, at hullet skal lukkes. I nogle tilfælde har man imidlertid skudt med spredehagl, hvilket har medført, at situationer, der aldrig burde have været omfattet af lovindgrebet, bliver omfattet.

Nedenstående oversigt er langt fra udtømmende.

## Salgssummen for aktier beskattes som udbytte

I det følgende omtales nogle af de vigtigste værnsregler, hvor aktiesalg (salgssummen for aktierne) beskattes som udbytte.

En udtømmende redegørelse for reglerne ville, hvis det overhovedet er muligt, ikke bidrage til forståelsen eller overblikket. Derfor er det altid en vanskelig balanceakt, hvilke situationer der skal omtales.

## Salg til udstedende selskab

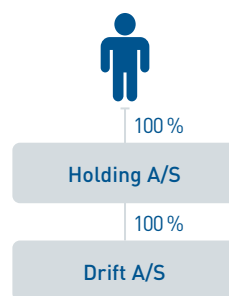
Salg til det udstedende selskab behandles skattemæssigt som udbytte. Årsagen er, at det ellers ville være nemt at undgå udbyttebeskatningen ved at sælge en forholds-mæssig andel af aktierne til det udstedende selskab.

Det er muligt at søge om dispensation fra udbyttebeskatningen. Som hovedregel opnås der kun dispensation, hvis aktionæren efter tilbagesalget ikke længere er aktionær i selskabet.

## Det udstedende selskab har bestemmende indflydelse i køberselskabet

Siden 2013 er det ikke alene salg til det udstedende selskab, der beskattes som udbytte, men tillige salg til et selskab, hvorover det udstedende selskab har bestemmende indflydelse. Det er tillige et krav, at det udstedende selskab ejer mindst 10 % af aktierne i selskabet.

Det typiske anvendelsesområde for denne bestemmelse er salg af aktier til et datterselskab af det udstedende selskab.



Hvis aktionæren sælger aktierne i Holding A/S til Drift A/S, vil salgssummen blive beskattet som udbytte. Aktionæren opnår ikke fradrag for sin anskaffelsessum for aktierne, men beskattes af den fulde salgssum.

## Kontante udligningssummer ved skattefri fusion, spaltning og tilførsel af aktiver

Fusion foreligger, når et selskab mod vederlag overdrager sin formue som helhed til et andet selskab eller sammen-

smeltes med dette. Aktionærerne i det ophørende selskab modtager aktier i det fortsættende selskab som vederlag for aktierne i det ophørende selskab. Dog er det også muligt at modtage delvis kontant betaling.

Alle former for kontant betaling i forbindelse med en skattefri omstrukturering behandles som udbytte. Dette gælder dog kun, hvis aktionæren fortsat ejer aktier i et af de selskaber, der deltager i omstrukturen eller i et selskab, der er koncernforbundet med et af disse selskaber.

Bestemmelsen er i 2018 udvidet, således at den også finder anvendelse, hvis en nærtstående person eller et selskab, der kontrolleres af disse, er aktionær i et af disse selskaber efter omstrukturen.

#### Likvidationsprovenu

Udbetaling af likvidationsprovenu i det indkomstår, hvor selskabet endeligt opløses, anses som hovedregel for at være et salg af aktier.

Ingen hovedregel uden undtagelser. Disse undtagelser/værnsregler er indført for visse aktionærer, der er hjemmehørende i udlandet, idet Danmark ikke har intern hjemmel til at beskatte en aktieavance, hvorimod et udbytte kan beskattes.

Hvis aktionæren er en fysisk person, der bor i et land uden for EU eller EØS, anses likvidationsprovenuet altid for at være udbytte.

---

**A, der bor i Schweiz, ejer alle anparterne i B ApS, der likvideres. Likvidationsprovenuet beskattes som udbytte, idet Schweiz hverken er et EU eller EØS-land. Danmark har ret til en kildekat på 15 %.**

---

Hvis aktionæren er et selskab, der ejer mindst 10 % af det selskab, der likvideres, anses likvidationsprovenuet for at være udbytte, hvis selskabet er hjemmehørende i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Det samme gælder, hvis selskabet ejer mindre end 10 % af det selskab, der likvideres, men forudsætningen for beskatning som udbytte er, at aktionærerselskabet har bestemmende indflydelse over det likviderede selskab.

#### Flytning af ledelsens sæde

Hvis ledelsens sæde i et selskab flyttes til et land uden for EØS, beskattes den fysiske aktionær, der er bosiddende i dette land, der kontrollerer det danske selskab, som om selskabet var blevet likvideret. Hele værdien af selskabet anses i disse tilfælde for at være udbytte.

---

**B flytter til Storbritannien. Han ejer 100 % af anparterne i B ApS og er den daglige leder. Hvis Storbritannien efter interne regler gør krav på beskatning af B ApS, fordi ledelsens sæde nu er i Storbritannien, afgiver Danmark efter dobbeltbeskatningsaftalen beskatningsretten til selskabets indkomst (når indkomsten ikke kan henføres til et fast driftssted i Danmark). Denne flytning af selskabets skattemæssige hjemsted betyder, at B skal beskattes af et likvidationsprovenu svarende til hele værdien af selskabet.**

Skatten er 15 % i henhold til dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Storbritannien, medmindre den subsidiære beskatningsret i dobbeltbeskatningsoverenskomsten kan anvendes, hvilket kan medføre en højere dansk beskatning.

**Hvis B er omfattet af reglerne om fraflytterskat på aktierne B ApS og har anmodet om henstand med fraflytterskatten, nedskrives henstandssaldoen med den skat, som beregnes af likvidationsprovenuet.**

---

#### Koncerninternt aktiesalg

De tidligere gældende skatteregler gav mulighed for, at et udenlandsk selskab, der skulle betale skat i Danmark af udbytte fra et dansk datterselskab, kunne omgå denne beskatning ved at foretage en omstrukturering. Hvis det udenlandske selskab solgte aktierne i det danske datterselskab til eksempelvis et andet dansk selskab, som de var ejer af, ville en fortjeneste ved salg af disse aktier ikke kunne beskattes i Danmark. Denne omgåelsesmulighed eksisterer ikke længere.

Den indførte værnsregel betyder, at et udenlandsk moderselskab, der sælger aktier i et dansk datterselskab til et andet dansk koncernforbundet selskab, beskattes som udbytte af den del af salgssummen, der ikke vederlægges med aktier i det køvende selskab.

Det er naturligvis en forudsætning for værnsreglens anvendelse, at Danmark ikke er afskåret fra at beskatte udbyttet efter en dobbeltbeskatningsindkomst.

**C Ltd., der er hjemmehørende på Cayman Islands, ejer 100 % af aktierne i C A/S. C Ltd. ejer tillige 100 % af aktierne i D A/S.**

**C Ltd. sælger aktierne i C A/S til D A/S. Salgssummen for aktierne berigtiges dels kontant dels i form af et gældsbrief.**

**Salgssummen vil blive beskattet som udbytte.**

**Hvis C Ltd. var et amerikansk selskab, ville selskabet ikke blive ramt af reglen, idet C Ltd. ikke skal beskattes i Danmark af udbytte.**

Der gælder visse undtagelser ved salg af aktier til selskaber, der først blev koncernforbundne i forbindelse med aktieoverdragelsen. Disse regler gennemgås ikke her.

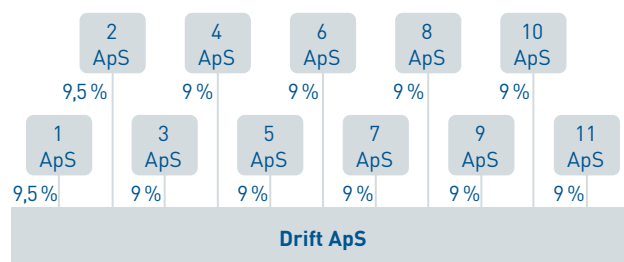
#### Salg til tomme selskaber

En af de mest luskede bestemmelser, der har til formål at imødegå omgåelse af udbyttebeskatningen, er aktiesalg til et tomt selskab. Reglen er så kompliceret, at vi ikke vil gennemgå den i detaljer, men alene medtage et par praktiske eksempler. Eksemplerne er langt fra udtømmende, og en lang række forhold, der ikke er omtalt nedenfor, er tillige omfattet. Den grundlæggende betingelse er dog, at salget sker til et tomt, typisk nystiftet selskab.

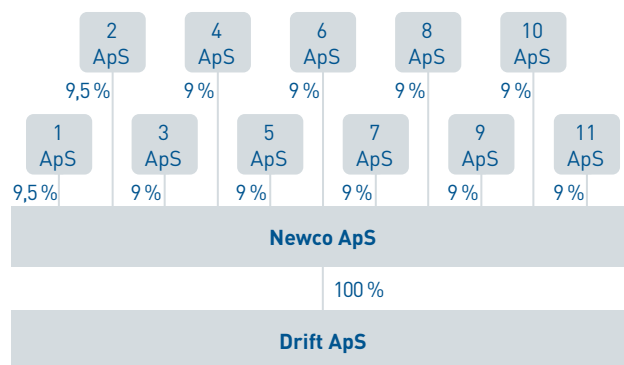
Formålet med indførelse af bestemmelsen var som sådan naturlig nok. Fra politisk side havde man besluttet, at aktier i unoterede selskaber skulle kunne sælges skattefrit, selv om ejerandelen var under 10 %, men udbytte skulle fortsat beskattes. Udbytteskatten blev dog nedsat til 15,4 %.

Kreative rådgivere havde derfor opfundet en model, hvorefter disse minoritetsaktionærer solgte deres aktier til et nystiftet selskab mod delvist at blive vederlagt med aktier og delvist kontant.

I nedenstående diagram ejes Drift ApS af 11 selskaber, der alle er skattepligtige af udbytte, da den maksimale ejerandel udgør 9,5 %.

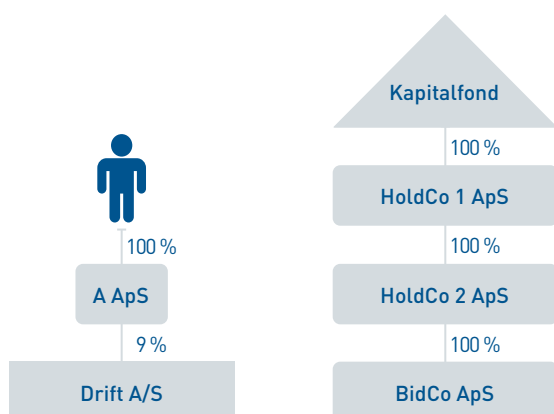


I den kreative model indskyder alle disse anpartshavere deres anparter i et nystiftet selskab (skattepligtig anpartsombytning) mod delvist at blive vederlagt med anparter i det nye selskab og delvist med kontanter eller et gældsbrief.



De 11 selskabers salg af anparter i Drift ApS til Newco ApS (skattepligtig anpartsombytning) er skattemæssigt umiddelbart at betragte som salg af anparter, og en fortjeneste er dermed skattefri. Værnsreglen betyder imidlertid, at den del af salgssummen, der berigtiges med andet end anparter (kontanter og gældsbrief) i det købende selskab, skattemæssigt skal betragtes som udbytte, der er skattepligtigt.

Denne regel fik dog et meget bredere anvendelsesområde end tilsigtet, må man formode. Dette kan illustreres i nedenstående eksempel.



A er ledende medarbejder i Drift A/S og ejer via sit selskab A ApS 9 % af aktierne i Drift A/S.

En kapitalfond indgår en aftale med samtlige aktionærer i Drift A/S om køb af hele aktieposten i selskabet. For at ledelsen i Drift A/S (person A) fortsat skal have hånden på kogepladen, aftales det, at A geninvesterer en del af salgssprovenuet i HoldCo 1 ApS. Selv om dette er en helt sædvanlig forretningsmæssig disposition, beskattes hele den del af salgssummen, der ikke geninvesteres, som udbytte. Årsagen er, at BidCo ApS er et nystiftet selskab, der er stiftet med henblik på at købe aktierne i Drift A/S.

Det er væsentligt at være opmærksom på, at ovenstående eksempel blot er reglernes anvendelsesområde i dens mest simple form.

Reglerne er udvidet i en sådan grad, at de kan være helt umulige at gennemskue. Således vil et salg af aktierne til HoldCo 1 ApS blive ramt, selv om A ApS ikke geninvesterer, hvis et nært familiemedlem ejer aktier i den køvende koncern. Det samme gælder, hvis et selskab kontrolleret af A eller af en af A's familiemedlemmer ejer aktier i den køvende koncern.

Hvis minoritetsaktionærer sælger aktier, bør man derfor foretage en tilbunds gående undersøgelse af, om der af en eller anden årsag er tale om omgåelse af udbyttebeskatning. Reglerne finder anvendelse, selv om aktionæren og dennes selskab er hjemmehørende i udlandet.

Fysiske personer rammes derimod ikke, medmindre disse er bosiddende i et skattelyland.

### De mange faldgruber

Artiklens formål er ikke at udarbejde et værktøj til at løse alle sager om omgåelse af udbyttebeskatningen, men at gøre opmærksom på nogle af de faldgruber, der kan opstå – også ved helt almindelige salg af aktier. Hvis der er en kapitalfond involveret, eller salget sker til nystiftede selskaber, bør agtpågivenheden skærpes.

Vejledende kunne der stilles følgende spørgsmål i forbindelse med et salg af aktier for at vurdere risikoen for udbyttebeskatning:

1. Kan sælger modtage skattefrit udbytte?
2. Sker vederlæggelsen alene med aktier?
3. Er der tale om salg til det udstedende selskab?
4. Er der tale om salg til et selskab, som det udstedende selskab kontrollerer og ejer mindst 10 % af?
5. Er køber et tomt selskab?
6. Er sælger koncernforbundet med det solgte selskab?
7. Er sælger koncernforbundet med køber efter salget?

Hvis spørgsmål 1 kan besvares bekræftende, er der naturligvis ikke behov for at behandle salget som omgåelse af udbyttebeskatningen.

Hvis spørgsmål 2 besvares bekræftende, er der som regel heller ikke problemer forbundet med transaktionen.

Mens det er forholdsvis enkelt at besvare de første spørgsmål, kan det straks blive mere kompliceret, jo længere man bevæger sig ned i specialreglerne. Er der tvivl, vil en tilbunds gående undersøgelse være nødvendig.



# Kender du reglerne for kontant betaling?

**Det er vigtigt at kende reglerne om maksimumgrænserne for kontant betaling. Ellers risikerer man såvel som forbruger som erhvervsdrivende at komme galt afsted.**

## **Udgangspunktet – stadig mulighed for kontantbetaling, men...**

Udgangspunktet er, at forbrugere stadig har ret til at betale kontant – både i detailhandlen og når der eksempelvis købes håndværksydelser. Der er dog i de senere år indført

flere væsentlige begrænsninger i forhold til dette udgangspunkt, som i hovedtræk beskrives i det følgende.

For erhvervsdrivende gælder særlige regler.

### **Fysiske butikker**

Hvis handlende i fysiske butikker modtager betaling med betalingskort og MobilePay, har de også både ret og pligt til at modtage kontant betaling fra forbrugere. Dette gælder dog kun i tidsrummet kl. 06.00 – 22.00. Tidsbegrænsnings-



reglen er indført for at forebygge tyveri og røveri. Tilhører man en særligt røveriudsat branche, eksempelvis tankstationer, kan kontantbetalingsperioden begrænses til kl. 20.00. Tidsbegrænsningsreglen gælder ikke sundhedsområdet. På sundhedsområdet er det muligt at betale med kontanter i hele åbningstiden. Det gælder blandt andet apoteker, tandlæger og fysioterapeuter.

Pligten til at modtage kontant betaling kan ikke omgås ved eksempelvis at skilte med, at man ikke tager imod kontant betaling eller frabeder sig kontant betaling, og ej heller ved at undlade at have byttepenge.

#### Fjernsalg

Fjernsalg – herunder internethandel – er undtaget fra retten til kontant betaling.

#### Forbrugeres betaling for tjenesteydelser

For tjenesteydelser – blandt andet håndværksydelser – gælder der for forbrugere en maksimal kontantgrænse på 8.000 kr. pr. køb. Hvis man betaler en håndværker mere end 8.000 kr. kontant for en ydelse, risikerer betaleren at hæfte for håndværkerens betaling af skat og moms af den leverede ydelse.

Som forbruger hæfter man dog ikke for leverandørens skat og moms, hvis man kan fremvise en korrekt faktura, som opfylder alle krav efter bogføringsloven mv. Er man i tvivl herom, kan man i stedet frigøre sig for denne hæftelse, hvis man foretager indberetning til Skattestyrelsen. Der skal ske indberetning af det betalte beløb, betalingsdatoen, virksomhedens navn og CVR-nr., fakturanummer og dato. Indberetningen skal ske senest 14 dage fra betalingen, dog senest én måned efter at regningen er modtaget.

Grænsen på 8.000 kr. gælder ikke for varekøb.

#### Håndværkerfradrag

Skattemæssigt er der – inden for visse grænser – fradrag for udgifter til arbejds løn vedrørende grøn istandsættelse, tilslutning til bredbånd og installation af tyverialarm i familiens helårsbolig eller i en fritidsbolig – også kaldet håndværkerfradrag.

Det er et krav, at betalingen er sket elektronisk. Ved kontant betaling er skattefradrag udelukket.

#### Erhvervsdrivende

Hvad angår erhvervsdrivendes betalinger, gælder der yderligere begrænsninger i muligheden for at foretage betalinger kontant.

Maksimumgrænse på 8.000 kroner kontant gælder både for køb af varer og tjenesteydelser. Hvis maksimumgrænsen overskrides, har den erhvervsdrivende køber ikke fradragsret for udgifterne, herunder muligheden for skattemæssige afskrivninger.

Såfremt sælgeren ikke betaler moms og afgifter af det kontante salg, der overskrider maksimumgrænsen, hæfter den erhvervsdrivende køber for betalingen heraf.

#### Efterfølgende reparationsmulighed

Har man betalt mere end 8.000 kr. kontant i forbindelse med et køb, kan man afværge konsekvenserne, herunder bevare fradrags- og afskrivningsmuligheden, hvis man indberetter betalingen til Skattestyrelsen via TastSelv senest i forbindelse med oplysningsfristen den 1. juli.

Der skal ske indberetning af det betalte beløb, betalingsdatoen, virksomhedens navn og CVR-nr., fakturanummer og dato.

#### Hvidvasklovgivningens maksimumgrænse

Det følger af hvidvasklovgivningen, at det for erhvervsdrivende er forbudt at modtage mere end 50.000 kr. som kontant betaling. Maksimumgrænsen kan ikke omgås ved, at betalingen sker i rater.

Overtrædelse af reglerne straffes med bøde, der beregnes som 25 % af det beløb, der overstiger grænsen – dog minimum 10.000 kr. Virksomhedens øverste ansvarlige kan derudover blive straffet personligt, hvis virksomheden overtræder reglerne. Typisk vil der være tale om en bøde på 10 % af det beløb, som virksomheden eller selskabet straffes med.

Maksimumgrænsen på 50.000 kr. er fra og med den 1. juli 2021 nedsat til 20.000 kr.

# Bedre mulighed for godtgørelse af elafgift

**Siden den 1. januar 2021 har mange virksomheder været berettiget til en større godtgørelse af elafgift, end tilfældet var tidligere, idet sondringen mellem elektricitet anvendt til opvarmning/køling og andre formål (proces) blev ophævet. Liberale erhverv må dog vente til 2023, før de er berettiget til godtgørelse af elafgift på lige fod med andre virksomheder.**

**Samtidig er det fortsat væsentligt at være opmærksom på muligheden for godtgørelse ved udlejning af fast ejendom og opladning af elbiler.**

## Betingelser for godtgørelse

En virksomhed har med virkning fra den 1. januar 2021 ret til godtgørelse af elafgift af elektricitet forbrugt af virksomheden, i det omfang momsens på elforbruget er fradragsberettiget. Såfremt en virksomhed kun har delvis fradragsret for momsens på elforbruget, har virksomheden kun ret til delvis godtgørelse af elafgift med samme procentsats som ved beregning af momsfradrag.

Der kan således opnås godtgørelse af elafgift af elektricitet til drift af maskiner, værktøj, produktionsanlæg, belysning og edb-udstyr, ventilation, opvarmning og komfortkøling (aircondition).

Elafgiften godtgøres i 2021 med 89,60 øre pr. kWh ud af den totale elafgift på 90 øre pr. kWh.

Der kan kun fås godtgørelse, hvis det godtgørelsesberettigede beløb og kundens CVR-nr. fremgår af fakturaen.

## Liberale erhverv

De liberale erhverv (advokater, arkitekter, bureauer, teatre og biografer, landinspektører, mæglere, reklamevirksomheder, revisorer og rådgivende ingeniører) kan kun få godtgjort elafgift af elektricitet til rumvarme, varmt vand eller komfortkøling (aircondition), og kun såfremt der foretages måling af elforbruget til dette. Rejsebureauer, turistkontorer og ejendomsadministration anses ikke som liberale erhverv.

Liberale erhverv, der både udøver aktiviteter, der ydes godtgørelse for, og aktiviteter, der ikke ydes godtgørelse for, kan opnå delvis godtgørelse af elafgiften. Dette gælder eksempelvis en virksomhed, der har et kombineret

reklamebureau og trykkeri, hvor virksomheden kan opnå godtgørelse af afgiften af elforbruget i trykkeriet, men ikke for reklamedelen med undtagelse af elektricitet anvendt til opvarmning/køling. Hvis forbruget måles ved hjælp af én måler, beregnes godtgørelsen som hovedregel efter en omsætningsfordeling. Hvis forbruget til de enkelte aktiviteter måles, anvendes dette som grundlag for fordelingen af elforbruget.

Folketinget har vedtaget, at alle liberale erhverv først fra den 1. januar 2023 kan få godtgjort elafgift af elektricitet på lige vilkår med andre virksomheder.

## Udlejning af fast ejendom

Udlejere af fast ejendom kan ikke opnå godtgørelse for den elafgift, der forbruges af lejerne.

Udlejere, der som led i udlejningen også leverer elektricitet, har derimod adgang til at viderefakturere afgiftsbelastningen af elforbrug til lejeren. Det er herefter lejeren godtgørelsesmæssige stilling, der er afgørende for, om der kan ydes afgiftsgodtgørelse for elforbruget.

Afgiften anses for viderefaktureret fra udlejer til lejer i den udstrækning, den er særskilt specificeret på afregningen.

Udlejere kan opnå godtgørelse af elafgift af elektricitet forbrugt i fællesarealer og tomme lokaler, som forsøges genudlejet. Det er dog et krav, at der er tale om momspligtig udlejning, herunder udlejning omfattet af en frivillig registrering for udlejning.

Campingpladser og lystbådehavne kan få tilbagebetalt elafgiften af forbrugt elektricitet, herunder den elektricitet, som anvendes i campingvogne og lystbåde. Det er en betingelse, at campingpladsen/lystbådehavnen forsyner gæsternes medbragte campingvogne/lystbåde med elektricitet uden særskilt betaling, herunder eksempelvis ved:

- Fast pris for elforbruget uanset forbrug, men særskilt opkrævet hos gæsten
- Salg af elpakker.

Butikcentre og lignende kan opnå godtgørelse af elafgift af elektricitet til fællesformål, hvis forbruget til fællesformålene uden specifikationer er indeholdt i betalingen for

de omhandlede leverancer (eksempelvis indregnet i den enkelte lejers husleje).

Hvis udgifterne til fællesformålene (eksempelvis drift af ventilatorer, elevatorer og udendørs belysning) fordeles på de enkelte lejere (eksempelvis forholdsmæssigt efter lejemålenes størrelse) og faktureres særskilt udover den egentlige husleje, betragtes elektriciteten derimod som forbrugt af de enkelte lejere.

#### Opladning af elbiler

Virksomheder kan få godtgjort elafgift af elektricitet forbrugt til opladning af registrerede elbilers batterier på virksomhedens ladestander, herunder hurtigladdere, når ladestanderen drives for virksomhedens regning og risiko, og virksomheden er involveret i driften heraf. Det er ikke et krav, at virksomheden er ejer af ladestanderen.

Endvidere godtgøres elafgift af elektricitet forbrugt til opladning af batterier på batteriskiftestationer.

Det er et krav, at der sker en måling af den elektricitet, der anvendes til opladningen:

- Kravet om måling gælder, uanset om ladestanderen er placeret i det offentlige rum, hos husholdninger eller andre steder
- Måleren skal være placeret i forbindelse med ladestanderen
- Kravet om måling gælder også, hvis virksomheden oplader batterierne til den registrerede elbil på batteriskiftestationer.

Godtgørelsen ydes uanset virksomhedens generelle momsfradragsret.

#### Angivelse og tidsfrist for refusion

Godtgørelse af elafgift sker ved at angive det godtgørelsesberettigede beløb på virksomhedens ordinære momsangivelse.

Der er altid mulighed for at få refunderet elafgift med tre års tilbagevirkende kraft, såfremt en virksomhed fejlagtigt ikke har fået refunderet elafgift.



# Hvornår er der momsfradrag for reklame, repræsentation mv.?

**Reklame- og repræsentationsudgifter forekommer i næsten alle virksomheder. Reklameudgifter berettiger som udgangspunkt til momsfradrag, mens udgifter til repræsentation ikke kan fradrages momsmæssigt. Det er derfor vigtigt at foretage en konkret vurdering af de afholdte omkostninger til reklame, repræsentation mv. for at sikre det korrekte momsfradrag.**

## Repræsentation

Moms af repræsentationsudgifter kan med en enkelt undtagelse ikke fradrages. Undtagelsen hertil er moms af restaurationsudgifter, der kan fradrages med ¼, men kun såfremt udgiften hertil er af strengt erhvervmæssig karakter.

Moms af udgifter til bespisning af forretningsforbindelser kan fradrages fuldt ud, når bespisningen sker i virksomhedens egne lokaler i forbindelse med møder.

Repræsentationsudgifter er typisk udgifter, som afholdes for at få afsluttet forretninger eller for at tilknytte eller bevare forretningsforbindelser, og de afholdes over for personer, som ikke er knyttet til virksomheden som medarbejdere. Udgifterne til repræsentation har ofte karakter af opmærksomhed eller kommerciel gæstfrihed over for forretningsforbindelser. Det er ofte udgifter til måltider, restaurationsbesøg, drikkevarer, gaver, afholdelse af jubilæer, fødselsdage og forretningsindvielser, underholdning og fornøjelser samt deltagelse i eksempelvis rejser, udflugter og ferieophold.

Der er kun tale om repræsentationsudgifter, hvis udgiften afholdes over for personer, der ikke er knyttet til virksomheden som medarbejdere mv., eksempelvis kunder, leverandører, rådgivere mv. Udgifter afholdt over for medarbejdere anses for personaleudgifter og er ofte ligeledes undtaget fra retten til momsfradrag.

Endvidere er der kun tale om repræsentationsudgifter, hvis udgiften afholdes over for bestemte kunder. Hvis ikke dette er tilfældet, vil der typisk være tale om reklameudgifter.

Ved restaurationsbesøg skal regningen/fakturaen – udover de almindelige oplysninger – også påføres oplysning om deltagerne samt anledningen til restaurationsbesøget.

## Reklame

Reklameudgifter er udgifter, der afholdes over for en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder med det formål at opretholde en virksomheds almindelige omdømme eller fremme dens interesser ved at gøre den kendt og fordelagtigt bemærket. Reklameudgifter berettiger som udgangspunkt til momsfradrag.

Reklameudgifter kan eksempelvis være reklameartikler, deltagelse i messer, sponsorater, annoncer mv., som promoverer en virksomhed og dens produkter.

Gaver/reklameartikler anses for reklameudgifter, når virksomhedens navn/logo er påført, og værdien af den enkelte gave ikke overstiger 100 kr. eksklusive moms. Når disse betingelser er opfyldt, er der fuld fradragsret for momsen.

## Åbent hus-arrangementer

Ved afholdelse af åbent hus-arrangementer i en virksomheds egne lokaler afhænger muligheden for momsfradrag af anledningen samt hvilken form for bespisning, der er tale om.

Hvis der er tale om markering af private mærkedage, eksempelvis indehaverens eller hovedaktionærens fødselsdag eller sølvbryllup, er der tale om en privat udgift, som ikke berettiger til momsfradrag. Hvis anledningen derimod er et forretningsjubilæum eller indvielse af nye lokaler, vil der være ret til momsfradrag, såfremt de øvrige betingelser for fradrag er opfyldt.

I de tilfælde, hvor arrangementet har både et privat og et erhvervmæssigt islæt, skal der foretages en vurdering af, hvad der er den altoverskyggende anledning til arrangementet.

Hvis der er tale om et erhvervmæssigt arrangement, er det en betingelse for momsfradrag, at der ikke er tale om en egentlig bespisning, men alene et lettere traktement. Man skal således ikke nyde en 3-retters menu ved et bord, men alene spise pindemadder etc. stående. Herudover skal der være tale om et egentligt åbent hus-arrangement, hvor der er inviteret bredt og ikke kun indbudt udvalgte forretningsforbindelser.

Når betingelserne er opfyldt, vil der være fuld fradragsret for moms af udgifter til mad, drikke, servering, telt mv.

Der vil dog ikke være fradragsret for eventuelle udgifter til underholdning, eksempelvis musik, stand-up etc.

### Sponsorbidrag

Sponsorbidrag anses som udgangspunkt for en reklameudgift.

Det er en betingelse for momsfradrag, at sponsoratet er momspligtigt. Et sponsorat er kun momspligtigt, såfremt sponsoren opnår en konkret modydelse, typisk i form af reklameværdi. Et økonomisk bidrag til eksempelvis en idrætsforening, uden at dette giver anledning til promovering af sponsorens virksomhed/produkter, er ikke momspligtigt. Såfremt der udstedes en faktura med tillæg af moms, skal denne moms anses for "urigtig" og kan ikke fradrages af sponsoren, selv om den er anført på fakturaen.

I det omfang der er tale et sponsorat, der udover promovering af sponsorens virksomhed/produkter også indeholder andre ydelser, eksempelvis adgang til sponsorlounge eventuelt med bespisning, fribilletter, rejser til udlandet etc., skal alle de forskellige elementer i sponsoratet specificeres på fakturaen med angivelse af pris for hvert enkelt element.

Hvis forretningsforbindelser inviteres og får adgang til sponsorlounge evt. med bespisning, fribilletter, rejser til udlandet etc., vil der være tale om repræsentationsudgifter uden ret til momsfradrag. Hvis virksomhedens personale får ret til de pågældende ydelser, vil der i stedet være tale om personaleudgifter, ligeledes uden ret til momsfradrag.

Det er meget vigtigt, at de forskellige elementer i sponsoratet specificeres på fakturaen til sponsoren, idet manglende specifikation helt udelukker retten til momsfradrag, også for eventuel reklame i form af promovering af sponsorens virksomhed/produkter.

### Den konkrete vurdering

Den momsmæssige behandling af reklame- og repræsentationsudgifter giver ofte anledning til usikkerhed, og der skal foretages en konkret vurdering af den enkelte udgift.

Endvidere er det vigtigt, at udgiftsbilagene overholder de formelle betingelser. Det skal blandt andet klart fremgå af bilaget, hvad en virksomhed har købt af varer eller ydelser. Uden dette er det ikke muligt at foretage den konkrete vurdering af, hvilken udgiftstype der er tale om.



# Ny lovgivning

## Minkavlere og minkafhængige erhverv – særlovgivning

Folketinget har for minkavlere og minkafhængige erhverv vedtaget ændringer på følgende områder:

- Ingen forhøjelse af en nedsat bo- eller gaveafgift
- Forlængelse af fristen for beskatning af opsparet overskud
- Omvendt betalingspligt.

### Ingen forhøjelse af en nedsat bo- eller gaveafgift

For erhvervsvirksomheder, der er erhvervet ved arv eller gave i en periode frem til og med 2019, udgjorde afgiften en lavere sats end den gængse sats på 15 %. Den nedsatte afgiftssats var blandt andet betinget af, at ejerskabet til virksomheden blev opretholdt i en periode på mindst tre år efter generationsskiftet. Overdragelse mv. inden for 3-årsperioden betyder en delvis forhøjelse af afgiften.

Reglen om forhøjelse af bo- og gaveafgiften ved overdragelse inden for 3-årsperioden gælder ikke, hvis overdragelsen sker som følge af lov om aflivning af og midlertidigt forbud mod hold af mink. Minkavleren mv. har således mulighed for helt eller delvist at afvikle virksomheden inden for 3-årsperioden uden at skulle betale ekstra bo- eller gaveafgift, hvilket gælder for afvikling mv. af virksomhed, der sker den 29. december 2020 eller senere.

### Forlængelse af fristen for beskatning af opsparet overskud

Hvis en virksomhed afstås i 2020, skal opsparet overskud i virksomhedsordningen senest beskattes i 2021, hvis der ikke inden udgangen af 2021 er påbegyndt ny virksomhed. Denne frist er forlænget for minkavlere og minkafhængige erhverv. Denne erhvervsgruppe skal påbegynde anden virksomhed inden udløbet af det andet indkomstår, der påbegyndes efter den 29. december 2020.

En tidligere minkavler, der anvender virksomhedsordningen og har kalenderåret som indkomstår, kan oprettholde et opsparet overskud, hvis en ny virksomhed påbegyndes senest den 31. december 2022. Hvis indkomståret i stedet løber fra den 1. juli til den 30. juni, kan virksomhedsordningen anvendes uden ophør, hvis ny selvstændig erhvervsvirksomhed påbegyndes senest den 30. juni 2023.

### Omvendt betalingspligt

Ved udbetaling af erstatning mv. til minkavleren eller ejeren af en virksomhed med minkafhængigt følgeerhverv,

skal udbetaleren fra og med den 1. juli 2021 tilbageholde moms og indbetale denne til Skatteforvaltningen.

*Lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love (L 211) blev vedtaget den 1. juni 2021.*

## Succession i virksomhedsordningen

Skatteministeriet opmærksom på, at der kunne opnås utilsigtede skattemæssige fordele ved overtagelse af en virksomhed i virksomhedsordningen, når der skete overdragelse til ægtefælle, børn m.fl., og disse overtog konto for opsparet overskud. Reglerne gav mulighed for, at den selvstændigt erhvervsdrivende i den forbindelse kunne få frigjort finansielle aktiver til privatforbrug uden at udløse den beskatning af et opsparet overskud, som ellers er tilsigtet.

På baggrund af denne early warning er reglerne ændret for overtagelse af virksomhed, der sker den 22. december 2020 eller senere.

De nye regler betyder, at den selvstændigt erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsordningen, ikke kan foretage en overdragelse af en virksomhed (en del af en virksomhed eller en del af flere virksomheder) til ægtefælle, børn m.fl., uden at der samtidig sker en overdragelse af de aktiver og passiver (kapitalafkastgrundlaget) i ordningen, der svarer til den andel af det opsparede overskud, der bliver overdraget. Herved sikres en sammenhæng mellem værdierne i virksomhedsordningen og den latente skatteforpligtelse, som konto for opsparet overskud er udtryk for. De ændrede regler gælder også, når virksomheden overtages af børn m.fl. i forbindelse med virksomhedsejers død.

*Lov om ændring af dødsboskatteloven og kildeskatteloven (L 133) blev vedtaget den 1. juni 2021.*

## Beskatning af fri bil

Folketinget har indført en omlægning af registreringsafgifterne, der tilgodeser "grønne biler". "Plug-in-hybride" biler er blevet væsentlig billigere, og dette gælder i særlig grad de lidt dyrere biler.

Den skattepligtige værdi af fri bil er i mange år blevet opgjort som 25 % af bilens beskatningsgrundlag op til 300.000 kr. og 20 % af den del af beskatningsgrundlaget, der overstiger 300.000 kr. Denne skattepligtige værdi af fri

bil forhøjes med det såkaldte miljøtillæg. Miljøtillægget blev beregnet som ejerafgiften på bilen (eksklusive udigningsafgift og privatbenyttelsestillæg) med tillæg af 50 %. Udgjorde den årlige ejerafgift 8.000 kr., var miljøtillægget på 12.000 kr. om året. Disse regler har været gældende indtil 30. juni 2021.

Procentsatserne er ændret, og det samme er størrelsen af det årlige miljøtillæg.

#### Procentsatserne

Satsen på 25 % nedsættes gradvist med ½ procentpoint om året frem til og med 2025. Satsen på 20 % forhøjes gradvist med ½ procentpoint om året frem til og med 2025.

År	Beskatningsgrundlag op til 300.000 kr.	Beskatningsgrundlag over 300.000 kr.
01.01-30.06 2021	25,0 %	20,0 %
01.07-31.12 2021	24,5 %	20,5 %
2022	24,0 %	21,0 %
2023	23,5 %	21,5 %
2024	23,0 %	22,0 %
2025	22,5 %	22,5 %

Fra og med 2025 er der således én sats, der skal anvendes på det samlede beskatningsgrundlag uanset størrelsen heraf.

Udgør bilens beskatningsgrundlag 600.000 kr., vil de satser, der var gældende frem til og med 30. juni 2021 og satsen i 2025, give den samme skattepligtige værdi af fri bil. For biler med et beskatningsgrundlag under 600.000 kr. betyder de ændrede satser en lavere skattepligtig værdi af fri bil fremover, mens det modsatte er tilfældet for biler med et beskatningsgrundlag over 600.000 kr.

#### Miljøtillægget

Miljøtillægget tillægges den efter procentsatserne opgjorte skattepligtige værdi af fri bil.

Miljøtillægget udgjorde i 2020 den grønne ejerafgift eksklusiv udigningsafgift og privatbenyttelsesafgift med tillæg af 50 %. Det samme er tilfældet i 2021 frem til og med den 30. juni. Fra og med den 1. juli 2021 og frem til og med 2025 sker der en gradvis forhøjelse af tillægget. Vi har for illustrationens skyld anvendt en årlig ejerafgift på 6.000 kr.

År	Årlig ejerafgift	Tillæg	Miljøtillæg
01.01-30.06 2021	6.000 kr.	50 %	9.000 kr.
01.07-31.12 2021	6.000 kr.	150 %	15.000 kr.
2022	6.000 kr.	250 %	21.000 kr.
2023	6.000 kr.	350 %	27.000 kr.
2024	6.000 kr.	500 %	36.000 kr.
2025 og senere	6.000 kr.	600 %	42.000 kr.

Størrelsen af den grønne afgift afhænger af bilens brændstofforbrug (km/l). Der betales også ejerafgift af elbiler. Ejerafgiften på elbiler beregnes ud fra de samme satser som for benzindrevne biler. Elbilens forbrug omregnes fra Wh (Watt pr. time) til km/l.

*Lov om ændring af registreringsafgiftsloven, brændstofafgiftsloven, ligningslovens og forskellige andre love (L 129) blev vedtaget den 9. februar 2021.*

#### Elbiler og ladestandere

Til og med den 30. juni 2021 indgik en arbejdsgiverbetalt ladestander på bopælen i beskatningsgrundlaget for fri bil. Valgte arbejdsgiveren – måske efter en periode – at forære medarbejderen ladestanderen, udgik den naturligvis af beskatningsgrundlaget. Til gengæld skulle medarbejderen beskattes af ladestanderens værdi på det tidspunkt, hvor han fik den foræret af arbejdsgiveren.



Fra og med den 1. juli 2021 skal værdien af ladestanderen ikke længere indgå i beskatningsgrundlaget ved opgørelsen af den skattepligtige værdi af fri bil. Hvis medarbejderen i en sammenhængende periode på mindst seks måneder er blevet beskattet af fri elbil eller pluginhybridbil, kan arbejdsgiveren vælge at forære medarbejderen den på bopælen opsatte arbejdsgiverbetalte ladestander, uden at medarbejderen skal beskattes af standerens værdi. Der er med andre ord tale om et skattefrit personalegode.

Selvstændigt erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsordningen, bliver beskattet af værdi af fri bil efter samme regler som lønmodtagere, når den blandet benyttede bil er medtaget under virksomhedsordningen. De nye regler for ladestander på den private bopæl gælder ikke for de selvstændigt erhvervsdrivende. Skatteministeren blev gjort opmærksom herpå i forbindelse med lovforslagets behandling, men svaret var, at det måtte man se på senere.

*Lov om ændring af registreringsafgiftsloven, brændstofafgiftsloven, ligningslovens og forskellige andre love (L 129) blev vedtaget den 9. februar 2021.*

### Deleøkonomi

Personer, der lejlighedsvis udlejer en privat bil, lystbåd og campingvogn mv., er skattepligtig af overskud ved udlejning.

Det skattepligtige overskud kan vælges opgjort efter en regnskabsmæssig metode (fradrag for de faktiske udgifter i forbindelse med udlejningen) eller en skematisk model. Fra og med indkomståret 2021 kan den skematiske model kun anvendes, hvis udlejningen sker gennem et bureau, eksempelvis via GoMore, Boatflex eller Out2Camp, der indberetter lejeindtægten til Skattestyrelsen.

Den skematiske model betyder, at lejeindtægten nedsættes med et skattefrit bundfradrag på 10.700 kr. Er årets indkomst ved udlejning af privat bil mv. større end bundfradraget, nedsættes den resterende indkomst med 40 %. Indkomsten beskattes som personlig indkomst, men der skal ikke betales AM-bidrag, da der ikke er tale om erhvervs-mæssig virksomhed. Der er tale om et "årligt" bundfradrag, hvilket betyder, at hvis en person udlejer såvel sin private bil som lystbåd, opnås kun ét bundfradrag i den samlede lejeindtægt.

Fra og med indkomståret 2021 er der indført et særligt bundfradrag på 20.000 kr. (2021) ved privat udlejning (ikke-erhvervs-mæssig udlejning) af nul- og lavemissionsbiler (under 50 g CO<sub>2</sub> pr. kilometer). Dette bundfradrag gælder sideløbende med fradraget på 10.700 kr. (2021) ved udlejning af andre personbiler, lystbåde mv. Hvis årets bruttoindkomst ved udlejning af nul- og lavemissionsbiler overstiger bundfradraget på 20.000 kr. (2021), er kun 60 % af det overskydende beløb skattepligtigt.

*Lov om ændring af registreringsafgiftsloven, brændstofafgiftsloven, ligningslovens og forskellige andre love (L 129) blev vedtaget den 9. februar 2021.*

### Det skattefrie gavekort i 2021 til medarbejdere

I forbindelse med finanslovsaftalen for 2021 blev parterne enige om at understøtte oplevelsesøkonomien, herunder restauranter, hoteller mv. i form af skattefritagelse af et arbejdsgiverbetalt gavekort til medarbejderne, se nedenfor under "Giv et skattefrit oplevelsesgavekort i 2021".

### Beskatning af gaver fra arbejdsgiveren

Gaver fra en arbejdsgiver til en medarbejder er som udgangspunkt skattepligtige. Der gælder dog en årlig skattefrie bagatelgrænse på 1.200 kr. (2021) for visse mindre personalegoder, der ydes i naturalier, som eksempelvis blomster, vin og årets julegave. Overskrides bagatelgrænsen, hvad enten det er gaver fra samme eller flere arbejdsgivere (der gælder en samlet bagatelgrænse på 1.200 kr., selv om personen eksempelvis har to arbejdsgivere), er summen af gaverne fuldt ud skattepligtige. Dog kan det skattepligtige beløb nedsættes med årets julegave, hvis værdien af denne højst er på 900 kr. (2021).

De såkaldte lejlighedsgaver i anledning af medarbejderens runde fødselsdag, bryllup osv. medregnes ikke i den skattefrie bagatelgrænse. Lejlighedsgaver er normalt skattefrie. Hvis gaven er større, end hvad der almindeligvis anses for passende, er gaven skattepligtig. Der er ingen faste grænser for værdien af skattefrie lejlighedsgaver.

### Gavekort

Gavekort fra arbejdsgiveren inden for den skattefrie bagatelgrænse kan enten være skattepligtige eller skattefrie. Inden så længe ser vi de første annoncer om julegaver til medarbejderne. Vi vil derfor omtale praksis for, hvornår et gavekort er skattefrit, og hvornår det er skattepligtigt.



*Disse gavekort er altid skattefrie for medarbejderen:*

- Gavekortet gælder kun til få udvalgte gaver hos en udbyder på nettet
- Arbejdsgiveren har på forhånd valgt gaven på gavebeviset til den enkelte medarbejder
- Gavekortet er et gavebevis til én bestemt navngiven restaurant, hvor det kun kan bruges til dagens tre-retters menu eller til én ud af tre tre-retters menuer, som arbejdsgiveren har sammensat.

*Disse gavekort er altid skattepligtige for medarbejderen (A-indkomst):*

- Gavekortet kan ombyttes til kontanter
- Digitale gavekort, eksempelvis et plastikkort, kan altid byttes til kontanter og er derfor skattepligtige
- Gavekortet har en bred anvendelsesmulighed, eksempelvis et gavekort til et stormagasin, supermarked eller byggemarked
- Gavekortet er til hele arbejdsgiverens varesortiment og har dermed en bred anvendelsesmulighed.

#### Giv et skattefrit oplevelsesgavekort i 2021

Det skattefrie oplevelsesgavekort på maksimalt 1.200 kr. kan kun gives til medarbejdere, hvilket vil sige personer, der er i et ansættelsesforhold. Bestyrelsesmedlemmer og andre, der ikke er i et ansættelsesforhold, er ikke omfattet af skattefriheden.

Skattefriheden gælder kun gavekort, og det betyder, at der skal være udstedt et elektronisk eller fysisk tilgodebevis til køb. Medarbejderen kan ikke gå på restaurant sammen med kæresten og få udgiften refunderet af arbejdsgiveren som udlæg efter regning, idet skattefriheden kun gælder gavekort.

#### Gavekortets anvendelsesmuligheder

Gavekortet skal være udstedt af/til:

- Restauranter, cafeer og lignende, hvor man kan nyde mad og drikke
- Hoteller, feriecentre og lignende, hvor der kan overnattes
- Oplevelser, eksempelvis forlystelsesparker, teatre, biografteater, cirkus og sportsarrangementer mv.

Gavekortet må ikke være et gavekort til byens butikker eller lignende, idet der her er mulighed for at anvende kortet til andet end de skattefrie muligheder.

Hvis medarbejderen vælger at få gavekortet ombyttet til kontanter, herunder sælger gavekortet, er gavekortet skattepligtigt. Det er medarbejderen selv, der skal sørge for at få selvangivet det skattepligtige beløb.

Eksempler på gavekort, der ikke er skattefrie:

- Gavekort til transport, eksempelvis togbilletter eller en flyrejse. Transport er kun omfattet, hvis den er en naturlig del af oplevelsen som ved en pakkerejse
- Gavekort til måltidskasser eller takeaway fra steder, hvor man ikke kan sidde og spise/drikke
- Gavekort til fitnesscentre, spaophold eller kosmetologbehandling
- Gavekort kun til en gavebutik i eksempelvis et museum eller en forlystelsespark.

Hvis medarbejderen får et gavekort til Tivoli, et museum osv., hvor der endvidere er mulighed for at købe souvenirs mv. i en gavebod, vil gavekortet i sin helhed være skattefrit, hvis dette er af underordnet betydning i forhold til adgangsbillet, turpas og lignende.

#### Beløbsgrænsen på 1.200 kr.

Beløbsgrænsen på 1.200 kr. gælder for den enkelte person. Hvis en person har to arbejdsgivere, og begge arbejdsgivere giver medarbejderen et gavekort på 800 kr., er værdien af gavekortene på i alt 1.600 kr. skattepligtig for medarbejderen. Da den enkelte arbejdsgiver ikke har overskredet beløbsgrænsen, skal han ikke indeholde A-skat mv. Det er medarbejderen, der har pligt til at selvangive det skattepligtige beløb på 1.600 kr.

Det skattefrie oplevelsesgavekort berører ikke arbejdsgiverens mulighed for at give årets julegave mv., som er omfattet af den skattefrie bagatelgrænse på 1.200 kr. (2021).

Arbejdsgiveren bestemmer selvfølgelig selv gavekortets pålydende op til de 1.200 kr. Det står også arbejdsgiveren frit for, at medarbejderne får flere mindre gavekort, blot den samlede værdi i 2021 ikke overstiger 1.200 kr.

Skattefriheden gælder kun gavekort, der er udstedt i 2021, men det er ikke et krav for skattefriheden, at det også er anvendt i 2021.

*Lov om ændring af ligningsloven og lov om spil (L 161) blev vedtaget den 23. marts 2021.*

### Større fradrag efter BoligJobordningen

BoligJobordningen omfatter de såkaldte håndværkerfradrag og fradrag for serviceydelser.

Håndværkerfradrag gives for arbejds løn vedrørende grøn istandsættelse, tilslutning til bredbånd og installation af tyverialarm i familiens helårsbolig eller i en fritidsbolig. Fradragsberettigede udgifter til arbejds løn vedrørende grøn istandsættelse er blandt andet udvendigt malerarbejde (bortset fra tag), udskiftning af vinduer, udvendige døre samt etablering af en række forskellige former for isolering. Lønudgifter til visse arbejdsopgaver i forbindelse med boligens energiforsyning, eksempelvis solfanger, solceller og installation af varmepumpe, kan også fratrækkes.

På Skattestyrelsens hjemmeside er der en nærmere beskrivelse af de arbejdsopgaver, hvor håndværkerens arbejds løn kan fratrækkes efter BoligJobordningen.

Fradrag for serviceydelser omfatter løn for almindelig rengøring af familiens helårsbolig, havearbejde, børnepasning mv.

Folketinget har vedtaget en ekstraordinær forhøjelse af såvel håndværkerfradraget som fradraget for serviceydelser. Den ekstraordinære forhøjelse betyder, at en person i 2021 maksimalt kan få et håndværkerfradrag på 25.000 kr. og et servicefradrag på 25.000 kr. Er der tale om et ægtepar, kan fradragene i 2021 således udgøre op til 100.000 kr.

Håndværkerfradraget har en fradragsværdi på cirka 25,6 %. Afholder en person en udgift, der berettiger til et håndværkerfradrag på 10.000 kr., betyder det, at der opnås en skattebesparelse på 2.560 kr.

Håndværker- og servicefradraget har normalt samme skattemæssige fradragsværdi. Men Folketinget har vedtaget, at fradragsværdien for serviceydelser forhøjes i 2021 til cirka 35 %. Har en person afholdt fradragsbe-

rettigede udgifter til serviceydelser i 2021 på 25.000 kr., er det dette beløb, der skal indtastes til Skattestyrelsen. I forbindelse med årsopgørelsen bliver fradraget omregnet med en faktor 1,35, og fradraget udgør således 33.750 kr. Hermed bliver fradragsværdien af den afholdte udgift forhøjet fra cirka 25,6 % til 35 %. En fradragsværdi på 35 % betyder således, at hver gang en person afholder udgifter til rengøring, havearbejde mv. på 10.000 kr., betaler staten de 3.500 kr.

Den ekstraordinære forhøjelse af såvel fradragene som forhøjelsen af fradragsværdien for serviceydelser gælder kun i 2021. I 2022 forventes håndværkerfradraget at udgøre 13.200 kr. og servicefradraget 6.500 kr. pr. person.

*Lov om ændring af ligningsloven og lov om spil (L 161) blev vedtaget den 23. marts 2021.*

### Gunstigere afskrivningsregler

Med henblik på at styrke danske virksomheders lyst til at investere har Folketinget vedtaget en forhøjelse af beløbsgrænsen for straksafskrivning af småaktiver, et forhøjet afskrivningsgrundlag for fabriksnye driftsmidler og en forlængelse af perioden med adgang til 130 %-fradrag for forsøgs- og forskningsudgifter.

#### Beløbsgrænsen for straksafskrivning af småaktiver

Efter de gældende regler kan virksomheder vælge at afskrive hele anskaffelsessummen i anskaffelsesåret (straksafskrivning) i stedet for at afskrive efter saldometoden. Adgangen til straksafskrivning gælder for følgende aktiver:

- Driftsmidler, hvis fysiske levealder ikke må antages at overstige tre år
- Driftsmidler med en anskaffelsessum på 14.100 kr. (2020) eller derunder
- Driftsmidler og skibe til forsøgs- og forskningsvirksomhed, bortset fra driftsmidler og skibe, der anvendes til efterforskning af råstoffer
- Edb-software.

Folketinget har vedtaget, at beløbsgrænsen for straksafskrivning af småaktiver hæves permanent fra 14.100 kr. til 30.000 kr. (2020-niveau). Forhøjelsen af beløbsgrænsen har virkning for småaktiver, der er anskaffet den 23. november 2020 eller senere.

Forhøjelse af beløbsgrænsen indebærer endvidere, at beløbet på driftsmiddelsaldoen kan fradrages fuldt ud ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, når den afskrivningsberettigede saldo værdi før indkomstårets afskrivninger udgør et beløb på 30.000 kr. (2020) eller derunder. Denne ændring har virkning for indkomståret, der udløber den 23. november 2020 eller senere.

#### Forhøjet afskrivningsgrundlag for fabriksnye driftsmidler

Afskrivningsgrundlaget for nye driftsmidler, der udelukkende anvendes erhvervsmæssigt, og som kan afskrives med indtil 25 % årligt af saldoen ultimo, forhøjes til 116 % af anskaffelsessummen. Denne forhøjelse gælder også selskabers udlejningsdriftsmidler, som ikke kan afskrives i anskaffelsesåret, men i stedet kan afskrives med 50 % i året efter anskaffelsesåret.

Forhøjelsen af afskrivningsgrundlaget gælder for fabriksnye driftsmidler, der anskaffes i perioden 23. november 2020 – 31. december 2022.

Forhøjelse af afskrivningsgrundlaget gælder ikke:

- Aktiver, der vælges straksafskrevet
- Personbiler og skibe
- Maskiner, der via egen energiforsyning drives eller kan drives af fossile brændsler.

Ved personbiler forstås biler, der er indrettet til befording af højst ni personer, føreren medregnet. Varebiler giver således adgang til forhøjelse af afskrivningsgrundlaget.

Trods undtagelsesbestemmelsen om maskiner, der drives af fossile brændstoffer, gælder forhøjelsen af afskrivningsgrundlaget til 116 % dog andre køretøjer end personbiler, når:

- køretøjet registreres i Køretøjsregisteret efter § 2, stk. 1, i lov om registrering af køretøjer, eller
- der er tale om en traktor eller blokvogn, der uden registrering anvendes til transporter efter § 4 i lov om registrering af køretøjer.

For de indregistreringspligtige køretøjer er det et krav, at køretøjet inden udgangen af det indkomståret, hvor anskaffelsen sker, eller senest tre måneder efter anskaffelsen, er forsynet med nummerplade.

#### 130 %-fradrag for forsøgs- og forskningsudgifter

De for indkomstårene 2020 og 2021 gældende regler om, at forsøgs- og forskningsudgifter kan fratrækkes med 130 %, er udvidet til også at gælde for indkomståret 2022.

Der gælder et loft for fradrag efter 130 %-reglen. Der er tale om et samlet loft for straksafskrivning af driftsmidler til forsøgs- og forskningsvirksomhed og straksfradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Straksafskrivningen og straksfradraget efter 130 %-ordningen kan tilsammen højst udgøre 845 mio. kr. i 2020 og 910 mio. kr. i 2021 og 2022. Begrænsningen gælder på koncernniveau, det vil sige, at loftet gælder samlet for alle selskaber, der indgår i en sambeskatning.

Udgifter, der afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed udover loftet, kan fratrækkes med 103 % for indkomståret 2020 og 105 % for indkomstårene 2021 og 2022.

#### Skattekreditordningen

Skattekreditordningen, hvorefter virksomheder kan anmode Skattestyrelsen om at få udbetalt skatteværdien af underskud fra forsøgs- og forskningsvirksomhed, er ikke ændret. Der kan højst udbetales skatteværdien af underskud svarende til de afholdte udgifter. Det højere skattefradrag betyder altså ikke en tilsvarende forøgelse af det underskud, der kan danne grundlag for udbetaling efter skattekreditordningen.

*Lov om ændring af afskrivningsloven, ligningsloven og andre love (L 178) blev vedtaget den 13. april 2021.*

#### Foreninger skal beskattes af udbytte, renter mv.

Foreninger, der efter gældende regler kun er skattepligtig af indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed, skal fra og med indkomståret 2023 tillige beskattes af udbytte, renter af og kursgevinster på kontrolleret gæld samt royalty.

Udbytte skal beskattes med 15 %, mens renter af og kursgevinster på kontrolleret gæld samt royalty skal beskattes med 22 %.

Reglerne for beskatning af danske og udenlandske foreninger bliver hermed ens.

Foreninger, hvis midler ifølge vedtægterne eller lignende udelukkende kan anvendes til almenvælgørende eller på

anden måde almenyttige formål, skal ikke beskattes af udbytte fra danske selskaber.

*Lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love (L 211 A) blev vedtaget den 1. juni 2021.*

### Værnsregler i relation til visse skattelylande

Folketinget har indført to værnsregler, der gælder for EU's sortliste over skattelylande. Betalinger til modtagere i disse lande kan ikke skattemæssigt fratrækkes, og ved udlodning af udbytte fra et dansk selskab skal der i visse tilfælde indeholdes en dansk udbytteskat på 44 %. Begge værnsregler gælder fra og med den 1. juli 2021.

#### Hvilke lande er skattelylande?

De lande, der betragtes som skattelylande i relation til værnsreglerne, er:

1. Amerikansk Samoa
2. Anguilla
3. De Amerikanske Jomfruøer
4. Dominica
5. Fiji
6. Guam
7. Palau
8. Panama
9. Samoa
10. Seychellerne
11. Vanuatu.

På EU's sortliste er også Trinidad og Tobago. Danmark har imidlertid en dobbeltbeskatningsoverenskomst med disse to jurisdiktioner. Den 20. april 2021 vedtog Folketinget, at regeringen bemyndiges til at opsigte dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Trinidad og Tobago. Denne opsigelse kan tidligst træde i kraft den 1. januar 2022. Så derfor må disse to jurisdiktioner vente med at komme på listen sammen med de andre 11 nævnte.

#### Intet skattemæssigt fradrag for omkostninger mv.

Betalinger kan hverken fratrækkes eller på anden måde indgå ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst eller ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget efter pensionsafkastbeskatningsloven, når modtageren af betalingen er skattemæssigt hjemmehørende eller registreret i et af de 11 lande, når den pågældende betalingsmodtager er interesseforbundet med personen, selskabet mv. i Danmark.

Afgrænsningen af "interesseforbundne" foretagers efter ligningslovens § 2 (kontrollerede transaktioner) og omfatter også nærtstående personer (ægtefælle, forældre, børn osv.).

Selv om betalingsmodtageren ikke skattemæssigt er hjemmehørende eller registreret i et af de 11 lande, vil betalingen mv. ikke kunne fratrækkes i Danmark, hvis den retmæssige ejer er hjemmehørende/registreret i et af de 11 lande, og betalingen videreføres hertil.

#### Beskatning og indeholdelse af udbytteskat med 44 %

Ved udlodning af udbytte af:

- Hovedaktionæraktier
- Datterselskabsaktier
- Koncernselskabsaktier

til en aktionær, der skattemæssigt er hjemmehørende eller registreret i et af de 11 lande, udgør den danske udbytteskat 44 %, og denne skat skal indeholdes af det udloddende selskab. Det samme gælder, hvis udbytte-modtageren ikke er udbytets retmæssige ejer, og udbyttet videreføres til en modtager i et af de 11 lande.

*Lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og selskabsskatteloven (L 150) blev vedtaget den 20. april 2021.*



# Højesteretsdomme

## 15 %'s-reglen for fast ejendom i et dødsbo

Et dødsbo havde med henvisning til 15 %'s-reglen i værdiansættelsescirkulæret fra 1982 arveudlagt en ejendom til den offentlige ejendomsvurdering nedsat med 15 %.

Værdiansættelsen var efter Skattestyrelsens opfattelse ikke udtryk for ejendommens reelle handelsværdi, og styrelsen havde derfor anmodet skifteretten om, at der blev foretaget en sagkyndig vurdering af ejendommens handelsværdi på udlægstidspunktet.

Sagen endte i Højesteret.

Skattestyrelsen havde som begrundelse for udmelding af syn og skøn henvist til en prisstatistik for området (der var solgt fire tilsvarende ejendomme til en gennemsnitlig salgspris på 165 % af den offentlige ejendomsvurdering) samt en beregnet afkastprocent for den udlagte udlejningsejendom. Hertil bemærkede Højesteret, at disse to forhold alene var et udtryk for, at styrelsen var af den opfattelse, at den offentlige ejendomsvurdering var for lav i forhold til den almindelige prisudvikling på markedet for udlejningsejendomme i området.

Højesteret udtalte – med henvisning til Højesterets kendelse af 8. marts 2016 – at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %'s-reglen i værdiansættelsescirkulæret, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Højesteret udtalte endvidere, at værdiansættelsescirkulæret bygger på en forudsætning om, at det offentlige er nærmest til at bære risikoen, hvis den offentlige ejendomsvurdering er for lav. Dette gælder efter Højesterets opfattelse også, hvor de offentlige ejendomsvurderinger gennem en længere periode ikke er blevet ajourført.

Da der ikke var oplyst særlige, konkrete forhold vedrørende ejendommen, der kunne begrunde udmelding af syn og skøn, blev Skattestyrelsens anmodning herom afvist.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2021.267.HR.

### Kommentarer

Højesteret afviser, at "særlige omstændigheder" kan udstrækkes til at omfatte tilfælde, hvor der har været væsentlige prisstigninger i det område, hvor ejendommen

er beliggende siden den seneste offentlige ejendomsvurdering fra 2011/2012. Ejendommen var udlagt til 19 mio. kr., og ud fra prisstatistikken udgjorde handelsværdien formentlig det dobbelte.

I skrivende stund har Skattestyrelsen udtalt følgende:

*"Vi tager dommen i Højesteret til efterretning. Nu vil Skattestyrelsen nærlæse dommen og dens præmisser for at vurdere betydningen af dommen og konsekvenserne for praksis på området".*

Vi venter i spænding på en udmelding fra Skattestyrelsen.

Der er i den seneste tid (nemlig inden de nye ejendomsvurderinger bliver offentliggjort) overdraget adskillige ejendomme fra forældre til børn til den offentlige ejendomsvurdering nedsat med 15 %. Mon ikke mange af disse overdragelser vil blive godkendt, medmindre Skattestyrelsen kan påvise "særlige omstændigheder". Vi ved i hvert fald nu, at salgspriser til det dobbelte for tilsvarende ejendomme ikke i sig selv er en særlig omstændighed.

Højesteret henviser til en kendelse fra 2016, hvor retten udtalte, at der skulle foreligge "særlige omstændigheder" for at 15 %'s-reglen ikke skal accepteres af skattemyndighederne. I sagen fra dengang var der tale om to arvinger. Den ene arving fik udlagt to ejendomme fra dødsboet til den offentlige ejendomsvurdering nedsat med 15 %. Denne arving havde givet delvist arveafkald til fordel for den anden arving. Skattemyndighederne var af den opfattelse, at dette arveafkald var "betaling" for merværdier på ejendommene i forhold til udlægsværdien. Skattemyndighederne ønskede derfor indhentet en sagkyndig vurdering af de to ejendomme. Højesteret fandt, at der forelå "særlige omstændigheder", nemlig det afgivne arveafkald og en vurdering af ejendommene foretaget af kreditforeningen efter arvingens overtagelse. Derfor godkendte Højesteret, at der blev indhentet en sagkyndig vurdering.

### Skatteplanlægning i dødsbo

Kort fortalt er et dødsbo skattepligtigt, hvis boets aktiver eller nettoformue overstiger 3.033.700 kr. (2021).

Når en ægtefælle, der sidder i uskiftet bo, dør, er boet kun skattepligtigt, hvis boets aktiver eller nettoformue overstiger 6.067.400 kr. (2021).

Om et bo er skattepligtigt eller skattefrit har kun betydning, hvis der er skatterelevante aktiver i boet. Hvis aktiverne består af afdødes parcelhus, sommerhus i Skagen, fritidsbolig på Madeira og måske en kontant beholdning, er der tale om aktiver, der alt andet lige kan sælges skattefrit efter henholdsvis parcelhusreglen og sommerhusreglen. I en sådan situation er det uden betydning, om boet er skattefrit eller skattepligtigt.

Er der derimod skatterelevante aktiver i dødsboet, eksempelvis et opsparat overskud i virksomhedsordningen eller fortjeneste ved salg af en udlejningsejendom, har boets skattemæssige status betydning. Det skattefrie bo bliver ikke beskattet af det opsparede overskud i virksomhedsordningen og heller ikke af en fortjeneste ved salg af udlejningsejendommen.

Da gave- og boafgiften til børn er den samme, nemlig 15 %, kan det være værd at overveje, om der skal gives gaver i levende live for at få formuen nedbragt, således at grænserne for et skattefrit bo ikke overskrides.

Sagen for Højesteret omhandlede en mor og en søn, der var enearving.

Primo februar 2016 gav moderen sønnen fuldmagt til at disponere over hele sin formue. Primo marts 2016 solgte sønnen betydelige aktieposter og indbetalte til Skattestyrelsen den beregnede skat af avancen. Kort tid efter overdrog sønnen aktier og kontanter til sig selv som gave til en samlet værdi af 11 mio. kr. Skatten af den ved overdragelsen beregnede avance blev indbetalt til Skattestyrelsen, og det samme gjorde gaveafgiften. Ultimo marts 2016 døde moderen.

Den indsendte booppgørelse viste, at boet ikke var skattepligtigt, da boets aktiver og nettoformue på skæringsdagen i booppgørelsen ikke oversteg den gældende grænse for skattefrihed.

Skattestyrelsen var af den opfattelse, at de frivillige indbetalinger af skat måtte anses som et aktiv i boet både pr. dødsdagen og på skæringsdagen i booppgørelsen med den konsekvens, at boet blev skattepligtigt. Landsskatteretten var enig med Skattestyrelsen, men det var Vestre Landsret ikke, dog var der tale om en 2-1 afgørelse.

Skatteministeriet indbragte sagen for Højesteret, der skulle tage stilling til følgende:

- Om de frivillige indbetalinger af skat skulle indgå som et aktiv i dødsboet ved afgørelsen af, om boet var skattepligtigt eller skattefrit. Hvis de frivillige indbetalinger skulle indgå som et aktiv i boet, ville boet i givet fald være skattepligtigt.
- Hvis de frivillige indbetalinger ikke skulle medtages ved opgørelsen af boets aktiver, var spørgsmålet herefter, om en eller flere af de gaver, som moderen gav sin søn kort før sin død, skulle medregnes som aktiver i boet ved afgørelsen af boets skattemæssige status.

Højesteret nåede efter en fortolkning af dødsboskatreglerne frem til, at den frivillige indbetaling af avanceskatten på de 6,3 mio. kr. ikke skulle indgå ved opgørelsen af boets aktiver eller nettoformue ved vurderingen af, om boet var skattepligtigt. Højesteret fandt endvidere, at den omstændighed, at de frivillige indbetalinger blev foretaget umiddelbart før moderens død og med det formål at mindske boets aktiver, således at boet var fritaget for beskatning, ikke kunne føre til et andet resultat. Højesteret lagde vægt på, at de dispositioner, der udløste aktieavanceskatten – salget og gaveoverdragelsen af aktieposterne – var bindende for moderen og hendes dødsbo.

Højesteret skulle herefter tage stilling til, hvorvidt de gaver, som moderen gav sønnen, kort før hun døde, skulle medregnes ved afgørelsen af, om dødsboet var skattepligtigt.

Flertallet på tre af de fem deltagende højesteretsdommere nåede frem til, at sådanne såkaldte dødslejegaver ikke skulle medregnes ved afgørelsen af boets skattemæssige status. Begrundelsen var blandt andet, at indsigelser vedrørende dødslejegaver alene kan rejses af personer mv., som vil arve, hvis indsigelsen tages til følge. Og da skattemyndighederne ikke var berettiget til arv efter moderen, kunne skattemyndighederne ikke rejse indsigelser mod gaverne til sønnen.

Højesterets konklusion var herefter, at betingelserne for skattefritagelse af dødsboet var opfyldt.

Dommen er offentliggjort i SKM2021.112.HR.

## Kommentarer

Ligger giveren for døden, kan der være tale om en dødslejegave. Gaver givet kort før et dødsfald kan være med til at ændre arvefordelingen og give anledning til konflikt. Derfor gælder særlige regler herom i arveloven.

Hvis afdøde før dødsfaldet har givet gaver, der fastslås at være dødslejegaver, og der ikke er oprettet et gyldigt testamente herom, kan arvinger, der ikke har fået del i gaven, tænkes at ville rejse krav om tilbagelevering eller erstatning mod de arvinger, der har fået del i gaven.

Sådanne krav skal rejses arvingerne imellem og afgøres i givet fald ved de almindelige domstole.

Er der ingen arvinger, der føler sig "snydt", vil der i sagens natur ikke blive rejst krav, og det manglende testamente får for så vidt ikke konsekvenser.

For det første begrundes Højesteret resultatet med, at arveloven angiver, at spørgsmålet om en dødslejegave kun kan rejses af nogen, som ville arve, hvis der blev statueret dødslejegave. Skatteministeriet var ikke arving, men havde "blot" en skattemæssig interesse i at få værdien af gaverne medregnet ved bedømmelsen af skattepligten for dødsboet. For det andet fastslås i begrundelsen, at der ikke i dødsboskatteloven er hjemmel til i skattemæssig henseende at anse en døds gave for et aktiv i dødsboet. Det synspunkt er i tråd med, at krav vedrørende dødslejegaver rejses mellem arvinger indbyrdes, ikke mellem dødsboet og arvingerne.

Der har tidligere været en lignende sag, hvor Vestre Landsret også godkendte skatteplanlægning.

Sagen omhandlede en landmand, der var alvorligt syg. Han ejede to landbrugsejendomme, der ved salg ville udløse en skat i størrelsesordenen 6 mio. kr. Meget målbevidst fik den syge landmand sin formue reduceret, således at boet blev skattefrit, men han havde selvfølgelig ikke skilt sig af med de to landbrugsejendomme.

Skattemyndighederne prøvede også i denne sag, om de ikke kunne komme igennem med, at boet var skattepligtigt på grund af dødslejegaverne mv. Det lykkedes ikke, og konsekvensen var derfor, at dødsboet ikke skulle betale skat af fortjenesten ved salget af ejendommene.

## Fradrag for ej selvangivet aktietab

Sagen for Højesteret omhandler en person, der i 2010 solgte nogle unoterede aktier og konstaterede et tab på 1,8 mio. kr. Tabet blev fejlagtigt ikke selvangivet.

Et tab på unoterede aktier kan modregnes i anden skattepligtig indkomst. Rent teknisk sker det ved, at der beregnes skat af den negative aktieindkomst med 27 % af den del, der ikke overstiger 56.500 kr. (2021), og 42 % af det overskydende beløb. Den beregnede skat nedsætter de for personen i øvrigt beregnede skatter. Overskydende negativ skat kan ikke udbetales, men fremføres til modregning i slutskatten i et senere indkomstår.

I juli 2014 blev personen opmærksom på muligheden for fradrag for aktietab og rettede henvendelse til skattemyndighederne for at få selvangivelsen for 2010 ændret. Skattemyndighederne afslog en genoptagelse, da den normale frist for ændring af skatteansættelsen for indkomståret 2010 udløb den 1. maj 2014 og anførte endvidere, at reglerne for ekstraordinær genoptagelse ikke var opfyldt.

Sagen endte i Højesteret.

Påstanden for Højesteret var, at negativ skat af aktieindkomst for indkomståret 2010 kunne medregnes i den for personen beregnede skat for indkomstårene 2013 og 2014, som ikke var anvendt i et tidligere indkomstår.

Sagens principielle spørgsmål var, om en manglende selvangivelse af et tab på unoterede aktier havde den konsekvens, at den negative skat ikke kunne anvendes i senere år, når der ikke efter de almindelige regler kunne ske genoptagelse af selvangivelsen på grund af fristregler.

Højesteret fandt, at personen havde krav på, at skatteansættelsen for 2013 og 2014 blev foretaget på det grundlag, der ville have været det rette, hvis tabet på de unoterede aktier var selvangivet i 2010. Herefter udtalte Højesteret, at det var en forudsætning for, at personen kunne udnytte den negative skat af aktieindkomsten fra 2010 til modregning i slutskatterne for 2013 og 2014, at den negative skat oversteg hans slutskatter for 2010-2012.

Dommen er offentliggjort i SKM2020.531.HR.



## Kommentarer

Personens påstand for Højesteret var, at den negative skat af aktietabet i 2010, som ikke var anvendt i tidligere indkomstår, kunne modregnes i skatten for 2013 og 2014. Påstanden kan måske læses derhen, at det var den negative skat fuldt ud, der kunne modregnes i slutskatten for 2013 og 2014, og en resterende del måske fremføres til et senere indkomstår.

Højesteret fastslår, at han er berettiget til den fulde negative skat for 2010, men at der kun kan ske modregning i slutskatterne for 2013 og 2014, såfremt den beregnede negative skat af tabet i 2010 overstiger slutskatterne i 2010-2012. Det er ikke afgørende, om modregning faktisk er sket i slutskatten for 2010-2012. Dette svarer til reglerne om underskudsfræmførelse, hvorefter et underskud ikke kan fremføres til et senere år, når det kan udnyttes i et tidligere år.

## Den forkerte rubrik på selvangivelsen

Sagen for Højesteret omhandler en person, der i 2009 selvangav et tab på investeringsbeviser i en forkert rubrik. Der var tale om et tab, der ikke kunne fratrækkes i anden indkomst, men alene anvendes til modregning i senere års eventuelle gevinster på tilsvarende investeringsbeviser.

Først i 2014 opdagede personen, at tabet ikke var fremført til modregning i senere års gevinster. Anvendelsen af den forkerte rubrik havde den konsekvens, at personen ikke havde mulighed for at fratække tabet for 2009 i sine gevinster på investeringsbeviser i senere år.

Den normale 3-års frist for ændring af indkomsten – også kaldet ordinær genoptagelse – for 2009 var overskredet.

Når fristen for ordinær genoptagelse er overskredet, er der dog mulighed for såkaldt ekstraordinær genoptagelse. Ekstraordinær genoptagelse kan blandt andet ske, når der foreligger ”særlige omstændigheder”.

Han anmodede derfor Skattestyrelsen om en ekstraordinær genoptagelse, der bestod i, at de blot skulle acceptere, at det selvangivne tab på investeringsbeviser blev overført til den korrekte rubrik. Skattestyrelsen afslog anmodningen.

Sagen endte i Højesteret.

Højesteret anførte, at bestemmelsen om ekstraordinær genoptagelse som følge af ”særlige omstændigheder” antages at have et snævert anvendelsesområde. Af forarbejderne fremgår blandt andet, at bestemmelsen eksempelvis vil finde anvendelse, hvor der er begået fejl af den skatteansættende myndighed, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller i andre særlige tilfælde, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige. Det fremgår desuden, at bestemmelsen ikke giver grundlag for genoptagelse i tilfælde, hvor den skattepligtige har glemt et fradrag.

Personen havde ikke glemt et fradrag, men blot anført tabet i en forkert rubrik. Det blev gjort gældende, at der var tale om særdeles komplicerede skatteregler, og at tabet udgjorde et betydeligt beløb.

Højesteret var for så vidt enig i, at der var tale om komplicerede regler, og at det var et betydeligt beløb, som personen gik glip af til modregning i de følgende års gevinster. Disse kendsgerninger kunne efter Højesterets opfattelse ikke tillægges nogen betydning. Der var tale om en personlig fejl begået ved udfyldelsen af selvangivelsen, og dette var ikke en særlig omstændighed, der kunne begrunde ekstraordinær genoptagelse.

Konsekvensen var med andre ord, at gevinst på investeringsbeviserne i 2010 og følgende år fuldt ud blev beskattet, da tabet i 2009 ikke kunne fremføres til modregning.

Dommen er offentliggjort i SKM2021.161.

## Kommentarer

Dommen er i overensstemmelse med praksis på området. Nævnes kan en højesteretsdom fra 2017, hvor en person havde tilbagebetalt kontanthjælp på 303.853 kr. Tilbagebetalingen skyldtes, at han ikke til den sociale forvaltning i kommunen havde oplyst, at han havde modtaget arv og arveforsud fra Norge.

En tilbagebetaling af kontanthjælpen betød, at personen skulle have et fradrag i indkomsten i det år, hvor tilbagebetalingen skete. Kommunen havde en lovfæstet pligt til at foretage indberetning til Skattestyrelsen. Kommunen havde foretaget indberetning, men fejlagtigt kun anført et tilbagebetalt beløb på 643 kr.

Personen opdagede først efter 3-års fristens udløb, at han ikke havde fået fradrag for tilbagebetalingen. Han anmodede derfor om ekstraordinær genoptagelse, hvilket Skattestyrelsen afslog. Også denne sag endte i Højesteret, hvor udfaldet af sagen blev det samme.

Skatteministeren har efter aftale med flere af Folketingets partier bedt Skattelovrådet om at se på genoptagelsesreglerne. Så får vi se, om det kunne betyde lempeligere regler for genoptagelse.

### Mangelfuld TP-dokumentation

Sagen for Højesteret omhandler et dansk produktionsselskab, der gennem 12 år havde haft underskud i forbindelse med selskabets koncerninterne samhandel med en række salgsselskaber.

Sagen drejede sig om indkomstårene 2005-2009 og et samlet beløb på 325 mio. kr.

Højesteret skulle først tage stilling til, hvorvidt skattemyndighederne var berettiget til at foretage en skønsmæssig forhøjelse af det danske selskabs skattepligtige indkomst

på grund af mangelfuld transfer pricing-dokumentation vedrørende samhandlen med koncernens salgsselskaber. Hvis en sådan skønsmæssig forhøjelse var berettiget, var spørgsmålet dernæst, om selskabet havde godtgjort, at skattemyndighedernes skøn hvilede på et forkert eller mangelfuldt grundlag, eller at skønnet førte til et åbenbart urimeligt resultat.

Højesteret fandt, at transfer pricing-dokumentationen var mangelfuld i så væsentligt omfang, at den ikke gav skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet var overholdt. Den mangelfulde dokumentation måtte således sidestilles med manglende dokumentation. Skattemyndighederne havde derfor været berettiget til at foretage et skøn.

Højesteret lagde blandt andet vægt på, at der var tale om en transfer pricing-dokumentation, som ikke levede op til kravet om, at det danske selskab skulle oplyse, hvorledes priser mellem det danske produktionsselskab og salgsselskaberne rent faktisk var fastsat, og som heller ikke indeholdt en sammenlignelighedsanalyse, således som det kræves efter loven og transfer pricing-bekendtgørelsen.



Højesteret fandt endvidere, at det danske selskab ikke havde godtgjort, at skattemyndighedernes skøn hvilede på et forkert eller mangelfuldt grundlag, eller at skønnet førte til et åbenbart urimeligt resultat. Der var derfor ikke grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skønsmæssige forhøjelse af det danske selskabs skattepligtige indkomst for indkomstårene 2005-2009.

Højesteret frifandt Skatteministeriet, og forhøjelserne på 325 mio. kr. var dermed en realitet.

#### Kommentarer

Selv om højesteretsdommen vedrører nogle indkomstår, der ligger mange år tilbage, understreger dommen forhold, som fortsat er gældende i dag, nemlig vigtigheden af, at man har styr på beskrivelserne af de interne transaktioner og omstændighederne omkring disse, samt at selve hjertet i TP-dokumentationen, sammenlignelighedsanalysen (eksempelvis i form af benchmark) er udarbejdet og klart viser, hvad markedsprisen på en tilsvarende transaktion er.

Hvis disse forhold ikke er beskrevet eller beskrevet tilstrækkeligt klart, risikerer man, at hele TP-dokumentationen tilsidesættes, og Skattestyrelsen foretager forhøjelser baseret på et skøn. Endvidere er man i risiko for, at Skattestyrelsen vil komme med et bødekrav.

For indkomståret 2021 og frem, hvor TP-dokumentationen skal indsendes til Skattestyrelsen, er det således blevet endnu mere vigtigt at have styr på sin TP-dokumentation.

#### Selvangivelsesomvalg

Højesteret har taget stilling til, hvorvidt et selskab kunne foretage såkaldt selvangivelsesomvalg fra en skattefri fusion til en skattepligtig fusion.

Det følger af lovbestemmelsen, at der kan foretages omvalg i de selvangivne oplysninger, når følgende betingelser er opfyldt:

- Skatteforvaltningen har ændret indkomsten i forhold til det selvangivne
- Ændringen har betydning for valget
- Valget som følge af ændringen har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser
- Anmodning om selvangivelsesomvalg fremsættes inden seks måneder efter ændringen af indkomsten.

Sagen for Højesteret omhandler en skattefri fusion mellem et moder- og et datterselskab med moderselskabet som det fortsættende selskab. I moderselskabet var der et såkaldt kildeartsbegrænset tab på aktier på omkring 3 mio. kr. Et sådant tab mistes i forbindelse med en skattefri fusion, hvilket de parter, der havde været involveret i fusionens vedtagelse og gennemførelse, ikke havde været opmærksomme på.

Skattestyrelsen forhøjede selskabets indkomst i det første år efter fusionen, idet man nægtede fremførsel af det tab, der eksisterede før den skattefri fusion. Selskabet anmodede derfor om selvangivelsesomvalg – de ønskede, at fusionen i stedet blev gennemført som en skattepligtig transaktion. Dette afslog Skattestyrelsen, da man ikke mente, at lovbestemmelsen om selvangivelsesomvalg hjemlede omvalg i en situation som den foreliggende.

Sidste instans blev Højesteret.

Højesteret udtalte, at efter ordlyden af lovbestemmelsen om selvangivelsesomvalg er det en betingelse, at de utilsigtede skattemæssige konsekvenser er en følge af skattemyndighedernes efterfølgende ansættelse/ændring af indkomsten. Betingelserne i bestemmelsen er ikke opfyldt, blot fordi den skattepligtiges valg har haft konsekvenser, som den skattepligtige ikke har tilsigtet eller forudset, idet vedkommende ikke har været bekendt med eller har misforstået skattereglerne. Dommen blev følgelig, at der ikke kunne ske selvangivelsesomvalg

Dommen er offentliggjort i SKM2021.16.HR.

#### Kommentarer

Udgangspunktet er, at et selvangivelsesvalg er bindende. Derfor kræver det lovhjemmel mv. at ændre et valg.

Højesteret siger, at det er en forudsætning for omvalg efter den særlige bestemmelse, at der er foretaget en skatteansættelse, som tilsidesætter det selvangivne helt eller delvist, og som rækker udover en ren effektivering af det oprindelige valg. Dette var ikke tilfældet, da valg af en skattefri fusion har den lovhjemlede konsekvens, at tab ikke kan fremføres.

# Landsretsdomme

## 10 år tilbage – men ikke fradrag for tab

Vestre Landsret har taget stilling til, om Skattestyrelsen ved ændring af indkomsten 10 år tilbage kan undlade de år, hvor der er underskud.

Sagen for Vestre Landsret omhandler en person, der i 2005 og herefter købte værdipapirer gennem en udenlandsk bank og depot. I 2015 sendte den udenlandske bank kontroloplysninger til Skattestyrelsen. Personen havde fejlagtigt ikke selvangivet afkast og fortjeneste på værdipapirerne. Der blev foretaget en opgørelse heraf, hvilket resulterede i, at Skattestyrelsen forhøjede indkomsten for 2005-2008, 2010 og 2012-2014 med i alt 6,2 mio. kr. Langt den største del af forhøjelsen vedrørte lagerbeskatning på investeringsbeviser.

For indkomstårene 2009 og 2011 var der samlet et tab på 3,2 mio. kr. som følge af lagerbeskatningen af investeringsbeviserne. Personen anmodede Skattestyrelsen om at nedsætte indkomsten for disse to år, hvilket blev afslået med henvisning til, at der ikke var hjemmel til ekstraordinær genoptagelse.

Det var Skattestyrelsens opfattelse, at personen havde handlet groft uagtsomt ved ikke at selvangive afkastet af de udenlandske værdipapirer. Derfor var det muligt for Skattestyrelsen at ændre indkomsten 10 år tilbage. Det var imidlertid styrelsens opfattelse, at der ikke kunne være tale om grov uagtsomhed for de år, hvor værdipapirerne gav et negativt afkast, hvorfor der ikke var lovhjemmel til at nedsætte indkomsten for 2009 og 2011.

I Landsskatteretten fik personen med stemmerne 3-1 medhold i, at ændringen 10 år tilbage også skulle omfatte de to år, hvor afkastet var negativt.

Skatteministeriet indbragte sagen for Vestre Landsret, hvor det blev gjort gældende, at der ikke var hjemmel til ekstraordinær genoptagelse for indkomstårene 2009 og 2011. Hverken den omstændighed, at personen havde undladt at selvangive, eller at Skattestyrelsen opdagede dette, kunne anses for "*særlige omstændigheder*", der kunne medføre en ekstraordinær genoptagelse.

Personen gjorde gældende, at da der var tale om lagerbeskatning, var tabene for de to år en "*direkte følge*" af Skattestyrelsens forhøjelser for de øvrige år, og dermed

var der den fornødne hjemmel til ekstraordinær genoptagelse. Herudover blev det anført, at der endvidere forelå "*særlige omstændigheder*" ud fra en konkret bedømmelse. Skatteansættelsen burde være materielt rigtig, således at der kun skete beskatning af den reelle og faktisk opnåede fortjeneste for perioden under ét.

Vestre Landsret skulle tage stilling til, om der var adgang til ekstraordinær genoptagelse enten med hjemlen "*direkte følge*" eller "*særlige omstændigheder*".

"Direkte-følge-reglen" kan kun anvendes, hvis en ansættelsesændring for et indkomstår udløser konsekvensændringer for et andet indkomstår for den samme person, eller konsekvensændringer hos en ægtefælle, hvilket efter landsrettens opfattelse ikke var tilfældet, da lagerbeskatningen er lovhjemlet.

"*Særlige omstændigheder*" kræver, at det ikke kan bebrejdes personen, at indkomsten er urigtig, hvilket ikke var tilfældet, da han havde valgt ikke at selvangive afkastet mv. af de udenlandske værdipapirer.

Vestre Landsrets dom betød derfor, at personen ikke fik sin indkomst for indkomstårene 2009 og 2011 nedsat med i alt 3,2 mio. kr.

Dommen er offentliggjort i SKM2021.18.VLR.

### Kommentarer

Landsretsdommen er indbragt for Højesteret.

Dommen kan virke "uretfærdig", men i den forbindelse kan henvises til en lovbestemmelse i henholdsvis aktieavancebeskatningsloven og kursgevinstloven, der i visse tilfælde ikke giver adgang til fradrag (modregning) for tab, hvorimod gevinster skal beskattes efter de almindelige regler.

Efter aktieavancebeskatningsloven er personers fradragsret (modregningsadgang) for tab på aktier optaget til handel på et reguleret marked betinget af, at Skattestyrelsen inden udløbet af selvangivelsesfristen for det indkomstår, hvori erhvervelsen har fundet sted, har modtaget en række nærmere specificerede oplysninger. De oplysninger, der skal indgives om erhvervelsen, er oplysninger om identiteten af aktierne, antallet, anskaffelsestidspunktet og anskaffelsessummen.

Disse oplysninger får Skattestyrelsen automatisk fra danske pengeinstitutter mv. I de tilfælde, hvor personen køber værdipapirer gennem et udenlandsk pengeinstitut, skal personen selv afgive disse oplysninger til Skattestyrelsen. Det samme gælder, når en person flytter til Danmark og bliver omfattet af fuld dansk skattepligt. Indgives disse oplysninger ikke rettidigt, er der ikke fradrag for tab, og der findes ingen dispensationsbestemmelse. Sagen om den "uheldige hollænder" er et eksempel herpå.

En hollandsk statsborger flyttede sammen med sin ægtefælle til Danmark i 2008, idet han havde fået arbejde i en dansk virksomhed. I 2014 flyttede ægteparret tilbage Holland.

Ægtefællerne, der havde foretaget investeringer i børsnoterede aktier gennem udenlandske formueforvaltere, havde for 2009-2012 haft et samlet nettotab på 1,0 mio. kr. bestående af udbytte/gevinst på 1,3 mio. kr. og tab på 2,3 mio. kr.

Ægteparret havde for 2010, 2011 og 2012 selvangivet udbytte på de udenlandske aktier til beskatning, men havde ikke fremført de kildeartsbegrænsede tab til modregning i udbyttebeløbene, da man ikke havde kendskab til reglerne. I slutningen af 2013 anmodede ægtefællernes revisor derfor om genoptagelse af ægteparrets skatteansættelser for indkomstårene 2010, 2011 og 2012, således at de selvangivne beløb på i alt 1,3 mio. kr. blev nedsat til 0 kr., da et i 2010 konstateret modregningsberettiget tab var større.

Skattestyrelsen ville ikke acceptere modregningsadgang for tab på aktierne, da der ikke inden selvangivelsesfristens udløb for tilflytningsåret og/eller aktiernes købsår var givet oplysninger om aktiebeholdningen.

Skattestyrelsens afgørelse blev påklaget til Landskatteretten, der (naturligvis) stadfæstede styrelsens afgørelse, da den var i overensstemmelse med lovens ordlyd.

Ægteparret blev således beskattet af bruttogevinster på aktier i alt 1,3 mio. kr., selv om der uomvisteligt var realiseret et nettotab på aktierne. Dette synes også "uretfærdigt".

## Udenlandsk arbejdskraft – hvem skal betale skatten?

Østre Landsret har afsagt en dom om en dansk virksomheds anvendelse af udenlandsk arbejdskraft.

Sagen drejede sig om to ejendomsselskaber, der indgik i en dansk koncern. Selskaberne ejede 13 ejendomme med 81 lejere og et samlet areal på 68.930 m<sup>2</sup>.

Ejendomsselskaberne havde indgået en række entrepris-kontrakter med to udenlandske selskaber blandt andet lydende på istandsættelse, malerarbejde, tømrerarbejde, byggepladsrengøring, murerarbejde, nedrivning, gipsarbejde, fugearbejde, betonarbejde og vinduesmontage fordelt på forskellige ejendomme i koncernens ejendomsportefølje. De byggematerialer mv., der blev anvendt til de nævnte arbejder, blev indkøbt af et indkøbsselskab i den danske koncern.

Hverken de to ejendomsselskaber eller andre selskaber i den danske koncern havde håndværkere ansat, der kunne udføre den regelmæssige istandsættelse og vedligeholdelse af udlejningsejendommene.

Østre Landsret skulle tage stilling til, hvorvidt de indgåede entrepris-kontrakter kunne godkendes som sådan, eller om der var tale om leje af arbejdskraft.

Landsretten fandt, at håndværksopgaverne blev udøvet som et naturligt led i selskabernes drift og derfor udgjorde en integreret del af selskabernes virksomhed, selv om de ikke udgjorde ejendomsselskabernes kerneydelse. Desuden var det landsrettens opfattelse, at håndværksopgaverne ikke var tilstrækkelig udskilt fra ejendomsselskabernes respektive forretningsområder. Landsretten fastslog i den forbindelse, at selskaberne reelt bar ansvaret og risikoen for arbejdsresultatet. Landsretten lagde vægt på, at de indgåede kontrakter alene indeholdt helt overordnede og generiske angivelser af de håndværksopgaver, der skulle leveres, og at selskaberne udøvede et tæt tilsyn med arbejdets udførelse. Landsretten lagde endvidere vægt på, at der var tale om relativt ukomplicerede opgaver, og at retten til at udvælge de rette personer og deres kvalifikationer derfor var af begrænset betydning.

Selv om ejendomsselskaberne ikke udøvede sædvanlige arbejdsgiverbeføjelser over de udenlandske ansatte og ikke kunne bestemme den måde, arbejdet skulle udføres på, eller hvem eller hvor mange personer, der skulle udføre

arbejdet, fandt landsretten efter en samlet vurdering, at de opgaver, der blev udført af den udenlandske arbejdskraft, i skatteretlig henseende måtte anses for arbejdsudleje.

Ejendomsselskaberne havde gjort gældende, at hvis landsretten fandt, at der var tale om arbejdsudleje, så hæftede de to danske selskaber ikke for arbejdsmarkedsbidrag og arbejdsudlejesskatten. Dette var landsretten ikke enig i, da selskaberne ikke havde godtgjort, at de ikke havde udvist forsømmelighed ved den manglende indeholdelse af skat.

Dommen er offentliggjort i SKM2021.187.ØLR.

#### Kommentarer

Som det er konstateret mange gange før, er det ikke tilstrækkeligt, at der er indgået en aftale i form af en entreprisekontakt for at undgå reglerne om leje af arbejdskraft. Kontrakterne indeholdt i øvrigt en generel henvisning til, at AB 92 var vedtaget mellem parterne.

Da kontraktgrundlaget og de faktiske omstændigheder ikke var gode nok til at anse opgaverne for entreprisarbejde, var konsekvensen, at der var tale om leje af arbejdskraft.

Når der statueres leje af arbejdskraft, hæfter den danske virksomhed, der har lejet de udenlandske medarbejdere, for den manglende afregning af medarbejdernes skat. Dette gælder også, selv om den samlede faktura til det udenlandske selskab er betalt. Kun i de tilfælde, hvor den danske virksomhed kan godtgøre, at den ikke har udvist forsømmelighed ved ikke at indeholde skat, slipper den for hæftelsen. Efter praksis at dømme er det så godt som umuligt at vrige sig ud af denne hæftelse.

#### Salg af underskudsselskab

Vestre Landsret har afsagt en dom om fortolkningen af vænsreglen ved salg af "tomme" underskudsselskaber.

Efter vænsreglen kan der ikke ske modregning af akkumulerede underskud, hvis mere end 50 % af aktiekapitalen i et selskab ved indkomstårets udløb ejes af andre aktionærer end ved begyndelsen af et tidligere indkomstår, hvori den skattepligtige indkomst udviste underskud, såfremt selskabet på tidspunktet for ændringen i ejerforholdet i det væsentlige var uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet.

Et underskudsselskab afviklede i 2010 sine hidtidige driftsaktiviteter, der over årene havde givet et samlet skattemæssigt underskud på 274 mio. kr. Efter afviklingen af de hidtidige driftsaktiviteter købte selskabet i oktober 2010 en erhvervslejlighed for 650.000 kr. med henblik på udlejning.

I marts 2011 blev selskabet solgt for 7,6 mio. kr. svarende til 2,5 % af det skattemæssige underskud med tillæg af den bogførte egenkapital. Tre måneder senere blev selskabet videresolgt for 17,6 mio. kr., beregnet som 6,14 % af det skattemæssige underskud med tillæg af egenkapitalen. Salgsprisen for aktierne var ved begge handler afhængig af muligheden for at anvende underskuddet.

I sommeren 2011 blev der i selskabet indlagt en driftsaktivitet med betydelige overskud, og ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst foretog selskabet modregning med de akkumulerede underskud.

Skattemyndighederne godkendte ikke denne underskuds-fremførelse med henvisning til vænsreglen om salg af tomme selskaber.

Da der var sket 100 % udskiftning i aktionærkredsen, skulle Vestre Landsret alene tage stilling til, hvorvidt det solgte selskab måtte anses for i det væsentligste at have været uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet på salgstidspunktet. Skatteministeriet bestred i den forbindelse ikke, at den udlejningsvirksomhed, som selskabet drev på tidspunkterne for ændringerne i dets ejerkreds, måtte anses for erhvervsmæssig virksomhed i skatteretlig forstand. Ministeriet gjorde derimod gældende, at der ved vurderingen af, om en erhvervsmæssig aktivitet "i det væsentligste" har været uden økonomisk risiko, må kunne lægges vægt på:

- Forholdet mellem på den ene side den økonomiske risiko, der er forbundet med den erhvervsmæssige aktivitet, og på den anden side størrelsen af det skattemæssige underskud
- Købesummens fastsættelse, idet fastsættelsen af købesummen siger noget om, hvorvidt transaktionens parter har anset selskabet for "i det væsentligste" at have været "uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet".

Vestre Landsret gav Skatteministeriet ret, idet landsretten fastslog, at der skal foretages en samlet vurdering,

hvor der blandt andet – udover omfanget af risikoen ved den erhvervmæssige aktivitet – må indgå størrelsen af underskuddet samt omstændighederne i forbindelse med overdragelsen af det pågældende selskab, hvor prisen ved begge salg var afhængig af muligheden for at udnytte underskuddet. Landsretten tiltrådte på den baggrund, at selskabet i det væsentligste havde været uden økonomisk risiko ved erhvervmæssig aktivitet, og at betingelserne for at afskære en fremførelse af selskabets akkumulerede underskud derfor var opfyldt.

Dommen er offentliggjort i SKM2021.263.VLR.

#### Kommentarer

Ved selskaber, der i det væsentlige er uden økonomisk risiko ved erhvervmæssig aktivitet, forstås selskaber, hvor den erhvervmæssige aktivitet er ophørt eller er ubetydelig. Med landsretsdommen er det fastslået, at "ubety-

delig" skal sammenholdes med størrelsen af det skattemæssige underskud.

Ophørt eller ubetydelig omfatter tillige selskaber, hvor der på tidspunktet for aktiernes ejerskifte findes en ikke uvæsentlig erhvervmæssig aktivitet i selskabet, men hvor der er indgået en bindende aftale om mulighed for afhændelse af den erhvervmæssige aktivitet. Det skyldes et ønske om at imødegå omgåelsesmuligheder.

Underskudsbegrænsningsreglen gælder ikke ved ejerskifte af aktierne til ægtefælle og børn mfl.

Selskabets kildeartsbegrænsede tab påvirkes ikke af et eventuelt ejerskifte.



# Administrative afgørelser

## Kautionistens regresfordring

Skatterådet har afgivet et bindende svar om en hovedaktionærs anskaffelsessum for en regresfordring, som var opstået i forbindelse med, at han som kautionist for et banklån i det af ham ejede selskab, måtte indfri gælden.

Hovedaktionæren havde indfriet bankgælden, der udgjorde 556.400 kr.

Umiddelbart var der to muligheder for svar. Det ene svar ville være regresfordringens kursværdi på tidspunktet for lånets indfrielse. Da fordringen var opstået som følge af selskabets insolvens, ville kursen i så fald formentlig være 0. Det andet svar ville være, at regresfordringens anskaffelsessum udgjorde det beløb, som hovedaktionæren havde betalt til banken, nemlig 556.400 kr.

Skatterådet svarede, at anskaffelsessummen for fordringen udgjorde 556.400 kr. og henviste i den forbindelse til et ministersvar til Folketingets Skatteudvalg.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2021.116.SR.

## Kommentarer

Hovedaktionæren vil ikke få glæde af en anskaffelsessum på 556.400 kr. i relation til tab på fordringen, idet hovedaktionærforholdet gør, at der ikke er tabsfradrag. Hvis selskabet på et tidspunkt bliver i stand til helt eller delvis at indfri hovedaktionærens tilgodehavende, er fordringens anskaffelsessum absolut ikke uden betydning.

Hvis fordringens anskaffelsessum var 0 kr., ville selskabets fulde indfrielse af fordringen betyde, at hovedaktionæren bliver beskattet af en kursgevinst på 556.400 kr., selv om han reelt ingen gevinst har. Med en anskaffelsessum på 556.400 kr. bliver der ingen beskatning af hovedaktionæren, men han har jo heller ikke haft nogen gevinst.

I 2019 afsagde Vestre Landsret en dom om en mands fradrag for tab på en regresfordring på en fraskilt ægtefælle. Som følge af en solidarisk hæftelse på en banklån, måtte manden indfri den fraskilte hustrus andel af banklånet, som udgjorde 220.000 kr. Manden gik i fogedretten, men den fraskilte hustru var fortsat insolvent. Skattestyrelsen nægtede manden fradrag for tabet på 220.000 kr. med den begrundelse, at regresfordringen på tidspunktet for dennes opståen havde en kurs på 0, da den fraskilte hustru var insolvent.

På baggrund af de anbringender, der blev gjort gældende under sagen i Vestre Landsret, stadfæstede landsretten afgørelsen om, at manden ikke havde fradrag for det lidte tab.

Sagen vidner om, at Skatteministeriet ikke holder sig tilbage, uanset afgørelsen fra Skattestyrelsen forekommer at være oplagt forkert og i strid med praksis. Skatterådet ses nu at have rettet op på praksis.

## Verden rundt med besøg i Danmark

Skatterådet har afgivet et bindende svar om ophør og genindtræden af fuld dansk skattepligt.

Sagen omhandler en mand uden ægtefælle eller kæreste. Han påtænkte at sætte sin lejlighed til salg og drage afsted ud i den store verden. Indbo mv. forventedes i vidt omfang solgt.

Manden levede primært af sin opsparing, der var placeret i et Holding ApS, og vederlag for bestyrelsesarbejde i to danske selskaber.

I oktober 2020 stiftede Holding ApS et datterselskab, hvis aktiviteter indtil videre havde været yderst begrænsede. Det forventedes, at selskabets aktivitet fremover primært skulle bestå af konsulentarbejde samt afholdelse af arrangementer, herunder netværksarrangementer, vinsmagninger og studierejser. En væsentlig del af disse arrangementer og aktiviteter ville forventeligt foregå i Danmark, og resten ville foregå i udlandet, der hvor manden befandt sig.

De to bestyrelsesposter ville han fortsat have efter flytningen og ville derfor deltage i bestyrelsesmøder, der blev afholdt i Danmark. Han forventede at opholde sig i Danmark 90-120 dage om året i forbindelse med ferie, deltagelse i bestyrelsesmøder, afvikling af arrangementer mv. Under disse ophold i Danmark ville han bo på hotel.

Manden ville efter fraflytningen leve et "nomad liv" og ikke tage permanent ophold i noget andet land, men ville i stedet bo på hoteller, i autocampere eller lignende, som har karakter af midlertidighed og som understøtter ønsket om at være fri til at rejse rundt for at opleve.

Der var fremlagt en rejseplan for 12 måneder, der viste ophold i 10 forskellige lande, afbrudt af otte ophold i Danmark med en samlet varighed på cirka 14 uger.



Inden det bindende svar blev givet, havde manden solgt sin danske lejlighed og var klar til at rejse.

Skatterådet svarede, at den fulde danske skattepligt ville ophøre ved udrejsen, da han ikke længere rådede over nogen dansk helårsbolig og heller ikke havde boligmulighed hos familie eller venner.

Skatterådet skulle herefter tage stilling til, hvorvidt der ville indtræde fuld dansk skattepligt i forbindelse med hans ophold i Danmark. Efter Skatterådets opfattelse ville der indtræde fuld dansk skattepligt fra det tidspunkt, hvor han første gang vendte tilbage til Danmark for at holde ferie eller deltage i bestyrelsesmøder osv. Begrundelsen var, at personer, der ikke har bopæl i Danmark, men som opholder sig her i mindst seks måneder, heri

medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende, anses for fuldt skattepligtige. Opholdene i udlandet var efter Skatterådets opfattelse ferie, og de var også kortvarige henset til, at det længste ophold i henhold til rejseplanen ville have en varighed på 39 dage.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2021.217.SR.

#### Kommentarer

Som afgørelsen viser, er det muligt at tage på jordomrejse eller lignende uden at skulle betale skat nogen steder, hvis man dog undlader at komme rendende til Danmark otte gange om året med en samlet varighed af 90-120 dage. Det har selvfølgelig også spillet en rolle ved Skatterådets afgørelse, at der ville foregå erhvervsmæssige aktiviteter i Danmark.





### *Lidt historie - sådan var det ikke før 1995.*

Tidligere var man trods bopælsopgivelse fortsat omfattet af fuld dansk skattepligt i fire år efter fraflytningen, når den tidligere bopæl i Danmark havde strakt sig over et sammenhængende tidsrum af mindst fire år. Den fulde danske skattepligt ophørte dog, hvis personen kunne dokumentere indkomstbeskatning til et andet land, Færøerne eller Grønland efter reglerne for derboende personer. Der skulle være tale om en beskatning efter regler, der ikke var åbenbart lempeligere end de danske!

Dengang var der altså ikke mulighed for et skattefrit år på rundrejse i verden. Det er blevet nemmere at være dansker!

### **Skattefri fortjeneste ved salg af bitcoins**

Hanne Søgaard Hansen, der var formand for Skatterådet, udtalte i en pressemeddelelse i 2018:

“... vores konklusion er, at hvis man har købt bitcoins, så vil der typisk være tale om spekulation i skattemæssig forstand. Og spekulation er skattepligtig. Der skal anlægges en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde. Bitcoins er let omsættelige og findes alene elektronisk og har derfor ikke nogen praktisk anvendelsesmulighed på samme måde, som andre formuegoder, fx malerier ...”.

Praksis har også vist, at der normalt bliver statueret spekulation, når en person sælger bitcoins. Skattemyndigheden statuerede spekulation for en person, der i 2012 købte 4,63 bitcoins for beskedne 149,50 kr. Salg af disse bitcoins skete i henholdsvis 2017 og 2018 med en fortjeneste på mere end 200 t.kr. Sagen blev påklaget til Landskatteretten med påstand om, at fortjenesten var skattefri, idet erhvervelsen af bitcoins ikke var sket i spekulationshensigt.

Landskatteretten fandt (med dommerstemmerne 2-1), at købet af bitcoins ikke havde spekulationshensigt, henset til købesummens ringe størrelse og en forklaring om, at købet blandt andet skete med henblik på betaling af

medlemskontingent, hvor det var et krav, at betalingen skete i bitcoins. Der var i 2013 betalt 1 bitcoin i kontingent til den pågældende forening. Endvidere skete salget først 5-6 år senere. Den konstaterede fortjeneste var derfor skattefri.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2021.240.LSR.

### **Kommentarer**

Efter loven er det afgørende, om der er sket salg som led i spekulation – hvilket i praksis er ændret til, om aktivet er købt med henblik på videresalg med fortjeneste. Videre salgshensigten skal derfor foreligge på købstidspunktet. Hvad personen tænkte på og måtte have haft af motiver på købstidspunktet, lader sig selvsagt ikke verificere. Man må derfor falde tilbage på objektive omstændigheder, der indikerer, hvad der var baggrunden for købet. Ved denne vurdering er det derfor omstændighederne på anskaffelsestidspunktet, der indgår i bedømmelsen. Her vil det eksempelvis have betydning, om skatteyderen kan påvise, at der var anskaffet bitcoin med henblik på en konkret betaling med bitcoin. Er det ikke tilfældet, og er købet måske ovenikøbet finansieret ved lånte midler, peger det klart i retning af spekulation.

I 2019 lykkedes det en kvinde at få et bindende svar fra Skatterådet lydende på, at en fortjeneste ved et eventuelt salg af bitcoins modtaget som gave ikke kunne anses som spekulation, og en fortjeneste var derfor skattefri.

Kvinden modtog to bitcoins af sin kæreste i julegave i 2013. Overdragelsen kunne bevidnes af giveren samt af de familiemedlemmer, der var til stede juleaften. Der havde ikke stået bitcoins på hendes ønskeseddel, og indtil juleaften oprandt, havde hun aldrig hørt om bitcoins. De to bitcoins havde på daværende en værdi af cirka USD 1.000. Der var fremlagt dokumentation for, at det var kvindens kæreste, der havde købt de to bitcoins, hvilket var sket den 13. december. En mand, der med rettidig omhu fik julegaven til kæresten købt.

Skatteinformation august 2021

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

Redaktion: Dorte Borup Madsen (ansv.), Martin K. Jensen,  
Oyvind Hansen, Lene Rasander, Jacob Stagaard Larsen og Jens Staugaard

Grafisk tilrettelæggelse og tryk: Pe Solutions ApS

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

Eftertryk af hele artikler med kildeangivelse er tilladt. Redaktionen er afsluttet den 11. juni 2021.

ISSN 1395-9530