

# Skatteinformation

august 2022



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

Året 2022 er et år, der vil stå klart i erindringen. Næppe var vi kommet nogenlunde igennem Covid-19-pandemien, før Rusland invaderede Ukraine.

Problemerne, som samfundet står overfor, er derfor til at tage og føle på. Et højt aktivitetsniveau med høj beskæftigelse, stedvis med decideret mangel på arbejdskraft, en ganske betydelig stigning i energipriserne, der har ført til inflation med udhulning af købekraft og opsparing, en fremskyndelse af den grønne omstilling for at mindske energiafhængigheden af Rusland og nødvendigheden af at øge forsvarsudgifterne.

Flere af de initiativer på skatteområdet, som er gennemført eller påtænkes gennemført, er en konsekvens af disse problemer og skal ses i lyset heraf. Men hverdagen går videre, og Skatteinformation vil traditionen tro gennemgå ny lovgivning på skatteområdet.

Der er gennemført en øget beskatning af den finansielle sektor, og der er sket en begrænsning af virksomheders fradragsret for løn mv. over en vis størrelse, typisk til direktører og andre ledende medarbejdere. Provenuet herfor er tænkt anvendt til finansiering af den såkaldte Arne-pension. Det tredje finansieringselement, nemlig lagerbeskatning af fast ejendom, har endnu ikke set dagens lys i form af et decideret lovforslag. Dette venter mange i spænding på, og det kommer måske i efteråret 2022.

Diskussionen om fordele og ulemper ved Boligjobordningen fortsætter. I år har Folketinget helt afskaffet håndværkerfradraget, men bibeholdt fradraget for serviceydelser.

Det er også værd at nævne, at der nu er lys for enden af tunnelen for så vidt angår en ny dobbelt-

beskatningsoverenskomst med Frankrig. Vi har ikke haft en overenskomst siden 2008, hvor Danmark opsagde den gamle, og dette har betydet store problemer i de dansk-franske forbindelser i hvert fald på skatteområdet.

Det vides ikke, om der er en sammenhæng, men samtidig med at en del af Tour de France skal køres i Danmark, er der nu indgået en ny dobbeltbeskatningsoverenskomst, som har virkning fra og med den 1. januar 2023, forudsat at begge lande har ratificeret overenskomsten inden udgangen af 2022. Det synes givet, at Danmark når denne ratificering inden årets udgang, og vi kan jo kun håbe på, at Frankrig gør det samme. Så mangler der lige Spanien. Vi er tilfredse med en ny overenskomst, da vi nok må erkende, at ingen etaper af Vuelta a España vil blive kørt i Danmark.

Der er brug for penge, så der er fortsat fokus på skattekontrollen og på inddrivelsen af de 145 mia. kroner, som borgere og virksomheder skylder det offentlige. Der er i den forbindelse sket en styrkelse af indsatsen mod konkursrytteri og stråmandsvirksomhed.

På det skattefaglige område har Skattelovrådet afgivet en diger rapport om den såkaldte "tredje gruppe" på arbejdsmarkedet med forslag til, hvordan reglerne kan indrettes, så den korrekte skat bliver betalt. Den "tredje gruppe" omfatter honorarmodtagere og opstartsvirksomheder, som hverken er lønmodtagere i traditionel forstand eller selvstændigt erhvervsdrivende. Gruppen omfatter cirka 300.000 personer og er stigende.

God sommer.



# Indhold

|                                               |          |
|-----------------------------------------------|----------|
| <b>Fast driftssted og hjemmekontor</b> .....  | <b>5</b> |
| Etablering af fast driftssted i Danmark ..... | 5        |
| Hvornår er der fast driftssted? .....         | 5        |
| Hvordan med hjemmekontorer? .....             | 5        |

|                                                                                       |          |
|---------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>Beskatning af udbytte fra danske selskaber til personer bosat i udlandet</b> ..... | <b>9</b> |
| Skattepligt af udbytte fra Danmark .....                                              | 9        |
| Hvor meget skal der betales i dansk udbytteskat? .....                                | 9        |
| Tilbagesøgning af indeholdt udbytteskat .....                                         | 12       |
| Nedsat indeholdelse af udbytteskat .....                                              | 12       |

|                                                                      |           |
|----------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Vi fejrer 10-års fødselsdag – beskatning af aktionærlån</b> ..... | <b>13</b> |
| Baggrunden for den indførte beskatning .....                         | 13        |
| Hvilke udlån omfattes? .....                                         | 13        |
| Dobbeltbeskatning .....                                              | 13        |
| Indfrielse af aktionærlån uden dobbeltbeskatning .....               | 14        |
| Fejlekspeditioner .....                                              | 15        |
| Adgang til omgørelse eller mangel på samme .....                     | 16        |
| Straffesager .....                                                   | 16        |
| Målet helliger midlet .....                                          | 17        |

|                                                                          |           |
|--------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Moms ved udlån af medarbejdere – pas på</b> .....                     | <b>18</b> |
| Der er forskel på mulighederne – er låntager momspligtig eller ej? ..... | 18        |
| Gør det optimalt fra begyndelsen .....                                   | 19        |

|                                                                      |           |
|----------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Brugtmomsordningen – husk at overholde de formelle krav</b> ..... | <b>21</b> |
| Hvornår kan ordningen anvendes? .....                                | 21        |
| Faktura- og regnskabskrav .....                                      | 21        |
| Beregning af moms .....                                              | 22        |
| Hvis de formelle krav ikke overholdes .....                          | 22        |

|                                                                                |           |
|--------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Moms ved betaling af nøglepenge mv. ved udlejning af fast ejendom</b> ..... | <b>23</b> |
| Hvornår er der tale om en momspligtig leverance? .....                         | 23        |

|                                                               |    |
|---------------------------------------------------------------|----|
| Betalinger foretaget af lejer, udlejer eller tredjemand ..... | 23 |
| Realiteten er afgørende .....                                 | 24 |

|                                                             |           |
|-------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Ny lovgivning</b> .....                                  | <b>25</b> |
| Slut med store indeståender på skattekontoen .....          | 25        |
| Forhøjet selskabsskat for visse finansielle selskaber ..... | 25        |
| Fradragsloft for høje vederlag til medarbejdere m.fl. ....  | 26        |
| Dødsboer – for meget betalt boligskat .....                 | 27        |
| Håndværkerfradraget er afskaffet .....                      | 28        |
| Forhøjelse af beskæftigelsesfradraget .....                 | 28        |
| Ændring af reglerne for grøn check .....                    | 28        |

|                                             |           |
|---------------------------------------------|-----------|
| <b>Højesteretsdomme</b> .....               | <b>29</b> |
| Arbejdsudleje og hæftelse nok en gang ..... | 29        |
| Salg af "tomt" underskudsselskab .....      | 30        |

|                                                                  |           |
|------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Landsretsdomme</b> .....                                      | <b>32</b> |
| Beskatningsgrundlag for bil ved koncernintern overdragelse ..... | 32        |
| Udlån fra virksomhedsordningen – hævning .....                   | 32        |

|                                                      |           |
|------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Byretsdomme</b> .....                             | <b>34</b> |
| Beskatningsgrundlag for leasingbiler .....           | 34        |
| Rådighedsbeskatning af fri bil – ingen kørebog ..... | 34        |

|                                                                       |           |
|-----------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Administrative afgørelser</b> .....                                | <b>37</b> |
| Splitleasing og kørsel for andre koncernselskaber .....               | 37        |
| Forkert bogføring – beskatning af fri bil .....                       | 37        |
| Beskatningsgrundlag for bil købt af leasingselskab .....              | 38        |
| Beskatningsgrundlag for bil – én eller tre leasingkontrakter? .....   | 39        |
| Skattefrihed for computerskærm til hjemmearbejdspladsen – måske ..... | 39        |
| Credit for tysk skat af pensionsindbetaling .....                     | 40        |
| Sameje om aktier kan være en dårlig løsning .....                     | 41        |
| +/- 15 %-s-reglen gælder også for næringsejendomme ..                 | 42        |









# Fast driftssted og hjemmekontor

**I takt med at teknologien udvikler sig og i særdeleshed i forlængelse af Covid-19 pandemien er der flere virksomheder, der har fået øjnene op for muligheden for at have ansatte, der arbejder fra et hjemmekontor. Også udenlandske virksomheder har vist interesse for, at dansk bosatte personer kan arbejde fra hjemmekontoret i Danmark.**

**Dette kan under visse omstændigheder medføre en række forpligtelser for den udenlandske virksomhed, som man skal være opmærksom på. Eksempelvis kan der indtræde begrænset skattepligt til Danmark for virksomheden på grund af fast driftssted, samt en forpligtelse til at indeholde A-skat og AM-bidrag mv. ved udbetaling af løn til den danske medarbejder.**

**Praksis viser, at der ved afgørelsen af, om der er etableret et fast driftssted i Danmark, lægges vægt på om den udenlandske virksomhed har en selvstændig, forretningsmæssig interesse i at være til stede i Danmark, altså om hjemmekontoret udgør et surrogat for at etablere et kontor i Danmark, eller om arbejde fra hjemmekontoret udelukkende bundet i et ønske om at imødekomme medarbejderens private forhold.**

## Etablering af fast driftssted i Danmark

En udenlandsk virksomhed, der har aktiviteter i Danmark, kan blive omfattet af skattepligt i Danmark, hvis aktiviteten i Danmark har en karakter, der medfører etablering af et fast driftssted.

Etableres der et fast driftssted i Danmark, medfører det indtræden af begrænset skattepligt for den udenlandske virksomhed, og den del af indkomsten, der kan henføres til det faste driftssted i Danmark, skal selvangives som skattepligtig indkomst.

Den udenlandske virksomhed skal i så fald have oprettet et CVR-nr. i Danmark, og der skal indgives årlig selvangivelse til Skattestyrelsen. Videre vil etablering af et fast driftssted medføre en forpligtelse til at tilbageholde og afregne A-skat og AM-bidrag for den/de ansatte. Det er den udenlandske virksomhed, der hæfter for den manglende A-skat og AM-bidrag, hvis skatten fejlagtigt ikke er tilbageholdt eller er tilbageholdt med et for lavt beløb.

Mange snubler over sondringen mellem begrebet "fast driftssted" og begrebet "ledelsens sæde".

Begrebet fast driftssted anvendes udelukkende for at fastslå, om der indtræder begrænset skattepligt til Danmark, hvorimod begrebet ledelsens sæde anvendes til at fastslå, hvor en virksomhed (selskaber og andre juridiske personer) skattemæssigt er hjemmehørende efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Et udenlandsk selskab kan således godt have ledelsens sæde i udlandet, fordi den daglige ledelse foregår der, men alligevel have et fast driftssted i Danmark med de forpligtelser, dette medfører. Det er derfor vigtigt at kende forskellen på de to begreber.

## Hvornår er der fast driftssted?

En udenlandsk virksomhed bliver begrænset skattepligtig til Danmark, hvis der statueres fast driftssted i Danmark. Reglen udspringer af et ønske om, at det land, hvori en virksomhed har aktiviteter, også skal have adgang til at beskatte den del af aktiviteten, der retter sig mod det pågældende land.

Fast driftssted forudsætter, at følgende tre betingelser er opfyldt:

- Der skal være et forretningssted
- Forretningsstedet skal være fast
- Den udenlandske virksomhed skal helt eller delvist udøve sin virksomhed (kerneaktivitet) gennem det faste forretningssted.

Alle tre betingelser skal være opfyldt for, at der kan statueres fast driftssted. Arbejde, der udelukkende har hjælpende og forberedende karakter, medfører ikke fast driftssted.

Der gælder særlige regler for statuering af fast driftssted for byggevirksomhed, samt afhængige og uafhængige agenter mv.

## Hvordan med hjemmekontorer?

Et forretningssted dækker over alle lokaler, anlæg mv., der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, hvad enten de udelukkende eller delvist bruges til dette formål. Det er også uden betydning, om stedet lejes, ejes eller på anden måde stilles til rådighed for virksomheden. Et hjemmekontor kan således være et forretningssted, idet det anses for at være til virksomhedens/arbejdsgiverens disposition,

når medarbejderen udfører arbejde for arbejdsgiveren på hjemmekontoret.

Udover, at der skal være et forretningssted, skal dette også være fast, hvilket vil sige, at det skal have en vis permanent karakter. Praksis med hensyn til varigheden viser, at fast forretningssted normalt ikke kommer på tale, hvis aktiviteten har en varighed af mindre end seks måneder.

Der skal foretages en konkret vurdering af, om det arbejde, der udføres fra hjemmekontoret, er af regelmæssig karakter, og hvorvidt arbejdsgiveren kræver et hjemmekontor. Arbejde fra hjemmet, der blot er sporadisk og ikke planlagt, vil normalt ikke udgøre et fast forretningssted. Endelig skal virksomheden udøve sin kerneaktivitet igennem det faste forretningssted førend, der bliver tale om et fast driftssted.

Skattestyrelsen har på grund af Corona-pandemien udsendt et styresignal, som blandt andet omhandler fast driftssted og hjemmekontor. Der er kun tale om et fast forretningssted, hvis medarbejderens arbejde for virksomheden foregår løbende og er af længerevarende karakter. Herudover oplystes følgende forhold, der vil tale for et fast forretningssted:

- Medarbejderen har ikke anden fast arbejdsplads til rådighed, hvor arbejdet sædvanligvis udføres.
- Virksomheden er indforstået med, at medarbejderen udfører en del af sit arbejde hjemmefra. Dette kan fremgå direkte af ansættelseskontrakten eller være underforstået.
- Medarbejderens arbejde fra hjemmekontoret opstår ikke tilfældigt og sporadisk, men er planlagt eller kan planlægges.
- Arbejdsgiveren har en interesse i, at arbejdet udføres fra Danmark.

#### Praksis

Men hvordan forholder det sig, når arbejdsgiveren reelt ikke har nogen forretningsmæssig interesse i at være til stede i Danmark, men har accepteret, at medarbejderen arbejder på bopælen af personlige årsager?

Skatterådet tog i 2021 stilling til en sag, hvor følgende forhold gjorde sig gældende for en svensk virksomhed, der havde ansat medarbejdere med bopæl i Danmark:

- Medarbejderne havde lokaler til rådighed på den svenske virksomheds adresse i Sverige
- På grund af personlige forhold og eget ønske udførte medarbejderne dog næsten alt arbejde fra bopælen, blandt andet for at undgå transporttid mv.
- Den svenske virksomhed stillede ikke krav om, at medarbejderne skulle udføre arbejdet fra bopælen, men virksomheden var indforstået hermed
- Arbejdet blev primært udført virtuelt, og det var reelt uden betydning, om det blev udført i Danmark eller i Sverige
- Den svenske virksomhed havde ingen særlig forretningsmæssig fordel af, at arbejdet geografisk blev udført i Danmark, eksempelvis af hensyn til danske kunder eller lignende
- Der blev ikke afholdt fysiske møder med kunder på medarbejdernes hjemmekontorer, ligesom disse ikke var opført som mulig henvendelseslokation
- Medarbejdernes svenske kollegaer arbejdede også hjemme mere end 99 % af tiden
- Alle medarbejdere havde kundekontakt i form af support og samarbejde omkring udviklingen af virksomhedens produkter med såvel de svenske som de danske kunder
- Medarbejderne i Danmark skulle ikke opsøge potentielle kunder i Danmark og kunne ikke indgå aftaler på den svenske virksomheds vegne.

På baggrund af en samlet konkret vurdering kom Skatterådet frem til, at den svenske virksomhed ikke ville få et fast driftssted i Danmark.

Ved afgørelsen lagde Skatterådet vægt på, at den svenske virksomhed ikke ville opnå en forretningsmæssig fordel ved, at medarbejderne udførte arbejdet fra hjemmekontoret eller fra Danmark i det hele taget. Skatterådet lagde til grund, at medarbejdernes arbejde fra hjemmet i Danmark alene skyldtes medarbejdernes personlige forhold, som den svenske virksomhed havde taget hensyn til. Der blev blandt andet henset til, at arbejdet var af en sådan karakter, at det primært blev foretaget virtuelt, og at medarbejdernes svenske kolleger også arbejdede på bopælen mere end 99 % af tiden. Der var ikke tale om salgsopsøgende arbejde, og virksomhedens produkter henvendte sig kun til et snævert kundefelt, idet virksomhedens kunder var offentlige institutioner, og salget var afhængigt af offentlige indkøb. Endvidere var medarbej-

dernes arbejdsopgaver i overvejende grad af en karakter, der ikke rettede sig specifikt mod det danske marked. Medarbejderne i Sverige og Danmark supporterede på tværs af Øresund.

Arbejde fra de danske bopæle/hjemmekontorer medførte altså ikke fast driftssted i Danmark for den svenske virksomhed.

I en anden sag fra 2022 fandt Skatterådet derimod, at et tysk selskab ville få fast driftssted i Danmark.

Følgende forhold gjorde sig gældende:

- Det tyske selskabs produkter blev solgt i hele verden
- Det tyske selskabs medarbejder boede i Danmark og ønskede af private årsager ikke at flytte til Tyskland eller pendle
- Det tyske selskab havde accepteret, at medarbejderen måtte udføre arbejde fra sin bopæl i Danmark i det omfang arbejdet ikke krævede medarbejderens tilstedeværelse andre steder
- Medarbejderen var ansat i en stilling som sales manager og skulle varetage visse salgsopgaver i relation til Afrika, Belgien, Holland, Tyskland, Baltikum og Norden
- Medarbejderens opgaver var blandt andet deltagelse på internationale messer, lobbyarbejde, udvikling og opbygning af markeder, etablering af kontakt til potentielle nye forhandlere, opbygning af net af forhandlere og samarbejdspartnere, salgsarbejde, teknisk rådgivning mv.

De beskrevne arbejdsopgaver indebar en væsentlig rejseaktivitet udenfor Danmark og skønnedes at udgøre mellem 50 % og 60 % af medarbejderens samlede arbejdstid.

I det omfang arbejdet ikke bestod i besøg hos forhandlere mv., blev arbejdet udført fra medarbejderens bopæl. Der var en ganske beskeden efterspørgsel på virksomhedens produkter i Danmark, og medarbejderens arbejde relateret til det danske marked udgjorde maksimalt 5 % af medarbejderens samlede arbejdsindsats.

Skatterådet kom alligevel frem til, at den tyske virksomhed havde etableret et fast driftssted, og begrundede afgørelsen med, at det arbejde, som salgsmedarbejderen

udførte for det tyske selskab i Danmark, bidrog til salget til det tyske selskabs kunder, og at medarbejderen blandt andet havde til opgave at udvikle det nordiske marked, hvilket omfattede kontakt til nye potentielle kunder.

Placeringen af medarbejderen i Danmark måtte derfor anses at have selvstændig værdi for det tyske selskab, da det det tyske selskab måtte antages at have en forretningsmæssig interesse i at have medarbejderen placeret i nærheden af selskabets kunder i Danmark og de øvrige nordiske lande. Arbejdet fra bopælen var således ikke alene begrundet i private forhold. Det var ikke afgørende for vurderingen, at medarbejderens arbejde relateret til det danske marked på daværende tidspunkt maksimalt udgjorde 5 % af medarbejderens samlede arbejdstid. Det var derimod afgørende, at medarbejderen faktisk udførte 40-50 % af arbejdet i Danmark.

### Konklusion

Årsagen til det forskellige udfald i de to sager er, at det svenske selskab i afgørelsen fra 2021 ikke havde en selvstændig interesse i, at medarbejderne var til stede i Danmark. Hjemmekontoret kunne ikke anses som et surrogat for en egentlig etablering i Danmark, hvorimod det tyske selskab i afgørelsen fra 2022 havde en forretningsmæssig interesse i at have medarbejderen placeret i Danmark i nærheden af selskabets kunder på det nordiske marked, også selv om medarbejderens samlede arbejdstid relateret til det danske marked på tidspunktet for forespørgslen kun udgjorde 5 % af den samlede arbejdstid.

Surrogatlæren finder også støtte i Skattestyrelsens styresignal fra 2020. I styresignalet er det anført, at der skal være en fordel for den udenlandske virksomhed ved, at den forretningsmæssige aktivitet udføres fra hjemmekontoret i Danmark. I så fald er der ikke tale om, at arbejdet fra hjemmekontoret kun er begrundet i private forhold og ønske.

På baggrund af ovennævnte afgørelser kan det konkluderes, at næsten uanset hvor lille en del af medarbejderens samlede arbejdstid, der relaterer sig til det danske marked, vil der blive statueret fast driftssted, når den udenlandske virksomhed har en forretningsmæssig interesse i, at medarbejderen udfører arbejdet fra bopælen i Danmark.







# Beskatning af udbytte fra danske selskaber til personer bosat i udlandet

**Personer bosat i udlandet, der er aktionærer i et dansk selskab, skal betale dansk skat af udbytte. Artiklen omhandler personer bosat i udlandet, der ikke er omfattet af fuld dansk skattepligt, og fuldt skattepligtige personer, der efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for skattemæssigt hjemmehørende i udlandet.**

**Hvor meget, der endeligt skal betales i dansk udbytteskat, afhænger af, hvor personen er bosat, og hvor stor en ejerandel der er tale om.**

**Hvis personen er blevet fraflytningsbeskattet af aktierne i det selskab, som udlodder udbytte, gælder særlige regler, når der er en såkaldt henstandssaldo – den skat, der blev opgjort af den urealiserede aktieavance på fraflytningstidspunktet, og som endnu ikke er betalt. Disse særlige regler er ikke beskrevet i artiklen.**

## Skattepligt af udbytte fra Danmark

Udbytte, der udloddes af danske selskaber til personer bosat i udlandet, som ikke er omfattet af fuld dansk skattepligt, skal beskattes i Danmark. Dette kaldes begrænset skattepligt. Det betyder, at en person, der ellers ikke er skattepligtig til Danmark, skal betale skat af udbytte fra danske selskaber.

### Dobbeltdomicilerede personer

Dobbeltdomicilerede personer – personer der er fuld skattepligtige til Danmark og tillige skattepligtige til et andet land på grund af bopæl der – kan være skattemæssigt hjemmehørende i udlandet, hvis Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med bopælslandet. Det skattemæssige hjemsted fastlægges efter en række rangordnede kriterier i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. For skattemæssigt at blive hjemmehørende i udlandet er det nødvendigt, at personen indhenter dokumentation herfor i bopælslandet, som er attesteret af den udenlandske skattemyndighed, typisk ved anvendelse af den danske blanket 02.034A. Den attesterede blanket sendes til Skattestyrelsen med en begrundelse for, hvorfor man anser sig for skattemæssigt hjemmehørende i udlandet, og man afventer og ser, om Skattestyrelsen er enig.

Når personen er omfattet af fuld dansk skattepligt, men skattemæssigt hjemmehørende i udlandet, skal der som altovervejende hovedregel kun betales en skat svarende til, at man er omfattet af begrænset dansk skattepligt. Men ingen regler uden undtagelse. Udbytteskatten for

begrænset skattepligtige kan maksimalt udgøre 27 %, når man er bosat i et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Når en person er omfattet af fuld dansk skattepligt, udgør udbytteskatten 42 % af den del af aktieindkomsten, der overstiger 57.200 kr. (2022). Dette gælder også for en dobbeltdomicileret person, der skattemæssigt er hjemmehørende i udlandet. Men her vil den indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst normalt betyde, at Danmark alligevel ikke kan beskatte med de 42 %, men kun den skat, som en begrænset skattepligtig person skulle betale. Der gælder selvfølgelig undtagelser, eksempelvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Storbritannien, idet denne indeholder en artikel om subsidær beskatningsret. Den subsidære beskatningsret bringes i anvendelse, når udbyttet ikke bliver beskattet i Storbritannien. I så fald kan den danske skat af udbyttet udgøre 42 %, når det årlige udbytte overstiger 57.200 kr. (2022).

### Begrænset skattepligt og beskatning af udbytte

I det følgende lægges det til grund, at dansk udbytteskat efter interne danske regler maksimalt kan udgøre 27 % (personer, der kun er begrænset skattepligtige til Danmark), medmindre personen er hovedaktionær og bosat i et af de såkaldte skattelylande, jf. herom i det følgende.

Det er dog vigtigt at være opmærksom på samspillet mellem henholdsvis indeholdt udbytteskat efter interne danske skatteregler og den endelige skat til betaling, da disse som oftest ikke er ens.

### Hvor meget skal der betales i dansk udbytteskat?

Dansk beskatning af udbytte fra danske selskaber afhænger af følgende forhold:

- I hvilket land personen er bosat, herunder hvilke internationale aftaler Danmark har indgået med bopælslandet
- Ejerandelen i det danske selskab.

Dansk beskatning kan underopdeles i følgende punkter:

- Aktionæren er bosat i et land, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med
- Aktionæren er bosat i et land, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med





- Aktionæren ejer mindre end 10 % af kapitalen og er bosat i et land, som Danmark har en aftale om udveksling af oplysninger med
- Aktionæren er hovedaktionær og er bosat i et skattelyland.

#### Bopælslandet har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark

Den altovervejende hovedregel er, at det danske selskab ved udbetaling af udbytte skal indeholde en kildeskat på 27 %.

Den endelige danske skat, som aktionæren skal betale, er i de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster begrænset til maksimalt 15 %. Dette betyder derfor, at selv om der indeholdes 27 %, vil den udenlandske aktionær kun skulle betale den skat, som Danmark kan opkræve efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Differencen mellem den indeholdte skat på 27 % og den endelige skat i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten kan tilbagesøges hos Skattestyrelsen.

---

**A, der er bosat i Tyskland, ejer 10 % af aktierne i et dansk selskab. Idet skatten i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 10 er begrænset til 15 %, har A krav på refusion af differencen mellem den indeholdte skat på 27 % og den endelige skat på 15 %.**

---

#### Bopælslandet har ikke en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark

Hvis aktionæren er bosat i et land, der ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, er hovedreglen en skattebetaling på 27 % svarende til den skat, der bliver indeholdt ved udbetalingen.

Til denne hovedregel gælder to undtagelser:

- Aktionæren ejer mindre end 10 % af kapitalen, og bopælslandet har en aftale om udveksling af oplysninger med Danmark.
- Aktionæren er hovedaktionær og bosat i et skattelyland.

Om de to undtagelser, jf. i det følgende.

---

**B, der er bosat i Spanien, ejer 10 % af aktierne i et dansk selskab. Da der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Spanien, vil den endelige skat udgøre 27 %.**

---

#### Bopælslandet har en aftale om udveksling af oplysninger med Danmark, og aktionærens ejerandel er mindre end 10 %

For aktionærer bosat i et land, som Danmark har en aftale om udveksling af oplysninger med, det kan være en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller en anden international aftale mv., og hvor aktionærens ejerandel i det danske selskab er under 10 %, skal der kun betales en endelig skat på 15 % af det modtagne udbytte.

Ved opgørelsen af ejerandelen skal der for aktionærer bosat inden for EU kun tages hensyn til de aktier, som personen selv ejer. Er aktionæren derimod bosat uden for EU, skal der ved opgørelsen af ejerandelen medregnes aktier tilhørende koncernforbundne parter, jf. ligningslovens § 2.

Aktionæren kan hos Skattestyrelsen tilbagesøge differencen mellem den indeholdte skat på 27 % og den endelige skat på 15 %.

Måtte bopælslandet have en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, der tillader Danmark en beskatning, der er mindre end de 15 %, er det naturligvis kun den skat, der skal betales i Danmark.

---

**C, der er bosat i Spanien, ejer 9 % af aktierne i et dansk selskab. Selv om der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Spanien, vil den endelige skat være 15 %, da C ejer mindre end 10 %, og der mellem Danmark og Spanien er indgået aftale om udveksling af oplysninger i skattesager. C kan derfor søge refusion af for meget udbetalt udbytteskat i Danmark.**

---

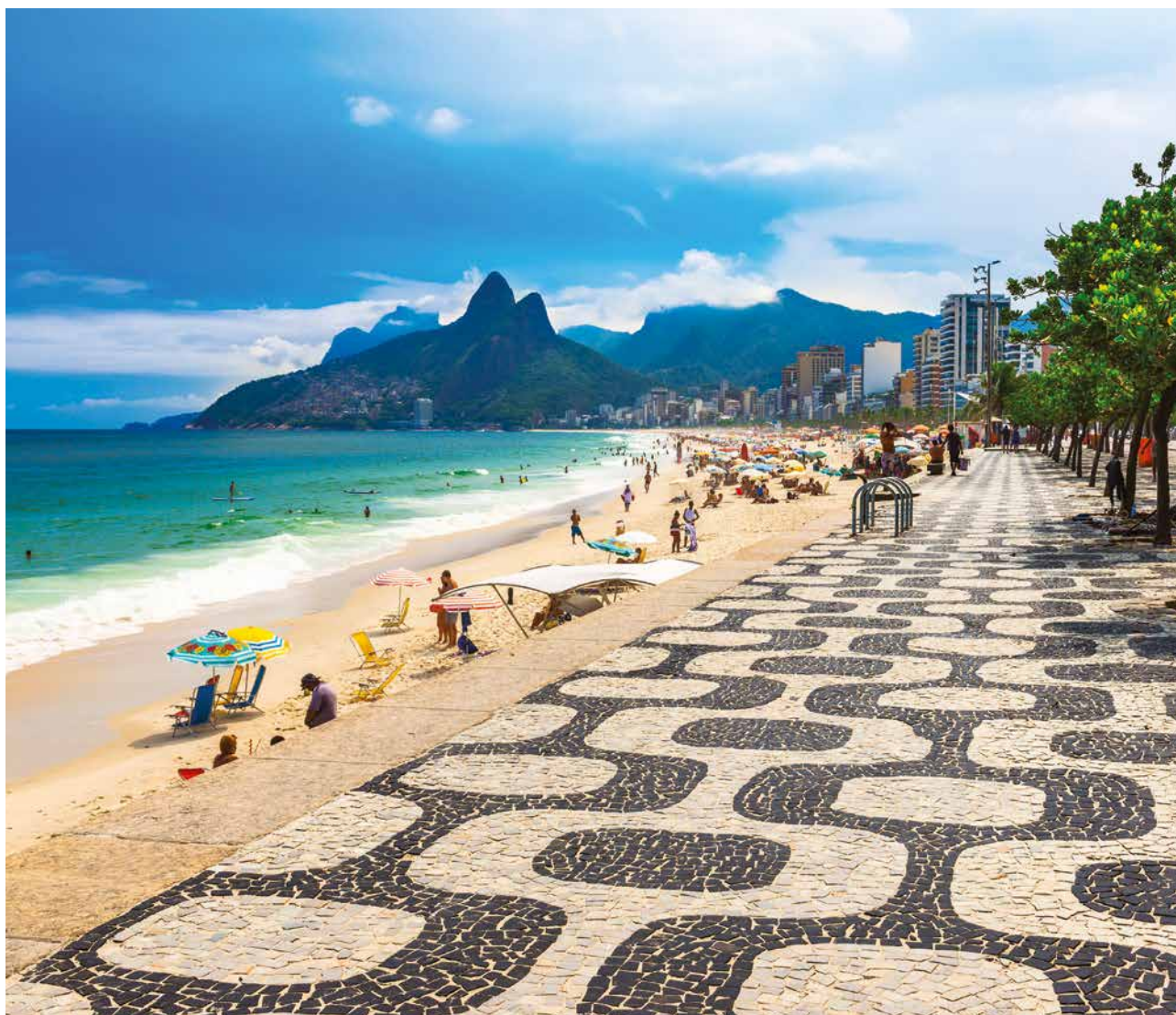
#### Hovedaktionærer bosat i et skattelyland

Listen over skattelylande omfatter i skrivende stund følgende lande:

- Amerikansk Samoa
- De Amerikanske Jomfruøer
- Fiji
- Guam
- Palau
- Panama
- Samoa
- Trinidad og Tobago
- Vanuatu.

For personer, der er bosat i et af disse skattelylande, og som er hovedaktionær i aktieavancebeskatningslovens forstand, skal der ved udbetalingen af udbyttet indeholdes en skat på 44 %, og ingen del af denne skat kan tilbage-søges.

Som hovedaktionæraktier anses aktier eller anparter, der ejes af en person, der enten ejer eller inden for de forudgående 5 år har ejet mindst 25 % af selskabskapitalen. Herudover anses også personer, der i samme periode har rådet over mere end 50 % af stemmевærdien af det omhandlede selskab som hovedaktionærer.





---

D, der er bosat i Panama, ejer 9 % af aktierne i et dansk selskab, og ingen koncernforbundne parter mv. til D ejer aktier i selskabet. Der er indgået en aftale om udveksling af oplysninger mellem Danmark og Panama. Den endelige skat udgør derfor 15 %. D kan søge refusion af for meget betalt udbytteskat i Danmark.

---

E, der er bosat i Panama, ejer 11 % af aktierne i et dansk selskab. Selv om der er indgået aftale om udveksling af oplysninger med Panama, skal der betales 27 % i udbytteskat i Danmark.

---

F, der er bosat i Panama, ejer 26 % af aktierne i et dansk selskab. Da F er hovedaktionær, og Panama anses for et skattelyland, skal der indeholdes 44 % i udbytteskat, og der kan ikke ske tilbagesøgning.

---

#### **Tilbagesøgning af indeholdt udbytteskat**

Når den indeholdte udbytteskat overstiger den endelige skat, som personen skal betale efter interne danske regler eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst mv., kan personen hos Skattestyrelsen tilbagesøge den for meget betalte skat.

På grund af den meget omtalte skandale om uretmæssig refusion af udbytteskat er sagsbehandlingstiden meget lang.

#### **Nedsat indeholdelse af udbytteskat**

Den altovervejende hovedregel er, at danske selskaber ved udbetaling af udbytte skal indeholde en foreløbig skat på 27 %, selv om den skat, der reelt skal betales, er mindre.

Hvis der er tale om udbetaling af udbytte til en person, der ejer 25 % eller mere af aktiekapitalen eller råder over mere end 50 % af stemmевærdien (hovedaktionær) i det udbyttebetalende selskab, kan selskabet anmode Skattestyrelsen

om tilladelse til såkaldt nettoindeholdelse, hvilket vil sige, at der kun skal foretages indeholdelse af den skat, som hovedaktionæren reelt skal betale af udbyttet.

Det er et krav, at hovedaktionæren:

- Kun er begrænset skattepligtig til Danmark
- Er bosat i et land, herunder Færøerne og Grønland, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med (der skal medsendes en hjemstedserklæring attesteret af skattemyndigheden i bopælslandet).

Tilladelse til nettoindeholdelse udstedes til hovedaktionærselskabet og gives for en periode på 5 år fra udstedelsen.

En tilladelse til nettoindeholdelse kan ophøre før udløb i følgende situationer:

- Hvis udbyttedtageren ikke længere opfylder hovedaktionærbetingelsen.
- Hvis udbyttedtageren ikke længere kan anses for hjemmehørende i det aftaleland, tilladelsen knytter sig til.
- Hvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten med det land, udbyttedtageren er hjemmehørende i, opsiges.

Selskabet skal i forbindelse med enhver udbytteudbetaling sikre sig, at betingelserne for nettoindeholdelse er opfyldt. Selskabet vil normalt komme til at hæfte, hvis der er indeholdt for lidt i udbytteskat.

#### **Ny model for nettoindeholdelse af udbytteskat**

I maj 2020 offentliggjorde Skatteministeriet, at der var indgået en principaftale med Finans Danmark, udvalgte banker og VP Securities om nettoindeholdelse af udbytteskat, således at udenlandske aktionærer slipper for at skulle tilbagesøge for meget betalt dansk udbytteskat. Aftalen vil blandt andet betyde en registrering af aktionærer og en objektiv hæftelse for bankerne, hvis der er indeholdt for lidt i udbytteskat.

Det vides endnu ikke, hvornår den nye model reelt ser dagens lys.

# Vi fejrer 10-års fødselsdag – beskatning af aktionærlån

**Reglerne om beskatning af aktionærlån blev vedtaget med virkning for lån og sikkerhedsstillelser, der opstod den 14. august 2012 eller senere. På trods af kritik af reglerne lever de fortsat i bedste velgående og har netop fejret 10-års fødselsdag.**

**Var der grund til fødselsdagsfest?**

## Baggrunden for den indførte beskatning

De gældende regler om beskatning af aktionærlån blev indført med det formål at fjerne incitamentet til at optage aktionærlån som skattefrit alternativ til at hæve løn eller udbytte i selskabet. Undersøgelser havde vist, at en række aktionærer optog aktionærlån til finansiering af privatforbrug uden at have til hensigt at tilbagebetale lånene til selskabet. Herved undgik aktionæren at betale skat af løn eller udbytte, ligesom selskabet undgik at tilbageholde A-skat eller udbytteskat. Folketinget vedtog derfor, at aktionærlån skal beskattes allerede på det tidspunkt, hvor disse lån optages. Herved undgås, at der er skattemæssige fordele forbundet med at optage aktionærlån frem for at hæve løn eller udbytte i selskabet.

Et plausibelt formål, der også havde stor opbakning i Folketinget, hvor kun tre medlemmer stemte imod. Reglerne rummer imidlertid mange faldgruber, hvilket blandt andet skyldes en utilstrækkelig klar lovgivning, og at skattelovgivningen ikke er harmoniseret med de selskabsretlige regler om aktionærlån.

Når der indføres skærpet beskatning, så havde det med afsæt i et retssikkerhedsmæssigt perspektiv klædt lovgiver udtrykkeligt at tage stilling til beskatningsprincippet. Samtidig kunne mange klagesager være undgået, ligesom ressourcer hos såvel den offentlige som den private sektor kunne være frigjort.

## Hvilke udlån omfattes?

Reglerne om beskatning af aktionærlån omfatter alene udlån til fysiske aktionærer mv., der har bestemmende indflydelse i selskabet. Reglerne gælder også, hvor der mellem selskabet og aktionæren er koncernforbindelse. Det betyder, at udlån fra et datterselskab, hvori aktionæren har bestemmende indflydelse via et moderselskab, også omfattes. En aktionær kan altså ikke undgå beskatning ved at optage et lån i et datterselskab i stedet for i holdingselskabet.

Beskatningsreglerne gælder endvidere ved udlån til aktionærens nærtstående. Ved nærtstående forstås ifølge lovtæksten alene den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbørn og adoptivforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold.

På trods af lovtæksten har byretten afgjort, at udlån fra et selskab til en aktionærs samlever også er omfattet af reglerne. Retten anførte, at nærtstående i forarbejderne er eksemplificeret som ægtefæller eller børn, men omfatter på grund af interesseforbindelsen også samlevende, idet et lån må antages at komme en samlever til gode på samme måde som eksempelvis en ægtefælle. Rettens ræsonnement er pragmatisk, men savner den fornødne lovhjemmel. I skatteretten er der generelt en klar sondring mellem ægtefæller og samlevende, og havde lovgiver ønsket, at reglerne også skulle omfatte udlån til samlevende, burde det klart have fremgået af lovtæksten eller forarbejderne. Dette gælder ikke mindst i lyset af, at lovtæksten henviser til hovedaktionærbegrebet, der aldrig tidligere har omfattet samlevende.

Omvendt har Skatterådet i tråd med lovtæksten afgjort, at udlån fra et selskab til aktionærens bror ikke er omfattet. Ifølge Skatterådets praksis er det dog ikke uden skattemæssig risiko at udlåne til sin bror eller søster, hvis udlånet gennemføres med en rente, der afviger fra markedsrenten. I så fald kan det ende med, at aktionæren skal udbyttebeskattes af rentefordelen samtidig med, at dennes bror eller søster skal beskattes af en gave. Gaven beskattes i denne sammenhæng som personlig indkomst.

Reglerne om beskatning af aktionærlån gælder heller ikke ved udlån mellem selskaber, herunder udlån til selskaber, der er ejet af aktionæren eller af aktionærens nærtstående.

## Dobbeltbeskatning

Reglerne om beskatning af aktionærlån kan nemt føre til dobbeltbeskatning eller mere af aktionæren. Hvis en aktionær eksempelvis lovligt låner 100.000 kr. af selskabet, skal beløbet på et tidspunkt tilbagebetales til selskabet. På det tidspunkt, hvor aktionæren optager aktionærlånet, skal aktionæren beskattes af de 100.000 kr. som løn eller udbytte. Da aktionæren beskattes, eksisterer der herefter ikke et lån i skattemæssig henseende. Selskabs-





retligt skylder aktionæren imidlertid fortsat 100.000 kr. til selskabet. Når aktionæren indfrier aktionærlånet, er de 100.000 kr. kommet tilbage i selskabet, og aktionæren er blevet beskattet af de 100.000 kr. Når de samme 100.000 kr. på et senere tidspunkt udbetales som løn eller udbytte, bliver aktionæren beskattet anden gang. Altså dobbeltbeskatning eller det, der er værre, hvis der løbende er flere lån og indbetalinger af de 100.000 kr.

Hverken i lovteksten eller i det tilhørende lovforslag var dobbeltbeskatning af aktionæren beskrevet. Ifølge lovforslaget var lovgiver opmærksom på dobbeltbeskatningsproblematikken, men kun for så vidt angik selskabet. Folketinget vedtog derfor, at indbetalinger til selskabet udgør en art af et skattefrit tilskud. Paradoksalt er det blandt andet dette forhold, som fører til dobbeltbeskatning, idet tilbagebetalingen til selskabet ifølge praksis ikke bliver til et aktionærtilgodehavende i selskabet, selv om lånet ikke eksisterer i skattemæssig forstand. Var tilbagebetalingen blevet til et aktionærtilgodehavende, var dobbeltbeskatningen som udgangspunkt undgået. Lovgiver blev under det lovforberedende arbejde gjort opmærksom på problemet med dobbeltbeskatning af aktionærerne, men valgte at "overhøre" dette.

Problemet med dobbeltbeskatningen er ikke kun, at der skal betales skat af det samme beløb mere end en gang. Dobbeltbeskatningen har karakter af en "dummebøde", der er vilkårlig, og denne "straf" er sjældent proportional med gerningsindholdet. Dette er i sig selv kritisabelt. Dette gælder ikke mindst i lyset af, at mange aktionærer samtidig har modtaget en bøde for skatteunddragelse, hvis størrelse blandt andet hviler på dobbeltbeskatningens vilkårlige grundlag.

En fejlekspedition og en senere rettelse heraf via en eller flere indbetalinger kan således medføre dobbeltbeskatning og bøde.

Det paradoksale er, at den, der ikke tilbagebetaler aktionærlånet, undgår dobbeltbeskatning, og et lavt beregningsgrundlag for en eventuel bøde for skatteunddragelse, mens den, der tilbagebetaler aktionærlånet, bliver belastet med dobbeltbeskatning, hvorved der nemt opstår et højere beregningsgrundlag ved udmåling af bødens størrelse for skatteunddragelse. Det bemærkes i den forbindelse, at de anførte aktionærlån sagtens kan være lovlige i selskabsretlig henseende.

### Brutto- eller nettobeskatning

Et af de væsentlige spørgsmål i aktionærlånssagerne har været, om beskatning af aktionærlån skal opgøres efter et bruttoprincip, hvor alle årets hævninger beskattes uden hensyn til årets indbetalinger, eller som et nettoprincip, hvor der alene skal ske beskatning af årets nettohævninger. Ifølge praksis skal beskatning af aktionærlån opgøres efter et bruttoprincip, hvilket sædvanligvis fører til dobbeltbeskatning eller det, der er værre i form af trippelbeskatning mv. Årsagen er, at en lang række aktionærer ofte foretager hævninger og indbetalinger på en mellemregningskonto, hvorved de samme penge reelt hæves og indsættes flere gange.

### Indfrielse af aktionærlån uden dobbeltbeskatning

Når en aktionær optager et lovligt eller ulovligt aktionærlån i selskabsretlig forstand, er der en forpligtelse til at tilbagebetale lånet til selskabet, selv om aktionæren er skattepligtig af lånebeløbet. Der opstår derfor ofte en situation, hvor aktionæren skal beskattes af en hævnning i selskabet samtidig med, at hele det beskattede beløb skal tilbagebetales til selskabet med tillæg af de selskabsretlige renter.

Den 3. december 2014 udsendte Skattestyrelsen et styresignal, hvoraf det blandt andet fremgår, at hvis aktionærlånet selskabsretligt udloddes til aktionæren, er der ikke skatteretligt udloddet en fordring. Aktionæren er derfor ikke skattepligtig af udlodningen, hvorved dobbeltbeskatning undgås. Det er dog en betingelse, at der selskabsretligt kan ske udlodning af fordringen, og at selskabet iagttager de almindelige bestemmelser om udlodning af andre aktiver end likvider. Ifølge styresignalet gælder det samme, hvis fordringen overføres til den ansatte hovedaktionær som løn. Styresignalet er i dag erstattet af et afsnit i Skattestyrelsens juridiske vejledning.

Dobbeltbeskatningen kan derfor i en række tilfælde undgås ved at udlodde eller overføre aktionærlånet som udbytte eller løn til aktionæren, da aktionærlånet ikke eksisterer i skattemæssig forstand. Det er dog Skattestyrelsens opfattelse, at udlodning eller lønoverførsel af de selskabsretlige renter vil udløse beskatning af aktionæren, medmindre aktionæren indbetaler renterne til selskabet inden selskabets oplysningsfrist.

Når man bliver opmærksom på et aktionærlån, er det vigtigt, at selskabet ikke udbetaler kontant løn eller udbytte

til aktionæren, der efterfølgende anvendes til at indfri aktionærlånet, idet de kontante udbetalinger eller overførsler i sig selv udløser beskatning og dermed fører til dobbeltbeskatning. Det er imidlertid også vigtigt at være opmærksom på, at de selskabsretlige formalia skal være opfyldt.

Ønsker aktionæren at udlodde aktionærlånet som udbytte, kan det ske som en ordinær udlodning eller som en ekstraordinær udlodning, hvor følgende betingelser skal være opfyldt:

- Aktionærlånet skal kunne rummes inden for selskabets frie reserver.
- Aktionærlånet skal ydes på sædvanlige markedsvilkår.
- Beslutningen om at yde økonomisk bistand skal enten træffes af generalforsamlingen eller af selskabets centrale ledelsesorgan efter bemyndigelse fra generalforsamlingen. Generalforsamlingens bemyndigelse kan indeholde økonomiske og tidsmæssige begrænsninger. Den økonomiske bistand må ikke udgøre et større beløb, end der er foreslået eller tiltrådt af selskabets centrale ledelsesorgan.
- Beslutningen om at yde økonomisk bistand kan først træffes efter aflæggelsen af selskabets første årsrapport.

Nogle aktionærer vil derfor være afskåret fra at kunne udlodde et aktionærlån.

Ønsker en ansat aktionær, at aktionærlånet skal overføres til aktionæren som løn, skal det aftaleretlige grundlag forinden være på plads. Eksempelvis skal det af ansættelseskontrakten fremgå, at aktionæren kan modtage ekstra løn eller bonus. Hvis dette ikke er tilfældet, skal der udarbejdes en ny kontrakt eller et tillæg til en eksisterende. Der bør samtidig udarbejdes en skriftlig aftale om, at det netop er aktionærlånet, der overføres til aktionæren som yderligere løn.

Selv om styresignalet var meget overfladisk med hensyn til overførsel af løn, er det vigtigt at være opmærksom på, at det efter Erhvervsstyrelsens opfattelse ikke er muligt at efterrationalisere i forhold til den løn, som aktionæren har erhvervet ret til. Kapitalejerens kan derfor ikke med tilbagevirkende kraft anses for at have erhvervet ret til en højere løn, end hvad der tidligere er aftalt, og derved erhverve ret til fordringen på aktionærlånet. Der skal derfor være et

dokumenteret aftalegrundlag for den løn, som aktionæren hævder at have erhvervet ret til, hvilket skal foreligge, inden aktionærlånet overføres til aktionæren.

Lønnen må ikke overstige, hvad der anses for sædvanligt for arbejdets art og omfang, samt hvad der må anses for forsvarligt i forhold til selskabets og i moderselskaber koncernens økonomiske stilling.

Reparation af aktionærlån uden dobbeltbeskatning er derfor ikke altid en mulighed, ligesom det kan være en kompliceret opgave at gennemføre. Hverken skattemyndighederne eller klageinstanser har en lempelig tilgang til reglernes anvendelse, og mange aktionærer er derfor også blevet ramt af dobbeltbeskatning, eller det der er værre.

### Fejlekspeditioner

Der blev under lovforslagets behandling i Folketinget afgivet flere svar fra skatteministeren, hvoraf det fremgår, at fejlekspeditioner kan rettes, uden at der skal søges omgørelse. Foreligger der en fejlekspedition, kan beskatning af aktionærlån undgås ved tilbagebetaling heraf. Problemet er imidlertid, at fejlekspeditioner i praksis er afgrænset så snævert, at kun ganske få transaktioner anerkendes som fejlekspeditioner. Dette gælder som udgangspunkt også, selv om fejlen er begået af en bank, og der er gået fire måneder, før fejlen opdages og rettes. Mange fejl opdages først i forbindelse med revisors gennemgang af regnskabsmaterialet, og udsigten til at kunne rette fejl uden skattemæssige konsekvenser er derfor i lyset af nuværende praksis beskeden. Sagerne må dog vurderes konkret.

I to sager har Skatterådet afgjort, at der under hensyn til de konkrete omstændigheder forelå fejlekspeditioner, og at der derfor ikke skulle ske beskatning af aktionærlån.

I den ene sag havde et selskab foretaget en pengeoverførsel til anpartshaverens private investeringsdepot efter instruks fra investeringsrådgiveren. Fejlen blev opdaget af investeringsrådgiveren straks efter overførslen, og fejlen blev rettet den følgende dag.

I den anden sag blev salgssummen for et selskabs salg af anparter ved en fejl overført fra køber til anpartshaverens private konto. Fejlen blev opdaget af anpartshaveren samme dag om aftenen, hvorefter anpartshaveren straks iværksatte overførslen af beløbet til selskabets konto.



Fælles for de to sager er, at fejlen blev opdaget samme dag og rettet op straks herefter.

Særligt i de tilfælde hvor det kan dokumenteres, at aktionæren ikke har hævet det fejlagtigt overførte beløb, hverken helt eller delvist, kan det undre, at vurderingen af, om der foreligger en fejl, beror på, om fejlen opdages hurtigt, efter den fejlagtige transaktion er gennemført. Dette gælder ikke mindst i lyset af de vidtgående skattemæssige konsekvenser, som fejl i den slags sager ofte afstedkommer. I disse sager er det ikke usædvanligt, at fejlen er rettet ved indbetaling, og konsekvensen heraf er dobbeltbeskatning.

#### **Adgang til omgørelse eller mangel på samme**

Det følger af lovforarbejderne til bestemmelsen om aktionærlånsbeskatning, at der efter omstændighederne vil være adgang til omgørelse af aktionærlån. En omgørelse medfører, at aktionærlånet bortfalder og derfor ikke tillægges skattemæssig virkning.

En af de afgørende betingelser for omgørelse er, at den disposition, som ønskes omgjort, utvivlsomt skal have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige. Af lovforarbejderne fremgår det imidlertid, at de

skattemæssige virkninger af at optage et aktionærlån som udgangspunkt må forventes at være forudset på dispositionstidspunktet, såfremt der er en klar og almindelig kendt lovregel herom. På denne baggrund vil betingelserne for omgørelse sjældent være opfyldt, og i praksis har det også vist sig at være yderst vanskeligt at opnå adgang til omgørelse af aktionærlån. I dag er der næppe mange, der forsøger denne mulighed.

#### **Straffesager**

Udover at mange aktionærer har betalt en "dummebøde" i form af dobbeltbeskatning, så har de også modtaget bøder for manglende selvangivelse af aktionærlån, herunder for de hævninger opgjort efter bruttoprincippet, som har udløst dobbeltbeskatning. Også selv om dobbeltbeskatningen netop viser, at aktionærerne har været i en retsvildfarelse, da mange af disse aktionærer kunne have repareret de ulovlige lån.

Det er derfor vigtigt at være opmærksom på, at den måde, hvorpå aktionærlånene indfries, ikke alene har betydning for, i hvilket omfang der opstår dobbeltbeskatning, men også at disse transaktioner påvirker det grundlag, der senere vil danne baggrund ved udmåling af en eventuel bøde for skatteunddragelse.



I en sag ved Østre Landsret var en hovedaktionær tiltalt for skattesvig for manglende selvangivelse af konsekvenserne af et ulovligt aktionærlån, der var ført på en løbende mellemregning med selskabet, hvor hovedaktionæren også havde foretaget indbetalinger. Baggrunden for aktionærlånet var, at selskabet var økonomisk presset, og at aktionæren derfor ikke ville belaste selskabets likviditet. Aktionæren havde talt med sin revisor om, at beløbet skulle tilbagebetales til selskabet, ligesom aktionæren gik ud fra, at revisor havde oplyst Skattestyrelsen om lånet, da dette fremgik af årsregnskaberne. Aktionæren var ikke bekendt med, at Skattestyrelsen betragtede aktionærlån som løn. For årene 2013 og 2014 fandt landsretten, at der forelå grov uagtsomhed. For 2015 fandt landsretten, at der forelå forsæt til skatteunddragelse. Landsretten lagde i den forbindelse vægt på, at selskabets revisor havde orienteret hovedaktionæren om, at der skulle reageres overfor skattemyndighederne, og at der var en påtegning om forholdene i årsrapporterne.

Hovedaktionæren blev idømt 40 dages betinget fængsel og en tillægsbøde på 350.000 kr. med en forvandlingsstraf på fængsel i 60 dage. Herudover skulle aktionæren betale sagens omkostninger. Uanset dommen forekommer at være hård, viser dommen, at en hovedaktionær ikke kan undlade at reagere på revisorpåtegninger i regnskabet samt revisors øvrige bemærkninger.

Hvor aktionærlån er optaget i strid med de selskabsretlige regler, vil aktionæren som udgangspunkt også modtage en bøde fra Erhvervsstyrelsen. Strafferammen for de selskabsretlige overtrædelser, herunder udmåling af bødernes størrelse, er dog fastlagt med afsæt i gerningsindholdets art og omfang, og er på den måde proportionalt afstemt i forhold til andre lovovertrædelser. At der kan forekomme dobbeltstraf af aktionærer, har tilsyneladende ikke været genstand for megen opmærksomhed.

### Målet helliger midlet

Målet helliger midlet, er der et ordsprog, der siger. Det er nok også rigtigt i mange situationer, men spørgsmålet er, om ikke målet her fuldt ud kunne være nået med mere afbalancerede regler.

Når Skatteministeriet fremsætter lovforslag, som har til hensigt at stoppe udnyttelse af skattelovgivningen, anføres det, at det er vigtigt for tilliden til skattesystemet, at reglerne indrettes på en sådan måde, at reglerne så vidt

muligt ikke kan udnyttes i strid med hensigten, og at det er afgørende, at alle bidrager til fællesskabet, og at ingen kan snyde sig udenom. Det er således ikke i orden, at nogle indretter sig med særlige ordninger for dermed bevidst at slippe billigere i skat. Der er næppe mange med et sundt samfundsperspektiv, som er uenige heri.

Det er dog lige så vigtigt for tilliden til skattesystemet og robustheden heraf, at reglerne indrettes på en sådan måde, at der ikke sker dobbeltbeskatning eller mere af den samme indtægt, ligesom det i denne relation er problematisk, at "dummebøden" i form af dobbeltbeskatning er vilkårlig alt efter i hvilket omfang, der er foretaget kontante indbetalinger, herunder flere løbende krydsende hævnninger og indbetalinger.

Den kendsgerning, at det har væsentlig betydning for beskatningens størrelse, om aktionærlånet er indfriet kontant eller via udlodning af aktionærlån eller korrekt overførsel som løn, påviser problemer med reglernes indretning. At størrelsen af bøderne for skatteunddragelse samtidig afhænger af den anførte vilkårlighed, gør det bestemt ikke bedre. At aktionæren samtidig kan modtage en bøde fra Erhvervsstyrelsen, hvorved der opstår risiko for dobbeltstraf, styrker heller ikke robustheden eller tilliden til skattesystemet.

Det er formentlig de færreste, som er uenige i, at incitamentet til at optage aktionærlån som skattefrit alternativ til at hæve løn eller udbytte i selskabet skulle fjernes, og at dette overordnet kan gennemføres ved at beskatte aktionærlån på tidspunktet for lånoptagelsen. De nuværende regler går imidlertid langt videre end det, hvilket blandt andet skyldes manglende harmonisering af de skattemæssige og de selskabsretlige regler.

Reglerne er så komplicerede, at selv mange revisorer fortsat er i tvivl om, hvordan reglerne skal håndteres i praksis, herunder ved indberetning til skattemyndighederne, reparationer, som også tager højde for de selskabsretlige renter osv. Reglerne er endvidere så giftige, at selv almindelige fejl fører til dobbeltbeskatning. På kort sigt måske til gavn for samfundet i form af øgede indtægter fra skatter og bøder, men på lang sigt et strukturelt problem.

Med alle disse ord vil vi ønske reglerne om beskatning af aktionærlån et stort tillykke med 10-års fødselsdagen. Men det var ikke en dag, som vi synes var værd at fejre.



# Moms ved udlån af medarbejdere – pas på

**Når en virksomhed udlåner eller på tilsvarende vis stiller medarbejdere til rådighed for en anden virksomhed – typisk i koncernforhold – har den udlånende virksomhed som udgangspunkt pligt til at afregne udgående moms. I nogle tilfælde er det muligt for den udlånende virksomhed at rette op på en eventuel manglende momsafregning, mens det i andre tilfælde kan medføre betydelige økonomiske konsekvenser.**

## Der er forskel på mulighederne – er låntager momspligtig eller ej?

I praksis forekommer det ofte, at medarbejdere ansat i en virksomhed udfører arbejde i andre koncernforbundne virksomheder. Dette kan ske mod decideret betaling for det konkrete arbejde eller ved hel eller delvis refusion af løn, eventuelt blot ført via en mellemregningskonto. Ofte er der ikke udstedt nogen fakturaer for det pågældende arbejde. Uanset om der sker betaling eller lønrefusion, vil der opstå pligt til afregning af udgående moms hos den virksomhed, der stiller medarbejderne til rådighed. Dette gælder også, selv om der ikke er udstedt fakturaer, og selv om der ikke er opnået nogen avance.

Når begge virksomheder driver momspligtig virksomhed, giver en sådan tilrådgighedsstillelse af medarbejdere ikke anledning til momsmæssige problemer. Den ene virksomhed afregner den udgående moms til Skattestyrelsen, mens den anden virksomhed får momsen refunderet som indgående moms.

Hvis tilrådgighedsstillelsen af medarbejdere derimod sker til en virksomhed med begrænset eller ingen ret til momsfradrag, opstår det problem, at den udgående moms skal afregnes fuldt ud, mens den indgående moms ikke kan refunderes fuldt ud.

Problemet med begrænset eller ingen ret til momsfradrag kan i mange tilfælde løses ved:

- en fællesregistrering for moms eller
- en hel eller delvis overførsel af ansættelsesforholdet.

Ved en fællesregistrering for moms skal der således ikke afregnes moms af ydelser mellem virksomhederne. Virksomhederne omfattet af fællesregistreringen hæfter dog solidarisk for betaling af moms.

Hel eller delvis overførsel af ansættelsesforholdet løser i sagens natur også problemet, men medfører mere administrativt arbejde.

De to mulige løsninger på den begrænsede eller manglende momsfradragsret kan imidlertid kun finde anvendelse med fremadrettet virkning.

Hvis fejlen er sket, afhænger muligheden for at rette op på forholdene med tilbagevirkende kraft af, om begge parter driver momspligtig virksomhed, eller om tilrådgighedsstillelsen af medarbejdere sker til en virksomhed med begrænset eller ingen ret til momsfradrag.

## Begge parter driver momspligtig virksomhed

Når en virksomhed har udlånt eller på anden vis stillet medarbejdere til rådighed for en anden virksomhed, uden at der er faktureret og afregnet udgående moms, kan man relativt enkelt selv rette op på forholdene med tilbagevirkende kraft, når begge virksomheder driver momspligtig virksomhed.

Det kræver, at der udstedes momsbelagte fakturaer mellem virksomhederne og afregnes udgående moms. I så fald vil der samtidig være ret til momsfradrag og dermed refusion af den indgående moms.

I det tilfælde, hvor det er Skattestyrelsen, som konstaterer, at der ikke på korrekt vis er afregnet udgående moms, kan der dog opstå problemer, hvis Skattestyrelsen finder, at der er handlet minimum groft uagtsomt. Her kan Skattestyrelsen således ekstraordinært opkræve udgående moms med op til 10 års tilbagevirkende kraft, mens der kun tillades momsfradrag med de ordinære 3 års tilbagevirkende kraft.

## Låntager har begrænset eller ingen ret til momsfradrag

Når tilrådgighedsstillelse af medarbejdere sker til en virksomhed med begrænset eller ingen ret til momsfradrag, er der reelt ikke nogen mulighed for at rette op på forholdet med tilbagevirkende kraft.

Der skal også her udstedes momsbelagte fakturaer mellem virksomhederne og afregnes udgående moms, men der vil højst være ret til et begrænset momsfradrag.

Samtidig vil Skattestyrelsen her typisk finde, at der er handlet minimum groft uagtsomt ved den manglende momsafregning, og dermed ekstraordinært opkræve udgående moms med op til 10 års tilbagevirkende kraft.

### **Gør det optimalt fra begyndelsen**

Som det fremgår af ovenstående, er det, uanset om begge parter driver momspligtig virksomhed, eller om tilrådhedsstillelsen af medarbejdere sker til en virksomhed med

begrænset eller ingen ret til momsfradrag, vigtigt at være på forkant og tilrette forholdene optimalt.

Ved fuld opmærksomhed på problemstillingen kan forholdene tilrettelægges, så man ikke kommer i problemer. Det er under alle omstændigheder vanskeligere eller i nogle tilfælde slet ikke muligt at rette op på forholdene med tilbagevirkende kraft, hvilket kan få betydelige økonomiske konsekvenser.







# Brugtmomsordningen – husk at overholde de formelle krav

**Virksomheder, der handler med brugte varer, kan nøjes med at betale moms af deres fortjeneste ved salget og ikke af salgsprisen. En forudsætning for anvendelse af brugtmomsordningen er dog, at flere formelle krav overholdes. Manglende overholdelse af disse formelle krav kan få store økonomiske konsekvenser.**

## Hvornår kan ordningen anvendes?

Formålet med brugtmomsordningen er at undgå dobbelt opkrævning af moms. Hvis en virksomhed køber en brugt vare uden moms af en privatperson eller en momsritaget virksomhed, skal der som hovedregel afregnes moms af den fulde salgspris ved et videresalg af varen. Da der allerede er betalt moms af varen første gang, den blev solgt, vil dette medføre dobbelt opkrævning. Ved at anvende brugtmomsordningen kan en sådan dobbeltmomsning undgås, idet sælgeren her kan nøjes med at afregne moms af fortjenesten.

Brugtmomsordningen bruges især af bilforhandlere, antikvitetshandlere, genbrugsforretninger samt guld- og sølvmede, men alle kan anvende ordningen, såfremt de opfylder betingelserne.

## Videreforskere

Den første betingelse for at anvende brugtmomsordningen er, at sælger skal være "videreforsker". Ved videreforsker forstås virksomheder, der indkøber varer med henblik på videresalg. Auktionshuse eller andre, der handler for egen eller andens regning i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg, kan også anses for videreforskere.

Det er tilstrækkeligt for at anvende brugtmomsordningen, at videresalget udgør et led i den normale virksomhed, og at hensigten med videresalget er til stede på købstidspunktet. Hvis disse betingelser er opfyldt, kan brugtmomsordningen som udgangspunkt anvendes ved salg af varer, der er en del af virksomhedens handelslager, uanset at varen midlertidigt har været anvendt i virksomheden som driftsmiddel. Det gælder blandt andet, når en bilforhandler køber en brugt bil uden moms med henblik på videresalg og lader bilen indregistrere i virksomhedens navn til brug for eksempelvis udlejning, kundebil og lignende.

## Varen skal være købt uden moms

Der må som udgangspunkt ikke være opkrævet moms ved købet. Det betyder, at varen kan være købt af en privatperson, hos en momsfri virksomhed eller hos en virksomhed, der selv har anvendt brugtmomsordningen. Der kan være tale om køb i både Danmark og andre EU-lande samt ved køb af visse kunstværker og samlere objekter uden for EU.

Brugtmomsordningen kan dog også anvendes ved videresalg af biler, købt fra leasingselskaber og køreskoler med reduceret moms samt ved køb af kunstværker fra kunstneren selv med reduceret moms.

## Brugte varer

En vare anses normalt for brugt, når den er taget i brug. En bil anses dog kun for brugt, når den er mere end seks måneder gammel, og den har kørt mere end 6000 kilometer.

Varer, der ikke har været taget i brug, kan dog i visse tilfælde anses for "brugte varer". Det gælder eksempelvis varer, der har været ejet af privatpersoner. Det afgørende er her, at varen har været solgt til endeligt forbrug, og der dermed er blevet betalt moms af varen ved et tidligere salg, uden at denne moms kunne fradrages.

## Faktura- og regnskabskrav

Når brugtmomsordningen anvendes, er der særlige krav til fakturaen:

- Fakturaen skal indeholde de oplysninger, der kræves for almindelige fakturaer (med fornødne tilføjelser).
- Der må ikke i salgsfakturaen anføres et momsbeløb eller anden angivelse, hvorefter momsbeløbet kan udregnes. Det skal stå på fakturaen, at varen sælges efter de særlige regler for brugte varer, og at køber ikke kan fradrage den moms, der er indeholdt i prisen.
- Fakturaen skal tydeligt påtegnes:
  - "fortjenstmargenordning - brugte genstande - køber har ikke fradrag for moms",
  - "fortjenstmargenordning - kunstgenstande - køber har ikke fradrag for moms", eller
  - "fortjenstmargenordning - samlere objekter og antikviteter - køber har ikke fradrag for moms".



Såfremt sælger ikke overholder disse fakturakrav, kan Skattestyrelsen tilsidesætte anvendelsen af brugtmomsordningen og opkræve fuld moms af salget.

Virksomheder, der køber brugte varer mv. fra privatpersoner mfl. til videresalg, skal i forbindelse med købet udstede et afregningsbilag. Der gælder følgende krav til afregningsbilaget:

- Afregningsbilaget skal indeholde de oplysninger, der kræves for almindelige fakturaer/afregningsbilag (med fornødne tillem্পninger).
- Den ikke registrerede sælger skal attestere rigtigheden af oplysningerne i afregningsbilaget. Hvis attestation ikke kan ske, skal virksomheden være i besiddelse af tilsvarende dokumentation for handelen.

Hvis afregningsbilaget ikke opfylder betingelserne, kan Skattestyrelsen også her tilsidesætte anvendelsen af brugtmomsordningen og opkræve fuld moms af salget.

De brugte varer skal endvidere føres på en konto for sig.

Virksomheder, der indkøber varer under brugtmomsordningen fra andre momsregistrerede virksomheder, skal være i besiddelse af fakturaer, der er udstedt efter brugtmomsreglerne. Det gælder eksempelvis, når en dansk bilforhandler køber biler hos bilforhandlere i andre EU-lande.

Når en dansk bilforhandler køber biler hos forhandlere i eksempelvis Tyskland eller Sverige, skal den danske bilforhandler således have en faktura fra sælger i Tyskland/Sverige, hvoraf det klart fremgår, at bilen er solgt under brugtmomsordningen i det pågældende land. Det ses ofte, at sælgeren i stedet udsteder en faktura efter reglerne om momsfri EU-handel over landegrænserne. Når dette sker, opkræver Skattestyrelsen fuld moms ved den danske bilforhandlers videresalg af bilerne i Danmark, uden at bilforhandleren opnår momsfradrag, idet bilerne er købt uden moms. Med opkrævning af moms flere år tilbage kan dette blive særdeles dyrt for den danske bilforhandler.

### Beregning af moms

Ved anvendelse af brugtmomsordningen skal der som udgangspunkt afregnes udgående moms af fortjenesten ved salget af den pågældende vare. Hvis købsprisen på de

brugte varer er ukendt, kan der i stedet laves en samlet periodevis opgørelse.

Ved salg af biler opgøres den udgående moms dog efter de almindelige regler som 20 % af salgsprisen inklusive moms. Når bilen sælges, kan der foretages et beregnet fradrag i den udgående moms. Fradraget beregnes:

$$\frac{\text{Momssatsen i procent} \times \text{forhandlerens indkøbspris}}{(100 + \text{momssatsen i procent})}$$

Ved køb og salg i Danmark, hvor momssatsen er 25 %, vil fradraget altså svare til 20 % af indkøbsprisen, mens fradraget vil være lavere ved køb af biler i lande med en lavere momssats, eksempelvis Tyskland.

### Hvis de formelle krav ikke overholdes

Brugtmomsordningen kan med stor fordel anvendes ved salg af brugte varer købt uden moms. Det er dog utrolig vigtigt, at de formelle faktura- og regnskabskrav overholdes. Hvis ikke de overholdes, kan det som nævnt betyde fuld moms på omsætningen uden noget kompenserende momsfradrag. Det kan i værste fald betyde konkurs for de virksomheder, der ikke har styr på overholdelsen af de formelle krav.



# Moms ved betaling af nøglepenge mv. ved udlejning af fast ejendom

**Begrebet nøglepenge anvendes bredt i daglig tale og dækker typisk over flere forskellige situationer, såsom at udlejer betaler en kommende lejer et beløb for at indtræde i et lejemål, eller at udlejer betaler et beløb som godtgørelse for forsinket overtagelse af lejemålet, eller at en lejer sælger sin ret til et lejemål til en ny lejer og modtager betaling herfor. Måske ønsker en udlejer at opsig en lejer og betaler i den forbindelse en godtgørelse for at træde ud af lejemålet i utide. Spørgsmålet er ofte: Skal der betales moms af beløbet?**

## Hvornår er der tale om en momspligtig leverance?

Grundbetingelserne for momspligt er, at sælger skal handle i egenskab af en afgiftspligtig person, og at der skal være tale om udveksling af varer eller ydelser mod vederlag. Der skal endvidere bestå en direkte sammenhæng mellem leverancen og vederlaget.

Kvalifikationen af, om en transaktion er udtryk for levering mod vederlag, findes i momsloven og tilhørende praksis. Praksis bygger primært på en sag om en hollandsk gadegøgler. De lokale skattemyndigheder i Holland mente, at gadegøgleren Tolsma var momspligtig af de penge, som de forbipasserende gav ham. Dette var Tolsma uenig i, og han fik lov til at forelægge sagen for EU-domstolen.

Spørgsmålet var, hvorvidt den betaling, som gadegøgleren modtog fra de forbipasserende, var udtryk for levering mod vederlag, og om der bestod et retsforhold mellem parterne. Domstolen konkluderede, at fordi der ikke bestod et retsforhold mellem de forbipasserende og gadegøgleren, kunne indtægten, som Tolsma modtog, ikke anses som en betaling for hans optræden. Det var således frivilligt, om de forbipasserende ville betale eller ej, herunder hvor meget de ville betale.

Med baggrund heri har Skattestyrelsen de seneste mange år udtalt, at erstatningsbeløb, kompensationer eller godtgørelser som udgangspunkt ikke er momspligtige, for her vil beløbet, som modtages, sjældent være betaling for noget, som modtageren har leveret til den, som skal betale erstatningsbeløbet. Således vil eksempelvis erstatningsbeløb ved misligholdelse af en kontrakt ikke være omfattet af momspligten.

Selv om parterne kalder et beløb for en erstatning, kompensation eller godtgørelse, er dette imidlertid ikke afgørende for den momsmæssige behandling. I nogle

tilfælde er det, som i almindeligt sprogbrug også kaldes en godtgørelse, i virkeligheden en betaling for en vare eller en ydelse – eksempelvis hvis parterne aftaler at ændre, overdrage eller afslutte en løbende kontrakt.

Er der tale om levering mod vederlag i et retsforhold, skal det dog lige undersøges, om ikke der findes en momsfritagelse, som gør, at der alligevel ikke skal betales moms af transaktionen. I momsloven findes en række momsfritagelser, hvoraf en omhandler udlejning af fast ejendom. Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er således momsfritaget – medmindre udlejer har ladet sig frivilligt momsregistrere for denne udlejning.

## Betalinger foretaget af lejer, udlejer eller tredjemand

I en række situationer skal der penge på bordet mellem lejer og udlejer, når lejeforholdet ikke forløber som aftalt. Det sker også, at tredjemand må have penge op af lommen, hvis han ønsker at overtage en eksisterende lejekontrakt.

I det følgende tages der stilling til den momsmæssige behandling af:

- Godtgørelse for forsinket overtagelse af lejemål
- Betaling for udtræden af lejemål
- Nøglepenge ved afståelse af lejekontrakt til tredjemand
- Betaling til lejer for at flytte.

### Godtgørelse for forsinket overtagelse af lejemål

En situation, hvor spørgsmålet om momspligt forekommer i lejeforhold, er, hvor udlejer ikke kan tildele et momspligtigt erhvervslejemål til en lejer til den aftalte tid, og hvor udlejer som følge heraf betaler en godtgørelse for sin forsinkelse af lejers overtagelse af lejemålet. Her er godtgørelsen ikke udtryk for en momspligtig leverance. Godtgørelsesbeløbet er blot en erstatning for det tab, som lejer har lidt som følge af udlejers forsinkelse med at stille lejemålet til rådighed til den aftalte tid. I dette tilfælde kan erstatningsbeløbet ikke anses for et vederlag for en vare eller ydelse, som lejer har leveret til udlejer, og godtgørelsen er dermed ikke momspligtig.

### Betaling for udtræden af lejemål

Hvis det på den anden side er lejer, som ønsker at komme fri af et uopsigeligt lejemål omfattet af en frivillig momsregistrering, er den betaling, som lejer skal betale udlejer for frigørelsen, momspligtig. Lejers betaling anses i dette



tilfælde for et vederlag, der betales af lejer til udlejer, som til gengæld anses for at levere en tjenesteydelse i form af at frigøre lejer fra lejekontrakten.

At udtrædelsesvederlaget udgør betaling for en tjenesteydelse – frigørelse fra lejekontrakten – gælder ikke kun den situation, hvor parterne på forhånd har aftalt en mulighed for at opsiges en ellers uopsigelig lejekontrakt, men også den situation hvor parterne efterfølgende i det løbende lejeforhold indgår en aftale om ophør af en ellers uopsigelig lejekontrakt. Skatterådet har udtalt, at der ikke er grund til at skelne mellem disse to situationer, hvilket nødvendigvis må skyldes, at der i begge situationer er tale om en ny aftale.

Hvis lejer derimod uberettiget ophæver lejekontrakten, fraflytter og derefter dømmes til at betale en godtgørelse i form af en erstatning til udlejer for dennes tab, skal erstatningen opgøres uden moms. Her vil der være der tale om misligholdelse og ikke om en aftalt ændring af lejeforholdet.

#### Nøglepenge ved afståelse af lejekontrakt til tredjemand

I visse lejeforhold har lejer mulighed for at afstå sine lejerettigheder i henhold til en uopsigelig erhvervslejekontrakt til tredjemand mod vederlag i form af "nøglepenge".

Betaling som nuværende lejer modtager fra en kommende lejer, der indtræder i nuværende lejers rettigheder og forpligtelser, er udtryk for levering mod vederlag. Her har Landsretten udtalt, at sådanne betalinger i form af nøglepenge er fritaget for moms, idet lejer mod betaling sælger sin eksklusive brugsret til fast ejendom, hvilket er udtryk for en momsfritaget transaktion.

#### Betaling til lejer for at flytte

Vælger en udlejer at betale en lejer et afståelsesvederlag i forbindelse med, at udlejer selv ønsker at benytte lejemålet eller at udleje til en ny lejer, er betalingen af afståelsesvederlaget en følge af den indgåede lejekontrakt. Har udlejer ladet lejemålet omfatte af en frivillig momsregistrering, og er lejebetaling tillagt moms, skal godtgørelsen, som udlejer modtager fra lejer, tillige omfattes af momspligten.

#### Realiteten er afgørende

Som det ses, er det ikke selve benævnelsen mellem parterne, som er afgørende for den momsmæssige betaling. Det er derimod ydelsens karakteristika og retsforholdet om udvekslingen af varer eller ydelser. Er den bagvedliggende ydelse fritaget for moms, vil en godtgørelse i form af nøglepenge typisk også være fritaget for moms.



# Ny lovgivning

## Slut med store indeståender på skattekontoen

Virksomheders indbetaling af indeholdt A-skat og AM-bidrag, moms mv. skal ske til skattekontoen. Ind- og udbetalinger af skatter og afgifter mv. modregnes automatisk efter et saldoprincip.

Hvis den samlede sum af registrerede og forfaldne krav på indbetalinger fra virksomheden er mindre end de registrerede krav og forfaldne krav på udbetalinger til virksomheden, udgør forskellen (kreditsaldoen) virksomhedens samlede tilgodehavende hos Skatteforvaltningen.

Normalt kan virksomhederne maksimalt have et positivt indestående på skattekontoen på 200.000 kr. Som en del af covid-19-lovgivningen blev loftet dog hævet midlertidigt. Først til 10 mio. kr., senere til 100 mia. kr., og siden den 1. februar 2022 har loftet været 350 mio. kr.

Den primære årsag til den midlertidige forhøjelse af loftet var at afbøde de eventuelle negative konsekvenser, som udskydelserne af en række betalingsfrister for A-skat, moms mv. måtte påføre de virksomheder, som ikke havde behov for den yderligere likviditet, og som derfor kunne risikere at skulle betale negative bankrenter af indeståender.

Planen var, at loftet på 350 mio. kr. skulle gælde til og med den 1. maj 2023. Men regeringen har skiftet mening, og Folketinget har vedtaget at nedsætte loftet til 200.000 kr. fra og med den 15. juni 2022.

*Lovforslag om ændring af kildeskatteloven, opkrævningsloven, selskabsskatteloven og forskellige andre love (L 196) blev vedtaget den 9. juni 2022.*

## Forhøjet selskabsskat for visse finansielle selskaber

Folketinget har vedtaget, at den finansielle sektor skal betale en højere selskabsskat, så Arne-pensionen kan finansieres.

### Hvilke selskaber?

Den forhøjede selskabsskat skal gælde for finansielle selskaber, der er undergivet offentligretligt tilsyn af Finanstilsynet.

### Faktoromregning

Af hensyn til sambeskatningsproblematikken mv. gælder selskabsskatteprocenten på 22 fortsat også finansielle

selskaber. Der er indført en omregningsfaktor, der betyder, at den reelle selskabsskat for finansielle selskaber bliver højere.

Den skattepligtige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, og denne indkomst ganges med en faktor. For indkomstår, der påbegyndes i perioden fra og med den 1. januar 2023 til og med den 31. december 2023, udgør faktoren 25,2/22. For indkomstår, der påbegyndes senere, er faktoren 26/22. Den faktoromregnede indkomst beskattes herefter med 22 %, hvilket derfor giver en effektiv beskatning på henholdsvis 25,2 % og 26 %.

Faktoromregningen gælder også, hvis selskabet måtte have et skattemæssigt underskud.

Det er den samlede indkomst i et finansielt selskab, der skal faktoromregnes og dermed bliver beskattet med den forhøjede selskabsskat. Der kan ikke foretages en opdeling af selskabets indkomst i en finansiell og en ikkefinansiell del.

### TP-dokumentationspligt

Reglerne om transaktioner mellem kontrollerede parter er ud over armslængdeprincippet suppleret af særlige regler om oplysnings- og dokumentationspligt.

Den skriftlige dokumentation skal udarbejdes løbende og være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet og dermed i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået mellem uafhængige parter.

Ultimo 2021 blev TP-dokumentationspligten begrænset til grænseoverskridende transaktioner, dog blev den bibeholdt for nationale transaktioner, hvor det vurderes, at der er risiko for, at afregningspriser anvendes til skatteoptimering. Dette gælder eksempelvis, hvor et af selskaberne i en koncern beskattes efter de særlige regler i tonnageskatteloven, kulbrinteskatteloven eller de andelsbeskattede foreninger.

Indførelsen af den forhøjede selskabsskat for visse finansielle selskaber har også betydet, at der indføres TP-dokumentationspligt for kontrollerede transaktioner mellem danske selskaber, når mindst det ene selskab, men ikke



alle parter i transaktionen, er omfattet af den særlige beskatning for finansielle selskaber.

*Lov om ændring af selskabsskatteloven, skatteforvaltningsloven, skattekontrolloven og ligningsloven (L 161) blev vedtaget den 9. juni 2022.*

### **Fradragsloft for høje vederlag til medarbejdere m.fl.**

Der skal mere til for at finansiere Arne-pensionen.

Folketinget har vedtaget, at meget høje lønninger, bestyrelseshonorarer mv. ikke længere skal kunne fratrækkes fuldt ud.

Der er indført et fradragsloft. Loftet udgør et grundbeløb på 6.339.800 kr. (2010-niveau). Begrænsning af fradragsretten har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2023 eller senere. Tallet for 2023 kendes ikke endnu, men 2022-tallet kan beregnes til 7,5 mio. kr.

Den del af indkomsten til den enkelte person, der på årsbasis overstiger fradragsloftet, er der ikke skattemæssigt fradrag for. Er en person ansat i to koncernselskaber, og udgør den samlede aflønning 10 mio. kr., fordelt med 5 mio. kr. til hvert selskab, vil de to selskaber ved et loft på 8 mio. kr. hver have fradrag for 4 mio. kr.

#### **Vederlag på koncernniveau**

Fradragsloftet gælder på koncernniveau. Den samme person kan derfor ikke ansættes i forskellige koncernselskaber, herunder have lønnede bestyrelsesposter i koncernen, og dermed undgå det indførte fradragsloft, jf. dog nedenstående om udenlandske koncernselskaber.

Fradragsloftet gælder dog en større kreds end det, man traditionelt opfatter som koncernforbundne selskaber, idet loftet gælder interesseforbundne virksomheder, der har en forbindelse som nævnt i ligningslovens § 2. Efter denne bestemmelse er der eksempelvis også tale om koncernforbundne selskaber, hvor samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse, eksempelvis til ikkekoncernforbundne selskaber, som har identisk ledelse.

#### **Udenlandske koncernselskaber**

En løn skal naturligvis fratrækkes i det selskab, der er rette omkostningsbærer, og kan ikke gennem viderefak-

turering eller lignende flyttes til et andet selskab, hvis dette andet selskab ikke er rette omkostningsbærer. Med det in mente vil løn og bestyrelseshonorar mv. for arbejde udført for udenlandske koncernselskaber ikke indgå ved beregningen af fradragsloftet, medmindre det udenlandske koncernselskab har fast driftssted i Danmark, og lønnen mv. skal henføres til dette danske faste driftssted.

#### **Hvilke vederlag mv. indgår i fradragsloftet?**

Ved opgørelsen af vederlagets størrelse medregnes de beløb, som personen er skattepligtig af, og tillige de beløb, hvor der kun skal betales AM-bidrag.

Løn, honorar, fratrædelsesgodtgørelse, fri bil, båd, sommerhus, telefon osv. indgår, når det samlede vederlags størrelse til personen skal opgøres i relation til fradragsloftet. Men også ydelser mv., som ikke er skattepligtige, men alene AM-bidragspligtige, skal medregnes. Et eksempel herpå er arbejdsgiverens indbetalinger til ratepensioner og livrenter.

Arbejdsgiverbetalt transport mellem hjem og arbejde, der normalt er skattefri, når medarbejderen undlader at tage befordringsfradrag, er også en del af fradragsloftet.

#### **Købe- og tegningsretter til aktier**

Loftet omfatter også købe- og tegningsretter omfattet af ligningslovens § 28. Arbejdsgiveren har fradrag for forskellen mellem markedskursen og udnyttelseskursen, og derfor indgår dette beløb i fradragsloftet. Selv om arbejdsgiveren tillige har fradrag for de udgifter, der er forbundet med udstedelsen af køberetten eller tegningsretten, er disse dog ikke omfattet af loftet.

Beskatningen af medarbejderen sker på udnyttelsestidspunktet og er dermed omfattet af loftet, hvis udnyttelsen sker efter lovens ikrafttræden, selv om køberetten eller tegningsretten er tildelt, inden de nye regler træder i kraft.

Afstås en sådan købe- eller tegningsret til aktier, er personen skattepligtig af en fortjeneste (personlig indkomst og betaling af AM-bidrag). Arbejdsgiverselskabet har først fradrag for udgiften, når der sker udnyttelse. Det betyder, at arbejdsgiverens fradragsberettigede udgift, eksklusive udgifterne til udstedelse, skal indgå i det fradragsloft, der skal opgøres for personens indkomst i udnyttelsesåret. Fradragsloftet set over tid er således

uafhængigt af, om købe- eller tegningsretten udnyttes eller sælges.

Købe- og tegningsretter omfattet af ligningslovens § 16 skal ligeledes indgå i fradragsloftet, og det skal ske i det år, hvor der erhverves endelig ret til disse.

Aktieordninger omfattet af ligningslovens § 7 P (ordninger, hvor medarbejderen først beskattes af den opnåede fordel ved et salg af aktierne) er derimod ikke omfattet af loftet, men disse ordninger giver heller ikke arbejdsgiver fradrag for et favørkurselement mv.

*Lov om ændring af selskabsskatteloven, skatteforvaltningsloven, skattekontrolloven og ligningsloven (L 161) blev vedtaget den 9. juni 2022.*

### **Dødsboer – for meget betalt boligskat**

I 2016 indgik et flertal i Folketinget et forlig om et nyt ejendomsvurderingssystem, og heri indgik, at der skulle etableres en tilbagebetalingsordning, der skulle sikre, at nuværende og tidligere ejendomsejere, der havde betalt boligskat af et for højt beskatningsgrundlag, fik kompensation. Ifølge forliget kunne der ikke udbetales kompensation til afsluttede dødsboer og konkursboer.

Tilbagebetalingsordningen er et tilbud til ejendomsejere, som har betalt grundskyld og ejendomsværdiskat af et for højt beskatningsgrundlag, om udbetaling af en kompensation i stedet for en klage over de hidtidige ejendomsvurderinger. Tilbagebetalingsordningen er således et "nemt" alternativ til en langvarig klagesag.

I 2021 blev udsendelsen af de nye 2020-ejendomsvurderinger påbegyndt. De boligejere, der har betalt for meget i boligskat i perioden fra 2011 til og med 2019, modtager i forlængelse heraf et tilbud om kompensation.

Mange år er efterhånden gået, og ikke alle boligejere nåede selv at få tilbagebetalt den gennem årene for meget betalte boligskat.

I 2020 besluttede forligskredsen, at der skulle findes en løsning, således at der kunne ske udbetaling af kompensation til arvinger efter afdøde ejendomsejere, der over det seneste årti har betalt for meget i boligskat.

Endelig har skatteministeren fremsat et lovforslag herom, som Folketinget har vedtaget. Det betyder, at der nu kan ske tilbagebetaling af for meget betalt boligskat til et afsluttet dødsbo, såfremt beløbet udgør minimum 1.500 kr. pr. ejendom.

Et afsluttet dødsbo kan ikke genoptages af skifteretten alene med henblik på at klage over videreførte vurderinger og omvurderinger.

Skatteforvaltningen oversender automatisk oplysninger til skifteretten, hvis kompensationsbeløbet udgør minimum 1.500 kr. pr. ejendom. Det forventes, at dette vil være tilfældet i cirka 17.000 afsluttede dødsboer. Det er herefter skifteretten, der genoptager det afsluttede dødsbo. En genoptagelse har efter de vedtagne lovændringer følgende konsekvenser:

- Der skal ikke betales retsafgift i forbindelse med genoptagelse af et dødsbo med henblik på udbetaling af kompensationsbeløbet
- Der skal ikke betales bo- og tillægsboafgift af kompensationsbeløbet
- Der skal ikke betales dødsboskat af kompensationsbeløbet (et kompensationsbeløb ville kunne være skattepligtigt, hvis der eksempelvis er tale om en erhvervs-ejendom, hvor ejendomsskatten skattemæssigt er fratrukket).

Skatteforvaltningen oversender oplysninger om kompensationsbeløbet til skifteretten, uanset hvilken skifteform dødsboet har været undergivet. De berørte arvinger vil herefter blive kontaktet af skifteretten og blandt andet skulle forholde sig til de udgifter, der vil kunne være forbundet med en genoptagelse af dødsboet, eksempelvis udgifter til bobestyrer.

Et dødsbo, der er udleveret til længstlevende ægtefælle til hensidten i uskiftet bo, er ikke omfattet af de nye regler. Den efterlevende ægtefælle er indtrådt i afdødes ret til at modtage et kompensationsbeløb, og her vil der ske udbetaling, hvis kompensationsbeløbet udgør mindst 200 kr. pr. ejendom.

*Lov om ændring af ejendomsvurderingsloven, boafgiftsloven og dødsboskatteloven (L 177) blev vedtaget den 7. juni 2022.*



### Håndværkerfradraget er afskaffet

Folketinget har vedtaget, at håndværkerfradraget er afskaffet for arbejde, der er udført fra og med den 1. april 2022.

Sidste frist for at få udført grøn istandsættelse mv., hvor lønudgiften kan fratrækkes, var den 31. marts 2022. Fradraget er betinget af, at regningen blev betalt senest den 31. maj 2022.

Fradraget for løn til håndværkere til grøn istandsættelse mv. udgør i 2022 maksimalt 12.900 kr. Har man fået udført fradragsberettiget arbejde i årets første tre måneder i 2022, hvor lønudgiften udgør 12.900 kr., kan hele beløbet fratrækkes.

Reglerne om fradrag for serviceydelser (rengøring, havearbejde, børnepasning mv.), der i 2022 udgør maksimalt 6.400 kr., gælder uændret.

*Lov om ændring af ligningsloven (L 121) blev vedtaget den 22. marts 2022.*

### Forhøjelse af beskæftigelsesfradraget

Alle erhvervsaktive personer får automatisk beregnet et beskæftigelsesfradrag i forbindelse med deres årsopgørelse. Beskæftigelsesfradraget er et ligningsmæssigt fradrag og har en skatteværdi på cirka 25,6 %. Fradraget beregnes med udgangspunkt i den AM-bidragspligtige indkomst, dog sker der tillæg for arbejdsarbejdsgiverens indbetaling til ratepension og ophørende livrente.

I 2022 udgør beskæftigelsesfradraget 10,65 % af beregningsgrundlaget, dog maksimalt 41.600 kr. Grundbeløbet udgør 35.100 kr. i 2010-niveau og pristalsreguleres årligt.

Folketinget har vedtaget en forhøjelse af grundbeløbet, hvorimod procentsatsen på 10,65 fastholdes uændret.

Grundbeløbet forhøjes i 2023 og 2024 til 35.700 kr. (2010-niveau) og i 2025 og følgende år til 36.700 kr. (2010-niveau).

Det ekstra beskæftigelsesfradrag til enlige forsørgere er uændret.

*Lov om ændring af lov om afgift af elektricitet, lov om kompensation for forhøjede energi- og miljøafgifter og ligningsloven (L 200) blev vedtaget den 9. juni 2022.*

### Ændring af reglerne for grøn check

Den grønne check er i 2022 på maksimalt 525 kr. for ikkepensionister og 875 kr. for personer, der ved indkomstårets udløb har nået folkepensionsalderen eller modtager førtidspension, seniorpension eller tidlig pension. Checken er mindre eller bortfalder helt for personer med høje indkomster.

Der ydes et tillæg til den grønne check på maksimalt 280 kr. afhængig af indkomstens størrelse.

Endelig er der en supplerende grøn check til personer med børn. Den supplerende grønne check er også indkomstafhængig og udgør i 2022 til ikkepensionister maksimalt 60 kr. pr. barn og til pensionister 100 kr. pr. barn, jf. dog nedenfor om forhøjelsen af disse beløb. Der kan maksimalt opnås supplerende grøn check på et beløb svarende til to børn.

Den grønne check gives som et nedslag i den beregnede skat ifølge årsopgørelsen.

Folketinget har vedtaget at afskaffe den grønne check for ikkepensionister. Afskaffelsen sker fra og med 1. juli 2022, hvilket betyder, at der maksimalt kan opnås et nedslag i den beregnede skat på 263 kr. I 2023 og senere er nedslaget helt afskaffet. Det maksimale tillæg på 280 kr. bortfalder også fra og med 2023 og halveres i 2022 til 140 kr.

Pensionister er fortsat berettiget til et årligt nedslag i skatten på maksimalt 875 kr. og tillægget på maksimalt 280 kr.

Folketinget har endvidere vedtaget at forhøje den grønne check for personer med børn (den "supplerende" grønne check). I 2022 udgør beløbet maksimalt 90 kr. pr. barn og i 2023 og efterfølgende år 120 kr. pr. barn. For pensionisterne forhøjes beløbene til henholdsvis 110 kr. og 120 kr. For alle beløbene gælder, at der fortsat maksimalt ydes et beløb svarende til to børn.

*Lov om ændring af lov om afgift af elektricitet, lov om kompensation for forhøjede energi- og miljøafgifter og ligningsloven (L 200) blev vedtaget den 9. juni 2022.*

# Højesteretsdomme

## Arbejdsudleje og hæftelse nok en gang

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

Lønmodtagere, der bor i udlandet, er skattepligtige til Danmark af deres løn, forudsat at de arbejder fysisk i Danmark, og at de har en dansk arbejdsgiver. Selv om en udenlandsk lønmodtager formelt er ansat i en udenlandsk virksomhed og derfor ikke har en ansættelseskontrakt med en dansk virksomhed, skal personen beskattes af lønnen i Danmark, hvis der er tale om arbejdsudleje.

Sagen for Højesteret drejede sig om to ejendomsselskaber, der indgik i en dansk koncern. Selskaberne ejede 13 ejendomme med adskillige lejemål.

Ejendomsselskaberne havde indgået en række entreprisekontrakter med to litauiske selskaber om istandsættelse, malerarbejde, tømrerarbejde, murerarbejde, vinduesmonter osv. De byggematerialer mv., som skulle anvendes, 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.

Højesteret skulle tage stilling til, hvorvidt de indgåede entreprisekontrakter kunne godkendes som sådan, eller om der var tale om leje af arbejdskraft.

Højesteret anfører, at der skal foretages en samlet skatteretlig vurdering af, om:

- Arbejdet er integreret i den danske virksomhed på en sådan måde, at denne virksomhed i skatteretlig henseende kan anses for den reelle arbejdsgiver
- Arbejdet er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed
- Det er den danske virksomhed eller den udenlandske kontraktpart, der bærer den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde.





Højesteret fandt, at det arbejde, som de litauiske personer udførte, var et naturligt led i ejendomsselskabernes drift. Med henvisning til kontraktens upræcise indhold og fraværet af tegninger og arbejdsbeskrivelser fandt Højesteret, at ejendomsselskaberne havde båret den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdet. Dommen var derfor, at der var tale om leje af arbejdskraft, samt at ejendomsselskaberne hæftede for den manglende arbejdsudlejeskat, da de ikke havde haft føje til at tro, at der ikke skulle afregnes skat af vederlaget til medarbejderne.

Dommen er offentliggjort i SKM2022.228.

#### Kommentarer

Kun seks måneder tidligere afsagde Højesteret en dom med samme udfald, hvor der var tale om arbejde udført på en planteskole.

Det "ulykkelige" i disse sager er, at de danske virksomheder, som har indgået kontrakter med udenlandske virksomheder om udførelse af arbejde i Danmark, har betalt de modtagne fakturaer. Det betyder, at der bliver en ekstraudgift for den danske virksomhed på normalt 35,6 % (AM-bidrag og en bruttoskat på 30 %) af fakturasummen. Der er jo selvfølgelig et krav mod den udenlandske virksomhed / de udenlandske medarbejdere på et beløb svarende til skatten!

#### Salg af "tomt" underskudsselskab

Højesteret har afsagt en dom om fortolkningen af værnsreglen ved salg af "tomme" underskudsselskaber. Efter værnsreglen 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.

Der var sket 100 % udskiftning i aktionærkredsen, hvorfor Højesteret alene skulle tage stilling til, om aktiviteten i selskabet på salgstidspunktet var "tilstrækkelig" til, at de akkumulerede skattemæssige underskud kunne fremføres og modregnes i en ny aktivitet.

Underskudsselskabet havde afviklet sine hidtidige driftsaktiviteter, der over årene havde givet et samlet skattemæssigt underskud på 274 mio. kr. Efter afviklingen købte selskabet en erhvervslejlighed for 650.000 kr., der blev udlejet. Kort tid efter blev selskabet solgt for 7,6 mio. kr. svarende til 2,5 % af det skattemæssige underskud med tillæg af den bogførte egenkapital på 800.000 kr. Umiddelbart efter blev selskabet videresolgt for 17,6 mio. kr. Selskabet fik en ny driftsaktivitet med betydelige overskud, og ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst foretog selskabet modregning med de akkumulerede underskud.

Skattemyndighederne godkendte ikke denne underskuds-fremførsel med henvisning til værnsreglen om salg af tomme selskaber.

Højesteret fandt, at den økonomiske risiko ved erhvervsmæssig aktivitet (udlejning af erhvervslejlighed) på salgstidspunktet for aktierne var ubetydelig i forhold til størrelsen af det skattemæssige underskud. Dommens resultat var derfor, at de skattemæssige underskud ikke kunne modregnes i overskuddene fra selskabets nye driftsaktivitet.

Dommen er offentliggjort i SKM2022.241.

#### Kommentarer

Ved selskaber, der i det væsentlige er uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet, forstås selskaber, hvor den erhvervsmæssige aktivitet er ophørt eller er ubetydelig. Med højesteretsdommen er det fastslået, at "ubetydelig" 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 erhvervsmæssig aktivitet i selskabet, men hvor der er indgået en bindende aftale om mulighed for afhændelse af den erhvervsmæssige 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 ejerskifte.







# Landsretsdomme

## Beskatningsgrundlag for bil ved koncernintern overdragelse

Sagen for Østre Landsret omhandlede en koncernintern overdragelse af to biler, der var stillet til rådighed for de to anpartshavere. Der var tale om biler, der ved det oprindelige køb var mere end tre år gamle.

Landsretten skulle tage stilling til, om salg fra et selskab i koncernen til et andet betød, at det var handelsværdien ved den koncerninterne overdragelse, der udgjorde beskatningsgrundlaget, eller om det fortsat var den oprindelige købspris.

Der blev fremført flere begrundelser for det koncerninterne salg, men ingen af disse fandt landsretten kunne begrunde et nedsat beskatningsgrundlag. Landsretten fandt med andre ord ikke, at den omhandlede koncerninterne overdragelse af bilerne var forretningsmæssigt begrundet.

Dommen er offentliggjort i SKM2022.5.

### Kommentarer

Et lavere beskatningsgrundlag for fri bil er ikke at foragte, da det betyder sparrede skattekrone. Der er flere domme på dette område, og i nogle tilfælde lykkedes det og i andre ikke. Det afgørende er, om der er en forretningsmæssig begrundelse for det foretagne salg. Er dette tilfældet, opnås et nedsat beskatningsgrundlag.

## Udlån fra virksomhedsordningen – hævning

Når der i virksomhedsordningen er overskydende likviditet, kan det være fristende at udlåne penge til eget selskab eller til børn m.fl. Sådanne udlån kan endog betyde, at pengene bliver bedre forrentet end ellers.

Administrativ praksis har i mange år betragtet sådanne "private" udlån som en hævning i virksomhedsordningen, hvilket betyder, at et opsparet overskud helt eller delvist kommer til beskatning.

I 2013 fik Højesteret mulighed for at tage stilling til problematikken.

I sagen for Højesteret var der tale om en praktiserende læge, der anvendte virksomhedsordningen. Lægen ejede et anpartsselskab, hvor aktiviteten primært bestod i handel med aktier for lånte midler. Der var i 2001 etableret en

låneaftale, hvor der blev udlånt 400.000 kr. fra virksomhedsordningen til det af lægen ejede anpartsselskab. I 2002 blev der foretaget yderligere et udlån på 113.000 kr. Lånene kunne kræves indfriet på anfordring, og renten var fastsat til 6 %. Højesteret fandt, at lånene ikke kunne anses for ydet som led i lægevirksomhedens erhvervmæssige aktivitet, hvorfor udlånene var en hævning i virksomhedsordningen.

Med dommen fra Højesteret blev det hermed fastslået, at privat långivning i virksomhedsordningen er at betragte som en hævning.

Østre Landsret har nu taget stilling til, om et udlån var af erhvervmæssig karakter eller ej.

Der var tale om et udlån mellem en landmands personligt drevne virksomhed og et interessentskab, hvor landmandens ejerandel var 25 %, og hans stedsøns ejerandel var på de resterende 75 %.

Landsretten fandt, at udlånet reelt var et udtryk for, at landmanden anvendte beløb i sin virksomhedsordning til at finansiere driften i interessentskabet. Landsretten udtalte, at uanset der var et vist drifts- og interessefællesskab mellem landmandens personligt drevne landbrugsvirksomhed og interessentskabet, kunne en sådan driftsfinansiering ikke anses for at have erhvervmæssig karakter. Finansieringen måtte derimod anses for begrundet i landmandens private interesse, nemlig at sikre driften af interessentskabet. Landsretten fandt derfor, at SKAT med rette havde anset 75 % af udlånet, svarende til stedsønnens ejerandel af interessentskabet, for en hævning.

Dommen er offentliggjort i SKM2022.260.

### Kommentarer

I forarbejderne til virksomhedsskatteoven er anført, at virksomheden kan yde lån, der har erhvervmæssig karakter, uden at dette anses for en hævning. Virksomheden kan således give kredit til personer, som har en erhvervmæssig tilknytning til virksomheden, eksempelvis varedebitorer. Virksomheden kan endvidere placere ledig kapital som bankindsat, i obligationer mv. Hvis virksomhedsejeren derimod finansierer privat långivning, herunder til ægtefælle eller nært beslægtede, er der tale om en hævning.



I en sag for Skatterådet (SKM2014.129) er et udlån godkendt som erhvervsmæssigt og dermed ikke en hævning i virksomhedsordningen.

Der var tale om et landbrugsinteressentskab med to interessenter. De to interessenter ejede tillige et anpartsselskab hver med en ejerandel på 50 %. Interessentskabet dyrkede afgrøder, der blev solgt til det af interessenterne

ejede anpartsselskab, som forarbejdede grøntsagerne mv., hvorefter disse blev solgt, typisk til udlandet. Den ene interessent ønskede at foretage et udlån til anpartsselskabet.

Skatterådet fandt, at da der var samhandel mellem interessentskabet og anpartsselskabet, kunne lånet betragtes som et erhvervsmæssigt udlån.



# Byretsdomme

## Beskatningsgrundlag for leasingbiler

Sagen for byretten omhandlede beskatningsgrundlaget for en ny bil (bilen var under 3 år gammel), der var leaset.

Striden var, om det var markedsværdien eller faktura-prisen, hvilket vil sige leasingselskabets indkøbspris, der udgjorde beskatningsgrundlaget.

Skattestyrelsen var af den opfattelse, at det var den højere markedsværdi, der skulle anvendes som beskatningsgrundlag, og ikke leasingselskabets lavere indkøbspris. Men ved byretten tog Skatteministeriet bekræftende til genmæle og accepterede således, at beskatningsgrundlaget var leasingselskabets indkøbspris.

Dommen er offentliggjort i 2022.178.

### Kommentarer

Skattestyrelsen havde hentet inspiration i en landsretsdom fra 2019, som er offentliggjort i SKM2019.338.

Der var tale om en bilimportør, der indregistrerede en bil til brug for en medarbejder. Bilens beskatningsgrundlag var i den forbindelse opgjort til 467.072 kr. Det var ikke dette beskatningsgrundlag, som Skattestyrelsen havde anfægtet. Bilimportøren solgte bilen et år senere for 860.000 kr. En aktionær i det købende selskab fik denne bil stillet til rådighed for privat benyttelse. Spørgsmålet var nu, hvilken værdi der skulle anvendes som beskatningsgrundlag for fri bil – var det 467.072 kr., 860.000 kr. eller et helt tredje beløb?

Østre Landsret fandt, at begrebet "nyvognspris" må forstås som den pris, en slutbruger skal betale hos en forhandler ved erhvervelse af bilen som ny. Efter lovens ordlyd skal der ved beskatning af personalegoder tages udgangspunkt i den værdi, som det måtte antages at koste en medarbejder at erhverve goderne i almindelig fri handel. Det fremgår endvidere af loven, at beskatningsgrundlaget for biler, som er anskaffet mere end tre år efter første indregistrering, udgør arbejdsgiverens købspris. Ved beskatning af biler, der er erhvervet mere end tre år efter første indregistrering, sker der således en beskatning på baggrund af bilens reelle værdi, og det har formodningen imod sig, at lovgiver har ønsket at fastsætte et væsentligt andet princip ved beskatning af biler, der er under tre år gamle.

Dommens resultat blev, at bilens beskatningsgrundlag udgjorde 860.000 kr.

### Styresignal

Skattestyrelsen har revurderet sin opfattelse og accepteret, at man ikke med henvisning til denne dom fra Østre Landsret kan tilsidesætte leasingselskabets indkøbspris som beskatningsgrundlag.

Der er udsendt et udkast til styresignal om den ændrede praksis og muligheden for genoptagelse af de sager, hvor Skattestyrelsen har fastsat beskatningsgrundlaget for en ny bil til markedsværdien, når denne var højere end leasingselskabets indkøbspris. Der kan således støttes ret på det beskatningsgrundlag, som oplyses af leasingselskabet, hvis bilen er korrekt indregistreret. Det betyder, at prisen skal overholde mindstebeskatningsprisen, ligesom der ikke må være beregnet negativ importøravance.

Problematikken omhandler kun biler stillet til rådighed før 1. januar 2020, idet der fra og med denne dato skal ske genberegning af bilens afgiftspligtige værdi. Det følger af genberegningsreglerne i registreringsafgiftsloven, at genberegning skal ske ved videresalg eller senest fire måneder fra første indregistrering. Ultimo 2021 vedtog Folketinget at fremrykke genberegningsfristen, så der skal ske genberegning senest tre måneder efter tidspunktet for første registrering med virkning for køretøjer, der registreres i Køretøjsregisteret første gang fra og med den 1. januar 2022.

Den genberegnete værdi skal anvendes som beskatningsgrundlag fra og med den måned, hvor genberegning sker. Den genberegnete nyvognspris skal anvendes, uanset om bilen, der får genberegnet værdien, er købt eller leaset af arbejdsgiveren. Det forudsættes, at den genberegnete nyvognspris svarer til den pris, som en slutbruger skal betale hos en forhandler for køretøjet som nyt, og dermed bilens markedsværdi mellem to uafhængige parter.

### Rådighedsbeskatning af fri bil – ingen kørebog

Mange domme i de senere år har omhandlet beskatning af fri bil for hovedaktionærer og hovedanpartshavere. Endnu en dom er afsagt, hvor en hovedanpartshaver blev beskattet af fri bil ud fra en rådighedsbetragtning. Der var dog visse omstændigheder, der gjorde, at selskabets bil måske var brugt privat.

Der var tale om en bil (6-7 successivt leasede biler over en 4-årig periode) på hvide plader, der stod parkeret på selskabets adresse, som imidlertid samtidig var privat-adressen for hovedanpartshaveren. I selskabet var der fire fuldtidsansatte, hvoraf de to var hovedanpartshaveren og dennes samlever. Parret ejede en bil privat.

Hovedanpartshaveren havde underskrevet en fraskrivelseserklæring, således at han på tro og love havde skrevet under på ikke at anvende bilerne til privat kørsel. Han havde ikke ført kørselsregnskab.

Skattestyrelsen havde for en 4-årig periode forhøjet indkomsten med i alt 900.000 kr. som beskatning af fri bil.

Ved vurderingen af, hvorvidt en bil er til rådighed eller ej, har det betydning, om personen privat er ejer af en eller flere biler. I den foreliggende sag ejede hovedanpartshaveren en bil i privat regi, mens samleveren ikke var ejer af nogen bil. Der forelå oplysninger om kilometerstanden på bilen, som kunne indicere, at der blev kørt en del mere i den private bil efter gennemførelsen af skattekontrollen. Den private kørsel var næsten tredoblet, efter at Skattestyrelsen havde påpeget problematikken omkring fri bil til rådighed.

Byretten udtalte, at der efter retspraksis er en formodning for, at hovedanpartshaveren i et tilfælde som det foreliggende anvender bilerne privat. Det gælder også, selv om der ikke er grundlag for at bestride, at der er et relevant erhvervsmæssigt formål med selskabets biler, og selv om hovedanpartshaveren ikke er observeret i bilen i forbindelse med private formål.

Formodningen for, at hovedanpartshaveren havde anvendt bilerne privat, kunne ikke afkræftes alene ved fraskrivelseserklæringer og den kendsgerning, at der var en privat bil i husstanden. Retten bemærkede i den forbindelse, at den private bil i perioden efter kontrolbesøget havde kørt væsentligt mere end i perioden forud herfor. Da der ikke var fremlagt kørselsregnskab, eller fremlagt oplysninger mv., der dokumenterede, at husstanden havde haft et væsentligt højere behov for privat kørsel i tiden umiddelbart efter kontrolbesøget end tidligere, blev hovedanpartshaveren beskattet af fri bil.

Dommen er offentliggjort i SKM2022.71.

#### Kommentarer

Endnu en byretsdom om samme problematik er offentliggjort i SKM2022.122. I denne sag var selskabets adresse ikke sammenfaldende med hovedanpartshaverens adresse, men bilen havde måske stået parkeret i et eller andet omfang på den private adresse. I øvrigt var der ikke andre ansatte i selskabet end hovedanpartshaveren, og der var ikke ført kørebog.

Begge domme viser, at der stilles betydelige krav til hovedaktionærer og hovedanpartshavere for at afkræfte formodningen om, at selskabets biler er til rådighed for privat anvendelse. Dette gælder ikke mindst, når der er tale om dyre biler, som måske slet ikke må anvendes af virksomhedens øvrige ansatte. Formodningen kan vanskeligt afkræftes uden en kørebog.

Også i SKM2022.271 kom byretten frem til, at der skulle ske rådighedsbeskatning af en hovedanpartshaver for 2-3 år, selv om bilen i perioden måske kun havde kørt 268 kilometer og i øvrigt var forsøgt solgt ved indgåelse af en kommissionsaftale.









# Administrative afgørelser

## Splitleasing og kørsel for andre koncernselskaber

Landsskatteretten har afsagt en kendelse, der fastslår, at kørsel på vegne af et koncernselskab, der ikke er kontrakt-part i en splitleasingaftale, ikke er erhvervsmæssig kørsel.

Der var tale om en anpartshaver, som via et holdingselskab ejede 50 % af anparterne i to selskaber, der var 100 % ejer af tre ejendomsselskaber.

Eneanpartshaveren og holdingselskabet påtænkte at indgå en splitleasingaftale, der opfyldte de gældende krav til sådanne aftaler, og som således havde to kontraktparter.

Der var indhentet et bindende svar på følgende spørgsmål:

- Kan det bekræftes, at kørsel for andre selskaber i koncernen vil blive betragtet som erhvervsmæssig kørsel i relation til en splitleasingaftale, når kørslen sker i forbindelse med varetagelse af holdingselskabets kapitalinteresser?

Skattestyrelsens svar på dette spørgsmål var nej. Det bindende svar blev påklaget til Landsskatteretten.

Det var Landsskatterettens opfattelse, at kørsel på vegne af koncernselskaber, der ikke var kontraktpart i leasingaftalen, ikke kan betragtes som erhvervsmæssig kørsel i relation til en splitleasingkontrakt med holdingselskabet som leasingtager og et leasingselskab som leasinggiver.

Ved afgørelsen blev der lagt vægt på, at erhvervsmæssig kørsel i en firmabil for et andet firma/selskab end det, der har stillet bilen til rådighed, efter praksis udløser beskatning af fri bil, fordi kørslen anses for privat i relation til det selskab, der har stillet bilen til rådighed. Den kendsgerning, at kørslen indirekte ville varetage holdingselskabets kapitalinteresser, kunne ikke føre til et andet udfald af sagen.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2022.112.

### Kommentarer

Det afgørende for kørselens karakter er, hvilket selskab kørslen udføres på vegne af. Når Landsskatteretten kommer frem til, at der ikke er tale om erhvervsmæssig kørsel for holdingselskabet, så betyder det, at der er tale om privat kørsel for hovedanpartshaveren. En splitleasingaftale er derfor "ubrugelig" i en sådan situation.

Bliver en person i forvejen beskattet af fri bil, vil der ikke udløses yderligere beskatning, selv om der køres for en anden virksomhed end den, der har stillet bilen til rådighed.

## Forkert bogføring – beskatning af fri bil

Landsskatteretten har afsagt en kendelse om en selvstændigt erhvervsdrivende, der havde leaset to biler, der blev benyttet såvel privat som erhvervsmæssigt. Bilerne holdt ejeren uden for virksomhedsskatteordningen – troede han – men Landsskatteretten var af en anden opfattelse.

Såvel leasingydelserne som de løbende driftsudgifter var i årets løb betalt fra virksomhedens bankkonto. Når året var gået, blev den private andel af samtlige biludgifter, der var opgjort ud fra et nøje ført kørselsregnskab, overført til mellemregnings-/hævekontoen, således at virksomhedsregnskabet korrekt kun blev belastet med den erhvervsmæssige andel af udgifterne.

Skattestyrelsen var af den opfattelse, at de to leasede biler indgik i virksomhedsskatteordningen, og den selvstændigt erhvervsdrivende skulle derfor beskattes af værdi af to frie biler. Begrundelsen var, at leasingudgifterne og de øvrige driftsudgifter løbende fuldt ud var bogført som virksomhedens udgifter, og først ved årets udgang blev den private andel af udgifterne bogført på mellemregnings- og/eller hævekontoen.

Landsskatteretten var enig med Skattestyrelsen i, at de leasede biler ifølge bogføringen havde indgået i virksomhedsskatteordningen. Den selvstændigt erhvervsdrivende skulle derfor beskattes af to firmabiler.

Kendelsen er offentliggjort med j.nr. 18-0005757.

### Kommentarer

Bogføring i den forkerte rækkefølge havde den uheldige konsekvens for virksomhedsejeren, at han blev beskattet efter reglerne for værdi af fri bil.

Ejeren skulle i stedet have betalt samtlige leasing- og driftsudgifter privat og herefter fået den erhvervsmæssige andel refunderet af virksomheden. Han kunne også vælge at betale samtlige udgifter fra virksomhedens bankkonto og samtidig bogføre det samlede betalte beløb på mellemregnings- og/eller hævekontoen og herefter få

den erhvervsmæssige andel refunderet, når den faktiske virksomhedsudgift var gjort op.

### Beskatningsgrundlag for bil købt af leasingselskab

Landsskatteretten har taget stilling til, hvilken betydning en købsoption skulle have for en bils beskatningsgrundlag.

Et selskab havde indgået en aftale om leasing af en bil i 36 måneder, der blev stillet til rådighed for en medarbejder (tidligere bestyrelsesmedlem og aktionær i selskabet). Samtidig med indgåelse af leasingkontrakten indgik et af medarbejderen ejet anpartsselskab en aftale om, at selskabet ved leasingperiodens udløb kunne købe bilen for 260.000 kr. Da bilen var mere end tre år gammel på købstidspunktet, blev de 260.000 kr. anvendt som beskatningsgrundlag.

Motorstyrelsen havde skønnet, at bilens værdi ikke var 260.000 kr., men 510.400 kr. Skattestyrelsen forhøjede den selvangive værdi af fri bil, idet man mente, at de 510.400 kr. skulle anvendes som beskatningsgrundlag. Dette var hovedanpartshaveren ikke enig i, og begrundelsen herfor

var, at bilen var handlet mellem to uafhængige parter, nemlig leasingselskabet og det af ham ejede selskab.

Landsskatteretten var enig med Skattestyrelsen i, at beskatningsgrundlaget skulle fastsættes til bilens værdi i handel og vandel på købstidspunktet, og denne var ifølge Motorstyrelsen 510.400 kr. Landsskatteretten fandt, at der var tale om en "usædvanlig" købsoption.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2022.114.

### Kommentarer

Der var ikke sket ændring af hverken indkomsten i hovedanpartshaverselskabet eller hos hovedanpartshaveren som følge af det billige køb af bilen. Det skal i den forbindelse anføres, at man ikke skal forvente, at en medarbejder efter endt leasingperiode kan købe en bil til måske 50 % af handelsværdien, uden at det medfører beskatning som yderligere løn mv., da arbejdsgiveren alt andet lige har betalt for meget i leasingafgift og derfor kunne vælge selv at købe bilen til den lave pris og videresælge den med fortjeneste.





## Beskatningsgrundlag for bil – én eller tre leasingkontrakter?

Ved leasing af en bil, der på tidspunktet for indgåelse af leasingkontrakten er mindst tre år gammel, udgør beskatningsgrundlaget bilens værdi på dette tidspunkt. Ved genleasing af den samme bil er det bilens værdi på genleasingtidspunktet, der udgør beskatningsgrundlaget, selv om det er den samme medarbejder, der skal anvende bilen.

Landsskatteretten har taget stilling til, om et hovedanpartshaverselskab havde indgået én leasingkontrakt på 36 måneder, eller om der var tale om tre separate leasingkontrakter hver med en varighed på 12 måneder.

Der var tale om en bil, der ved indgåelsen af den første leasingkontrakt på 12 måneder var mere end tre år gammel. Bilens beskatningsgrundlag var oplyst til 506.156 kr. Efter udløb af den første leasingkontrakt genleasede hovedanpartshaverselskabet bilen igen for en periode på 12 måneder, og beskatningsgrundlaget var nu faldet til 443.485 kr. Endnu engang blev bilen genleaset for en periode på 12 måneder, og nu udgjorde beskatningsgrundlaget 352.468 kr.

Skattestyrelsen var af den opfattelse, at der var tale om én samlet leasingkontrakt med en varighed af 36 måneder, og beskatningsgrundlaget skulle for hele perioden derfor fastsættes til værdien ved indgåelsen af den første leasingkontrakt, hvilket ville sige 506.156 kr. Skattestyrelsens begrundelse for, at man anså de tre leasingkontrakter for én samlet leasingkontrakt, var blandt andet, at der ikke ved genleasing blev betalt en førstegangsydelse, men anden gang kun et depositum på 10.000 kr. og tredje gang heller ikke noget depositum.

Landsskatteretten fandt, at der er tale om tre separate leasingkontrakter af hver 12 måneders varighed. Landsskatteretten lagde vægt på indholdet af de fremlagte leasingkontrakter og udleveringssedler, hvoraf det blandt andet fremgik, at kontraktperioden var 12 måneder for hver af kontrakterne, og at den månedlige leasingydelse faldt for hver ny indgået kontrakt. Det forhold, at der ikke var betalt en førstegangsydelse ved indgåelse af den anden og den tredje leasingkontrakt, kunne ikke i sig selv være udslagsgivende.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2022.288.

## Kommentarer

I 2021 havde Landsskatteretten også lejlighed til at tage stilling til samme spørgsmål. Her blev udfaldet det modsatte, nemlig at man anså de tre leasingkontrakter for én kontrakt, således at beskatningsgrundlaget blev fastholdt til bilens værdi ved indgåelse af den første leasingkontrakt.

Landsskatteretten fandt, at der var tale om én lang og sammenhængende leasingkontrakt af 36 måneders varighed. Landsskatteretten lagde blandt andet vægt på, at:

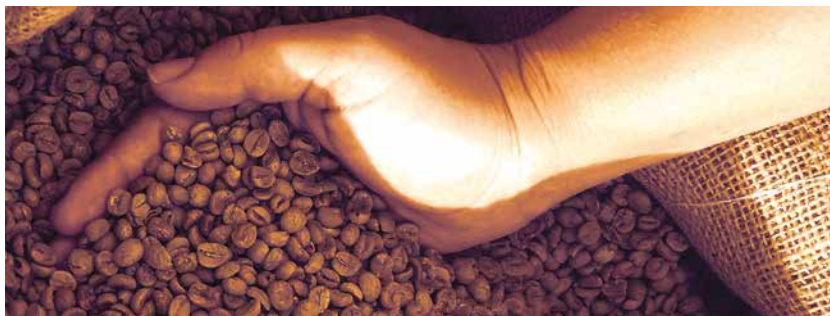
- Afregningsoplysningerne i leasingselskabets tilbud for en kontrakt af 36 måneders varighed tilnærmelsesvis var identiske med afregningsoplysningerne i den endelige kontrakt, som alene havde en varighed på 12 måneder.
- Det var alene den første kontrakt på 12 måneder, der indeholdt en ekstraordinær leasingydelse, hvilket ikke var i overensstemmelse med oplysningerne på leasingselskabets hjemmeside.
- Den månedlige leasingydelse udgjorde stort set samme beløb i alle tre kontrakter og tog dermed ikke hensyn til bilens faldende værdi.

Groft sagt havde man i denne sag først indgået en leasingkontrakt på 36 måneder, som man så fordelte ud på 3 x 12 måneder (samme månedlige leasingydelse, selv om bilen faldt i værdi). Dette står i modsætning til den nye afgørelse fra Landsskatteretten, hvor leasingydelser faldt ved indgåelse af en ny kontrakt i overensstemmelse med bilens faldende værdi.

Den kendsgerning, at der i begge sager kun blev betalt en førstegangsydelse ved indgåelse af den første leasingkontrakt, kunne ikke føre til, at sagerne skulle have samme udfald.

## Skattefrihed for computerskærm til hjemmearbejdspladsen – måske

Privat benyttelse af en arbejdsgiverbetalt computer, som arbejdsgiveren har stillet til rådighed af hensyn til arbejdet, er et skattefrit personalegode. Skattefriheden gælder computer med "sædvanligt tilbehør", såsom computerskærm, printer, softwareprogrammer mv., som der er et arbejds-mæssigt behov for. Sædvanligt tilbehør er et fleksi-



belt begreb, som ændrer sig i takt med tidens standarder og udvikling på området.

Indtil for nylig var praksis, at en skærm på op til 26" blev anset for "sædvanligt tilbehør" og dermed omfattet af skattefriheden.

Skatterådet har taget stilling til, om en skærm til hjemmearbejdspladsen på 32"-49" er omfattet af "sædvanligt tilbehør" til en arbejdscomputer og dermed et skattefrit personalegode.

Skatterådets svar var, at computerskærme op til 32" kan anses som "sædvanligt tilbehør" og dermed ikke medfører beskatning af den medarbejder, der af og til eller ofte arbejder hjemmefra. En skærm på mere end 32" kan dog være omfattet af skattefriheden, hvis der kan anføres en konkret begrundelse for den arbejdsmæssige nødvendighed af en større skærm.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2022.109.

#### Kommentarer

Skattestyrelsen indstillede til Skatterådet, at en skærm på op til 27" kunne betragtes som normalt tilbehør og dermed skattefri ved brug på hjemmearbejdspladsen. Kun i de tilfælde, hvor der kunne påvises en erhvervsmæssig begrundelse for en større skærm, kunne der være tale om skattefrihed for eksempelvis en skærm på 32".

Skatterådet var ikke enig med Skattestyrelsen, og konklusionen blev derfor, at der fremover er skattefrihed for arbejdsgiverbetalte skærme til hjemmearbejdspladsen, når størrelsen højst er 32".

#### Credit for tysk skat af pensionsindbetaling

Skatterådet har afgivet et bindende svar, der tager stilling til, om betalt tysk skat ved indbetaling på en dansk ratepension mv. kan nedsætte den danske skat, når pensionsindbetalingen ikke beskattes i Danmark.

Sagen omhandlede en person, der var bosiddende i og fuld skattepligtig til Danmark.

Personen var ansat i et dansk selskab, men udførte tillige arbejde for et tysk koncernselskab. Mindst 25 % af arbejdstiden blev anvendt i Danmark, hvor der blev udført

arbejde for det danske selskab. Den resterende del af tiden arbejdede personen for det tyske selskab, og arbejdet blev udført i Tyskland.

Det danske selskab udbetalte den samlede løn for arbejde udført i henholdsvis Danmark og Tyskland. Der blev indbetalt på en dansk pensionsordning såvel et arbejdsgiverbidrag som eget bidrag. Der var tale om en såkaldt dansk skattebegünstiget pensionsordning i form af en ratepension og/eller livsvarig livrente.

Den del af indkomsten, der blev beskattet i Tyskland, omfattede også indbetalingen til den danske pension. Var eksempelvis 70 % af arbejdet udført i Tyskland for det tyske selskab, var såvel 70 % af lønnen som 70 % af pensionsindbetalingen skattepligtig i Tyskland, selv om pensionsindbetalingen ikke medførte skat i Danmark.

Da personen var omfattet af dansk social sikring, skulle den danske skat nedsættes efter creditreglen.

Spørgsmålet til Skatterådet var, om også den del af den tyske skat, der var betalt af pensionsindbetalingen, kunne nedsætte den danske skat af lønindkomsten.

Skatterådet fandt, at den fulde betalte tyske skat kunne modregnes i den danske skat af løn for arbejde udført i Tyskland, naturligvis forudsat at den tyske skat ikke oversteg den danske skat af indkomsten. Begrundelsen var, at der var tale om den samme indkomstkilde, det vil sige aflønning til personen. Det forhold, at lønbeskatningen i Tyskland også omfattede pensionsindbetalinger, var uden betydning.

#### Kommentarer

Skatterådets afgørelse er i overensstemmelse med praksis på området. Nævnes kan en dom fra Østre Landsret.

Sagen for landsretten omhandlede en person, der var bosat i Danmark, og som solgte en ejendom i Grønland. Salget udløste en skat i Grønland på 56.218 kr., hvoraf 5.061 kr. udgjorde skat af genvundne afskrivninger, og den resterende del var skat af ejendomsavance. Den danske skat af genvundne afskrivninger udgjorde 126.819 kr. Der var ingen ejendomsavance til beskatning.



SKAT havde alene nedsat den danske skat med 5.061 kr., nemlig den grønlandske skat af de genvundne afskrivninger. Østre Landsret fandt, at den i Grønland betalte skat på 56.218 kr. fuldt ud kunne fratrækkes i den danske skat, uanset at skatten i de to lande var beregnet på forskelligt grundlag.

### Sameje om aktier kan være en dårlig løsning

I forbindelse med gave eller arv ses det undertiden, at gavegiver eller arvelader har besluttet, at en aktiepost skal tilfalde gavemodtagerne eller arvingerne i sameje, det vil sige med en brøkdel af beholdningen til hver modtager. Der kan være flere grunde til, at gavegiver eller arvelader tager

denne beslutning, men ud fra en skattemæssig synsvinkel er det ikke den optimale løsning.

Skatterådet har taget stilling til opløsning af et sameje af aktier, der var indlagt i et fælles depot.

Der var tale om to brødre, der havde fået aktier af bedsteforældrene. I gavebrevet var anført, at bedsteforældrene ønskede, at aktierne skulle forvaltes af børnenes mor, og når de blev 21 år, skulle de to brødre hver især have fuld råderet over halvdelen hver. Aktierne blev anbragt i et opbevaringsdepot med de to brødre som ejere i fællesskab. Nu var de blevet 30 år gamle og ønskede frit at kunne



disponere og hver for sig, hvorfor samejet skulle ophæves, og aktierne fordeles til to depoter med hver sin ejer.

Skatterådets svar var ikke overraskende, at opløsning af samejet skattemæssigt ville betyde, at hver interessent havde købt 50 % og solgt 50 % af de enkelte aktier.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2022.39.

#### Kommentarer

Højesteret har for mange år siden afsagt en dom (Kählerdommen) om de skattemæssige konsekvenser ved opdeling af en post aktier, som var ejet af et interessentskab. Det var her de syv interessenters opfattelse, at fordelingen af aktierne mellem interessenterne ikke medførte skattemæssige konsekvenser. Interessenterne blev hverken rigere eller fattigere ved fordelingen af aktierne med 1/7 til hver.

Højesteret fandt, at hver interessent ejede 1/7 af hver aktie. En fordeling mellem aktionærerne medførte derfor, at hver enkelt aktionær havde solgt 1/7 af seks aktier og købt 6/7 af den aktie, som aktionæren modtog ved opløsning af interessentskabet. Konsekvensen heraf var, at den værdistigning, der var sket i den periode, hvor aktierne havde tilhørt interessentskabet, skulle beskattes for så vidt angik 6/7 af den samlede aktiebeholdning.

Disse skattemæssige konsekvenser af opløsning af et interessentskab gælder naturligvis ikke kun aktier, men generelt. Et interessentskab med to interessenter (hver 50 %), der ejer to lastbiler, vil ved opløsningen af interes-

sentskabet, hvor begge interessenter udtager en lastbil, have købt en halv lastbil og solgt en halv lastbil. I praksis godkendes det, man kalder direkte udskiftning af en interessent. Hvis den ene interessent i lastbilinteressentskabet ønsker at sælge sin andel direkte til tredjemand, vil den anden interessent skattemæssigt ikke blive berørt af dette salg.

#### **+/- 15 %-s-reglen gælder også for næringsejendomme**

Efter hidtidig praksis har Skattestyrelsen ikke accepteret, at +/- 15 %-s-reglen i værdiansættelsescirkulæret fra 1982 kan anvendes ved overdragelse til børn, børnebørn mv., når der er tale om ejendomme omfattet af næringsbegrebet.

Denne praksis er nu underkendt af Landsskatteretten, der godkendte, at næringsejendomme også er omfattet af cirkulæret fra 1982.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2022.157.

#### Kommentarer

Landsskatterettens kendelse har Skatteministeriet indbragt for domstolene, så vi må afvente domstolenes stillingtagen til problematikken.

I 2021 ændrede Skatteministeriet værdiansættelsescirkulæret til en +/- 20 %-s-regel, der gælder for ejendomme, der har fået en "ny" vurdering i 2021 eller senere. Gælder ændringscirkulæret så også næringsejendomme?

Intet er afgjort endnu.





## Skatteinformation august 2022

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

**Redaktion:** Dorte Borup Madsen (ansv.), Martin K. Jensen, Øyvind Hansen, Lene Rasander, Martin Christensen, David Vinther, Jacob Stagaard Larsen og Jens Staugaard.

**Grafisk tilrettelæggelse:** Pe Solutions ApS

**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 1. juli 2022.

ISSN 1395-9530