



SKATTEINFORMATION / JANUAR 2019



# Forord

Det nye SKAT – nu opdelt i syv styrelser – rører på sig. Aktiviteten er steget. Det er i sig selv godt, men det kan konstateres, at der er lang vej igen. Det tager tid at oplære mange nye medarbejdere, og at de er i en læreproces kan mærkes. Set udefra forekommer der også nogle sære prioriteringer af arbejdet. Det fungerer ikke, som det burde gøre. Eksempelvis har man nu igen udskudt ejendoms-vurderingerne i ét år.

Miseren i SKAT har det åbenbart med at brede sig til resten af systemet. Sagsbehandlingstiderne i klagesystemet er blevet uantagelige. Det er uanstændigt, at det tager tre år at få en sag behandlet ved Landsskatteretten.

På lovgivningsområdet forsøger Folketinget at understøtte væksten i samfundet. Det sker ved at stimulere borgerne til at investere i aktier, og investorer begunstiges ved investering i iværksættervirksomheder.

Publikationen indeholder flere artikler om aktuelle problemstillinger, som i det praktiske liv kan medføre økonomisk uføre, hvis de negligeres eller overses.

Spørgsmålet om, hvorvidt man er lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende, skal man ikke affærdige som

teoretisk formalisme. De skattemæssige konsekvenser ved at træde ved siden af kan være dyre.

Den attraktive ekspertordning med en bruttoskat på 32,84 % indeholder nogle faldgruber, hvor selv en ubetydelig fejl kan have den konsekvens, at muligheden for at anvende ordningen går tabt.

Om man har handlet med forsæt, groft uagtsomt eller simpelt uagtsomt har afgørende betydning på flere rets-områder, også på skatteområdet. Det har blandt andet betydning for, hvor langt tilbage Skattestyrelsen kan gå ved ændringer af skatteansættelsen. Skattemyndighederne plæderer for grov uagtsomhed i tilfælde, hvor man tidligere anså forholdet for simpelt uagtsomt.

På momsområdet er der sat fokus på boligudlejning og den nemme jule- eller fødselsdagsgave – gavekort/gaveboks.

Det gælder som bekendt om at finde balancen mellem jungleloven og lovjunglen. Billedkavalkaden for denne publikation er derfor junglen.

God læselyst og godt nytår.



# Indhold

## Lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende eller måske trippelbeskatning ..... 5

Er du selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager? ...	5
Skaden er sket .....	7
Rette indkomstmottager .....	7
Er du i tvivl – så vælg ikke selskabsformen .....	7

## En bruttoskat på 32,84 % – hvem kan nøjes med det? ..... 10

Ansættelse hos en dansk arbejdsgiver .....	10
Hvilke personer kan anvende ekspertordningen? .....	13
Beskatning af personens løn og anden indkomst .....	14
Særlige regler for forskere .....	14
Registrering af ansættelsesforhold .....	14

## Hvordan er det med fristerne – ikke mindst de grove? ..... 16

Kort om fristreglerne .....	16
Simpel og grov uagtsomhed .....	16
Fristreglen på seks måneder .....	18

## Momshåndtering ved salg af gavekort ..... 20

Hidtidig praksis .....	21
Nye regler fra 2019 .....	21

## Boligudlejningsejendomme og moms ..... 22

Byggemoms .....	22
-----------------	----

Momspligtige salg .....	22
Momsfri virksomhedsoverdragelse .....	22

## Ny lovgivning ..... 24

Skattefrit bundfradrag ved sommerhusudlejning .....	24
Udlejning af helårsbolig – værelsesudlejning mv. ....	25
Udlejning af bil, campingvogn, lystbåd mv. ....	26
Aktiesparekonto .....	27
Investorfradrag .....	28
Initiativer mod sort arbejde .....	30
Seniorskattenedslag .....	32
Beskatning af trusts .....	32
Værnsregler mod skatteundgåelse .....	33

## Landsretsdomme ..... 34

Virksomhedsordningen og lempelse for udenlandsk indkomst .....	34
Underskudsbeholdning – betinget akkordaftale .....	35
Arbejdsudleje – outsourcing? .....	36

## Byretsdomme ..... 38

Skat ved salg af fritidsbolig .....	38
Beskatningsgrundlag bil – nyvognspris .....	38

## Administrative afgørelser ..... 40

Aktieoverdragelse med succession – pengetankreglen ...	40
Nulstilling – det var for sent .....	40





# Lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende eller måske trippelbeskatning

**En lønmodtager bliver ikke selvstændig erhvervsdrivende ved at skrive en faktura i stedet for at få en lønseddel. De skattemæssige konsekvenser er næsten uoverskuelige, hvis fakturaen for lønmodtagerjobbet er udstedt af et selskab. I så fald kan trippelbeskatning blive konsekvensen af den manglende lønseddel.**

## Er du selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager?

En lønmodtager er kendetegnet ved at udføre arbejde efter en arbejdsgivers anvisninger og for dennes regning og risiko.

Selvstændig erhvervsvirksomhed er kendetegnet ved, at man for egen regning og risiko udøver en virksomhed af økonomisk karakter og samtidig har til formål at generere et overskud.

En honorarmodtager er en person, der får et honorar eller engangsvederlag for udførelsen af en opgave, og hvor der hverken er tale om ansættelsesforhold eller erhvervs-mæssig virksomhed. Det klassiske eksempel er en lønmodtager, der nogle enkelte gange afholder et foredrag for en eller flere virksomheder. I det følgende skelnes alene mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende.

Mange virksomheder foretrækker at anvende eksterne konsulenter eller underleverandører til visse opgaver i stedet for at bruge egne medarbejdere, herunder ansætte yderligere medarbejdere, ofte af årsager, som intet har med skat at gøre. Det betyder, at konsulenten/underleverandøren sender en faktura for sit arbejde, og der indeholdes naturligvis ikke indkomstskat i forbindelse med betaling af fakturaen. Skattemæssigt kan parterne imidlertid ikke selv bestemme, hvorvidt konsulenten/underleverandøren er selvstændig erhvervsdrivende eller ej. Det beror på en konkret vurdering, hvor en række faktorer spiller ind.

## ”Hvornår er der tale om et ansættelsesforhold?”

Ved vurderingen af, om der er tale om et ansættelsesforhold, lægges vægt på, om:

- Hvervgiveren har en almindelig adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn og kontrol.

- Indkomstmodtageren udelukkende eller i overvejende grad har samme hvervgiver.
- Der er indgået aftale mellem hvervgiveren og indkomstmodtageren om en løbende arbejdsydelse.
- Indkomstmodtageren har arbejdstid fastsat af hvervgiveren.
- Indkomstmodtageren har ret til opsigelsesvarsel.
- Vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i ansættelsesforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord mv.).
- Vederlaget udbetales periodisk.
- Hvervgiveren afholder udgifterne i forbindelse med udførelsen af arbejdet.
- Vederlaget i overvejende grad er nettoindkomst for indkomstmodtageren.
- Indkomstmodtageren anses for lønmodtager efter ferieloven, lov om arbejdsløshedsforsikring mv., funktionærloven, lov om arbejdsskadeforsikring og lov om arbejdsmiljø.

## ”Hvornår er det selvstændig erhvervsvirksomhed?”

Ved vurderingen af, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, lægges vægt på, om:

- Indkomstmodtageren tilrettelægger, leder, fordeler og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre.
- Hvervgiverens forpligtelser over for indkomstmodtageren er begrænset til det enkelte ordreforhold.
- Indkomstmodtageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre.
- Indkomstmodtageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko.
- Indkomstmodtageren har ansat personale og er frit stillet med hensyn til at antage medhjælp.
- Vederlaget betales efter regning, og betaling ydes først fuldt ud, når arbejdet er udført som aftalt og eventuelle mangler afhjulpet.
- Indkomstmodtageren helt eller delvist leverer de materialer, der anvendes ved arbejdets udførelse.

- Indkomstmodtageren har etableret sig i egne lokaler, eksempelvis forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue mv.
- Indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning mv. tilkendegiver, at han sælger ydelser af en nærmere bestemt art.
- Indkomstmodtageren i henhold til momsloven er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms.

### ”Konklusionen er en konkret vurdering”

Ingen af de nævnte kriterier, der taler for enten tjenesteforhold eller for selvstændig erhvervsvirksomhed, er i sig selv afgørende. Kriterierne har desuden ikke lige stor betydning i alle situationer. Der skal foretages en konkret vurdering.

Hvis indkomstmodtagerens kontraktforhold med hvergi-veren forudsætter, at der af vederlaget afholdes væsentlige erhvervsmæssige omkostninger, der er atypiske for lønmodtagerforhold, vil der som oftest være tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Eksempler på sådanne væsentlige erhvervsmæssige omkostninger er løn til personale, udgifter til lokaler, reklame- og annonceudgifter mv.

Skattestyrelsen rejser løbende en del sager, hvor påstanden er, at der er tale om løn og ikke indkomst ved selvstændig virksomhed. Praksis er meget omfattende og svær at sammenfatte. Karakteristisk for de sager, hvor udfaldet bliver, at der er tale om løn, er at:

- Arbejdsydelsen ikke er begrænset til enkeltstående afgrænsede opgaver
- Personen på hvergivers hjemmeside eller lignende fremstår personen som fast tilknyttet til firmaet
- Vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord mv.)
- Personen benytter firmaets faciliteter
- Personen ikke afholder udgifter, der efter deres art og omfang væsentligt adskiller sig fra, hvad der er sædvanligt for lønmodtagere.

#### Samarbejdsaftaler

Ved aftalen om levering af en arbejdsydelse til en virksomhed, hvor der ikke indgås en ansættelseskontrakt,

udarbejdes ofte en samarbejdsaftale, konsultantaftale eller lignende.

Det er denne aftale, der skal stå sin prøve, når det skal afgøres, om den person, der leverer arbejdsydelsen, er selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager.

Indholdet af sådanne samarbejds- eller konsultantaftaler er ofte ”problematisk” set i det perspektiv, at parterne ikke ønsker, at der skal være tale om et ansættelsesforhold. Parterne ønsker imidlertid at få fastlagt nogle retningslinjer for arbejdets udførelse, efterlevelse af hvergivers retningslinjer, vederlaget, dækning af omkostninger, risici osv. Ikke sjældent fører dette til, at forholdet må betragtes som et ansættelsesforhold, selv om medarbejderen måtte have givet afkald på eksempelvis løn under ferie og sygdom, opsigelsesvarsel mv.

Naturligvis er det muligt at indgå en samarbejds- eller konsultantaftale, der består prøven, så personen skatteretligt kvalificeres som selvstændig erhvervsdrivende. Den vigtigste faktor er som oftest, at der er tale om en afgrænset opgave, og konsulenten derfor har flere hvergivere.

Afslutningsvis skal det tilføjes, at man i det daglige virke kan støde på et spørgsmål om, hvad der skal stå i en aftale/kontrakt for at få sikkerhed for, at forholdet ikke vil blive bedømt som et ansættelsesforhold. Svaret er, at det er realiteten, der er afgørende.

#### Aftaler og mellemmand

Nye måder at skaffe arbejdskraft og få opgaver udført på er i de senere år dukket op på forskellig vis og med vidt forskelligt indhold. Sammenfattende kan det vel siges, at det er virksomheder, der umiddelbart formidler arbejdskraft til andre virksomheder. I disse tilfælde vil der rejse sig en lang række spørgsmål om den skattemæssige kvalifikation af aftalerne/kontrakterne. Som eksempler kan nævnes:

- Er den, der leverer ydelsen selvstændig erhvervsdrivende?
- Leveres ydelsen reelt til formidleren eller til slutbrugeren?
- Er den, der leverer ydelsen lønmodtager, og er det i så fald formidleren eller slutbrugeren, der er pligtig til at indeholde AM-bidrag og A-skat.



Er der ikke styr på den skattemæssige kvalifikation af aftalerne/kontrakterne, kan dette have vidtrækkende konsekvenser for alle parter.

### Skaden er sket

Skaden er sket – en virksomhed har indgået en konsulentaftale, og parterne har ageret, som var konsulenten selvstændig erhvervsdrivende, men forholdet bedømmes endeligt som et ansættelsesforhold.

### Virksomheden/arbejdsgiveren

Virksomheden/arbejdsgiveren hæfter for den skat, der skulle have været indeholdt ved udbetaling af konsulenthonoraret/løn, medmindre han kan godtgøre, at der ikke er udvist forsømmelighed fra virksomhedens side. I de fleste sager er dette ikke muligt, og arbejdsgiveren hæfter således for eventuel manglende skattebetaling.

Herudover kan der være betaling til ATP og øvrige sociale omkostninger. Desuden gælder reglerne om arbejdsskade-forsikring, feriepenge mv.

### Konsulenten/lønmodtageren

Hvis konsulenten har drevet virksomheden i personligt regi, er skaden ikke så stor, i hvert fald ikke set i forhold til virksomhed i selskabsform.

Har virksomhedsordningen været anvendt, ophæves denne beskatning, og konsulenten beskattes som lønmodtager. Det betyder også, at afholdte omkostninger ikke kan modregnes i personlig indkomst, men fradraget er et ligningsmæssigt fradrag (lønmodtagerfradrag).

### Rette indkomstmodtager

Indkomst i ansættelsesforhold (lønmodtagerforhold) kan ikke overføres til beskatning i selskabsregi. Det betyder, at selv om de civile retlige forhold umiddelbart er på plads, vil en aftale, der indgås mellem en arbejdsgiver og lønmodtagerens selskab, ikke skattemæssigt blive godkendt. Lønmodtageren er rette indkomstmodtager.

Alle former for selvstændig virksomhed kan drives i selskabsform, medmindre særlovgivning inden for den pågældende virksomhedsaktivitet indeholder et forbud herimod.

En indkomstskabende aktivitet vil normalt involvere en fysisk person. I mange tilfælde er det arbejde, som skal

udføres af en fysisk person, af en sådan karakter, at det alt andet lige kan udføres af mange forskellige personer, eksempelvis inden for håndværksbranchen. Inden for nogle brancher er arbejdet umiddelbart af en sådan art, at den pågældende person ikke kan erstattes af en anden.

I mange år var praksis på skatteområdet, at hvis der ikke var substitutionsret, kunne den pågældende indkomst ikke være selskabsindkomst. Denne praksis blevet fejlet af bordet med en dom fra Højesteret i 1998 om operasangeren Aage Haugland.

Konklusionen er, at en lønmodtager ikke "kan sætte sig selv på aktier", men er der ikke tale om et lønmodtagerforhold, kan indkomsten som altovervejende hovedregel indgå i et selskab, når blot de civile retlige regler er overholdt. Dette gælder også, selv om der er tale om kunstnere, idrætsfolk mfl., hvor den indkomstskabende aktivitet er så unik, at den pågældende person er den eneste, der kan udøve den.

### Er du i tvivl – så vælg ikke selskabsformen

Skaden er sket – en indkomst er indtægtsført i et selskab, men hovedaktionæren er rette indkomstmodtager, fordi aftalen bedømmes til at være et ansættelsesforhold.

### Fortrydelsesadgang

Det klare udgangspunkt er, at der ikke skattemæssigt er nogen fortrydelsesadgang. Når man tænker på regelmængden og kompleksiteten i skattelovgivningen og på den store og indgribende økonomiske betydning, skatter kan have, vil dette klare udgangspunktet nødvendigvis i visse tilfælde give nogle helt urimelige og uacceptable resultater, som må anses som betænkelige i relation til retssikkerhed. Der findes derfor visse lovregulerede muligheder, hvoraf to umiddelbart kunne være relevante i en sag, hvor en eneaktionær har faktureret ydelser fra det af ham ejede selskab, men hvor udgangen på sagen bliver, at han er rette indkomstmodtager, idet ydelserne anses for at været optjent som løn i ansættelsesforhold.

Disse to "fortrydelsesmuligheder" er betalingskorrektion og omgørelse. Såvel betalingskorrektion som omgørelse vil føre til, at selskabet og hovedaktionæren stilles, som om vederlaget/lønnen fra tredjemand var betalt direkte til hovedaktionæren, og dermed er der ingen skade sket.

Tilladelse til omgørelse forudsætter, at en række betingelser er opfyldt. Hvis samtlige betingelser er opfyldt, har

parterne retskrav på omgørelse. En af disse betingelser er, at den foretagne disposition – indkomsten er indtægtsført i selskabet i stedet for hos aktionæren – ikke i overvejende grad er foretaget for at spare skat eller udskyde skatter.

Højesteret har taget stilling til, om disse to muligheder er anvendelige i en sag om rette indkomstmodtager.

#### Højesteretsdom om betalingskorrektion og omgørelse

Sagen omhandlede en læge, der modtog et årligt honorar for udført arbejde på 2,4 mio. kr. Der var indgået en honorarkontrakt mellem den klinik, hvor han arbejdede, og et af ham ejet selskab. Honoraret var derfor indtægtsført i selskabet. Som vederlag for sin arbejdsindsats havde lægen hævet en årlig løn i selskabet på 200.000 kr.

Skattestyrelsen var af den opfattelse, at lægen var i et ansættelsesforhold til klinikken, og at han derfor var rette indkomstmodtager af det årlige honorar på 2,4 mio. kr. Da han alene havde hævet en årlig løn på 200.000 kr., blev hans indkomst forhøjet med 2,2 mio. kr. for hvert af de omhandlede tre indkomstår. Sagen nåede til Østre Landsret, der stadfæstede Skattestyrelsens afgørelse, ligesom landsretten ikke gav tilladelse til omgørelse eller betalingskorrektion. Lægen accepterede Østre Landsrets dom om, at han var rette indkomstmodtager, men spørgsmålet om, hvorvidt der enten kunne ske omgørelse eller betalingskorrektion, blev indbragt for Højesteret.

Højesteret fastslog, at reglen om betalingskorrektion ikke gælder i sager om rette indkomstmodtager. Reglen gælder alene, når der er sket ændring af indkomsten som følge af Skattestyrelsens tilsidesættelse af den mellem interesseforbundne parter (kontrollerede transaktioner) aftalte pris eller vilkår.

Højesteret udtalte, at adgangen til omgørelse er begrænset til dispositioner, der primært er båret af andre hensyn end skattebesparende eller skatteudskydende. Det er parterne (selskabet/aktionæren), der skal dokumentere, at betingelserne for omgørelse er opfyldt. Lægen havde ikke kunnet dokumentere/sandsynliggøre dette, hvorfor denne betingelse for omgørelse ikke var opfyldt.

Konklusionen er, at fortrydelsesadgangen betalingskorrektion ikke kan anvendes i sager om rette indkomstmodtager. Derimod er det ikke udelukket, at der kan opnås tilladelse til omgørelse, men det springende punkt vil som oftest

være, om det kan dokumenteres eller sandsynliggøres, om valg af selskabsbeskatning ikke er sket for at udskyde den fulde skattebetaling til et senere tidspunkt.

#### Konsekvenserne af højesteretsdommen og lidt mere

Tilladelse til omgørelse eller betalingskorrektion ville have betydet, at den årlige indkomst på 2,4 mio. kr. kun var blevet beskattet hos lægen personligt, ligesom han fik udbetalt indkomsten. Sagt med andre ord – han ville være blevet stillet som om, at han havde indgået en ansættelsesaftale med klinikselskabet, fået den årlige løn på 2,4 mio. kr. og betalt skatten heraf.

Situationen endte imidlertid med, at Højesteret sagde nej til såvel omgørelse som betalingskorrektion. Konsekvensen heraf blev, at hovedaktionæren blev lønbeskattet af årligt 2,4 mio. kr. Selskabet blev beskattet af 2,2 mio. kr., nemlig det modtagne honorar fra klinikselskabet på 2,4 mio. kr. med fradrag af den til aktionæren udbetalte løn på 200.000 kr.

Grunden til, at selskabet bliver beskattet netto af 2,2 mio. kr. skyldes, at aktionæren har "valgt" ikke at få lønnen udbetalt, og beløbet er derfor et skattepligtigt tilskud til selskabet. Da selskabet allerede har indtægtsført beløbet, sker der reelt ingen ændring af selskabets indkomst. Når aktionæren skal have de 2,2 mio. kr. ud af selskabet, ja så skal han igen beskattes af beløbet enten som udbytte eller løn. Totalt set kan beskatningen af de 2,2 mio. kr. blive omkring 110 %, når der regnes med marginalskat.

Som det fremgår af ovenstående, blev lægen "kun" beskattet af 2,2 mio. kr. i løn og ikke det fulde honorar på 2,4 mio. kr., som var indtægtsført i selskabet, nemlig differencen mellem det fulde honorar og den løn han allerede havde hævet på 200.000 kr. i selskabet. Under sagens behandling ved de tidligere instanser blev der ikke taget stilling til, om lægen eventuelt skulle have været beskattet af 2,4 mio. kr. oveni de 200.000 kr., som han allerede var blevet beskattet af. Grunden hertil var, at Skattestyrelsen alene havde forhøjet lægens indkomst med differencen på de 2,2 mio. kr.

#### Lidt mere

Vi er bekendt med, at Skattestyrelsen i nogle verserende sager har foretaget følgende ændringer, når eneaktionæren anses for rette indkomstmodtager:





- Selskabets indkomst nedsættes med den indtægtsførte omsætning
- Selskabets indkomst forhøjes med et skattepligtigt tilskud svarende til det modtagne honorar (den indtægtsførte omsætning med tillæg af eventuel moms)
- Den angivne salgsmoms nedsættes med faktureret moms på honoraret
- Hovedaktionærens indkomst forhøjes med yderligere løn (det af selskabet modtagne honorar inklusive moms).

I en af disse påklagede/verserende sager havde hovedaktionæren hævet det fulde honorar i det af ham ejede selskab. Konsekvensen af Skattestyrelsens afgørelse er, at hovedaktionæren beskattes af vederlaget/lønnen to gange. Tidligere synes praksis at have været, at hovedaktionæren kun blev lønbeskattet af den del af vederlaget/honoraret, som han ikke allerede havde hævet i løn.

Når hovedaktionæren har hævet det fulde vederlag/honorar i selskabet, synes "fejlagtig" indtægtsførsel i et selskab

at være båret af andre hensyn end skattebesparelse eller skatteudskydelse. Derfor synes denne betingelse for tilladelse til omgørelse at være opfyldt modsat sagen om lægen, der kun havde hævet en beskedent løn og udskudt skatten af det resterende beløb.

### **Dobbelt- eller trippelbeskatning**

Adskillige skattesager om rette indkomstmodtager er havnet hos domstolene. Der er ofte tale om en eneaktionær, der har ladet en indkomst beskatte i et af ham ejet selskab, men hvor udfaldet er blevet, at hovedaktionæren er anset som rette indkomstmodtager.

Hvis der måtte være tvivl med hensyn til, om en konsulent-aftale kan blive kvalificeret som et lønmodtagerforhold, skal konsulenten aldrig vælge at drive sin virksomhed i selskabsform. De skattemæssige konsekvenser for konsulenten, der har indtægtsført konsulenthonoraret i eget selskab, er ganske alvorlige, når han er rette indkomstmodtager. Der kan blive tale om dobbelt- eller trippelbeskatning.



# En bruttoskat på 32,84 % – hvem kan nøjes med det?

**8 % i arbejdsmarkedsbidrag og 27 % i bruttoskat på løn giver en effektiv skat på 32,84 %. Denne skatteprocent gælder for de personer, der opfylder betingelserne i den såkaldte forsker- eller ekspertordning. Man behøver ikke være forsker eller en særlig ekspert for at blive omfattet af ordningen.**

**Formålet med ordningen er at forbedre danske virksomheders mulighed for at tiltrække højt kvalificeret arbejdskraft fra udlandet. Også fodbold- og håndboldspillere kan anvende den særlige skatteordning. Betingelserne for at anvende ordningen er løbende blevet justeret af Folketinget, og sådanne justeringer er igen sket i 2018.**

## Ansættelse hos en dansk arbejdsgiver

Bruttoskatteordningen også kaldet ekspertordningen kan anvendes af danske virksomheder, herunder udenlandske virksomheder, som er skattepligtige i Danmark, der rekrutterer arbejdskraft fra udlandet.

Den særlige ordning, hvor der betales AM-bidrag på 8 % og en bruttoskat på 27 % af løn mv. i en periode på maksimalt 84 måneder, gælder for visse forskere og andre personer, der ofte benævnes nøglemedarbejdere. AM-bidraget er en skat og skal derfor betales, uanset om personen fortsat måtte være omfattet af udenlandsk social sikring.

For nøglemedarbejdere er der et krav til lønnens størrelse, for at de kan blive omfattet af den attraktive bruttobeskatning. For de særlige forskere gælder ikke noget krav til lønnens størrelse.

Til og med 2018 var det en forudsætning for at kunne anvende den gunstige skatteordning, at medarbejderen påbegyndte ansættelsesforholdet hos den danske arbejdsgiver samtidig med, at medarbejderens danske skattepligt indtrådte (samtidigheidskravet). Dette samtidigheidskrav havde den konsekvens, at en person, der havde været ansat i et udenlandsk selskab, der havde eller etablerede et fast driftssted i Danmark, ikke kunne ansættes i dette faste driftssted, idet det udenlandske selskab og det faste driftssted i Danmark er samme juridiske enhed. Der var med andre ord ikke tale om påbegyndelse af et ansættelsesforhold. Etablerede det udenlandske selskab derimod et dansk datterselskab, var det muligt at anvende ordningen. Samtidigheidskravet er ophævet fra og med 2019, således at virksomhedens valg af etableringsform ikke har betyd-

ning for, om reglerne om bruttobeskatning af en medarbejder kan anvendes.

## Indtræden af dansk skattepligt

Det ophævede samtidigheidskrav betyder ikke, at en person kan flytte til Danmark og bruge et par måneder til at finde et job, hvor lønnen kan beskattes efter ekspertordningen. Ophævelse af samtidigheidskravet ændrer ikke på betingelsen om, at medarbejderen ikke må have været fuld skattepligtig til Danmark eller begrænset skattepligtig til Danmark af en række forskellige indkomster inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen i Danmark.

Ekspertordningen kan anvendes af personer, der vælger at bosætte sig i Danmark, og som samtidig bliver omfattet af fuld dansk skattepligt. Det accepteres i praksis, at medarbejderen opholder sig i Danmark i en kortere periode før ansættelsens begyndelse med henblik på flytning og indretning af bolig, selv om der indtræder fuld skattepligt allerede ved opholdets start. Det er en forudsætning, at arbejdet påbegyndes i tilstrækkelig tidsmæssig sammenhæng med skattepligtens indtræden. Efter gældende praksis accepteres ophold af en varighed på indtil én måned forud for ansættelsesforholdets påbegyndelse.

## Hvor skal arbejdet udføres?

Personer bosat i udlandet, som udfører arbejde i Danmark under sådanne omstændigheder, at de kun bliver begrænset skattepligtige til Danmark, kan også anvende ekspertordningen, idet der som udgangspunkt ikke er noget krav om, hvor arbejdet skal udføres. Sådanne personer vil dog som oftest kun være skattepligtig til Danmark af løn for arbejde, der rent faktisk er udført i Danmark. Hvorledes lønnen fra den danske arbejdsgiver i øvrigt beskattes, afhænger af bopælslandets beskatningsregler.

Der gælder dog en særlig regel for medarbejdere, der er fuld skattepligtige og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Disse personer kan ikke anvende ekspertordningen, hvis beskatningsretten til lønnen overgår til det andet land i mere end 30 dage inden for et kalenderår. Ved korte arbejdsophold uden for Danmark vil beskatningsretten normalt ikke overgå til udlandet.





## Hvilke personer kan anvende ekspertordningen?

Ekspertordningen er indført af Folketinget for at tiltrække særlig udenlandsk arbejdskraft til Danmark, hvorfor der er fastsat:

- En karenperiode på 10 år
- En grænse for medejerskab
- Et krav om minimumsløn.

### Karensperiode på 10 år

Den særlige skatteordning blev indført for at tiltrække udenlandsk arbejdskraft. Derfor gælder der en karenperiode på 10 år med hensyn til personens danske skattepligt.

Den altovervejende hovedregel er, at personen ikke inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen har været:

- Fuld skattepligtig til Danmark
- Begrænset skattepligtig af løn mv., bestyrelses honorar, erhverv med fast driftssted, pensioner, sociale ydelser osv.

### Ansættelsesforholdet ophører

Når en ansættelse under ekspertordningen udløber, er det ikke et krav, at personen bringer sin danske skattepligt til ophør.

Ophører ansættelsesforholdet, inden der er gået de maksimalt 84 måneder, hvor den særlige skatteordning kan anvendes, kan den resterende periode anvendes i et nyt ansættelsesforhold. Det er et krav, at personen tiltræder det nye job senest én måned efter ophør af den tidligere stilling.

Når det første job afsluttes, kan personen i stedet vælge at bringe sin danske skattepligt til ophør og senere vende tilbage til Danmark for at anvende den resterende del af perioden på 84 måneder. En periode med dansk skattepligt, hvor ekspertordningen har været anvendt, indgår ikke ved vurderingen af, om 10-års reglen er opfyldt. Det er imidlertid fortsat en betingelse, at personen ikke har været begrænset skattepligtig til Danmark af løn mv. efter ophør af ansættelsesforholdet under ekspertskatteordningen.

Når en person erhverver endelig ret til et vederlag – eksempelvis bonus – efter ophør af en ansættelsesperiode, hvor ekspertordningen har været anvendt, kan et sådant efterfølgende vederlag ikke beskattes med bruttoskat, selv

om vederlaget kan henføres til en periode, hvor personen har været omfattet af bruttobeskatning. Dette vederlag er, når personen er fraflyttet Danmark, omfattet af begrænset skattepligt og beskattes på normal vis som almindelig løn. En sådan efterbetaling af vederlag fra et ansættelsesforhold under ekspertordningen har til og med 2018 været til hinder for, at personen kunne vende tilbage til Danmark og anvende ordningen. Fra og med 2019 er efterbetaling af bonus mv. ikke til hinder for, at personen kan vende tilbage til Danmark og anvende en resterende periode med bruttobeskatning.

### Må medarbejderen være medejer af virksomheden?

Ekspertordningen er ikke mulig, hvis medarbejderen:

- ejer – eller inden for de seneste fem år har ejet – 25 % eller mere af aktiekapitalen, eller
- råder – eller inden for de seneste fem år har rådet – over mere end 50 % af stemmевærdien i det selskab, hvor ansættelsen sker.

Det er ikke kun medarbejderens egne aktier, der skal medregnes. Også aktier, der samtidig tilhører eller har tilhørt medarbejderens nærmeste familie, indgår i vurderingen. Har medarbejderens nærmeste familie bestemmende indflydelse over selskaber, der ejer aktier i arbejdsgiverselskabet, medregnes disse aktier også. Ved nærmeste familie forstås ægtefælle, forældre, bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller.

Samme indflydelse i en personligt ejet virksomhed er til hinder for at anvende ordningen.

### Krav til lønnens størrelse

Medarbejderens månedsløn skal udgøre mindst 66.600 kr. (2019) efter fradrag af ATP-bidrag. Til den kontante løn tillægges:

- Arbejdsgiverens betaling af medarbejderens private udgifter som eksempelvis tilskud til boligudgifter, skolepenge mv. Der er tale om A-indkomst, hvor parterne lige så godt kan aftale en større fast månedsløn, så der ikke opstår tvivl om kravet på denne "løn".
- Personalegoder, der er A-indkomst, hvilket vil sige værdi af fri bil og fri telefon.
- Sundhedsforsikring og indbetaling på særlige pensioner, når disse ydelser skal beskattes som A-indkomst.

I kravet til minimumsløn medregnes ikke:

- Indbetaling på en arbejdsgiveradministreret ratepension og en pensionsordning med løbende udbetalinger, hvor der er bortseelsesret (indbetalingerne er ikke skattepligtige for medarbejderen). Det gælder såvel arbejdsgiverens bidrag som medarbejderens eget bidrag til pensionsordningen.
- Personalegoder, der er B-indkomst, eksempelvis værdi af fri bolig.

Lønkravet skal inden for samme kalenderår være opfyldt som en gennemsnitlig månedsløn. Månedslønnen skal fremgå af ansættelseskontrakten. Det er muligt at aftale en lavere løn eller ingen løn i for eksempel en ferieperiode, hvis lønnen i de øvrige måneder er så høj, at kravet om en gennemsnitlig månedlig minimumsløn samlet set er opfyldt inden for kalenderåret. Hvis kravet om minimumsløn ikke er opfyldt efter ansættelseskontrakten, kan medarbejderen ikke anvende ordningen, selv om arbejdsgiveren eksempelvis udbetaler en bonus ved udgangen af året, som bringer den gennemsnitlige månedsløn op over minimumsgrænsen.

Fra og med 2019 er kravet til gennemsnitlig minimumsløn lempet ved barselsorlov. En medarbejder kan fortsat være omfattet af ekspertordningen, selv om vedkommende ikke opfylder lønkravet i en periode, når dette skyldes orlov med nedsat eller ingen løn som følge af barsel.

### Beskatning af personens løn og anden indkomst

Når medarbejderen har valgt at ville blive bruttobeskattet, gælder det den samlede A-indkomst fra den pågældende arbejdsgiver. Medarbejderen kan ikke vælge, at værdi af fri bil, bonus eller anden form for A-indkomst ikke skal beskattes med bruttoskat. Dette kunne være "fristende", hvis personen ikke har anden indkomst og dermed ikke får glæde af sit personfradrag.

#### Anden indkomst

Personens skattepligtsstatus er afgørende for, hvilken indkomst, der kan beskattes i Danmark.

Indkomst, der ikke er omfattet af ekspertordningen, beskattes efter de almindelige regler. Dette gælder eksempelvis fri bolig og aktieoptioner mv., der er B-indkomst.

Befordringsudgifter og andre almindelige lønudgifter kan ikke fratrækkes i anden indkomst, når udgifterne er afholdt

i forbindelse med erhvervelse af indkomst, der beskattes under ekspertordningen.

#### Fuld skattepligtig til Danmark

En person, der er bosat i Danmark – fuld skattepligtig til Danmark og skattemæssigt hjemmehørende her – skal beskattes på næsten normal vis af den indkomst, der ikke er omfattet af bruttobeskatning.

En person, der anvender ekspertordningen, kan imidlertid som hovedregel ikke fremføre skattemæssige underskud. Har personen eksempelvis renteudgifter, der overstiger den skattepligtige indkomst uden for ekspertordningen, er den skattepligtige indkomst negativ. Denne negative indkomst kan ikke overføres til en ægtefælle og heller ikke fremføres til modregning i positiv skattepligtig indkomst for følgende år. Dog kan underskud af erhvervmæssig virksomhed efter særlige beregningsregler overføres til en ægtefælle eller fremføres til anvendelse et senere år.

#### Særlige regler for forskere

Forskere er personer, der udfører forskningsarbejde, og som har en forskningsmæssig uddannelse på minimum ph.d.-niveau. For personer, der ansættes på offentlige forskningsinstitutioner, afgør institutionens ledelse, om personens kvalifikationer som forsker kan godkendes. For ansættelser i andre offentlige institutioner og private virksomheder er det Danmarks Frie Forskningsfond, der afgør, om personens kvalifikationer som forsker kan godkendes.

Kravet til minimumsløn gælder ikke for forskere.

Forskere kan gøre brug af den særlige skatteordning, selv om de inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen har været skattepligtige til Danmark af lønindkomst i forbindelse med kortere ophold som gæsteundervisere og lignende på et universitet eller en anden forskningsinstitution.

#### Registrering af ansættelsesforhold

Ansættelsesforhold under ekspertordningen skal registreres hos Skattestyrelsen inden 8 dage efter, at indeholdelsespligten er indtrådt. I praksis vælger arbejdsgiveren normalt at indsende den indgåede ansættelseskontrakt, så snart den er udarbejdet.

Til brug for registreringen anvendes blanket 01.012 A for godkendte forskere og 01.012 B for andre. Har personen ikke et dansk cpr.nr., anvendes tillige blanket 01.012.

En kopi af ansættelseskontrakten mv. skal indsendes sammen med den/de udfyldte blanketter. Materialet kan indsendes elektronisk til 48E-postkasse@sktst.dk.

Forlænges eller afbrydes ansættelsesforholdet før ansættelsesperiodens udløb, skal arbejdsgiveren meddele Skattestyrelsen dette.

Skattestyrelsen tager herefter stilling til, om betingelserne for at anvende ekspertordningen er opfyldt.



# Hvordan er det med fristerne – ikke mindst de grove?

**Vi selvangiver og gerne så rigtigt som muligt. Elektronisk selvangivelse er stort set et krav for alle.**

**Hvis Skattestyrelsen ikke er enig i de oplysninger, som vi har afgivet, resulterer det som regel i, at den selvangivne indkomst bliver ændret. Hvordan er det nu med fristerne for Skattestyrelsens ændring af indkomsten? I artiklen er der særlig fokus på de tilfælde, hvor Skattestyrelsen mener, at indkomsten kan forhøjes, selv om den ordinære frist for ændring er udløbet. Er de afgivne oplysninger af en sådan karakter, at der er handlet groft uagtsomt, og sender Skattestyrelsen en rettidig afgørelse herom, gælder en længere frist.**

## Kort om fristreglerne

Skattestyrelsen kan normalt foretage ændringer (ordinær ansættelse) af den selvangivne indkomst inden for den såkaldte 3-års frist. Vil Skattestyrelsen forhøje en persons indkomst for indkomståret 2015, skal Skattestyrelsen senest den 1. maj 2019 varsle indkomstforhøjelsen, og endelig kendelse skal afsiges senest den 1. august 2019. I visse tilfælde er fristen dog to år længere. Den længere frist gælder for såkaldt kontrollerede transaktioner, eksempelvis en transaktion mellem en aktionær og et selskab, hvor aktionæren har bestemmende indflydelse. Hvis der derimod er tale om en lønmodtager med enkle økonomiske forhold, skal forslag om forhøjelse af indkomsten sendes senest den 30. juni i det andet kalenderår efter udløbet af indkomståret. Afgørelsen skal herefter træffes senest den 1. oktober i samme år.

Efter udløbet af den ordinære frist, kan Skattestyrelsen foretage en såkaldt ekstraordinær ansættelse, hvis personen har handlet forsættligt eller groft uagtsomt. En ekstraordinær ansættelse skal varsles af Skattestyrelsen senest seks måneder efter, at Skattestyrelsen er "kommet til kundskab om det forhold, der begrunder en fravigelse" af den ordinære frist på henholdsvis tre år og fem år.

## Simpel og grov uagtsomhed

Skattemæssigt sondrer man mellem simpel uagtsomhed og grov uagtsomhed.

Småfejl kategoriseres som simpel uagtsomhed. Skattestyrelsen kan selvfølgelig inden for de ordinære frister korrigerer disse fejl.

Grov uagtsomhed foreligger, når man ved sin selvangivelse laver større sjuskefejl, er skødesløs, eller misforstår regler, man burde kende. Grov uagtsomhed er i skattemæssig sammenhæng en adfærd, der kan beskrives som en særlig bebrejdselsværdig afvigelse fra normal handlemåde. Man kan også udtrykke det sådan, at man kunne og burde have selvangivet korrekt, men ikke har gjort det. Det har betydning i to sammenhænge, at man har handlet groft uagtsomt. Dels har Skattestyrelsen i disse tilfælde mulighed for at ændre årsopgørelsen i ugunstig retning op til 10 år tilbage, og dels kan der være mulighed for at gøre et strafansvar gældende, hvis tilfældet er særlig groft.

I første række er det Skattestyrelsen, der tager stilling til, om man har handlet groft uagtsomt, og i sidste ende er det Skatteankenævnene, Landsskatteretten og domstolene, der afgør det. Man skal være opmærksom på, at der for tiden ikke altid skal ret meget til, for at man vil blive anset for at have handlet groft uagtsomt. I de senere år er praksis blevet skærpet.

## Hvad taler for simpel uagtsomhed?

Generelt kan man sige, at jo bedre man kan dokumentere, at man efter bedste evne har forsøgt at selvangive korrekt, jo mere taler det for, at den fejl, man har begået, kun kan karakteriseres som simpel uagtsom. Åbenbare småfejl, regnefejl og andre mindre forglemmelser vil i så fald typisk blive anset for simpelt uagtsomme. Et eksempel kunne være, at man har lagt alle oplysninger korrekt frem for Skattestyrelsen, men ved den talmæssige opgørelse har lavet en mindre fejl. Det kan også være, at man har flere skattepligtige aktiver af samme slags – eksempelvis fri bil – og får gjort nogle korrekt op, men ikke alle. I det sidste tilfælde har Landsskatteretten i 2016 meget konkret vurderet den pågældende fejl som simpel uagtsom. Jo mere komplicerede reglerne er på et bestemt område, eller jo mere komplicerede de faktuelle forhold er, jo bredere margen har borgeren typisk, før at en fejl vil blive anset for groft uagtsom. Men det er i sidste ende en konkret vurdering, hvor langt dette princip rækker.

## Hvornår har man handlet groft uagtsomt?

For nogle persongrupper er bedømmelsen generelt skærpet. Erhvervsdrivende har en pligt til at sætte sig ind i de regler, der gælder for deres erhverv. Det kan eksempelvis være regler om korrekt bogføring eller særlige dokumentations- eller indberetningspligter. Påhviler der en borger særlige pligter, vil det ofte være groft uagtsomt





at tilsidesætte dem. Der gælder også en skærpet uagtsomhedsbedømmelse for fagprofessionelle personer eller personer i betroede stillinger med særligt ansvar. Eksempelvis har Landsskatteretten i 2016 anset en cheftræner på sportens område for at burde have undersøgt skattereglerne vedrørende udbetaling af kørselsgodtgørelse nærmere, end hvad der var tilfældet. Ved at undlade dette, og derved ikke at have selvangivet sin indkomst korrekt, havde træneren handlet groft uagtsomt. Generelt gælder, at hvis man modtager beløb, som Skattestyrelsen ikke umiddelbart kan se, hvor kommer fra, eksempelvis indkomst fra udlandet, må det tilrådes, at man oprindeligt har udarbejdet dokumentation vedrørende sådanne beløb. Er der tale om lån, bør der eksempelvis foreligge underskrevne gældsbreve. Hvis Skattestyrelsen konkret i stedet mener, at der foreligger en gave, er der flere eksempler på, at det er blevet anset for groft uagtsomt, at sådanne beløb ikke er selvangivet som gaveindkomst. Generelt er der en tendens til, at fejl og mangler ved dokumentations- og regnskabsmateriale vil blive bedømt som groft uagtsomme fejl. Hvis man ejer værdipapirer, bør man sætte sig ind i, hvilke regler, der gælder for opgørelse af skattepligtig fortjeneste – både mens man ejer værdipapirerne og ved salg. Utilstrækkelig undersøgelse af reglerne kan også i sådanne situationer indebære, at en forkert selvangivelse vil blive kategoriseret som grov uagtsomhed.

#### Ny højesteretsdom om grov uagtsomhed

Højesteret har den 26. september 2018 taget stilling til, hvorvidt et ægtepar havde handlet groft uagtsomt ved alene at selvangive til Danmark som begrænset skattepligtig for perioden 2003-2006. I 2007 flyttede familien igen til Danmark.

Østre Landsret havde fastslået, at ægteparrets fulde danske skattepligt ikke var ophørt ved flytningen til Schweiz i 2003, blandt andet henset til, at parret ejede et sommerhus i Danmark, der lovligt måtte anvendes som helårsbolig, der var købt en projektlejlighed i Danmark før fraflytningen, den løbende indkomst udgjorde pensionsudbetalinger fra Danmark, de erhvervsmæssige interesser var ligeledes i Danmark osv. Men Østre Landsrets flertal fandt ikke, at ægteparret havde handlet groft uagtsomt og udtalte i den forbindelse, at parret havde indrettet sig i overensstemmelse med rådgivning indhentet hos en advokat. Skattestyrelsens forhøjelse af indkomsten for indkomstårene 2003-2006 var derfor sket med urette, da

fristen på tre år var overskredet. Der var med andre ord ikke grundlag for en ekstraordinær ansættelse.

Skatteministeriet fik en såkaldt tredjeinstansbevilling, og dommen fra Østre Landsret kunne herefter indbringes for Højesteret. Sagen for Højesteret angik alene spørgsmålet om, hvorvidt ægteparret havde handlet groft uagtsomt med den konsekvens, at betingelsen for en ekstraordinær ansættelse af ægteparrets indkomst for indkomstårene 2003-2006 var opfyldt.

Højesteret var ikke enig med Østre Landsret. Højesteret udtaler, at den omstændighed, at ægteparret havde søgt rådgivning hos en advokat, ikke kunne føre til, at der ikke var handlet groft uagtsomt.

Efter en konkret bedømmelse af, hvad parret selv havde vidst – og efter Højesterets opfattelse burde have vidst – fandt Højesteret, at parret havde handlet groft uagtsomt.

#### Fristreglen på seks måneder

En ekstraordinær ansættelse skal overholde en særlig fristregel på seks måneder. Reglen betyder, at en forhøjelse af indkomsten skal varsles af Skattestyrelsen senest seks måneder efter, at styrelsen er "kommet til kundskab om det forhold, der begrunder en fravigelse" af de ordinære frister. Denne fristregel har i praksis givet anledning til tvivl.

Modtager Skattestyrelsen bilag til en sag af flere omgange, vil det kunne give anledning til tvivl, hvornår styrelsen har tilstrækkeligt grundlag for at kunne varsle en forhøjelse af indkomsten. På den ene side må det umiddelbart kunne antages, at fristen ikke først løber fra det tidspunkt, hvor en ændring kan endeligt gøres op, idet lovbestemmelsen alene kræver "kundskab om det forhold". På den anden side må det antages, at fristen ikke i alle tilfælde løber allerede fra modtagelsen af (de første) relevante oplysninger.

#### Højesteretsdom om "kundskabstidspunktet"

Højesteret har den 4. september 2018 afsagt en dom om, på hvilket tidspunkt fristen på de seks måneder skal regnes, når Skattestyrelsen successivt modtager oplysninger.

Som led i "Money-Transfer-projektet" fik Skattestyrelsen fra en bank oplysninger om, at der til en persons bankkonto i 2005 var overført 2,5 mio. kr. fra et selskab på Cayman Islands. Personen oplyste til Skattestyrelsen, at der var tale om et lån, men udgangen på sagen blev, at personen blev

beskattet af beløbet som løn. Denne forhøjelse af indkomsten skete efter udløbet af den ordinære frist på tre år.

Personens påstand for Højesteret var blandt andet, at varslingsfristen på seks måneder ikke var overholdt.

Højesteret fandt det ikke godtgjort, at der bestod et reelt gældsforhold mellem personen og selskabet på Cayman Islands, og personen måtte anses for at have handlet i hvert fald groft uagtsomt. Skattestyrelsens forhøjelse af indkomsten var dermed sket med rette, forudsat at varslingsfristen på seks måneder var overholdt.

Påstanden for Højesteret var, at varslingsfristen løb fra den 7. december 2010, idet Skattestyrelsen på dette tidspunkt var vidende om, at der var indsat 2,5 mio. kr. på hans bankkonto. Da agterskrivelsen først var afsendt den 13. juli 2011, var varslingsfristen på seks måneder overskredet.

Tidsforløbet var følgende:

- Den 7. december 2010 fik Skattestyrelsen oplysninger om det til bankkontoen overførte beløb.

- Marts-maj 2011 fik Skattestyrelsen yderligere oplysninger fra personen og dennes ægtefælle.
- Den 13. juli 2011 udsendte Skattestyrelsen en skrivelse til personen om, at Skattestyrelsen foreslog den skattepligtige indkomst for 2005 forhøjet med det overførte beløb på 2,5 mio. kr.

Højesteret udtalte, at oplysning om indsætninger på persons konto ikke i sig selv gav Skattestyrelsen kundskab om, at der var grundlag for en ekstraordinær ansættelse. Først efter modtagelse af oplysninger i perioden marts-maj 2011 havde Skattestyrelsen tilstrækkelige oplysninger til at fastslå, at der var grundlag for ekstraordinær ansættelse – forhøjelse af personens indkomst. Skattestyrelsens afsendelse af en agterskrivelse den 13. juli 2011 var derfor sket rettidigt – varslingsfristen på seks måneder var overholdt.

Konklusionen må derfor fremadrettet antages at være, at 6-måneders fristen først løber fra det tidspunkt, hvor Skattestyrelsen er i besiddelse af fyldestgørende oplysninger for at kunne foretage den pågældende indkomstforhøjelse.



## Momshåndtering ved salg af gavekort

Den momsmæssige behandling af salg af gavekort har de seneste år givet anledning til en del anmodninger om bindende svar med henblik på at få fastlagt, om der skal betales moms ved salget af gavekortet, eller om der først skal betales moms ved indløsning/brug af gavekortet.

Problemet har hidtil været, at den danske momslov og momssystemdirektivet ikke indeholder en definition af, hvad der forstås ved gavekort (voucher), eller hvordan momspligten skal fastlægges. Fra den 1. juli 2019 er der ens regler i hele EU.



## Hidtidig praksis

Det generelle udgangspunkt er, at momspligten indtræder på det tidspunkt, hvor leveringen af varen eller ydelsen finder sted – i praksis benævnt leveringstidspunktet. Spørgsmålet er herefter, hvornår den bagvedliggende vare/tjenesteydelse relateret til et gavekort er leveret.

Er der tale om en forudbetaling af en specifik vare/ydelse, eller er der blot tale om et betalingsmiddel, som kan anvendes for en lang række af varer og tjenesteydelser?

Gavekort forekommer i mange forskellige former og udstedes eksempelvis som gavebokse mv., der kan indløses til forskellige oplevelser – tilmed i andre lande end Danmark. Men gavekort forekommer også i en form, der nærmest har karakter af et betalingskort, og som tilmed kan indløses til kontanter.

Hidtil har det været praksis, at betalinger, som fandt sted ved udstedelse af gavekort, der kunne indløses til såvel varer/ydelse og til kontanter, ikke skulle anses for en forudbetaling. Dette skyldtes, at betalingen ikke kunne anses for betaling for varer og ydelser, der på betalings-tidspunktet var klart identificeret. Momspligten indtrådte derfor først, når gavekortet efterfølgende blev indløst til momspligtige varer og ydelser. Omvendt skulle der betales moms ved salg af gavekort, når gavekortet kunne anvendes hos en bestemt leverandør til køb af bestemte varer og tjenesteydelser.

Da udbredelsen og anvendelsen af gavekort er stigende både i Danmark og resten af EU, har man fra EU's side fundet det nødvendigt at have en fælles definition af begrebet gavekort (voucher), samt en ensartet håndtering af, hvornår der skal betales moms ved salg af gavekortet, og hvornår der først skal betales moms ved indløsning af gavekortet.

## Nye regler fra 2019

Fra den 1. juli 2019 skal der kun opkræves moms ved udstedelse af gavekort, som kan anvendes til ét formål.

Ved gavekort (voucher) skal forstås et instrument, hvor der er pligt til at acceptere gavekortet som helt eller delvist vederlag mod levering af varer/ydelse, hvor varen eller ydelsen, der skal leveres, eller identiteten af deres potentielle leverandører enten er angivet på selve instrumentet eller i tilhørende dokumentation, herunder de vilkår og

betingelser der gælder for brugen af sådanne instrumenter.

Sagt lidt forenklet er et gavekort et bevis, der kan anvendes som gyldig betaling for foruddefinerede varer eller tjenesteydelser, hvor vilkår og betingelser herfor er kendte på tidspunktet, hvor gavekortet udstedes.

Et gavekort til ét formål betyder, at indehaveren af kortet gives en ret til at modtage identificerede varer/ydelse, hvor både momssatsen og det EU-land, hvor leveringen af varen eller tjenesteydelsen skal finde sted, kan identificeres entydigt på udstedelsestidspunktet.

Et gavekort til flere formål defineres som gavekort, der ikke kun kan anvendes til ét formål – altså ikke kun kan anvendes i et land. Et gavekort, der giver indehaveren ret til at modtage varer/ydelse, hvor enten momssatsen på disse varer/ydelse og/eller det EU-land, hvor disse skal leveres, ikke kan identificeres på udstedelsestidspunktet, anses for et gavekort til flere formål.

## Konsekvenserne

Efter hidtidig praksis har virksomheder her i landet alene skulle opkræve moms ved salg af gavekort, hvor alle relevante enkeltheder vedrørende den fremtidige levering allerede var kendt, herunder navnlig at varen eller ydelsen og leverandøren var specifikt angivet på tidspunktet for betalingen.

Med den nye definition kommer danske virksomheder til at betale moms ved salget af gavekort, som kan indløses her i landet, og hvor momssatsen på varen/ydelsen er kendt på udstedelsestidspunktet.

Det betyder, at en udsteder af en gaveboks til anvendelse på flere forskellige restauranter her i landet i modsætning til tidligere nu skal betale moms allerede ved udstedelsen, fordi kortet kan anvendes til ét formål – nemlig at udnytte en restaurantens ydelse her i landet. Kan gaveboksen tillige anvendes på en restaurant i Malmø eller Flensborg, skal der ikke betales moms ved salget, men først ved indløsning/brug af gavekortet.

# Boligudlejningsejendomme og moms

**Enhver udlejning af boligejendomme er fritaget for moms. Der er således ingen mulighed for frivillig momsregistrering af boligudlejningsejendomme. Baggrunden for dette er, at man ikke vil belaste lejere med moms, når de lejer deres private bolig. Det betyder dog ikke, at ejere af boligudlejningsejendomme helt kan undlade at interessere sig for moms.**

**Manglende opmærksomhed på byggemoms eller manglende anvendelse af reglerne om momsfri virksomheds-overdragelse ved salg kan medføre betydelige økonomiske konsekvenser.**

## Byggemoms

Når en virksomhed bruger egne ansatte til at opføre eller ombygge udlejningsejendomme, skal der betales byggemoms af værdien af de ansattes arbejde. Det samme gælder, når ansatte foretager reparation/vedligeholdelse af ejendommene, og værdien af arbejdet overstiger 100.000 kr. i alt for samtlige virksomhedens ejendomme. Ved afgørelsen af, om arbejdsydelser skal betragtes som ombygning eller reparation/vedligeholdelse, lægges der vægt på, om ejendommens oprindelige standard eller anvendelighed ændres. Som eksempler på ombygning/modernisering kan nævnes:

- Indlæggelse af centralvarme
- Udskiftning af almindelige vinduer med termovinduer.

Reglerne om byggemoms gælder udelukkende for bygninger. Der skal således ikke afregnes byggemoms vedrørende anden fast ejendom, eksempelvis opførelse af hegn eller parkeringsarealer.

Momspligten omfatter det arbejde, som virksomhedens indehaver og ansatte udfører, samt de materialer, der bliver anvendt til arbejdet. Der skal afregnes byggemoms af virksomhedens almindelige salgspris for en tilsvarende leverance til tredjemand. Hvis en almindelig salgspris ikke findes, skal der afregnes moms af en kalkuleret salgspris. Denne kalkulerede salgspris skal omfatte samtlige omkostninger inklusive almindelig avance.

Byggemomsen skal opgøres og afregnes som udgående moms i den momsperiode, hvor arbejdet udføres. Det betyder, at virksomheder, som ikke i forvejen er momsregistreret, skal momsregistreres med henblik på afregning af byggemoms. Eftersom udlejning af boligejendomme er fritaget for moms, kan virksomheden ikke fratække

byggemomsen som indgående moms. Momsen bliver en omkostning på samme måde, som hvis det tilsvarende arbejde købes hos eksterne håndværkere.

## Momspligtige salg

Salg af nyopførte og væsentligt til- og ombyggede boligudlejningsejendomme er momspligtige, når de sælges, inden ejendommene er taget i brug til udlejning. Når det første salg sker efter påbegyndt udlejning, men mindre end fem år efter bygningens færdiggørelse, er salget ligeledes momspligtigt. Først når bygningerne er mere end fem år gamle, kan de sælges uden moms, medmindre de slet ikke har været taget i brug ved udlejning. Et til-/ombygningsarbejde er af væsentligt omfang, når værdien af arbejdet eksklusiv moms overstiger 25 % af ejendomsværdien med tillæg af værdien af arbejdet eksklusiv moms. Hvis salgsprisen overstiger ejendomsværdien med tillæg af værdien af udført arbejde eksklusiv moms, kan salgssummen anvendes som beregningsgrundlag i stedet for ovennævnte beregningsgrundlag.

Ifølge en Skatterådsafgørelse fra 2013 er bygninger opført eller ombygget med henblik på boligudlejning dog momsfritaget ved et efterfølgende salg, også inden for de første fem år, når der i forbindelse med opførelsen/ombygningen ikke er taget fradrag for moms, samt når bygningerne har været udlejet i henhold til lejeaftalen og derved har været omfattet af tidsbegrænsede lejeaftaler mv. Skatterådets afgørelse åbnede således mulighed for momsfrit salg af nyopførte og væsentligt til- og ombyggede bygninger. Afgørelsen tog imidlertid ikke stilling til, hvilken dokumentation der skal foreligge med henblik på at dokumentere, at bygningerne er opført/ombygget med henblik på udlejning og ikke med henblik på salg. Det har i praksis vist sig nærmest umuligt, idet der stilles særdeles restriktive krav til dokumentation for, at hensigten med opførelse/ombygning alene var at foretage boligudlejning. Derfor har ethvert førstegangssalg inden for de første fem år efter færdiggørelsen i praksis været momspligtigt siden 2013.

Det seneste års tid har flere afgørelser fra Skatterådet åbnet op for anvendelse af reglerne om momsfri virksomheds-overdragelse ved salg af boligudlejningsejendomme.

## Momsfri virksomheds-overdragelse

For at der foreligger en momsfri virksomheds-overdragelse, skal der i almindelighed være tale om, at sælgeren ophører med at drive den overdragne del af virksomheden. Når man vurderer, om der er tale om en "overdragelse af virksom-

heden", lægges der derfor vægt på, at sælger ophører med driften af den overdragne økonomiske enhed samtidig med, at der lægges vægt på købers hensigt med overtagelsen. Ved overdragelse af en udlejningsejendom skal sælger have påbegyndt udlejningsaktiviteten, og køber skal fortsætte denne, for at der er tale om en virksomhedsoverdragelse.

Når der foreligger en momsfri virksomhedsoverdragelse, skal man inden 8 dage meddele Skattestyrelsen, at handlen har fundet sted, og hvem køberen er.

Indtil Skatterådet for et års tid siden ændrede praksis, var det et krav for at kunne anvende reglerne om momsfri virksomhedsoverdragelse, at køber var momsregistreret. Derfor var det kun ved overdragelse af helt eller delvist momsregistrerede udlejningsejendomme, at reglerne kunne finde anvendelse. Dette udelukkede, at overdragelse af rene boligudlejningsejendomme kunne anses for en momsfri

virksomhedsoverdragelse. Praksisændringen betyder, at det ikke længere er et krav, at køber er momsregistreret. Dermed kan overdragelse af rene boligudlejningsejendomme nu også anses for en momsfri virksomhedsoverdragelse, hvis sælger har påbegyndt udlejningsaktiviteten, og køber fortsætter denne.

For så vidt angår overdragelse af nyopførte og væsentligt til- og ombyggede boligudlejningsejendomme inden for de første fem år efter bygningens færdiggørelse, er det endvidere et krav, at der ikke er fratrukket moms af omkostninger til opførelse/ombygning. Ejendommene skal således være opført/ombygget med henblik på udlejning, men der stilles ikke de samme restriktive krav som anført ovenfor. Det forhold, at moms af omkostninger til opførelse/ombygning ikke er fratrukket, er således efter den foreliggende praksis tilstrækkeligt til at dokumentere denne hensigt.



## Ny lovgivning

### Skattefrit bundfradrag ved sommerhusudlejning

Ved udlejning af sommerhuse og andre former for fritidsboliger skal der opgøres et skattepligtigt resultat. Dette kan gøres efter en regnskabsmæssig metode eller en skematisk model. Den skematiske model er ofte den mest fordelagtige og under alle omstændigheder den nemmeste at håndtere.

Efter de skematiske regler reduceres bruttolejeindtægten (lejeindtægten inklusive betaling for forbrug mv.) med et skattefrit bundfradrag. I den del af bruttolejeindtægten, der overstiger det skattefrie bundfradrag, gives et fradrag på 40 %. Et resterende overskud er skattepligtigt og beskattes som kapitalindkomst. Anvendes disse skematiske regler, skal

ejeren betale ejendomsværdiskat for hele året, selv om boligen har været udlejet.

Bundfradragets størrelse afhænger af, om udlejningen af fritidsboligen sker gennem et udlejningsbureau, der indbetaler lejeindtægten til Skattestyrelsen.

Danske virksomheder, der formidler sommerhusudlejning, har pligt til at foretage indberetning af lejeindtægten til Skattestyrelsen. Udlejes en feriebolig i Danmark eller udlandet gennem et udenlandsk bureau, der ikke er pligtig til at foretage indberetning til Skattestyrelsen, kan ejeren af ejendommen indgå en aftale med bureauet om, at der foretages indberetning til Skattestyrelsen. Udlejnings-





bureauet kan på [www.skat.dk](http://www.skat.dk) finde en vejledning om, hvorledes dette gøres. Vejledningen hedder: "Information for agencies outside Denmark renting out holiday homes for owners resident in Denmark".

Folketinget har forhøjet det skattefrie bundfradrag, når udlejningen sker gennem et udlejningsbureau, der indberetter bruttolejeindtægten til Skattestyrelsen. Det skattefrie bundfradrag pr. udlejet fritidsbolig udgør 40.000 kr. i 2018. Der sker fortsat en årlig regulering af fradraget, og fradraget udgør 40.900 kr. i 2019.

Det skattefrie bundfradrag ved privat udlejning og udlejning gennem et udenlandsk bureau, der ikke indberetter lejeindtægten til Skattestyrelsen, er ikke ændret og udgør 11.000 kr. i 2018 og 11.200 kr. i 2019.

Hvis der både foretages privat udlejning mv. og udlejning via et bureau, der indberetter til Skattestyrelsen, anvendes bundfradraget der, hvor lejeindtægterne er størst. De to bundfradrag kan ikke kombineres. Dette gælder fortsat. Det betyder eksempelvis, at hvis indkomsten ved udlejning gennem et indberetningspligtigt bureau udgør 15.000 kr. og ved privat udlejning 10.000 kr., opnås et samlet bundfradrag på 15.000 kr. Udgør indtægten fra privat udlejning derimod 15.000 kr. og den indberettede lejeindtægt 5.000 kr., vil bundfradraget udgøre 11.200 kr. (2019).

*Bedre vilkår for vækst og korrekt skattebetaling i dele- og platformsøkonomien (L 102) blev vedtaget den 20. december 2018.*

### **Udlejning af helårsbolig – værelsesudlejning mv.**

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

Den skematiske model er den samme, uanset om man lejlighedsvis udlejer hele boligen, eller man udlejer værelser til beboelse en del af året eller hele året.

Folketinget har vedtaget ændringer af den skematiske model, og fremover sondres der mellem korttids- og langtidsudlejning (mindst fire måneder til samme lejer/lejere).

Den skematiske model gælder fortsat ikke i de tilfælde, hvor der sker udlejning af boligen for ét eller flere år.

### **Gældende regler for værelsesudlejning mv.**

Den skematiske model, som vi har kendt den i en del år, gælder uændret i 2018-2020. Fra og med den 1. januar 2021 gælder disse regler kun, hvis udlejningen sker til den samme eller de samme personer i en sammenhængende periode på mindst fire måneder.

Et skattepligtigt overskud ved udlejning opgøres som bruttolejeindtægten nedsat med et bundfradrag. Ved bruttolejeindtægten forstås lejeindtægten inklusive lejers betaling for varme, el, vand osv. Sker udlejningen gennem Airbnb eller anden internetportal mv., fragår betalt provision til formidler i lejeindtægten. Først når årets bruttolejeindtægt overstiger det skattefrie bundfradrag, skal der selvangives et skattepligtigt overskud, nemlig den del af lejen, der overstiger bundfradraget. Et overskud beskattes som kapitalindkomst, og dette gælder fra og med 2018 også ved udlejning af lejligheder og andelsboliger.

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

Beregningen af det skattefrie bundfradrag afhænger af, om der er tale om en ejerbolig eller en leje-/andelsbolig.

### **Ejerbolig**

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

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

### **Lejebolig og andelsbolig**

Det skattefrie bundfradrag udgør 2/3 af den samlede årlige husleje eller boligafgift eksklusive forbrugsafgifter.

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

#### Nye regler for værelsesudlejning mv.

De nye skematiske regler for ejere, andelshavere og lejere, der udlejer værelser til beboelse eller som udlejer hele boligen i en del af indkomståret, gælder fra og med indkomståret 2018. Reglerne gælder i årene 2018-2020 sideløbende med de "gamle" regler, som er beskrevet ovenfor. Udlejer kan derfor selv bestemme, hvilket af de to regelsæt, der ønskes anvendt.

Efter de nye skematiske regler skelnes der ikke mellem ejerboliger og leje-/andelsboliger.

Det skattepligtige resultat af udlejningen opgøres som bruttolejeindtægten nedsat med et skattefrit bundfradrag, og en overskydende indkomst reduceres med et standardfradrag på 40 %.

Bruttolejeindtægten er den samme som efter de "gamle" regler, hvilket vil sige den faktiske lejeindtægt med tillæg af lejers betaling for varme, el, vand osv. Sker udlejningen gennem Airbnb eller anden internetportal mv., fragår betalt provision til formidler i lejeindtægten. For ejerboliger skal der ligesom efter de "gamle" regler fortsat betales fuld ejendomsværdiskat for hele året.

Det skattefrie bundfradrag udgør 28.000 kr. i 2018 og 28.600 kr. i 2019.

I modsætning til de "gamle" regler opnås et fuldt bundfradrag, selv om ejer, andelshaver eller lejer kun har ejet/lejet boligen en del af året.

I mange tilfælde vil bundfradraget efter de gamle regler være større end efter de nye regler, men efter de nye regler skal kun 60 % af lejeindtægten efter bundfradraget beskattes, mens der er fuld beskatning efter de "gamle" regler.

#### Reglerne fra den 1. januar 2021

Fra den 1. januar 2021 kan de "gamle" regler kun anvendes, når udlejningen sker til den samme eller de

samme personer i en sammenhængende periode på mindst fire måneder. Selv om der sker udlejning til samme lejer/lejere i fire måneder eller mere, kan udlejer vælge at anvende de nye regler.

I de tilfælde, hvor der er tale om korttidsudlejning – udlejning i mindre end fire måneder til samme lejer/lejere – skal de nye regler anvendes fra og med den 1. januar 2021.

Der sker endnu en ændring fra og med den 1. januar 2021. Størrelsen af det skattefrie bundfradrag bliver afhængig af, om udlejningen sker gennem en formidler, der har pligt til at indberette lejeindtægten, eller der sker privat udlejning.

Ved privat udlejning udgør det årlige bundfradrag 11.200 kr. (2019-niveau), mens fradraget ved udlejning gennem bureau, der indberetter lejeindtægten til Skattestyrelsen, udgør 28.600 kr. (2019-niveau).

#### Airbnb – indberetning til Skattestyrelsen

Airbnb har indgået en aftale med Skattestyrelsen om, at Airbnb fra den 1. juli 2019 indsender oplysninger om danske udlejerers lejeindtægter. Denne overgangsordning skal gælde, indtil den deleøkonomiske platform i 2021 automatisk kan indberette via et såkaldt API.

*Bedre vilkår for vækst og korrekt skattebetaling i dele- og platformøkonomien (L 102) blev vedtaget den 20. december 2018.*

#### Udlejning af bil, campingvogn, lystbåd mv.

Personer, der lejlighedsvis udlejer en privat bil, campingvogn mv., er skattepligtig af et overskud ved udlejningen. Det er "besværligt" at opgøre de udgifter, der kan fratrækkes i lejen, og kan føre til en langvarig korrespondance med Skattestyrelsen.

Folketinget har vedtaget, at overskud ved sådan udlejning kan opgøres efter en skematisk model med et skattefrit bundfradrag og et standardfradrag på 40 %, ganske som ved udlejning af sommerhuse mv. Et skattepligtigt overskud skal beskattes som personlig indkomst, men der skal ikke betales AM-bidrag, da der ikke er tale om erhvervs-mæssig virksomhed.

Det skattefrie bundfradrag udgør 10.000 kr. i 2018 og 10.200 kr. i 2019. Den skematiske model gælder ved udlejning af:



- Personbiler
- Visse varebiler, når de er registreret til hel eller delvis privat benyttelse
- Campingvogne
- Påhængskøretøjer, der er konstrueret og indrettet til ophold og beboelse (campingvogne, herunder Camp-Let og autocampere)
- Lystbåde.

Det er en forudsætning for at få dette skattefri bundfradrag og standardfradraget på 40 %, at:

- Der ikke er tale om udlejning som led i erhvervsmæssig virksomhed
- Lejeindtægten indberettes til Skattestyrelsen af en formidler som eksempelvis GoMore.

Der er tale om et "årligt" bundfradrag, hvilket betyder, at hvis en person udlejer såvel bil som båd, opnås kun ét bundfradrag.

I perioden 2018-2020 opnås det skattefri bundfradrag, selv om der ikke sker automatisk indberetning af indtægten til Skattestyrelsen.

*Bedre vilkår for vækst og korrekt skattebetaling i dele- og platformsøkonomien (L 102) blev vedtaget den 20. december 2018.*

### Aktiesparekonto

Personer, der er fuldt skattepligtige til Danmark og skattemæssigt hjemmehørende her, kan fra og med den 1. januar 2019 oprette en aktiesparekonto.

Både voksne og børn kan oprette en aktiesparekonto. Et barn skal beskattes selvstændigt af afkastet på aktiesparekontoen, selv om det er forældrene, der har oprettet aktiesparekontoen på barnets vegne. De gældende regler om, at forældre beskattes af indtægtsnydelsen (typisk renteindtægter og aktieudbytte) af gaver til børn, gælder ikke for aktiesparekontoen.

Forældres indskud på en aktiesparekonto, der tilhører et barn, er en gave, der er omfattet af de almindelige regler om gaveafgift. Der skal ikke betales gaveafgift, hvis årets gaver til det enkelte barn eller barnebarn ikke overstiger 65.700 kr. (2019). Ægtefæller anses for to selvstændige gavegivere. Dette gælder, uanset om gaven gives af midler,

der er fælleseje eller givers særeje. Ved fælleseje skal gaven dog være overført fra giverens bodel.

### Hvor meget kan der indskydes?

Der er fastsat et loft på 50.000 kr. (2019) som det samlede indskud på kontoen. En person kan kun have én aktiesparekonto.

Det er hensigten, at grænsen skal forhøjes til 200.000 kr. frem mod 2020, hvis ordningen bliver populær.

Så længe den samlede værdi på aktiesparekontoen ikke overstiger loftet på 50.000 kr., kan der frit indsættes på aktiesparekontoen. Så snart værdien når 50.000 kr., kan der ikke indsættes yderligere. Værdien opgøres ved udgangen af hvert år som den samlede værdi af værdipapirer og kontante midler på aktiesparekontoen. Værdien på aktiesparekontoen kan komme over loftet som følge af værdistigninger. Aktiespareren har ikke pligt til at hæve på kontoen for at nå ned under loftet. At loftet er nået eller overskredet som følge af værdistigninger indebærer blot, at der ikke længere kan foretages indskud.

Der kan frit hæves på kontoen, og hævningerne er skattefri. Hvis værdien på kontoen kommer ned under loftet eksempelvis på grund af hævninger, kan der igen indskydes på aktiesparekontoen inden for loftet.

Indskud på kontoen kan også ske ved overførsel af noterede aktier, som personen ejer. En sådan overførsel betragtes som et skattepligtigt salg.

### Hvad kan der investeres i?

De på kontoen indskudte midler kan investeres i noterede aktier, omsættelige investeringsbeviser i akkumulerende investeringsforeninger og omsættelige investeringsbeviser i aktiebaserede investeringsinstitutter med minimumsbeskatning. Der er tale om værdipapirer, hvor en fortjeneste efter de almindelige regler beskattes som aktieindkomst.

### Hvordan beskattes afkastet?

Årets afkast skal beskattes efter lagerprincippet, og skatten udgør 17 %. Årets afkastskat betales af midler på kontoen.

Lagerprincippet indebærer, at beskatningen vil omfatte aktieudbytte og værdistigninger i årets løb, uanset om aktierne afstås eller ej. Værdiforøgelse på aktiesparekon-

toen beskattes, mens værdifald fremføres og modregnes i fremtidige afkast på aktiesparekontoen.

Gevinster og tab på aktiesparekontoen vil ikke påvirke personens almindelige aktieindkomst uden for aktiesparekontoen. Et tab på aktiesparekontoen kan således ikke udnyttes til fradrag i anden indkomst eller overføres til en ægtefælle.

*Aktiesparekontolov (L 26) blev vedtaget den 29. november 2018.*

### Investorfradrag

For at give visse små og mellemstore selskaber lettere adgang til risikovillig kapital har Folketinget fra og med 2019 indført et fradrag for personer, der investerer i sådanne virksomheder.

Fuld skattepligtige fysiske personer, der tegner aktier i selskaber, som befinder sig i en opstarts- eller vækstfase, får et skattefradrag. Dette investorfradrag fås, uanset om investeringen i aktierne senere måtte vise sig at være en god eller mindre god forretning. Ved et salg af aktierne beskattes en fortjeneste, og der opnås fradrag for et tab (opgjort som forskellen mellem salgssum og den faktiske anskaffelsessum) på ganske normal vis.

Der kan ikke opnås investorfradrag ved tegning af aktier i et selskab, hvor personen eller dennes nærtstående direkte eller indirekte ejer aktier i det indkomstår, hvor investeringen foretages eller i de to forudgående indkomstår. Det samme gælder, hvis nærtstående har overdraget aktiver til selskabet.

#### Hvilke selskaber?

Der stilles en række krav til selskabet, for at tegning af aktier giver adgang til investorfradrag. Disse krav er i hovedtræk følgende:

- Selskabet er i en opstarts- eller vækstfase
- Selskabet driver virksomhed, der ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse
- Mindre end 250 medarbejdere
- En årlig omsætning på højst 50 mio. euro eller en balancesum på højst 43 mio. euro.

#### Opstarts- eller vækstfase

Et selskab anses for at befinde sig i en opstartsphase, hvis det har været aktivt på et marked i mindre end syv år efter sit første kommercielle salg.

Et selskab anses for at være i en vækstfase, hvis det har brug for et første kapitalindskud, som er større end 50 % af den gennemsnitlige årsomsætning i de foregående fem år, beregnet på grundlag af en forretningsplan, der er udarbejdet med henblik på at trænge ind på et nyt produktmarked eller geografisk marked.

Der skal afgives en revisorerklæring om, hvorvidt selskabet opfylder betingelserne om opstarts- eller vækstfase, inden aktietegningen foretages.

#### Investorfradraget

Investorfradraget udgør 0,59 gange aktiernes anskaffelsessum, dog maksimalt en anskaffelsessum på 400.000 kr. pr. år i indkomstårene 2019-2022. Fra og med 2023 er beløbet maksimeret til 800.000 kr. pr. år. Hvis investors anskaffelsessum er højere end de 400.000 kr. respektive 800.000 kr., opnås ikke fradrag for den yderligere anskaffelsessum.

Investorfradraget er et ligningsmæssigt fradrag og har dermed en fradragsværdi på cirka 25,6 %.

Ved aktietegning med en anskaffelsessum på 400.000 kr. udgør fradraget 236.000 kr. (400.000 kr. x 0,59), og der opnås dermed en skattebesparelse på 60.416 kr. (236.000 kr. x 25,6 %).

#### Genbeskatning af investorfradrag

Der skal ske genbeskatning af et foretaget investorfradrag, hvis aktierne afstås inden en ejertid på tre år. Dog skal der ikke ske genbeskatning, hvis personen afstår samtlige sine aktier i det pågældende selskab, og afståelsessummen med tillæg af modtaget udbytte ikke overstiger 50 % af aktiernes anskaffelsessum.

Selv om aktierne ikke afstås, skal der ske genbeskatning, hvis selskabets virksomhed inden for en periode på tre år efter erhvervelsen af aktierne overgår til passiv kapitalanbringelse (pengetankvirksomhed).

#### Investorfradragsfonde

Fysiske personer kan i stedet for selv at forestå investeringen i aktier vælge at foretage et kontant indskud i en særlig investorfradragsfond. Det årlige maksimum for



investering vil da kun udgøre 125.000 kr. pr. år i indkomstårene 2019-2022 og fra og med 2023 en maksimal årlig investering på 250.000 kr.

*Investorfradragsslov (L 101) blev vedtaget den 18. december 2018.*

### Initiativer mod sort arbejde

Endnu engang har Folketinget haft retssikkerhed på dagsordenen og vedtaget nogle regler, der har til formål at bekæmpe sort arbejde.

### Krav om digital betaling

Fra og med den 1. juli 2012 blev der indført forskellige sanktioner, hvis betaling for diverse leverancer ikke sker digitalt, når beløbet er på mindst 10.000 kr. inklusive moms. Flere betalinger for samme leverance, ydelse, kontrakt eller lignende anses for én betaling i forhold til beløbsgrænsen. Periodiske eller løbende ydelser anses ligeledes som én samlet betaling, når de sker inden for samme kalenderår.

Beløbsgrænsen på 10.000 kr. inklusive moms er fra og med den 1. januar 2019 nedsat til 8.000 kr. inklusive moms.

Sanktionsreglerne og muligheden for efterfølgende indberetning, når købet er sket kontant, er umiddelbart uændrede. Dog er der sket en enkelt lempelse for private personer, og for virksomheder er der mulighed for at rette op på manglende indberetning af kontante køb sket i indkomstårene 2012-2014.

### Virksomheder

Kravet om digital betaling gælder for såvel varer som ydelser. Er betalingen ikke sket digitalt, er sanktionerne umiddelbart følgende:

- Der er ikke skattemæssigt fradrag for udgifter til køb af varer og ydelser
- Solidarisk hæftelse for moms, der ikke afregnes af leverandøren.

Sanktionerne kan dog undgås, hvis købet indberettes på [www.skat.dk](http://www.skat.dk). Her skal angives fakturaoplysninger, der entydigt identificerer leverandøren. Indberetning skal ske senest i forbindelse med selvangivelsesfristen for det indkomstår, hvori købet er foretaget.

**Virksomheder – indberetning for indkomstårene 2012-2014**

For indkomstårene 2012-2014 var virksomheders indberetningsfrist for kontantkøb på over 10.000 kr. inklusive moms 14 dage efter betaling, dog senest én måned efter købet. Denne frist blev forlænget fra og med indkomståret 2015, således at indberetning er sket rettidig, når dette sker senest i forbindelse med virksomhedens selvangivelsesfrist for det indkomstår, hvori varekøbet er sket.

Folketinget har vedtaget, at virksomheder, der skulle have foretaget indberetning om kontant varekøb mv. for indkomstårene 2012-2014, kan nå det endnu. Fristen for indberetning er fastsat til den 1. juli 2019. Virksomheden skal anmode om en genoptagelse af skatteansættelsen for det pågældende år og samtidig med anmodningen indberette det/de pågældende kontantkøb. Dette gælder også, selv om virksomheden "fejlagtigt" har fratrukket varekøbet mv.

### Private personer

Kravet om digital betaling gælder for køb af ydelser eller varer sammen med ydelser, hvorimod rene varekøb gerne må betales kontant uanset beløbets størrelse.

Er betalingen ikke sket digitalt, er sanktionen umiddelbart, at køber hæfter solidarisk for leverandørens AM-bidrag, skat og moms af den leverede ydelse. Denne hæftelse kan dog undgås, hvis købet indberettes på [www.skat.dk](http://www.skat.dk). Her skal angives fakturaoplysninger, der entydigt identificerer leverandøren. Indberetning skal ske senest 14 dage efter betaling, dog senest én måned efter fakturaens modtagelse.

### Lempelse for private personer

Folketinget har vedtaget, at private personer ligeledes kan frigøre sig for den solidariske hæftelse, hvis køber/den private person kan fremvise en behørig faktura udstedt i forbindelse med købet, der entydigt identificerer leverandøren.

### Pålæg om digital logbog

En arbejdsgiver kan fra og med den 1. juli 2020 pålægges at foretage daglig digital registrering af oplysninger (logbog) om de personer, der er beskæftiget i virksomheden. Registreringen skal ske senest ved arbejdsdagens påbegyndelse. Registrering af oplysningerne skal ske i indkomstregisteret. Følgende oplysninger skal registreres for hver enkelt beskæftiget:

- Dato
- Navn og cpr.nr.



- Det beløb, der udbetales til eller godskrives den beskæftigede
- Start- og forventet sluttidspunkt for beskæftigelsen den pågældende dag.

Et pålæg om at føre logbog gives for en periode på 12 måneder ad gangen.

Manglende overholdelse af pålægget kan sanktioneres med bøde.

#### Pålæg om anvendelse af lønservicebureau

En arbejdsgiver kan fra og med den 1. juli 2020 pålægges at benytte en virksomhed, der er registreret som leverandør af lønadministrationsydelser, i forbindelse med virksomhedens lønadministration. Denne ordning tænkes anvendt overfor de virksomheder, der enten ikke indeholder, indberetter eller indbetaler A-skat mv., eller som gentagne gange har fejl eller mangler i indberetningen.

Skattestyrelsen betaler i første omgang lønservicebureauet, men vil efterfølgende opkræve beløbet hos arbejdsgiveren.

#### Videregivelse af oplysninger om virksomheder

Skattestyrelsen kan efter anmodning videregive oplysninger til enhver om, hvorvidt en virksomhed er registreret som indeholdelsespligtig for A-skat mv. Videregivelse kan ske, når der i anmodningen angives et cvr-nummer, SE-nummer, navn eller adresse på en virksomhed.

*Initiativer mod sort arbejde mv. (L 25) blev vedtaget den 29. november 2018.*

#### Seniorskattenedslag

Skattenedslagsordningen for seniorer fandt anvendelse for personer, der i perioden fra og med indkomståret 2010 til og med indkomståret 2016 fyldte 64 år. Ordningen udløb med udgangen af 2016, og de sidste ordinære udbetalinger efter ordningen (skattenedslag) skete i foråret 2018.

En række betingelser skulle være opfyldt for at blive omfattet af dette skattenedslag. En af betingelserne var, at personen havde betalt bidrag efter ATP-loven som fuldtids-beskæftiget i en periode på fem år.

I nogle tilfælde var der sket en fejl med hensyn til betaling af ATP-bidrag (opgørelse af beskæftigelsesgraden), og personen blev som følge heraf ikke berettiget til seniorned-

slag. Seniorer, som reelt opfyldte betingelsen om fuldtids-beskæftigelse, men som blev afskåret fra seniornedslag på grund af forkerte oplysninger i ATP, kan få genoptaget deres sag, såfremt anmodning herom indsendes til ATP senest den 31. marts 2019.

*Lov om ændring lov om skattenedslag for seniorer (L 30 B) blev vedtaget den 29. november 2018.*

#### Beskatning af trusts

I 2016 bad Skatteministeren Skattelovrådet om en rapport, der skulle belyse, hvorvidt de danske skatteregler er tilstrækkeligt robuste til at imødegå international skatteunddragelse ved brug af skattely. Rapporten blev offentliggjort den 3. oktober 2018. Denne rapport har ført til, at Folketinget har skærpet reglerne om beskatning af udenlandske trusts

Der findes ikke danske regler om stiftelse eller regulering af trusts, da trusts ikke anerkendes selskabsretligt i Danmark. Den skattemæssige vurdering og behandling af personer og selskaber, der er involveret i udenlandske trusts, beror på retspraksis. Det er i dansk skatteret en forudsætning for at anse en trust for et selvstændigt skatte-subjekt, at kapitalen er uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formuesfære. Hermed menes, at stifteren ikke må have mulighed for at tilbagekalde trusten eller have rådighed over den udskilte kapital. Hvis en af betingelserne ikke er opfyldt, bliver trusten ikke anerkendt, og kapitalen betragtes derfor fortsat som en del af stifterens formuesfære. Det betyder, at stifteren stadig beskattes af afkastet i trusten.

I 2015 blev der indført værnregler om indskuds- og afkastbeskatning af stifter/indskyder, selv om en trust kan anses for et selvstændigt skattesubjekt. Folketinget har som supplement til disse regler blandt andet indført:

- Hjemmel til beskatning af trusts, der administreres fra Danmark
- Beskatning af båndlagt kapital uden aktuel kapitalejer
- En udvidelse af værnreglen om beskatning ved stiftelse af trusts.

De nye regler har virkning for transaktioner mv., der foretages fra og med den 3. oktober 2018.

*Mere robuste skatteregler for trusts (L 27) blev vedtaget den 18. december 2018.*



### Værnsregler mod skatteundgåelse

Folketinget har vedtaget en lang række lovændringer, der implementerer et EU-direktiv om skatteundgåelse. I dansk lovgivning var der allerede regler på de områder, som direktivet omhandler. De gældende regler suppleres og justeres. En af lovændringerne kan på ingen måde siges alene at være en justering, men er en væsentlig udvidelse af den gældende "omgåelsesklause", der alene omfatter grænseoverskridende transaktioner.

Anvendelsesområdet for omgåelsesklauseen er udvidet til også at omfatte rent interne danske transaktioner, herunder fysiske personer, der foretager transaktioner mv. i relation til såvel danske som udenlandske selskaber.

Efter klausulen skal der ses bort fra arrangementer eller serie af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller hvor et af hovedformålene er at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med

skatteretten, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.

Det er Skatterådet, der har kompetencen til at træffe afgørelse i sager om Skattestyrelsens anvendelse af omgåelsesklauseen.

I 2017 og 2018 har Skatterådet afgivet bindende svar i flere sager om fortolkning af omgåelsesklauseen og dens anvendelsesområde. Disse synes umiddelbart vidtrækkende. Da klausulen fra og med den 1. januar 2019 også gælder rent interne danske transaktioner, bliver der hurtigt brug for kølig eftertanke for såvel rådgivere som deres kunder. Den vage elastiske formulering kan resultere i nogle overraskende afgørelser.

*Lov om implementering af direktivet om skatteundgåelse mv. (L 28 A) blev vedtaget den 20. december 2018.*



# Landsretsdomme

## Virksomhedsordningen og lempelse for udenlandsk indkomst

Vestre Landsret har fastslået, at valg af virksomhedsordningen kan have betydning for, om der opnås lempelse for betalt skat af virksomhed i udlandet.

Der var tale om en person, som drev selvstændig virksomhed i Danmark, Tyskland og Sverige. I det omhandlede år var der et skattemæssigt underskud i Danmark og Tyskland på henholdsvis 750 t.kr. og 1,5 mio. kr. Overskuddet af den svenske virksomhed udgjorde 750 t.kr., og der var betalt svensk skat. Den samlede virksomhedsindkomst udgjorde således et underskud på 1,5 mio. kr.

## Skattestyrelsen og byretten

Skattestyrelsen havde truffet afgørelse om, at der ikke ved den danske skatteberegning kunne gives credit for betalt svensk skat, da den samlede virksomhedsindkomst fra de tre lande var negativ.

Påstanden for byretten var, at der ved udenlandsk indkomst skal foretages lempelsesberegning land for land. Da indkomsten fra Sverige var positiv, var han derfor berettiget til lempelse for den betalte svenske skat.

Byretten udtalte, at det af lempelsesbestemmelsen fremgår, at en i udlandet betalt skat kan fratrækkes i danske indkomstskatter, der svares af samme indkomst. Anvendelse af virksomhedsordningen betyder, at flere virksomheder skal behandles som én virksomhed. Den samlede virksomhedsindkomst for året var negativ, hvorfor der ikke blev betalt dansk skat af den svenske indkomst. Der var med andre ord ikke sket dobbeltbeskatning, og der var derfor ikke krav på lempelse for betalt svensk skat.

## Vestre Landsret

For Vestre Landsret blev det tillige gjort gældende, at der reelt var sket dobbeltbeskatning af den svenske indkomst. Begrundelsen var, at det underskud, der blev anvendt til modregning i indkomst uden for virksomhedsordningen (løn mv.), var reduceret med den positive svenske indkomst. Dette betød, at der skulle betales skat af en del af lønnen mv., og denne skattebetaling ville selvsagt være mindre, hvis virksomhedsunderskuddet var 750 t.kr. større. Den svenske indkomst var dermed (indirekte) blevet dobbeltbeskattet.

Landsretten udtaler, at det af virksomhedsskatteloven fremgår, at såfremt en person driver flere virksomheder,

behandles samtlige virksomheder som en virksomhed. Som en konsekvens heraf er der ikke betalt skat i Danmark af overskuddet af virksomheden i Sverige. Den kendsgerning, at den svenske indkomst reducerer det underskud i virksomhedsordningen, der kan modregnes i løn og anden indkomst uden for virksomhedsordningen, betyder ikke, at der foreligger dobbeltbeskatning, der giver adgang til lempelse for betalt svensk skat.

Dommen er offentliggjort i SKM2018.241.

## Kommentarer

Det er valg af virksomhedsordningen, der betyder, at der ikke opnås lempelse for betalt svensk skat. Hvis virksomhedsordningen ikke var anvendt, opgøres den lempelsesberettigede indkomst land for land. En lempelse uden for virksomhedsordningen kan naturligvis kun ske, hvis personens samlede indkomst er positiv, hvilket tilsyneladende var tilfældet.

Selvangivelsesomvalg – efterfølgende fravalg af virksomhedsordningen – kunne måske være en mulighed. Et sådant omvalg kræver Skattestyrelsens tilladelse, hvilket dog synes at være muligt. Men spørgsmålet vil være, om det skattemæssigt kan betale sig, hvilket afhænger af størrelsen af renteudgifter mv.

Der findes en særlig lovbestemmelse, som kan anvendes af selskaber og personer med indkomst, der beskattes i virksomhedsordningen. Efter denne bestemmelse kan man vælge at se bort fra underskud ved virksomhed her i landet eller underskud ved virksomhed i udlandet.

Hvis personen i sagen for Vestre Landsret ikke havde haft indkomst fra Tyskland, men kun en negativ dansk virksomhedsindkomst på 750 t.kr. og en positiv svensk virksomhedsindkomst af samme størrelse, kunne han vælge at se bort fra den negative danske indkomst. Konsekvensen heraf ville være, at han havde en negativ virksomhedsindkomst på 750 t.kr. til fremførsel til året efter. Virksomhedsindkomsten ville herefter udgøre den svenske indkomst, og dermed ville han være berettiget til lempelse for svensk skat.

Lovbestemmelsen kan imidlertid ikke anvendes i sagen her. Grunden hertil er, at indkomsten fra udlandet totalt set er negativ, og det samme gælder den danske virksomhedsindkomst.

### Underskudsbegrænsning – betinget akkordaftale

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

Ved tvangsakkord sker nedsættelsen af underskud med virkning for det indkomstår, hvor tvangsakkorden stadfæstes.

For frivillige akkorder sker underskudsbegrænsningen med virkning for det år, hvor akkordaftalen er indgået. Mange akkordaftaler forudsætter, at debitor påtager sig visse ydelsespligter, såsom over en vis periode at afdrage en given procentsats af tilgodehavendet til fuld og endelig afgørelse af gældsforpligtelserne. Når der indgås aftale om betinget saldokvittering – betinget af at debitor betaler – sker underskudsbegrænsningen efter gældende praksis allerede i det indkomstår, hvori aftalen indgås. Men en aftale kan indeholde en suspensiv betingelse, der gør, at tidspunktet for underskudsbegrænsningen udskydes, hvilket fremgår af en i sommeren 2018 afsagt dom fra Vestre Landsret.

### Faktum

Der var tale om en landmand, der havde en usikret gæld (gæld uden pant mv.) til fire hovedkreditorer på i alt 58 mio. kr. Gælden til de tre af kreditorerne udgjorde 20 mio. kr. Med disse tre kreditorer blev der i 2012 indgået en akkordaftale om, at de modtog en dividende på 10 % af deres tilgodehavende. Med den fjerde kreditor (banken) blev der indgået en aftale om, at den skulle have en dividende på 1,0 mio. kr. (2,59 % af 38,0 mio. kr.) samt en andel af de eventuelle konjunkturbestemte prisstigninger på fire ejendomme frem til udgangen af 2017.

Akkordaftalen med banken var betinget af, at en pantegæld på 17 mio. kr. var betalt inden udgangen af 2017, og der skulle løbende afdrages minimum 625.000 kr. pr. kvartal. Endelig var det en betingelse, at landmanden var i live ved udgangen af 2017.

Twisten i sagen var alene akkordaftalen med banken, nemlig om der skulle ske underskudsbegrænsning i 2012 eller først, når det med udgangen af 2017 kunne konsta-



teres, om banken fik en yderligere dividende som følge af prisstigning på en eller flere af landmandens ejendomme.

### Landsskatteretten og Vestre Landsret

Ved Landsskatteretten fik landmanden medhold i, at der ikke skulle ske underskudsbe­grænsning i 2012 som følge af akkordaftalen med banken.

Skatteministeriet indbragte landsskatteretskendelsen for byretten med påstand om henvisning til Vestre Landsret med den begrundelse, at sagen var af principiel karakter.

Vestre Landsret fastslog indledningsvist, at hverken den omstændighed, at akkordaftalen var betinget af, at landmanden betalte den pantsikrede gæld eller var i live ved udgangen af 2017, kunne begrunde, at aftalen først skulle tillægges virkning på et senere tidspunkt end ved aftalens indgåelse i 2012. Landsrettens flertal fandt imidlertid, at vilkåret om de konjunkturbestemte prisstigninger var en betingelse for bankens tiltrædelse af akkordaftalen, og der var en reel usikkerhed om den endelige opgørelse af gældseftergivelsen. Akkordaftalen var dermed suspensivt betinget, hvorfor der tidligst kunne ske underskudsbe­grænsning fra og med indkomståret 2017.

Dommen er offentliggjort i SKM2018.339.

### Kommentarer

En udskydelse af de skattemæssige virkninger af en akkordaftale er ofte ønskværdig. Når en underskudsbe­grænsning som i landsretsdommen udskydes i fem år, har skyldner mulighed for at undgå skattebetaling i en periode på grund af de skattemæssige underskud. Det er nemmere at afdrage på gæld, når der ikke først skal betales skat af indkomsten.

Praksis viser, at det er meget svært at gøre en akkordaf­tale suspensivt betinget. Men i sagen for Vestre Landsret lykkedes det dog med dommerstemmerne 2-1, hvor de to af dommerne fandt, at gældseftergivelsen først kunne opgøres med udgangen af 2017, hvilket den tredje dommer ikke var enig i blandt andet henset til størrelsen af den i ejendommen pantsikrede gæld.

Der skete således kun underskudsbe­grænsning i 2012 for akkordaftalerne med de tre af kreditorerne, mens aftalen med den største kreditor ikke fik konsekvenser før tidligst i 2017, hvor de skattemæssige underskud måske var udnyttet.

### Arbejdsudleje – outsourcing?

Østre Landsret har afsagt en dom om de gældende regler om arbejdsudleje.



Sagen omhandlede et dansk selskab, der drev international vognmandsvirksomhed med kørsel i det meste af Europa. Selskabet ejede en række udenlandske selskaber, herunder et selskab i Estland. Koncernens virksomhed var funktionsopdelt, og det danske selskabs hovedformål var at varetage den overordnede planlægning af transporterne for koncernen.

De internationale transporter foregik på den måde, at det danske selskab forestod kontakten til den enkelte kunde, eksempelvis et speditørfirma. Speditørfirmaet købte den samlede transportydelse hos det danske selskab, der herefter anvendte det estiske datterselskab som underleverandør. I det estiske selskab var der ansat adskillige lastbilchauffører.

Det danske selskab havde indgået en Transfer Pricing Agreement med det estiske datterselskab. Det estiske selskab var ansvarlig for:

- Ansættelse og afskedigelse af chauffører
- Den detaljerede planlægning/beskæftigelse af chauffører
- Løn, sociale omkostninger, forsikring og rejseudgifter for chaufførerne
- Generelle instrukser/betingelser for chaufførerne.

Kørslen i forbindelse med de internationale transporter skete i lastbiler ejet af det danske selskab.

Chaufførfunktionen vedrørende de internationale transporter havde i flere år været outsourcet til det estiske selskab. Det danske selskab havde ikke egne ansatte chauffører til denne opgave.

Skattestyrelsen havde anset aftalen mellem det danske og det estiske selskab for omfattet af reglerne om arbejdsudleje for den del af kørslen, der skete i Danmark (transitkørsel eller start/slut på en kørsel).

Det danske selskabs påstand var, at aftalen ikke var omfattet af reglerne om arbejdsudleje, og begrundelsen var, at chaufførfunktionen var permanent outsourcet og dermed ikke udgjorde en integreret del af virksomheden i det danske selskab.

Landsretten fandt, at chaufføropgaven var en integreret del af vognmandsvirksomheden, idet det er en forudsætning for at drive vognmandsforretning at have chauffører til at

føre køretøjerne. Landsretten fastslog, at arbejdsopgaven ikke kunne anses for outsourcet på en sådan måde, at der ikke var tale om arbejdsudleje, idet der alene var tale om levering af arbejdskraft indenfor et ukompliceret og uselvstændigt arbejdsområde.

Dommen er offentliggjort i SKM2018.548.

#### Kommentarer

Der er ikke tale om arbejdsudleje, når én af følgende to betingelser er opfyldt:

- Arbejdet er ikke en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde
- Arbejdet er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig udenlandsk virksomhed.

Der er ikke tale om integreret del, når det arbejde, der udføres af den udenlandske virksomhed, ligger fjernt fra det, den danske virksomhed beskæftiger sig med. Brug af chauffører i en vognmandsvirksomhed er ikke en "fjern" arbejdsopgave, og landsretten fastslog da også, at chaufføropgaven var en integreret del af den danske vognmandsvirksomhed.

Når betingelsen om, at arbejdet udgør en integreret del af en dansk virksomheds forretningsområde, er opfyldt, er der alligevel ikke tale om leje af arbejdskraft, hvis opgaven klart er udskilt til en selvstændig udenlandsk virksomhed. Ved denne vurdering lægges blandt andet vægt på, om:

- Arbejdsopgaven klart er afgrænset og ydelserne individualiseret i forhold til de ydelser, den danske virksomhed udøver med egne ansatte
- Den udenlandske virksomhed har ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdet.

Østre Landsret anvender ingen af disse parametre, men siger blot, at arbejdsopgaven ikke er outsourcet på en sådan måde, at der ikke er tale om leje af arbejdskraft, når henses til, at der udelukkende leveres arbejdskraft, og dette sker indenfor et ukompliceret og uselvstændigt arbejdsområde.

Konklusionen er, at arbejde, der ikke eller kun i begrænset omfang kræver materialer og arbejdsredskaber, og hvor opgaven kan udføres uden nogen særlig form for tilsyn, instruktion mv., meget vel kan være omfattet af reglerne om leje af arbejdskraft.

# Byretsdomme

## Skat ved salg af fritidsbolig

I 2005 købte en søn moderens helårsbolig. Der var tale om et landsted med en unik beliggenhed ned til vandet. Ejendommen var beliggende i en afstand af 56 km fra sønnens helårsbolig, hvor han boede sammen med sin ægtefælle og deres børn. På købstidspunktet var moderen blevet godkendt til en ældrebolig men havde fået afslag på en plejebolig. En plejebolig blev imidlertid bevilget to måneder senere. Først et halvt år efter sønnens køb af ejendommen kunne moderen flytte ind i plejeboligen. I dette halve år var hun på grund af dårligt helbred på en aflastningsplads i to måneder, og de øvrige fire måneder boede hun i ejendommen.

I marts 2016 blev der bevilget flexboligtilladelse, således at ejendommen kunne anvendes til fritidsbolig. Sønnen solgte ejendommen i september 2016.

Påstanden for byretten var, at ejendommen kunne sælges skattefrit, da sønnen og familien havde anvendt ejendommen til fritidsbolig.

Byretten udtaler indledningsvis, at ejendommen ikke kan sælges skattefrit efter parcelhusreglen, da ejendommen ikke har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand. Skattefrihed efter sommerhusreglen kan som udgangspunkt heller ikke komme på tale, da der er tale om en helårsbolig. Efter administrativ praksis kan sommerhusreglen dog anvendes, såfremt ejendommen er erhvervet som og udelukkende anvendt som fritidsbolig.

Byretten fandt, at fortjenesten ved salget var skattepligtig, da ejendommen ikke udelukkende havde været anvendt som fritidsbolig, da moderen i en del af ejerperioden havde beboet ejendommen. Byretten udtaler endvidere, at det ikke var godtgjort, at ejendommen blev erhvervet som fritidsbolig henset til, at der først i 2016 blev ansøgt om flexboligtilladelse.

Dommen er offentliggjort i SKM2018.485.

## Kommentarer

Dommen er i overensstemmelse med praksis på området. I 2010 afsagde Højesteret en dom om salg af en ejerlejlighed købt til fritidsformål, men som i en periode var anvendt af en niece til helårsbeboelse. Da lejligheden ikke udelukkende havde været anvendt til fritidsformål, og da ejeren i øvrigt ikke havde benyttet lejligheden som helårsbolig, var fortjenesten ved salget skattepligtig.

## Beskatningsgrundlag bil – nyvognspris

Byretten i Roskilde har afsagt en dom om, hvad der skal forstås ved "nyvognsprisen" i relation til beskatningsgrundlaget for en bil, der ved anskaffelsen er mindre end tre år gammel. Forskellen mellem det påståede beskatningsgrundlag og det beløb, som Skattestyrelsen havde fastsat, var cirka 400.000 kr.

Den skattepligtige værdi af fri bil udgør 25 % af den del af bilens værdi, der ikke overstiger 300.000 kr., og 20 % af værdien over 300.000 kr. Værdien beregnes dog af mindst 160.000 kr. Den værdi, der skal anvendes ved beregningen af den skattepligtige værdi af fri bil, afhænger af bilens alder på det tidspunkt, hvor arbejdsgiveren anskaffer bilen.

Hvis arbejdsgiveren køber en firmabil, der er højst tre år gammel regnet fra bilens første indregistrering, skal værdi af fri bil beregnes ud fra bilens nyvognspris. Ved nyvognsprisen forstås bilens faktiske købspris inklusive registreringsafgift, moms, leveringsomkostninger og alt normalt fabriksmonteret tilbehør. Ekstraudstyr, der leveres og monteres af forhandleren og vises særskilt på fakturaen, indgår ikke i beregningsgrundlaget for værdi af fri bil. Beregningsgrundlaget udgør bilens nyvognspris i 36 måneder regnet fra og med den måned, hvori første indregistrering er sket.

Sagen for byretten omhandlede en Mercedes, der blev indregistreret første gang den 11. maj 2010. Der var tale om en bilforhandler/bilimportør, der indregistrerede bilen 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.

Bilforhandleren/bilimportøren solgte bilen den 7. juni 2011. Salgsprisen udgjorde 860.000 kr.

Spørgsmålet var nu, hvilken værdi, der skulle anvendes som beskatningsgrundlag – var det 467.072 kr., 860.000 kr. eller et helt tredje beløb?

Hovedaktionæren i det selskab, der havde købt bilen, havde naturligvis ikke anvendt de 860.000 kr., da bilen på købstidspunktet var mere end ét år gammel og tillige havde kørt 24.000 km, idet denne værdi næppe kunne betegnes som nyvognsprisen. Hovedaktionæren var af den opfattelse, at beskatningsgrundlaget udgjorde 467.072 kr., hvilket var det beløb, som bilforhandleren havde oplyst, da han købte bilen.

Skattestyrelsen var ikke enige i, at beskatningsgrundlaget udgjorde 467.072 kr., men havde i stedet fastsat beskatningsgrundlaget til 860.000 kr., hvilket var hovedaktionærselskabets købspris.

Sagen blev indbragt for Landsskatteretten.

#### Landsskatteretten

Landsskatteretten fandt, at købsprisen opnået ét år efter registreringen alt andet lige måtte anses for at være lavere end den reelle nyvognspris. Landsskatteretten fandt derfor ikke, at et beskatningsgrundlag, der var mindre end selskabets købspris, kunne anvendes. Retten var af den opfattelse, at nyvognsprisen i det konkrete tilfælde kunne fastsættes til 860.000 kr., hvorfor Skattestyrelsens afgørelse blev stadfæstet.

Landsskatterettens kendelse blev indbragt for byretten.

#### Byretten

Påstanden for byretten var, at beskatningsgrundlaget for fri bil udgjorde 467.072 kr. Begrundelsen var i korte træk som følger:

Det følger af loven, at ved anskaffelse af en bil højst tre år efter første indregistrering, er det nyvognsprisen, der udgør beskatningsgrundlaget. Det fremgår af lovforarbejder, cirkulære, Den Juridiske Vejledning og praksis, at nyvognsprisen (inklusive forhandleravance på 9 %) udgør den pris, som forhandleren faktisk benytter ved afgiftsberigtigelsen.

Skattestyrelsen havde ikke bestridt, at bilen var indregistreret til den rigtige værdi, herunder en forhandleravance på 9 %.

Byretten fandt, at begrebet "nyvognspris" må forstås som den pris, en slutbruger skal betale hos en forhandler ved køb af en ny bil. 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.

Byretten stadfæstede herefter et beskatningsgrundlag på 860.000 kr.

Dommen er offentliggjort i SKM2018.331.

#### Kommentarer

Byretsdommen er indbragt for Østre Landsret. Det bliver spændende at se, hvorledes landsretten fortolker lovens bestemmelse om "nyvognspris".

I 2010 og tidligere var det tilladt/praksis, at forhandlere ved indregistrering af biler til demobrug og anden brug i virksomheden kunne afgiftsberigtige bilerne på grundlag af den indkøbspris, som lå til grund for købet fra fabrikken, når blot denne indeholdt en positiv forhandleravance på 9 %. Af dommen fremgår det, at Skattestyrelsen ikke havde anfægtet det oprindelige registreringsafgiftsgrundlag, hvilket antageligt skyldes den i 2010 og tidligere gældende praksis.

Der er siden sket flere justeringer af registreringsafgiftsloven, hvilket betyder, at det ikke længere er muligt at anvende indkøbsprisen indregnet en positiv forhandleravance på mindst 9 %. Senest har Folketinget i 2017 vedtaget, at der skal ske genberegning af registreringsafgift, når en bil, som er indregistreret til demobrug, udlejning mv., efterfølgende sælges til en slutbruger.



# Administrative afgørelser

## Aktieoverdragelse med succession – pengetankreglen

Ved overdragelse af aktier – såvel i levende live som ved død – kan aktier kun overdrages med succession, hvis virksomheden i selskabet ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse. Populærbetegnelsen herfor er pengetankreglen.

Selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i passiv kapitalanbringelse, såfremt mindst 50 % af selskabets indtægter stammer fra fast ejendom, kontanter, værdipapirer eller lignende, der skal anses for passiv kapitalanbringelse, eller hvis handelsværdien af selskabets sådanne ejendomme, kontanter, værdipapirer eller lignende udgør mindst 50 % af handelsværdien af selskabets samlede aktiver. Indtægtskriteriet opgøres som gennemsnittet af de seneste tre regnskabsår. Handelsværdikriteriet gælder både på overdragelsestidspunktet og opgjort som gennemsnittet af de seneste tre regnskabsår.

Skatterådet har taget stilling til, hvorvidt et selskabs investering i et solcelleanlæg var at betragte som passiv kapitalanbringelse.

Der var tale om et dansk selskab, som havde investeret i andele i solcelleparker i forskellige lande. Aktiviteten bestod i produktion og salg af el. Solcelleanlæggene var afskrivningsberettigede som driftsmidler.

Skatterådet udtaler, at fast ejendom blandt andet er kendetegnet ved, at den faste ejendom er stationær og således bestemt til at forblive på stedet. En fast ejendom har endvidere typisk en vis størrelse. Det må blandt andet kunne omfatte store stationære aktiver såsom vindmøller, der afskrivningsmæssigt ligeledes behandles som et driftsmiddel. Solcelleanlæg er lige som faste ejendomme og vindmøller stationære og bestemt til at forblive på stedet. De har endvidere en vis størrelse. Dette indebærer efter Skatterådets opfattelse, at et solcelleanlæg er en "fast ejendom eller lignende". Investeringen måtte derfor betegnes som passiv kapitalanbringelse, blandt andet henset til, at investor ikke drev virksomheden eller på anden måde deltog i driften af solcelleanlæggene. Der var med andre ord tale om virksomhed omfattet af pengetankreglen.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2018.459.

## Kommentarer

Som det ses af Skatterådets begrundelse, synes også andre aktiver – eksempelvis vindmøller – at være i "farezonen" for at blive anset for "fast ejendom eller lignende" og dermed passiv kapitalanbringelse.

Det vides ved redaktionens afslutning ikke om afgørelsen er påklaget til Landsskatteretten.

## Nulstilling – det var for sent

For lønmodtagere gælder generelt, at de på årsopgørelsen bliver godskrevet den skat, som arbejdsgiveren har indeholdt via lønsedlen. Dette gælder, selv om arbejdsgiveren ikke får skatten indbetalt til Skattestyrelsen. Men specielt for hovedanpartshavere og hovedaktionærer kan der ske nulstilling, hvilket betyder, at de ikke får godskrevet den skat, som selskabet ikke har afregnet til Skattestyrelsen.

Landsskatteretten har taget stilling til, hvorvidt der kunne ske nulstilling af AM-bidrag og A-skat for en person ansat i et selskab, der var ejet af samleveren, som tillige var direktør i selskabet.

Ved skifterettens dekret af 24. januar 2013 blev selskabet taget under konkursbehandling.

Den 23. juni 2016 skrev Skattestyrelsen til personen, at man agtede at nulstille AM-bidrag og A-skat af løn for perioden oktober 2012 til januar 2013, og endelig afgørelse blev truffet i skrivelse af 8. september 2016.

For Landsskatteretten gjorde Skattestyrelsen gældende, at forholdet var omfattet af de almindelige fristregler for hovedaktionærer, hvilket vil sige 5-års reglen.

Landsskatteretten fandt derimod, at der var tale om en fordring omfattet af forældelsesloven, hvor fristen er tre år. Fristen skulle efter rettens opfattelse regnes fra konkursdekretets afsigelse den 24. januar 2013. Fordringen var dermed forældet, og Skattestyrelsens afgørelse om nulstilling blev derfor annulleret.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2018.465.

## Kommentarer

Konsekvensen af Landsskatterettens kendelse er, at personen på sine årsopgørelser blev godskrevet den skat, som selskabet ikke havde betalt.





Praksis vedrørende nulstilling af A-skat er dannet på grundlag af en højesteretsdom fra 1981. Ved denne dom blev det anerkendt som gældende ret, at skattemyndighederne under visse betingelser kan undlade at modregne A-skat i den ansattes slutskat, når arbejdsgiveren ikke har betalt den indeholdte A-skat. Denne praksis gælder også for AM-bidrag.

Betingelserne for, at Skattestyrelsen kan foretage nulstilling, er i hovedtræk følgende:

- Lønnen skal være udbetalt af en virksomhed med begrænset ansvar, eksempelvis et ApS eller A/S
- Virksomheden skal være konstateret insolvent (ophør, konkurs eller lignende)
- Den indeholdelsespligtige skal have restancer for den aktuelle periode

- Lønnen er udbetalt til en hovedaktionær m.fl. (personer, der har en væsentlig økonomisk interesse i virksomheden, og som kan disponere enerådende i virksomhedens anliggender)
- Hovedaktionæren m.fl. har handlet culpøst (vidste eller burde vide, at der ikke er økonomisk realitet bag de formelle indeholdelser af AM-bidrag og A-skat).

I den refererede sag tog Landsskatteretten ikke stilling til, om betingelserne for nulstilling var opfyldt. Selv om de faktuelle oplysninger i sagen er sparsomme, synes nulstillingen at være berettiget, hvis ellers afgørelsen herom var truffet rettidigt. I den forbindelse skal nævnes en dom fra Vestre Landsret, der nulstillede en direktørs samlede A-skat med henvisning til, at de havde fælles husholdning, og samleveren vidste, at selskabet ikke havde penge til at afregne A-skatten.



Skatteinformation januar 2019

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

Redaktion: Dorte Borup Madsen (ansv.), Martin Nors Hansen, Jens Staugaard og Jacob Staugaard Larsen

Grafisk tilrettelæggelse: VINK design

Tryk: Avismageren 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 21. december 2018.

ISSN 1395-9530

Crowe Statsautoriseret  
Revisionsinteressentskab v.m.b.a.  
Rygårds Allé 104  
2900 Hellerup  
+45 39 29 25 00  
info@crowe.dk  
www.crowe.dk