



SKATTEINFORMATION / JANUAR 2022



Forord

Den danske økonomi er kommet betydeligt op i gear. Aktivitetsniveauet er højt, der tjenes igen penge, og beskæftigelsen er så høj, at der tales om mangel på arbejdskraft. Selv om der også kan spores bekymrende tendenser, såsom knaphed på visse varer, stigende priser og øget inflation, er samfundet tilsyneladende i god gænge.

Skatteinformation indeholder traditionen tro en gennemgang af ny lovgivning på skatteområdet. Det vil her kunne konstateres, at Folketinget ikke er gået reformamok. Der er alene tale om justeringer og tilpasninger. Men det betyder ikke, at der ikke er sket noget. Der er faktisk betydelig grøde på skatte- og momsområdet.

Både nationalt og internationalt er der i snart mange år udfoldet betydelige bestræbelser for at modvirke skatteflugt, bekæmpe skattely og sikre, at alle indtægter kommer til beskattning. I dag udveksles der mellem landene eksempelvis væsentligt flere skatterelevante oplysninger, end tilfældet var tidligere.

Lovgivningen er strammet betydeligt med henblik på at komme kunstige skattearrangementer til livs og minimere den usunde skattetænkning. Flere eksempler kan findes i de tidligere udgaver af Skatteinformation.

Et ganske væsentligt skridt i samme retning er den i OECD-regi netop indgåede aftale mellem 135 lande om international selskabsbeskatning. Aftalen går ud på, at der skal gennemføres en global minimumsskat på 15 %. Et yderst interessant element i aftalen er, at de allerstørste virksomheder (Tech-giganterne) også skal betale skat i de lande, hvor brugerne er. Det bliver spændende at følge, hvordan aftalen bliver udmøntet.

Folketinget fortsætter også bestræbelserne med helt generelt at øge skattekontrollen. Her har der især været fokus på hvidvask og udbetaling af negativ moms, hvor

etablering af momskaruseller har lænset statskassen for betydelige beløb.

De mangeårige besparelser i SKAT, som førte til, hvad der nærmest kan betegnes som et sammenbrud, er nu afløst af betydelige ressourcer. Der tilføres over en årrække 1.000 årsværk, og der er eller vil blive etableret seks skattecentre i henholdsvis Frederikssund, Viborg, Fredericia, Esbjerg, Slagelse og Ringe, hvor den øgede kontrolindsats på de forskellige ømme eller nødlidende områder skal varetages.

I en årrække har Skattestyrelsen sammen med politiet og Arbejdstilsynet haft skærpet fokus på at bekæmpe social dumping. Og indsatsen forsætter. Et af de nye skattecentres opgaver er at afdække sort økonomi og social dumping.

Af skattefaglige initiativer er det værd at nævne, at en ekspertgruppe netop har afleveret en diger rapport om værdiansættelse af virksomheder ved generationsskifte. Målet er klare og præcise regler, så det bliver muligt at forudse, hvordan man skatte- og afgiftsmæssigt er stillet ved et generationsskifte.

Et betydningsfuldt emne er skatteforvaltningslovens frist- og genoptagelsesregler, som har været kritiseret for at være for rigide. Skattelovrådet skal inden udgangen af 2022 komme med et bud på mere tidssvarende og afbalancerede regler.

Skatteinformation omtaler og kommenterer interessante domme og afgørelser, ligesom der er flere spændende og relevante artikler om skatte- og momsmæssige problemstillinger af praktisk betydning.

Godt nytår.

Indhold

Forsøgs- og forskningsudgifter	5	Gaver, naturalier mv.	23
Regelsættets historik	5	Momsfradrag	23
Hvornår er der tale om forskning og udvikling – forsøgs- og forskningsudgifter?	5	Ny lovgivning	25
Hvilke typer af udgifter kan fratrækkes?	6	Elbiler, pluginhybridbiler og ladestandere	25
Forhøjet fradrag	7	Korttidsudlejning af helårsbolig	26
Skatte kreditordningen	8	Beskatning af udbetalinger fra Covid-19-hjælpepakker ..	27
Gunstige skatteregler	9	Slut med noterede aktier i en § 50-ordning, børneopsparing og selvpensionering	28
Overdragelse af fast ejendom til næste generation	11	Pensionsordninger	29
Værdiansættelsescirkulæret fra 1982	11	Parcelhusreglen og udstykning – dødsboer	31
Nyt værdiansættelsescirkulære	11	Refusionsordning for sandsugere	31
Hvornår foreligger der særlige omstændigheder?	12	Sømandsfradrag	32
Overdragelsesaftalen	14	Højesteretsdomme	33
Hvem kan der overdrages til?	14	Beskatning af mere end fortjenesten	33
Lavest mulig værdi er ikke altid en fordel	14	Entreprisekontrakt eller arbejdsudleje	34
Overdragelse nu?	15	Landsretsdomme	35
Selskabers beskatning af udbytte fra udenlandske selskaber	17	Kommanditister og beskatning ved bortfald af gæld i fremmed valuta	35
Faktorer, der afgør beskatningen	17	Solceller og vindmøller – passiv kapitalanbringelse? ..	35
Udenlandsk skat af udbytte	19	Byretsdomme	37
Tilbagesøgning af kildeskatter	19	Kan en hovedaktionær nøjes med at betale markedsprisen?	37
Airbnb og moms – hvad skal man være opmærksom på?	20	Administrative afgørelser	38
Huse og lejligheder	20	Beskatningsgrundlaget for fri bil – én eller flere leasingkontrakter?	38
Værelser	20	Beskatningsgrundlaget for fri bil – 3-års-reglen	39
Hotelværelser, bed & breakfast og lignende	20	Dobbelt domicil med hjemsted i arbejdslandet	39
Fradragsret for moms af omkostninger	21	Influencere, bloggere m.fl.	41
Moms for bloggere, influencere m.fl.	22		
Afgørelse om moms fritagelse af bloggers arbejde	22		
Moms fritaget journalistisk virksomhed	22		
Momspligtige reklameydelse eller lignende	22		





Forsøgs- og forskningsudgifter

I de senere år har forsøgs- og forskningsudgifter været et punkt på den politiske dagsorden, da man fra politisk side har ønsket at øge incitamenterne til at forske. Dette har resulteret i, at fradragsværdien for forsøgs- og forskningsudgifter er blevet øget, og der er indført mulighed for skattecredit.

Regelsættets historik

Driftsomkostninger er en virksomheds udgifter, der medgår til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Siden 1973 har det været et politisk ønske at gøre Danmark til et foregangsland, når det gælder forskning og udvikling. For at fremme dette ønske blev det i 1973 besluttet, at forsøgs- og forskningsudgifter skattemæssigt kunne afskrives. Inden da havde der ikke været adgang til at fratrage udgifter til forskning, idet disse udgifter blev anset for anlægs- eller etableringsudgifter. Det var alene virksomheder, der havde det som erhverv at drive forskning, der kunne fratrage sådanne udgifter.

Fra og med 1973 kunne forskningsudgifter afskrives, før den erhvervsmæssige virksomhed, som forskningen tog sigte på, var etableret. Det krævede dog en tilladelse fra det daværende Ligningsråd.

For at fremme erhvervslivets forskningsindsats yderligere blev reglerne ændret igen i 1977. I stedet for at udgifterne skulle afskrives over en årrække, blev der indført mulighed for, at udgifterne kunne fratrages på én gang. Virksomheden kunne dog også vælge at afskrive udgifterne over fem år.

I 1999 blev det vedtaget, at aktie- og anpartsselskaber fra og med den 1. januar 2000 ikke længere skulle søge om tilladelse hos Ligningsrådet.

Forskning stiller store krav til virksomhedernes likviditet. I 2011 besluttede Folketinget at give en hjælpende hånd i form af såkaldt "skattecredit". Med virkning fra indkomståret 2012 blev der indført en adgang til udbetaling af skatteværdien af underskud i det omfang, underskuddet stammer fra udgifter, som kan fratrages/straksafskrives som forsøgs- og forskningsudgifter.

I 2018 vedtog Folketinget, at fradraget for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed gradvist skulle øges fra 100 % til 110 %. Fradragsprocenten blev senere midlertidigt forhøjet for indkomstårene 2020 og 2021, og denne forhøjelse blev senere udvidet til også at gælde for 2022.

Reglerne om fradrag for forsøgs- og forskningsudgifter kan anvendes af både personer og selskaber.

For personer udskydes fradragsretten til tidspunktet for "påbegyndelse af erhvervet", medmindre der opnås Skat-testyrelsens tilladelse til, at udgifterne kan fratrages, når de er afholdt. Baggrunden herfor er, at det skal kunne dokumenteres/sandsynliggøres, at der er tale om en erhvervsmæssig aktivitet og ikke en hobbyaktivitet eller lignende.

Hvornår er der tale om forskning og udvikling – forsøgs- og forskningsudgifter?

Det er ikke i lovgivningen defineret, hvornår der er tale om forsøg og forskning.

Af lovforarbejderne fremgår det, at der skal være tale om udviklingsarbejde. Dette defineres som videnskabelig og teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser. Ved forskning forstås originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig eller teknisk viden og forståelse, primært rettet mod praktiske mål og anvendelser.

Ud fra blandt andet Landsskatterettens praksis har Skat-testyrelsen opstillet en række grundlæggende betingelser, som skal være opfyldt for at reglerne kan anvendes. Det skal dog bemærkes, at disse betingelser ikke fremgår af loven eller forarbejderne hertil. Det ændrer dog ikke ved, at Skat-testyrelsen og Landsskatteretten i deres vurdering af sagerne lægger vægt på disse betingelser.

Betingelserne er, at projektet skal indeholde:

- et nyhedselement,
- et kreativt element og
- et usikkerhedsmoment.

Af disse betingelser kan udledes, at:

- der skal udvikles noget nyt – noget som ikke er set før, og
- det nyudviklede skal basere sig på viden, der ligger ud over det eksisterende vidensniveau.

Rutinemæssig udvikling er således ikke omfattet.

Endvidere er det en betingelse, at projektets tidsramme, økonomi og forventede resultat skal være behæftet med en væsentlig usikkerhed.

I forhold til software har Skattestyrelsen opstillet en række udviklingsprojekter, som i deres natur ikke anses for at være forsøg eller forskning. Disse er rutinemæssige softwareopdateringer, rutinemæssig softwareudvikling, udvikling efter kendte metoder, tilføjelse af nye funktioner til eksisterende programmer, udvikling af hjemmesider samt tilpasning af software, medmindre softwaren i væsentligt omfang ændres og forbedres, herunder særligt i forhold til nyhedselementet.

Der foreligger en række offentliggjorte bindende svar og afgørelser, der er med til at fastlægge, hvornår der er tale om forskning og udvikling. Af disse kan nedenstående afgørelse fra Landsskatteretten fremhæves.

SKM2021.510.LSR

Et selskab havde udviklet en ny handelsplatform i forbindelse med onlinesalg af vin. Udviklingen omfattede et fælles system til virksomhedens arbejdsprocesser samt en kundeportal.

Landsskatteretten stadfæstede Skattestyrelsens afgørelse, hvorefter udviklingen af den nye handelsplatform ikke opfyldte betingelserne. Det forhold, at selskabet selv vurderede, at det havde udviklet en avanceret handelsplatform, kunne ikke anses for tilstrækkelig dokumentation for, at der forelå ny viden og teknologi.

Hvilke typer af udgifter kan fratrækkes?

De typiske udgifter, der i praksis godkendes fradrag for, er lønudgifter, udgifter til råstoffer og udgifter til leje af lokaler. Bemærk i den forbindelse, at der ikke kan opnås fradrag for anskaffelse af bygninger, herunder ombygninger mv., da disse udgifter behandles efter de almindelige regler i afskrivningsloven. Driftsmidler og skibe, der udelukkende anvendes til forsøg og forskning og efter afskrivningsloven kan straksafskrives, er derimod omfattet af reglerne.

Selv om der ikke findes en klar definition af, hvilke udgifter der er omfattet af den særlige regel, har Skattestyrelsen i Den Juridiske Vejledning anført, hvilke typer af udgifter der *ikke* kan fratrækkes. Disse udgifter er:

- Anskaffelse af eksisterende forsøgs- og forskningsprojekter
- Anskaffelse af immaterielle rettigheder, der kan afskrives efter afskrivningsloven
- Arbejde i forbindelse med patentansøgninger
- Markedsundersøgelser
- Produktionsplanlægning
- Opstart af produktion
- Anskaffelse af driftsmidler til produktion
- Redesign til brug for produktionsprocessen
- Personaleuddannelse
- Dokumentations- og informationsarbejde
- Bibliotekstjeneste
- Rutinemæssig indsamling af data
- Service til kunder og andre dele af organisationen
- Arbejdsstudier
- Salgs- og markedsanalyser.

Skattestyrelsens liste skal holdes op mod en række offentliggjorte afgørelser, der mere uddybende forholder sig til en række forskellige udviklingsprojekter og nærmere vurderer, om betingelserne for at være omfattet af reglerne er opfyldt.

SKM2016.199.SR

I denne sag havde et selskab afholdt udgifter til udvikling af et online lektiehjælpsprogram. Her blev det fundet, at programmet var at karakterisere som innovativt, og at det skete med henblik på en kommercialisering.

De afholdte udgifter kunne derfor fratrækkes som forsøgs- og forskningsudgifter. Desuden kunne selskabet anvende skattekreditordningen.

Udgifter til ekstern konsulentassistance og licensudgifter er også omfattet af den udvidede adgang til fradrag, når udgiften har relevans for forsknings- og udviklingsprojektet.

Det er væsentligt at bemærke, at udgifterne skal være afholdt, samt at der blandt andet i forhold til lønudgifter og lignende skal være udarbejdet et timeregnskab, der dokumenterer det anvendte tidsforbrug.

Det kan anbefales, at der føres et egentligt projektregnskab over de faktisk afholdte udgifter til udviklingsprojektet – dette særligt set i lyset af en byretsdom fra den 8. oktober 2021, som er offentliggjort i SKM2021.579. Byretten fandt, at de omhandlede udgifter kunne være afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed, men at der samlet set ikke var ført tilstrækkeligt bevis for, at dette var tilfældet. Det er derfor vigtigt, at udgifterne i tilstrækkelig grad kan dokumenteres at vedrøre udviklingsprojektet.

Senest har Skattestyrelsen indfortolket et krav om, at udgifter, der kan fratrækkes som driftsomkostninger, ikke kan være omfattet af reglerne om forsøgs- og forskningsudgifter. Der verserer i øjeblikket en lang række sager herom.

Det kan dog udledes af de seneste offentliggjorte afgørelser fra Landsskatteretten, at der kan opnås fradrag efter reglerne for forsøgs- og forskningsudgifter, selv om udgifterne kunne have været fratrukket som almindelige driftsomkostninger. Landsskatteretten mener altså ikke, at der kan stilles krav om, at udgifterne skal være afholdt i forbindelse med en udvidelse af virksomheden.

Forhøjet fradrag

Som led i tilskyndelsen til et innovativt Danmark har forskellige regeringer af flere omgange indført mulighed for at opnå et forhøjet fradrag for forsøgs- og forskningsudgifter.

Det forhøjede fradrag er 130 % for indkomstårene 2021 og 2022. Det vil sige, at for hver gang der er afholdt 100 kr. i omkostninger til forsøg og forskning, kan der fradrages 30 % yderligere. I forslaget "Danmark kan mere 1" har den siddende regering ønsket at gøre fradraget på 130 % permanent.

Det forhøjede fradrag er selvsagt yderst attraktivt for danske virksomheder og har derfor resulteret i en markant stigning i anvendelsen af de specielle regler. Dette har desværre også medført, at Skattestyrelsen i en lang række sager har "strammet skruen" forstået på den måde, at Skattestyrelsen er inde i en nærmere vurdering af, om betingelserne nu også er opfyldte.

Eksempel	DKK
Skattepligtig indkomst før afholdt F&F-omkostning	2.000.000
Afholdt F&F-omkostning i indkomståret	-1.500.000
Skattepligtig indkomst før tillæg	500.000
30 % tillæg af 1.500.000 kr.	-450.000
Skattepligtig indkomst	50.000

130 %'s-fradraget kan maksimalt beregnes på udgifter op til 910 mio. kr. i 2021 og 2022. Er der afholdt udgifter herudover, kan disse fratrækkes med 105 % i 2021 og 2022. Begrænsningen sker på koncernniveau. Såfremt der indføres forhøjet fradrag i 2023 og fremefter, ser det ud til, at det maksimale beløb, der kan opnås forhøjet fradrag for, nedsættes betydeligt.

Indkøbte driftsmidler, som specifikt er medgået i forsøgs- og forskningsvirksomheden, kan ligeledes straksfradrages

samtidig med, at der kan opnås det ekstra 30 %-tillæg. Afgrænsningen af, om der er tale om et driftsmiddel, skal foretages ud fra den almindelige skatteretlige vurdering af driftsmidler. For at kunne opnå det ekstra 30 %-fradrag er det en betingelse, at udgifterne er straksfradraget og ikke valgt afskrevet.

Skatte kreditordningen

Med ønsket om at sikre innovative virksomheder – i opstartsfasen som oftest underskudsgivende – de bedst mulige vækstbetingelser er der mulighed for at få udbetalt skatteværdien af et underskud på op til 25 mio. kr. pr. indkomstår svarende til en udbetalt skat på 5,5 mio. kr. (22 %).

Skatte kreditten kan sammenlignes lidt med en negativ indkomstskat, der kan udbetales, og dermed være med til at bidrage til yderligere investeringer i selskabet, selv om virksomheden har underskud.

Skatte kreditordningen kan kun anvendes af selskaber og personer, som anvender virksomhedsordningen. Ved anvendelse af ordningen udbetales skatteværdien af det realiserede underskud, som derfor ikke tillige kan fremføres.

Der kan kun opnås skatte kredit på det underskud, som udgøres af forsøgs- og forskningsudgifter – og der kan ikke opnås en større skatte kredit end det realiserede skattemæssige underskud. Der er derfor en naturlig sammenhæng mellem de udgifter, som kan fradrages som forsøgs- og forskningsudgifter, og de udgifter, der kan opnås skatte kredit på.

Det er ikke muligt at opnå skatte kredit på det forhøjede fradrag for forsøgs- og forskningsudgifter, som i 2021 og 2022 udgør 130 % af den afholdte udgift. Ekstrafradraget på 30 % kan dog fremføres til modregning i senere års skattepligtige indkomster.

Eksempel	DKK
Skattepligtig indkomst før afholdt F&F-omkostning	500.000
Afholdt F&F-omkostning i indkomståret	-1.500.000
Skattepligtig indkomst før tillæg	-1.000.000
30 % tillæg af 1.500.000 kr.	-450.000
Skattepligtig indkomst	-1.450.000
Anvendt til skatte kredit (maksimalt det realiserede underskud)	1.000.000
Skattepligtig indkomst efter anvendelse af skatte kreditordning	-450.000
Underskud til fremførsel	450.000

Ved opgørelse af forsøgs- og forskningsudgifterne sker der ikke modregning af eventuelt modtagne tilskud. Der er således tale om en bruttoopgørelse af udgifterne.

Det er vigtigt, at skatte kreditordningen markeres på oplysningsskemaet, og at der indsendes anmodning om, at skatte kreditordningen ønskes anvendt. Markeret dette ikke korrekt på oplysningsskemaet, og/eller indsendes anmodningen ikke, vil der ikke være ansøgt herom, og der vil i givet fald skulle ansøges om genoptagelse.

Der er mulighed for at genoptage tidligere indkomstår inden for den ordinære genoptagelsesfrist på tre år og på den måde få forhøjet fradrag for forsøgs- og forskningsudgifter samt skatte kredit, såfremt dette er glemt i forbindelse med selvangivelsen.

I relation til sambeskatning og fordelingen af skattekrediten skal det bemærkes, at der gælder særlige regler herfor. Således kan man risikere, at en udbetalt skatte-kredit i en sambeskatningskreds ikke nødvendigvis fuldt ud bliver henført til det selskab, som har afholdt udgifter til forsøg og forskning.

Gunstige skatteregler

Med de gunstige skatteregler for forsøgs- og forsknings-udgifter er det mere end nogensinde relevant for danske

virksomheder at undersøge mulighederne for anvendelse af reglerne om det forhøjede fradrag samt mulighederne for udbetaling af skatte-kredit.

Til trods for, at det snart er 50 år siden, at der blev indført adgang til afskrivning og senere straksfradrag, er der store udfordringer med hensyn til, hvornår regelsættet kan anvendes. Dette ikke mindst set i lyset af den seneste praksis på området. Det kan være utrolig svært at få det forkromede overblik.





Overdragelse af fast ejendom til næste generation

Med de nuværende offentlige ejendomsvurderinger har det nok aldrig været mere fordelagtigt end lige nu at overdrage fast ejendom til næste generation. Overdragelse af en fast ejendom kan nemlig ske efter værdiansættelsescirkulæret fra 1982, der giver mulighed for at overdrage en fast ejendom helt ned til 15 % under den seneste offentlige ejendomsvurdering.

Værdiansættelsescirkulæret fra 1982

Hovedreglen er, at ejendomme mellem nærtstående parter skal overdrages til handelsværdien.

Værdiansættelsescirkulæret fra 1982 giver mulighed for, at man i visse situationer kan overdrage en ejendom til næste generation til den seneste offentlige ejendomsvurdering. I 2021 er der skabt mere klarhed over, hvornår den mangeårige praksis med udgangspunkt i værdiansættelsescirkulæret fra 1982 reelt kan finde anvendelse.

Ved overdragelse af fast ejendom indenfor gaveafgiftskredsen (børn, børnebørn mv.) er det muligt at tage udgangspunkt i den seneste offentlige ejendomsvurdering ved fastsættelse af værdien af den faste ejendom. Der er tale om en såkaldt hjælperegel, der skal gøre det lettere at fastsætte den værdi, som skattemyndighederne forventes at ville godkende.

Efter 1982-cirkulæret kan værdien af ejendommen fastsættes til den seneste offentlige ejendomsvurdering eller 15 % lavere eller 15 % højere også kaldet +/- 15 %-reglen.

Eksempel

En ejerlejlighed er vurderet til 2.500.000 kr. ved den seneste offentlige ejendomsvurdering. Ejendommen vil efter 1982-cirkulæret kunne overdrages til en pris på mindst 2.125.000 kr. og maksimalt 2.875.000 kr.

Det skal bemærkes, at 1982-cirkulæret ikke kan anvendes, hvis:

- Der er tale om næringsejendomme
- Der er tale om en andelsbolig
- Der foreligger særlige omstændigheder
- Ejendommen er vurderet som udlejet

- Ejendommen overdrages til/fra et selskab (ApS, A/S eller lign.).

Næringsejendomme

En ejendom vurderes som en næringsejendom, hvis overdrager anses for næringsdrivende med køb og salg af fast ejendom. Det vil ofte kræve en vurdering af de konkrete forhold. I visse situationer anbefales det at indhente et bindende svar herpå.

Andelsboliger

Reglerne i værdiansættelsescirkulæret finder ikke anvendelse på andelsboliger.

Særlige omstændigheder

Reglerne for særlige omstændigheder er gennemgået nedenfor.

Ejendommen er vurderet som udlejet

I de situationer, hvor en ejendom er vurderet som udlejet hos Skattestyrelsen/Vurderingsstyrelsen, vil ejendommen ikke kunne overdrages efter reglerne i værdiansættelsescirkulæret. Det er kun ejerlejligheder, der kan blive vurderet som udlejet. Oplysningen herom kan fås hos Vurderingsstyrelsen.

Overdragelse til/fra selskaber

Selskaber er ikke omfattet af personkredsen i værdiansættelsescirkulæret. Værdiansættelsescirkulæret kan derfor ikke anvendes ved overdragelser til/fra selskaber.

Nyt værdiansættelsescirkulære

I forbindelse med at udsendelsen af de nye offentlige ejendomsvurderinger så småt er påbegyndt, har skatteministeren offentliggjort en ændring til 1982-cirkulæret.

Ændringerne betyder, at:

- +/- 15 %-reglen bliver til en +/- 20 %-regel
- Man ikke kan støtte ret på +/- 20 %, hvis der foreligger særlige omstændigheder
- Nugældende praksis om, hvornår der er tale om "Særlige omstændigheder", videreføres
- Skatteforvaltningen kan ændre værdiansættelsen i en dødsboopgørelse, men skal anvende fremgangsmåden om en sagkyndig vurdering, hvis boet fremsætter anmodning herom.



Det nye cirkulære trådte i kraft den 15. oktober 2021 og har virkning for overdragelser, hvor der på tidspunktet for overdragelsen af ejendommen er meddelt ejeren en vurdering af ejendommen efter den nye ejendomsvurderingslov.

Det lyder umiddelbart gunstigt, at 15 %-reglen erstattes af en +/- 20 %-regel. Men det forventes, at de nye ejendomsvurderinger bliver højere end de seneste offentlige ejendomsvurderinger efter den gamle vurderingslov. Baggrunden for 20 %-s-reglen er, at man i forbindelse med ejendomsskattereformen blev enige om en usikkerhedsmargin i vurderingerne på +/- 20 %. Denne margin indebærer, at en boligejer kun får medhold i en klage over ejendomsvurderingen, hvis vurderingen ligger uden for dette spænd.

Ifølge en pressemeddelelse fra Skatteministeriet fra den 1. september 2021 forventes de nye ejendomsvurderinger udsendt i følgende intervaller:

Udsendelse af nye ejendomsvurderinger

1. 50.000 husstande i september 2021
2. 100.000 parcel- og rækkehuse i foråret 2022
3. 700.000 parcel- og rækkehuse i efteråret 2022
4. Til sidst ejerligheder, sommerhuse og andre typer af ejerboliger

Derfor kan ejendomme fortsat overdrages indenfor +/- 15 % af den seneste offentlige ejendomsvurdering, så længe der ikke er modtaget en ny vurdering.

Hvornår foreligger der særlige omstændigheder?

Hvis der foreligger såkaldte særlige omstændigheder, kan en ejendom ikke overdrages indenfor +/- 15 % eller +/- 20 % af den seneste offentliggjorte ejendomsvurdering.

Særlige omstændigheder er ikke defineret hverken i det nye eller gamle værdiansættelsescirkulære, men defineres udelukkende i forhold til praksis på området.

Højesteret har i Ufr2016.2126 fastslået, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %-s-reglen i værdiansættelsescirkulæret, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Kun hvis der

foreligger særlige omstændigheder, vil en værdi fastsat i overensstemmelse med 1982-cirkulæret (og nu også 2021-cirkulæret) kunne blive tilsidesat.

Skattestyrelsen udsendte i maj 2020 blandt andet som følge af Højesteretsdommen fra 2016 et styresignal i udkast, som beskriver, hvornår der efter Skattestyrelsens opfattelse foreligger særlige omstændigheder. Her fremgår det, at det er Skattestyrelsens opfattelse, at foreligger der ét eller flere holdepunkter for, at ejendomsvurderingen ikke er udtryk for ejendommens handelsværdi, kan værdiansættelsescirkulæret ikke anvendes.

Udkastet til styresignalet opstiller en række situationer, hvor der efter Skattestyrelsens opfattelse kan være tale om særlige omstændigheder, og disse er følgende:

- Faktisk handel af samme ejendom
- Salgsforhandlinger
- Vurdering af ejendommen (eksempelvis ejendoms-mæglervurdering)
- Belåning af ejendommen
- Arveafkald og arveforskud
- Væsentlige renoveringer
- Investerings ejendomme
- Den generelle prisudvikling.

Styresignalet er endnu ikke udkommet i en endelig udgave.

Mange har anmodet om et bindende svar fra Skattestyrelsen om, hvorvidt en pris på +/- 15 % kan godkendes i forbindelse med en påtænkt ejendomsoverdragelse.

De bindende svar er offentliggjort i efteråret 2021. Af svarene kan udledes, at først vurderer man, om der er:

- Holdepunkt/-er for, at værdiansættelsen efter +/- 15 %-reglen ikke er udtryk for den reelle handelsværdi.

Hvis dette er tilfældet, foretages en konkret vurdering, hvor følgende forhold inddrages:

1. Størrelsen af prisforskellen mellem overdragelsessummen og den handelsværdi, der fremkommer efter holdepunktet/-erne.

2. Den tidsmæssige sammenhæng mellem holdpunktet/-erne for en ejendoms reelle værdi og overdragelsen til en værdi opgjort efter værdiansættelsescirkulæret.

Af de bindende svar afgivet af Skatterådet kan fremhæves nedenstående.

SKM2021.492.SR

Skatterådet bekræftede, at en far kunne overdrage 50 % af en ejendom til datteren for 50 % af den offentlige ejendomsvurdering på 6.350.000 kr. fratrukket 15 %.

Skatterådet fandt ikke, at der forelå særlige omstændigheder. Dette skyldtes blandt andet, at ejendommen var købt i 1993, prioritetsgælden kun udgjorde cirka 41 % af den seneste offentlige ejendomsvurdering, der ikke var udført væsentlige forbedringer/renoveringer på ejendommen mv. Skatterådet forudsatte, at værdien af ejendommen, ved lånoptagelse i forbindelse med overdragelsen, ikke væsentlig ville overstige overdragelsessummen, samt at der ikke ville blive givet gaver eller arveforskud i væsentligt omfang til andre børn i forbindelse med overdragelsen.

SKM2021.493.SR

Skatterådet fandt, at der forelå særlige omstændigheder i en situation, hvor forældrene overvejede at overdrage en ejerlejlighed til datteren til den seneste offentlige ejendomsvurdering med tillæg af 15 %.

Skatterådet lagde vægt på forskellen mellem købsprisen i foråret 2019, der udgjorde 2.998.000 kr., og en overdragelsessum i efteråret 2021 på 1,7 mio. kr., hvilket ville sige en pris, der kun udgjorde 57 % af den oprindelige købspris.

SKM2021.530.SR

Skatterådet kunne bekræfte, at en far kunne overdrage en ejendom til datteren i september 2021 for 1.450.000 kr., hvilket svarede til den offentlige ejendomsvurdering.

Faderen havde købt ejendommen den 1. december 2017 for 3.450.000 kr., hvilket vil sige en ejertid på 3 år og 9 måneder.

En overdragelsessum på 1.450.000 udgjorde således 42 % af faderens købspris.

Skattestyrelsens indstilling til Skatterådet var, at en værdi på 1.450.000 kr. ikke kunne accepteres, men heri var Skatterådet ikke enig.

Skatterådet fandt, at der efter en samlet konkret vurdering ikke forelå særlige omstændigheder. Rådet lagde vægt på ejertiden, prisforskellen såvel beløbsmæssigt som procentuelt. Skatterådet forudsatte, at værdien af ejendommen ved lånoptagelse i forbindelse med overdragelsen ikke væsentligt oversteg overdragelsessummen.

Ud fra de tre ovenfor nævnte afgørelser kan det i relation til særlige omstændigheder udledes, at det blandt andet er afgørende:

- Jo længere ejerperiode desto mindre sandsynlighed er der for, at der foreligger særlige omstændigheder.
- Ved en kort ejertid (formentlig 0-3 år) sammenholdes overdragelsesprisen med købsprisen fra tredjemand.
- Værdien af ejendommen ved belåning i forbindelse med overdragelsen til børnene.
- Ingen væsentlige gaver eller arveforskud til andre børn i forbindelse med overdragelsen.

Højesteretsdom fra foråret 2021

Højesteret afsagde i foråret 2021 en principiel dom, som behandler overdragelser efter +/-15 %-reglen.

Af dommen kan udledes følgende:

- Værdiansættelsescirkulæret bygger på en forudsætning om, at det offentlige er nærmest til at bære risikoen, hvis den offentlige ejendomsvurdering er for lav.
- En langt højere salgspris for tilsvarende ejendomme beliggende i samme område er ikke en særlig omstændighed.
- En beregnet afkastprocent – og dermed langt højere værdi – for den omhandlede udlejningsværdi er heller ikke en særlig omstændighed.

Vestre Landsrets dom fra sommeren 2021

Vestre Landsret afsagde i sommeren 2021 en dom, hvor der blev taget stilling til, om der forelå særlige omstændigheder.

Landsretten fandt, at der i en situation, hvor erhververne (døtre) af en ejendom, inden ejendommen blev overdraget til dem for 1.615.000 kr., havde indgået i dialog med en kommune om overdragelse af ejendommen til 5 mio. kr., forelå særlige omstændigheder.

Det endelige styresignal

Det må forventes, at Skattestyrelsens udkast til styresignal bliver opdateret med seneste praksis i form af bindende svar og domme inden den endelige udgave udkommer.

Overdragelsesaftalen

I forbindelse med en overdragelse af en ejendom til næste generation er det også nødvendigt at tage stilling til, hvorledes overdragelsesaftalen skal udarbejdes, og hvad denne skal indeholde.

Det er altid en god ide at have advokatbistand.

I en overdragelsesaftale mellem interesseforbundne parter bør der altid indarbejdes et skatteforbehold, som giver parterne mulighed for at korrigere eller annullere overdragelsen, hvis Skattestyrelsen ændrer værdien. Skatteforbeholdet kan med fordel indeholde en beskrivelse af, hvordan en korrektion af overdragelsessummen skal berigtiges i form af gave, anfordringslån, kontant betaling mv.

Berigtigelsen

Den kontante overdragelsessum kan berigtiges i form af blandt andet overtagelse af gæld i ejendommen, gave,

anfordringslån, kontant betaling eller ved kombination heraf.

Berigtigelsen skal altid ske til kontantværdier, hvilket vil sige, at gældsposterne skal omregnes til kursværdi.

Ydes der en afgiftspligtig gave ved overdragelse af ejendommen, skal der indsendes en gaveanmeldelse. Skattestyrelsen har seks måneder til at behandle gaveanmeldelsen, herunder godkende eller forkaste den værdi, som ejendommen er overdraget til.

Overdrages ejendommen uden en afgiftspligtig gave gælder den almindelige forældelsesregel på tre år, som i virkelighedens verden kan strække sig til næsten 4 år og 4 måneder afhængigt af, på hvilket tidspunkt af året ejendommen er overdraget.

Hvem kan der overdrages til?

15 %-reglen (og 20 %-reglen) gælder ved overdragelse til børn, børnebørn, forældre, svigerbørn, stedbørn, adoptivbørn samt i visse tilfælde ugifte samlevende.

Værdiansættelsescirkulæret gælder ikke ved overdragelse til søskende, nevøer, kusiner mv. Overdragelsen skal her ske til ejendommens handelsværdi, som eksempelvis kan indhentes hos ejendomsmægler eller valuar.

Sælger en bror en ejendom til sin søster til en lavere pris end handelsværdien, har søsteren reelt fået en skattepligtig gave (personlig indkomst). Såvel broderens salgssum som søsterens anskaffelsessum forhøjes med denne gave.

Lavest mulig værdi er ikke altid en fordel

I situationer, hvor eksempelvis faderen er skattefri ved afståelse af familiens helårsbolig, og sønnen vil være skattepligtig ved et senere salg af ejendommen, er det normalt en fordel, at overdragelsen sker til handelsværdien, hvis denne er højere end den offentlige ejendomsvurdering med tillæg af 15 %.

Sønnen får hermed en højere anskaffelsessum, som alt andet lige vil medføre en lavere skattepligtig ejendomsavance, når han sælger ejendommen.

Overdragelse til den offentlige ejendomsvurdering med fradrag af 15 %

Eksempel	DKK
Ejendomsvurdering	1.000.000
Fradrag af 15 %	-150.000
Overdragelsessum	850.000
Skat hos faderen	Skattefri
Gaveafgift af overdragelsessum	127.500
Salg tre år senere	2.850.000
Anskaffelsessum inkl. 10.000 kr. tillæg	- 880.000
Ejendomsavance	1.970.000
Skat (42 %)	827.400
Provenu, sønnen	2.022.600
Provenu, faderen	-127.500
Nettoprovenu	1.895.100

Overdragelse til handelsværdien

Eksempel	DKK
Overdragelsessum	2.000.000
Skat hos faderen	Skattefri
Gaveafgift af overdragelsessum	300.000
Salg tre år senere	2.850.000
Anskaffelsessum inkl. 10.000 kr. tillæg	- 2.030.000
Ejendomsavance	820.000
Skat (42 %)	344.400
Provenu, sønnen	2.505.600
Provenu, faderen	-300.000
Nettoprovenu	2.205.600

Overdragelse nu?

Da det forventes, at de nye offentlige ejendomsvurderinger overstiger den seneste offentlige ejendomsvurdering, vil det ikke i sig selv være en fordel at vente på, at der kommer en ny offentlig ejendomsvurdering – heller ikke selv om +/- 15 % - reglen ændres til en +/- 20 % - regel.

Det bør derfor overvejes, om der skal ske overdragelse af fast ejendom til personer inden for gaveafgiftskredsen, inden der offentliggøres en ny ejendomsvurdering.



Selskabers beskatning af udbytte fra udenlandske selskaber

I skatteinformation fra august 2021 redegjorde vi for det såkaldte udbyttebegreb, det vil sige spørgsmålet om, hvornår der skatteretligt er tale om udbytte.

Vi vil i denne og den næstkommende udgave af Skatteinformation komme nærmere ind på, hvordan udbytte beskattes.

Denne artikel omhandler danske selskabers beskatning af udbytte fra selskaber i udlandet.

Faktorer, der afgør beskatningen

Selskabers beskatning af udbytte afhænger af flere forskellige forhold, herunder:

- Ejerandelen i det udloddende selskab
- Børsnoterede eller unoterede aktier
- Det udbytteudloddende selskabs skattemæssige hjemsted.

Ejerandel under 10 %

Udbytte modtaget fra selskaber, hvor det danske selskab ejer under 10 %, er skattepligtigt. Skattens størrelse afhænger af, om aktierne i det udbytteudloddende selskab er noterede eller unoterede.

Hvis aktierne er optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet, omtales disse som noterede, hvorimod alle andre aktier omtales som unoterede.

På Skattestyrelsens hjemmeside findes en udtømmende liste over regulerede markeder både indenfor og udenfor EU/EØS.

Børsnoterede aktier

Når ejerandelen i det noterede selskab udgør mindre end 10 %, beskattes udbyttet med 22 %.

Et dansk selskab, A ApS, ejer 0,02 % af aktierne i et selskab der er optaget til handel på NASDAQ OSLO ASA. Idet NASDAQ OSLO ASA anses for at være et reguleret marked, skal udbyttet til A ApS beskattes med 22 %.

A ApS ejer 3 % af aktierne i et selskab, der er optaget til handel på NASDAQ First North Sweden. Da NASDAQ First North Sweden anses for en multilateral handelsfacilitet, beskattes A ApS af dette udbytte med 22 %.

Unoterede aktier

Når det danske selskab ejer mindre end 10 % af aktierne i et selskab, der er unoteret, bliver udbyttet af disse aktier beskattet med 15,4 %. Kun 70 % af det modtagne udbytte selvangives og beskattes med 22 %, hvilket giver den anførte skat på 15,4 %.

A ApS ejer 9 % af et unoteret selskab hjemmehørende i Italien. A ApS skal beskattes med 15,4 % af et udbytte fra det italienske selskab.

Den danske skat nedsættes med betalt skat af udbyttet i Italien, dog maksimalt en nedsættelse med 15 %, da det er den skat, som Italien må beskatte udbyttet med efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Ejerandel på 10-50 %

Udbytte fra selskaber, hvor det modtagende danske selskab ejer mindst 10 % og maksimalt 50 %, er som altovervejende hovedregel skattefrit. I disse tilfælde anses aktierne for at være skattefrie datterselskabsaktier.

Skattefriheden forudsætter, at følgende tre betingelser alle er opfyldt:

- Det udbyttegivende selskab er skattepligtigt uden fritagelse i det land, hvor det er hjemmehørende
- Der er indgået en aftale om udveksling af oplysninger mellem Danmark og det pågældende land
- Det udbytteudloddende selskab har ikke fradrag for udlodningen.

Hvis én af ovenstående betingelser ikke er opfyldt, beskattes et udbytte med 22 %.

A ApS ejer 49 % af aktierne i et selskab, der er hjemmehørende i Tyskland. Udbyttet er skattefrit for A ApS, da selskabet er selskabsskattepligtigt til Tyskland, der er indgået en aftale om udveksling af oplysninger (dobbelbeskatningsoverenskomst), og det tyske selskab ikke har fradrag for udbytteudlodningen.

A ApS ejer 49 % af aktierne i et selskab, der er hjemmehørende på Jersey.

Selskabet er ikke selskabsskattepligtigt på Jersey, hvorfor A ApS vil være skattepligtigt af udbytte. Den danske skat udgør 22 %.

Betingelsen om udveksling af oplysninger er og bliver mindre relevant i takt med, at Danmark indgår aftaler med alle de lande, der ikke allerede er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

Ejerandel over 50 %

Når det danske selskab ejer mere end 50 % af aktierne i det udenlandske selskab, eller kontrollerer det udenlandske selskab, er udbytte af sådanne aktier som altover-

vejende hovedregel skattefrit. Der er tale om såkaldte koncernselskabsaktier.

Skattefriheden forudsætter, at det udbytteudloddende selskab ikke har fradrag for udlodningen. Hvis denne betingelse ikke er opfyldt, beskattes udbyttet med 22 %.

A ApS ejer 51 % af et selskab, der er hjemmehørende på Jersey.

A ApS er ikke skattepligtigt af udbytte fra Jersey-selskabet, idet A ApS ejer mere end 50 % af aktierne.

Skattefriheden forudsætter dog, at Jersey-selskabet ikke har fradrag for udbytteudlodningen.

Hvis indkomsten i selskabet på Jersey i overvejende grad består af finansielle indtægter, er der en risiko for, at det danske selskab, der kontrollerer selskabet på Jersey, skal medregne indkomsten i datterselskabet ved den danske indkomstopgørelse. Dette skyldes reglerne om CFC-beskatning, der også omtales som tvungen international sameskatning.



Udenlandsk skat af udbytte

Hvorvidt et udbytte kan beskattes i kildelandet, hvilket vil sige i det land, hvor selskabet skattemæssigt er hjemmehørende, afhænger dels af interne regler dels af eventuelle dobbeltbeskatningsaftaler.

A ApS ejer 10 % af et selskab, der er hjemmehørende i Belgien. Udbyttet er skattefrit efter såvel interne danske regler, dobbeltbeskatningsaftalen som EU-reglerne.

Hvis der opkræves kildeskat i Belgien, kan denne skat tilbagesøges i Belgien.

Såfremt udbyttet kan beskattes i udlandet og tillige er skattepligtigt i Danmark, opstår der dobbeltbeskatning, som enten skal håndteres efter interne danske regler eller efter en dobbeltbeskatningsaftale. I disse tilfælde kan der blive tale om at give lempelse i den danske skat for skat betalt i udlandet.

Spørgsmålet om lempelse kan opstå i flere situationer:

- Udbyttet er skattefrit i Danmark
- Udbyttet er skattepligtigt i Danmark, og der er indgået en dobbeltbeskatningsaftale med det land, hvor det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende
- Udbyttet er skattepligtigt i Danmark, og der er ikke indgået en dobbeltbeskatningsaftale mellem Danmark og det land, hvor det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende.

Udbyttet er skattefrit i Danmark

A ApS ejer 10 % af kapitalen i et selskab, der er hjemmehørende i USA – udbyttet er skattefrit efter interne danske regler. Efter dobbeltbeskatningsaftalen med USA, kan USA opkræve en skat på 5 %.

Der er indeholdt 15 % i kildeskat i USA. De 10 % kan tilbagesøges i USA. Der kan ikke opnås nedsættelse af den danske skat med den i USA betalte skat på 5 %.

Når et udenlandsk udbytte er skattefrit i Danmark, kan den danske skat aldrig nedsættes med betalt skat i udlandet. Der sker ingen dobbeltbeskatning.

Udbyttet er skattepligtigt i Danmark

Når et udbytte fra et udenlandsk selskab er skattepligtigt for det modtagende danske selskab, kan der gives lempelse for skat betalt i udlandet. Lempelsen kan ikke overstige den danske skat af udbyttet, og lempelsen kan maksimalt ske med den skat, som det pågældende land kan opkræve i henhold til en dobbeltbeskatningsaftale.

A ApS modtager udbytte fra et tysk selskab, hvor A ApS ejer 9 % af den samlede aktiekapital. Det tyske selskab er unoteret, hvorfor A ApS skal betale en skat på 15,4 % af det udloddede udbytte.

Da Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der giver Tyskland ret til at beskatte udbyttet med 15 %, skal den danske skat lempes (nedsættes) med den tyske skat. I dette tilfælde vil der ske nedsættelse med den i Tyskland betalte skat, dog maksimalt en skat svarende til 15 % af det modtagne udbytte.

Modtager det danske selskab et skattepligtigt udbytte fra et selskab, der skattemæssigt er hjemmehørende i eksempelvis Frankrig og Spanien, som Danmark pt. ikke har nogen dobbeltbeskatningsoverenskomst med, anvendes de interne danske regler til at lempe for en eventuel dobbeltbeskatning. Det betyder, at den skat, der kan beregnes (15,4 % eller 22 %) af udbyttet i Danmark, nedsættes med betalt skat i Spanien eller Frankrig.

Tilbagesøgning af kildeskatter

Hvis et dansk selskab har en større portefølje af eksempelvis udenlandske børsnoterede aktier, vil omkostningerne til rådgivere ved at tilbagesøge for meget betalt udbytteskat i udlandet ofte overstige det beløb, der kan tilbagesøges. I disse tilfælde, vil den udenlandske kildeskat være en ekstra udgift, som selskabet ikke kan fratække. Dette forhold bør overvejes, før et selskab investerer i udenlandske aktier.

Airbnb og moms

– hvad skal man være opmærksom på?

Udlejning af huse, lejligheder og værelser gennem Airbnb er blevet en omfattende aktivitet. Det er i den forbindelse væsentligt at være opmærksom på, hvornår indtægter ved Airbnb-udlejning er momspligtige.

Hovedreglen i momsloven er, at indtægter ved udlejning af enhver form for fast ejendom er fritaget for moms. Denne momsfritagelse omfatter dog ikke udlejning af værelser i hoteller, bed & breakfast og lignende samt korttidsudlejning af værelser.

En eventuel momspligt ved udlejning gennem Airbnb omfatter også privatpersoner, idet udlejning af fast ejendom altid vil være at anse for en erhvervsmæssig aktivitet.

Huse og lejligheder

Udlejning af en hel bolig i form af en villa, et parcelhus, et sommerhus eller en lejlighed er omfattet af momsfritagelsen for udlejning af fast ejendom. Hvis kun en del af boligen udlejes, kan der alt efter de konkrete omstændigheder være tale om momspligtig værelsesudlejning i stedet for udlejning af en hel bolig. Det viser en nyere afgørelse fra Landsskatteretten.

Der var i sagen tale om en penthouselejlighed med i alt fire værelser, hvoraf de to af værelserne i 2016 havde været udlejet gennem Airbnb 47 gange for mellem tre og 17 nætter pr. gang. Den samlede lejeindtægt udgjorde 128.032 kr. I Airbnb-annoncen var de udlejede værelser beskrevet som adskilte fra den øvrige lejlighed og med eget badeværelse. De to værelser havde imidlertid ikke separat indgang og heller ikke eget køkken, ligesom lejerne angiveligt i perioder havde adgang til alle dele af den 180 m² store penthouselejlighed.

Landsskatteretten afgjorde på baggrund af de konkrete omstændigheder i sagen, at der var tale om momspligtig korttidsudlejning af værelser – og dermed ikke momsfri udlejning af en hel bolig.

Det vil sige, at hvis man begrænser adgangen til dele af boligen, kan der i stedet for momsfri udlejning af en hel bolig være tale om momspligtig værelsesudlejning, eksempelvis hvis man afskærer adgangen til ét eller flere værelser, som man vil holde private til eksempelvis opbevaring af private effekter, som lejer ikke skal have adgang til.

Værelser

Korttidsudlejning af værelser, det vil sige udlejning for kortere tidsrum end én måned (30 dage), er momspligtig. Udlejning af værelser i én måned eller mere er derimod momsfritaget.

Afgrænsningen mellem momsfri udlejning af fast ejendom og momspligtig korttidsudlejning af værelser skal sikre, at udlejning af værelser mv. til personer, der tager midlertidigt ophold uden at skifte bopæl, eksempelvis til ophold under ferie mv., bliver momspligtig. Afgrænsningen skal samtidig sikre, at der så vidt muligt ikke skal betales moms af udlejning af værelser og lejligheder, der bliver brugt som fast bolig for lederen.

Korttidsudlejning af værelser mv. er omfattet af momspligten, når lejeindtægten overstiger 50.000 kr. i en løbende periode på 12 måneder. Det er altså ikke kalenderårets indtægter, som er afgørende, men indtægterne over enhver løbende periode på 12 måneder. Særskilt opkrævning af beløb for rengøring, varme, elektricitet og andre lignende ydelser indgår også.

Hvis man som udlejer har andre momspligtige aktiviteter, bliver disse indtægter regnet med i omsætningen. En selvstændig håndværker eller konsulent, der samtidig udlejer værelser gennem Airbnb, vil således være momspligtig af enhver omsætning fra korttidsudlejning af værelser, idet der kun er én grænse på 50.000 kr. for en virksomhed.

Hotelværelser, bed & breakfast og lignende

Momsfritagelse ved udlejning af fast ejendom omfatter ikke udlejning af værelser i:

- Hoteller
- Gæstgiverier
- Vandrerhjem
- Moteller
- Bed & breakfast.

Momspligten for udlejning af hotelværelser og lignende gælder uanset udlejningens varighed. Hoteller, der udlejer nogle af værelserne på langtidskontrakt (egentlig bolig for lederen), er således ikke fritaget for at betale moms af denne udlejning, når virksomheden i øvrigt, eventuelt kun i en del af året, driver almindelig hotelvirksomhed.

Udlejning af huse og lejligheder på hotellignende vilkår er ligeledes omfattet af momspligten. Hvorvidt der er tale om hotellignende vilkår, vil altid bero på en konkret vurdering. Her kan der lægges vægt på, om der i forbindelse med udlejningen er adgang til reception, roomservice, daglig udskiftning af sengelinned og håndklæder samt adgang til faciliteter i form af eksempelvis swimmingpool, fitness, billard, bordtennis mv.

Fradragsret for moms af omkostninger

Hvis udlejningen er momspligtig, vil udlejeren samtidig være berettiget til fradrag for moms af sine omkostninger efter momslovens almindelige regler.

Ligesom andre momspligtige virksomheder vil de have fuld fradrag for moms af udgifter, der alene vedrører

de momspligtige indtægter. Det kan eksempelvis være omkostninger til inventar og sengetøj i det omfang, der ikke samtidig sker privat anvendelse af det indkøbte. Der er delvis fradrag for moms af udgifter til indkøb, som udlejeren anvender både til udlejningen og privat. Det kan eksempelvis være omkostninger til elektricitet, varme og vand.

Moms af omkostninger til ombygning/reovering af lokaler til udlejning kan fradrages fuldt ud, medmindre de pågældende lokaler også benyttes privat, eksempelvis til brug for udlejers private gæster eller til privat opmagasinering i perioder af året. I det omfang der samtidig sker privat anvendelse, vil der slet ikke være fradrag for moms af omkostninger til ombygning/reovering af lokaler til udlejning, det vil sige heller ikke delvis momsfradrag.



Moms for bloggere, influencere m.fl.

Bloggere, influencere m.fl. anses skattemæssigt normalt for at være enten selvstændigt erhvervsdrivende eller honorarmodtagere. Momsmæssigt driver de som udgangspunkt selvstændig økonomisk virksomhed med levering af forskellige ydelser. Det betyder, at de er momspligtige af deres indtægter, medmindre deres ydelser specifikt er omfattet af en momsfrigørelse.

Afgørelse om momsfrigørelse af bloggers arbejde

Det nævnes ofte i artikler mv., at bloggere, influencere m.fl. er fritaget for at betale moms, idet deres ydelser anses for journalistisk virksomhed. Dette synspunkt har baggrund i en afgørelse fra 2016, hvor Skatterådet fandt, at en bloggers ydelser var momsfrigørelset journalistisk virksomhed.

Der var tale om en kvindelig blogger, der skrev om tøj, sko, tasker, makeup mv. samt om sine tanker om livet. Hun arbejdede hjemmefra og brugte 10-15 timer ugentligt på sit arbejde som blogger. Sideløbende med dette læste hun til journalist. Bloggeren havde indgået en samarbejdsaftale med et bloggernetværk, hvorunder hendes indlæg blev publiceret, og hvortil hun havde overdraget alle rettigheder til den kommercielle udnyttelse af hendes blogposts. Hendes indtjening bestod af halvdelen af den nettoindtjening, der genereredes på basis af trafikken på bloggen, og udgjorde i 2015 knap 150.000 kr.

Skatterådet fandt efter en konkret vurdering, at bloggerens arbejde for bloggernetværket var momsfrigørelset journalistisk virksomhed.

Afgørelsen fra Skatterådet har imidlertid ikke den konsekvens, at alle bloggere, influencere m.fl. pr. definition er fritaget for at betale moms. Der skal således reelt være tale om momsfrigørelset journalistisk virksomhed eller eventuelt anden momsfrigørelset virksomhed.

Momsfrigørelset journalistisk virksomhed

Generelt kan det anføres, at for at en journalistisk ydelse kan være momsfrigørelset, skal journalisten (her bloggeren) have en sædvanlig grad af redaktionel frihed og skal præstere en individuel, selvstændig skabende indsats, der har en vis originalitet. Hvis den ydelse, som journalisten leverer, ikke har den nødvendige grad af kunstnerisk og redaktionel frihed, er leverancen momspligtig. Det er derfor nødvendigt, at journalisten har en sædvanlig grad af redaktionel frihed, hvis de artikler og andre produkter, journalisten skriver/redigerer, skal være fritaget for moms.

En forudsætning er, at redigeringen består af en bearbejdning af en tekst under sædvanlig redaktionel frihed. Gennemgang og ændring af en tekst uden sædvanlig redaktionel frihed er derimod ikke momsfrigørelset.

Når det nævnes, at bloggere, influencere m.fl. er fritaget for at betale moms, idet deres ydelser anses for journalistisk virksomhed, gælder dette således kun, såfremt betingelserne for momsfrigørelse er til stede, hvilket altid vil være en konkret vurdering.

Såfremt en blogger, influencer m.fl. afholder fysiske foredrag, vil der som udgangspunkt være tale om momsfrigørelset kunstnerisk virksomhed.

Hvis betingelserne for momsfrigørelse er opfyldt, er ydelserne både for så vidt angår journalistisk virksomhed og kunstnerisk virksomhed også fritaget for lønsumsafgift.

Momspligtige reklameydelser eller lignende

En blogger, influencer m.fl. kan eksempelvis også opnå indtægter, når brugere af deres blog klikker på links til webshops, og hvor der efterfølgende udløses et køb i webshoppens. Endvidere kan de opnå indtægter fra deciderede reklamer på bloggen. Sådanne indtægter kan ikke anses for momsfrigørelset journalistisk virksomhed, men er momspligtige reklameindtægter, der kræver momsregistrering af virksomheden.

Der er typisk også tale om momspligtige reklameindtægter, såfremt der eksempelvis opnås indtægter ved at vise billeder af bestemte produkter evt. sammen med begrænset tekst, men hvor betingelserne for at anse arbejdet for momsfrigørelset journalistisk virksomhed ikke er til stede.

Hvis de samlede momspligtige indtægter ikke overstiger 50.000 kr. inden for en 12-måneders periode, er der dog ikke pligt til at lade sig momsregistrere og afregne moms. Det er altså ikke kalenderårets indtægter, som er afgørende, men løbende 12-måneders indtægter.

I det omfang, der er tale om reklameindtægter modtaget fra virksomheder i andre EU-lande, vil indtægterne være uden dansk moms efter reglerne om EU-handel med ydelser. Hvis der er tale om reklameindtægter modtaget fra virksomheder uden for EU, er disse også uden dansk moms, medmindre reklamebudskabet spredes i Danmark.

Gaver, naturalier mv.

Mange bloggere, influencere m.fl. får ikke betaling i penge for deres arbejde. De får i stedet betaling i form af gaver, naturalier mv. Det kan være tøj, tasker mv., der gives til bloggeren, mod at denne viser billeder og skriver om de pågældende produkter. Der kan også være tale om betaling i form af rejser, ferieophold mv. Det kan være ydelser af betydelig værdi.

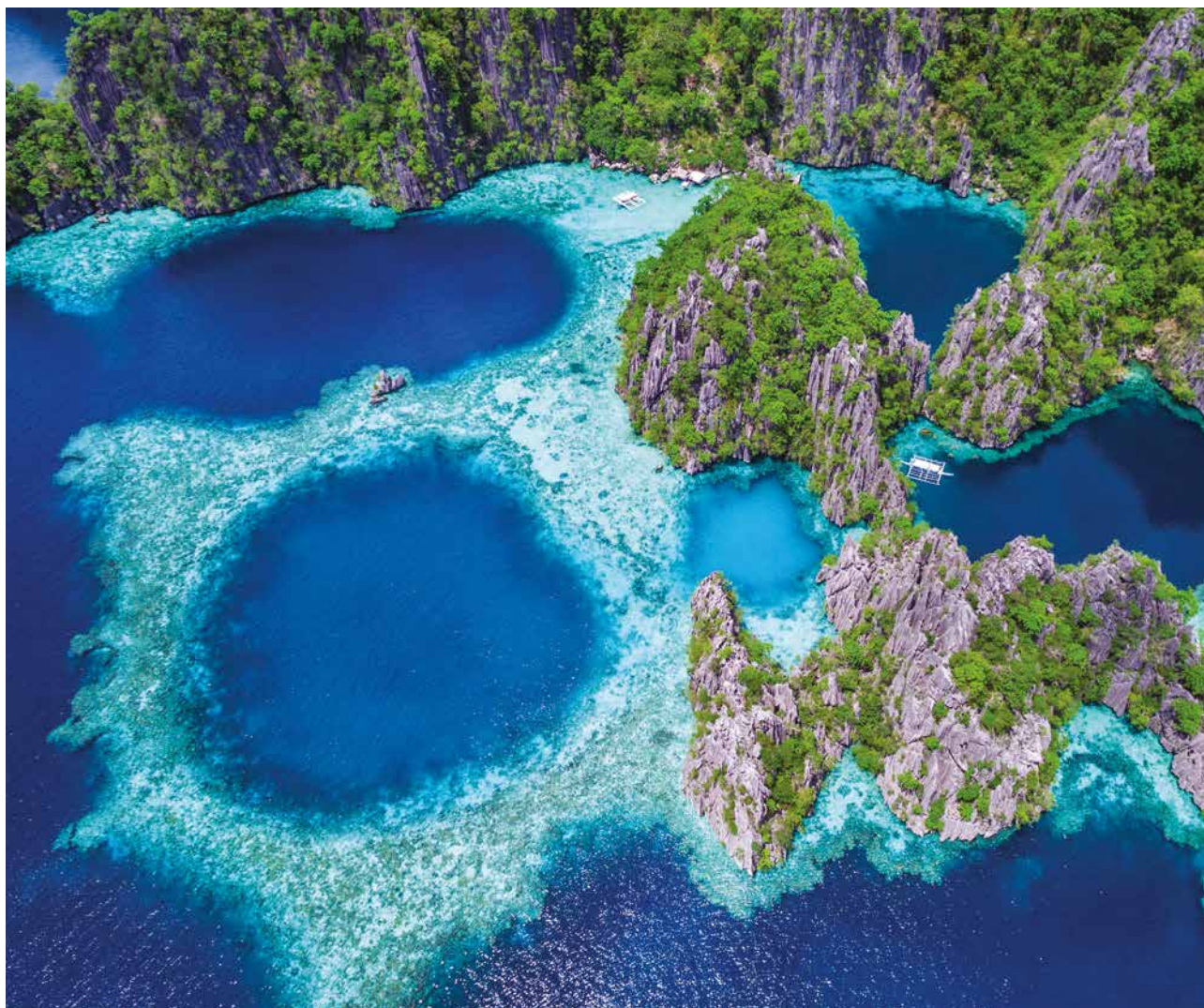
Hvis betingelserne for at anse arbejdet for momsfrataget journalistisk virksomhed er opfyldt, er der ikke nogen momsmæssige problemer. Er der derimod tale om betaling for momspligtige reklameydelser eller lignende, skal blog-

geren afregne udgående moms af værdien af de modtagne gaver, naturalier mv.

Momsfradrag

I det omfang bloggere, influencere m.fl. har momspligtige indtægter, vil de samtidig være berettiget til momsfradrag for deres omkostninger. Ligesom andre momspligtige virksomheder vil de have fuld fradragsret for moms af udgifter, der alene vedrører de momspligtige indtægter.

Der er imidlertid alene delvis fradragsret for moms af udgifter til indkøb, som bloggeren også anvender privat. Det kan eksempelvis være pc, telefon eller kamera.





Ny lovgivning

Elbiler, pluginhybridbiler og ladestandere

I februar 2021 vedtog Folketinget, at lønmodtagere fra og med den 1. juli 2021 skulle belønnes, hvis den fri bil var en elbil eller pluginhybridbil. Denne belønning består i, at værdien af en ladestander installeret af arbejdsgiveren på den private bopæl ikke længere skal indgå i beskatningsgrundlaget ved opgørelsen af den skattepligtige værdi af fri bil. Hvis medarbejderen i en sammenhængende periode på mindst seks måneder er blevet beskattet af fri elbil eller pluginhybridbil, kan arbejdsgiveren vælge at forære medarbejderen den på bopælen opsatte arbejdsgiverbetalt ladestander, uden at medarbejderen skal beskattes af standerens værdi. Der er med andre ord tale om et skattefrit personalegode.

Selvstændigt erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsordningen, bliver beskattet af værdi af fri bil efter samme regler som lønmodtagere, når den blandet benyttede bil er medtaget under virksomhedsordningen. De fra og med den 1. juli 2021 indførte regler om skattefrihed for ladestandere på den private bopæl gjaldt oprindeligt ikke for de selvstændigt erhvervsdrivende.

Den altovervejende hovedregel er, at blandet benyttede aktiver ikke kan indgå i virksomhedsordningen. Hvis den selvstændigt erhvervsdrivende får stillet ladestander og installationen heraf til rådighed af virksomheden ved sin bopæl, og hvis ladestanderen anvendes både erhvervs-mæssigt og privat, vil den således ikke kunne indgå i virksomhedsordningen.

Når ladestanderen ikke kan indgå i virksomhedsordningen, skal virksomheden godtgøre de faktiske omkostninger ved den erhvervs-mæssige opladning af elbil eller pluginhybridbil. Den del af de samlede driftsomkostninger inklusive afskrivning, der svarer til den erhvervs-mæssige andel af den samlede opladning, fragår ved opgørelse af virksomhedens overskud. Beløbene refunderes den selvstændige. Beløbene overføres på linje med andre udlæg, som den selvstændige måtte have for virksomheden. Beløbene medregnes ved opgørelsen af den selvstændiges personlige indkomst. Den del af de samlede driftsomkostninger inklusive afskrivning, der svarer til den erhvervs-mæssige andel af den samlede opladning af elbil eller pluginhybridbil, fratrækkes ved opgørelsen af den selvstændiges personlige indkomst.

De nye regler

Folketinget har vedtaget ændrede regler for ladestandere for selvstændigt erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsordningen og for visse hovedaktionærer, bestyrelsesmedlemmer m.fl.

Selvstændigt erhvervsdrivende og virksomhedsordningen

Folketinget har vedtaget, at en ladestander, der benyttes både erhvervs-mæssigt og privat, kan indgå i den selvstændigt erhvervsdrivendes virksomhedsordning. Det medfører, at værdien af ladestander og installationen heraf (ladestik), der er stillet til rådighed sammen med en elbil eller pluginhybridbil, ikke skal beskattes. Hvis der sker beskatning af fri elbil eller pluginhybridbil i en sammenhængende periode, der er kortere end seks måneder, skal markedsværdien af ladestander og installation medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ved periodens ophør, hvis installationen overgår til udelukkende privat brug.

Ved ladestanderens eventuelle overgang til ren privat anvendelse efter en periode, hvor den selvstændigt erhvervsdrivende er blevet beskattet af fri elbil eller pluginhybridbil i en sammenhængende periode på mindst seks måneder, skal værdien af ladestanderen sættes til 0 kr. i relation til virksomhedens afskrivningssaldo, hvilket vil sige, at saldo-værdien ikke skal reduceres, selv om der sker overgang til ren privat anvendelse.

Når ladestanderen og installationen heraf er placeret i virksomhedsordningen, vil:

- Alle udgifter til ladestander, installation mv. kunne fratrækkes/afskrives fuldt ud som en virksomhedsudgift
- Der ikke skulle ske beskatning af virksomhedsejeren af eget forbrug af el til opladning af den fri bil.

De nye regler for selvstændigt erhvervsdrivende, hvorefter disse personer ligestilles med lønmodtagere, har virkning fra og med den 1. juli 2021.

Hovedaktionærer, bestyrelsesmedlemmer m.fl.

De fra og med 1. juli 2021 gældende regler om skattefrihed for arbejdsgiverbetalt ladestander gælder også for en hovedaktionær, der er ansat som lønmodtager i det af ham ejede selskab.

Folketinget har vedtaget, at også hovedaktionærer, hvor værdi af fri bil betragtes som maskeret udbytte, er omfattet af de for lønmodtagere gældende regler fra og med samme dato, hvilket vil sige den 1. juli 2021. Det samme gælder bestyrelsesmedlemmer m.fl., som beskattes af fri bil efter de almindelige regler.

Selv om værdi af fri bil betragtes som maskeret udbytte, gælder fortsat, at værdien skal beskattes som personlig indkomst.

De nye regler betyder, at hvis hovedaktionæren i en sammenhængende periode på mindst seks måneder er blevet beskattet af fri elbil eller pluginhybridbil, kan selskabet vælge at forære hovedaktionæren den på bopælen opsatte ladestander, uden at hovedaktionæren skal beskattes af standerens værdi.

Ladestanderens værdi sættes til 0 kr. i relation til selskabets afskrivningssaldo, hvilket vil sige, at saldoværdien ikke skal reduceres, selv om der sker overdragelse til hovedaktionæren af standeren.

Lov om ændring af afskrivningsloven, ligningslovens, virksomhedsskatteoven m.fl. (L 6) blev vedtaget den 25. november 2021.

Korttidsudlejning af helårsbolig

Folketinget har vedtaget en justering af de skematiske regler for opgørelse af det skattepligtige resultat ved korttidsudlejning af en helårsbolig, herunder såkaldt værelsesudlejning.

Ved langtidsudlejning forstås udlejning til samme person i en sammenhængende periode på mindst fire måneder. Er denne betingelse ikke opfyldt, er der tale om korttidsudlejning. Korttidsudlejning omfatter såvel udlejning af hele boligen som værelsesudlejning, hvor ejeren af ejendommen også bebor ejendommen.

De skematiske regler gælder:

- Kun ved udlejning til beboelse
- For ejere, lejere og andelshavere.

Når en ejer af boligen anvender de skematiske regler, skal der betales fuld ejendomsværdiskat for boligen, selv om denne delvist har været udlejet.

Det skattepligtige resultat af udlejningen opgøres som årets bruttolejeindtægt nedsat med et bundfradrag. Bundfradraget kan ikke overstige årets bruttolejeindtægt. En overskydende indkomst reduceres med et standardfradrag på 40 %, og det resterende beløb udgør det skattepligtige resultat.

Bundfradragets størrelse er afhængig af, om udlejningen sker gennem en virksomhed, der har pligt til at indbetale lejeindtægten til Skattestyrelsen eller ej. Er der således sket indberetning af årets bruttolejeindtægt, udgør fradraget 29.900 kr. (2021). Er der tale om privat udlejning udgør årets bundfradrag 11.700 kr. (2021). Er der i samme år sket udlejning såvel gennem et bureau som privat udlejning, anvendes bundfradraget, der hvor lejeindtægten er størst. De to bundfradrag kan ikke kombineres. Er der indberettet en lejeindtægt på 25.000 kr., og indtægten ved privat udlejning er 10.000 kr., udgør årets bundfradrag 25.000 kr.

De nye regler

Folketinget har vedtaget følgende:

- En definition af, hvad der skal forstås ved en helårsbolig
- En bestemmelse om, hvorledes bundfradrag skal fordeles, hvis der er flere ejere mv. af helårsboligen
- En maksimeringsregel for bundfradrag, når samme udlejer mv. i samme indkomstår for samme ejendom vælger at anvende bundfradragets reglerne for både korttids- og langtidsudlejning.

Definition af helårsbolig

Ved en helårsbolig forstås hele eller en del af en fast ejendom, der tjener til ejerens, andelshaverens eller lejerens helårsbolig.

Det vil bero på en konkret vurdering, hvornår en fast ejendom kan siges at tjene til ejerens, andelshaverens eller lejerens helårsbolig. I vurderingen kan blandt andet indgå, om personen har folkeregisteradresse på ejendommen, faktisk opholder sig der i løbet af indkomståret og er forpligtet til at afholde udgifter, der sædvanligvis afholdes i forbindelse med beboelse, eksempelvis husleje, boligafgift, ejendomsskatter, ejendomsværdiskat, vand, varme og el mv.

Fordeling af bundfradrag ved flere ejere

Bundfradraget gælder pr. helårsbolig.

Hvis helårsboligen har flere ejere, andelshavere eller lejere, fordeles bundfradraget i:

- Ejerboliger efter ejerandel
- Andelsboliger efter den pågældende andelshavers andel af boligafgiften
- Lejeboliger efter den pågældende lejers andel af lejeudgiften.

Maksimeringsreglen

Når en ejer, lejer eller andelshaver foretager udlejning af egen helårsbolig, og der i samme indkomstår er tale om såvel korttidsudlejning som langtidsudlejning, kan udlejer vælge at opgøre det skattepligtige resultat af udlejningen på to måder, nemlig:

- De skematiske regler for korttidsudlejning på den samlede indkomst ved udlejningen
- De respektive regler for korttids- og langtidsudlejning.

Vælger en ejer at anvende de respektive regler for korttids- og langtidsudlejning, er der indsat en maksimeringsregel, der siger, at det samlede fradrag ikke kan overstige det højeste bundfradrag efter de to respektive regelsæt.

De tre nye regler har virkning fra og med indkomståret 2021, dog kan udlejere i 2021 vælge at se bort fra de nyindførte regler.

Lov om ændring af skattekontrolloven og ligningsloven (L 7 A) blev vedtaget af Folketinget den 25. november 2021.

Beskatning af udbetalinger fra Covid-19-hjælpepakker

Folketinget har vedtaget særlige regler om beskatningstidspunkt for visse udbetalinger fra Covid-19-hjælpepakker.

Hovedreglen i dansk skatteret er, at en indtægt skal beskattes på det tidspunkt, hvor modtageren erhverver endelig ret til beløbet. Retserhvervesprincippet gælder også for skattepligtige beløb fra Covid-19-hjælpepakkerne og forskud på erstatninger og kompensationer til minkavlere.

De af Folketinget vedtagne særregler for beskatningstidspunkt for udbetalinger fra Covid-19-hjælpepakker giver en valgfrihed med hensyn til, hvornår beløbet skattemæssigt indtægtsføres. Særreglerne gælder for alle beløb, som siden nedlukningen den 11. marts 2020 er udbetalt, og hvor der på udbetalingstidspunktet ikke var taget endelig stilling til, om modtageren havde krav på det udbetalte beløb.

Den modtagne kompensation eller erstatning kan vælges beskattet i udbetalingsåret eller i et senere indkomstår, dog senest i det indkomstår, hvor der er truffet afgørelse om retten til beløbet. En indbringelse af afgørelsen for domstolene udsætter ikke beskatningstidspunktet for det udbetalte beløb.

Valgfriheden gælder for "et samlet udbetalt kompensationsbeløb", hvilket betyder, at et udbetalt engangsbeløb ikke kan vælges indtægtsført eksempelvis med 50 % i udbetalingsåret og de resterende 50 % i året efter, hvor der er truffet en endelig afgørelse om retten til beløbet.

Valget skal foretages inden udløbet af selvangivelsesfristen for det indkomstår, som vælges som beskatningsår. Valget er bindende. For beløb modtaget i indkomståret 2020 kan virksomhedsindehaveren dog ændre sit valg. Dette omvalg skal ske senest samtidig med rettidig selvangivelse for indkomståret 2021. Omvalg kan dog altid foretages til og med den 30. juni 2022 og kan inden for denne frist også omfatte valg vedrørende indkomståret 2021, hvilket har betydning for virksomheder med bagudforskudt indkomstår.



Eksempel

En selvstændigt erhvervsdrivende med kalenderårsregnskab har modtaget et Covid-19-beløb i indkomståret 2021. Myndigheden træffer afgørelse om retten til beløbet i indkomståret 2023. Ved indgivelse af oplysningsskemaet for 2021 medregner den skattepligtige ikke beløbet til den skattepligtige indkomst. Dette er udtryk for et valg om ikke at lade beløbet komme til beskattning i 2021. Herefter ligger det fast, at beløbet ikke beskattes i 2021, og den skattepligtige har efter udløbet af oplysningsfristen for indkomståret 2021 ikke mulighed for at ændre sit valg. Ved indkomståretsættelsen for 2022 vil den skattepligtige på tilsvarende vis kunne vælge at medtage beløbet for 2022 eller undlade at medtage beløbet. Valget er bindende. Hvis det vælges at medtage beløbet i 2022, ligger det fast, at beløbet beskattes i 2022. Hvis det vælges ikke at medtage beløbet for 2022, skal beløbet beskattes i 2023.

Der er også udbetalt beløb, hvor modtageren har erhvervet endelig ret til beløbet på udbetalingstidspunktet, og sådanne beløb skal derfor beskattes på retserhvervelstidspunktet, hvilket i den foreliggende situation sandsynligvis vil være udbetalingstidspunktet. Sådanne udbetalinger er derfor ikke omfattet af de nye særregler. Dette gælder for hjælpepakker, der er udformet således, at der samtidig med indgivelsen af kompensationsansøgningen skulle vedlægges dokumentation for, at betingelserne for udbetaling af det ansøgte beløb var opfyldt. Den udbetalende myndighed har således taget endelig stilling til, om betingelserne er opfyldt, inden der sker udbetaling af den ansøgte kompensation. Dette gælder, selv om modtageren efterfølgende eksempelvis skal indsende en erklæring om, at betingelserne for udbetaling af beløbet har været opfyldt.

Pligt til tilbagebetaling

Et tidligere indtægtsført beløb, der helt eller delvist skal tilbagebetales, kan fratrækkes i det indkomstår, hvor der træffes en afgørelse, der fastslår tilbagebetalingsforpligtelsen, eller der kan ske anmodning om genoptagelse, således at beløbet fratrækkes i det år, hvor det blev beskattet.

Lov om ændring af ligningsloven og selskabsskatteloven (L 8) blev vedtaget den 21. december 2021.

Slut med unoterede aktier i en § 50-ordning, børneopsparing og selvpensionering

Den såkaldte puljepensionsbekendtgørelse giver mulighed for at placere pensionsmidler i unoterede aktier, anparter mv. og i andele i alternative investeringsfonde.

Fra og med den 1. januar 2021 var det ikke længere muligt at købe unoterede aktier mv. for indestående på en aldersopsparing. Allerede foretagne investeringer skulle afvikles senest den 30. juni 2021.

Nu er turen kommet til:

- Pensionsordninger omfattet af § 50
- Børneopsparingskonti
- Selvpensioneringskonti.

Fra og med den 1. januar 2022 er det ikke længere muligt at købe unoterede aktier mv. for indestående på disse tre former for opsparing. Allerede foretagne investeringer skal afvikles senest den 30. juni 2022.

Afviklingen kan ske ved, at aktierne, anparterne mv. sælges til tredjemand eller købes af pensionsopspareren mv. for frie midler. Købet skal naturligvis ske til handelsværdien. Pensionsopspareren mv. kan dog også vælge, at de unoterede aktier, anparter mv. udloddes til ham fra depotet. Der er hermed tale om en udbetaling af et beløb svarende til værdipapirernes handelsværdi.

Pensionsordninger omfattet af § 50

Pensionsbeskatningslovens § 50 er ophævet for mange år siden, men er fortsat gældende for forsikringer uden fradragsret oprettet før den 18. februar 1992, medmindre der efterfølgende er foretaget ændringer i forsikringsaftalen eller ejerforholdet, der bevirker, at forsikringen ikke længere er omfattet af overgangsreglerne. Udbetalinger fra sådanne ordninger er skattefri, og ejeren skal ikke beskattes af den løbende værditilvækst.

Såfremt værdipapirerne ikke inden den 1. juli 2022 er afhændet eller udloddet, overgår pensionsordningen fra fristens udløb til beskattning efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, hvilket betyder, at der skal ske løbende afkastbeskatning af årets værditilvækst.



Forbuddet mod investering i noterede aktier og afvikling af allerede foretagne investeringer gælder både danske og udenlandske § 50-ordninger.

Børneopsparingskonti

Der kan ske udlodning af aktierne mv. til barnet, uanset at bindingsperioden for kontoen ikke er udløbet.

Er de noterede aktier mv. ikke solgt eller udloddet senest den 30. juni 2022, vil børneopsparingen fra og med den 1. juli 2022 skattemæssigt skulle behandles som en almindelig bankkonto med tilhørende værdipapirdepot.

Selvpensioneringskonti

Indeståendet på en selvpensioneringskonto kan hæves når som helst, men skal hæves på én gang. Hvis der sker delhævning af indeståendet, er selvpensioneringskontoen frigivet i sin helhed, hvorefter kontoen vil være en almindelig bankkonto.

Folketinget har vedtaget, at der kan ske delvis udbetaling i form af udlodning af noterede aktier mv. til kontohaveren, uden at selvpensioneringskontoen anses for frigivet i sin helhed.

Er de noterede aktier mv. ikke solgt eller udloddet senest den 30. juni 2022, vil selvpensioneringen fra og med den 1. juli 2022 skattemæssigt skulle behandles som en almindelig bankkonto med tilhørende værdipapirdepot.

Lov om ændring af pensionsbeskatningsloven og andre love (L 75) blev vedtaget den 14. december 2021.

Pensionsordninger

Folketinget har foretaget nogle ændringer i pensionsbeskatningsloven, der nærmest kan karakteriseres som småjusteringer.

Overførsel af en ratepension mv. til en § 53 A-ordning

En arbejdsgivers indbetaling til en medarbejders ratepension eller en pensionsordning med løbende udbetalinger sker med såkaldt bortseelsesret. Det betyder, at medarbejderen ikke skal beskattes af den indbetaling, som arbejdsgiveren foretager.

Der gælder ikke bortseelsesret for en pension omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A. Arbejdsgivers indbetaling på en sådan pensionsordning betyder, at medarbej-

deren skal beskattes af det indbetalte beløb som yderligere løn. Medarbejderen skal endvidere beskattes af den årlige værditilvækst på pensionsordningen, hvis personen er omfattet af fuld dansk skattepligt. Til gengæld er udbetalingerne fra en sådan pensionsordning skattefrie.

I forbindelse med en virksomheds udstationering af en medarbejder til udlandet bør det overvejes, om der i stedet for en fortsat indbetaling til en bortseelsesberettiget pensionsordning under udstationeringen skal foretages indbetaling til en pensionsordning omfattet af § 53 A.

Når en dansk virksomhed rekrutterer en person bosat i udlandet til at arbejde i Danmark, er det ofte også relevant at overveje en pensionsordning omfattet af § 53 A i stedet for en ordning med bortseelsesret.

Ved såvel udstationering som indstationering sker det ikke sjældent, at den korrekte type af pensionsordning ikke er på plads fra begyndelsen. Arbejdsgiveren indbetaler forsåt på den skattebegunstigede pensionsordning efter den påbegyndte udstationering, hvilket kan være skattemæssigt u hensigtsmæssigt. Ved indstationering indmeldes medarbejderen ofte automatisk og digitalt i en skattebegunstiget pensionsordning med de minimumsrisikodækninger, der fremgår af den gældende firmapensionsaftale mv. Dermed er den pågældende medarbejder minimumsdækket fra første dag mod tab af erhvervsevne og ved død. Først senere bliver der reelt taget stilling til, om det skal være den skattebegunstigede pensionsordning eller en § 53 A-ordning. Dette valg kan også have betydning i de situationer, hvor en virksomhed har indsendt anmodning om ekspertbeskatning for en nyansat udenlandsk medarbejder. Måtte det ske, at Skattestyrelsen ikke mener, at personen opfylder betingelserne for ekspertbeskatning, ville man måske have disponeret anderledes med hensyn til typen af pensionsordning.

Folketinget har vedtaget, at man uden Skattestyrelsens tilladelse kan rette op den skete "skade". Hvis arbejdsgiveren har indbetalt på en skattebegunstiget pensionsordning, kan denne overføres til en § 53 A-ordning, forudsat at begge ordninger er oprettet i samme pensionsinstitut. Overførslen skal ske senest den 1. april i det efterfølgende kalenderår. Er der eksempelvis tale om en medarbejder, der er indstationeret den 1. juli 2021, og der i de første fem måneder er indbetalt på en ratepension, kan disse indbetalinger helt eller delvist overføres til en § 53 A-ord-

ning senest den 1. april 2022. Arbejdsgiveren er naturligvis pligtig til at foretage de nødvendige indberetninger af yderligere løn for det beløb, der overføres fra ratepensionen til § 53 A-ordningen.

Adgangen til overførsel gælder beløb, der fra og med den 1. januar 2021 er indbetalt på en arbejdsgiveradministreret pensionsordning.

Korrektion af fejlbetalinger

Hovedreglen er, at en indbetaling på en pensionsordning er "bindende" forstået på den måde, at beløbet ikke kan hæves, overføres mv. uden afgiftsmæssige konsekvenser. Skal der ske korrektioner af den ene eller anden art, skal man normalt have Skattestyrelsens tilladelse hertil. En undtagelse hertil er, når der er sket en indbetaling, der overstiger den gældende maksimumgrænse for aldersopsparring, ratepension, ophørspension og sportsudøverpension. Det for meget betalte beløb kan overføres til en anden pensionsordning eller udbetales til indbetaleren uden afgiftsmæssige konsekvenser.

Folketinget har vedtaget, at beløb, der fejlagtigt er indbetalt til en pensionsordning med løbende udbetalinger, rateforsikring, rateopsparing, aldersforsikring, aldersopsparing eller supplerende engangssum, senest tre år efter indbetalingen kan:

- Tilbagebetales til indbetaleren
- Overføres til en anden pensionsordning i samme eller et andet pensionsinstitut.

Denne tilbagebetaling/overførsel kan ske uden afgiftsmæssige konsekvenser.

En sådan tilbagebetaling/overførsel anses for en anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen for det år, hvor der har været fradragsret mv. for det indbetalte beløb. Herved korrigeres den skattepligtige indkomst i overensstemmelse med det udbetalte beløb eller overførslen til en anden pensionsordning, medmindre overførslen sker mellem to ordninger, hvor indbetalingerne skattemæssigt behandles ens.



Muligheden for korrektion inden for tre år kan kun anvendes, når det fejlagtigt indbetalte beløb i kalenderåret ikke overstiger 100.000 kr. (2022-niveau). For arbejdsgiveradministrerede ordninger er det angivne beløb reelt 108.695 kr. på grund af AM-bidraget. Er beløbet større, skal der fortsat ske anmodning om fejlrettelse til Skattestyrelsen.

Adgangen til udbetaling/overførsel af indbetalte beløb gælder kun, når der er indbetalt ved en "fejl" i forhold til aftalegrundlaget mv. Fejlen skal kunne dokumenteres. Eksempler på fejl, der kan rettes uden tilladelse, er:

- Indbetaling til en livsvarig livrente i stedet for en ratepension
- En selvstændigt erhvervsdrivende, der driver virksomhed i selskabsform, indbetaler fra selskabets bankkonto til en privattegnet pensionsordning (skulle have været den pensionsordning, der var oprettet i ansættelsesforholdet)
- Ændrede pensionsforhold under orlov
- Menneskelige fejl i øvrigt.

Adgangen til korrektion uden tilladelse fra Skattestyrelsen gælder for tilbagebetalinger og overførsler fra og med den 1. januar 2022 af indbetalinger af beløb, der fejlagtigt sker fra og med den 1. januar 2022.

Sidste indbetaling på en rateopsparing

Fra og med den 1. januar 2022 kan der indbetales på en rateopsparing til og med den dag, hvor første rateudbetaling foretages.

Lov om ændring af pensionsbeskatningsloven og andre love (L 75) blev vedtaget den 14. december 2021.

Parcelhusreglen og udstykning – dødsboer

Familiens helårsbolig kan sælges skattefrit efter parcelhusreglen, hvis ejendommens samlede grundareal er under 1.400 m², eller der ikke kan ske udstykning til selvstændig bebyggelse. Skattefritagelse kan dog opnås, hvis en udstykning ifølge Vurderingsstyrelsen vil medføre en værdiforringelse på mere end 20 % af restarealet eller den bestående bebyggelse.

For at opnå et skattefrit salg vælger ejeren af et parcelhus, som han selv har beboet, ofte at foretage en udstykning, når ejendommens areal er på 1.400 m² eller mere. Herved

kan familiens helårsbolig, hvor grundarealet nu er mindre end 1400 m², sælges skattefrit, og der skal kun betales skat af en fortjeneste ved salg af det udstykkede areal.

Det er en betingelse for skattefrit salg, at ejeren afventer en endelig godkendelse af udstykningen fra Kort- og Matrikelstyrelsen, og beboelsen skal videreføres, efter at udstykningen er endelig.

Der gælder dog en enkelt undtagelse, nemlig den såkaldte plejehjemsregel. Hvis ejeren har anmodet om udstykning af en matrikel og er flyttet til en beskyttet plejebolig eller et plejehjem, inden endelig godkendelse af udstykningen foreligger, er der alligevel skattefrihed af fortjenesten efter parcelhusreglen.

Folketinget har vedtaget, at et dødsbos fortjeneste ved afståelse af afdødes ejerbolig inklusive et grundareal på under 1.400 m² ikke skal beskattes, og at tab ikke kan modregnes i tilsvarende fortjenester, hvis afdøde ejer havde anmodet om udstykning, og udstykningssagen først bliver færdigbehandlet efter dødsfaldet. Skattefriheden omfatter dog ikke de tilfælde, hvor der måtte være genanbragt en fortjeneste i ejendommen efter de særlige skatteregler herom.

Skattefrihed får også den konsekvens, at ejendommen ikke skal medregnes til boets aktiver og nettoformuen ved afgørelsen af, om boet er skattepligtigt eller skattefrit.

Ændringen gælder fra og med den 1. januar 2022.

Lov om ændring af dødsboskatteoven og andre love (L 88) blev vedtaget den 21. december 2021.

Refusionsordning for sandsugere

Søfolk, der erhverver lønindkomst ved arbejde om bord på stenfiskerfartøjer, herunder sandsugere, beskattes efter de almindelige regler, dog med adgang til sømandsfradrag. Rederier, der udøver virksomhed med sandsugning mv., kan få refunderet et beløb, der udgør 35 % af søfolkernes bruttoløn (arbejdsmarkedsbidragsgrundlaget).

Det er blandt andet en betingelse for refusion, at der udføres søtransportaktiviteter i mindst 50 % af den tid, et sandsugningsfartøj er i drift (50-procentkravet). Hertil kommer, at der alene kan opnås refusion for søtransportaktiviteter. Refusionsgrundlaget udgør således 50-100 % af

søfolkernes bruttoløn afhængig af den del af driftstiden, der er anvendt til søtransport.

Folketinget har foreslået, at refusionsbeløbet beregnes på baggrund af 100 % af refusionsgrundlaget (søfolkernes bruttoløn), når der udføres søtransportaktiviteter i mindst 50 % af driftstiden.

Endvidere skal det ikke længere være et krav, at der er tale om sejlads uden for »begrænset fart«.

Endelig foreslås refusionssatsen forhøjet fra 35 % til 37 %.

Ændringerne skal virkning fra og med den 1. januar 2022.

Grunden til, at Folketinget ikke vedtog forslaget inden juleferien, skyldes, at EU-kommissionen først i januar 2022 træffer afgørelse om godkendelse af de foreslåede regler (statsstøtteregler). Det er regeringens forventning, at de foreslåede regler kan godkendes af Kommissionen.

Lovforslag (L 74 B) om ændring af sømandsbeskatningsloven blev fremsat den 10. november 2021.

Sømandsfradrag

De eksisterende statsstøttegodkendelser af den samlede sømandsfradragsskema udløb den 31. december 2021. Ordningen er derfor blevet genanmeldt til Kommissionen med henblik på videreførelse fra og med den 1. januar 2022.

I løbet af genanmeldelsesprocessen er det blevet klart, at Kommissionen alene vil godkende ordningen på ny under forudsætning af, at der bliver foretaget en række mindre justeringer, som vil sikre, at ordningen er i overensstemmelse med EU-retten, herunder EU's retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren. Med justeringerne vil betingelserne for Kommissionens godkendelse være opfyldt, således at ordningen vil være godkendt for en

10-årig periode fra og med den 1. januar 2022 til og med den 31. december 2031.

Folketinget har vedtaget, at søfolk, der arbejder om bord på fartøjer, som sejler i regelmæssig passagersejlads mellem havne i EU- eller EØS-medlemsstater, alene vil kunne få sømandsfradrag, såfremt søfolkene er statsborgere i en EU- eller EØS-medlemsstat eller i Schweiz. Statsborgere fra andre lande kan fremover ikke få sømandsfradrag, men ændringen gælder dog kun ansættelsesforhold, der påbegyndes den 1. januar 2022 eller senere.

Det forhøjede sømandsfradrag, der udgør 105.000 kr. gælder, når skibet har en bruttotonnage på 500 t eller derover, forudsat at skibet ikke anvendes til regelmæssig sejlads mellem havne i EU-medlemsstater. Fra og med indkomståret 2022 er det en forudsætning, at denne sejlads ikke foregår mellem havne i EU- eller EØS-medlemsstater.

Personer, der er statsborgere i Storbritannien, og som er omfattet af udtrædelsesaftalen mellem EU og Storbritannien, sidestilles med personer, der er statsborgere i en EU-medlemsstat, ved anvendelsen af DIS-ordningen for færger og sømandsfradragsskemaet i tilfælde, hvor arbejde udføres om bord på et fartøj, der sejler i regelmæssig passagersejlads mellem havne i EU- eller EØS-medlemsstater.

Reglerne om sømandsfradrag er efter gældende regler betinget af, at fartøjet eller installationen er registreret med hjemsted i Danmark eller i en anden EU- eller EØS-medlemsstat. Fra og med indkomståret 2022 er det tillige et krav, at fartøjet sejler under et flag fra en EU- eller EØS-medlemsstat.

Lov om ændring af sømandsbeskatningsloven (L 74 A) blev vedtaget den 21. december 2021.



Højesteretsdomme

Beskatning af mere end fortjenesten

Højesteret har taget stilling til, om Skattestyrelsen ved ændring af indkomsten 10 år tilbage kan nøjes med at ændre de år, hvor der kan ske en forhøjelse af indkomsten og afslå at ændre de år, hvor der er tale om nedsættelse af indkomsten.

Sagen for Højesteret omhandlede en person, der i 2005 og herefter havde investeret i værdipapirer gennem en udenlandsk bank og depot.

I 2015 fremsendte den udenlandske bank kontroloplysninger til Skattestyrelsen. Personen havde ikke selvangivet afkastet mv. af disse værdipapirer. Skattestyrelsen var af den opfattelse, at personen havde handlet mindst groft uagtsomt ved ikke løbende at selvangive det skattepligtige afkast mv. Som følge heraf kunne indkomsten forhøjes fra og med 2005 og herefter. Der var hovedsageligt investeret i værdipapirer, hvor der skulle ske lagerbeskatning.

Der blev foretaget en opgørelse af den ikke selvangivne lagerbeskatning, hvilket resulterede i, at Skattestyrelsen forhøjede indkomsten for 2005-2008, 2010 og 2012-2014 med i alt 6,2 mio. kr. For indkomstårene 2009 og 2011 var der samlet et tab på 3,1 mio. kr. på de lagerbeskattede værdipapirer. Personen anmodede Skattestyrelsen om at nedsætte indkomsten for disse to år, hvilket blev afslået med henvisning til, at der ikke er hjemmel til ekstraordinær genoptagelse, hvilket vil sige efter udløbet af fristen efter den almindelige 3-års-regel, hvor der normalt kan ske ændring af indkomsten (ordinær genoptagelse).

Sagen endte i Højesteret.

Personen gjorde for Højesteret gældende, at han skulle beskattes af den reelle og faktiske fortjeneste på de lagerbeskattede investeringsbeviser og ikke af et beløb, der var dobbelt så højt.

Højesteret skulle tage stilling til de tre begrundelser, der var fremført til støtte for ekstraordinær genoptagelse:

- Skattestyrelsens adgang til at ændre indkomsten 10 år tilbage har også den konsekvens, at personen har adgang til ekstraordinær genoptagelse – nemlig for de år, som Skattestyrelsen ikke havde genoptaget/ændret
- Der kan ske ekstraordinær genoptagelse efter direkte-følge-reglen

- Der kan ske ekstraordinær genoptagelse, når der foreligger særlige omstændigheder.

10-års-reglen

Højesteret udtaler, at efter lovforarbejderne finder bestemmelsen kun anvendelse ved ændringer, der foretages på myndighedernes initiativ. Bestemmelsen må forstås således, at den kun giver adgang til skattemyndighedernes forhøjelse af en skatteansættelse, men ikke til en nedsættelse.

Der var derfor ikke adgang til genoptagelse for de to tabsgivende år med denne begrundelse.

Direkte-følge-reglen

Der kan ske ekstraordinær genoptagelse af en skatteansættelse, hvis ansættelsen er en direkte følge af en ansættelsesændring for et andet indkomstår (konsekvensændringer).

Højesteret udtaler, at det følger af aktieavancebeskatningsloven, at årets gevinst og tab på investeringsbeviser opgøres som forskellen mellem investeringsbevisernes værdi ultimo indkomståret og værdien primo indkomståret. Opgørelsen af gevinst eller tab i de enkelte indkomstår er således uafhængig af ansættelsen i andre indkomstår.

Højesteret siger hermed, at direkte-følge-reglen ikke kan anvendes som begrundelse for ekstraordinær genoptagelse.

Særlige omstændigheder

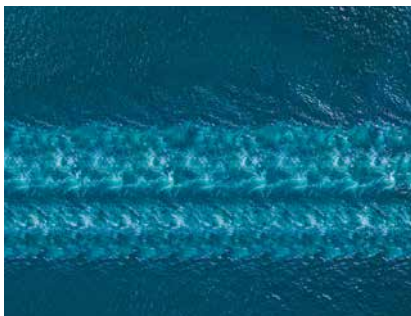
Også denne begrundelse for ekstraordinær genoptagelse for de to tabsår blev afvist af Højesteret.

Højesteret udtaler, at denne bestemmelse har et meget snævert anvendelsesområde og kun kan anvendes, når det ikke kan bebrejdes personen, at indkomsten er urigtig, hvilket ikke var tilfældet, da han havde valgt ikke at selvangive afkastet mv. af investeringsbeviserne.

Dommen er offentliggjort i SKM2021.576.

Kommentarer

I 2021 indgik alle Folketingets partier en politisk aftale om "En styrket skattekontrol – etape 2". Det fremgår blandt andet af aftalen, at skatteministeren vil anmode Skattelovrådet om at se nærmere på relevante retssikkerhedsmæss-



sige problemstillinger, eksempelvis skatteyderes adgang til genoptagelse af skatteansættelser.

Skatteministeren har bedt Skattelovrådet om blandt andet at vurdere og komme med anbefaling af, om der skal indføres hjemmel til, at en person, som i den her foreliggende sag for Højesteret, skal have krav på at få indkomsten nedsat, når Skattestyrelsen foretager forhøjelser for andre år. Endvidere har Skatteministeren bedt Skattelovrådet om at vurdere, om anvendelsesområdet for reglen om "særlige omstændigheder" er balanceret og tidssvarende.

Skattelovrådet skal inden udgangen af 2022 foretage afrapportering til skatteministeren. Det bliver spændende at se Skattelovrådets anbefalinger.

Entreprisekontrakt eller arbejdsudleje

Sagen for Højesteret omhandler en planteskole, der i perioder i 2014 og 2015 fik udført arbejde af udenlandske kontraktparter. Arbejdet bestod i okulation, podning, tilbinding, voksning og nedklipping af roser og frugttræer.

Højesteret udtaler indledningsvis, at der ikke foreligger arbejdsudleje, blot fordi de udenlandske kontraktparter arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde. Dette gælder, selv om arbejdet relaterer sig til virksomhedens kerneydelser eller udøves som naturligt led i dens drift.

Arbejdsudleje forudsætter, at arbejdet er integreret i den danske virksomhed på en sådan måde, at den danske virksomhed i skatteretlig henseende kan anses for den reelle arbejdsgiver.

Når arbejdet er integreret i den danske virksomheds forretningsområde, skal der foretages en samlet vurdering af, om arbejdet er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig udenlandsk virksomhed. Ved denne vurdering lægges vægt på arbejdets karakter og på, hvem der bærer den væsentligste del af ansvaret og risikoen for det udførte arbejde. Herudover kan det være relevant at inddrage nogle supplerende kriterier blandt andet, hvem der har instruktionsbeføjelsen og ansvaret for arbejdsstedet, hvem der stiller arbejdsredskaber til rådighed osv.

I overensstemmelse med skønsmandens forklaring må det lægges til grund, at okulation, podning, tilbinding, voksning og nedklipping er sædvanlige og nødvendige processer i produktionen af roser og frugttræer, ligesom der er tale om rutinepræget arbejde.

Højesteret fandt, at det oplyste om karakteren af arbejdet sammenholdt med, at arbejdet blev udført på planteskolens roser og frugttræer og med planteskolens vegetative materiale, peger i retning af, at arbejdet var integreret i planteskolens virksomhed, og at de udenlandske kontraktparter ikke i realiteten har båret den væsentligste del af ansvaret og af den økonomiske risiko for det udførte arbejde. Det gælder, selv om det er muligt for en branchekyndig at konstatere, om arbejdet er udført korrekt, og selv om planteskolen ifølge de indgåede kontrakter havde ret til at modregne eventuelle krav i tilfælde af mangelfuldt arbejde.

Når arbejdets karakter samt ansvars- og risikoforhold peger i retning af, at der er tale om arbejdsudleje, finder Højesteret, at det alene vil kunne anses for godtgjort, at der ikke foreligger arbejdsudleje, hvis en anvendelse af de supplerende kriterier giver et tilstrækkeligt klart grundlag for dette. Blandt andet set i lyset af, at arbejdet blev udført på planteskolen, som dermed havde kontrollen med og ansvaret for arbejdsstedet, fandt Højesteret det ikke godtgjort, at det pågældende arbejde har været tilstrækkeligt udskilt fra planteskolens virksomhed. Der var derfor tale om arbejdsudleje.

Dommen er offentliggjort i SKM2021.639.

Kommentarer

Tidligere har Østre Landsret (SKM2019.62, 2019.86 og 2019.87) taget stilling til, hvorvidt nogle kontrakter om okulation af roser kunne anses for entreprise, eller om der var tale om arbejdsudleje. I de tre domme kom landsretten frem til, at der var tale om entreprisekontrakter.

Det er ikke givet, at disse tre landsretsdomme ville have fået samme udfald ved Højesteret.

Landsretsdomme

Kommanditister og beskatning ved bortfald af gæld i fremmed valuta

Østre Landsret har taget stilling til, om tre kommanditister, der havde indfriet deres fulde hæftelse over for kommanditselskabet, skulle beskattes af en långivers gældseftergivelse på 5,0 mio. USD.

Der var tale om et kommanditselskab, som havde finansieret købet af et skib med et lån på 13 mio. USD.

Kommanditselskabet blev nødlidende, og skibet blev afstået med et stort tab. Provenuet fra salget blev overført til långiver, og der resterede herefter en restgæld på lånet på 5 mio. USD. Kommanditisterne havde indfriet deres fulde hæftelse over for kommanditselskabet, og långiver frafaldt derfor sit tilgodehavende på 5 mio. USD, da der ikke kunne gøres yderligere krav gældende mod kommanditisterne som følge af den generelle hæftelsesbegrænsning.

Østre Landsret skulle tage stilling til, om den af Skattestyrelsen gennemførte beskatning af kommanditisterne som følge af gældseftergivelsen var sket med rette.

To af de tre dommere i Østre Landsret bemærkede indledningsvis, at der ikke skulle ske beskatning efter kursgevinstlovens hovedregel, hvorefter debitor kun beskattes i det omfang, fordringen bliver nedskrevet til et lavere beløb end fordringens værdi for kreditor. En eventuel beskatning skulle derimod ske efter reglen om nedskrivning af gæld i fremmed valuta. De to dommere anførte videre, at da kommanditselskabet ubestridt havde modtaget en eftergivelse af gæld i fremmed valuta på 5,0 mio. USD, som selskabet var retligt forpligtet til at betale, opnåede selskabet en skattepligtig gældseftergivelse af samme størrelse. Da et kommanditselskab er skattemæssigt transparent, er det kommanditisterne, der skal beskattes af en gældseftergivelse, også selv om de ikke hæfter for denne restgæld.

Den tredje dommer var af den opfattelse, at der ikke var en fordring, som kunne gøres gældende mod de tre kommanditister, da de ikke hæftede for gælden. Bortfald af en sådan gæld medfører derfor ikke beskatning.

Den af Skattestyrelsen beskattede gældseftergivelse blev hermed opretholdt.

Dommen er offentliggjort i SKM2021.586.

Kommentarer

Samtlige tre dommere var enige om, at det var bestemmelsen i kursgevinstloven om beskatning af gæld i fremmed valuta, der skulle finde anvendelse, og ikke hovedreglen om beskatning i det omfang debitor bliver eftergivet et større beløb, end han er i stand til at betale.

Højesteret tog i 2019 stilling til, om der kunne ske beskatning af kommanditister af en kursgevinst på et lån i fremmed valuta med et såkaldt non-recourse vilkår, hvilket vil sige uden hæftelse udover den i det erhvervede aktiv stillede sikkerhed.

Kommanditselskabet havde erhvervet en hotelejeendom for 5,9 mio. GBP. Købesummen blev blandt andet finansieret ved optagelse af et prioritetslån på 4,5 mio. GBP. Kommanditselskabet blev nødlidende, og långiver formidlet ejendom solgt for en pris svarende til 22,3 mio. dkr., og salgsprovenuet tilgik långiver. Hverken kommanditselskabet eller kommanditisterne blev opkrævet restgælden, da der til låneaftalen var knyttet et såkaldt non-recourse vilkår, hvorefter kommanditselskabet ikke hæftede ud over den stillede sikkerhed.

Højesteret fastslog, at den enkelte kommanditist skulle beskattes af sin andel af den gæld, som bortfaldt som følge af non-recourse vilkåret. Også her skete beskatningen med henvisning til gevinst på gæld i fremmed valuta.

Solceller og vindmøller – passiv kapitalanbringelse?

Vestre Landsret har taget stilling til, hvorvidt et selskabs investering i solcelle- og vindmøllevirksomhed skulle anses som passiv kapitalanbringelse, eller om der var tale om en reel erhvervsaktivitet.

Sagen for Landsretten omhandlede en far, der havde overdraget 25 % af kapitalen i et selskab til hver af døtrene. Overdragelsen var sket med skattemæssig succession, hvorfor faderen ikke skulle beskattes af en fortjeneste ved overdragelse af anparterne. Døtrene modtog i forbindelse med overdragelsen en gave for at overtage den udskudte skat, der hvilede på anparterne.

Ved overdragelse af anparter og aktier – såvel i levende live som ved død – kan der kun ske overdragelse med succession, hvis virksomheden i selskabet ikke i overvejende grad

består af passiv kapitalanbringelse. Populærbetegnelsen herfor er pengetankreglen.

Et selskabs virksomhed anses for i overvejende grad at bestå af passiv kapitalanbringelse, hvis

- mindst 50 % af selskabets indtægter stammer fra fast ejendom, kontanter, værdipapirer eller lignende (indtægtskriteriet), eller
- handelsværdien af selskabets ejendomme, kontanter mv. udgør mindst 50 % af selskabets samlede aktiver (handelsværdikriteriet).

Indtægtskriteriet opgøres som gennemsnittet af de seneste tre regnskabsår. Handelsværdikriteriet gælder både på overdragelsestidspunktet og opgjort som gennemsnittet af de seneste tre regnskabsår.

Selskabets aktiver bestod for 49 %'s vedkommende af finansielle aktiver i form af børsnoterede aktier og lignende, og de resterende 51 % var investeringen i solcelle- og vindmølleanlæg.



Landsretten henviser blandt andet til lovforarbejderne til pengetankreglen, hvoraf blandt andet fremgår følgende:

"Formålet med nærværende lovforslag er at afskære muligheden for at succedere i levende live i aktier fra såkaldte pengetanke. Dvs. selskaber hvis væsentligste aktivitet er passiv pengeanbringelse og/eller udlejning af fast ejendom. Selskaberne er kendetegnet ved, at de ikke udfører eller kun i mindre grad udfører en reel erhvervsaktivitet. Baggrunden for at udelukke muligheden for succession er, at successionsreglerne er tiltænkt reelle erhvervsvirksomheder som en likviditetslettende generationsskifteregel."

"Opregningen i bestemmelsen af, hvilke aktiver, der anses for pengetankaktiver, er tilsvarende efter gældende regler ikke udtømmende."

Efter landsrettens opfattelse var der tale om passiv kapitalanbringelse, da selskabet ikke deltog aktivt i driften af solcelleanlægget eller vindmøllerne, men alene fik afkastet af investeringen.

Dommen er offentliggjort i SKM2021.537.

Kommentarer

Som det ses af dommen, er en investering i solcelle- og vindmølleanlæg at betragte som en passiv kapitalanbringelse, når investor ikke deltager i driften af den pågældende virksomhed.

Skatterådet har i flere afgørelser godkendt, at investering i solcelleanlæg og/eller vindmølleanlæg var en reel erhvervsaktivitet og ikke en passiv kapitalanbringelse. I disse tilfælde havde investorerne imidlertid taget aktivt del i solcelle- og/eller vindmølle driften. Nævnes kan SKM2021.193.SR, hvor aktionærerne, der var ansat i selskabet, aktivt tog del i solcellevirksomheden.

Byretsdomme

Kan en hovedaktionær nøjes med at betale markedsprisen?

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

Byretten i Herning har afsagt en dom, hvor en hovedaktionær blev beskattet af maskeret udlodning ved køb af en ejendom, hvor den fastsatte pris ubestridt var markedsværdien. Den maskerede udlodning udgjorde forskellen mellem hovedaktionærselskabets kostpris for ejendommen og markedsværdien.

Selskabet havde købt den omhandlede ejendom i 2007. Bygningen på ejendommen blev nedrevet, og i 2008/2009 opførte selskabet et enfamiliehus på grunden. Dette hus blev fra og med den 1. november 2009 udlejet til hovedaktionærens datter og svigersøn. Den 27. oktober 2010 købte hovedaktionæren selskabets ejendom, og udlejningen til datteren og svigersønnen fortsatte.

Hovedaktionærens købspris udgjorde 11 mio. kr., og selskabets samlede kostpris for ejendommen var 18,6 mio. kr.

Byretten fandt, at selskabets opførelse af ejendommen kun var sket med henblik på, at den skulle tjene til bolig for hovedaktionærens datter og svigersøn eller hovedaktionæren selv. Hovedaktionæren var derfor med rette blevet beskattet af differencen mellem salgsprisen og kostprisen, der i sagen udgjorde 7,6 mio. kr.

Dommen er offentliggjort i SKM2021.542.

Kommentarer

Dommen fra byretten følger op på den allerede gældende praksis – de såkaldte guldvandhanesager. Disse sager er kendetegnet ved, at selskabet afholder udgifter til

ombygning eller køb af en ejendom, uden at udgifternes afholdelse modsvares af en tilsvarende værdiforøgelse af ejendomme – deraf navnet guldvandhanesager.

Dommen og i øvrigt gældende praksis understreger, at hovedreglen om, at transaktioner mellem nærtstående altid skal ske til handelsværdien, bliver fraveget i visse situationer. Denne praksis er sanktioneret af Højesteret i 2007.

Sagen for Højesteret omhandlede salg af et parcelhus fra et hovedaktionærselskab til hovedaktionærens hustru. Der var tale om et byggeselskab, der ejede et større grundareal, der blev udstykket. I 1998 blev det første hus opført, og hovedaktionæren og hustruen flyttede ind i huset som lejere. Huset blev anvendt som fremvisningshus i selskabets forsøg på at sælge huse på de øvrige byggegrunde. I 2000 købte hovedaktionærens hustru huset af selskabet for 1,55 mio. kr.

Selskabets samlede kostpris for ejendommen udgjorde 3,0 mio. kr.

SKAT havde forhøjet hovedaktionærens indkomst med 1,45 mio. kr. opgjort som forskellen mellem selskabets kostpris og hustruens købspris. SKAT anfægtede ikke, at ejendommens markedspris udgjorde 1,55 mio. kr.

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

Administrative afgørelser

Beskatningsgrundlaget for fri bil – én eller flere leasingkontrakter?

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

Der var tale om en bil, der ved indgåelse af leasingkontrakten netop havde passeret tre år siden første indregistrering. Bilens handelsværdi udgjorde 915.381 kr. på dette tidspunkt.

Selskabet var af den opfattelse, at der var indgået tre leasingkontrakter, hvorfor der som beskatningsgrundlag ved genleasing efter 12 måneder var anvendt bilens handelsværdi på tidspunktet for indgåelse af den nye leasingkontrakt.

Skattestyrelsen fastsatte beskatningsgrundlaget for fri bil til 915.381 kr. for alle 36 måneder, da man var af den opfattelse, at der reelt kun var indgået én leasingkontrakt.

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

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

Kendelsen er offentliggjort i SKM2021.423.



Kommentarer

Kendelsen fra Landsskatteretten viser, at selv om der formelt var indgået tre leasingkontrakter, var det afgørende aftalens reelle indhold. Der var aftalt en pris for leasing af bilen i 36 måneder, og dette beløb fordelte man herefter ud på tre kontrakter. Dette er ikke godt nok.

Beskatningsgrundlaget for fri bil – 3-års-reglen

Landsskatteretten har taget stilling til 3-års-reglen i relation til fastsættelse af beskatningsgrundlaget for fri bil.

Når arbejdsgiver køber (eller leaser) en bil, der på købstidspunktet højst er tre år gammel, udgør beskatningsgrundlaget bilens nyvognspris i 36 måneder regnet fra og med den måned, hvori første indregistrering er foretaget. Herefter fastsættes beskatningsgrundlaget til 75 % af den oprindelige nyvognspris.

Er bilen på anskaffelsestidspunktet derimod mere end tre år gammel regnet fra første indregistrering, er beskatningsgrundlaget lig arbejdsgiverens købspris.

Sagen for Landsskatteretten omhandlede en bil, der blev leaset af et hovedanpartshaverselskab. Bilen skulle stilles til rådighed for hovedanpartshaveren. Om bilen mv. var oplyst følgende:

- 1. indregistrering var sket den 9. oktober 2015. Klokketallet for første indregistrering var ukendt.
- Nyvognsprisen udgjorde 2,0 mio. kr.
- Leasingkontrakten blev indgået den 9. oktober 2018.
- Bilens handelsværdi var 923.049 kr. den 9. oktober 2018.

Selskabet havde anset bilen for mere end tre år gammel på tidspunktet for indgåelse af leasingkontrakten og derfor anvendt handelsværdien på leasingtidspunktet som beskatningsgrundlag.

Skattestyrelsen mente, at beskatningsgrundlaget udgjorde 1,5 mio. kr., nemlig 75 % af den oprindelige nyvognspris, idet bilen ikke var anskaffet/leaset mere end tre fulde år efter første indregistrering.

Landsskatteretten udtalte følgende:

”Et kalenderår starter 1. januar kl. 00:00 og slutter 31. december kl. 00:00, og svarer til et fuldt år. Hvis en bil er indregistreret den 9. oktober 2015 kl. 08:00, vil bilen være præcis 3 år den 9. oktober kl. 08:00. Klokkeren 08:01 er bilen mere end 3 år, hvilket betyder, at bilen altid vil være over 3 år på samme dato, som den er indregistreret, uagtet at der kan opstå en kort tidsmæssig difference, såfremt indregistreringstidspunktet er ukendt. Ud fra en almindelig betragtning gælder også, at man fylder år samme dato man er født og den dag passerer ét år.

Bilen er indregistreret første gang den 9. oktober 2015, og der er således gået tre fulde år den 9. oktober 2018. Bilen er dermed over 3 fulde år, da bilen stilles til rådighed for klageren, hvorfor beskatningsgrundlaget skal fastsættes til bilens handelspris inklusive eventuelle istandsættelsesudgifter.”

Kendelsen er offentliggjort i SKM2021.488.

Kommentarer

Der er ofte kø hos leasingselskaberne for at lease de større biler, der er ”mere end” 3 år gamle på tidspunktet for indgåelse af leasingkontrakten. Ofte ønsker man en bil, der netop har passeret 3-års-grænsen og har måske allerede inden 3-års-fristen er passeret aftalt med leasingselskabet, hvilken bil der ønskes leaset, men underskriften på leasingkontrakten afventer.

Dobbeltdomicil med hjemsted i arbejdslandet

Skatterådet har taget stilling til det skattemæssige hjemsted for en person, der arbejdede i Tyskland.

Sagen drejede sig om en mand, der i mange år havde arbejdet i udlandet. Hans fulde danske skattepligt var ikke ophørt i forbindelse med dette arbejde. Han havde i vidt

omfang anvendt lempelsesreglen i ligningslovens § 33 A, således at han reelt ikke havde betalt skat i Danmark af den løn, som han tjente i udlandet.

I de senere år havde han været ansat i et stort tysk selskab som direktør og var efter nogle år blevet medejer af dette selskab.

De tyske skattemyndigheder anså manden for omfattet af skattepligt på grund af bopæl der. I Danmark var han ligeledes fuld skattepligtig, da hustruen boede her i den af hende ejede ejendom.

Skatterådet skulle derfor tage stilling til personens skattemæssige hjemsted – om Danmark eller Tyskland var at betragte som domicilland.

Efter artikel 4 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst fastlægges det skattemæssige hjemsted efter følgende kriterier:

- a. Han skal anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han har en fast bolig til sin rådighed; hvis han har en fast bolig til sin rådighed i begge stater, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, med hvilken han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser).
- b. Hvis det ikke kan afgøres, i hvilken stat han har midtpunkt for sine livsinteresser, eller hvis han ikke har en fast bolig til sin rådighed i nogen af staterne, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han sædvanligvis har ophold.
- c. Hvis han sædvanligvis har ophold i begge stater, eller hvis han ikke har sådant ophold i nogen af dem, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han er statsborger.
- d. Hvis han er statsborger i begge stater, eller hvis han ikke er statsborger i nogen af dem, skal de kompetente myndigheder i de kontraherende stater afgøre spørgsmålet ved gensidig aftale.



Kriterierne a-d er rangordnet, hvilket betyder, at hvis det skattemæssige hjemsted kan fastlægges efter kriteriet anført under a, er kriterierne under b-d uden betydning

I Tyskland ejede manden en lejlighed. Da der således var bolig til rådighed i såvel Tyskland som Danmark, skulle han anses for hjemmehørende i det land, hvor han havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser.

Med hensyn til de personlige interesser vendte pilen mod Danmark, hvor hustruen og to voksne børn m.fl. boede, og hvor hans familieliv hovedsageligt var. For så vidt angik de økonomiske interesser pegede pilen klart mod Tyskland, hvor han arbejdede og var medejer af virksomheden.

Skatterådet fandt herefter, at det ikke var muligt med fornøden sikkerhed at fastslå, hvor midtpunktet for hans livsinteresser var.

Det næste kriterium, der herefter kom i spil, var, hvor han sædvanligvis opholdt sig.

Det var oplyst, at han i indeværende år og næste år forventede at opholde sig i Danmark i 158 dage (herunder en del af en dag), i Tyskland 227 dage (herunder en del af en dag) og 15 dage i andre lande. Der var tale om et forsigtigt og konservativt skøn, og forskellen mellem antallet af dage i Tyskland og Danmark kunne nemt blive større.

Skatterådet fandt, at hans skattemæssige hjemsted ville være Tyskland, da det var her, han sædvanligvis (i overvejende grad) opholdt sig.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2021.461.

Kommentarer

Tyskland fik således status som domicilland med ret til at beskatte personens globalindkomst. Danmark fik derfor alene status som kildeland. Kildelandsbeskatning betyder, at der i Danmark kun skal selvangives indkomst af danske kilder, hvor Danmark er tillagt beskatningsretten efter den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Det var oplyst, at personen var registreret som direktør i det tyske selskab. Hvis Danmark var domicilland, skulle den tyske lønindkomst selvangives i Danmark, og den danske skattebetaling ville kun blive nedsat med den i Tyskland betalte skat (creditlempelse). Creditlempelsen

for direktører gælder, selv om personen er omfattet af tysk social sikring og betaler tyske sociale afgifter. Var der derimod tale om en medarbejder uden direktørstatus, der var omfattet af tysk social sikring og derfor betalte tyske sociale afgifter, ville der reelt ikke skulle betales dansk skat af den tyske lønindkomst, da nedsættelsen af den danske skat ville ske efter eksemptionmetoden, hvilket vil sige den del af den beregnede danske skat, der forholdsmæssigt kunne henføres til den tyske løn.

Det er i sagen oplyst, at manden tidligere havde benyttet sig af ligningslovens § 33 A, som også er en eksemptionlempelse. Men en af betingelserne for at få denne lempelse er, at personen aldrig opholder sig i Danmark i mere end 42 dage inden for enhver periode på seks måneder. Denne betingelse opfyldte manden ikke (længere), da antal opholdsdage i Danmark efter det oplyste udgjorde 158 dage inden for et kalenderår.

Manden havde således klart en interesse i, at Tyskland blev anset som domicilland, når skatten i Tyskland er lavere end den danske skat.

Influencere, bloggere m.fl.

Skatterådet har taget stilling til de skattemæssige konsekvenser for influencere, bloggere, følgere mv. ved at modtage vareprøver.

Sagen for skatterådet omhandlede et anpartsselskab med tre medarbejdere, nemlig hoveanpartshaveren (influenceren), ægtefællen og en tredje medarbejder. Selskabet havde en bruttoomsætning i 2020 på 1,2 mio. kr.

Selskabets virksomhed var at reklamere for forskellige produkter og brands. Selskabet foretog endvidere websalg af egne produkter.

Selskabet modtog som led i selskabets virksomhed forskellige vareprøver med henblik på, at influenceren kunne teste, reklamere og beskrive produkterne for sine følgere på de sociale medier, herunder YouTube og Instagram. Selskabet havde indgået kontrakter med forskellige samarbejdspartnere. I den enkelte samarbejdsaftale var aftalt et fast honorar. Selskabet modtog udover honoraret også vareprøver. Størstedelen af vareprøverne blev efter endt afprøvning/anmeldelse bortskaffet. Men der blev dog udtaget vareprøver til privat brug, både af de modtagne vareprøver og vareprøver af selskabets eget mærke.

Sådanne vareprøver blev også udloddet som præmie til selskabets følgere efter endt anmeldelse/testning.

Skatterådet blev bedt om at tage stilling til, om:

- Hovedanpartshaveren/influenceren skulle beskattes af modtagne vareprøver
- Følgere skulle beskattes af vareprøver, som blev udloddet.

Influenceren

Skatterådets svar var, at brug af vareprøverne i forbindelse med en testning, anmeldelse eller fremvisning på sociale medier ikke var skattepligtig for hovedanpartshaveren/influenceren. Skatterådet forudsatte, at influenceren kun benyttede vareprøverne i det omfang, det var nødvendigt i forhold til den pågældende opgave fra producenten, forretningen mv., som havde fremsendt varen med henblik på reklame.

Blev vareprøverne benyttet efter endt testning, anmeldelse eller fremvisning, skulle en sådan benyttelse anses for at erstatte et almindeligt privat forbrug, som skulle beskattes.

Skatterådet anførte, at et produkt, som er anvendt til test i en virksomhed, og som en medarbejder efterfølgende får overdraget, skal værdiansættes til, hvad et tilsvarende gode vil kunne købes for på det fri marked. Skatterådet tilføjede, at det i den forbindelse kunne have betydning, hvem der har testet/brugt produktet. Var der tale om selskabets egne produkter, skulle influenceren dog beskattes af selskabets kostpris for produktet.

Følgerne

Udlodning af præmier til følgere skete efter følgende kriterier:

- Alle kan deltage uden undtagelse, så længe man har adgang til Instagram, hvor konkurrencen foregår
- Alle, der "liker" eller kommenterer på opslaget på Instagram, er med i lodtrækningen
- Vinderen er tilfældigt udvalgt.

Skatterådet svarede, at der skulle betales spilleafgift med 17,5 % af de udloddede gevinster. For kontantgevinster beregnes afgiften for den del af gevinstbeløbet, der overstiger 200 kr. For andre gevinster beregnes afgiften for den del af gevinstens handelsværdi, der overstiger 750 kr.

Når der er betalt spilleafgift, skal modtageren af gevinsten ikke beskattes.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2021.445.

Kommentarer

Den fagre nye verden for nogen. For andre er det dagligdag.

Omfanget af aftaler mv. i sagen for Skatterådet viste alt andet lige klart, at der var tale om selvstændig virksomhed. For mange andre, der enkelte gange giver sig af med beskæftigelsen som blogger, influencer osv., vil et honorar typisk være B-indkomst, hvor personen skal selv angive indkomsten, og skatten opkræves i forbindelse med årsopgørelsen.



Skatteinformation januar 2022

© Revitax A/S. revitax@revitax.com

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

Grafisk tilrettelæggelse: Pe Solutions ApS

Tryk: Pe Solutions ApS

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

Eftertryk af hele artikler med kildeangivelse er tilladt. Redaktionen er afsluttet den 17. december 2021.

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