



Skatteinformation august 2006

KRØYER PEDERSEN

STATSAUTORISEREDE REVISORER I/S

Hostrupsvej 11
DK-7500 Holstebro
Tlf 96 10 61 61

Torvegade 2
DK-7600 Struer
Tlf 96 84 20 00

Medlem af RevisorGruppen Danmark
Internet: www.kroyerpedersen.dk · e-mail: mail@kroyerpedersen.dk



FORORD

Som følge af skattestoppet har aktiviteten på lovgivningsfronten primært været af justerende og nuancerende karakter i de senere år. Tiden har ikke været til de store og omvæltende reformer.

Der synes dog nu at være tegn i sol, måne og stjerner på, at reformiveren så småt er ved at indfinde sig igen. Dette kan bl.a. ses i afsnittet om nye love, men også på andre områder presser lovgivningsinitiativer sig på.

De nye sambeskatningsregler for selskaber har medført utilsigtede begrænsninger af omstrukturingsmulighederne, og lovændringer på dette område er nødvendige. Med hensyn til omstrukturingsagerne kan kritikken af de lange sagsbehandlingstider meget vel betyde, at de nuværende skønsprægede og ressourcetunge regler bliver erstattet af en række specifikke krav, som også vil minimere den administrative byrde. Om en ændring så samtidig vil skabe en større klarhed over retstilstanden, kan kun tiden vise.

Samtidig får EU-retten stadig større betydning. Det ses bl.a. af EF-domstolens afgørelse vedrørende udenlandske firmabiler i Danmark og den opfølgende lovgivning herom. Mon det sidste ord er sagt i denne sag?

Konklusionen er, at der fortsat er grøde på skatte-, moms- og afgiftsområdet, og det er vort håb, at Skatteinformation vil bidrage til at kaste lys og skabe overblik over problemstillinger og nyheder.

Biler er et evigt aktuelt område, og derfor har vi valgt biler som billedtema for Skatteinformation august 2006.

Vi ønsker Dem en fortsat god sommer.

Redaktionen er afsluttet den 16. juni 2006.

SKATTEINFORMATION
AUGUST 2006



CADILLAC

INDHOLD



DODGE

FERIEBOLIG I BULGARIEN

Gode råd	5
Samspil mellem de danske og bulgarske skatteregler	5
Dansk beskatning	5
Beskatning i Bulgarien	7
Lempelse af dobbeltbeskatning	7

STRAKSAFSKRIVNING AF SMÅAKTIVER

Aktiver, der er bestemt til at fungere sammen	8
Udskiftning af aktiver eller dele heraf	8
Retsstillingen	9

AFTALER MELLEM HOVEDAKTIONÆRER OG SELSKABER

Gode råd	10
Hvilke aftaler?	10
Fastsættelse af vederlag til hovedaktionærer	10
Lån	12
Vederlag for sikkerhedsstillelse	12
Overdragelse af fast ejendom	12
Overdragelse af aktier	13
Lejeforhold	14

REKONSTRUKTION AF HOVEDAKTIONÆRSELSKABER

Gode råd	15
Skattemæssig behandling af hovedaktionærens tab	15
Rekonstruktionsmuligheder	15
Rekonstruktion i koncernforhold	17

UDENLANDSKE FIRMABILER I DANMARK

Gode råd	19
”Firmabilsagen”	19
Dagskriteriet	19
Kilometerkriteriet	20
Formelle krav	21
Skattemæssige konsekvenser for brugeren	21

MOMSFRITAGELSE FOR ALMENVELGØRENDE FORENINGER

Gode råd	22
Momsfritagelse for foreningers kontingent	22
Momsfritagelse for enkeltstående arrangementer	22
Momsfritagelse for løbende salg af varer og ydelser	24



NYE LOVE

Begrænset skattepligtige personer	26
Restskat for mellemprioroden	26
Sundhedsbidrag	27
Parcelhusreglen ved væsentlig beskadigelse af ejendom	27
Genplacering af ejendomsavance	28
Avanceopgørelse på blandet benyttede biler	29
Ejendomsværdiskat af egen bolig i udlejningsejendom	29
Underskudsbejrænsning mv. ved kapitalindskud	30
Lettelse af administrative byrder	30
Indkomstregister	32
Fairplay II	32
Opkrævning via én skattekonto	33
Administrativ bistand i skattesager	34
Enklere forskuds- og selvangivelsesprocedure	34

LOVFORSLAG

Befordringsfradrag til visse pendlere	36
---	----

SKAT-MEDDELELSER

Rentesatser for selskabsskat	37
Rejsebegrebet	37
Momsforhold ved udgivelse af foreningsblade	38

EF-DOMME

Beregning af registreringsafgift på nye biler	39
---	----

LANDSRETSDOMME

Salg af helårshus anvendt som fritidsbolig	40
Advokat- og revisorudgifter ved køb og salg af aktier	40
Leasingkontrakter	41
Udbyderhonorar i ejendomsprojekt	42
Momsfradrag for leje af parkeringsplads	42
Momspligt for salg af reklamer via internet	43

ADMINISTRATIVE AFGØRELSER

Ophørspension – udlejet ejendom	44
Ophørspension – delvist udlejet ejendom	44
Bruttolønvedgang – uddannelsesudgifter	45
Bruttolønvedgang – sundhedsudgifter	45
Rejse- og opholdsudgifter	46
Hovedaktionærs køb af fast ejendom	46
Momsfritagelse for hårfjerning	47
Momsfradrag i byggevirksomhed	48
Momsfradrag for oprydning efter forurening	48

CHEVROLET



Foto © Jeff Dykes 2006

FERIEBOLIG I BULGARIEN

Flere og flere danskere ønsker at købe en feriebolig i udlandet, og især Bulgarien synes p.t. at have danskernes bevågenhed. Nogle køber en feriebolig udelukkende med henblik på eget brug, medens andre ønsker at udleje ferieboligen helt eller delvist. Samtidig kan en feriebolig også være en god investering.

I artiklen ser vi på de skattemæssige aspekter, der er forbundet med en feriebolig i Bulgarien.



Gode råd

- Undgå ubehagelige overraskelser. Sørg altid for at få et overblik over de danske og de udenlandske skatteregler inden købet.
- Søg professionel, lokal rådgivning, inden købsaftalen underskrives.
- Værdi af inventar skal fremgå særskilt af købsaftalen.

Samspil mellem de danske og bulgarske skatteregler

Danmark beskatter personer af deres globalindkomst, hvilket vil sige, at en bulgarsk feriebolig købt i privat regi er undergivet almindelig dansk beskatning.

Danske selskaber kan kun blive beskattet af en bulgarsk feriebolig, hvis selskaberne har valgt international sambeskatning.

Bulgarien beskatter ligeledes fast ejendom. Når indkomsten samtidig skal selvangives i Danmark, skal Danmark give skattelempelse for en eventuel dobbeltbeskatning. Lempelsen sker efter kreditmetoden, hvilket betyder, at den danske skat nedsættes med den skat, der er betalt i Bulgarien, dog maksimalt med den del af den danske skat, der forholdsmæssigt falder på indkomsten fra den bulgarske feriebolig. Da bulgarsk skat normalt er lavere end dansk skat, vil det i praksis betyde, at den beregnede danske skat bliver nedsat med betalt bulgarsk skat.

Dansk beskatning

Køb i privat regi

En person, som er bosiddende og fuldt skattepligtig til Danmark, og som køber en feriebolig i Bul-

garien, skal beskattes på samme måde som af en feriebolig i Danmark, og der skal betales ejendomsværdiskat. Den årlige ejendomsværdiskat udgør 1 % af ejendomsværdien op til 3.040.000 kr. og 3 % af resten. Beregningsgrundlaget er ejendommens handelsværdi, hvis der ikke findes en offentlig vurdering i Bulgarien, der afspejler ejendommens handelsværdi.

Hvis ferieboligen udelukkende benyttes til udlejning, og ejeren har fraskrevet sig retten til at råde over boligen i enhver henseende, skal der ikke betales ejendomsværdiskat. Boligen udgør da en erhvervsvirksomhed og skal behandles som enhver anden udlejningsejendom. Reglerne for "rene" udlejningsejendomme vil ikke blive behandlet nærmere i denne artikel.

Ved delvis udlejning af ferieboligen kan der vælges mellem to principper for opgørelse af den skattepligtige indkomst. Indkomsten kan opgøres enten efter sommerhusreglen eller efter et regnskabsmæssigt princip, men uanset regel beskattes indkomsten som kapitalindkomst.

Efter sommerhusreglen medregnes der et beløb til indkomsten, der svarer til 60 % af den del af den årlige bruttoleje, som overstiger 7.000 kr. Bruttolejen er lejeindtægten inkl. særskilt betaling for el, varme og telefon mv. Hvis den årlige bruttoleje eksempelvis udgør 27.000 kr., medregnes der kun 12.000 kr. til indkomsten. Til gengæld er der ikke fradrag for udlejningsudgifter, og der skal betales ejendomsværdiskat for hele indkomståret.

Efter det regnskabsmæssige princip kan de faktiske udgifter, der er forbundet med udlejningen, fradrages i lejeindtægten. Øvrige udgifter, såsom ejendomsskatter, fællesudgifter, vedligeholdelse og afskrivning på inventar, er fradragsberettigede for den del, der vedrører udlejningsperioden.

Uanset hvilket princip indkomsten opgøres efter, kan eventuelle renteudgifter fratrækkes.

Fortjeneste ved salg af en bulgarsk feriebolig er skattefri efter samme regler som fortjeneste ved salg af et sommerhus i Danmark. Skattefriheden gælder således ikke for næringsdrivende inden for handel med fast ejendom.

Køb i selskabsregi

En hovedaktionær kan vælge at lade sit selskab erhverve en feriebolig i udlandet.

Med de nye danske sambeskatningsregler skal selskaber ikke længere selvangive indkomst fra udenlandske ejendomme. Der vil kun ske dansk selskabsbeskatning af en udenlandsk feriebolig, hvis selskabet har valgt international sambeskatning.

Ved international sambeskatning skal en bulgarsk feriebolig behandles på samme måde som en dansk feriebolig i skattemæssig henseende. For selskabet er ferieboligen en udlejningsejendom, og selskabet er derfor skattepligtigt af nettolejeindtægten og kan afskrive på inventar og har fradrag for renteudgifter. Danske selskaber betaler ikke ejendomsværdiskat.

Ved salg af ferieboligen er selskabet skattepligtigt af en eventuel avance.

Konsekvenser for hovedaktionæren

Når selskabets feriebolig er til rådighed for hovedaktionæren, er det et skattepligtigt personalegode.

Den skattepligtige værdi af fri feriebolig udgør en procentdel af boligens værdi pr. uge afhængig af, hvornår boligen benyttes. For ugerne 22-34

udgør den skattepligtige værdi 0,5 % af ejendomsværdien pr. uge, og for årets øvrige uger 0,25 % af ejendomsværdien pr. uge. Den skattepligtige værdi er 16,25 % på årsbasis. Hvis der ikke foreligger en offentlig vurdering, der afspejler ejendommens handelsværdi, ansættes boligens værdi skønsmæssigt ved årets begyndelse.

En hovedaktionær beskattes af rådigheden over en feriebolig, og ikke kun af den faktiske anvendelse. Derfor skal en hovedaktionær, der kan disponere over en feriebolig i hele året, beskattes med 16,25 % af boligens værdi.

Der vil dog ske nedslag i beskattningen, hvis ferieboligen udlejes eller stilles til rådighed for ikke-nærtstående personer. Hvis ferieboligen eksempelvis er udlejet eller udlånt til selskabets personale i 5 uger i højsæsonen, nedsættes den skattepligtige værdi med $5 \times 0,5\%$ fra 16,25 % til 13,75 % for hovedaktionæren.

Hvis to hovedaktionærer deler en feriebolig, deles den skattepligtige værdi på helårsbasis mellem de to hovedaktionærer.

En hovedaktionær beskattes ikke med den fulde skattepligtige værdi på 16,25 %, hvis der er tale om en personaleferiebolig. En personaleferiebolig er en bolig, som selskabet stiller til rådighed for personalet, og som anvendes af personalet i minimum 13 uger om året, hvoraf mindst 8 uger skal ligge i højsæsonen, dvs. i ugerne 22-34. Det er en betingelse, at de medarbejdere, der anvender ferieboligen, ikke har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, og at de ikke er nærtstående til hovedaktionæren.

En hovedaktionærs brug af en personaleferiebolig beskattes på samme måde som for de øvrige

Foto © Max Earey



PORSCHE CARRERA

medarbejdere, dvs. kun beskatning af de uger, hvor hovedaktionæren rent faktisk anvender boligen.

Hvis en hovedaktionær ikke betaler for rådigheden eller brugen af en feriebolig, beskattes han af den manglende betaling enten som yderligere løn eller som maskeret udbytte. I begge tilfælde er der tale om personlig indkomst, og der skal betales AM-bidrag.

Selskabet har fradrag, hvis hovedaktionærens manglende betaling af leje anses for at være yderligere løn. Fradraget reduceres dog med "lejeindtægten", da selskabet er forpligtet til at medregne en leje svarende til markedsløjen til sin indkomst, uanset om hovedaktionæren rent faktisk betaler leje eller ej.

Beskatning i Bulgarien

Bulgarien har ingen regler om ejendomsværdiskat, men derimod om ejendomsskat. Ejendomsskatten udgør 1,5 % af den offentlige ejendomsvurdering og opkræves, uanset om ferieboligen ejes af en person eller et selskab.

Der skal derudover betales en renovationsafgift, som udgør 1,5 % - 2 % af den offentlige ejendomsvurdering, hvis ejeren er en person, og 1,5 % - 2 % af det største beløb af købsprisen eller den offentlige ejendomsvurdering på anskaffelsestidspunktet, hvis ejeren er et selskab. Renovationsafgiften er en kommunalafgift, og afgiftsprocenten varierer alt afhængig af, hvilken kommune ferieboligen ligger i.

Indkomst fra udlejning af en feriebolig i Bulgarien er skattepligtig, uanset om ferieboligen ejes af en person eller et selskab.

For en person udgør de fradragsberettigede lejeudgifter maksimalt 20 % af lejeindtægten. En person, der bevarer sin fulde skattepligt til Danmark og er begrænset skattepligtig til Bulgarien, kan nøjes med at betale 15 % skat af nettolejeindtægten, hvis personen på forhånd har anmodet de bulgarske skattemyndigheder om, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Bulgarien finder anvendelse.

Et selskab beskattes med 15 % af nettoindkomsten, der opgøres som lejeindtægten med fradrag af de faktiske udgifter, der er forbundet med udlejningen.

Avance ved salg af en feriebolig er ikke skattepligtig, hvis en dansk person har ejet ferieboligen i mindst 5 år før salget. Der kan maksimalt sælges to ferieboliger skattefrit.

Et selskab er altid skattepligtigt af avance ved salg af en feriebolig, og avancen beskattes med 15 %.

Den skattepligtige avance opgøres som forskellen mellem salgsprisen og det største beløb af enten købsprisen eller den offentlige ejendomsvurdering i købsåret.

Efter bulgarsk lovgivning kan udlændinge ikke købe den grund, som en feriebolig ligger på. Dermed kan hverken en dansk person eller et dansk selskab købe en feriegrund i Bulgarien. I stedet kan man stifte et bulgarsk registreret selskab, der også skal være skattemæssigt hjemmehørende i Bulgarien, og lade dette selskab købe grunden.

Lempelse af dobbeltbeskatning

Hvis den samme indkomst beskattes både i Danmark og i Bulgarien, skal Danmark lempes for denne dobbeltbeskatning. Den indkomst, der skal selvangives i Danmark, skal altid opgøres efter de almindelige danske skatteregler.

Der betales kun ejendomsskat i Bulgarien, og der sker derfor ingen dobbeltbeskatning.

Der opkræves kun ejendomsværdiskat i Danmark, og dette medfører dermed heller ikke nogen dobbeltbeskatning.

Det er dog i praksis ikke afklaret, om den bulgarske ejendomsskat delvist kan sammenlignes med den danske ejendomsværdiskat. Hvis dette er tilfældet, vil der kunne opnås kreditnedslag i den danske ejendomsværdiskat.

Nettolejeindkomst beskattes i begge lande både for personer og for selskaber, der har valgt international sambeskatning. Danmark skal give kreditlempelse for den bulgarske skat på 15 % ved den danske skatteberegning. Hvis nettoindkomsten fra udlejningen (opgjort efter danske skatteregler) er negativ efter fradrag af renteudgifter, fragår dette beløb i personens eller selskabets øvrige indkomst. Selv om der er betalt skat i Bulgarien, kan der ikke opnås lempelse for denne skat i den danske skatteberegning.

Hvis en person er skattepligtig i Bulgarien af en fortjeneste ved salg af ferieboligen, vil denne skat ikke blive lempet i den danske skatteberegning, da en sådan fortjeneste normalt er skattefri efter danske regler.

Et dansk selskab, der har valgt international sambeskatning, beskattes af en fortjeneste ved salg af ferieboligen med dansk selskabsskat på 28 %, og der vil blive givet et nedslag i den danske skat med betalt bulgarsk skat på 15 %.



STRAKSAFSKRIVNING AF SMÅAKTIVER



Efter afskrivningsloven skal småaktiver i et samlesæt eller småaktiver, der er bestemt til at fungere samlet, anses for at være ét driftsmiddel. Det betyder, at småaktiver, der er bestemt til at fungere sammen med andre aktiver, ikke kan straksafskrives, hvis aktivernes samlede anskaffelsessum overstiger 11.300 kr. (2006).

Domstolene har for første gang taget stilling til, hvornår småaktiver skal anses for at være bestemt til at fungere sammen, og hvorvidt udgifter kan kvalificeres som fradragsberettigede vedligeholdelsesudgifter.

I artiklen ser vi nærmere på retsstillingen efter dommen.

I 1998 vedtog Folketinget en ny afskrivningslov, som også ændrede reglerne for straksafskrivning af småaktiver. Det skulle bl.a. ikke længere tillægges betydning, om de enkelte driftsmidler kunne anvendes som selvstændige driftsmidler, hvis de var bestemt til at fungere sammen med andre aktiver.

Før lovændringen kunne udgifter til f.eks. computer og printer straksafskrives, hvis de hver især havde en anskaffelsessum, der lå under beløbsgrænsen for småaktiver på 11.300 kr. (2006).

Efter lovændringen kan udgifter til f.eks. computer og printer ikke længere straksafskrives, hvis den samlede anskaffelsessum for computer og printer overstiger beløbsgrænsen for småaktiver, fordi de efter deres funktion er bestemt til at fungere sammen.

I relation til straksafskrivning af småaktiver er det første spørgsmål derfor, om de anskaffede småaktiver efter deres funktion er bestemt til at fungere sammen med andre aktiver eller til at fungere selvstændigt. Det næste spørgsmål er, om der er fradrag, hvis man udskifter et af de aktiver, der er bestemt til at fungere sammen med andre aktiver, eller hvis man udskifter en del af et aktiv, som er bestemt til at fungere sammen med andre aktiver. Med andre ord er spørgsmålet, om der f.eks. er adgang til straks at få fradrag for udgifter til udskiftning af f.eks. en printer eller harddisken i en computer.

Aktiver, der er bestemt til at fungere sammen

Driftsmidler med en anskaffelsessum på 11.300 kr. (2006) eller derunder kan straksafskrives. Aktiver i et samlesæt eller aktiver, der er bestemt til at fungere samlet, anses for at være ét driftsmiddel. Det betyder, at aktiver, der er bestemt til at funge-

re sammen med allerede anskaffede aktiver, ikke kan straksafskrives, hvis den samlede anskaffelsessum overstiger beløbsgrænsen på 11.300 kr. (2006). Derudover sidestilles forbedringsudgifter med udgifter til anskaffelse af aktiver, der er bestemt til at fungere sammen med allerede anskaffede aktiver.

Ved afgørelsen af, om der kan ske straksafskrivning, skal der ikke lægges vægt på den faktiske anvendelse af aktiverne, men derimod på, om de enkelte aktiver efter deres konstruktion og indretning må anses for at være bestemt til at blive anvendt samlet. Dermed bliver f.eks. sammenbyggede reoler, stilladsdele, husdyrbure samt pc'er og printer normalt anset for at være ét driftsmiddel, uanset om der er tale om flere separate aktiver. Derimod anses f.eks. et bord og en stol ikke for at være bestemt til at fungere samlet.

Når det skal bedømmes, om der er tale om et eller flere aktiver, kan der bl.a. lægges vægt på, om aktivet er identisk med et allerede anskaffet aktiv, om aktivet funktionsmæssigt hører naturligt sammen med et allerede anskaffet aktiv, og om de pågældende aktiver almindeligvis vil blive anskaffet samlet. Afgrænsningen kan til tider være vanskelig, og det må forventes, at denne regel fortsat vil afstedkomme sager ved Landsskatteretten og domstolene.

Udskiftning af aktiver eller dele heraf

Når aktiver, der er bestemt til at fungere sammen, har nået en vis alder, vil der blive behov for at udskifte nogle af aktiverne eller dele heraf. Hvis eksempelvis en computer og printer er indkøbt sammen, og printeren skal udskiftes, opstår spørgsmålet, om udgiften til en ny printer kan straksafskri-

ves eller fratrækkes efter reglerne om vedligeholdelsesudgifter.

Efter Landsskatterettens praksis kan der hverken opnås straksafskrivning eller fradrag efter reglerne om vedligeholdelsesudgifter. Udgiften til en ny printer kan i stedet afskrives med op til 25 % årligt. Den manglende straksafskrivning er begrundet med, at det nye driftsmiddel (printeren) er bestemt til at fungere sammen med et tidligere anskaffet aktiv (computeren), og at den samlede anskaffelsessum overstiger beløbsgrænsen for småaktiver. Der er heller ikke fradrag efter reglerne om vedligeholdelsesudgifter, fordi der ikke foreligger vedligeholdelse af et gammelt aktiv, hvis der købes et nyt aktiv. Udgifter til f.eks. køb af en ny printer er med andre ord ikke vedligeholdelse af en gammel printer, selv om printeren er bestemt til at fungere sammen med et andet driftsmiddel.

I en sag for Vestre Landsret havde en minkfarmer afholdt udgifter til udskiftning af minkbure, redekasser og hvalpenet. Burene og redekasserne udgjorde tilsammen en minkburblok. Burene var opstillet ved siden af hinanden, havde samme anvendelse og et fælles vandingsystem. Vestre Landsret gav Landsskatteretten medhold i, at en minkblok var bestemt til at fungere sammen med andre tilsvarende blokke, idet flere blokke funktionsmæssigt hørte naturligt sammen. Udgifterne kunne derfor ikke straksafskrives.

I modsætning til Landsskatteretten fandt Vestre Landsret derimod, at der var fradrag for udgifterne som vedligeholdelsesudgifter. Vestre Landsret lagde vægt på, at en bursektion og en redekasse kun kunne fungere samlet i en minkburblok eller ophængt på bukke, og ikke hver for sig. En separat udskiftning af enkeltdele som bursektioner, re-

dekasser og tråd måtte anses for at være vedligeholdelse af minkburblokkene, og udskiftningerne var så beskedne, at der fortsat var tale om de samme aktiver. Vestre Landsret lagde med andre ord afgørende vægt på, at der ikke var tale om køb af nye aktiver, men derimod udskiftning af dele af et aktiv.

Efter Vestre Landsrets dom ligger det klart, at der er tale om fradragsberettigede vedligeholdelsesudgifter, hvis kun en del af et aktiv udskiftes.

Dommen ændrer derimod ikke den eksisterende praksis om, at der hverken er straksafskrivning eller vedligeholdelsesfradrag, hvis et helt aktiv udskiftes. Eksempelvis kan udskiftning af en printer, der er bestemt til at fungere sammen med en computer, stadig ikke kvalificeres som en vedligeholdelsesudgift, fordi der ikke er tale om udskiftning af en del af printeren. Hvis det derimod er harddisken i en computer, der udskiftes, er der tale om udskiftning af en del af computeren, og udgiften er fradragsberettiget som en vedligeholdelsesudgift.

Retsstillingen

Hvis der afholdes udgifter til udskiftning af aktiver, der er bestemt til at fungere sammen med andre aktiver, kan der ikke foretages straksafskrivning, hvis den samlede anskaffelsessum overstiger 11.300 kr. (2006).

Udgifterne kan derimod fratrækkes som vedligeholdelsesudgifter, hvis udskiftningen kun udgør en del af et aktiv, således at det oprindelige aktiv bevares.

Hvis det oprindelige aktiv i sin helhed må anses for at være udskiftet, kan udgiften kun afskrives med op til 25 % årligt.



Foto © Dr. Manaan Kar Ray 2006

ROLLS ROYCE

AFTALER MELLEM HOVEDAKTIONÆRER OG SELSKABER



Hovedaktionærer og selskaber er to selvstændige juridiske enheder, der kan indgå civilretlige aftaler med hinanden.

Som udgangspunkt accepteres civilretlige aftaler også skattemæssigt – i hvert fald når der er tale om uafhængige parter, der har modstridende skattemæssige og økonomiske interesser.

I denne artikel ser vi på de skattemæssige problemstillinger, der kan opstå i forbindelse med hovedaktionærens civilretlige aftaler med deres selskaber.

Gode råd

- Indgå alle aftaler skriftligt.
- Undersøg markedsforholdene, inden der indgås aftaler.
- Optimer fordelingen mellem udbytte og løn.

Hvilke aftaler?

I princippet er der ingen grænser for, hvilke aftaler der kan indgås mellem hovedaktionærer og selskaber, men normalt indgås aftaler som led i selskabets drift eller som led i hovedaktionærens personligt drevne virksomhed.

En typisk aftale er ansættelsesaftalen, der beskriver betingelserne for hovedaktionærens ansættelse i selskabet. Der kan også være tale om aftaler om overdragelse af aktiver, herunder fast ejendom, og låneaftaler mellem selskaber og hovedaktionærer er også ret almindelige.

Uanset hvilken aftale, der er tale om, skal aftalen indgås på armslængdevilkår.

Armslængdeprincippet

Indgåelse af en aftale på armslængdevilkår betyder, at aftalen skal indgås på markedsvilkår, hvorved aftalens indhold skal afspejle det indhold, som en aftale mellem to uafhængige parter ville have.

Maskeret udbytte og tilskud

Der foreligger maskeret udbytte, hvis en hovedaktionær opnår en økonomisk fordel på bekostning af selskabet. Som eksempel kan nævnes situationer, hvor hovedaktionæren opnår en overpris i et aftaleforhold med selskabet, dvs. en højere pris end markedsprisen. Maskeret udbytte kan også forekomme i situationer, hvor selskabet er rette

indkomstmodtager til en indkomst, som i stedet modtages af hovedaktionæren.

Hvis en aftale i stedet tilgodeser selskabet i forhold til hovedaktionæren, vil selskabet blive beskattet af et tilskud svarende til den økonomiske fordel, som selskabet opnår ved aftalen.

Fastsættelse af vederlag til hovedaktionærer

Hovedaktionæren er som regel den drivende kraft i den aktivitet, som selskabet udøver, ligesom det er hovedaktionæren, der har foretaget kapitalinvesteringen i selskabet. Hovedaktionæren er derfor berettiget til både et vederlag for sin arbejdsindsats i selskabet og et afkast af den investerede kapital, dvs. både løn og udbytte.

Lønforhandlingen mellem en hovedaktionær og hans selskab bærer naturligvis præg af, at hovedaktionæren sidder på begge sider af forhandlingsbordet.

En hovedaktionær kan kun modtage løn for sit arbejde, hvis han samtidig er ansat i selskabet. Dette er normalt ikke noget problem, da de fleste hovedaktionærer også er anmeldt som direktør i selskabet.

Hovedaktionærens løn skal som udgangspunkt være i overensstemmelse med markedslønnen. De samlede ansættelsesbetingelser skal svare til markedsvilkårene, men der kan dog være situationer, hvor markedslønnen kan fraviges.

Der stilles ikke krav om, at hovedaktionæren skal hæve løn i selskabet, og hovedaktionæren kan altså i princippet arbejde gratis for selskabet.

Hvis hovedaktionæren ikke modtager løn for sit arbejde i selskabet, er han efter praksis heller ikke berettiget til at modtage skattefri kørsels- og rejsegodtgørelse.

Løn og selskabsret

De selskabsretlige regler stiller krav om, at vederlag til bestyrelsesmedlemmer og direktører ikke må overstige, hvad der er sædvanligt efter hvervets art og arbejdets omfang, samt hvad der er forsvarligt i forhold til selskabets økonomiske stilling.

Hvad er markedslønnen?

Markedslønnen kan kun fastslås på basis af en objektiv vurdering af samtlige forhold i den konkrete situation.

Det betyder, at man i hvert enkelt tilfælde må vurdere de faktiske forhold mellem et selskab og en hovedaktionær for at fastslå det vederlag, der svarer til markedslønnen.

Følgende forhold indgår i vurderingen:

- Selskabets aktivitetsniveau.
- Indholdet af hovedaktionærens stilling, herunder kompetence og ansvar.
- Virksomhedens indtjeningsevne.
- Hovedaktionærens kvalifikationer.
- Hvilken løn modtager andre i tilsvarende stillinger?
- Hvilken løn kunne tredjemand opnå for samme ansættelse i selskabet?
- Tilgodeses selskabets kapitalinteresser i tilstrækkeligt omfang?
- Forrentning af egenkapitalen.

Der findes ikke et egentligt facit for en markedsløn til hovedaktionærer, hvilket også kan udledes af praksis på området.

”Selskabets aktivitetsniveau” er omfanget af den virksomhed, som drives i selskabet. Jo større et omfang, jo højere en løn, hvis hovedaktionæren i øvrigt leverer den nødvendige arbejdsindsats.

I et selskab, hvor den hidtidige driftsaktivitet er solgt, og hvor den nuværende aktivitet reelt blot består i almindelig formuepleje, vil hovedaktionæren kun være berettiget til et meget begrænset vederlag.

Hvis der i anden lovgivning er fastsat regler, som har betydning for vurderingen af vederlaget, kan disse regler naturligvis inddrages. Det gælder f.eks. for ejendomsaktieselskaber, hvor aktionærers aflønning for administrationsarbejde må bedømmes ud fra, at boligreguleringsloven kun godkender udgifter ved ejendomsadministration ud fra en rimelighedsbetragtning i forhold til ejendommens og det lejedes karakter.



Foto © Steve Smith 2006

Lån

Der kan etableres lån mellem en hovedaktionær og hans selskab, og der kan både være tale om lån fra selskabet til hovedaktionæren og lån fra hovedaktionæren til selskabet.

Lån til hovedaktionæren

Selskabslovgivningen indeholder et forbud mod aktionærlån, men der er ikke et skatteretligt forbud mod et selskabs udlån til hovedaktionæren. Udlån fra selskabet til hovedaktionæren skal ske på markedsvilkår, dvs. at lånet skal forrentes med en rente, der svarer til markedrenten, som er den rente, hovedaktionæren kunne have opnået hos tredjemand.

Hvis der ikke betales rente, eller hvis der betales en rente, som er lavere end markedrenten, kan skattemyndighederne korrigere forholdet.

Ud over at et ulovligt aktionærlån kan medføre bøde efter de selskabsretlige regler samt en rentefiksering, kan et sådant lån i nogle situationer også anses for at være en maskeret udlodning, hvis selskabets udlån til hovedaktionæren eksempelvis sker på et tidspunkt, hvor hovedaktionærens økonomi ikke er i orden. Hvis hovedaktionæren ikke kan stille passende sikkerhed, og der samtidig ikke er udsigt til, at hovedaktionæren kan tilbagebetale lånet, er der en risiko for, at der skattemæssigt er tale om en maskeret udlodning.

Lån til selskabet

Udlån fra hovedaktionæren til selskabet skal ske på markedsvilkår, hvor lånet forrentes med en rente, der svarer til markedrenten. Markedsrenten er den rente, som selskabet kunne have opnået hos tredjemand.

Hvis der ikke betales rente, eller hvis der betales en rente, som er lavere end markedrenten, kan skattemyndighederne korrigere forholdet.

Hvad er markedrenten?

I låneforhold mellem hovedaktionærer og selskaber svarer markedrenten til den rente, som selskabet eller hovedaktionæren skulle have betalt ved optagelse af et tilsvarende lån hos tredjemand. Hvilken rente kreditor eventuelt kan opnå ved at placere likviditeten andre steder, er uden betydning for markedrenten.

Ud over rentesatsen skal også løbetid, afdragsprofil, sikkerhedsstillelse og låntagers kreditværdighed mv. indgå i vurderingen, da en forskel i disse

parametre naturligvis også kan medføre en forskel i rentesatsen.

Skattemyndighedernes udgangspunkt er, at markedrenten udgør diskontoen med et tillæg på 4 %. Denne rente har igennem de senere år ligget på 6-7 %, og en rente i dette niveau er derfor ikke urealistisk.

Hvis der ikke er fastsat en rente, eller hvis parterne ikke kan sandsynliggøre en markedrent, skal diskontoen med et tillæg på 4 % altså anvendes, men hvis parterne kan sandsynliggøre, at selskabet kan optage et lån på 5 % på samme vilkår hos tredjemand, kan 5 % anvendes ved renteberegningen.

Vederlag for sikkerhedsstillelse

Når et selskab skal optage et lån, stiller långiver ofte krav om sikkerhed. Et typisk eksempel er et hovedaktionærselskabs optagelse af lån, hvor långiver kræver kaution fra hovedaktionæren.

Efter praksis er der hjemmel til at fiksere et vederlag for en sådan påtagelse af sikkerhedsstillelse. Sagt med andre ord gælder armlængdeprincippet også her. Tredjemand vil normalt ikke påtage sig en selvskyldnerkaution uden at modtage et vederlag for det.

Selskabet skal derfor betale den samme kautionspræmie til hovedaktionæren, som tredjemand ville have krævet i en tilsvarende situation. Kautionspræmien bør være en løbende provision, da selskabet herved har fradrag for præmien.

En kautionspræmie beskattes som kapitalindkomst hos hovedaktionæren.

Overdragelse af fast ejendom

Overdragelse af fast ejendom mellem selskaber og hovedaktionærer skal som udgangspunkt ske til handelsværdien, og hvis overdragelsestallet afviger fra handelsværdien, kan skattemyndighederne statuere maskeret udlodning. Det vil være tilfældet, hvis hovedaktionærens ejendom overdrages til selskabet til overpris, eller hvis hovedaktionæren erhverver selskabets ejendom til underpris.

Selv om det skatteretlige udgangspunkt er, at ejendomme skal overdrages til handelsværdien, kan der forekomme situationer, hvor handelsværdien ikke kan anvendes, hvilket også fremgår af praksis.

Det kan være vanskeligt at fastslå en ejendoms handelsværdi, hvis der ikke er noget sammenligningsgrundlag, og SKAT har derfor udarbejdet en



CHEVROLET CORVETTE

vejledende anvisning til værdiansættelse af ejendomme.

Efter anvisningen skal overdragelse af fast ejendom mellem interesseforbundne parter ske til den pris, som en uafhængig tredjemand ville have betalt.

Det fremgår også af anvisningen, at skattemyndighederne kan tage udgangspunkt i den senest offentliggjorte ejendomsvurdering ved deres vurdering af, om en overdragelse er sket på armslængdevilkår, da ejendomsvurderingen som udgangspunkt kan anses for at være et udtryk for ejendommens handelsværdi. Hvis ejendomsvurderingen ikke er et retvisende udtryk for ejendommens handelsværdi, er hverken parterne eller skattemyndighederne bundet af vurderingen. Ejendomsvurderingen kan eksempelvis være fejlbehæftet på overdragelsestidspunktet, eller der kan være foretaget ombygning eller modernisering af ejendommen, som ikke er afspejlet i vurderingen.

Det er muligt at anmode SKAT (vurderingsmyndigheden) om en udtalelse om handelsværdien inden overdragelsen. Denne mulighed er især anvendelig, hvis en ejendom ønskes overdraget til en værdi, som afviger fra den senest offentliggjorte ejendomsvurdering. Denne fremgangsmåde har den fordel, at man undgår en eventuel efterfølgende skattesag om beskatning af en maskeret udlodning til hovedaktionæren eller et tilskud til selskabet.

Fastsættelse af handelsværdien på ejendomme ved overdragelse mellem selskaber og hovedaktionærer har igennem tiderne skabt mange sager ved Landsskatteretten og domstolene. I mange af disse sager afgøres spørgsmålet ved syn og skøn, og en del af sagerne kan undgås, hvis muligheden for at spørge vurderingsmyndigheden om handelsværdien anvendes inden overdragelsen.

Overdragelse af ejendomme mellem selskaber og hovedaktionærer kan ikke ske til vurderingen +/- 15 %. Denne regel kan kun anvendes ved overdragelse mellem personer, som er omfattet af arve- og gaveafgiftskredsen.

Der findes situationer, hvor en overdragelse ikke kan ske til handelsværdien. Det er tilfældet, hvis selskabets kostpris overstiger handelsværdien, og selskabet har afholdt udgifter på ejendommen for at tilgodese hovedaktionærens personlige interesser, eksempelvis store forbedringsudgifter forud for overdragelsen til hovedaktionæren, da forbedringsudgifter ofte ikke medfører en tilsvarende stigning i ejendommens handelsværdi.

Overdragelse af aktier

Overdragelse af aktier mellem selskaber og hovedaktionærer skal ske til handelsværdien.

Hvis en hovedaktionær overdrager aktier til selskabet til en pris, som er højere end handelsværdien, er der tale om en maskeret udlodning til hovedaktionæren. Udlodningen udgør forskellen mellem handelsværdien og overdragelsesprisen. Det samme er tilfældet, hvis selskabet overdrager aktier til hovedaktionæren til en pris, som er lavere end handelsværdien.

Overdragelse af aktier fra en hovedaktionær til selskabet sker ofte for at udnytte urealiserede eller fremførselsberettigede tab.

Hovedaktionæren kan i princippet vælge at købe aktierne tilbage fra selskabet på et senere tidspunkt. Hvor lang tid, der bør gå inden tilbagekøbet, kan ikke siges nøjagtigt, men selskabet skal have ejet aktierne i så lang tid, at der har været en reel økonomisk risiko ved ejerskabet.

Praksis har i en række tilfælde taget stilling til, om et aktiesalg med efterfølgende tilbagekøb kunne sidestilles med et egentligt salg. Hvis salget og tilbagekøbet er sket samme dag, kan salget typisk ikke tillægges skattemæssig virkning, men hvis der er gået flere dage mellem salget og tilbagekøbet, skal der særlige grunde til at tilsidesætte salget skattemæssigt. Det afgørende er, om der i den mellemliggende periode har været en reel mulighed for udsving i kursen.



Foto © Steve Smith 2006

Fastsættelse af aktiernes handelsværdi

Ved overdragelse af børsnoterede aktier er det ikke vanskeligt at fastslå handelsværdien, da det blot er den børskurs, som gælder på overdragelsesdagen, der skal anvendes.

Det er straks vanskeligere at fastslå overdragelseskursen for unoterede aktier, fordi aktierne ikke omsættes i et åbent marked.

SKAT har udarbejdet en vejledende anvisning til værdiansættelse af unoterede aktier og anparter. Anvisningen kan anvendes ved overdragelse af aktier og anparter mellem interesseforbundne parter, hvis parterne ikke er omfattet af arve- og gaveafgiftskredsen. Ved overdragelse mellem parter, som er omfattet af arve- og gaveafgiftskredsen, gælder der en anden værdiansættelsesmetode, nemlig skattekursberegningssmodellen.

Efter anvisningen beregnes unoterede aktiers værdi som summen af værdierne af de enkelte aktivposter i selskabet minus de respektive gældsposter i selskabet. Den opgjorte værdi tillægges værdien af goodwill.

Det er selskabets seneste årsrapport, som danner grundlag for værdiansættelsen af aktierne. Der tages udgangspunkt i egenkapitalen, som reguleres for forskelle i ejendomsværdier og goodwill. Der skal også tages hensyn til udskudt skat. Negativ udskudt skat kan indgå, men dog kun til en værdi under pari.

Lejeforhold

Hvis et selskab bor til leje i hovedaktionærens ejendom, skal lejeaftalen være indgået på armslængdevilkår og foreligge i skriftlig form.

Den skriftlige aftale skal indeholde de samme oplysninger og betingelser, som lejeaftaler mellem uafhængige parter normalt indeholder, dvs. oplysninger om lejens størrelse, betalingsrater, depositum, hvem der er ansvarlig for vedligeholdelse, misligholdelsesindsigelser og betingelser for opsigelse mv.

Hvis selskabet betaler en leje, som afviger fra markedslejen, kan skattemyndighederne korrigere forholdet, således at lejen bliver ansat til markedslejen.

Hvis selskabets leje er mindre end markedslejen, er det et udtryk for, at selskabet modtager et tilskud fra hovedaktionæren. De skattemæssige konsekvenser er, at hovedaktionærens indkomst forhøjes med den manglende leje, medens forholdet er indkomstneutralt for selskabet, da det skat-

tepligtige tilskud udlignes af en yderligere fradragsberettiget lejeudgift. Der er mulighed for at foretage betalingskorrektion, hvorved selskabet undgår tilskudsbeskatningen mod til gengæld at betale hovedaktionæren den manglende leje.

Fastsættelse af markedslejen

Selskabet skal betale en leje, der svarer til markedslejen. Markedslejen er den leje, som hovedaktionæren ville opkræve hos tredjemand, og som tilsvarende lokaler udlejes til i samme område. For erhvervsejendomme beregnes lejen normalt som en kvadratmeterpris pr. år.

Det er ikke vanskeligt at fastslå markedslejen, hvis der er tale om en erhvervsejendom beliggende i et erhvervs kvarter, en kontorejendom beliggende i et område med andre kontorer eller en butiksejendom beliggende i et butiksområde. I så fald kan den leje, som anvendes mellem uafhængige parter i lignende ejendomme i samme område, danne grundlag for beregning af lejen mellem hovedaktionæren og selskabet. Den gennemsnitlige leje for området kan dermed indgå i vurderingen af, om hovedaktionæren og selskabet har anvendt markedslejen.

Man kan ikke blot frit anvende en leje, som er aftalt mellem uafhængige parter, uden at vurdere lejeaftalens øvrige forhold. Markedslejen er naturligvis også afhængig af de øvrige forhold i aftalen, såsom vedligeholdelse. Normalt sørger lejer for den indvendige vedligeholdelse og ejer for den udvendige vedligeholdelse. Hvis selskabet som lejer påtager sig både den indvendige og den udvendige vedligeholdelse, er markedslejen for det konkrete lejemål naturligvis mindre end normalt.

Selskabets forbedringer på hovedaktionærens ejendom

Skattemæssigt skelnes der mellem vedligeholdelse og forbedring. Hvis et selskab afholder udgifter til ombygninger eller forbedringer på hovedaktionærens ejendom, som medfører en varig værdiforøgelse af ejendommen, vil hovedaktionæren blive beskattet af denne værdiforøgelse.

Værdiforøgelsen vil blive betragtet som en maskeret udlodning på det tidspunkt, hvor forbedringen er gennemført. Det beløb, som hovedaktionæren beskattes af, tillægges hans anskaffelsessum for ejendommen. Herved sikres det, at hovedaktionæren ikke også bliver beskattet af beløbet i forbindelse med en afståelse af ejendommen.

REKONSTRUKTION AF HOVEDAKTIONÆRSELSKABER

På trods af det økonomiske opsving er der alligevel virksomheder, som har behov for en rekonstruktion af selskabskapitalen.

For at begrænse hæftelsen stiftes selskaber ofte med minimumkapitalen. Hvis selskabet på et tidspunkt kommer ind i en negativ udvikling, stiller den personlige aktionær som regel yderligere kapital til rådighed for selskabet i form af lån, der ofte konverteres til kapital på et senere tidspunkt.

I denne artikel beskrives de skattemæssige konsekvenser af en gældskonvertering.

Gode råd

- Stift selskabet med den nødvendige kapital frem for blot minimumkapitalen.
- Overvej en kapitaludvidelse frem for udlån, hvis selskabet har behov for yderligere kapital.
- Ved en gældskonvertering bør der indgås en samlet ordning, dvs. med mere end 50 % af selskabets gæld.

Skattemæssig behandling af hovedaktionærens tab

Hvis selskabet bliver nødlidende, risikerer hovedaktionæren at realisere et tab på sine aktier og på et eventuelt udlån til selskabet.

Der er forskel på den skattemæssige behandling af tab på aktier og tab på udlån, og denne forskel er et vigtigt element i valget af rekonstruktionsmodel.

Tab på aktier

Hvis hovedaktionæren realiserer et tab på sine aktier, er tabet fradragsberettiget i hovedaktionærens aktieindkomst, uanset i hvor lang tid han har ejet aktierne. Fradraget har en skattemæssig værdi på enten 28 % eller 43 %.

Hvis hovedaktionæren ikke har anden aktieindkomst, modregnes skatteværdien af tabet i andre personlige skatter.

Tabet på aktierne opgøres som forskellen mellem anskaffelsessummen og det beløb, som hovedaktionæren måtte få udloddet i forbindelse med en lukning af selskabet, hvilket næsten altid vil være 0 kr.

Tabet kan derfor som hovedregel opgøres til kapitalindskuddet i selskabet.

Tab på udlån

Hovedaktionærens udlån til selskabet betragtes som en fordring, og personer har ikke fradrag for tab på fordringer. I tilfælde af selskabets konkurs mv. bliver der derfor tale om et ikke-fradragsberettiget formuetab for hovedaktionæren.

Konklusion på tab

Tab på aktier er fradragsberettigede, medens tab på udlån ikke er fradragsberettigede.

I en tabssituation har hovedaktionæren derfor en væsentlig interesse i at eje aktier i selskabet frem for at have et tilgodehavende hos selskabet. Det er ikke muligt senere hen at konvertere et ikke-fradragsberettiget tab på udlån til et fradragsberettiget tab på aktier.

Rekonstruktionsmuligheder

Hvis et selskab bliver nødlidende eller får brug for yderligere egenkapital, skal det overvejes, hvordan kapitalen tilføres selskabet. De skattemæssige aspekter er et vigtigt element i beslutningsfasen.

Der findes flere rekonstruktionsmodeller, men vi beskriver kun de mest brugte modeller her.

Optagelse af lån

Hvis selskabet lider af likviditetsmangel, kan problemet måske klares på kort sigt ved at optage et lån. Det kan dog være svært at finde långivere til et selskab med kapitalproblemer, og derfor vil det ofte være hovedaktionæren selv, der må gribe til lommerne.

Inden hovedaktionæren udlåner penge til selskabet, bør han overveje, om han i stedet for udlån skal foretage en kapitaludvidelse i selskabet, hvorved han vil have tabsfradrag, hvis det går rigtigt galt for selskabet.





Hvis selskabets udvikling vender, er udlån til gengæld en fordel, fordi hovedaktionæren kan få tilbagebetalt sit indskud (udlånet) uden beskatning. Denne mulighed eksisterer ikke ved en kapitaludvidelse, fordi udlodninger er skattepligtige, og ”skattefriheden” kommer derfor først ved en afståelse af aktierne.

Udlån fra en hovedaktionær til selskabet skal forrentes med markedsrenten.

Indskud af ny kapital

En anden hurtig rekonstruktionsmetode er indskud af ny selskabskapital.

Det kan være vanskeligt at finde eksterne investorer til et nødlidende selskab, og derfor er det normalt hovedaktionæren, der må indskyde ny kapital. Hvis der hentes eksterne investorer, må hovedaktionæren som regel acceptere at afgive den bestemmende indflydelse i selskabet.

Hvis kapitalen i selskabet er tabt, vil den eksisterende selskabskapital ofte blive nedskrevet til 0 kr. uden udlodning, men til dækning af under-skud. Herefter tegnes der ny selskabskapital, således at selskabskapitalen rekonstrueres.

Nedskrivningen til 0 kr. medfører en annullering af aktierne, som sidestilles med en afståelse, hvis hovedaktionæren ikke tegner ny kapital i selskabet. Hvis hovedaktionæren tegner ny kapital, overføres anskaffelsessummen for de nedskrevne (annullerede) aktier som yderligere anskaffelsessum for de nyt tegnede aktier.

Dette betyder, at hovedaktionæren realiserer et fradragsberettiget tab på sine aktier, hvis han ikke tegner ny kapital. Fradragsretten for tabet indtræder på det tidspunkt, hvor der sker kapitalnedsættelse i selskabet. Hvis hovedaktionæren tegner ny kapital, realiserer han ikke noget tab, men bevarer i stedet sin oprindelige anskaffelsessum sammen med anskaffelsessummen for de nye aktier.

Skema 1: Skattemæssig behandling

	Udlån	Kapitaludvidelse
Tilbagebetaling	Skattefri.	Skattepligtig (dog yderligere anskaffelsessum for aktier).
Tab	Ikke-fradragsberettiget.	Fradragsberettiget.

Konvertering af gæld til selskabskapital

Hvis selskabets hovedaktionær allerede har foretaget udlån til selskabet, kan selskabskapitalen rekonstrueres ved en konvertering af hovedaktionærens udlån. Udlånet konverteres til selskabskapital, hvorved fordringen bliver til aktier.

En gældskonvertering kan også foretages af en eller flere af selskabets kreditorer, men i dette tilfælde risikerer hovedaktionæren at miste den bestemmende indflydelse i selskabet.

Ved konvertering af selskabets gæld til selskabskapital forbedres kapitalgrundlaget, ligesom selskabets likviditet bliver bedre, fordi selskabet ikke længere skal afdrage på den konverterede gæld.

Når fordringen etableres, sker det kontante udlån fra hovedaktionæren til selskabet til kurs pari, men på det tidspunkt, hvor gældskonverteringen gennemføres, er fordringen normalt ikke længere kurs pari værd, fordi selskabet har tabt yderligere kapital efter etableringen af fordringen.

Da det ikke er muligt at konvertere et ikke-fradragsberettiget tab på en fordring til et fradragsberettiget tab på aktier, skal anskaffelsessummen på de aktier, som hovedaktionæren modtager, svare til fordringens kursværdi på gældskonverteringstidspunktet.

Eksempel

En hovedaktionær har foretaget et udlån til sit selskab på 400.000 kr. Selskabet har efterfølgende tabt yderligere kapital, og hovedaktionæren ønsker derfor at foretage en gældskonvertering. På grundlag af selskabets balance kan kursen på hovedaktionærens fordring beregnes til kurs 40. Hvis selskabet blev likvideret, ville hovedaktionæren kun modtage 160.000 kr. til dækning af sit tilgodehavende på 400.000 kr., og hovedaktionæren ville dermed realisere et ikke-fradragsberettiget tab på 240.000 kr.

Ved gældskonverteringen skal hovedaktionæren ikke stilles bedre, og de nye aktier, som hovedaktionæren modtager ved gældskonverteringen, vil derfor have en anskaffelsessum på 160.000 kr., selv om hovedaktionæren rent faktisk har indskudt 400.000 kr. i selskabet.

Gældskonverteringens skattemæssige konsekvenser for selskabet

En gældskonvertering betragtes reelt som en gælds-eftergivelse for selskabet, og selskabet er som udgangspunkt skattepligtigt af det eftergivne beløb.

I eksemplet ovenfor får selskabet reelt en gældsafgivelse på 240.000 kr., som er skattepligtig for selskabet, medmindre der er tale om en samlet akkordordning, hvor mere end 50 % af selskabets usikrede gæld deltager i ordningen.

Ved en samlet akkordordning vil gældsafgivelsen medføre underskudsbegrænsning for selskabet i stedet for skattepligt.

Forskellen mellem de nye aktiers nominelle værdi og fordringens kursværdi på konverteringstidspunktet bliver betragtet som en skattefri overkurs. Forskellen mellem fordringens kursværdi ved stiftelsen og fordringens kursværdi ved konverteringen udgør gældsafgivelsen, som medfører underskudsbegrænsning. I eksemplet ovenfor havde fordringen en kursværdi på kurs 40, svarende til 160.000 kr. Hvis der udstedes nye aktier for nominelt 100.000 kr. ved konverteringen, kan gældsafgivelsen og den skattefrie overkurs opgøres således:

400.000 kr. til 160.000 kr., dvs. 240.000 kr., som er en gældsafgivelse, der medfører underskudsbegrænsning.

160.000 kr. til 100.000 kr., dvs. 60.000 kr., som er en skattefri overkurs for selskabet.

Rekonstruktion i koncernforhold

Skattemæssigt behandles en rekonstruktion i moder- og datterselskabsforhold anderledes end en rekonstruktion i hovedaktionærforhold.

En gældskonvertering i et koncernforhold, f.eks. mellem et moderselskab og et datterselskab, har ingen skattemæssige konsekvenser. Kreditorselskabet har ikke fradrag for sit tab, og debitorselskabet er ikke skattepligtigt af gældsafgivelsen, ligesom debitorselskabet ikke bliver ramt af en underskudsbegrænsning.

Gældsafgivelse adskiller sig en smule fra gældskonvertering, fordi debitorselskabet kan blive skattepligtigt af en gældsafgivelse, hvis gælden nedskrives til et lavere beløb end dens værdi.

Eksempel

Et moderselskab har foretaget et udlån til sit datterselskab på 400.000 kr. Datterselskabet har efterfølgende tabt yderligere kapital, og man ønsker derfor at foretage en gældsafgivelse. På grundlag af datterselskabets balance kan kursen på moderselskabets fordring beregnes til kurs 40. Hvis datterselskabet blev likvideret, ville moderselskabet kun modtage 160.000 kr. til dækning af sit tilgodehavende på 400.000 kr., og moderselskabet ville dermed realisere et ikke-fradragsberettiget tab på 240.000 kr.

Hvis fordringen nedskrives fra 400.000 kr. til 160.000 kr., får gældsafgivelsen ingen skattemæssige konsekvenser, fordi den er nedskrevet til netop værdien.

Hvis fordringen derimod nedskrives til et beløb, der er lavere end 160.000 kr., vil datterselskabet være skattepligtigt af denne del af gældsafgivelsen, og moderselskabet vil fortsat ikke have fradrag for tabet på fordringen.



Foto © Alan Crosthwaite 2006

PONTIAC GTO



CHEVY NOMAD 1956

UDENLANDSKE FIRMABILER I DANMARK

Den høje danske registreringsafgift på biler har altid gjort det interessant og attraktivt for personer med bopæl i Danmark at køre i udenlandsk indregistrerede biler, men reglerne for denne kørsel har været meget restriktive.

En dom fra EF-domstolen har nu tvunget Danmark til at bløde op på sine regler, så flere personer får mulighed for at køre i udenlandsk indregistrerede biler.



Gode råd

- Man kan få afgiftsfri firmabil som en del af aflønningen, selv om man kun har bibeskæftigelse hos en udenlandsk arbejdsgiver.
- Undersøg den skattemæssige effekt af fri bil, inden der indgås aftale med den udenlandske arbejdsgiver om firmabil.

"Firmabilsagen"

EF-domstolen afsagde sin dom i den såkaldte "firmabilsag" den 15. september 2005. Sagen drejede sig om, hvorvidt Danmark havde ret til at opkræve den meget høje danske registreringsafgift af firmabiler, som personer med bopæl i Danmark fik stillet til rådighed af udenlandske arbejdsgivere. Sagen var anlagt af Kommissionen, som mente, at den danske registreringsafgift på disse biler var i strid med EF-traktatens bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed. Den høje registreringsafgift gjorde det nemlig uforholdsmæssigt dyrere for udenlandske arbejdsgivere at ansætte personer med bopæl i Danmark sammenlignet med personer med bopæl i lande med lav eller slet ingen registreringsafgift på biler.

Domstolen rakte dog Danmark et halmstrå til at begrænse indtægtstabt på registreringsafgiften, da domstolen slog fast, at Danmark fortsat kan kræve afgift af firmabiler, som "... i det væsentlige varigt..." skal anvendes i Danmark, selv om firmabilerne er stillet til rådighed af udenlandske arbejdsgivere.

Traditionen tro tænkte Skatteministeriet sig længe og grundigt om, inden man offentliggjorde et lovforslag om ændring af registreringsafgiftsloven. Lovforslaget blev fremsat den 5. april 2006 og vedtaget den 31. maj 2006.

Ændringen af reglerne for registreringsafgift omfatter kun firmabiler, som stilles til rådighed for en person med bopæl i Danmark af en arbejdsgiver med hjemsted eller fast forretningssted i et andet EU-land eller EØS-land, samt firmabiler, som en herboende selvstændigt erhvervsdrivende, der er etableret eller udfører tjenesteydelser i et andet EU-land eller EØS-land, anvender til brug for udførelsen af selvstændig erhvervsvirksomhed i et andet EU-land eller EØS-land.

Der stilles ikke krav til omfanget af det arbejde, som udføres for den udenlandske arbejdsgiver. Også en deltidsansættelse hos en udenlandsk arbejdsgiver giver mulighed for at få stillet en udenlandsk firmabil til rådighed, uden at der skal betales dansk registreringsafgift af bilen.

Afgiftsfriheden hviler nemlig ikke på varigheden af selve arbejdet, men på bilens faktiske benyttelse i og uden for Danmark. Betaling af dansk registreringsafgift kan kun undgås, hvis bilen opfylder enten det såkaldte dagskriterium eller det såkaldte kilometerkriterium.

Dagskriteriet

Ved dagskriteriet ses der på varigheden af bilens brug i Danmark.

Hvis bilen faktisk bliver anvendt i mindre end 183 dage i Danmark i løbet af en "rullende" 12-måneders periode, skal der ikke betales dansk registreringsafgift. I praksis betyder kriteriet, at det antal dage, hvor firmabilen anvendes i Danmark, tælles sammen over en 12-måneders periode.

Hvis firmabilen anvendes både i Danmark og i udlandet samme dag, gælder der en særlig regel. Hvis anvendelsen i udlandet er helt eller delvist erhvervmæssig, indgår dagen ikke i de talte dage på dansk territorium i 12-måneders perioden,

uanset om anvendelsen i Danmark er erhvervs-mæssig eller privat. Hvis anvendelsen i udlandet kun er privat, tæller dagen med i de talte dage på dansk territorium, uanset om anvendelsen i Danmark er erhvervmæssig eller privat.

Hvis en person med bopæl i Danmark eksempelvis kører mellem bopælen i Danmark og arbejdspladsen i Tyskland i sin udenlandske firmabil alle hverdage (dvs. mandag til fredag), og bilen samtidig benyttes privat i Danmark i weekenderne, foregår hverdagskørslen mellem bopæl og arbejde både i Danmark og Tyskland. Efter dagskriteriet tæller denne kørsel ikke med som kørsel i Danmark. Ved 45 arbejdsuger i et år bliver bilen således brugt erhvervmæssigt 225 dage om året i udlandet og 140 dage om året i Danmark efter dagskriteriet. Da firmabilen anvendes mindre end 183 dage om året i Danmark, skal der ikke betales dansk registreringsafgift af bilen.

Et andet eksempel er den situation, hvor en person med bopæl i Danmark både arbejder og overnatter i udlandet fra mandag til fredag. Firmabilen bruges til kørsel mellem bopælen i Danmark og den udenlandske arbejdsplads henholdsvis mandag og fredag. Bilen bruges desuden i Danmark i weekenderne. Dermed bliver bilen anvendt fire dage i Danmark i løbet af en arbejdsuge, men i forhold til dagskriteriet tæller kun to af dagene med som brug i Danmark, da kørslen i de øvrige to dage – henholdsvis mandag og fredag – foregår både i Danmark og i udlandet i erhvervmæssig henseende. Disse to dage indgår derfor ikke i optællingen af antal dage i Danmark, og ved 45 arbejdsuger i løbet af en 12-måneders periode vil bilen blive brugt ca. 140 dage om året i Danmark (45 uger á 2 dage og 7 uger á 7 dage) efter dags-

kriteriet. Da firmabilen dermed anvendes mindre end 183 dage om året i Danmark, skal der ikke betales dansk registreringsafgift af bilen.

Længerevarende ophold uden for Danmark giver også mulighed for at bruge en afgiftsfri firmabil. For eksempel kan en person med bopæl i Danmark blive tilknyttet et projekt i udlandet, som medfører, at personen primært skal opholde sig og overnatte i udlandet i længere perioder, f.eks. syv måneder ad gangen. Efter dagskriteriet bruges firmabilen i Danmark i ca. fem måneder svarende til ca. 150 dage. Da firmabilen dermed anvendes mindre end 183 dage i Danmark, skal der ikke betales dansk registreringsafgift af bilen.

Det fremgår ikke af teksten til lovændringen, om en periode, hvor bilen fysisk opholder sig i Danmark, men ikke bruges til kørsel, også tæller som ”anvendelse”, men det må formodes, at myndighederne som udgangspunkt vil tælle en sådan ”stille” periode med ved opgørelsen af det antal dage, hvor bilen er anvendt i Danmark.

Kilometerkriteriet

Ved kilometerkriteriet ses der på antallet af kørte kilometer inden for og uden for Danmark.

Hvis kørslen med firmabilen i udlandet i erhvervmæssig henseende er større end den samlede kørsel med bilen i Danmark inden for en ”rullende” 12-måneders periode, skal der ikke betales registreringsafgift af bilen.

Firmabilens samlede kørsel består af privat og erhvervmæssig kørsel i henholdsvis Danmark og udlandet. Udlandet omfatter i denne forbindelse både EU-lande, EØS-lande og tredjelande. Privat kørsel i udlandet tælles ikke med ved opgørelsen af, om kilometerkriteriet er opfyldt. Ved ”er-



DODGE

Foto © Reinat Gaertner 2006

hvervsmæssig kørsel” i udlandet forstås både erhvervsmæssig kørsel på udenlandsk territorium og kørsel mellem bopælen i Danmark og arbejdspladsen i udlandet inkl. den del, der foregår i Danmark. Ved ”samlet kørsel” i Danmark forstås privat og erhvervsmæssig kørsel på dansk territorium fratrukket den del af kørslen mellem bopælen i Danmark og den udenlandske arbejdsplads, der foregår i Danmark. Kørsel mellem bopæl og arbejde indgår således i opgørelsen af den erhvervsmæssige kørsel.

Som eksempel kan nævnes en person med bopæl i Danmark, der er ansat i et tysk firma, som sælger på både det danske og det tyske marked. Den årlige erhvervsmæssige kørsel med firmabilen i Tyskland er 27.000 km, medens den erhvervsmæssige kørsel i Danmark er 18.000 km, og den private kørsel i Danmark er 5.000 km. Da den erhvervsmæssige kørsel i udlandet er større end den samlede erhvervsmæssige og private kørsel i Danmark, skal der ikke betales dansk registreringsafgift af firmabilen.

Et andet eksempel er en person med bopæl i Danmark, som i løbet af en 12-måneders periode kører i alt 17.500 km erhvervsmæssigt og privat i Danmark, 16.000 km erhvervsmæssigt i udlandet og 3.000 km privat i udlandet i firmabilen. Den private kørsel i udlandet tælles ikke med ved opgørelsen af bilens benyttelse, og da den erhvervsmæssige kørsel i udlandet er mindre end den samlede kørsel i Danmark, anses firmabilen efter kilometerkriteriet for i det væsentlige at blive anvendt varigt i Danmark. Hvis bilen heller ikke kan opfylde dagskriteriet, skal der betales dansk registreringsafgift af firmabilen.

Formelle krav

Afgiftsfriheden er betinget af, at der på forhånd ansøges om afgiftsfrihed hos SKAT, inden den udenlandsk indregistrerede firmabil anvendes i Danmark. I ansøgningen skal brugeren af bilen erklære, at bilen er stillet til rådighed af en arbejdsgiver i et andet EU-land eller EØS-land, eller at bilen skal anvendes ved udførelsen af selvstændig erhvervsvirksomhed i et andet EU-land eller EØS-land. Desuden skal brugeren oplyse det forventede omfang af bilens anvendelse i Danmark i den kommende 12-måneders periode.

Efter de nye regler kan SKAT efter udløbet af en 12-måneders periode i ganske særlige tilfælde fravige dagskriteriet og kilometerkriteriet. Hvis

der i løbet af en 12-måneders periode indtræder nogle ganske særlige omstændigheder, der medfører, at en ellers afgiftsfri firmabil alligevel bliver omfattet af afgiftspligten, kan SKAT efter en konkret vurdering undlade at opkræve afgiften.

Bestemmelsen kan eksempelvis finde anvendelse i den situation, hvor en herboende arbejdstager er blevet indlagt på hospitalet og derfor ikke har kunnet anvende firmabilen i udlandet i indlæggelsesperioden.

Skattemæssige konsekvenser for brugeren

Før man begynder at plage sin udenlandske arbejdsgiver om en afgiftsfri firmabil, er det vigtigt at undersøge, hvordan man er stillet skattemæssigt, hvis ønsket skulle blive opfyldt.

Danmark anvender det såkaldte globalindkomstprincip, hvilket betyder, at en person, der er bosiddende i Danmark, skal medregne al indkomst i sin danske selvangivelse, også selv om indkomsten stammer fra en udenlandsk arbejdsgiver og allerede er beskattet i udlandet. Ved opgørelsen af den danske indkomst skal den udenlandske firmabil værdiansættes, som om der var tale om en dansk indregistreret bil.

Dobbeltbeskatning af værdi af fri bil lempes ved den danske skatteberegning efter enten eksemptionmetoden eller kreditmetoden afhængig af, hvilket land arbejdet er udført i. Ved eksemptionmetoden skal værdi af fri bil fortsat selvangives, men der skal reelt ikke betales dansk skat heraf, fordi den danske skat nedsættes med den del, der kan henføres til firmabilen, forudsat at ingen del af arbejdet for den udenlandske arbejdsgiver er udført i Danmark. Hvis der i stedet skal lempes efter kreditmetoden, skal der betales et beløb svarende til fuld dansk skat af værdi af fri bil, men en del af skatten skal blot betales i udlandet.

I forhold til Tyskland og Sverige, som formentlig er de to lande uden for Danmark, hvor flest personer med dansk bopæl arbejder, bruger Danmark som udgangspunkt kreditmetoden, men hvis der betales fulde sociale bidrag i Tyskland eller Sverige, bruges eksemptionmetoden. Det er derfor kun skattemæssigt interessant med en udenlandsk firmabil, hvis der betales fulde sociale bidrag i Tyskland eller Sverige. I så fald undgår man reelt dansk beskatning og kan nøjes med den udenlandske beskatning, selv om værdi af fri bil fortsat skal medtages på den danske selvangivelse.



MOMSFRITAGELSE FOR ALMENVELGØRENDE FORENINGER

En østjysk musikforening har for nylig fået fjernet sin momsfrigtagelse for salg af billetter til foreningens koncerter, fordi SKAT mente, at foreningens anvendelse af overskuddet fra koncerterne ikke opfyldte momsreglernes krav om, at overskuddet skulle gå til almennyttige eller almenvelgørende formål.

Det danske foreningslivs reaktion på denne afgørelse har været en blanding af skræk og ren panik, for nu går mange foreninger rundt med en frygt for, at de også bliver mødt med et krav om betaling af moms – måske endda med tilbagevirkende kraft.

Men er reglerne om momsfrigtagelse for foreninger i virkeligheden så svære at finde ud af?

Gode råd

- Husk at søge om momsfrigtagelse, inden et velgørende arrangement afholdes.
- Vær opmærksom på, at det kan være vanskeligt at ændre arrangementets formål, når først tildelingen til momsfrigtagelse er givet.

Momsloven indeholder flere bestemmelser om momsfrigtagelse for foreninger, nemlig fritagelse for selve kontingentet, fritagelse for enkeltstående arrangementer samt en særlig fritagelse for foreningers løbende salg af ellers momspligtige varer eller ydelser til andre end medlemmer.

Momsfrigtagelse for foreningers kontingent

Der skal ikke opkræves moms af foreningers og organisationers levering af ydelser og varer til medlemmerne i deres fælles interesse og mod betaling af et kontingent.

Det er dog et krav, at foreningens formål er af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk, almennyttig eller velgørende karakter, eller at formålet vedrører borgerlige rettigheder.

For at være momsfri skal foreningens levering af varer og ydelser til medlemmerne desuden have

en nær tilknytning til foreningens formål, og foreningen må ikke arbejde med gevinst for øje.

Momsfrigtagelsen må ikke fremkalde konkurrenceforvridning i forhold til erhvervslivet.

Momsfrigtagelse for enkeltstående arrangementer

Uanset om en forening er momspligtig eller momsfri af kontingenter, kan foreningen ansøge om momsfrigtagelse ved afholdelse af enkeltstående arrangementer, hvis formålet med arrangementerne er at indsamle penge til almennyttige eller almenvelgørende formål.

Det kan eksempelvis være:

- Sygdomsbekæmpelse.
- Forebyggende børne- og ungdomsarbejde.
- Ulandshjælp.
- Kirkeligt arbejde.
- Amatøridrætsarbejde.

Typisk er arrangementer til fordel for eksempelvis Red Barnet, Røde Kors, Muskelsvindfonden, Kræftens Bekæmpelse og spejderkorps momsfrie.

Arrangementer, hvor overskuddet f.eks. går til opførelse og drift af kirker, idrætshaller, spejderhytter, fritidscentre, SFO'er og klubber for børn og unge, kan også få momsfrigtagelse.

Eksempler på formål, som ikke er velgørende eller almennyttige i momsmæssig forstand, er:

- Politisk/tværpolitisk arbejde.
- Rejselegater.
- Turistforeningers almindelige arbejde.
- Løbende drift af forsamlingshuse, medborgerhuse og kulturhuse mv.
- Lokalradio- og fjernsynsvirksomhed.





Foto © Steve Smith 2006

En tværpolitisk organisation, der afholder arrangementer, kan således ikke få momsfrigtagelse, hvis organisationen bruger overskuddet til sin almindelige virksomhed (oplysningsarbejde og foredrag mv.). Det gælder f.eks. foreninger og fredskomiteer, hvis formål kan sidestilles med formål af politisk karakter. Hvis organisationen derimod udlodder overskuddet til velgørende formål, kan den godt få momsfrigtagelse.

Arrangementer til fordel for en enkelt person eller en snæver kreds af personer, f.eks. et gymnastikhold eller en skoleklasse, er ikke almennyttige og kan ikke få momsfrigtagelse.

En støtteforening eller en forening, der har karakter af en støtteforening, må ikke bruge overskuddet til egen fordel, men skal umiddelbart efter arrangementet udlodde overskuddet til velgørende formål.

Derimod må en forening, som ifølge sin egen formålsbestemmelse er velgørende eller almennyttig, gerne bruge overskuddet fra et arrangement til egen fordel. Foreningen behøver altså ikke udlodde overskuddet. Det gælder f.eks. en amatøridrætsklub.

Musikforeninger, der ifølge vedtægterne har til formål at udbrede forståelsen af og kendskabet til musikkens kunst, må også gerne anvende overskuddet fra et arrangement til egen fordel. Musikforeninger må dog ikke anvende overskuddet fra et arrangement til at afholde musikfestivaler og lignende koncertarrangementer. Den slags arrangementer er nemlig ikke i sig selv velgørende eller på anden måde almennyttige i momsmæssig forstand.

Det betyder, at musikforeninger kan få momsfrigtagelse for musikfestivaler og koncerter, men kun hvis overskuddet bruges til andre medlems-

aktiviteter og -arrangementer, og ikke til musikfestivaler og koncerter.

Momsfrigtagelsen for arrangementer er kædet sammen med en tidsmæssig begrænsning. SKAT vil kun give momsfrigtagelse, hvis der er tale om:

- et månedligt arrangement af op til 3 sammenhængende dages varighed, eller
- et årligt arrangement af op til 14 sammenhængende dages varighed eller 2 årlige arrangementer af op til 8 dages varighed hvert, eller
- et årligt arrangement med en samlet varighed på højst 14 dage. Arrangementet skal have et ensartet sammenhængende forløb, men kan afvikles over enkelte dage i forskellige uger eller måneder.

Reglerne kan dog kombineres. En forening kan f.eks. holde et 14-dages arrangement og elleve 3-dages arrangementer om året, men kun hvis 14-dages arrangementet i form og indhold klart adskiller sig fra 3-dages arrangementerne.

Endelig er momsfrigtagelsen betinget af, at salg af varer og ydelser skal ske for foreningens regning og risiko. Det indebærer, at foreningen formelt og reelt skal stå som arrangør, dvs. at foreningen står som afsender på annoncer og plakater mv. om arrangementet. Foreningen skal desuden selv betale for optræden og leje af lokaler mv., og udgifterne må ikke være fastsat til at udgøre en procentdel af entreindtægterne.

Som arrangør skal foreningen føre et regnskab for hvert enkelt arrangement, der dokumenterer, at hele overskuddet er brugt til velgørende formål. Foreningen kan dog vente med at bruge overskuddet, hvis den klausulerer beløbet inkl. renter til brug for et bestemt velgørende eller almennyttigt

formål mv., og beløbet indsættes på en spærret eller båndlagt konto i et pengeinstitut eller indgår i en fond.

Momsfritagelse for løbende salg af varer og ydelser

Hvis en forening løbende sælger varer eller ydelser, og dette salg ikke er omfattet af de nævnte moms-fritagelser, skal foreningen som udgangspunkt momsregistreres, hvis det løbende salg overstiger 50.000 kr. årligt.

Hvis foreningens formål er velgørende eller på anden måde almenyttigt, kan foreningen dog vælge at være momsfritaget for det salg af varer og ydelser, som sker i forbindelse med foreningens velgørende eller almenyttige aktiviteter; også selv om værdien af salget overstiger 50.000 kr. årligt. Der skal ikke søges om tilladelse til momsfritagelse hos SKAT. Foreningen vælger selv, om den vil gøre brug af fritagelsen.

Momsfritagelsen forudsætter, at en række betingelser er opfyldt:

- Det vedtægtsbestemte formål skal være af velgørende eller på anden måde almenyttig karakter.
- Salget af varer og ydelser skal ske i forbindelse med aktiviteter, der ligger inden for foreningens formål.
- Foreningen skal bruge hele overskuddet fra salget af varer og ydelser i forbindelse med aktiviteter til sit velgørende eller på anden måde almenyttige formål.
- Foreningen skal føre et regnskab, der kan dokumentere, at hele overskuddet er brugt til foreningens velgørende eller på anden måde almenyttige formål.
- Momsfritagelsen må ikke fremkalde konkurrenceforvridning.
- Foreningens salg må ikke være af forretningsmæssig karakter.

Definitionen af ”velgørende eller almenyttige formål” svarer til den definition, som er omtalt for de enkeltstående arrangementer.

Som nævnt omfatter moms-fritagelsen kun aktiviteter, der ligger inden for foreningens formål, dvs. aktiviteter, der fremgår direkte af formålet, aktiviteter i tilknytning til formålet eller andre aktiviteter, der typisk udnyttes i forbindelse med velgørende eller på anden måde almenyttigt arbejde.

Eksempelvis er en idrætsklubs primære formål at dyrke idræt. Derfor kan idrætsklubben vælge at være momsfri for:

- Salg af mad- og drikkevarer, badges og tørklæder mv. i forbindelse med et stævne, en klubkamp eller lignende klubaktiviteter.
- Sponsorater og reklameindtægter.
- Julebasar, sommerfest og andre lejlighedsvis arrangementer.

Momsfritagelsen er betinget af, at foreningen bruger hele overskuddet til sit velgørende eller på anden måde almenyttige formål. Overskuddet er foreningens overskud efter betaling af de udgifter, der direkte er knyttet til dens velgørende aktiviteter. Hvis overskuddet fra salg af varer og ydelser i forbindelse med aktiviteter bruges helt eller delvist til andre formål, er moms-fritagelse udelukket. Foreningen må heller ikke bruge overskuddet til et sideordnet formål, f.eks. en idrætsklubs forretningsmæssige salg af varer og ydelser (typisk drift af kiosk, cafeteria eller restaurant og lignende aktiviteter).

Momsfritagelsen gælder heller ikke for salg af varer og ydelser af forretningsmæssig karakter. Herved forstås salg fra et fast salgssted, f.eks. salg fra en kiosk, et cafeteria, en sportsshop eller lignende.

Hvis salgsstedet er af permanent karakter og med faste åbningstider, der følger de almindelige åbningstider, og de fleste af kunderne ikke har tilknytning til foreningen og dens aktiviteter, er der tale om salg af forretningsmæssig karakter.

Derimod er der ikke tale om salg af forretningsmæssig karakter, hvis åbningstiderne følger klubbens aktiviteter, og hvis kunderne fortrinsvist er klubbens medlemmer og deres familiemedlemmer samt gæstende klubber mv.

Det er også en betingelse, at moms-fritagelsen ikke fremkalder konkurrenceforvridning. I den forbindelse er prisfastsættelsen afgørende. Hvis foreningens salgspriser svarer til markedsværdien eller den vejledende udsalgspris for den pågældende vare eller ydelse, fremkalder moms-fritagelsen normalt ikke konkurrenceforvridning. Hvis foreningen f.eks. driver et egentligt cafeteria, skal priserne således sammenlignes med priser for salg af varer og ydelser i et tilsvarende cafeteria. Desuden kan det være relevant at se på afstanden til nærmeste konkurrent, salgets omfang og markedsføring mv.



FORD MUSTANG



Begrænset skattepligtige personer

Beskatningen af personer, der kun er begrænset skattepligtige til Danmark, er ændret på to områder. Den ene ændring angår omregning til helårsindkomst, og den anden ændring angår fradrag for A-kassebidrag.

Omregning til helårsindkomst

Personer med bopæl i udlandet og begrænset skattepligt til Danmark i en del af året skulle fra og med indkomståret 2004 ikke længere have foretaget omregning af en delårsindkomst til helårsindkomst. Ved en delårsindkomst i form af eksempelvis løn på 180.000 kr. for årets første 6 måneder undgår personen typisk at betale mellem- og topskat, men kan til gengæld ikke opnå personfradrag ved skatteberegningen.

Omregningen til helårsindkomst sker udelukkende af hensyn til de progressive statsskatter (mellem- og topskatten). Der skal kun betales skat af den faktiske indkomst i delåret.

Reglerne om omregning til helårsindkomst genindføres nu for begrænset skattepligtige personer i form af en valgfri ordning.

Hvis der vælges omregning til helårsindkomst, vil der blive givet personfradrag ved skatteberegningen, hvis den begrænsede skattepligt omfatter løn, pensioner, stipendier fra Statens Uddannelsesstøtte, arbejdsløshedsunderstøttelse eller sygedagpenge mv.

Hvis personfradraget fravælges, eller hvis der er tale om indkomst, der ikke berettiger til personfradrag, f.eks. overskud af virksomhed, fast ejendom eller bestyrelshonorar, skal der ikke foretages omregning til helårsindkomst, selv om personen kun er begrænset skattepligtig i en del af året.

A-kassebidrag

Personer med begrænset skattepligt til Danmark har hidtil ikke kunnet få fradrag for udgifter til arbejdsløshedsforsikring, medmindre personen blev beskattet efter de særlige grænsegængerregler.

Dette er fortsat hovedreglen, men nu kan begrænset skattepligtige personer få fradrag for

A-kassebidrag ved den danske indkomstopgørelse, hvis bopælslandet ikke giver fradrag for A-kassebidrag i indkomst, som ikke er omfattet af dansk skattepligt.

Det samme gælder personer, der er fuldt skattepligtige til Danmark, men bosat i et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, og hvor det skattemæssige hjemsted er udlandet i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Ikrafttrædelse

De ændrede regler for begrænset skattepligtige personer har virkning fra og med indkomståret 2006.

Lov om ændring af pensionsbeskatningsloven, personskatteloven og kildeskatteloven (L 206) blev vedtaget den 2. juni 2006.

Restskat for mellemprioroden

Ved skifte af skattefrie dødsboer er den forskuds-skat, som afdøde har betalt for mellemprioroden (fra indkomstårets begyndelse og indtil dødsdagen) som hovedregel endelig.

Hvis der kræves en afsluttende ansættelse for mellemprioroden enten af SKAT eller af boet, vil overskydende skat på over 2.600 kr. (2006) blive udbetalt, og i så fald udbetales hele den overskydende skat.

Hvis årsopgørelsen derimod viser, at afdøde har betalt for lidt i skat, kan SKAT kun opkræve restskat på minimum 21.900 kr. (2006), og i så fald opkræves hele restskatten.

Reglen om opkrævning af restskat for mellemprioroden ved skifte af skattefrie boer er ændret, medens reglen om udbetaling af overskydende skat er uændret.

Grænsen for restskat er hævet til 30.000 kr. (2006), hvilket betyder, at der kun kan opkræves restskat for mellemprioroden, hvis restskatten udgør minimum 30.000 kr. (2006). Samtidig er der nu tale om et bundfradrag, hvilket betyder, at ved en restskat på eksempelvis 40.000 kr. kan SKAT kun opkræve 10.000 kr.

Ikrafttrædelse

Den ændrede regel for opkrævning af restskat har virkning for mellemprioder, hvor personen er afgået ved døden den 15. marts 2006 eller senere.

Lov om ændring af dødsboskatteloven (L 175) blev vedtaget den 31. maj 2006.

Sundhedsbidrag

Som følge af kommunalreformen bortfalder amtskatten, og denne indkomstskat skal i stedet indkræves ved en forhøjelse af kommuneskatten.

Derudover indføres der et nyt sundhedsbidrag på 8 %. Sammenlagt vil det betyde, at indkomstskatten alt andet lige forbliver uændret.

Sundhedsbidraget beregnes af den skattepligtige indkomst ligesom kommuneskatten.

Personer, der kun er begrænset skattepligtige til Danmark, skal også betale sundhedsbidraget.

Ikrafttrædelse

Sundhedsbidraget skal betales fra og med indkomståret 2007.

Lov om ændring af personskatteloven og andre skatte love (L 207) blev vedtaget den 23. maj 2006.

Parcelhusreglen ved væsentlig beskadigelse af ejendom

Fortjeneste ved salg af en ubebygget grund er altid skattepligtig.

Hvis familiens parcelhus nedbrænder, og huset i øvrigt kunne have været solgt skattefrit efter parcelhusreglen, er en erstatning fra forsikringsselskabet skattefri, uanset om der genopføres et hus på grunden eller ej. Derimod var en fortjeneste ved salg af grunden tidligere skattepligtig, hvis familien valgte at beholde den skattefrie erstatning fra forsikringsselskabet og at sælge grunden uden at genopføre et hus.

Der er nu indført skattefrihed ved salg af en grund, hvor familiens parcelhus mv. er blevet væsentligt beskadiget. Skattefriheden gælder for ejendomme omfattet af sommerhusreglen, parcelhusreglen og de ellers skattefrie ejerboliger i blandet benyttede ejendomme samt for stuehuse på landbrugsejendomme mv.

Betingelserne for skattefriheden er følgende:

- På grunden har der været opført et hus, der er blevet væsentligt beskadiget.



Foto © Ellis Martin 2006

CHEVY BEL AIR 1956

- Beskadigelsen skyldes ikke fortsæt eller grov uagtsomhed fra ejeren eller ejerens husstand.
- Ejendommen (ejerboligen) kunne have været afstået skattefrit før beskadigelsen.
- Grunden afstås senest 1 år efter beskadigelsen af huset. (Der kan dispenseres fra denne frist).

Beskadigelsen vil typisk skyldes brand eller storm, og skattefritagelsen omfatter grunde, hvor huset er så beskadiget, at det ikke kan betale sig at reparere det. Den nye regel omfatter ikke skader, der er en følge af langsomme ulykker, hvor havet f.eks. æder sig ind på en grund for til sidst at opsluge sommerhuset.

Der kan opnås dispensation fra 1-års fristen i de tilfælde, hvor udskydelsen af salget af grunden ikke skyldes forhold, som ejeren kan kontrollere, eksempelvis ved uenighed med forsikringselskabet om erstatningens størrelse.

Ikrafttrædelse

Skattefritagelsen for salg af parcelhusgrunde mv. gælder ved salg den 18. januar 2006 eller senere. 1-års fristen for salg af grunde er dog 2 år for ejendomme, der afstås senest den 30. november 2006.

Lov om ændring af ejendomsavancebeskatningsloven (L 123 B) blev vedtaget den 20. april 2006.

Genplacering af ejendomsavance

Personer og selskaber kan undgå at blive beskattet af fortjenesten ved salg af en erhvervsjendom, hvis der købes en ny ejendom inden for visse tidsfrister. Fortjenesten ved salget af den gamle ejendom nedsætter anskaffelsessummen for den nye ejendom, og der er dermed blot tale om en udskydelse af beskattningen, fordi ejendomsavancen vil blive større ved salget af den nye ejendom som følge af den lavere anskaffelsessum.

Muligheden for at udskyde beskattningen gælder, når ejeren eller ejerens ægtefælle både har anvendt den solgte ejendom og anvender den nye ejendom i egen erhvervmæssig virksomhed. Der kan ikke ske genplacering ved salg eller køb af udlejningsejendomme, bortset fra bortforpagtede landbrug og gartneri mv.

Fortjeneste ved salg af en erhvervsjendom kan dermed ikke genplaceres i et parcelhus eller i den del af anskaffelsessummen for en erhvervsjendom, der indeholder en beboelse, men det har alligevel vist sig, at personer i nogle tilfælde kunne

undgå at blive beskattet af en genanbragt fortjeneste.

En person har eksempelvis afstået en erhvervsjendom med fortjeneste og køber derefter en kombineret beboelses- og erhvervsjendom. Personen flytter ind i boligdelen og anvender den erhvervmæssige del i egen virksomhed. Fortjenesten ved salget af den første ejendom nedsætter anskaffelsessummen for den del af den nykøbte ejendom, som personen anvender i egen erhvervsaktivitet. Efter nogle år ophører erhvervsaktiviteten, og de tidligere erhvervmæssige lokaler indtages nu til bolig for personen og hans husstand. Ejendommen bliver omvurderet til et parcelhus og kan herefter sælges skattefrit, hvis grundens størrelse ikke overstiger 1.400 m², eller hvis der ikke kan ske udstykning til selvstændig bebyggelse. Det betyder, at den fortjeneste, som personen undgik at blive beskattet af ved salget af den første erhvervsjendom, aldrig kommer til beskattning.

Denne mulighed for at gøre en skattepligtig fortjeneste skattefri er nu fjernet ved, at parcelhusreglen mv. om skattefrit salg af familiens helårsbolig eller sommerbolig ikke gælder, når der tidligere er genanbragt en fortjeneste i ejendommens anskaffelsessum.

Fortjenesten på den oprindelige ejendom beskattes først, når det nu omvurderede parcelhus, sommerhus eller ejerbolig sælges. Beskattningen sker altså ikke på det tidspunkt, hvor ejendommen ændrer status fra erhvervmæssig anvendelse til privat benyttelse.

Det beløb, der skal beskattes ved salg af parcelhuset mv., er ikke fortjenesten på parcelhuset, men den fortjeneste, der skulle have været beskattet ved salget af den første erhvervsjendom, hvilket vil sige den genanbragte fortjeneste eventuelt reguleret med ejertidsnedslag.

Ikrafttrædelse

Beskattningen gælder som hovedregel for ejendomme, der afstås den 14. december 2005 eller senere. Undtagelsen er, hvis ejendommen er overgået til privat beboelse før den 15. december 2005, hvor salget fortsat kan ske uden beskattning af den genanbragte avance, selv om salget først sker lang tid senere.

Lov om ændring af ligningsloven, selskabskatteloven og andre skattelove (L 116) blev vedtaget den 6. april 2006.



DODGE

Avanceopgørelse på blandet benyttede biler

Ved salg af en bil, som har været anvendt til både erhvervmæssig og privat kørsel, er avancen skattepligtig, medmindre den erhvervmæssige kørsel udelukkende er blevet dækket med skattefri kørselsgodtgørelse eller et tilsvarende fradrag. Der er altså tale om en skattepligtig avance eller et fradragsberettiget tab, når bilens driftsomkostninger inkl. de skattemæssige afskrivninger har været fratrukket ved indkomstopgørelsen.

Før skulle fortjenesten eller tabet (forskellen mellem salgssummen og den skattemæssigt nedskrevne værdi) medregnes til indkomstopgørelsen med den del, som svarede til forholdet mellem de fratrukne afskrivninger ved indkomstopgørelsen (den erhvervmæssige kørsel) og de samlede beregnede afskrivninger.

Hvis en selvstændigt erhvervsdrivende under virksomhedsordningen købte en bil sidst på året og afskrev 25 %, som blev fratrukket fuldt ud i virksomhedens indkomst, kunne han vælge at tage bilen ud af virksomhedsordningen allerede den 1. januar i året efter. Hvis der ikke blev afskrevet skattemæssigt på bilen herefter, kunne et tab ved salg af bilen fratrækkes fuldt ud i indkomsten, fordi de samlede foretagne afskrivninger var af samme størrelse som de skattemæssigt fratrukne afskrivninger.

Denne fremgangsmåde blev lukket ved en lovændring i december 2004, men kun for biler, der er købt den 7. oktober 2004 eller senere. Lovændringen betød, at en bil skattemæssigt betragtes som solgt, når den udtages af virksomhedsordningen, og ved opgørelsen af den skattepligtige avance skal handelsværdien på det tidspunkt, hvor bilen udtages af virksomhedsordningen, anvendes som salgssum.

Nu har en ny lovændring også lukket hullet for biler, der er købt før den 7. oktober 2004. Når bilen udtages af virksomhedsordningen, skal der fortsat først foretages en avanceopgørelse på det tidspunkt, hvor bilen sælges, men opgørelsesmetoden for avancen er ændret.

Efter den nye opgørelsesmetode medregnes fortjeneste og tab ved indkomstopgørelsen med så stor en del, som svarer til forholdet mellem den erhvervmæssige benyttelse for indkomstårene forud for salgsåret og den samlede benyttelse. Det betyder, at 1/3 af avancen er skattepligtig, hvis der fra købet af bilen til udgangen af indkomståret

forud for salgsåret er kørt 150.000 km i bilen, hvoraf de 50.000 km er erhvervmæssige.

Denne opgørelsesmetode anvendes, hvis en blandet benyttet bil er uden for virksomhedsordningen på salgstidspunktet. Metoden anvendes også, hvis den blandet benyttede bil først har været placeret uden for virksomhedsordningen (fradrag for faktiske udgifter, herunder skattemæssige afskrivninger), men er under virksomhedsordningen på salgstidspunktet, fordi indskud af en blandet benyttet bil i virksomhedsordningen ikke betragtes som et salg skattemæssigt. I de år, hvor bilen har været placeret i virksomhedsordningen, anses bilen for at være fuldt ud erhvervmæssigt anvendt i relation til opgørelse af genvundne afskrivninger.

Ikrafttrædelse

Den nye opgørelsesmetode for avance ved salg af en blandet benyttet bil har virkning for salg af biler fra og med den 14. december 2005.

Lov om ændring af ligningsloven, selskabsskatteloven og andre skattelove (L 116) blev vedtaget den 6. april 2006.

Ejendomsværdiskat af egen bolig i udlejningsejendom

En ejer, der selv bebor en lejlighed i en udlejningsejendom med 3-6 beboelseslejligheder, skal beskattes af værdi af egen bolig, og værdien udgør den objektive udlejningsværdi. Til gengæld er der tale om en "ren" udlejningsejendom, hvor der er fradrag for samtlige driftsudgifter.

Ejeren kan dog vælge at få den lejlighed, som han selv bebor, vurderet som en selvstændig lejlighed med den konsekvens, at han kun skal betale ejendomsværdiskat af sin egen lejlighed i stedet for beskattning af den objektive udlejningsværdi. Til gengæld er der ikke fradrag for den del af ejendommens driftsudgifter, der kan henføres til ejerens egen lejlighed.

Disse regler fortsætter uændret, men tidsfristerne for anmodning om vurdering mv. forlænges.

Efter de nye regler skal anmodning om vurdering af egen lejlighed indgives senest samtidig med selvangivelsen for det indkomstår, hvor anskaffelsen, ombygningen, nybygningen eller indflytningen finder sted, dvs. det tidspunkt, hvor betingelserne for at anvende reglerne er opfyldt. Senest den 1. oktober i det år, hvor vurderingen forelig-

Foto © Ellis-Martin 2006



ger, skal ejeren meddele SKAT, at hans lejlighed skal være omfattet af reglerne om ejendomsværdiskat.

Ikrafttrædelse

Den udvidede adgang til at anvende reglerne om ejendomsværdiskat har virkning fra og med indkomståret 2006.

Lov om ændring af selskabsskatteoven, vurderingsloven og andre skattelove (L 123 A) blev vedtaget den 20. april 2006.

Underskudsbegrænsning mv. ved kapitalindskud

Anskaffessummen for aktier nedsættes til fordringens kursværdi, når aktierne er erhvervet ved et kapitalindskud, der anvendes til indfrielse eller nedbringelse af en fordring, hvis:

1. indskuddet er foretaget i det selskab, der er skyldner for den indfrie/de/nedbragte fordring, eller i et selskab, hvori skyldneren ejer mere end 25 % af kapitalen, og
2. kapitalindskuddet direkte eller indirekte er foretaget af kreditor for fordringen, kreditors ægtefælle, en aktionær, der ejer mere end 50 % af kapitalen eller stemmerne, eller et koncernforbundet selskab mv.

Denne bestemmelse er ændret, men kun med hensyn til kravet om en ejerandel på mere end 25 %. For kalenderåret 2006 er kravet kun en ejerandel på mere end 20 %, i kalenderårene 2007 og 2008 en ejerandel på mere end 15 %, og herefter er kravet en ejerandel på mere end 10 %.

Reglerne om underskudsbegrænsning ved indfrielse af en fordring i forbindelse med et kapitalindskud er ændret tilsvarende – altså kun et krav om en ejerandel på mere end henholdsvis 20 %, 15 % og 10 % for de respektive år.

Lov om ændring af ligningsloven, selskabsskatteoven og andre skattelove (L 116) blev vedtaget den 6. april 2006.

Lettelse af administrative byrder

Det fremgår af regeringsgrundlaget fra 2001, at de administrative byrder for erhvervslivet skal reduceres med op til 25 % inden 2010. Som led heri er der foretaget en række lovændringer.

1. Objektivisering af reglerne om omlægning af regnskabsår for personer.
2. Ophævelse af pengeinstitutters underretningsspligt vedrørende arbejdsgiverindbetalt kapitalpension.
3. Forlængelse af selvangivelsesfristen for selskaber med fremadforskuet indkomstår.
4. Lempelse af krav om skæringsdato for regnskabsåret ved skattefri fusion mv.

Omlægning af indkomstår for personer

Selvstændigt erhvervsdrivende persons indkomstår svarer til kalenderåret, medmindre der efter ansøgning er givet tilladelse til at anvende et forskudt indkomstår. Samlevende ægtefæller skal anvende samme indkomstår.

Adgangen til at få omlagt indkomstår er blevet objektiviseret. Der kan nu ske omlægning af indkomstår, hvis omlægningen er begrundet i sæson, brancheændring, personaleferie eller nye forretningsforbindelser. Det vil sige efter de samme kriterier som for selskaber, og i disse tilfælde skal der ikke længere ansøges om tilladelse til omlægning til forskudt indkomstår, men der skal blot gives meddelelse til SKAT inden udløbet af det indkomstår, der ønskes omlagt.

Hvis indkomståret ønskes omlagt med andre begrundelser, skal der (ligesom for selskaber) fortsat ansøges om tilladelse til omlægning.

Hvis et forskudt indkomstår ønskes omlagt til kalenderåret, skal der også fortsat ansøges herom.

Ikrafttrædelse

Objektiveringen fik virkning fra ultimo maj 2006.

Oplysning om kapitalpension

Der er sket en ophævelse af pligten for banker og forsikringsselskaber m.fl. til årligt at underrette ejere af pensionsordninger om arbejdsgiveres indbetalinger på kapitalpensioner.



Ikrafttrædelse

Ændringen fik virkning fra ultimo maj 2006.

Selvangivelsesfrist for selskaber

Selvangivelsesfristen for juridiske personer er normalt senest 6 måneder efter indkomstårets udløb, men for selskaber med fremadforskuet indkomstår er selvangivelsesfristen den 1. juli. Fremadforskuet indkomstår vil sige indkomstår, der slutter i perioden fra den 1. januar til den 31. marts.

Selvangivelsesfristen for selskaber med fremadforskuet indkomstår vil blive rykket fra den 1. juli til den 1. august.

Ikrafttrædelse

Den nye selvangivelsesfrist for selskaber med fremadforskuet indkomstår har virkning fra og med indkomståret 2006, hvor selvangivelsesfristen vil være den 1. august 2007.

Fusionsdato – skuffeselskaber

Det er normalt en betingelse for reglerne om skattefri fusion og spaltning mv., at fusionsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår. Hvis fusionen sker ved overdragelse til et eksisterende selskab, skal fusionsdatoen altså være sammenfaldende med den første dag i det modtagende selskabs regnskabsår. Hvis overdragelsen sker til et selskab, der stiftes i forbindelse med fusionen mv., er skæringsdatoen den første dag i dette selskabs regnskabsår.

Det er nu blevet muligt at anvende skuffeselskaber til skattefri fusion og spaltning mv., fordi kravet om, at der skal ske fusion eller spaltning mv. på den første dag i selskabets indkomstår, ikke gælder, hvis det modtagende selskab er et ”jomfrueligt” skuffeselskab.

Et ”jomfrueligt” skuffeselskab vil sige, at selskabet ikke har drevet erhvervmæssig virksomhed forud for fusionsdatoen, og at hele egenkapitalen har henstået som et ubehæftet kontant indestående i et pengeinstitut fra stiftelsen. Det er også en betingelse, at den første regnskabsperiode ikke overstiger 18 måneder, og at regnskabsperioden slutter 12 måneder efter fusionsdatoen.

Hvis der eksempelvis købes et skuffeselskab, der er stiftet den 1. november 2005 (første indkomstår er den 1. november 2005 – den 31. december 2006), og fusionsdatoen er den 1. januar 2006, udgør den første regnskabsperiode 14 måneder og slutter 12 måneder efter fusionsdatoen.

BMW M3



Foto © Max Earey



Ikrafttrædelse

Adgangen til at anvende et ”jomfrueligt” skuffeselskab til skattefri fusion og spaltning mv. har virkning for fusioner, hvor fusionsdatoen for det modtagende selskab er den 1. januar 2006 eller senere.

Lov om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove mv. (L 169) blev vedtaget den 23. maj 2006.

Indkomstregister

Der er vedtaget en lov om oprettelse af et indkomstregister, som skal indeholde oplysninger om borgernes indkomstforhold og arbejdsomfang. En række af de nugældende oplysnings- og angivelsespligter for arbejdsgivere m.fl. skal fremover ske til det nye indkomstregister.

Samtidig er der foretaget ændringer i en række love, der giver offentlige myndigheder terminaladgang til indkomstregisteret. A-kasser kan eksempelvis se for hvilke perioder, der er modtaget løn, og lønnens størrelse.

Ikrafttrædelse

Overgangen til indberetning til indkomstregisteret vil ske gradvist, og registeret forventes først at være fuldt ud implementeret den 1. januar 2008.

Lov om et indkomstregister (L 119) og lov om ændring af forskellige love (L 120) blev vedtaget den 25. april 2006.

Fairplay II

En lovpakke, som skærper indsatsen mod sort og illegalt arbejde, er vedtaget. Dette er endnu et tiltag i regeringens såkaldte fairplay-indsats.

Lovpakken indeholder:

1. Skærpede regler om indberetning ved anvendelse af udenlandsk arbejdskraft inden for bygge- og anlægsbranchen.
2. Bekæmpelse af momskarruseller.
3. Skærpede regler om sikkerhedsstillelse.
4. Øvrige ændringer.

Udenlandsk arbejdskraft inden for bygge- og anlægsbranchen

Hvis en dansk virksomhed indgår en aftale med en udenlandsk virksomhed om at udføre bygge- og anlægsarbejde i Danmark, der strækker sig over mere end tre måneder inden for en 12-måneders periode, skal den danske virksomhed indberette

en række identifikationsoplysninger om den udenlandske virksomhed til SKAT.

Denne indberetningspligt er udvidet.

For det første er den gældende minimumperiode for arbejdets varighed på mere end tre måneder inden for en 12-måneders periode ophævet, dvs. at der skal foretages indberetning uanset arbejdets varighed.

For det andet er indberetningspligten udvidet til også at gælde indberetning om identitet og arbejdsperiodens længde for de personer, som den udenlandske virksomhed udstationerer til Danmark. Indberetningen skal foretages senest ved arbejdets påbegyndelse og derefter senest 14 dage efter eventuelle ændringer.

En manglende indberetning er strafbar ved fortsat eller grov uagtsomhed.

Bekæmpelse af momskarruseller

Momskarruselsvindlen forekommer ved handel mellem virksomheder i mindst to EU-lande, hvor mindst en af de involverede virksomheder, den såkaldte missing trader (også kaldet skraldespandselskabet), ikke har til hensigt at afregne skyldig moms. Svindlen er mulig på grund af reglerne om erhvervsmoms, som også kaldes omvendt betalingspligt.

En ændring af momsloven giver SKAT nye værktøjer til at bekæmpe den manglende afregning af moms i form af:

1. Udstedelse af en advarsel til virksomheder, der har deltaget i momskarruseller, samt registrering i kontrolinformationsregisteret.
2. Under skærpende omstændigheder pålæggelse af solidarisk hæftelse for den manglende afregning af moms.

Skærpede regler om sikkerhedsstillelse

SKAT kan bl.a. kræve sikkerhedsstillelse for A-skat og moms, når der i et vist omfang ikke er sket rettidig indbetaling, og restancen har en vis størrelse, samt når SKAT har lidt et tab i forbindelse med en konkurs osv.

De generelle regler om sikkerhedsstillelse er blevet skærpet.

Reglerne er udvidet til også at kunne anvendes, hvis en person, der tidligere har påført SKAT et tab i forbindelse med en konkurs, nu er ansat i en anden virksomhed, f.eks. ægtefællens, men reelt driver den nye virksomhed.

Derudover kan en virksomhed fratages den skatte- og afgiftsmæssige registrering, hvis kravene om sikkerhedsstillelse ikke opfyldes.

Som følge af den generelle udvidelse af kravene om sikkerhedsstillelse ophæves reglen om sikkerhedsstillelse i de tilfælde, hvor selskabets formue er mindre end 125.000 kr. ved anmeldelse til registrering. Samtidig ophæves kravet om revisorerklæring vedrørende selskabskapitalens tilstedeværelse, der hidtil har været et alternativ til sikkerhedsstillelsen.

Øvrige ændringer

Følgende øvrige ændringer kan fremhæves:

1. Som led i bekæmpelse af ulovlig import og salg af punktafgiftspligtige varer stilles der krav om registrering af varemottagere.
2. Fastsættelse af større og kumulative bøder i forbindelse med håndhævelse af pantreglerne.
3. Overtrædelse af pantreglerne indberettes til næringsbrevsregisteret.

Ikrafttrædelse

De nye fairplay-regler har virkning fra og med den 1. juli 2006.

Lov om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove, lov om næringsbrev til fødevarerbutikker, lov om restaurations- og hotelvirksomhed mv. og lov om miljøbeskyttelse (L 145) blev vedtaget den 25. april 2006.

Opkrævning via én skattekonto

For både personligt drevne virksomheder og selskaber mv. indføres der én samlet skattekonto hos SKAT, hvortil alle betalinger af A-skat, selskabs-

skat, moms, told og afgifter mv. skal ske. Indbetalinger på kontoen vil altid dække de krav på kontoen, som har den ældste forfaldsdato.

Ved indbetaling af frivillig acontoskat skal selskaber anføre, at der er tale om frivillig acontoskat, men selskaber bliver kun godskrevet denne acontoskat, hvis der ikke er en debetsaldo på kontoen.

Reglerne om en skattekonto skal gælde for alle erhvervsvirksomheder uanset organisationsform. Kun betalinger, der vedrører selve virksomheden, er omfattet af kontosystemet, og for personligt drevne virksomheder vil f.eks. egne indkomstskatter ikke være omfattet af skattekontoen. Det vil derimod selskabsskatten.

Skattekontoen har som konsekvens, at negativ moms, hvori der er givet transport, ikke udbetales til transporthaver, hvis der står forfaldne krav på kontoen.

Morarenter og debetsaldo

I kraft af saldoprincippet på skattekontoen vil beregning og tilskrivning af morarenter ikke længere være knyttet til den enkelte fordring i form af indeholdt A-skat, moms, told og punktafgifter mv., men til en negativ saldo på kontoen. I dag eksisterer der flere forskellige morarentesatser for disse poster, men for skattekontoen vil der kun gælde en morarentesats i form af en fast rente på 0,7 % med tillæg af en variabel rente, som i 2006 er 0,1 %.

Den nuværende morarente for selskabsskat udgør 0,4 % med tillæg af en variabel rente på 0,1 %, eller i alt 0,5 %. Ved indførelsen af skattekontoen forhøjes den faste rente på 0,4 % til



Foto © Alan Crosthwaite 2006

FORD



0,7 % med tillæg af en variabel rente på 0,1 % (2006), dvs. en stigning på 0,3 % pr. måned.

Efter gældende regler betales der morarenter pr. påbegyndt måned fra den 1. i den måned, hvor betalingen skulle være sket. Ved indførelsen af skattekontoen skal der kun beregnes morarenter for de dage, hvor betalingsfristen er overskredet.

Der udsendes ikke rykker, hvis skattekontoens debetsaldo maksimalt udgør 5.000 kr., men debetsaldoen pålægges morarenter. Hvis saldoen overstiger 5.000 kr., udsendes der rykkerskrivelse, og hele debetsaldoen skal indbetales.

Forrentning og udbetaling af kreditsaldo

En kreditsaldo på skattekontoen vil blive udbetalt til virksomheden, men der gælder dog en 5-dages karenperiode, som betyder, at saldoen ikke udbetales, når der er krav, som har sidste rettidige betalingsfrist inden for de næste 5 hverdage.

Virksomheder kan meddele SKAT, at der først skal ske udbetaling af en kreditsaldo, når saldoen udgør et vist beløb, men der sker kun forrentning (p.t. 0,1 % pr. måned) af beløb på op til 5.000 kr.

Ikrafttrædelse

Ikrafttrædelsestidspunktet for indførelsen af skattekontoen kendes endnu ikke, men det er hensigten, at skattekontoen skal have virkning fra den 1. januar 2008, hvis it-systemer mv. er på plads.

Lov om ændring af opkrævningsloven, selskabsskatte-loven og forskellige skattelove (L 205) blev vedtaget den 23. maj 2006.

Administrativ bistand i skatte-sager

Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster og aftaler om administrativ bistand i skattesager (dog ikke straffesager) betyder, at Danmark i vidt omfang udveksler kontroloplysninger med andre lande. Udveksling af oplysninger sker både efter anmodning, automatisk og spontant mv.

For at sikre, at dansk intern lovgivning i alle tilfælde indeholder den fornødne hjemmel til udveksling af oplysninger, er der vedtaget nye lovbestemmelser, som også giver hjemmel til, at SKAT på en udenlandsk skattemyndigheds anmodning kan yde bistand til at opkræve eller inddrive et udenlandsk skattekrav. SKAT kan tage de samme midler i anvendelse, som hvis der havde været tale om et dansk skattekrav.

Ikrafttrædelse

De nye lovbestemmelser trådte i kraft den 1. maj 2006.

Lov om ændring af skattekontrolløven og lov om opkrævning og inddrivelse af visse fordringer (L 115) blev vedtaget den 6. april 2006.

Enklere forskuds- og selvangivelsesprocedure

Vejen til et selvangivelsesløst samfund for en meget stor del af de danske skatteydere er et projekt, som SKAT har arbejdet på gennem flere år, og som nu formentlig er tæt på målet.

Printselvangivelsen afskaffes

Printselvangivelsen afskaffes.

I stedet udsendes der en årsopgørelse til de skatteborgere, som hidtil har modtaget en printselvangivelse. Sammen med årsopgørelsen udsendes der desuden et oplysningskort, hvis SKAT mener, at der mangler selvangivelsesposter. Yderligere oplysninger kan naturligvis også afgives via SKAT's hjemmeside.

Forskudsopgørelsen "afskaffes"

Der udsendes ingen selvstændig forskudsopgørelse. Denne kan ses på SKAT's hjemmeside eller rekvireres.

Indberetning af gaver

Gaver og løbende ydelser til visse almenvelgørende foreninger mv. kan i et vist omfang fratrækkes på selvangivelsen.

Efter gældende regler indberetter foreninger ikke disse gaver til SKAT, og skatteydere skal derfor selv anføre de fradragsberettigede beløb på selvangivelsen.

Der skabes nu mulighed for, at foreninger kan (men de skal ikke) indberette sådanne gaver til SKAT. Indberetning vil betyde, at flere personer kan undgå at indsende oplysningskort og alligevel modtage en korrekt årsopgørelse.

Ikrafttrædelse

Ikrafttrædelsestidspunktet kendes endnu ikke, men afhænger formentlig af den it-mæssige side af sagen.

Lov om ændring af forskellige skattelove (L 121) blev vedtaget den 2. maj 2006.



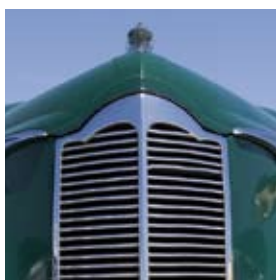
Befordringsfradrag til visse pendlere

Personer, der er bosat i nærmere udpegede udkantskommuner, fik fra og med indkomståret 2004 et forhøjet befordringsfradrag for den del af deres daglige transport mellem hjem og arbejde, der overstiger 100 km.

Det normale befordringsfradrag fås ikke for de første 24 km, medens satsen for de næste 76 km udgør 1,78 kr. pr. km (2006), og satsen for daglig kørsel ud over 100 km udgør 0,89 kr. pr. km (2006). Nedsættelsen af satsen for daglig kørsel ud over 100 km til 50 % af normalsatsen blev fra og med indkomståret 2004 ophævet for personer, der er bosat i nærmere fastsatte udkantskommuner. Der var tale om en midlertidig ordning, som skulle gælde i 5 år for personer, der er bosat i en udkantskommune inden udgangen af 2006.

Hvis en person eksempelvis bosatte sig i Saks-købing kommune den 1. januar 2006 med arbejdssted i København, var personen berettiget til det forhøjede befordringsfradrag for den samlede daglige kørsel ud over 100 km til og med udgangen af 2010.

Det forhøjede befordringsfradrag til personer med en daglig transport på mere end 100 km og med bopæl i en udkantskommune skal efter det fremsatte lovforslag forlænges til og med udgangen af 2013. Hvis en person blot inden 2013 har bosat sig f.eks. på Lolland med arbejdssted i København, skal personen være berettiget til det forhøjede befordringsfradrag i 7 år.



Hvis en person bosætter sig f.eks. på Lolland den 1. januar 2012 med arbejdssted i København, er personen berettiget til det forhøjede befordringsfradrag til og med udgangen af 2018, hvis han i øvrigt bliver boende og fortsat arbejder længere væk end 100 km. Det er dog ikke muligt at flytte fra den ene udkantskommune til den anden og dermed blive berettiget til det forhøjede befordringsfradrag i mere end 7 år.

Følgende kommuner (efter kommunesammenlægningen) anses for at være udkantskommuner fra og med den 1. januar 2007:

Bornholm, Brønderslev-Dronninglund, Frederikshavn, Faaborg-Midtfyn, Guldborgsund, Hjørring, Langeland, Lolland, Læsø, Morsø, Norddjurs, Samsø, Svendborg, Tønder, Vesthimmerland og Ærø.

Følgende 9 gamle kommuner (inden kommunesammenlægningen) vil fra og med den 1. januar 2007 ikke længere være udkantskommuner:

Arden, Fjends, Holsted, Lundtoft, Nørager, Saltingsund, Sejlflod, Spøttrup, Tinglev og Ålestrup for så vidt angår de områder, der ikke bliver en del af den nye Vesthimmerland kommune.

Ikrafttrædelse

Det forhøjede befordringsfradrag for personer med bopæl i de nyudpegede udkantskommuner skal efter forslaget have virkning fra og med den 1. januar 2007.

Personer, der inden udgangen af indkomståret 2006 har opnået ret til det forhøjede befordringsfradrag ved at have bopæl i en af de 9 gamle kommuner, som efter kommunesammenlægningen ikke længere er udkantskommuner, bevarer retten til det forhøjede fradrag i 5 år regnet fra det tidspunkt, hvor det forhøjede befordringsfradrag kunne opnås første gang.

Principielt er dette lovforslag bortfaldet, fordi det ikke blev vedtaget inden Folketingets sommerferie. Det forventes dog, at lovforslaget vil blive genfremsat i starten af det nye folketingsår.

Forslag til lov om ændring af ligningsloven (L 236) blev fremsat den 24. maj 2006.

Rentesatser for selskabsskat

Selskabers betaling af acontoskat vil normalt resultere i enten en overskydende skat eller en restskat, og renten for henholdsvis overskydende skat og restskat offentliggøres hvert år.

Rentesatserne for indkomståret 2006 er:

- Godtgørelsesprocenten for overskydende skat udgør 1,8 %.
- Tillægget til restskat udgør 5,3 %.
- Ved frivillige acontoindbetalinger den 20. marts 2006 udgør tillægget 0,5 %, og tilsvarende fratrækkes der 0,5 % ved indbetalinger den 20. november 2006.

Meddelelsen er offentliggjort i SKM2006.216.

Rejsebegrebet

Østre Landsret afsagde ultimo 2005 en dom om, hvorvidt ansatte på Metroprojektet var på rejse eller ej i relation til reglerne om skattefri rejsegodtgørelse.

Det almindelige rejsebegreb forudsætter, at der er tale om et midlertidigt arbejdssted, og at lønmodtageren ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl på grund af afstanden mellem bopæl og arbejdsstedet.

I dommen fastlægger Østre Landsret rejsebegrebet således, at betingelsen for at være på rejse er opfyldt ved en afstand mellem bopælen og det midlertidige arbejdssted på ca. 100 km og en transporttid på 1½ time hver vej, hvis den daglige arbejdstid overstiger 10 timer.

Skatteministeriet har nu udsendt en kommentar til dommen. Det fremgår af kommentaren, at Skatteministeriet udleder af dommen, at en afstand mellem den sædvanlige bopæl og det midlertidige arbejdssted på omkring 100 km og en transporttid på 1½ time hver vej ikke i sig selv er tilstrækkelig til at opfylde betingelsen om at være på rejse, hvis der i øvrigt er tale om en arbejdsdag af normal varighed. Det er kun i de tilfælde, hvor den ansatte samtidig er i stand til at føre bevis for ekstraordinært lange arbejdsdage, hvor han skal møde på arbejde igen tidligt den følgende morgen, at rejsebegrebet er opfyldt.

Ved afgørelsen af, om rejsebegrebet er opfyldt, skal der foretages en helhedsvurdering, hvor der ikke kun lægges vægt på afstanden, men også på transporttiden og den daglige arbejdstid samt på mødetidspunktet på arbejde den følgende dag.

Det fremgår endvidere af kommentaren, at det efter Skatteministeriets opfattelse ikke kan udledes af dommen, at den ansatte er på rejse, hvis han



Foto © Ellen Isaac 2006

PACKARD



ikke har mulighed for at opholde sig på bopælen i 11 timer i døgnet.

Som det kan ses af kommentaren, er det vigtigt at kunne dokumentere arbejdsforhold, og herunder ikke mindst den daglige arbejdstid. Det er nemlig kun for de dage, hvor arbejdstiden er så lang, at det ikke er "muligt" at nå hjem og sove, at der kan opnås fradrag eller skattefri godtgørelse.

I den ene af sagerne for Østre Landsret var nogle af arbejdsdagene på under 10 timer, og for disse arbejdsdage kunne personen ikke få fradrag efter rejsereglerne. Arbejdstiden er den tid, man får løn for.

Kommentaren er offentliggjort i SKM2006.138.

Momsforhold ved udgivelse af foreningsblade

SKAT har udsendt en meddelelse om ændring af praksis for foreningers beregning af moms ved fremstilling af foreningsblade.

Hidtil skulle foreninger, som fremstiller medlemsblade indeholdende annoncer, og som udleverer disse blade til medlemmerne uden at opkræve særskilt vederlag, beregne moms efter reglerne om udtagning af varer til gratis bortgivning.

SKAT har nu revurderet denne praksis, og fremover anses medlemmernes kontingentbetaling for også at indeholde et vederlag for foreningsbladet. Dermed sker der ikke en gratis udlevering af bladet til medlemmerne, og foreningen skal ikke længere beregne udtagningsmoms.

Udleveringen af foreningsblade til foreningens medlemmer sker i nær tilknytning til de momsfrie foreningsaktiviteter, og der skal derfor ikke beregnes moms af den del af medlemskontingentet, der udgør vederlaget for foreningsbladet, når foreningen i øvrigt er momsfri.

Udlevering af foreningsblade til ikke-medlemmer anses for at ske som led i en salgsfremmeordning, og foreningen skal derfor heller ikke beregne moms af disse blade, hvis værdien af det enkelte foreningsblad er under 100 kr. ekskl. moms.

Når en forening opkræver moms af sit salg af annoncer i foreningsbladet, har foreningen både momspligtig og momsfri omsætning. Foreningen har således delvis fradragsret for moms på fællesomkostninger, herunder udgifter afholdt til fremstilling og distribution mv. af bladene.

Meddelelsen er offentliggjort i SKM2006.8.

Beregning af registreringsafgift på nye biler

Foreningen De danske Bilimportører anlagde for flere år siden sag mod Skatteministeriet, fordi foreningen mente, at den danske procedure for beregning af registreringsafgift på nye biler ikke var i overensstemmelse med EU's momsregler.

Ved køb af en ny bil, som skal indregistreres her i landet, beregner autoforhandleren moms af bilens værdi ekskl. registreringsafgift. Derefter beregnes registreringsafgiften af bilens værdi inkl. moms.

Ved salg af alle andre afgiftspligtige varer sker beregningen af moms på grundlag af varens værdi inkl. afgift. Denne beregningsmetode ønskede foreningen også indført for nye biler.

Hvis foreningen fik ret i sin påstand, ville det betyde, at nye biler kunne sælges 10.000 - 15.000 kr. under den nuværende pris, uden at forhandlerens avance på bilen ville falde. Prisfaldet ville udelukkende skyldes et fald i summen af moms og afgift på bilen.

Østre Landsret valgte at forelægge spørgsmålet for EF-domstolen, som afsagde sin dom den 1. juni 2006.

EF-domstolen afgjorde, at Danmarks metode for beregning af moms og registreringsafgift ikke er i strid med EU's momsregler.

EF-domstolen lagde vægt på, at i modsætning til køb af andre afgiftspligtige varer som f.eks. spiritus og tobaksvarer er det muligt for enhver at købe en ny bil, uden at den automatisk bliver indregistreret. Det er køberens eget valg at få bilen indregistreret, og når køberen beder forhandleren om at være behjælpelig med indregistreringen, skal afgiften anses for at være et udlæg, som forhandleren afholder på vegne af køberen.

Momsreglerne tillader nemlig, at en udgift, som en part i et retsforhold afholder på vegne af en anden part, ikke skal momses, hvis udgiften kan henføres til et bestemt salg, og hvis den part, der har afholdt udgiften, viderefakturerer udgiften til slutbrugeren uden tillæg af avance.

Når en forhandler betaler f.eks. 180.000 kr. i registreringsafgift på vegne af køberen af en ny bil og i samme forbindelse beder køberen om at indbetale 180.000 kr., skal forhandlerens betaling af registreringsafgiften anses for at være et momsfrit udlæg, der er afholdt på vegne af køberen af bilen.

Dommen er afsagt i sag C-98/05, men er endnu ikke offentliggjort i Danmark.

Vore kommentarer:

Domstolens betragtninger om brug af reglerne om udlæg må siges at være korrekte.





Salg af helårshus anvendt som fritidsbolig

Østre Landsret har fastslået, at en fortjeneste ved salg af et helårshus, der udelukkende var anvendt som fritidsbolig, var skattepligtig.

På salgstidspunktet var ejendommen vurderet som et enfamiliehus, men havde været vurderet som landbrug med bopælspligt på det tidspunkt, hvor den blev erhvervet ved arv. Arvingen havde ansøgt om fritagelse for bopælspligt, hvilket blev afslået. Arvingen fik dog tilladelse til at erhverve ejendommen, hvis han inden for ca. 1 år ville bosætte sig på ejendommen, hvilket han accepterede. Dette skete imidlertid aldrig, og i stedet blev en del af jorden senere frasolgt, landbrugspigten blev ophævet, og ejendommen blev herefter vurderet som et enfamiliehus.

Østre Landsret fandt, at ejendommen ikke kunne sælges skattefrit efter sommerhusreglen, da den erklærede hensigt ved erhvervelsen var at benytte huset som helårsbolig.

Dommen er offentliggjort i SKM2006.144.

Vore kommentarer:

Et enfamiliehus kan sælges skattefrit efter parcelhusreglen, hvis huset har tjent som bolig for ejeren eller ejerens husstand.

Et sommerhus kan sælges skattefrit efter sommerhusreglen, hvis ejeren eller ejerens husstand har benyttet sommerhuset til private formål.

Det betyder, at et sommerhus, der er anvendt som helårsbeboelse for ejeren, kan sælges skattefrit, da det har været anvendt til private formål. Derimod kan et enfamiliehus, der kun har været anvendt til fritidsformål, som udgangspunkt ikke sælges skattefrit, da det ikke har tjent som helårsbolig for ejeren.

Ifølge praksis kan et enfamiliehus dog sælges skattefrit, selv om det kun har været anvendt som sommerhus, hvis huset er købt og anvendt som sommerhus, og det ikke har været muligt at få huset omvurderet til et sommerhus.

Fra praksis på området skal der omtales tre sager, hvor Ligningsrådet har taget stilling til spørgsmålet.

I den første sag havde en søn købt moderens helårshus og givet hende livsvarig boligret. Efter mode-

rens fraflytning brugte sønnen ejendommen som sommerhus. Ligningsrådet fandt, at fortjenesten ved salget af ejendommen var skattepligtig.

Ligningsrådet kom til det modsatte resultat i den anden sag, hvor der var tale om et enfamiliehus, der udelukkende havde været anvendt til fritidsformål. Ejeren af huset havde ansøgt om, at ejendommen kunne ændre status til sommerhus, men havde modtaget afslag. Ejendommen kunne derfor sælges skattefrit efter sommerhusreglen.

I den tredje sag fandt Ligningsrådet, at et helårshus, der udelukkende var anvendt som fritidsbolig, ikke kunne sælges skattefrit. Begrundelsen var, at det var muligt at få ejendommen omkvalificeret til sommerhus, hvilket ejeren ikke ønskede.

Praksis viser altså, at et helårshus kan sælges skattefrit efter sommerhusreglen, hvis helårshuset fra erhvervelsen udelukkende er tiltænkt som familiens sommerhus og udelukkende er blevet anvendt som sommerhus. Samtidig er det et krav, at helårshuset omvurderes til sommerhus, hvis det er muligt.

Østre Landsrets dom er blevet indbragt for Højesteret. Tiden må vise, om det er formaliteten eller realiteten, der bliver afgørende for sagens udfald.

Advokat- og revisorudgifter ved køb og salg af aktier

Østre Landsret har afsagt tre domme om den skattemæssige behandling af advokat- og revisorudgifter, der blev afholdt i forbindelse med henholdsvis køb og salg af aktier.

Den ene sag vedrørte salg af både aktier og aktiviteter. Udgifterne til advokat og revisor udgjorde ca. 900.000 kr., som fordelte sig med 550.000 kr. til generel rådgivning om omstrukturering inkl. aktiesalg, 250.000 kr. til salg af aktiviteter og 100.000 kr. til aktiesalg.

Udgifterne på 250.000 kr. til assistance i forbindelse med salg af aktiviteter var allerede godkendt af Landsskatteretten som omkostninger, der kunne nedsætte salgssummen for de solgte aktiviteter. Udgifterne var dermed indirekte fradragsberettigede.

Østre Landsret fandt, at de øvrige udgifter på henholdsvis 550.000 kr. og 100.000 kr. ikke var

fradragsberettigede, fordi udgifterne var afholdt i forbindelse med selskabets indskrænkning af forretningsaktiviteter. Udgifterne vedrørte derfor indkomstgrundlaget og ikke den løbende indkomsterhvervelse, hvorved der ikke var fradragsret for udgifterne.

Den anden sag vedrørte køb af aktier i to selskaber. Aktiekøbene var begrundet i en udvidelse af koncernens kompetencer, herunder udnyttelse af betydelige synergier gennem et tæt samarbejde og udnyttelse af de enkelte selskabers særkompetencer. Udgifterne til revisor og advokat udgjorde knap 1,5 mio. kr. og vedrørte bl.a. udarbejdelse af samarbejds- og vilkårskontrakter og due diligence i de købte selskaber.

Østre Landsret fandt, at udgifterne vedrørte købet af aktierne, og at de derfor ikke var fradragsberettigede.

Den tredje sag angik advokat- og revisorudgifter på ca. 5 mio. kr. i forbindelse med køb af aktier. Landsskatteretten havde godkendt fradrag for udgifterne, men sagen blev efterfølgende indbragt for Østre Landsret af Skatteministeriet. Købet af aktierne skete med henblik på at styrke markedspositionen ved at kunne tilbyde kunderne et større udbud af produkter. Østre Landsret gav derfor selskabet medhold i, at der var tale om en udvidelse af en bestående virksomhed.

De afholdte advokat- og revisorudgifter vedrørte bistand i form af bl.a. deltagelse i forhandlinger, due diligence, rådgivning om selskabsstruktur og udarbejdelse af købsaftale og øvrige dokumenter. Østre Landsret fandt, at udgifterne var et naturligt led i aktiekøbet, og at de derfor var et tillæg til købesummen for aktierne.

Dommene er offentliggjort i SKM2006.13, SKM2006.32 og SKM2006.240.

Vore kommentarer:

Udgifter, der afholdes i forbindelse med henholdsvis køb og salg af aktier, er ikke driftsomkostninger og derfor heller ikke fradragsberettigede efter det almindelige omkostningsbegreb. Der er i stedet tale om udgifter, som vedrører selve indkomstgrundlaget, og sådanne udgifter er ikke fradragsberettigede, men et tillæg til købesummen eller et fradrag i salgssummen.

Efter den særlige regel i ligningslovens § 8 J, som udvider det almindelige driftsomkostningsbegreb, er der fradrag for revisor- og advokatudgifter, der afholdes i forbindelse med etablering eller udvidelse af en bestående erhvervsvirksomhed. Ved salg af aktier kan

denne hjemmel til fradrag naturligvis ikke anvendes, men ligesom i de to domme kan det ved køb af aktier måske hævdes, at der er tale om en udvidelse af en bestående virksomhed. Samtidig fremgår det dog også af ligningslovens § 8 J, at sådanne udgifter ikke kan fratrækkes, hvis de må anses for at være et tillæg til købesummen eller et fradrag i salgssummen for et aktiv.

Konklusionen er derfor, at udgifter, der er afholdt i forbindelse med køb eller salg af aktier, ikke er fradragsberettigede, men et tillæg til købesummen eller et fradrag i salgssummen.

Leasingkontrakter

Vestre Landsret har taget stilling til den skattemæssige behandling af omkostninger til oprettelse af leasingkontrakter.

Dommen omhandler en vognmandsforretning, der blev drevet dels med egne biler og dels med leasede biler. Leasing af biler skete hos Nordea, Nordania, Finans Nord og Unileasing osv., og der var tale om sædvanlige leasingkontrakter (finansiel leasing) med en løbetid på mellem 24 og 60 måneder.

Ved oprettelsen af leasingkontrakterne blev der typisk betalt etableringsomkostninger på 1.000 - 1.400 kr. samt 600 kr. for panthaverdeklaration.

Ved Vestre Landsret nedlagde vognmandsforretningen påstand om, at udgifterne var fradragsberettigede, og subsidiært at udgifterne kunne fratrækkes over leasingkontrakternes løbetid.

Vestre Landsret fandt, at der var tale om dels engangsomkostninger i forbindelse med leasing-



aftalernes oprettelse og dels viderefakturering af leasinggiverens udgifter til panthaverdeklaration. Ingen af disse udgifter har en direkte tilknytning til den løbende indkomsterhvervelse og er derfor ikke fradragsberettigede driftsomkostninger.

Dommen er offentliggjort i SKM2006.319.

Vore kommentarer:

Udgifter til oprettelse af leasingkontrakter vedrører indkomstgrundlaget og ikke den løbende indkomsterhvervelse. Bilerne er en nødvendighed i driften og udgør faktisk selve grundlaget for selskabets forretning. Derfor er der ikke tale om fradragsberettigede driftsomkostninger.

Denne dom har nok givet leasingudbydere stof til eftertanke. Måske skal der ikke længere betales etableringsomkostninger ved oprettelse af leasingkontrakter, men det betyder næppe, at leasingudbydere får en lavere indtjening.

Man kan i øvrigt fortsat undre sig over, at udgifter, der ubetinget er erhvervsomkostninger, ikke er fradragsberettigede. Allerede i 1990 afgav det daværende Skattelovråd en betænkning om det skattemæssige driftsomkostningsbegreb og forslag til ændring heraf.

Udbyderhonorar i ejendomsprojekt

Vestre Landsret har taget stilling til, om et honorar til en projektudbyder af en fast ejendom er en del af ejendommens anskaffelsessum, når det skattemæssige afskrivningsgrundlag skal opgøres.

Vestre Landsret fandt, at honoraret vedrører etableringen af investorenes erhvervsvirksomhed og derfor ikke er en del af ejendommens skattemæssige anskaffelsessum i relation til opgørelsen af afskrivningsgrundlaget.

Dommen er offentliggjort i SKM2006.310.

Vore kommentarer:

I 2005 afsagde Vestre Landsret dom i en tilsvarende sag, hvor det blev anerkendt, at en del af omkostningerne



gerne var almindelige købsomkostninger, såsom stempel og udgifter til ejendomsmægler. Denne dom er indbragt for Højesteret med påstand om, at også udbyderhonoraret udgør en del af ejendommens skattemæssige anskaffelsessum.

Ved køb af en afskrivningsberettiget fast ejendom er det ikke ualmindeligt, at udbyderhonoraret i prospektmaterialet indgår som en del af anskaffelsessummen for den afskrivningsberettigede faste ejendom, hvorved udbyderhonoraret skattemæssigt bliver fradragsberettiget. Dette har selv sagt betydning for vurderingen af projektets likviditet og rentabilitet.

Ved egen udregning af investeringens likviditet og rentabilitet bør investorer lægge til grund, at projektkomkostninger, der ikke kan betegnes som almindelige købsomkostninger til stempel og ejendomsmægler, ikke er en del af ejendommens skattemæssige anskaffelsessum i relation til opgørelsen af afskrivningsgrundlaget.

Momsfradrag for leje af parkeringsplads

En virksomhed havde lejet et areal, der blev brugt som parkeringsplads for biler tilhørende virksomhedens ansatte. Lejen af arealet blev tillagt moms.

SKAT nægtede virksomheden fradrag for momsen med henvisning til, at anskaffelse af parkeringsplads i momsmæssig henseende er en driftsomkostning, der er knyttet til bilerne, og ikke til lejerens virksomhed. Da de biler, som var parkeret på arealet, var personbiler, hvor momsen på driftsomkostningerne ikke kan fradrages, var der ikke fradragsret for momsen på lejen.

Vestre Landsret fastholdt, at der ikke var fradragsret for momsen, og udtalte i sin dom, at momslovens begreb ”drift af personmotorkøretøjer” ifølge fast administrativ praksis fortolkes bredt, således at det dækker bl.a. udgifter til garageleje, færgebilletter, broafgifter til Storebæltsforbindelsen og leje af parkeringspladser. Vestre Landsret lagde desuden vægt på, at lovgiver havde forudsat ved indførelsen af fradragsret for momsen på broafgiften over Øresund i 1999, at der ikke efter den gældende momslov var hjemmel til at fradrage denne type udgifter, da de er omfattet af driftsudgiftsbegrebet.

Dommen er offentliggjort i SKM2006.268.

Vore kommentarer:

Efter praksis på skatteområdet anses de nævnte udgifter til bl.a. parkering for at være omkostninger, der

knytter sig til den rejse, som har givet anledning til udgifternes afholdelse.

Det forekommer uheldigt, at der er forskellig behandling af den samme udgift i henholdsvis skatte-reglerne og momsreglerne.

Momspligt for salg af reklamer via internet

En person med bopæl i Danmark havde på sin internet-hjemmeside oprettet links til en række udenlandske hjemmesider, hvor brugerne kunne spille om penge.

Ejerne af de udenlandske hjemmesider betalte en provision til den danske person, når der blev formidlet kunder ved hjælp af den danske hjemmeside.

SKAT mente, at der skulle betales dansk moms af provisionen, fordi ydelsen var en reklameydelse, der var rettet mod det danske marked.

I første omgang afgjorde Landsskatteretten, at der ikke skulle betales dansk moms af provisionen, fordi reklameydelseerne skulle momsbeskattes i de lande, hvor de skabte omsætning, dvs. i de lande, hvor ejerne af de udenlandske hjemmesider var etableret.

SKAT indbragte Landsskatterettens kendelse for Vestre Landsret, som ændrede kendelsen.

Vestre Landsret var af den opfattelse, at hjemmesiden som dansksproget måtte antages at være målrettet mod dansksprogede brugere som led i spillevirksomhedernes bestræbelser på at opnå andele i det danske marked for online-spil. På den baggrund fastslog Vestre Landsret, at den faktiske benyttelse af reklameydelseerne primært fandt sted i Danmark, og der skulle derfor betales dansk moms af provisionen.

Dommen er offentliggjort i SKM2006.203.

Vore kommentarer:

Fastlæggelse af det korrekte momsbeskatningssted for ydelser har altid været en svær disciplin, men Landsskatterettens betragtning om, at reklameydelser skal momsbeskattes dér, hvor ydelserne skaber omsætningen, var logisk og ville resultere i en enkel administration for køber og sælger.

Med Vestre Landsrets dom er mange udenlandske virksomheder, som køber annoncer og reklamer i Danmark, desværre tvunget til at bruge den besværlige proces med tilbagesøgning af moms hos SKAT i Tønder for at undgå, at den danske moms bliver en omkostning.

PORSCHE



Foto © Max Earey 2006



Ophørspension – udlejet ejendom

Selvstændigt erhvervsdrivende, der afstår deres virksomhed, kan oprette en såkaldt ophørspension, hvor den skattepligtige fortjeneste fra salget af virksomheden helt eller delvist indbetales på en pensionsordning. I 2006 udgør den maksimale indbetaling 2.302.000 kr.

Reglerne om ophørspension kan ikke anvendes, hvis den erhvervmæssige virksomhed i overvejende grad (50 % eller mere) har bestået i udlejning af fast ejendom, bortset fra bortforpagtning af landbrug mv., eller i besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende. Denne regel kaldes også pengetanksreglen, og målingen af, om der er tale om en pengetank, sker bl.a. på salgstidspunktet.

En hovedaktionærs erhvervs ejendom, der udlejes til selskabet, og som selskabet anvender i driften, anses ikke for at være en udlejningsejendom i relation til pengetanksreglen.

I en sag for Skatterådet var der tale om en hovedaktionær, der personligt ejede den ejendom, hvorfra selskabet drev sin virksomhed. Hovedaktionærens holdingselskab afhændede samtlige aktier i driftsselskabet, men hovedaktionæren fortsatte med at udleje ejendommen til driftsselskabet.

9 måneder efter salget af aktierne solgte hovedaktionæren ejendommen til driftsselskabet.

På ejendommens salgstidspunkt var der utvivlsomt tale om en pengetank, og reglerne om ophørspension kunne ikke umiddelbart anvendes.

Skatterådet var imidlertid af den opfattelse, at der kunne indrømmes en vis respekt for afhændelse af ejendommen, fordi der 9 måneder forinden havde været tale om en reel erhvervs virksomhed. Da der samtidig var forløbet under 12 måneder, fandt Skatterådet, at fortjenesten ved salget af ejendommen kunne indskydes på en ophørspension.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2006.207.

Vore kommentarer:

Henset til lovens formulering er det en velvillig praksis, som Skatterådet skaber ved at tillade, at fortjenesten ved salget af ejendommen kan anvendes til indskud på en ophørspension.

Holdingselskabets salg af aktier i driftsselskabet berettiger ikke til indskud på en ophørspension, da reglerne om ophørspension kun gælder for personer. Reglerne kunne have været anvendt, hvis holdingselskabet var blevet likvideret umiddelbart efter salget af aktierne i driftsselskabet, og i så fald ville likvidationsprovenuet udgøre den fortjeneste, der kunne danne grundlag for indskud på en ophørspension.

Ophørspension – delvist udlejet ejendom

Skatterådet har taget stilling til, om en fortjeneste ved salg af en ejendom kunne indskydes fuldt ud på en ophørspension, når ejendommen dels havde været udlejet og dels havde været anvendt i den personligt drevne virksomhed.

Der var tale om en ejendom på 608 m², hvoraf 135 m² var egen beboelse (ejerboligværdi), som ikke indgik i virksomhedsordningen. Af den øvrige del af ejendommen blev 191 m² udlejet til beboelse, 100 m² blev udlejet til erhverv, og de resterende 182 m² blev anvendt i personens erhvervmæssige virksomhed.

Personen ønskede at afstå hele sin virksomhed inkl. ejendommen.

Skatterådet fandt, at virksomheden ikke var omfattet af pengetanksreglen, herunder udlejning af fast ejendom, og da de almindelige betingelser for at anvende reglerne om ophørspension var opfyldt, kunne hele fortjenesten ved salget af ejendommen indskydes på en ophørspension.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2006.265.

Vore kommentarer:

Reglerne om ophørspension kan ikke anvendes, hvis den erhvervmæssige virksomhed i overvejende grad (50 % eller mere) har bestået i udlejning af fast ejendom, bortset fra bortforpagtning af landbrug mv., eller i besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende. Denne regel kaldes også pengetanksreglen.

Skatterådet konkluderede, at der ikke var tale om en pengetank, fordi mindre end 50 % af den samlede omsætning og aktiver vedrørte den passive virksomhed (udlejning af fast ejendom og besiddelse af kontanter mv.). Derfor kunne hele fortjenesten ved

salget af ejendommen danne grundlag for indbetaling på en ophørspension, og ikke kun den forholdsmæssige andel heraf, der kunne henføres til den del af ejendommen, der blev anvendt i egen erhvervsvirksomhed.

Efter vor opfattelse betyder afgørelsen ikke, at for tjenesten også kunne have været indskudt på en ophørspension, hvis der havde været tale om en ren udlejningsejendom, selv om mindre end 50 % af omsætningen og aktiverne kunne henføres til udlejningsejendommen. Årsagen er, at i så fald ville udlejningsejendommen være en separat virksomhed og dermed en såkaldt pengetank (passiv virksomhed).

Bruttolønnedgang - uddannelsesudgifter

En række medarbejdere inden for sundhedsbranchen, som var under uddannelse, ønskede at indgå en aftale med arbejdsgiveren om, at arbejdsgiveren betalte deres bogudgifter mod en lønreduktion.

Skatterådet fandt, at en sådan aftale om en nedgang i bruttolønnen kunne accepteres skattemæssigt, fordi der var tale om en reel lønnedgang.

Skatterådet forudsatte, at en eventuel overenskomst, som parterne var bundet af, kunne rumme den ændrede vederlagsaftale.

Bøgerne var arbejdsgiverens ejendom, og medarbejderne skulle derfor aflevere bøgerne tilbage ved stillingsfratrædelse.

Arbejdsgiverens betaling af medarbejdernes bøger medførte ikke beskatning af medarbejderne, da sådanne bogudgifter er omfattet af reglerne om skattefrihed for uddannelsesudgifter.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2006.314.

Vore kommentarer:

Efter praksis stilles der følgende betingelser for en bruttolønnedgang til finansiering af personalegoder:

- Der skal foreligge en ændret vederlagsaftale, som indebærer en fremadrettet og reel nedgang i den kontante løn.
- Overenskomster, som parterne er bundet af, skal kunne rumme den ændrede vederlagsaftale.
- Reduktionen af den kontante løn skal som udgangspunkt løbe over hele overenskomstperioden.
- Et allerede erhvervet krav på kontantløn kan ikke konverteres til en naturalieydelse.
- Arbejdsgiveren skal have en økonomisk risiko i forbindelse med ordningen. Den ansattes kontante lønnedgang skal derfor være et på forhånd fastsat beløb, der ikke reguleres i takt med den ansattes forbrug af naturaliegodet eller af arbejdsgiverens løbende omkostninger ved at stille godet til rådighed.
- Arbejdsgiveren skal rent faktisk stille det pågældende gode til rådighed for den ansatte, hvorved arbejdsgiveren enten skal være ejer af godet eller kontraktpart i forhold til en ekstern leverandør af godet.

Bruttolønnedgang - sundhedsudgifter

Udgifter, der afholdes af en arbejdsgiver til forebyggelse eller helbredelse af de ansattes arbejdsrelaterede skader eller sygdomme, er skattefrie for de ansatte.

I en sag for Skatterådet havde en virksomhed tilbudt samtlige ansatte massage eller zoneterapi i et særligt indrettet lokale på arbejdspladsen. Ord-



Foto © Nicola Clark 2006

BUGATTI

ningen var indført for at forebygge og behandle arbejdsrelaterede skader, såsom hovedpine, dårlig ryg og nakke samt museskader. De ansatte kunne kun få én behandling om måneden, og hvis de ansatte ønskede flere behandlinger, måtte de selv betale. Man ønskede derfor at etablere en brutto-trækordning, hvor den månedlige løn løbende ville blive nedsat med udgiften til yderligere behandlinger.

Skatterådet svarede, at en sådan ordning ikke kunne accepteres skattemæssigt, fordi den månedlige nedgang i bruttolønnen ville være afhængig af, hvor mange behandlinger den enkelte medarbejder havde fået. Der ville derfor ikke være tale om en reel bruttolønnedgang.

Skatterådet udtalte endvidere, at der var en formodning om, at der ikke var tale om behandling af arbejdsrelaterede skader, når de ansatte selv skulle betale for behandlinger. Behandlingerne kunne heller ikke være skattefrie efter bagatelgrænsen for goder, der i overvejende grad ydes af hensyn til de ansattes arbejde, fordi de ansattes egenbetaling afspejlede, at behandlingerne ikke blev ydet af hensyn til arbejdet.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2006.289.

Vore kommentarer:

En skattemæssig accept af en bruttolønnedgangsordning forudsætter, at der er tale om en fremadrettet og ændret vederlagssammensætning, der bl.a. ikke er afhængig af den ansattes forbrug af naturaliegodet. Ordningen må således ikke være i strid med reglerne om træk af A-skat i den fulde løn uden modregning af krav fra arbejdsgiveren.

Man skal huske, at bruttolønnedgangsordninger kun er interessante, hvis godet enten er skattefrit for de ansatte eller beskattes med et lavere beløb end den faktiske udgift. De ansatte kan ikke få deres private udgifter betalt via en bruttolønnedgang og slippe for at blive beskattet af dette gode.

Rejse- og opholdsudgifter

Landsskatteretten har i to kendelser afvist fradrag for boligudgifter mv. med den begrundelse, at lønmodtagerne ikke var på rejse.

I den ene sag var der tale om en person, som havde fået arbejde så langt fra hjemmet, at hun fandt det nødvendigt at leje et værelse i den by, hvor hun skulle arbejde. Personen opholdt sig på det lejede værelse fra mandag til fredag og i den sædvanlige bolig i weekenden. Personens ansættel-

seskontrakt var uden prøvetid, og kontrakten var i øvrigt ikke tidsbegrænset. Ansættelsesforholdet ophørte efter ca. 1 år, hvorefter det lejede værelse blev opsagt.

I den anden sag var der tale om en person, som var bosat i Danmark, hvor hun havde et ansættelsesforhold, der indebar, at hun skulle arbejde i Danmark mandag og fredag. Derudover var hun ansat i et svensk selskab, hvor hun skulle arbejde i Sverige fra tirsdag til torsdag. Ansættelseskontrakten med det svenske selskab var ikke tidsbegrænset. Personen havde selvangivet fradrag for udgifter til kost og logi ved arbejde i Sverige efter standardsatserne.

I begge sager var det Landsskatterettens konklusion, at personerne ikke var på rejse, fordi der ikke var tale om midlertidige ansættelser. Der var derfor ikke fradrag for ekstraudgifter til bolig mv.

Kendelserne er offentliggjort i SKM2006.109 og SKM2006.161.

Vore kommentarer:

Som udgangspunkt er udgifter til kost og logi private udgifter, der ikke kan fratrækkes eller dækkes skattefrit af arbejdsgiveren.

Hvis der er tale om et midlertidigt arbejdssted, hvor afstanden mellem bopæl og arbejdsplads nødvendiggør overnatning uden for hjemmet, kan rejse-reglerne anvendes.

Reglerne om fradrag for dobbelt husførelse forudsætter ligeledes, at der er tale om et midlertidigt ansættelsesforhold.

Hovedaktionærs køb af fast ejendom

En hovedaktionær købte en lejlighed på 65 m² af sit selskab for 1 mio. kr. svarende til den offentlige ejendomsvurdering.

Knap 6 måneder senere solgte hovedaktionæren lejligheden til tredjemand for 1.365.000 kr.

SKAT statuerede en maskeret udlodning til hovedaktionæren på 365.000 kr., fordi salgsprisen på 1.365.000 kr. blev anset for også at have været handelsværdien på det tidspunkt, hvor hovedaktionæren købte lejligheden.

Hovedaktionæren mente, at den offentlige ejendomsvurdering skulle anvendes som handelsværdi, fordi der ikke var foretaget forbedringer på lejligheden siden sidste ejendomsvurdering.

Landsskatteretten fandt, at ejendommens handelsværdi passende kunne ansættes til 1.300.000

kr. henset til de prisstigninger, der var konstateret fra hovedaktionærens køb af lejligheden og til salgstidspunktet.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2006.238.

Vore kommentarer:

Hovedaktionærens påstand var, at TSS-cirkulære 2000-05 finder anvendelse ved overdragelse mellem interesseforbundne parter. Det fremgår af cirkulæret, at overdragelse af fast ejendom mellem interesseforbundne parter skal ske til markedsværdien.

SKAT's vurdering af, om en overdragelse er sket til markedsværdien, vil som udgangspunkt blive baseret på den senest offentliggjorte ejendomsvurdering, men som det ses af kendelsen, er SKAT ikke bundet af ejendomsvurderingen, men kan frit ansætte den korrekte handelsværdi.

Momsfritagelse for hårfjerning

Siden 1973 har hårfjerning (epilering) været momspligtig, da behandlingen efter det daværende momsnavns opfattelse ikke var omfattet af begrebet ”lægelig behandling”.

Sundhedsstyrelsen har dog for nylig påpeget, at der kan være væsentlige risici og komplikationer forbundet med behandling med laser eller såkaldt IPL, som er en stadig mere udbredt behandlingsmetode. På grund af de nævnte risici skal behandleren være i besiddelse af et kendskab til hudens anatomi og være i stand til at behandle de komplikationer, som behandlingen kan medføre. Sundhedsstyrelsen anbefaler derfor, at anvendelsen af laserudstyr til behandling af personer forbeholdes læger.

På denne baggrund har Landsskatteretten afgjort, at laserbehandling eller behandling med IPL af personer i lægeligt regi er momsfri, forudsat at behandlingen vedrører moderate eller sværere tilfælde af hårvækst i ansigt eller på hals eller øvrige tilfælde af hårvækst, som efter en konkret lægelig vurdering må karakteriseres som en anormali forbundet med udpræget fysisk gene. Opfyldelsen af betingelserne skal kunne dokumenteres i hvert enkelt behandlingstilfælde.

Laserfjernelse af tatoveringer, hvor der er tale om fjernelse af frivilligt erhvervede farvestoffer i huden, kan derimod hverken anses for at være behandling af personer eller anden egentlig sundhedspleje i momslovens forstand, og denne ydelse er derfor momspligtig.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2006.247.



CADILLAC



FERRARI F50

Vore kommentarer:

Kendelsen er i tråd med den løbende udvikling af reglerne om momsfrigtagelse for lægelig behandling, som vi ser i disse år. Senest blev lægeerklæringer gjort momspligtige, når de ikke blev udstedt i forbindelse med en egentlig behandling af en patient. Hårfjerning som følge af en lægefaglig diagnose bør derfor anses for at være en momsfri ydelse.

Momsfradrag i byggevirksomhed

En byggevirksomhed solgte byggedelser til tredje-mand (byggeri for fremmed regning) og opførte desuden bygninger i eget regi med henblik på et efterfølgende salg (byggeri for egen regning). Salget af de færdige bygninger var momsfrit, men byggevirksomheden skulle beregne moms af det arbejde, som virksomhedens ansatte havde udført under byggeriet.

Virksomheden bad om fuldt momsfradrag for alle fællesomkostninger, selv om virksomheden havde momsfri omsætning i form af salget af de færdige bygninger. Begrundelsen var, at virksomheden anså det momsfrie salg af de færdige bygninger for at være en byydelse til det momspligtige byggearbejde, og en momsfri byydelse til en momspligtig hovedydelse bør ikke begrænse fradragsretten.

Landsskatteretten afgjorde, at salget af de færdige bygninger ikke kunne anses for at være en byydelse, men i stedet lå i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af virksomhedens byggeri for egen regning med henblik på salg af fast ejendom, og at salget derfor var en del af virksomhedens hovedaktivitet.

Virksomheden kunne derfor kun fradrage en andel af momsen på sine fællesomkostninger. Den fradragsberettigede andel af momsen svarede til den andel af virksomhedens samlede omsætning, som var momspligtig.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2006.112.

Vore kommentarer:

Kendelsen viser, at der ved afgørelsen af, om en ydelse skal anses for at være en byydelse til en hovedydelse, skal ses både på selve værdien af den pågældende ydelse og på baggrunden for, at ydelsen overhovedet bliver præsteret.

Momsfradrag for oprydning efter forurening

En enkeltmandsvirksomhed producerede indtil 1971 akkumulatører på sit værksted. Efter produktionens ophør fortsatte virksomheden med at sælge akkumulatører fra ejendommen frem til 1995, hvor virksomheden blev solgt og videreført på en anden adresse.

Da indehaverens ægtefælle ønskede at sælge den ejendom, hvor værkstedet havde ligget, blev det konstateret, at grunden var blevet forurenet som følge af produktionen af akkumulatører.

Grunden blev rensset for et betydeligt beløb, og alle fakturaer vedrørende rensning af grunden blev udstedt til ægtefællens søn. Ægtefællens søn bad efterfølgende om tilbagebetaling af den moms, der var blevet betalt i forbindelse med oprensningen af grunden.

EF-domstolen har i en tidligere dom udtalt, at der efter ophør af økonomisk virksomhed er fradragsret for udgifter, som har en direkte og umiddelbar forbindelse med den udøvede økonomiske virksomhed, medens varigheden af pligten til at afholde omkostningerne er uden betydning for momsfradragsretten.

I den konkrete sag var omkostningerne imidlertid bestilt af indehaverens ægtefælle og afholdt af ægtefællens søn, og hverken ægtefællen eller hendes søn havde deltaget i virksomhedens drift. Desuden var virksomheden blevet solgt i 1995, hvor ejendommen overgik til privat anvendelse, og udgifterne til undersøgelse og oprensning af grunden blev afholdt 7 år efter salget af virksomheden.

På denne baggrund afgjorde Landsskatteretten, at momsen på omkostningerne til rensning af grunden ikke kunne fradrages.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2006.72.

Vore kommentarer:

Vi er enige i Landsskatterettens begrundelse med hensyn til, at omkostningerne var afholdt af en anden end virksomheden, men henvisningen til tidsforløbet siden salget af virksomheden synes ikke at være i overensstemmelse med EF-domstolens praksis. EF-domstolen er af den opfattelse, at det tidsmæssige element ikke spiller nogen rolle for fradragsretten, hvis det kan dokumenteres, at omkostningerne er foranlediget af de momspligtige aktiviteter.



1956 AUSTIN HEALY

RGD RevisorGruppen Danmark

Andersen Hübertz Kirkhoff, statsautoriseret revisionsaktieselskab, København
Busch-Sørensen, Statsautoriseret revisionspartnerselskab, Århus / Skanderborg
cityrevision, statsautoriseret revisionspartnerselskab, Århus
Gunn Pedersen, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, København
Haugbyrd, Faurum & Andersen, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Frederiksberg
Kresten Foged, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, København
Krøyer Pedersen, Statsautoriserede revisorer I/S, Holstebro / Struer
Kvist & Jensen, Statsautoriserede revisorer AVS, Randers / Hammel / Hadsund / Grenaa / Hadsten
Revisionskontoret Lemvig-Thyborøn, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Lemvig / Thyborøn
Lund Thomsen & Partnere, Statsautoriseret revisionsinteressentskab, København
H. Martinsen, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Esbjerg / Grindsted / Kolding / Varde / Vejen / Vejle
Nielsen & Christensen, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Aalborg / København / Støvring / Sæby / Aars
Partner Revision, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Brande / Galten / Herning / Ikast / Jelling / Ringkøbing / Silkeborg / Skjern / Tarm
PKF Revisorsamvirket, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Herlev
Ourios, Statsautoriseret Revisionsinteressentskab, Horsens
Revision Syd, Statsautoriserede revisorer I/S, Nykøbing F
RIR Revision, Statsautoriserede revisorer I/S, Roskilde / Holbæk
Sønderjyllands Revision, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Aabenraa / Padborg
Ullits & Winther, Statsautoriserede revisorer I/S, Viborg

Redaktion afsluttet den 16. juni 2006

Skatteinformation er udarbejdet i samarbejde mellem RevisorGruppen Danmark og Revitax. Redaktion: Revitax AVS.

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

Eftertryk af uddrag af materialet med kildeangivelse tilladt.

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

Grafisk tilrettelæggelse: Moquist Copenhagen ApS.

Tryk: KLS Grafisk Hus A/S