



SKATTEINFORMATION
AUGUST 2003

INDHOLD



UDVIKLINGSTENDENSER

Langt til yderligere lettelser	5
Omlægning af beskatning af aktieindkomst	5
Forenklinger	6
Fransk beskatning af danske pensioner	7
Moms af rejsebureauydelse	7
Leveringsstedet for gas og elektricitet	7
Andre ændringer af momsloven	7

KØB OG SALG AF FAST EJENDOM I SPANIEN

Gode råd	8
Spanske regler	8
Danske regler	10

REDUKTION AF LØN I FORBINDELSE MED FRYNSEGODER

Gode råd	11
Konklusion	11
De "store" poster	11
De "små" poster	13
Momsmæssige forhold hos arbejdsgiver	14
Oversigt	16

BIL IND OG UD AF VIRKSOMHEDSORDNINGEN

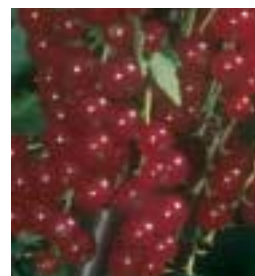
Gode råd	17
Placering af bilen i virksomhedsordningen	17
Placering af bilen uden for virksomhedsordningen	17
Bilen føres ud af virksomhedsordningen	18
Bilen sælges	18

NYE LOVE

Medarbejderaktieordninger	23
Modernisering af de administrative procedurer mv. for udbytteskat	25
Kontoførende investeringsforeninger	26
Investeringsforeninger med få medlemmer	26
Effektivisering af skatteforvaltningerne	26
Forhåndsbesked fra de kommunale skattemyndigheder	27
Nye fristregler på skatte- og afgiftsområdet	27
Skattelettelse på arbejdsindkomst	29
Nedsættelse af registreringsafgiften ved ekstraordinære prisstigninger på personbiler	29
Momsregler for handel med elektroniske ydelser og regler om elektronisk fakturering	30

CIRKULÆRER OG BEKENDTGØRELSER

Parcelhusreglen – boliginteressentskab	31
Standardfradrag – selvstændige vognmænd	31
Genoptagelse – medarbejderaktieordning	32



Procentgodtgørelse – sambeskatning	32
Ligningsfristen	32
Bortfald af krav om momsafstemning	33
Momsfritagelse – almennyttige foreninger	33
Skolers krav om tilbagebetaling af moms – suspension	33
Momspligt – fjernelse af uønsket hårvækst samt anden kosmetisk behandling - suspension ...	34
Tilbagebetaling til udbydere af pool- og billardspil, squash, tennis, golf og gokart-kørsel	34

EF- OG HØJESTERETSDOMME

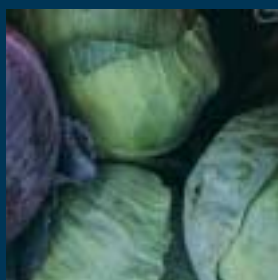
Afskrivning på klaver	35
Ejendomsavance – næringsformodning	35
Udlandsophold – lempelse – 42-dages-reglen	35
Tilskud til hjemmeservice	36
Byggeri – fremmed eller egen regning	36

LANDSRETSDOMME

Almennyttig fond	37
Parcelhusreglen – landbrugsejendom	37
Fri bil – direktør – gulpladebil – afløftet moms	37
Driftsomkostninger – vurdering af et anlægsaktiv	38
Bestyrelseshonorar – hovedanpartshavere og nærtstående	38
Fri bil – hovedaktionær – frasigelseserklæring – ekstraudstyr	39
Ejendomsavance – sommerhusreglen – arveudlæg	39
Virksomhedsophør – negativ driftsmiddelsaldo	40
Skattepligtigt gode – prisreduktion – bilreklame	40
Befordringsfradrag – ugependlere – sædvanlig bopæl	40
Låneomkostninger – pari-pari-lån – kurstab	41
Vandlande dømt til tilbagebetaling af el- og vandafgift	41

ADMINISTRATIVE AFGØRELSER

Straksafskrivning – software og hardware – spilleautomat	43
Værdi af fri bil – sikkerhedsudstyr	43
Tab på udlån – fradragsret	43
Tab på fordring – ingen fradragsret	44
Ejendomsavance – pristalsregulering – vedligeholdelses- og forbedringsudgifter	44
Særlig arbejdsbeklædning – bedemænd	44
Fri bil – kørsel i arbejdsgivers bil mellem bopæl og arbejdsplads	45
Ophørspension	45
Løbende ydelse – regulering af vederlag	45
Arbejdsgiverbetalt BroBizz – Storebæltsbroen	46
Skolers momsfradrag og taxametertilskud	46
Banks momsfradrag i forbindelse med jubilæumsfest	47
Intet momsfradrag ved leje af parkeringsplads til personmotorkøretøjer	47
Nægtelse af fradrag for mineralolie- og kuldioxidafgifter ved oplagring af færdigvarer	48



UDVIKLINGSTENDENSER

Skattestop eller ej. Lovgivningen inden for skatteområdet er ikke gået i stå og i det seneste folketingsår blev der vedtaget 26 nye skattelove. Sammenlignet med eksempelvis 1997/98 er det dog under halvdelen, da der i de to folketingssamlinger i det år blev vedtaget i alt 53 meget vidtrækkende lovforslag.

Også i den nærmeste fremtid forventer vi en forholdsvis stabil udvikling, hvor fokus vil ligge på forenklinger og mindre justeringer.



Langt til yderligere lettelser

For et år siden forventede vi, at regeringen i løbet af efteråret 2002 ville tage de første skridt til en skattereform, der for første gang nogensinde ville medføre reelle skattesænkninger. Forventningerne blev kun delvist opfyldt, idet skattesænkningerne vel ikke kan betragtes som en egentlig skattereform.

Men små sænkninger er bedre end ingenting – og markant bedre end skattestigninger.

Kombinationen af skattestop og politisk uvilje til ufinansierede skattelettelser bevirker til gengæld, at det vil tage lang tid, før der kommer yderligere lettelser. Ikke en gang et folketingsvalg i utide vil ændre på dette, da der ikke er stemmer i skatter!

Omlægning af beskatning af aktieindkomst

Vi har omtalt beskatningen af aktieindkomst mange gange – og her kommer det igen: I 1996 nedsatte den daværende skatteminister en arbejdsgruppe, der skulle foretage en teknisk gennemgang og revision af aktieavancebeskatningsloven med henblik på at gøre loven mere overskuelig og sammenhængende.

Arbejdsgruppen afsluttede sit arbejde i efteråret 2000, og man forventede, at der kort herefter ville blive udarbejdet et lovforslag med væsentlige forenklinger af aktieavancebeskatningen.

Men det er ikke sket endnu.

Af Skatteministeriets forenklingsredegørelse fremgår det dog, at man fortsat arbejder med sagen, og vi forventer derfor, at i hvert fald nogle af arbejdsgruppens forslag vil udmønte sig i egentlige lovforslag.

Følgende emner er nævnt:

100.000 kr.'s reglen ophæves

Ved skattereformen i 1993 ophævede man skattefriheden ved afståelse af visse aktier ejet i mindst 3 år. I stedet blev der indført en slags bagatelgrænse, der bevirker, at avancer på børsnoterede aktier er skattefrie, hvis man kun ejer små beholdninger på under 100.000 kr. Denne grænse er pristalsreguleret og udgør 129.500 kr. i 2003. Reglen er imidlertid mere kompliceret end som så og er desuden svær at kontrollere og administrere.

Vi forventer, at "100.000" kr.'s reglen ophæves.

Alle skattepligtige aktieavancer beskattes som aktieindkomst uanset ejertid

Et andet kompliceret element er, at aktier ejet i under 3 år beskattes som kapitalindkomst, mens aktier ejet i 3 år eller mere beskattes som aktieindkomst.

Det forventes, at sondringen mellem aktieindkomst og kapitalindkomst bliver ophævet, således at alle avancer beskattes som aktieindkomst.

For personer med en positiv kapitalindkomst (skatteprocent på op til 59) vil det fremtræde som en skattelettelse. Men hvis aktieavancen kan rummes i negativ kapitalindkomst, er skatten kun ca. 33%, og da aktieindkomst på over 41.100 kr. (2003) beskattes med 43%, vil mange personer i realiteten opleve en skærpet beskatning af aktieavance. Dette vil være i konflikt med skattestoppet, og der kan derfor blive tale om en forhøjelse af progressionsgrænsen for aktieindkomst.

Selskaber fritages for beskatning af aktieavancer (ophævelse af 3-års-reglen)

En ophævelse af 3-års-reglen, således at selskaber fritages for beskatning af aktieavance, vil medføre en ganske væsentlig forenkling af reglerne, da sel-

skaber ikke længere skal holde styr på, om aktierne har været ejet i over eller under 3 år.

For datterselskabsaktier (defineret som aktier med en ejerandel på mindst 20%) vil ændringen ikke have provenueffekt, da moderselskabet allerede i dag kan undgå beskatning ved at sælge aktier tilbage til datterselskabet (salg til udstedende selskab). Et sådant salg betragtes som udbytte, hvilket er skattefrit, hvis moderselskabet har en ejerandel på mindst 20% og har bevaret denne ejerandel i en periode på mindst et år forud for tilbagesalget.

Forenklinger

Skatteministeriet udgav i maj 2003 en forenklingsskildring på baggrund af 700 forenklingforslag, der er indkommet fra borgere, erhvervsorganisationer, virksomheder og skatteadministrationen. Ud af de 700 forslag er 50 vedtaget. Der arbejdes videre med 300 yderligere, så vi forventer fremsættelse af en række forenklingforslag i efteråret 2003.

Top-10 liste

Redegørelsen har en top-10 liste over de mest populære forslag, som her gengives i redigeret form:

1. Inddrivelse af offentlige krav

Der er et udbredt ønske om at ensarte reglerne for inddrivelse af offentlige krav, f.eks. vurdering af betalingsevne, regler for udpantning eller modregning, samling af klageinstanser og indførelse af en fælles offentlig inddrivelseslov. I kommuneaftalen for 2003 har regeringen derfor nedsat et udvalg, der skal se på reglerne for inddrivelse af gæld til det offentlige. Udvalget skal inden den 1. januar 2004 vurdere behovet og mulighederne for at forenkle og harmonisere reglerne for inddrivelse af gæld til det offentlige, herunder om det kan anbefales at samle de væsentligste bestemmelser i en fælles offentlig inddrivelseslov. Udvalget skal endvidere se på mulighederne for at strømline klageadgangen.

2. Kapitalforklaringer

Kapitalforklaringer indeholder oplysninger om skatteyderens/husstandens aktiver og gæld henholdsvis primo og ultimo indkomståret. Kapitalforklaring skal afgives af hovedaktionærer og bogføringspligtige personer. Skatteministeriet arbejder videre med forskellige forslag om enten forenkling eller afskaffelse af kapitalforklaringer.

3. Energi-, CO₂- og svovlafgifterne

Der er nedsat en projektgruppe, der skal gennemgå afgiftslovene for "knaster" med henblik på at reducere de administrative byrder og gøre reglerne mere gennemskuelige. Især forslag vedrørende el-distributionsbidraget og letprocesbidraget undersøges nøje. Det samme gælder andre muligheder for at nedsætte antallet af satser og målinger mv. Også nettoafregningsmulighederne undersøges.

4. Virksomhedsskemaet

Virksomhedsskemaet indeholder standardiserede regnskabsoplysninger om den personlige erhvervsdrivende eller selskabet. Virksomhedsskemaet blev indført for at lette udsøgningen af virksomheder til ligning. Imidlertid er de administrative ulemper for virksomhederne større end de administrative fordele for skattemyndighederne og det overvejes derfor at afskaffe skemaet helt.

5. Betalingsfrister

Der er indkommet en række forslag vedrørende forlængelse og harmonisering af betalingsfrister for moms, A-skat og B-skat samt ændring af rateopkrævning af acontoskat. Endvidere er der indkommet forslag om at hæve momsregistreringsgrænsen. En ændring af afregningsfrister samt en forhøjelse af omsætningsgrænsen for den månedsvise afregning af moms og A-skat vil både indebære en administrativ forenkling og en likviditetsmæssig lettelse for virksomhederne. Der arbejdes dog ikke videre med forslagene i forenklingsskildringen henseende, da en imødekommelse af ønskerne vil bero på, om det er muligt at finde pengene til at finansiere en forlængelse af afregningsfristerne.

6. Forbedret kommunikation

Der arbejdes med at forbedre Skatteministeriets kommunikation i vejledninger og breve, således at vejledninger og nyhedsbreve mv. indeholder konkrete og forståelige anvisninger på, hvordan virksomheder og borgere skal forholde sig.

7. Aktieavancebeskatningsloven

I øjeblikket arbejdes der som tidligere nævnt med en forenkling af aktieavancebeskatningsloven via en justering og gennemskrivning af loven.

8. Afskrivning på IT-udstyr

En del forslag drejer sig om en forhøjelse af afskrivningssatsen for IT-udstyr, således at udstyret



kan afskrives hurtigere end i dag. I forenkling-mæssig henseende arbejdes der dog ikke videre med forslagene på grund af finansieringen heraf.

9. Beskatning af firmabiler

Der arbejdes videre med forslag om en ændring af beskatningen af firmabiler. Der ses især på mulighederne for at tydeliggøre reglerne.

10. Virksomhedsskatteoven

Nogle af de større kommuner har foreslået at op-hæve virksomhedsordningen i virksomhedsskatte-loven. Fra Skatteministeriets side har man dog ikke ønsket at arbejde videre med dette forslag, da det i givet fald kunne øge beskatningen for selvstændigt erhvervsdrivende.

Øvrige forenklingstiltag

Fra Skatteministeriets hjemmeside kan man der-udover udlede følgende potentielle ændringer:

Elitevirksomheder

Det undersøges, om der kan etableres en ordning, hvor de virksomheder, der har orden i sagerne, kontrolleres mindre end de virksomheder, hvor der er konstateret uregelmæssigheder.

Fælles afregningskonto

Der arbejdes på at indføre fælles afregningskonto mellem det offentlige og en virksomhed, hvorved virksomheden kun vil opleve én indgang til det offentlige ved afregning og modtagelse af beløb til og fra det offentlige.

Forenkling af ejendomsavancer

Det analyseres, om det er muligt at gøre reglerne for ejendomsavancer mere gennemskuelige og let-anvendelige.

Fransk beskatning af danske pensioner

Frankrig har taget skridt til at ændre reglerne for beskatning af pensioner, der udbetales fra eksem-pelvis Danmark.

Hidtil har Frankrig f.eks. kun beskattet værdi-tilvæksten af private pensionsopsparinger. Med de nye regler vil man indføre en automatisk og sym-metrisk beskatning.

Hvis man har haft fradrag i den skattepligtige indkomst i Danmark eller hvis der er set bort fra indbetalingen til en arbejdsgiveradministreret pen-

sionsopsparing, vil det i givet fald betyde, at ud-betalingerne fremover vil blive beskattet i Frankrig efter de almindelige regler for skattepligtig ind-komst i Frankrig.

Der kan dog fortsat opnås en relativ stor skatte-besparelse ved at flytte til Frankrig takket være marginalskatte og "sambeskatning" af ægtefæller.

Moms af rejsebureauydelse

EU-kommissionen har fremsat forslag til ændring af momsreglerne for rejsebureauydelse.

En vedtagelse vil indebære, at Danmark ikke længere kan opretholde momsfrigtagelsen for leve-ring af rejsebureauydelse. Til gengæld vil der ikke længere skulle betales lønsumsafgift.

Reglerne skulle oprindeligt træde i kraft den 1. juli 2003, men på grund af medlemslandenes uenighed er dette ikke sket.

Leveringsstedet for gas og elektricitet

Der er fremsat direktivforslag om ændring af leve-ringsstedet for gas og elektricitet.

En af de grundlæggende momsregler – nemlig reglen om, at momsbeskatning finder sted, hvor varerne rent fysisk befinder sig – kan ikke opret-holdes i forbindelse med disse varer.

Efter forslaget skal leverancer af gas og elektri-citet momses der, hvor kundens virksomhed er etableret, eller hvor leveringen af gas og elektri-citet sker. Leverancer til endeligt forbrug skal dog momses der, hvor forbruget sker. Selve transmis-sionsydelseerne momses der, hvor kunden er eta-bleret.

Selv om EU-landene er positivt indstillede over for forslaget, vil forslaget næppe blive fremsat i 2003 af tidsmæssige årsager.

Andre ændringer af moms-loven

På lidt længere sigt kan der forventes nye regler på følgende områder:

- Modernisering af momsrefusionsproceduren for udenlandsk moms.
- Moms på offentlige postydelser (brevporto).
- Momsmæssig behandling af offentlige institu-tioner.
- Flytning af momsbeskatningsstedet til forbrugs-landet for alle tjenesteydelser.
- Momsmæssig behandling af finansielle ydelser, herunder forsikringstransaktioner.



KØB OG SALG AF FAST EJENDOM I SPANIEN

Nedenfor gennemgår vi de generelle beskatningsprincipper for køb og salg af fast ejendom i Spanien. Det skal understreges, at vi kun har beskrevet de mest basale forhold, og det anbefales derfor at søge rådgivning i hver enkelt sag for at få afklaret de specifikke juridiske og skattemæssige forhold.

Gode råd

- Køber skal huske at tilbageholde 5% af købesummen og at indbetale beløbet til de spanske skattemyndigheder for at undgå hæftelse for sælgers avanceskat.
- Indkomst og formue skal hvert år selvangives i Spanien.
- En overdragelsesaftale er ikke tilstrækkelig. Der skal udarbejdes skøde af hensyn til tinglysning.
- Foretag de sædvanlige undersøgelser vedrørende hæftelser, ejerforeningsvedtægter og fredning mv.
- Søg juridisk og skattemæssig vejledning i Spanien.

Spanske regler

Beskatning ved køb af fast ejendom

Ved køb af fast ejendom i Spanien skal køber enten betale moms eller afgift alt afhængig af omstændighederne ved transaktionen.

Moms ved køb af ny fast ejendom

Det første køb af et beboelseshus (dvs. når huset købes direkte af en producent) bliver tillagt moms med en reduceret sats på 7%.

Men køb af en grund fra et momsregistreret selskab tillægges den normale momssats på 16%.

Afgift ved køb af brugt fast ejendom

Afgiften opkræves med en sats på 6% eller 7% af den faste ejendoms markedsværdi (beboelseshuse eller grunde). Hvis købet lånefinansieres, opkræves der tillige en afgift på mellem 0,5% - 1,5% af lånebeløbet.

For at sikre betaling af skat på avancer fra en ikke-hjemmehørende sælger stiller spansk lovgivning krav om, at køber af fast ejendom tilbageholder 5% af købesummen og indbetaler beløbet til skattemyndighederne. De fleste notarer gør opmærksom herpå, men køber skal have det i erindring. Ved køb af et hus fra en ikke-hjemmhørende sælger, der ikke betaler denne skat, hæfter den nye ejer for skatten, og skattemyndighederne kan beslaglægge ejendommen for at få dækket gælden.

Løbende beskatning af fast ejendom

Når ejeren selv anvender ejendommen

Efter hvert indkomstår skal der indgives selvangivelse for:

- Indkomstskat: indkomstskattesatsen er 25%. Indkomsten beregnes som 2% af den værdi, der svarer til den offentlige ejendomsværdi.
- Formueskat: pålægges den faste ejendom med en sats på 0,2% - 2,5% (afhængig af ejendom-



mens værdi) af den højeste af følgende værdier: købesummen, den offentlige ejendomsværdi eller en værdi fastsat af skattemyndighederne i forbindelse med andre skatter.

- Ejendomsskat: en direkte skat, der pålægges den faste ejendom med en sats på ca. 0,4% (fast ejendom og bygninger). Satsen varierer afhængig af antallet af beboere.

Når ejendommen udlejes

Indkomst, der er optjent af en ikke-hjemmehørende person fra en ejendom i Spanien, er skattepligtig indkomst, som beskattes med en sats på 25%. Ikke-hjemmehørende personer kan ikke fratække driftsudgifter. Selvangivelse skal typisk ske kvartalsvist.

Også i dette tilfælde skal ikke-hjemmehørende personer betale formueskat og ejendomsskat.

Beskatning ved salg af fast ejendom

Ejendomsavance

Den avance, der optjenes af en ikke-hjemmehørende person ved at sælge fast ejendom i Spanien, beskattes med en personlig indkomstskattesats på 35%.

Avancen opgøres som forskellen mellem den faktiske salgssum og ejendommens købesum. Købesummen inklusive handelsomkostninger pristalsreguleres.

Der gælder særlige regler, hvis ejendommen blev anskaffet før 1996.

Den salgssum, der fremgår af skødet, skal svare til markedsprisen og er underlagt spansk ligning.

Grundværdiskat (kommunalskat)

Endvidere skal der betales en skat af grundens værdistigning i ejertiden. Værdistigningen på grunden beregnes på basis af nogle koefficienter på 2,7% - 3,7% pr. år, dog maksimalt i 20 år. Skatten af denne beregnede værdistigning udgør 26% - 30%.

For at undgå hæftelse for denne skat er køber forpligtet til at tilbageholde skatten og overføre beløbet til skattemyndighederne, hvis sælger ikke er hjemmehørende i Spanien.



Gave eller arv

Hvis fast ejendom beliggende i Spanien erhverves ved gave eller arv, skal der betales arve- eller gave- afgift. Afgiften skal betales af den person, som modtager den faste ejendom, uanset om personen er bosiddende i Spanien eller ej. Beskatningsgrundlaget er den faktiske værdi af ejendommen (den omtrentlige markedsværdi) fratrukket afholdte udgifter. Hvis den faste ejendom er erhvervet ved arv, gives der forskellige fradrag. Den gældende afgiftssats ligger mellem 7,65% og 35%. Hvis der ikke var familiemæssige relationer mellem den afdøde og arvingen, kan afgiftssatsen være højere.

Øvrige bemærkninger

Før der erhverves fast ejendom i Spanien ved skøde (hvad enten det drejer sig om et beboelseshus eller et grundstykke mv.), er det almindeligt, at der udarbejdes en overdragelsesaftale mellem køber og sælger, selv om dette strengt taget ikke er nødvendigt.

Kontraktparterne er forpligtede af aftalen, og køberen har dermed ejendomsretten til ejendommen. Men aftalen er ikke i sig selv tilstrækkelig til at få købet tinglyst – hvilket er meget vigtigt for at sikre ejendommen mod andre købere – og ej heller til at optage et realkreditlån. Derfor skal der udarbejdes et skøde.

Generelt

Før underskrift af en købsaftale eller et skøde bør man naturligvis foretage de normale undersøgelser, herunder:

- Undersøg via tinglysningskontoret, om der påhviler den faste ejendom nogle hæftelser, som ikke er oplyst af sælger i de indledende forhandlinger.
- Undersøg en eventuel ejerforenings vedtægter, og om sælger har betalt sine forpligtelser til ejerforeningen.
- Undersøg, om ejendommen er fredet.



Udgifter

Hvis kontrakten ikke indeholder særlige klausuler, skal sælger afholde følgende udgifter:

- Grundværdiskatten.
- Første og anden påtegning af skødet hos notaren.

Hvis kontrakten ikke anfører andet, er køber ansvarlig for at afholde følgende udgifter:

- Tinglysningsgebyr.
- Kopier af skødet.
- Overførsel af momsen.

Afholdelsen af de ovennævnte udgifter, gebyrer og skatter kan fordeles anderledes via aftalen, hvis sælger er en producent. I det tilfælde forbyder lovgivningen, at køber betaler udgifter, som er pålagt sælger.

Som eksempel kan nævnes udgifter til anmeldelse af et nyt byggeprojekt (“declaración de obra nueva”), anmeldelse af udstykning (“declaración de división horizontal”) samt sletning af eventuelle eksisterende realkreditlån.

Danske regler

Danmark beskatter efter globalindkomstprincippet, og som følge heraf skal en person, der er fuldt skattepligtig til Danmark, betale dansk ejendomsværdiskat, hvis personen har rådighed over en ejerbolig i Spanien.

Ejendomsværdiskatten beregnes efter danske regler, og som beregningsgrundlag anvendes handelsværdien pr. 1. januar 2001 eller handelsværdien i det aktuelle indkomstår, hvis denne er lavere.

Ved afståelse af en fritidsbolig vil fortjenesten normalt være skattefri efter “sommerhusreglen”.

Ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Spanien er Spanien som kildeland imidlertid tillagt beskatningsretten til indkomst og formue af fast ejendom, der ligger i Spanien. Det betyder, at Spanien kan opkræve indkomstskat og formueskat af ejendommen efter interne spanske regler, jf. ovenfor.

I relation til dobbeltbeskatningsoverenskomsten anses den danske ejendomsværdiskat for at være en formueskat. For at imødegå en dobbelt formuebeskatning er Danmark forpligtet til at nedsætte ejendomsværdiskatten med de spanske formueskatter vedrørende ejendommen i Spanien. Nedsættelsen sker efter kreditmetoden; dvs. med faktisk betalt formueskat i Spanien – dog højst den beregnede danske ejendomsværdiskat.

REDUKTION AF LØN I FORBINDELSE MED FRYNSEGODER

Kildeskatteloven forbyder betaling af medarbejderes udgifter ved lønnedgang. Men i en verden med marginalsatter på op til 62% kender kreativiteten ingen grænser, når det drejer sig om at nedbringe skattebetalingen. I arbejdsforhold sker dette typisk ved at anvende diverse frynsegoder, der beskattes lempeligere.

I denne artikel har vi beskrevet de muligheder, der følger af den nuværende lovgivning samt af den lange række af afgørelser på området, der tager stilling til konsekvenserne af lønnedgang og/eller løn-tilbageholdenhed i forbindelse med frynsegodeordninger.

Gode råd

- Undgå at lade lønnedgangen fremgå direkte af lønsedlen.
- Vær opmærksom på, at feriepenge og pension mv. også skal indgå i nedsættelsen.
- Det anbefales at lade medarbejderen søge et bindende ligningssvar, hvis medarbejderen ønsker en lønreduktion i forbindelse med et frynsegode.

Konklusion

På grund af detaljeringsgraden i skattelovgivningen er det lidt af et puslespil at sammensætte den skattemæssigt mest optimale lønpakke i et ansættelsesforhold.

De personalegoder, der altid beskattes, inkluderer de "store" poster, så som fri bil, fri bolig, fri sommerbolig, fri lystbåd og fri telefon. Disse goder beskattes som personlig indkomst. Der skal betales AM- og SP-bidrag af fri bil og fri telefon. Af de øvrige goder skal kun hovedaktionærer mv. betale AM- og SP-bidrag. Værdien af frynsegoderne beregnes efter en eksakt formel, og det skal vurderes på basis af en konkret beregning, om det kan betale sig at vælge det enkelte gode – eller eventuelt at fravælge godet mod en lønkompen-sation.

De personalegoder, der ikke beskattes, er de "små" poster, så som pc-ordninger, kursusudgifter, sundhedsudgifter, rejsegodtgørelse, kørsels-godtgørelse og parkeringsplads. Disse goder er som hovedregel skattefrie, hvis både arbejdsgiveren og medarbejderen opfylder de betingelser, der er knyttet hertil.

Sidst, men ikke mindst, er der de personalegoder, som arbejdsgiveren i overvejende grad har ydet af hensyn til medarbejderens arbejde, så som

avis, vaccination, fortæring, rejse, beklædning og kreditkortordninger mv. Disse personalegoder er omfattet af den såkaldte bagatelgrænse på 4.700 kr. (2003). Så længe bundgrænsen ikke er overskredet, vil det altid kunne betale sig at modtage disse goder. Derimod vil en overskridelse af bagatelgrænsen med blot 1 kr. medføre, at alle modtagne goder omfattet af bagatelgrænsen bliver skattepligtige.

Vi skal gøre opmærksom på, at lønreduktion som udgangspunkt er i strid med reglerne i kildeskatteloven. Der foreligger dog afgørelser fra Ligningsrådet, som accepterer mindre lønreduktioner, hvis der er tale om en reel lønnedgang uden en krone-for-krone-regulering.

De "store" poster

Fri bil

Hvis arbejdsgiveren stiller en bil til rådighed for en medarbejders private benyttelse, skal medarbejderen beskattes af værdi af fri bil. Den skattepligtige værdi af fri bil sættes til 25% af den del af bilens værdi, der ikke overstiger 300.000 kr., og 20% af resten, hvis bilen er under 3 år. Værdi af fri bil beregnes dog altid af mindst 160.000 kr.

I det fjerde indkomstår efter bilens første indregistrering nedsættes beregningsgrundlaget til 75% af bilens oprindelige nyvognspris – dog stadig mindst 160.000 kr.

For frikørte hyrevogne og biler, der er mindst 3 år gamle på det tidspunkt, hvor arbejdsgiveren erhverver bilen, beregnes værdi af fri bil ud fra bilens anskaffelsespris inkl. moms og afgifter med tillæg af istandsættelsesudgifter – dog stadig mindst 160.000 kr.

Hvis medarbejderen foretager en egenbetaling til arbejdsgiveren, reduceres beskatningen af værdi



af fri bil med denne egenbetaling. Hvis egenbetalingen sker før skat, sker der ikke reduktion af værdi af fri bil (men lønnen reduceres i stedet). Der foreligger ikke offentliggjorte afgørelser, som tager stilling til fri bil mod lønnedgang.

Men man kan næsten altid opnå den ønskede situation ved at lade medarbejderen betale et beløb til arbejdsgiveren efter skat, når blot dette beløb ikke overstiger den beregnede værdi af fri bil. Nedenstående skema illustrerer situationen.

	Lønnedgang		Egenbetaling 5.000 kr.	
	Skat	Likviditet	Skat	Likviditet
Løn før skat	45.000 kr.	45.000 kr.	50.000 kr.	50.000 kr.
Værdi af fri bil	6.000 kr.		1.000 kr.	
Grundlag for AM- og SP-bidrag	51.000 kr.		51.000 kr.	
AM- og SP-bidrag	- 4.590 kr.	- 4.590 kr.	- 4.590 kr.	- 4.590 kr.
Fradrag pr. måned	- 10.000 kr.		- 10.000 kr.	
A-indkomst	36.410 kr.		36.410 kr.	
Skat, 53%	- 19.297 kr.	- 19.297 kr.	- 19.297 kr.	- 19.297 kr.
Egenbetaling efter skat		0 kr.		- 5.000 kr.
Netto udbetalt		21.113 kr.		21.113 kr.

Fri bolig

Medarbejdere, der får fri bolig stillet til rådighed af arbejdsgiveren, skal beskattes, hvis der ikke betales leje, eller hvis der betales en leje, som ligger under den faktiske markedsværdi eller den markedsleje, der fastsættes skematisk af Ligningsrådet.

Hvis der er knyttet bopæls- eller fraflytningspligt til en fri helårsbolig, gives der et nedslag på 30% ved beregningen af den skattemæssige værdi af boligen.

Det skattepligtige beløb efter nedslaget kan højst udgøre et beløb svarende til 15% af medarbejderen

bejderens normale løn. Maksimumbeløbet skal dog mindst beregnes som 15% af 160.000 kr.

Hvis medarbejderen ikke har bopælspligt, men alene fraflytningspligt, gives der kun et nedslag på 10%.

Heller ikke på dette område foreligger der offentliggjorte afgørelser, som tager stilling til fri bolig mod lønnedgang.

I nedenstående skema har vi vist et eksempel på en medarbejders besparelse ved at få stillet et enfamilieshus på 120 m² i København til rådighed af arbejdsgiveren mod en lønnedgang.

	Uden fri bolig		Med fri bolig	
	Skat	Likviditet	Skat	Likviditet
Løn før skat	400.000 kr.	400.000 kr.	400.000 kr.	400.000 kr.
Lønnedgang			- 120.000 kr.	- 120.000 kr.
Grundlag for AM- og SP-bidrag	400.000 kr.		280.000 kr.	
AM- og SP-bidrag	- 36.000 kr.	- 36.000 kr.	- 25.200 kr.	- 25.200 kr.
Værdi af fri bolig			33.882 kr.	
Personlig indkomst	364.000 kr.		288.682 kr.	
Skat, 53%	- 192.920 kr.	- 192.920 kr.	- 153.001 kr.	- 153.001 kr.
Leje for boligen		- 120.000 kr.		0 kr.
Netto udbetalt		51.080 kr.		101.799 kr.

Direktører og andre medarbejdere med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform kan ikke anvende Ligningsrådets fastsatte skematiske markedsleje. I stedet vil beskattningen ske med udgangspunkt i den reelle markedsværdi. Hvis arbejdsgiveren selv ejer ejendommen, har skattestoppet kompliceret reglerne, men værdi af fri bolig kan som

hovedregel sættes til 6% af de første 3.040.000 kr. og 8% af overskydende beløb.

Grundlaget for beregningen er det største beløb af:

- ejendomsværdien pr. 1. januar i indkomståret.
- den kontantomregnede anskaffelsessum inkl. forbedringer.



Fri sommerbolig

Hvis arbejdsgiveren stiller en sommerbolig til rådighed for en medarbejder, bliver medarbejderen beskattet af værdi af fri sommerbolig.

Danske sommerboliger værdiansættes på basis af den offentlige ejendomsvurdering i året før brugsåret.

Hvis sommerboligen ligger i udlandet, sker værdiansættelsen på basis af et skøn over boligens værdi i året før brugsåret.

For ugerne 22-34 udgør den skattepligtige værdi 0,5% af ejendomsværdien pr. uge. For årets øvrige uger udgør den skattepligtige værdi 0,25% af ejendomsværdien pr. uge. Hvis sommerboligen er til rådighed i mindre end en uge, foretages der en forholdsmæssig fordeling op til nærmeste hele antal døgn.

Hvis medarbejderen betaler arbejdsgiveren for brugen af sommerboligen, nedsættes den skattepligtige værdi med det betalte beløb.

Og heller ikke på dette område foreligger der offentliggjorte afgørelser, der tager stilling til fri sommerbolig mod lønnedgang.

Fri telefon og fri datakommunikation

Værdi af fri telefon udgør 250 kr. pr. måned – dog højst arbejdsgiverens faktiske udgifter – uanset hvor mange telefoner (herunder mobiltelefoner) arbejdsgiveren betaler for medarbejderen.

Hvis medarbejderen betaler en del af udgiften, fragår egenbetalingen i det beløb, der beskattes.

Fri telefon omfatter også de tilfælde, hvor arbejdsgiveren har sat et loft for, hvor store udgifter til medarbejderens telefon der dækkes.

Medarbejderen har mulighed for at modregne husstandens udgifter til privat telefon i det skattepligtige beløb.

Hvis medarbejderen ud over fri telefon også har fri datakommunikation, og disse anvender samme linie, kan medarbejderen helt undgå beskatning af fri telefon, hvis medarbejderen kan være on-line til virksomhedens netværk. Dette gælder dog ikke, hvis medarbejderen også har fri mobiltelefon.

Hvis arbejdsgiveren yder et fast månedligt beløb til dækning af telefonudgifter – uanset om medarbejderen rent faktisk afholder udgifter eller ej – er der ikke tale om et loft, men i stedet om en godtgørelse, der skal beskattes fuldt ud.

Fri telefon og fri datakommunikation kan ifølge den seneste praksis på området finansieres via en generel lønnedgang.

De "små" poster

Pc'er og tilbehør

Pc'er med tilbehør, som arbejdsgiveren stiller helt eller delvist til rådighed for en medarbejder, er skattefri, hvis medarbejderen ikke kompenserer arbejdsgiveren i form af en lønnedgang eller løntilbageholdenhed. Lønnedgang og løntilbageholdenhed skal forstås bredt og ses i forhold til, hvad medarbejderen ellers ville kunne få i løn. For en medarbejder med individuel lønaftale er det dog vanskeligt at fastslå, om der er tale om en lønnedgang eller en løntilbageholdenhed, hvis det ikke ligefrem fremgår af lønsedlen.

I tilfælde af lønnedgang eller løntilbageholdenhed skal medarbejderen årligt beskattes med 50% af pc-udstyrets anskaffelsessum.

Fri parkeringsplads

En parkeringsplads, som en arbejdsgiver stiller til rådighed for en medarbejder af hensyn til arbejdet, er skattefri. Arbejdsgiverbetalt parkering ved den private bolig er dog ikke skattefri.

Skattefriheden gælder, uanset om arbejdsgiveren ejer eller lejer parkeringspladsen eller refunderer medarbejderens udgifter til P-billetter. Generel lønnedgang eller løntilbageholdenhed antages her ikke at være i strid med modregningsforbudet.

Uddannelser og kurser

Arbejdsgiverbetalte udgifter til uddannelser og kurser er skattefrie. Skattefritagelsen omfatter de ydelser, der modtages fra en arbejdsgiver som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde.

Alle udgifter i forbindelse med uddannelsen eller kurset er skattefrie, herunder:

- Skole- og deltagerbetaling.
- Bog- og materialeudgifter.
- Udgifter til logi, kost og småforbrugsvarer.
- Befordringsgodtgørelse, som ikke overstiger Ligningsrådets satser.

Ydelser til dækning af en medarbejders erhvervelse af kørekort til almindelig bil kan ikke gives skattefrit, medmindre arbejdsgiveren har pligt til at afholde ydelsen i henhold til anden lovgivning. Det er vigtigt at bemærke, at denne begrænsning kun gælder kørekort til almindelig bil.

Ifølge den seneste praksis vil lønnedgang eller løntilbageholdenhed stride imod modregningsfor-



buddet i kildeskatteloven. Netto vil der ikke være opnået nogen besparelse, idet arbejdsgiveren ganske vist får fradrag for hele udgiften, men medarbejderen samtidig vil være skattepligtig af lønnedgangen eller løntilbageholdenheden som yderligere løn.

Sundhedsudgifter

Arbejdsgiverens betaling af en medarbejders sundhedsudgifter ved sygdom og ulykke samt sygdomsforebyggende behandlinger er skattefri for medarbejderen.

Skattefriheden er betinget af, at ordningen gælder alle virksomhedens medarbejdere, samt at der foreligger en lægehenvielse til behandling.

Som udgangspunkt kan medarbejdere selv være med til at betale for sundhedsudgifter i form af en reel lønnedgang.

Rejsegodtgørelse og kørselsgodtgørelse

Arbejdsgiveren kan udbetale skattefri kørselsgodtgørelse, hvis en medarbejder benytter sin egen bil til erhvervmæssig kørsel. Det er dog betinget af, at arbejdsgiveren fører kontrol med antallet af kørte kilometer.

Erhvervmæssig kørsel defineres således:

- Befordring mellem sædvanlig bopæl og en arbejdsplads i indtil 60 arbejdsdage.
- Befordring mellem arbejdspladser for samme arbejdsgiver.
- Befordring inden for samme arbejdsplads.

Når antallet af arbejdsdage på samme arbejdsplads overstiger 60 dage inden for de sidste 24 måneder, anses befordringen ikke for at være erhvervmæssig længere, og medarbejderen kan ikke modtage skattefri godtgørelse.

Hvis en medarbejder ansættes med en prøvetid på 3 måneder, og man i prøvetiden har aftalt, at medarbejderen skal modtage en lavere løn, men samtidig have ret til kørselsgodtgørelse for kørsel mellem hjem og arbejde, kan medarbejderen få udbetalt et større rådighedsbeløb i de første 3 måneder på grund af reglerne for skattefri kørselsgodtgørelse.

Hvis der derimod er tale om en direkte modregning i lønnen, kan ovenstående ikke lade sig gøre på grund af modregningsforbuddet.

Det er heller ikke muligt at få udbetalt rejsegodtgørelse via modregning i løn.

Momsmæssige forhold hos arbejdsgiver

Når en momsregistreret arbejdsgiver anskaffer frynsegoder til brug for medarbejdere, kan der ikke i alle tilfælde foretages momsfradrag for denne type indkøb.

Udgangspunktet for momsfradrag er altid, at en virksomhed kun kan fradrage momsen på et gode, som virksomheden forbliver ejer af i hele godets levetid eller som sælges videre – eventuelt til medarbejderne – med tillæg af moms. Momsen på goder, der indkøbes og straks overdrages til medarbejderne uden vederlag, kan under ingen omstændigheder fradrages.

Arbejdsgiveren skal altså sørge for, at medarbejderne kun har brugsretten, men ikke ejendomsretten til goderne.

Goder, der gives til medarbejderne

Konsekvensen af kravet om bibeholdelse af ejendomsretten er, at moms på eksempelvis madvarer, frugt, kaffe og te, som gratis stilles til rådighed for medarbejdere, ikke kan fradrages, fordi goderne anses for at være foræret til medarbejderne.

Hvis der etableres en madordning, hvor arbejdsgiveren opkræver et vederlag hos medarbejderne for mad osv., kan momsen på indkøbet fradrages, mod at arbejdsgiveren betaler moms af det opkrævede vederlag.

Vederlaget kan udmærket være lavere end indkøbs- eller fremstillingsprisen, men må ikke være så lavt, at der er tale om en ren symbolsk betaling. I øjeblikket accepteres en salgspris på ca. 20% af indkøbs- eller fremstillingsprisen.

Hvis en medarbejder tilbydes frit arbejdstøj, kan arbejdsgiveren ikke fradrage momsen, når medarbejderen får ejendomsretten til tøjet.

Herudover er det som hovedregel en betingelse for momsfradraget, at der er tale om goder og ydelser, som generelt tilbydes alle medarbejdere, og som alle medarbejdere i princippet kan gøre brug af.

Ydelser, der gives til medarbejdere i form af gratis sundhedsordning, alkoholafvænnings og vaccination giver ret til momsfradrag – i det omfang, at ydelserne indkøbes med tillæg af moms.

Hvis arbejdsgiveren kun betaler kurser og uddannelse for enkelte medarbejdere, kan momsen på kursusgebyrer dog stadig fradrages, så længe kursusindholdet er relevant for medarbejdernes arbejdsfunktion.

Goder med "født" begrænsning i retten til momsfradrag

For en række goder er der specielle regler om begrænset eller slet intet momsfradrag.

Der er ikke momsfradrag for udgifter til fri bolig og fri sommerbolig samt til køb og drift af personbiler, som stilles til rådighed for medarbejdere. Moms på leje eller leasing af personbiler kan fradrages delvist, hvis lejeperioden er på mindst 6 måneder, og hvis mindst 10% af de kørte kilometer sker i arbejdsgiverens tjeneste. Det momsbeløb, som arbejdsgiveren kan fradrage, skal oplyses af udlejer, da beløbet tager udgangspunkt i den registreringsafgift, der blev betalt ved bilens indregistrering.

Moms på anskaffelse af parkeringsplads til personbiler kan ikke fradrages, da udgiften i momsmæssig henseende anses for at være en driftsudgift knyttet til personbilen.

Moms på køb af varebiler med tilladt totalvægt på indtil 3 tons, som anvendes privat af medarbejdere, kan ikke fradrages, men arbejdsgiveren kan fradrage al moms på driften, uanset varebilens anvendelse. Hvis varebiler lejes eller leases, kan der fradrages 1/3 af momsen på ydelsen.

Ved anskaffelse og drift af en fastnettelefon, som anbringes i en medarbejders private hjem, og som tjener som husstandens telefon, kan 50% af momsen fradrages, uanset størrelsen af den erhvervsmæssige andel af udgifterne. Det er dog en betingelse, at arbejdsgiveren er betalingspligtig over for teleselskabet. Hvis telefonregningen stiles til medarbejderen, som derefter får godtgjort beløbet hos arbejdsgiveren, mistes momsfradraget.

Ved bispisning af medarbejdere i forbindelse med overarbejde mv. kan 25% af momsbeløbet på udgiften fradrages, forudsat at udgiften er afholdt i en restaurant, kro, cafeteria, pizzeria eller lignende. Udgifter afholdt i egen kantine berettiger ikke til momsfradrag, medmindre kantinen er bortforpagtet og drives på almindelige forretningsvilkår.

Andre goder, som anvendes delvist privat

Moms på andre goder, som kan anvendes delvist privat, kan ikke fradrages fuldt ud.

Her skal arbejdsgiveren skønne størrelsen af den private anvendelse og dermed størrelsen af den ikke-fradragsberettigede moms enten indkøbsfor-indkøb eller samlet for hele virksomheden.



Oversigt

Skemaet nedenfor giver en oversigt over skattefriheden eller skattepligten af økonomiske fordele til

medarbejdere samt eventuelle muligheder for reduktion af løn.

Gode	Værdiansættelse	AM-bidrag mv.	Indberetningspligt	Mulighed for reel lønning*
Skattefrie goder				
Kaffe og te	Skattefri.			(x)
Hjemme-pc'er	Skattefri.			
Parkeringsplads	Skattefri.			(x)
Alkoholafvænnning	Skattefri.			(x)
Sundhedsudgifter	Skattefri.			(x)
Uddannelse og kurser	Skattefri.			
Fri telefon/internet med adgang til arbejdsgivers netværk	Skattefri.			x
Goder, der er omfattet af bagatelgrænsen				
Fortæring ved overarbejde	Markedsværdi.			
Avis	Markedsværdi for første avis. Øvrige aviser er som hovedregel skattefrie.			(x)
Rejse i forlængelse af forretningsrejse	Faktisk udgift.			
Vaccination	Faktisk udgift.			(x)
Kørekort til personbil	Faktisk udgift.			
Kreditkort	Faktisk udgift.			
Goder, der <u>ikke</u> er omfattet af bagatelgrænsen				
Forsikringer (ekskl. alkoholafvænnning og sundhedsudgifter)	Markedsværdi.	x	x	
Fratrædelsesgodtgørelse	Beløbet med fradrag af 8.000 kr.	x	x	
Kontingenter	Faktisk udgift.	x	x	
Turistrejser	Faktisk udgift.	x	x	
Bonuspoint	Markedsværdi.			
Kantineordninger	Privat besparelse.			
Rabatter	Den værdi, der overstiger avancen. Skattefri ved afprøvning af virksomhedens produkter.			
Objektive værdier				
Fri bil	25% af de første 300.000 kr. og 20% af resten.	x	x	(x)
Fri helårsbolig for hovedaktionærer m.fl.	6% op til 3.040.000 kr. og 8% af resten.	x	x	(x)
Fri helårsbolig for medarbejdere uden indflydelse på egen aflønning	Skematisk værdi.		x	(x)
Fri sommerhus	0,5% af ejendomsværdien pr. uge i ugerne 22-34. I resten af året 0,25% af ejendomsværdien pr. uge.	Kun hovedaktionærer m.fl.	x	(x)
Fri lystbåd	2% af bådens anskaffelsessum pr. uge.	Kun hovedaktionærer m.fl.	x	(x)
Fri telefon/internet uden adgang til arbejdsgivers netværk	Faktisk udgift, dog højst 3.000 kr.	x	x	x
Hjemme-pc'er mod lønning eller løntilbageholdenhed	50% af pc-udstyrets anskaffelsessum pr. år.	x	x	x

*Parentes angiver, at praksis ikke er endeligt afklaret.



BIL IND OG UD AF VIRKSOMHEDSORDNINGEN

Ved brug af virksomhedsordningen opstår der tit tvivl om, hvorvidt det er bedst at placere bilen i virksomhedsordningen eller ej. Nedenfor beskriver vi konsekvenserne af forskellige alternativer, som dog alle tager udgangspunkt i, at bilen er i virksomhedsordningen i begyndelsen, idet det modsatte (indskud af bilen fra privatøkonomien til virksomhedsordningen) næsten aldrig kan betale sig.

Gode råd

- Hvis bilen skal placeres i virksomhedsordningen: køb bilen i december frem for i efterfølgende januar.
- Hvis bilen udtages af virksomhedsordningen: anvend efterfølgende godtgørelse af de faktiske omkostninger og undlad at afskrive på bilen.
- Hvis der er tale om en gulpladebil, og moms er fratrukket på bilen: placér bilen i virksomhedsordningen, da der som udgangspunkt ikke er tale om en blandet benyttet bil.

Placering af bilen i virksomhedsordningen

Aktiver med blandet benyttelse kan som hovedregel ikke indgå i virksomheden.

En erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsordningen, kan vælge enten at lade en blandet benyttet bil indgå fuldt ud i virksomheden eller at holde bilen helt uden for virksomheden.

Hvis bilen indgår i virksomheden, beskattes den erhvervsdrivende efter reglerne om værdi af fri bil, ved at et beløb svarende til værdien af fri bil medregnes ved opgørelsen af virksomhedens overskud. Beløbet anses for at være hævet fra virksomheden til den erhvervsdrivende.

Beskatningsgrundlaget for værdi af fri bil udgør 25% af de første 300.000 kr. og 20% af resten, dog altid mindst af 160.000 kr.

I det tredje år efter indregistreringsåret reduceres beskatningsgrundlaget til 75% af bilens oprindelige værdi, dog stadig mindst 160.000 kr. Hvis bilen anskaffes i december 2003, reduceres beskatningen altså fra og med 2006.

Hvis bilen er mere end 3 år gammel på købstidspunktet, beregner man værdien af fri bil ud

fra den faktiske købspris med tillæg af omkostninger til istandsættelse og forbedring i forbindelse med anskaffelsen. Også her gælder minimumsværdien på 160.000 kr.

Placering af bilen uden for virksomhedsordningen

Hvis bilen holdes uden for virksomheden, kan den erhvervsdrivende vælge:

- enten at få den erhvervsmæssige kørsel godtgjort, ved at virksomheden betaler en beregnet "leje" svarende til den erhvervsmæssige del af driftsudgifter og afskrivninger,
- eller at få den erhvervsmæssige kørsel godtgjort af virksomheden efter Ligningsrådets satser for erhvervsmæssig kørsel i egen bil.

Godtgørelse efter regnskab

Hvis virksomheden godtgør de faktiske erhvervsmæssige udgifter, fradrages godtgørelsen i virksomhedens regnskab. Godtgørelsen hæves uden om hæverækkefølgen – dvs. uden beskatning. Nettoeffekten er altså, at man opnår fradrag for den erhvervsmæssige andel af udgifterne.

Den erhvervsmæssige andel af udgifterne beregnes udelukkende efter antal kørte kilometer, og der skal føres en detaljeret kørebog. De udgifter, der er forbundet med kørslen, skal kunne dokumenteres ved fremlæggelse af bilag. Afskrivning på bilen henregnes til de samlede driftsudgifter.

Godtgørelse efter Ligningsrådets satser

Udbetalinger efter Ligningsrådets satser fratrækkes i virksomheden, og der skal føres kontrol med den erhvervsmæssige kørsel. Heller ikke her beskattes godtgørelsen.



Ligningsrådets satser udgør følgende beløb for indkomståret 2003:

Årlig kørsel	Godtgørelse pr. km
0-20.000 km	2,90 kr.
Over 20.000 km	1,60 kr.

Principskifte

Det er kun muligt at skifte princip mellem godtgørelse efter Ligningsrådets satser og godtgørelse

efter regnskab én gang vedrørende den samme bil, og principskiftet skal ske ved begyndelsen af et indkomstår. Overførsel af en bil til eller fra virksomheden anses dog ikke for at være et principskifte.

Nedenstående oversigt viser, hvorledes blandet benyttede biler behandles skattemæssigt, når de henholdsvis indgår i eller holdes uden for virksomhedsordningen.

	Bilen indgår i virksomheden	Bilen holdes uden for virksomheden	
	<i>Den erhvervsdrivende beskattes af den private kørsel i virksomhedens bil</i>	<i>Virksomheden godtgør de faktiske omkostninger ved den erhvervsmæssige kørsel</i>	<i>Virksomheden godtgør omkostninger ved erhvervsmæssig kørsel efter Ligningsrådets satser</i>
Fradrag i virksomheden	Samtlige omkostninger inkl. fulde afskrivninger.	Den del af de samlede driftsomkostninger, inkl. afskrivninger, der svarer til den erhvervsmæssige andel af den samlede kørsel.	Værdien af den erhvervsmæssige kørsel opgjort efter Ligningsrådets satser.
Beskatning hos ejer	Et beløb svarende til værdien af fri bil medregnes ved opgørelsen af virksomhedens overskud.	Beskatning af genvundne afskrivninger ved salg eller overgang til 100% privat anvendelse.	Ingen.
Hævning fra virksomheden	Beløbet anses for at være hævet efter hæverækkefølgen.	Beløbene refunderes skattefrit den erhvervsdrivende på linie med andre udlæg.	Beløbene overføres skattefrit til den erhvervsdrivende.

Bilen føres ud af virksomhedsordningen

En bil, der føres ud af virksomhedsordningen, skal overføres i hæverækkefølgen, medmindre værdien bogføres på mellemregningskontoen. Hvis mellemregningskontoen bliver negativ – dvs. at virksomheden har penge til gode hos indehaveren – skal et tilsvarende beløb anses for at være hævet.

Udførsel af en blandet benyttet bil skal ske til den skattemæssigt nedskrevne værdi og kan kun ske med virkning fra begyndelsen af et indkomstår, bortset fra i købs- og salgstilfælde.



En blandet benyttet bils overgang til udelukkende privat anvendelse sidestilles med salg af bilen. Overgangen til udelukkende privat anvendelse udløser dermed beskatning af fortjeneste. Overførslen af bilen fra virksomhedsordningen til privatøkonomien skal ske til handelsværdien.

Hvis en person ændrer bilens benyttelse fra udelukkende erhvervsmæssig benyttelse til privat benyttelse eller omvendt, behandles dette henholdsvis som et salg eller et køb af bilen. Det samme gælder ændring fra eller til delvist erhvervsmæssig benyttelse. Som salgssum eller købesum anvendes handelsværdien på det tidspunkt, hvor benyttelsen ændres.

Bilen sælges

Når en blandet benyttet bil sælges, skal der opgøres en avance. Fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem salgssummen og den skattemæssigt nedskrevne værdi ved salgsårets begyndelse. Fortjeneste eller tab medregnes til den skattepligtige indkomst med så stor en andel, som svarer til

forholdet mellem de i alt fratrukne afskrivninger og de samlede beregnede afskrivninger ved indkomstopgørelsen.

Nedenfor beskriver vi følgende afståelsessituationer:

1. Bilen sælges efter at have været placeret i virksomhedsordningen i hele ejerperioden.
2. Bilen sælges efter at have været placeret uden for virksomhedsordningen i hele ejerperioden.
3. Bilen sælges uden for virksomhedsordningen efter tidligere at have været placeret i virksomhedsordningen.

Vi forudsætter, at bilen er købt for 400.000 kr. den 1. januar 2003, og at den sælges 5 år senere for 150.000 kr. Et eventuelt principskifte er sket efter 3 år.

1. Placeret i virksomhedsordningen i hele ejerperioden

En bil, der er placeret i virksomhedsordningen, er et 100% afskrivningsberettiget driftsmiddel. Afskrivninger kan foretages med 25% om året efter saldoprincippet.

Da afskrivningerne er 100% fratrukket i virksomheden, er konsekvensen, at hele fortjenesten eller tabet medregnes eller fradrages i virksomhedens resultatopgørelse.

Eksempel på afståelsessituation 1

Salgssum		150.000 kr.
Købesum	400.000 kr.	
Afskrivning 2003	- 100.000 kr.	
Afskrivning 2004	- 75.000 kr.	
Afskrivning 2005	- 56.250 kr.	
Afskrivning 2006	- 42.188 kr.	
Afskrivning 2007	- 31.640 kr.	
Skattemæssigt nedskrevet værdi		94.922 kr.
Fortjeneste		55.078 kr.

Fortjenesten på 55.078 kr. medregnes fuldt ud i virksomhedens resultatopgørelse. I ejerperioden er der netto opnået fradrag for det reelle værditab på 250.000 kr.

2. Placeret uden for virksomhedsordningen i hele ejerperioden

Hvis bilen har været placeret uden for virksomhedsordningen i hele ejerperioden, skal der kun foretages en avanceopgørelse, når udgifterne til bilens drift (herunder afskrivninger) i hele eller dele af ejerperioden har været refunderet på basis af de faktiske udgifter.

Følgende afståelsessituationer kan opstilles for biler, der i hele ejerperioden har været placeret uden for virksomhedsordningen:

Afståelsessituationer	Beskatningsregler
2a Den erhvervmæssige kørsel har udelukkende været refunderet efter Ligningsrådets satser.	Der foretages ingen avanceopgørelse.
2b Den erhvervmæssige kørsel har udelukkende været refunderet på basis af de faktiske udgifter.	Fortjeneste eller tab indgår i den personlige indkomst.
2c Den erhvervmæssige kørsel har været refunderet både efter Ligningsrådets satser og på basis af de faktiske udgifter.	Avanceopgørelsen sker kun for den periode, hvor den erhvervmæssige kørsel blev refunderet på basis af de faktiske udgifter. Fortjeneste eller tab indgår i den personlige indkomst.

Eksempel på afståelsessituation 2b

Salgssum	150.000 kr.
Skattemæssigt nedskrevet værdi (se ovenfor)	- 94.922 kr.
Fortjeneste	55.078 kr.
Heraf privat andel, 25%	13.770 kr.
Skattepligtig fortjeneste	41.308 kr.

Den skattepligtige fortjeneste beskattes som personlig indkomst.

Der beregnes hverken AM-bidrag eller SP-bidrag af fortjenesten.



Eksempel på afståelsessituation 2c

I afståelsessituation 2c er der to forskellige forløb,

fordi det er tilladt at foretage principskifte én gang pr. bil.

	Forløb 1	Forløb 2
Refusion 2003-2005	Faktiske udgifter	Ligningsrådets satser
Refusion 2006-2007	Ligningsrådets satser	Faktiske udgifter
Anskaffelsessum	400.000 kr.	400.000 kr.
Skattemæssig afskrivning i 2003-2005 (25% saldoprincip)	231.250 kr.	0 kr.
<i>Formuemæssig nedskrivning i 2003-2005 (15% saldoprincip)</i>		<u>154.350 kr.</u>
<i>Subtotal: anvendt værdi ved principskifte</i>		<u>245.650 kr.</u>
Skattemæssig afskrivning i 2006-2007 (25% saldoprincip)	0 kr.	107.472 kr.
Afskrivning i alt	231.250 kr.	107.472 kr.
Erhvervmæssig andel af afskrivninger (75%)	173.438 kr.	80.604 kr.
Forholdsmæssig andel af realiseret værditab i periode med refusion efter regnskab: $250.000 * 3/5 * 75%$	112.500 kr.	
Forholdsmæssig andel af realiseret værditab i periode med refusion efter regnskab: $250.000 * 2/5 * 75%$		75.000 kr.
Skattepligtig fortjeneste	60.938 kr.	5.604 kr.

Den skattepligtige fortjeneste opgøres som den erhvervmæssige andel af forskellen mellem de skattemæssige afskrivninger og det faktiske værditab, men kun for den del, der kan henføres til de år, hvor refusionen sker på basis af de faktiske udgifter. Det medfører, at den erhvervsdrivende over årene får et fradrag, der netop svarer til den erhvervmæssige andel af det realiserede værditab.

3. Bilen sælges uden for virksomhedsordningen efter tidligere at have været placeret i virksomhedsordningen

Følgende afståelsessituationer kan opstilles for biler, der sælges uden for virksomhedsordningen efter tidligere at have været placeret i virksomhedsordningen:

Afståelsessituationer	Beskatningsregler
3a Efter overførsel til privatområdet har den erhvervmæssige kørsel været refunderet på basis af de faktiske udgifter.	Avanceopgørelsen sker efter reglerne for blandet benyttede biler. Fortjeneste eller tab indgår i den personlige indkomst.
3b Efter overførsel til privatområdet har den erhvervmæssige kørsel været refunderet efter Ligningsrådets satser.	Avanceopgørelsen sker kun for den periode, hvor bilen har været indskudt i virksomhedsordningen. Fortjeneste eller tab indgår i den personlige indkomst.
3c Efter overførsel til privatområdet har den erhvervmæssige kørsel været refunderet både efter Ligningsrådets satser og på basis af de faktiske udgifter.	Avanceopgørelsen sker kun for den periode, hvor den erhvervmæssige kørsel blev refunderet på basis af de faktiske udgifter, og bilen var indskudt i virksomhedsordningen. Fortjeneste eller tab indgår i den personlige indkomst.

Afståelsessituation 3a: faktiske udgifter efter overførsel til privatområdet

Den skattemæssige opgørelse af denne situation svarer til afståelsessituation 2b, hvor bilen sælges efter at have været placeret uden for virksomhedsordningen i hele ejerperioden.

I afståelsessituation 3a er der dog en skattemæssigt anerkendt planlægningsmulighed, idet det rent faktisk kan betale sig at undlade at foretage skattemæssige afskrivninger, efter at bilen er overført til privatområdet.

Se skemaet på næste side.

	Forløb 1	Forløb 2
Afskrivning i periode under virksomhedsordning 2003-2005	25% p.a.	25% p.a.
Afskrivning i refusionsperiode 2006-2007	0% p.a.	25% p.a.
Anskaffelsessum	400.000 kr.	400.000 kr.
Afskrivning i 2003-2005 (25% saldoprincip)	231.250 kr.	231.250 kr.
<i>Subtotal: skattemæssig værdi ved overførsel til privatområdet</i>	<i>168.750 kr.</i>	<i>168.750 kr.</i>
Afskrivning i 2006-2007	0 kr.	73.828 kr.
<i>Subtotal: skattemæssig værdi på salgstidspunkt</i>	<i>168.750 kr.</i>	<i>94.922 kr.</i>
Salgssum	150.000 kr.	150.000 kr.
Tab/avance	-18.750 kr.	55.078 kr.
Erhvervmæssig andel	100%	94%
Fradragsberettiget/skattepligtig andel	-18.750 kr.	51.773 kr.
Den erhvervmæssige andel opgøres som følger:		
Afskrivning under virksomhedsordning (100% erhvervmæssig)	231.250 kr.	231.250 kr.
Erhvervmæssig andel (75%) af afskrivning efter principskifte	0 kr.	55.371 kr.
Erhvervmæssig (fratrullet) afskrivning i alt (A)	231.250 kr.	286.621 kr.
Afskrivning i alt (B)	231.250 kr.	305.078 kr.
Erhvervmæssig andel af afskrivninger (A)*100/(B)	100%	94%

I de to eksempler er forløbet ens, indtil bilen hæves ud af virksomhedsordningen. Efter hævnningen opnås der i forløb 1 et samlet fradrag på salgstidspunktet på 18.750 kr. I forløb 2 opnås der et fradrag frem til salgstidspunktet på 55.078 kr., men heraf genbeskattes 51.773 kr. på salgstidspunktet. Dermed opnås der netto kun et fradrag på 3.305 kr.

Forløbseksemplerne viser altså, at det *ikke* kan betale sig at afskrive skattemæssigt på bilen i perioden, efter at den er taget ud af virksomhedsordningen.

Afståelsessituation 3b: Ligningsrådets satser efter overførsel til privatområdet

Beregningen af genvundne afskrivninger i afståelsessituation 3b foretages kun for den periode, hvor bilen har været placeret i virksomhedsordningen.

Anskaffelsessum	400.000 kr.
Afskrivning i 2003 - 2005 (25% saldoprincip)	231.250 kr.
Værditab under virksomhedsordningen: 3/5 af 250.000 kr.	- 150.000 kr.
Skattepligtig fortjeneste	81.250 kr.

Netto opnås der her kun fradrag for den forholdsmæssige andel af det faktiske værditab, der kan henføres til den periode, hvor bilen var i virksomhedsordningen.

Afståelsessituation 3c: Både Ligningsrådets satser og faktiske udgifter efter overførsel til privatområdet

I afståelsessituation 3c kan der opstilles 2 forskellige afståelsessituationer, fordi det er tilladt at foretage principskifte én gang pr. bil.

Forløb 1: Køb af bil ► bil i virksomhedsordningen ► refusion efter regnskab ► refusion efter Ligningsrådets satser ► salg af bil.

Forløb 2: Køb af bil ► bil i virksomhedsordningen ► refusion efter Ligningsrådets satser ► refusion efter regnskab ► salg af bil.

De to forløb er varianter af de ovenfor angivne eksempler. De genvundne afskrivninger på salgstidspunktet opgøres efter samme principper som i afståelsessituation 2c.

Under forløb 1 fremkommer bruttoafskrivninger som forskellen mellem bilens købesum og den skattemæssigt nedskrevne værdi ved overgang til refusion efter Ligningsrådets satser.

Under forløb 2 fremkommer bruttoafskrivninger som (a) forskellen mellem bilens købesum og den skattemæssigt nedskrevne værdi ved overførsel af bilen til privatområdet tillagt (b) forskellen mellem en indgangsværdi ved overgang til refusion af bilens udgifter efter regnskab og den skattemæssigt nedskrevne værdi ved salgsårets begyndelse.





Medarbejderaktieordninger

Knap syv måneder efter skatteministerens fremsættelse af lovforslag om forbedring af vilkårene for medarbejderaktieordninger blev lovforslaget vedtaget i Folketinget. Der skete dog væsentlige

ændringer under behandlingen, herunder blev de gældende regler i ligningslovens § 28 ikke ophævet som oprindeligt foreslået, medens den særlige vækstfondsordning blev afskaffet. Skematisk er reglerne nu som følger:

	Almindelige regler	Generelle ordninger LL § 7 A	Særlige ordninger LL § 28	Særlige ordninger - nye regler LL § 7 H
Omfattede personer	Ansatte, bestyrelsesmedlemmer og personer, der har indgået aftale om personligt arbejde. Tildeling kan ske individuelt.	Ansatte. Tildeling skal være åben for alle. Dog mulighed for at fastsætte begrænsninger efter almindelige kriterier.	Ansatte, bestyrelsesmedlemmer og personer, der har indgået aftale om personligt arbejde. Tildeling kan ske individuelt.	Ansatte. Tildeling kan ske individuelt.
Omfattede papirer samt begrænsninger	Ved aktier og købe- og tegningsretter til aktier er der ingen begrænsninger.	Ved købe- og tegningsretter til aktier max. 10% af den ansattes årløn. Båndlæggelse i 5 år. Ved aktier max. 8.000 kr. årligt pr. ansat. Båndlæggelse i 7 år.	Købe- og tegningsretter til aktier. Ingen begrænsninger.	Ved aktier og købe- og tegningsretter til aktier max. 10% af den ansattes årløn <i>eller</i> ved købe- og tegningsretter til aktier ingen begrænsninger, hvis udnyttelseskursen er max. 15% lavere end aktiernes kursværdi – i så fald også aktier for max. 10% af årslønnen.
Beskatning og beskatningstidspunkt	Beskatning på retserhvervelsestidspunktet som løn mv. inkl. AM-bidrag og SP-bidrag.	Beskatning ved salg af aktierne som aktieavance.	Beskatning på udnyttelses- eller afståelsestidspunktet som løn inkl. AM-bidrag og SP-bidrag.	Beskatning ved salg af aktierne som aktieavance.
Fradragsret for selskabet	Fradragsret for tildelte aktier og købe- og tegningsretter til aktier.	Fradragsret for tildelte aktier og købe- og tegningsretter til aktier.	Fradragsret for købe- og tegningsretter til aktier, når de udnyttes af den ansatte mv.	Ingen fradragsret.

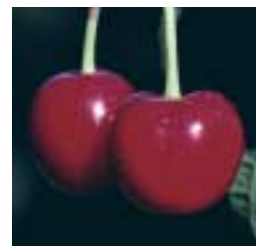
Generelle medarbejderaktieordninger – ligningslovens § 7 A

Ligningslovens § 7 A omhandler generelle medarbejderaktieordninger, der som udgangspunkt skal tilbydes alle ansatte. Disse regler har været gældende i mange år og eksisterer fortsat, men der er nu foretaget mindre justeringer i reglerne. Det kan bl.a. nævnes, at medarbejderaktierne nu skal have samme rettigheder som selskabets øvrige aktier i samme klasse, f.eks. med hensyn til udbytte

og stemmeret. Det er nu også et krav, at medarbejderaktierne ikke udgør en særlige aktieklasse.

Der kan ske tildeling af aktier samt købe- og tegningsretter til aktier dels til selskabets egne ansatte og dels til ansatte i selskabets datterselskaber.

Fradragsretten for selskabet gælder kun, når tildeling sker til egne ansatte. Hvis et moderselskab eksempelvis yder de ansatte i datterselskabet køberet til aktier, vil moderselskabet ikke have fradrag for udgiften, og der kan eventuelt blive tale om



tilskudsbeskatning af datterselskabet. Datterselskabet opnår dog fradragsret, hvis der ydes moderselskabet en kompensation for de tildelte køberetter mv.

Særlige ordninger – ligningslovens § 28

Reglerne i ligningslovens § 28 om særlige medarbejderaktieordninger, hvor der sker beskatning på udnyttelsestidspunktet, er videreført med visse mindre justeringer.

Hvorvidt der skal ske beskatning af vederlag, afgøres ud fra købe- eller tegningsrettens handelsværdi på det tidspunkt, hvor der erhverves en ubetinget ret til købe- eller tegningsretten.

Ligningslovens § 28 omfatter som udgangspunkt også køberetter, hvor der ikke sker levering af aktierne, men i stedet differenceafregning, dvs. forskellen mellem de underliggende aktiers markedskurs og den aftalte kurs i henhold til køberetten. Det er imidlertid et krav, at mindst en af de to parter – den ansatte eller selskabet – kan kræve opfyldelse ved levering af aktier.

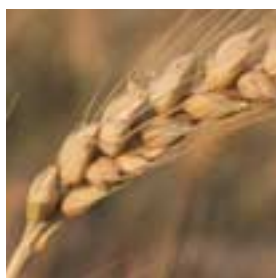
Særlige ordninger – ligningslovens § 7 H

Ligningslovens § 7 H er en ny bestemmelse og dermed den største nyskabelse for medarbejderaktieordninger. Efter denne bestemmelse skal den ansatte ikke beskattes af en favørkurs mv., men beskatningen vil først ske, når aktierne afstås, idet anskaffelsessummen for aktierne er den faktisk betalte pris. Til gengæld har arbejdsgiveren ikke fradrag for den modsvarende udgift.

Ved salg af aktierne finder de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven anvendelse. Sker dette efter en ejertid på 3 år, beskattes fortjenesten som aktieindkomst, hvilket vil sige en betydeligt lavere beskatning end lønindkomst.

Hvilke personer?

Det er kun ansatte, der er omfattet af ligningslovens § 7 H.



Hvilke værdipapirer?

Bestemmelsen omfatter aktier samt købe- og tegningsretter til aktier mv.

Hvor mange aktier mv. kan der erhverves?

Efter den første grænse kan den ansatte modtage aktier eller købe- og tegningsretter til aktier til en samlet værdi på op til 10% af årslønnen.

Efter den anden grænse kan den ansatte modtage købe- og tegningsretter uden begrænsning, såfremt den kurs, der kan tegnes eller købes til, maksimalt er 15% lavere end markedskursen.

Hvis 15%'s grænsen overskrides, bliver det afgørende for skattefriheden, at 10%'s grænsen er overholdt. Hvis 15%'s grænsen er overholdt, kan den ansatte samtidig modtage aktier svarende til et beløb på maksimalt 10% af årslønnen.

Hvorvidt 10% eller 15%'s grænserne er overholdt, afgøres, når der opnås endelig ret til køb eller tegning af aktierne. Hvis 10%'s grænsen er overskredet, er konsekvensen, at tildelte aktier mv. op til grænsen er skattefrie, medens det overskydende beløb er skattepligtigt som løn.

Mulighed for differenceafregning af køberet

Muligheden for differenceafregning af en køberet – forskellen mellem de underliggende aktiers markedskurs og den aftalte kurs i henhold til køberetten – udelukker ikke, at ligningslovens § 7 H kan anvendes. I så fald sker beskatningen blot på det tidspunkt, hvor der foretages differenceafregning.

Hvis blot en af parterne – den ansatte eller selskabet – kan kræve levering af aktierne, kan køberetten være omfattet af ligningslovens § 7 H.

Formelle krav

Der skal indgås en skriftlig aftale mellem den ansatte og arbejdsgiverselskabet om, at ligningslovens § 7 H ønskes anvendt. Aftalen skal bl.a. indeholde oplysninger om den nominelle værdi af den aktiepost, der kan erhverves/tegnes, samt om eventuelle betingelser for, at retten kan udnyttes.

Ikrafttræden

Ligningslovens § 7 H har virkning for aktier samt købe- og tegningsretter til aktier, der tildeles den 1. juli 2003 eller senere. Der er imidlertid indsat en overgangsbestemmelse, hvorefter reglerne også kan aftales anvendt for ordninger, der er indgået før denne dato, forudsat at beskatningen indtræder den 1. januar 2003 eller senere.

Skærpet fraflytterbeskatning for aktier

Urealiserede aktieavancer ved ophør af fuld dansk skattepligt eller ved skift af skatteretligt domicil har hidtil været fritaget for beskatning, hvis der var tale om mindretalsaktier, og hvis ejertiden var mindre end 3 år på fraflytningstidspunktet. Denne undtagelsesbestemmelse er ophævet. Det betyder, at der nu skal opgøres en urealiseret avance på alle former for aktier.

Når den urealiserede avance ved skattepligtsophøret skal opgøres, skal aktiens eller købe- og tegningsrettens handelsværdi på dette tidspunkt anvendes.

For købe- og tegningsretter er der indført en alternativ regel for fastsættelse af handelsværdien, som gælder både børsnoterede og unoterede rettigheder. Efter den alternative regel kan den skattepligtige fortjeneste vælges opgjort som forskellen mellem udnyttelseskursen – den kurs, der kan købes eller tegnes til – og kursen for den underliggende aktie på tidspunktet for skattepligtsophøret.

De nye regler har virkning fra og med dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende, dvs. den 30. maj 2003.

Fast driftssted og aktier

Efter hovedreglen er personer og selskaber, der er hjemmehørende i udlandet, ikke begrænset skattepligtige til Danmark af fortjeneste ved salg af aktier. Men hvis aktierne er en del af en erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark, gælder der en undtagelsesbestemmelse om, at fortjenesten er omfattet af begrænset dansk skattepligt.

Efter årelang dansk praksis kunne kun næringsaktier være en del af det danske faste driftssted. Denne praksis blev ændret i 2002, således at også andre aktier kunne være omfattet af det faste driftssted i Danmark.

Den gamle praksis er nu genindført ved lov, således at hovedreglen igen er, at kun næringsaktier kan være omfattet af et fast driftssted i Danmark. Undtagelsen hertil er, at ikke-næringsaktier er omfattet af det faste driftssted, hvis der er tale om aktier i et selskab, hvis formål er at fremme aktionærernes fælles erhvervmæssige interesser gennem deres deltagelse som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde som led i den danske erhvervmæssige virksomhed.

De aktier, der er omfattet af det danske faste driftssted, vil ikke være omfattet af de almindelige regler for fraflytningsbeskatning, da det faste

driftssted er omfattet af begrænset dansk skattepligt. Til gengæld skal udbytte og fortjeneste på aktierne beskattes efter de almindelige regler for fuldt skattepligtige personer eller selskaber.

De ændrede regler har virkning fra og med indkomståret 2002, hvorved praksisændringen aldrig nåede at få virkning.

Lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love (L 67) blev vedtaget den 22. maj 2003.

Modernisering af de administrative procedurer mv. for udbytteskat

I sensommeren 2002 afgav en arbejdsgruppe en rapport om ”modernisering af administrationen af udbytteskat”. Rapportens konklusion var, at de administrative procedurer mv. vedrørende udbytteskat kunne forenkles til gavn for såvel erhvervslivet som skattemyndighederne.

Lovgivningsmæssigt er moderniseringen nu gennemført. Den fulde udstrækning af moderniseringen kendes endnu ikke, da en række procedurer først vil blive fastsat i en bekendtgørelse, der endnu ikke er udsendt.

Det er hensigten at afskaffe en del af de eksisterende blanketter og attester, der i dag skal indsendes i forbindelse med udloddet udbytte.

Indeholdelse mv. af skat i udbytte til selskaber

Selskaber mv., der ejer mindre end 20% af kapitalen i det udloddende selskab, skal betale 19,8% i skat af dette udbytte, da det skattepligtige beløb er 66% af udlodningen, og selskabsskatten udgør 30%. Der bliver i dag indeholdt 28% kildeskat ved udlodning, men denne sats nedsættes til den reelle beskatning, dvs. de 19,8%.

Den indeholdte udbytteskat vil fremover være en del af acontoskatten for selskaber. Udbytteskatten vil blive behandlet på samme måde som en frivillig indbetaling af selskabsskat, der foretages efter den 20. marts og senest den 20. november, således at der skal betales et tillæg på 1% af den indeholdte udbytteskat.

For de efterhånden få selskaber, der ikke er omfattet af acontoskatteordningen, vil 99% af den betalte udbytteskat blive modregnet i slutskatten, før der beregnes 10%’s tillæg.

De nye regler har virkning for udbytte, der udloddes fra og med den 1. januar 2004.



Indberetningspligt for udbytte

Der er nu indført en generel indberetningspligt for selskaber mv., der udlodder udbytte.

Der skal foretages indberetning af udbytte af deponerede børsnoterede aktier, uanset om udbyttet tilfalder en person eller et selskab.

Den meget væsentlige udvidelse af indberetningspligten gælder unoterede aktier mv. Ethvert unoteret selskab, der er pligtigt til at indeholde udbytteskat i forbindelse med udlodning, skal indberette udloddet udbytte til Told- og Skattestyrelsen. Eneste undtagelse er de tilfælde, hvor udbyttedtageren ikke er kendt af det udloddende selskab som følge af de selskabsretlige regler (aktionærer, der ejer mindre end 5%).

Lov om ændring af dødsboskattebogen, kildeskatteloven, selskabsskattebogen og skattekontrollen (L 80) blev vedtaget den 18. februar 2003.

Kontoførende investeringsforeninger

Der er sket en fuldstændig gennemskrivning af ”lov om beskatning af medlemmer af kontoførende investeringsforeninger” med henblik på at gøre loven mere forståelig.

Reglerne om gennemsigtighed er dog uændrede, og det enkelte medlem af investeringsforeningen skal dermed fortsat beskattes af sin andel af foreningens indtægter og udgifter.

Lov om beskatning af medlemmer af kontoførende investeringsforeninger (L 112) blev vedtaget den 18. marts 2003.

Investeringsforeninger med få medlemmer

Efter hidtil gældende praksis kunne en investeringsforening med ganske få medlemmer ikke anses for at være et selvstændigt skattesubjekt, hvilket indebar, at medlemmerne blev beskattet direkte af foreningens indkomster.

Denne praksis er nu lovfæstet, således at hovedreglen er, at investeringsforeningen kun kan være et selvstændigt skattesubjekt, såfremt foreningen har mindst 8 medlemmer.

Til hovedreglen er der samtidig indført en undtagelsesbestemmelse, hvorefter en bevisudstedende udloddende investeringsforening kan være et selvstændigt skattesubjekt uanset antal medlemmer, såfremt samtlige medlemmer er juridiske personer.

De nye regler har som udgangspunkt virkning fra og med indkomståret 2003.

Lov om ændring af forskellige skattelove (L 113) blev vedtaget den 18. marts 2003.

Effektivisering af skatteforvaltningerne

Der er foretaget en række ændringer i skattestyrelsesloven, som giver de kommunale skatteforvaltninger bedre muligheder for at samarbejde på tværs af kommunegrænserne.

Større centralisering af skatteopgaven

Allerede i dag samarbejder en række kommunale skatteforvaltninger på tværs af kommunegrænserne. Dette gælder f.eks. selskabsskatteområdet. De nye regler lægger op til, at skatteopgaven i betydeligt omfang skal løses i større enheder. Der kan eksempelvis oprettes særlige ligningscentre med egen bestyrelse, som er adskilt fra de samarbejdende kommuners øvrige forvaltninger.

Færre skatteankenævn

Oprindeligt var der et skatteankenævn i hver kommune, dvs. i alt 275. Men i de senere år har en række mindre kommuner oprettet fælles skatteankenævn, og mulighederne herfor er nu forbedret. Målet er, at antallet af skatteankenævn skal nedbringes til ca. 15. Sekretariatsbetjeningen af skatteankenævnene skal være adskilt fra den kommunale skatteforvaltning af hensyn til de gældende habilitetskrav.

Øresundsregionen

Stadig flere personer bor i Danmark og arbejder i Sverige og omvendt.

For den enkelte person betyder det mere komplicerede skatteforhold. Derfor er der lovgivningsmæssigt nu givet mulighed for, at der etableres et center i Øresundsområdet, som bl.a. kan vejlede borgere og virksomheder. Det er tillige hensigten, at dette center skal tage sig af skatteligningen af disse personers selvangivelse.

Senere kan der blive tale om etablering af et tilsvarende ligningscenter i Sydjylland for personer, der er bosat i Danmark og arbejder i Tyskland eller omvendt.

Lov om ændring af skattestyrelsesloven (L 131) blev vedtaget den 8. april 2003.



Forhåndsbesked fra de kommunale skattemyndigheder

Efter de gældende regler er det muligt at få en bindende forhåndsbesked fra Ligningsrådet om en påtænkt skattemæssig disposition. Sagsbehandlingstiden er imidlertid ofte ganske lang, og den påtænkte disposition kan ikke altid vente så længe. For at imødegå dette er der som et supplement nu indført en ordning, hvor man kan få et bindende svar på et skattespørgsmål fra de kommunale skattemyndigheder.

Hvem kan få bindende ligningssvar?

Bindende ligningssvar kan fås af fysiske personer og dødsboer, undtagen hvis der er tale om en disposition mellem en hovedaktionær og dennes selskab.

Hvordan får man et svar?

En anmodning om et bindende ligningssvar skal indgives skriftligt til den kommunale skatteforvaltning. Spørgsmålet kan dreje sig om en påtænkt eller en allerede gennemført skattemæssig disposition. Er dispositionen allerede gennemført, skal anmodningen om svar dog indsendes senest den 1. februar i året efter.

Anmodningen skal indeholde alle relevante oplysninger, der kan have betydning for svaret. Det er vigtigt at få anført forudsætningerne korrekt, da svaret ikke vil være bindende for skattemyndighederne, hvis forudsætningerne ikke holder stik.

Sammen med anmodningen skal der indbetales et gebyr på 300 kr. (2003).

Skatteforvaltningen kan afslå at svare på det stillede spørgsmål, hvis man skønner, at:

- Spørgsmålet har vidtrækkende betydning (f.eks. investeringsprojekter).
- Sagen angår et betydeligt beløb (indkomstændring på over 5 mio. kr.).
- Spørgsmålet ikke kan besvares med fornøden sikkerhed (tvivl om faktum eller lignende).

Den bindende virkning af svaret

Svaret er kun bindende for skattemyndighederne. Det betyder, at det er muligt at selvangive anderledes end det, der følger af svaret. I så fald må det påregnes, at skattemyndighederne vil ændre den selvangivne indkomst i overensstemmelse med svaret, og denne indkomstændring vil da kunne påklages efter de almindelige regler.

Ved fordeling af købs-/salgssummer for aktiver omfattet af afskrivningsloven og ejendomsavancebeskatningsloven skal køber og sælger være enige om, at der ønskes et bindende ligningssvar. Det er den kommunale skattemyndighed i sælgers bopælskommune, der afgiver svaret med direkte bindende virkning for samtlige parter i købsaftalen.

Hvis en af parterne i købsaftalen ikke lægger det bindende ligningssvar til grund ved selvangivelsen, bortfalder den bindende virkning i forhold til alle parter i købsaftalen.

Ligningssvaret er ikke bindende, hvis:

- Der sker ændringer i de forudsætninger, som har været afgørende for ligningssvaret, herunder ændringer i love og bekendtgørelser.
- Svaret vedrører fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst og en udenlandsk, færøsk eller grønlandsk skattemyndighed foretager en anden fortolkning af det pågældende spørgsmål.

Ikrafttræden

Ordningen har virkning fra og med den 1. juli 2003. Der kan fra denne dato fremsendes anmodning om bindende ligningssvar vedrørende indkomståret 2003 eller senere.

Lov om ændring af skattestyrelsesloven (L 160) blev vedtaget den 29. april 2003.

Nye fristregler på skatte- og afgiftsområdet

Under hovedtemaet ”større retssikkerhed for borgerne” er der hovedsageligt i skattestyrelsesloven foretaget en række justeringer af fristreglerne for ændring af skatte- og afgiftsansættelser.

3-års-fristen for ændring af selvangivelsen

Efter de gældende regler har skattemyndighederne mulighed for at foretage en ændring af den selvangivne indkomst – dvs. afsende agterskrivelse – indtil den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb. Dermed kan eksempelvis selvangivelsen for indkomståret 2000 varsles ændret til og med den 1. maj 2004. Denne frist ændres ikke. Derimod forlænges skatteydernes frist for at anmode om genoptagelse.

Før udløb fristen for genoptagelse af indkomståret 2000 den 31. december 2003. Denne frist er



ændret til den 1. maj 2004, således at skatteyderne og skattemyndighederne nu er ligestillede.

Efter 3-års-fristens udløb

I visse tilfælde kan en skatteyder få genoptaget sin skatteansættelse, eller skattemyndighederne kan af egen drift foretage ændringer af selvangivelsen, selv om 3-års-fristen er overskredet. En fravigelse af 3-års-fristen – også kaldet ekstraordinær skatteansættelse – kan ske, når et af de objektive kriterier, der er fastsat i loven, er opfyldt.

Denne bestemmelse videreføres i en lidt udvidet og ændret form.

Opsamlingsbestemmelse

For det første indsættes der en opsamlingsbestemmelse, hvorefter skatteministeren (eller en person, som ministeren bemyndiger dertil) efter anmodning fra en skatteyder kan tillade en ekstraordinær genoptagelse, hvis forholdene i særlig grad taler herfor.

Bestemmelsen vil blive anvendt i de tilfælde, hvor skatteyderen ikke opfylder et af de objektive krav for ekstraordinær genoptagelse, men hvor det må anses for urimeligt ikke at imødekomme en anmodning om ændring af indkomsten.

Yderligere objektive kriterier

Der tilføjes nye objektive kriterier, der giver mulighed for ekstraordinær genoptagelse.

Efter de gældende regler kan der ske ekstraordinær genoptagelse, når hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en landsskatteretskendelse eller en dom. Denne bestemmelse udvides til også at gælde de tilfælde, hvor Skatteministeriet tager bekræftende til genmæle i en sag, eller hvor der er offentliggjort praksisændring fra Skatteministeriet.

I disse tilfælde kan genoptagelse – ligesom i dag – foretages til gunst for skatteyderen fra og med det indkomstår, der har været pådømt mv. eller efter den gældende 5-års-frist.

Det andet nye objektive kriterium vedrører sambeskattede selskaber, hvorefter "følgevirkninger" kan ændres i de selskaber, der indgår i sambeskatningen.

Det tredje nye kriterium omhandler de tilfælde, hvor en udenlandsk skattemyndighed har foretaget en ændring af den udenlandske indkomst mv. Hvis de danske skattemyndigheder er enige i den udenlandske skattemyndigheds afgørelse, vil den danske indkomstansættelse mv. kunne ændres

i overensstemmelse hermed. Ændringen kan foretages såvel af skattemyndighederne som efter anmodning fra skatteyderen.

Ingen bagatelgrænse

Efter de hidtil gældende regler kan en ansættelse kun ændres efter 3-års-fristen, hvis der er tale om en indkomstændring på mindst 5.000 kr.

Denne grænse er ophævet, således at beløbets størrelse nu er uden betydning.

Reaktionsfristen

Efter gældende ret kan der ske ekstraordinær genoptagelse, når dette varsles af skattemyndighederne eller anmodning herom fremsættes af skatteyderen "inden rimelig tid", efter at man er blevet bekendt med det forhold, der berettiger en ekstraordinær genoptagelse. "Inden rimelig tid" er nu i loven erstattet af en frist på 6 måneder. Endvidere gives der mulighed for at dispensere fra 6-måneders-fristen, men kun når det er skatteyderen, der overskrider denne, og når der kan anføres særlige grunde herfor.

Forældelse af skattekrav

I de tilfælde, hvor der kan ske ekstraordinær genoptagelse, kan den 5-årige forældelsesfrist være til hinder for, at skattemyndighederne kan opkræve skatten, eller at skatteyderen kan få for meget betalt skat refunderet, selv om skatteansættelsen ændres.

Dette er der nu rådet bod på med indføjelser af en bestemmelse om, at den 5-årige forældelse ikke gælder, når der er tale om en ansættelsesændring i medfør af skattestyrelseslovens § 35 – ændring efter 3-års-fristens udløb. Herefter gælder kun den 20-årige forældelse.

Arbejdsmarkedsfondsloven og pensionsafkastbeskatningsloven

Både i arbejdsmarkedsfondsloven og i pensionsafkastbeskatningsloven er der indføjet en bestemmelse om, at reglerne i skattestyrelseslovens § 34 (ændring inden for 3-års-fristen) og § 35 (ændringer efter 3-års-fristens udløb) finder anvendelse.

Fristreglerne på moms- og afgiftsområdet

Moms- og afgiftsområdet har hidtil haft fristregler, der afveg fra skatteområdet. Reglerne er nu identiske. Harmoniseringen betyder, at fristerne på



skatteområdet udvides til også at omfatte moms- og afgiftsområdet.

Ændringen indebærer, at den almindelige frist for told- og skattemyndighedernes adgang til af egen drift at varsle en ændring af et afgiftstilsvare og skatteyderens adgang til at anmode om genoptagelse nedsættes fra 5 år (der i dag regnes fra forfaldstidspunktet) til 3 år regnet fra angivelsesfristens udløb. Skatteyderen kan dermed som hovedregel allerede 3 år efter angivelsesfristens udløb ikke mødes med yderligere krav fra myndighedernes side, men må tilsvarende indstille sig på, at der ikke kan ske tilbagebetaling, medmindre der foreligger ekstraordinære grunde.

3-års-risten kan fraviges. En ekstraordinær genoptagelse/ændring kan ske:

- Til gunst for skatteyderen, når hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom eller en landsskatteretskendelse, eller når Skatteministeriet i en sag for domstolene har taget bekræftende til genmæle, eller når Skatteministeriet offentliggør praksisændring.
- Når ændringen er en direkte følge af en anden ændring af afgiftstilsvaret.
- Når skatteyderen har angivet afgiftstilsvaret ukorrekt med forsæt eller ved grov uagtsomhed.
- Ved en opsamlingsbestemmelse, hvorefter skatteyderen kan få tilladelse til ekstraordinær genoptagelse, når der foreligger særlige omstændigheder.

Ændret valg i selvangivelsen

Der er indføjet en bestemmelse i skattestyrelsesloven, hvorefter en skatteyder kan ændre et valg i selvangivelsen i de tilfælde, hvor en ændring af skatteansættelsen fra skattemyndighedernes side medfører, at det første valg viser sig at have utilsigtede skattemæssige virkninger for skatteyderen.

En sådan begæring om ændring skal ske senest 6 måneder efter skattemyndighedernes ændring af den selvangivne indkomst.

Ikrafttræden

Hovedreglen er, at ændringerne har virkning fra og med den 12. marts 2003.

Såfremt en ansættelsesændring (forhøjelse af skatteansættelsen eller momstilsvaret mv.) er til ugunst for skatteyderen, finder de nye regler først anvendelse fra og med skatteansættelsen for ind-

komståret 2000 eller for afgiftstilsvare, hvor angivelsesperioden udløber den 1. juli 2000 eller senere.

Lov om ændring af skattestyrelsesloven og andre love (L 175) blev vedtaget den 27. maj 2003.

Skattelettelser på arbejdsindkomst

Der har været talt meget om skattelettelser til personer på arbejdsmarkedet. Resultatet blev indførelse af et beskæftigelsesfradrag og en forhøjelse af mellemskattegrænsen.

Beskæftigelsesfradrag

Fra og med indkomståret 2004 får erhvervsaktive et beskæftigelsesfradrag på 2,5%, dog maksimalt et grundbeløb, der i 2003-priser stiger fra 5.800 kr. i 2004 til 6.800 kr. i 2007. Beløbene pristalsreguleres årligt. Beskæftigelsesfradraget opnås af selvstændigt erhvervsdrivende og lønmodtagere m.fl. – dvs. de personer, der betaler AM-bidrag. De 2,5% beregnes af samme grundlag som AM- og SP-bidragene.

Der er tale om et ligningsmæssigt fradrag, og skattebesparelsen vil udgøre op til ca. 2.265 kr. i 2007.

Forhøjelse af mellemskattegrænsen

Grænsen for, hvornår der skal betales mellemskat på 6%, forhøjes med 12.000 kr. om året i årene 2004-2007 eller i alt 48.000 kr.

Dette vil kunne give en skattnedsættelse på maksimalt 2.880 kr. i 2007.

Lov om ændring af ligningsloven og personskatte-loven (L 219) blev vedtaget den 4. juni 2003.

Nedsættelse af registreringsafgiften ved ekstraordinære prisstigninger på personbiler

Der er i registreringsafgiftsloven indført en ordning, som skal forhindre, at ekstraordinært store prisstigninger på biler fører til øget skatteprovenu for statskassen i form af øgede indtægter fra moms og registreringsafgift af personbiler, hvis personbiler stiger mere end prisudviklingen under ét.

Den nye ordning skal friholde bilkøberne for ekstraordinære afgiftsstigninger, men ikke for øgede afgifter, som knytter sig til prisstigninger, der er på niveau med den generelle prisudvikling.



Selve afgiftsnedsættelsen sker i registreringsafgiften. Der sker ikke nedsættelse af momsen ved ekstraordinære prisstigninger, men i stedet nedsættes registreringsafgiften, således at det svarer til, at momsen også er blevet nedsat.

Ordningen er generel og uden direkte sammenhæng mellem prisstigningen for en konkret bilmodel og reguleringen af afgiftssatsen. Bilkøberne vil kun opleve, at stigning i afgifterne er imødegået i et nøjagtigt forhold til de ekstraordinære prisstigninger på en gennemsnitlig bil.

Konkret sænkes de to afgiftssatser på henholdsvis 105% og 180% med 2 procentpoint for hvert procentpoint ekstraordinær stigning i nettopriserne for personbiler.

Den procentvise korrektion beregnes første gang på grundlag af prisstigningerne på biler fra marts til april 2003, men i praksis med virkning for de registreringer, der foretages i juni 2003.

Loven trådte i kraft den 1. juni 2003.

Lov om ændring af lov om registreringsafgift af motorkøretøjer mv. (nedsættelse af registreringsafgiften ved ekstraordinære prisstigninger på personbiler) (L 220) blev vedtaget den 27. maj 2003.

Momsregler for handel med elektroniske ydelser og regler om elektronisk fakturering

Momsloven er ændret, således at de danske regler om handel med elektroniske ydelser nu svarer til reglerne i de øvrige EU-lande.

Elektroniske ydelser er ydelser, som leveres til køberen i form af en elektronisk fil eller som køberen selv kan downloade på sin computer.

Før ændringen var der ikke moms på salg af elektroniske tjenesteydelser til private forbrugere i EU fra virksomheder, der var etableret i lande uden for EU (tredjelande). Hvis salg til private



forbrugere i et EU-land skete fra en virksomhed etableret i EU, blev der opkrævet moms i virksomhedens hjemland. Det vil sige, at ikke kun EU-virksomheders salg til private i andre EU-lande, men også EU-virksomheders salg til private i tredjelande blev pålagt moms. Disse regler førte til en uholdbar konkurrenceforvridning for EU-virksomheder i forhold til tredjelandsvirksomheder.

Lovændringen medfører, at der ikke skal betales moms af salg af elektronisk leverede tjenesteydelser fra EU-virksomheder til kunder i tredjelande. Når en elektronisk tjenesteydelse sælges til private forbrugere i EU af virksomheder etableret i et andet EU-land, skal ydelsen pålægges moms i virksomhedens hjemland. Er kunden i det andet EU-land en erhvervsvirksomhed, pålægges den elektroniske tjenesteydelse derimod moms i kundens hjemland, det såkaldte forbrugsland. En elektronisk tjenesteydelse skal pålægges moms i EU-forbrugslandet, når ydelsen leveres fra en tredjelandsvirksomhed til en privat forbruger i EU, og sælgeren skal derfor momsregistreres i EU.

Der er desuden indført en ændring af reglerne om elektronisk fakturering, således at den momspligtige person (sælger) kan uddelegere faktureringen til en tredjeperson.

De obligatoriske oplysninger om moms på en faktura udvides med oplysning om momssatsen, momsbeløbet, enhedsprisen og leveringsdatoen, forudsat at en sådan dato er fastsat og forskellig fra fakturaens udstedelsesdato.

Danske virksomheder får også mulighed for at opbevare elektroniske momsfakturaer i andre EU-lande og i tredjelande, hvormed Danmark har indgået en retslig aftale vedrørende gensidig bistand og administrativt samarbejde med en retsvirkning, der svarer til EU-reglerne.

Det er dog en betingelse for opbevaring af elektroniske momsfakturaer i et andet land, at virksomheden via fuld elektronisk onlineadgang stiller alle oplagrede fakturaer eller oplysninger til rådighed for de kompetente myndigheder i det EU-land, hvori den pågældende virksomhed er etableret.

Lovens bestemmelser om salg af elektroniske tjenesteydelser trådte i kraft den 1. juli 2003, mens bestemmelserne om elektronisk fakturering først træder i kraft den 1. januar 2004.

Lov om ændring af momsloven (L 69) blev vedtaget den 28. februar 2003.

CIRKULÆRER OG BEKENDTGØRELSE



Parcelhusreglen – boliginteresseselskab

Told- og Skattestyrelsen har udsendt et genoptagelses-cirkulære vedrørende ejendomsavance ved salg af andele i boliginteresseselskaber.

Landsskatteretten afsagde den 2. juni 2002 kendelse om, at salget af en andel i et boliginteresseselskab ikke var fritaget for ejendomsavance. Skatteministeriet indgik efterfølgende et forlig ved Vestre Landsret og anerkender nu, at en andel i et boliginteresseselskab kan afstå skattefrit.

Genoptagelses-cirkulæret bortfalder den 1. april 2004.

TSSCIR 2003-12 af den 19. maj 2003 om genoptagelse af skatteansættelser vedrørende ejendomsavance ved salg af andele i boliginteresseselskaber.

Standardfradrag – selvstændige vognmænd

Told- og Skattestyrelsen har udsendt et cirkulære om genoptagelse af skatteansættelser for selvstændige vognmænd vedrørende udgifter til kost og småforbrugsvarer ved rejse i udlandet.

Landsskatteretten afsagde den 19. november 2001 kendelse om, at en vognmand havde haft midlertidige arbejdssteder i udlandet i 1997, da han havde foretaget kørsel til Sverige og Norge i forbindelse med transportopgaver.

Styrelsen har på baggrund af denne kendelse meddelt, at det nu er gældende praksis, og at selvstændige vognmænd er berettigede til standardfradrag efter den dagældende ligningslov for perioden fra og med den 1. juli 1997 og indtil udgangen af indkomståret 2000. Standardfradrag beregnes både for den del af turen, der er foregået i udlandet, og den del, der er foregået i Danmark, hvis vognmændene på grund af afstanden mellem deres sædvanlige bopæl og et midlertidigt arbejdssted i udlandet ikke har haft mulighed for at overnatte hjemme.

Cirkulæret bortfalder den 1. januar 2004.

TSSCIR 2003-4 af den 23. januar 2003 om genoptagelse af skatteansættelser for selvstændige vognmænd



vedrørende standardfradrag for udgifter til kost og småforbrugsvarer ved rejse i udlandet fra og med den 1. juli 1997 og indtil udgangen af indkomståret 2000.

Genoptagelse - medarbejderaktieordning

På baggrund af Højesterets underkendelse af Skatteministeriets praksis med at nægte selskaber fradrag for tab i forbindelse med udstedelse af tegningsretter til favørkurs til medarbejdere som led i en medarbejderaktieordning har Told- og Skattemyndigheden udsendt et genoptagelsescirkulære.

Højesteret lagde i sin dom vægt på, at et selskab er det retssubjekt, som bliver forpligtet over for medarbejderne ved en medarbejderaktieordning, og som lider det tab, der måtte opstå ved, at aktierne erhverves af medarbejderne til favørkurs.

Genoptagelsescirkulæret omfatter:

- Selskaber, som har udstedt tegningsretter med ret til tegning af aktier til favørkurs, og som har tildelt disse til selskabets egne medarbejdere.
- Selskaber, der har udstedt tegningsretter eller køberetter til favørkurs til medarbejdere i selskabets datter- eller datterdatterselskaber som led i en medarbejderaktieordning efter ligningslovens § 7 A.

Cirkulæret bortfalder med udgangen af 2003.

TSSCIR 2003-3 af den 20. januar 2003 om genoptagelse af skatteansættelser for selskaber, der har givet medarbejdere ret til at erhverve aktier til favørkurs.

Procentgodtgørelse - sambeskatning

Højesteret har ved dom af den 9. oktober 2002 taget stilling til rækkevidden af maksimeringsreglen for indkomståret 2000 i forbindelse med be-

regning af den procentgodtgørelse, der udbetales ved tilbagebetaling af overskydende skat til et sambeskattet moderselskab.

Højesteret fandt, at ved opgørelsen af den højeste indkomstskat i indkomståret eller i et af de to seneste indkomstår forud for indkomståret skal moderselskabet medregne et 100% ejet datterselskabs pålignede indkomstskat i år forud for dets indtræden i sambeskatningen.

På baggrund af højesteretsdommen kan selskaber, der i overensstemmelse med den hidtidige praksis har fået beregnet og udbetalt procentgodtgørelse, anmode de regionale told- og skattemyndigheder om at få foretaget en fornyet beregning af procentgodtgørelsen under hensyntagen til et eller flere 100% ejede datterselskabers pålignede skatter i de forudgående år inden indtræden i sambeskatningen.

TSSCIR 2002-35 af den 13. december 2002 om udbetaling af procentgodtgørelse efter selskabsskatte-lovens § 29 B, stk. 5, 4. pkt., ved tilbagebetaling af overskydende selskabsskat (maksimeringsreglen).

Ligningsfristen

Skatteministeriet har udsendt en bekendtgørelse om at afkorte ligningsfristen til 1 år for kommunernes skatteansættelse af personer med enkle økonomiske forhold. Den korte frist finder anvendelse allerede for selvangivelsen for 2002.

For personer med enkle økonomiske forhold betyder det, at deres selvangivelse er endelig, hvis den kommunale skattemyndighed ikke senest den 30. juni 2004 sender et varsel om, at der er grundlag for at forhøje skatteansættelsen.

Bekendtgørelsen trådte i kraft den 1. juli 2003.

BEK nr. 270 af den 11. april 2003 om en kort frist for kommunernes skatteansættelse af skatteydere med enkle økonomiske forhold (afkortelse af ligningsfristen til 1 år).

Bortfald af krav om momsafstemning

Skatteministeriet har ophævet kravet om obligatorisk momsafstemning i mindstekravsbekendtgørelsen. Momsbeløb skal dog stadig oplyses.

Kravet om momsafstemning bortfalder med virkning for regnskabsår, som påbegyndes den 2. april 2001 eller senere.

BEK nr. 34 af den 21. januar 2003 om ændring af bekendtgørelse om skattemæssige krav til regnskaber.

Momsfritagelse - almennyttige foreninger

Som følge af en henvendelse fra Danmarks Idræts-Forbund (DIF) har Told- og Skattestyrelsen udtalt sig om omfanget af momsafstemningen for velgørende eller på anden måde almennyttige foreningers levering af varer og ydelser i forbindelse med forskellige aktiviteter. Generelt er de ydelser, som knytter sig til medlemmerne, momsfrie, hvis fritagelsen ikke fremkalder konkurrenceforvriddning, og på betingelse af, at overskuddet fuldt ud anvendes til foreningens formål.

Følgende emner er specifikt nævnt:

- Pasning og fodring af opstaldede heste.
- Udlejning af bådpladser.
- Salg af patroner.
- Leje af skøjter.

Foreninger mv., herunder specialforbund, der efter deres formål må anses for at være velgørende eller på anden måde almennyttige (eksempelvis amatør-idrætsforeninger), kan være omfattet af fritagelsen vedrørende salg i forbindelse med disse aktiviteter, uanset om foreningen også har andre aktiviteter, f.eks. hold med professionelle udøvere, hvor det er momslovens almindelige regler, der finder anvendelse.

Fritagelsen er dermed ikke til hinder for, at velgørende foreninger mv. både har momspligtige aktiviteter (leverancer af forretningsmæssig karakter) og momsfrie foreningsaktiviteter.

Hvis en velgørende eller på anden måde almennyttig forening ønsker at være momsregistreret for en del af sine aktiviteter, f.eks. levering af sponsorer eller reklameydelser, kan foreningen ikke gøre brug af den valgfrie momsafstemning for salg af andre varer og ydelser i forbindelse med forenings-

aktiviteter. Foreningerne mv. kan altså ikke vælge at afmelde sig fra momsregistrering for en del af aktiviteterne.

SKM2003.19. TSS af den 16. januar 2003 om moms – velgørende eller på anden måde almennyttige foreninger – levering af varer og ydelser i forbindelse med aktiviteter.

Skolers krav om tilbagebetaling af moms – suspension

Skatteministeriet har besluttet ikke at anke Landskatterettens kendelse vedrørende en købmandsskoles taxametertilskud fra staten til domstolene.

Landskatteretten fastslog i kendelsen (se omtale på side 46), at en købmandsskoles taxameter-tilskud fra staten ikke skal indgå i nævneren ved opgørelsen af den delvise fradragsret efter momslovens § 38, stk. 1. Landskatteretten fandt heller ikke grundlag for at anvende reglerne om opgørelse af den delvise fradragsret efter lovens § 38, stk. 2, idet købmandsskolen ikke blev anset for at have aktiviteter, der kunne betegnes som ikke-økonomisk virksomhed.

Told- og Skattestyrelsen vil udsende nærmere retningslinier om kendelsens konsekvenser, herunder fastsætte en frist for ophævelse af den meddelte suspension af forældelsesfristen i henhold til 1908-loven.

Den tidligere meddelte suspension af forældelsesfristen efter 1908-loven omfatter tilbagebetalingskrav på moms af fællesomkostninger, enten fordi skolen ikke har anvendt reglen om delvis fradragsret efter momslovens § 38, stk. 1, eller fordi taxametertilskuddet er medregnet i nævneren ved opgørelsen af den delvise fradragsret.

Skoler kan anmode om tilbagebetaling af moms for 4. kvartal 1997 og fremefter.

Krav modtaget efter den 20. januar 2003

Som følge af suspensionen er det ikke nødvendigt at fremsætte krav om tilbagebetaling her og nu. Fremsættelsen af krav kan afvente myndighedernes udsendelse af nærmere retningslinier for kendelsens konsekvenser, herunder fastsættelsen af en frist for ophævelse af den meddelte suspension af forældelsesfristen i henhold til 1908-loven.

Krav, som er modtaget efter den 20. januar 2003, vil under alle omstændigheder ikke blive sagsbehandlet af told- og skatteregionerne, førend ovennævnte retningslinier foreligger.



Krav modtaget før den 20. januar 2003

Skoler, der allerede har fremsat krav om tilbagebetaling, behøver ikke at foretage sig videre.

SKM2003.20. TSS af den 20. januar 2003 om moms – skolers taxametertilskud fra staten – opgørelse af delvis fradragret – tilbagebetaling – forældelse samt SKM2003.150. TSS af den 1. april 2003 om moms – skolers taxametertilskud fra staten – opgørelse af delvis fradragret – tilbagebetaling – forældelse.

Momspligt – fjernelse af uønsket hårvækst samt anden kosmetisk behandling – suspension

Told- og Skattestyrelsen har udtalt sig om den momsmæssige behandling af epilering (jernelse af uønsket hårvækst) samt øvrige kosmetiske behandlinger.

Epilering

Epilering er som udgangspunkt momspligtig, da der er tale om kosmetisk behandling.

Men under særlige omstændigheder kan fjernelse af uønsket hårvækst være momsfritaget. Dette er tilfældet, hvis der er medicinsk indikation for behandlingen, som eksempelvis behandling af kvinder med mørk skægvækst på lys hud (hirsutisme), og hvis der samtidig er indgået en lokal aftale med interesserede hudlæger i henholdsvis amter og kommuner om epilering.

Øvrige kosmetiske behandlinger

Øvrige kosmetiske behandlinger, så som brystoperationer og øjenoperationer (øjenlåg mv.), er fritaget for moms, når behandlingen er dækket ind under sygesikringens område. Der er her tale om behandlinger, som foretages efter lægehenvielse, og som rækker ud over det rent kosmetiske. Derimod anses fjernelse af tatoveringer altid som kosmetisk behandling og er således momspligtig.

Told- og Skattestyrelsen har supplerende udtalt, at ikrafttrædelsen af retningslinierne vedrørende øvrige kosmetiske behandlinger suspenderes indtil videre. Årsagen er, at Told- og Skattestyrelsen ønsker at drøfte problemstillingen med sundhedsmyndighederne.

SKM2003.65. TSS af den 17. februar 2003 om momspligt for epilering samt SKM2003.73. TSS af den 18. februar 2003 om momspligt for epilering og øvrige kosmetiske behandlinger.

Tilbagebetaling til udbydere af pool- og billardspil, squash, tennis, golf og gokart-kørsel

Frem til udgangen af januar 2000 var der ikke lov hjemmel til at opkræve moms af erhvervmæssigt salg af adgangen til at dyrke sport. Som en konsekvens heraf har mange udbydere af disse ydelser ansøgt om at få den ulovligt opkrævede moms tilbagebetalt.

Hidtil har Skatteministeriet afvist at tilbagebetale momsen, medmindre det kunne påvises, at momsen ikke var overvæltet på kunderne. Undtaget herfra har været bowlinghaller og fitnesscentre, som har fået tilbagebetalt momsen uden at skulle påvise manglende overvæltning.

Nu har Skatteministeriet besluttet, at momsen tilbagebetales til virksomheder, som i perioden frem til udgangen af januar 2000 har opkrævet moms af salg af adgang til at spille pool eller billard, squash, tennis, golf eller gokart-kørsel.

Udbydere af disse aktiviteter, som allerede har ansøgt om tilbagebetaling af momsen, skal ikke foretage sig yderligere.

Virksomheder, som endnu ikke har ansøgt om tilbagebetaling, kan nu fremsætte krav om tilbagebetaling, men disse virksomheders krav vil være omfattet af den almindelige 5-årige forældelsesfrist, dvs. at der maksimalt kan ske tilbagebetaling for moms opkrævet fra og med den 1. januar 1998.

Andre sportsgrene

Udbydere af andre sportsaktiviteter end de ovennævnte er fortsat henvist til at påvise, at momsen ikke er overvæltet på køberne, hvis momsen skal tilbagebetales.

SKM2003.74. TSS af den 20. februar 2003 om tilbagebetaling af moms på salg af sportsaktiviteter (pool og billard, squash, tennis, gokart og golf).



Afskrivning på klaver

Højesteret har taget stilling til, om der kunne afskrives på et lydampet klaver, der var anbragt i skatteyderens hjem.

Skatteyderen, der var pianist og musikhæder, mente sig berettiget til fuld afskrivning, medens myndighederne kun ville indrømme afskrivning med 75%.

Under henvisning til, at et flygel ifølge retspraksis betragtes som en privat indbogenstand, når det er placeret i hjemmet og ikke samtidig i et særligt indrettet rum i hjemmet, fandt Højesteret, at der var en formodning om en ikke helt ubetydelig privat anvendelse, og at denne formodning ikke kunne anses for at være afkræftet alene på grundlag af skatteyderens og ægtefællens forklaringer.

Dommen er offentliggjort i TfS 2003, 11.

Vore kommentarer:

Hvis et aktiv, der kan anvendes både privat og erhvervmæssigt, rent fysisk befinder sig i privatsfæren, vil der være en formodning om, at aktivet også anvendes privat.

Det påhviler skatteyderen at afkræfte denne formodning, medmindre aktivet befinder sig i et særskilt indrettet rum – eksempelvis et arbejdsværelse, der udelukkende anvendes som sådant.

Ejendomsavance - næringsformodning

Højesteret fandt ikke, at en skatteyder havde anskaffet en ejendom som et anlægsaktiv. Højesteret begrundede sin afgørelse med, at skatteyderen ikke havde afkræftet næringsformodningen i forbindelse med salg af en ejerlejlighed i 1994 og yderligere to ejerlejligheder i 1995.

Skatteyderen havde frem til 1978 drevet virksomhed ved handel med fast ejendom. Da han erhvervede den omhandlede ejendom i 1982, flyttede hans ejendomsmæglervirksomhed hertil. Han ophørte med at drive ejendomsmæglervirksomhed i 1989, hvorefter han udelukkende var løn- og efterlønsmodtager.

Samtidig med erhvervelsen af ejendommen i 1982 erhvervede skatteyderen en andel af nabo-

ejendommen. Efter en opdeling af denne i ejerlejligheder solgte skatteyderen sin andel i 1985. Den omhandlede ejendom kunne ligeledes opdeles i ejerlejligheder, og en opdeling blev gennemført i 1991.

Derudover havde skatteyderen købt tre ejendomme i 1985 for at få dækning for sit pant i ejendommene. Disse ejendomme blev videresolgt samme år.

Under disse omstændigheder fandt Højesteret det ikke godtgjort, at erhvervelsen af ejendommen ikke også var sket af hensyn til muligheden for at opnå fortjeneste ved salg på et senere tidspunkt.

Dommen er offentliggjort i TfS 2003, 336.

Vore kommentarer:

Dommen viser tydeligt, hvor svært det er at udskille en ejendom som et anlægsaktiv, hvis der foreligger omstændigheder, der peger i retning af, at skatteyderen i øvrigt kan anses for at være næringsdrivende ved handel med fast ejendom. Skatteyder vil ubetinget have bevisbyrden.

Udlandsophold - lempelse - 42-dages-reglen

Højesteret har med dommerstemmerne 3-2 fastslået, at exemptionslempelse i medfør af ligningslovens § 33 A forudsætter, at opholdet i Danmark ikke overstiger 42 dage inden for enhver afsluttet 6-månedersperiode. Højesteret lagde ved afgørelsen vægt på ordlyden af og forarbejderne til bestemmelsen.

Sagen drejede sig om en person, der i 1993 flyttede til Danmark og derved blev fuldt skattepligtig den 1. juli 1993. I indkomståret 1994 arbejdede personen i Egypten og Venezuela og fra 1995 udelukkende i Venezuela.

Personen anså sig berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A fra den 24. januar 1994, da han ved udgangen af 1997 i gennemsnit havde opholdt sig under 7 dage om måneden i Danmark.

Personens ophold i Danmark havde oversteg 42 dage inden for de første 6 måneders ophold uden for Danmark. Derudover havde opholdet i



Danmark oversteget 7 dage pr. måned i både 1994 og 1995.

Dommen er offentliggjort i TFS 2003, 426.

Vore kommentarer:

Med Højesterets dom ligger det nu fast, at 42-dages-reglen gælder inden for enhver afsluttet 6-måneders-periode. Det dissenterende mindretal fandt dog, at lempelsesadgangen efter bestemmelsen ikke kunne anses for at være betinget af en nøje tilrettelagt placering af det tilladte antal feriedage inden for sådanne 6-måneders-perioder.

Tilskud til hjemmeservice

I en højesteretssag havde en hjemmeservicevirksomhed gjort gældende, at virksomheden kun skulle momsberigtige den del af vederlaget, der blev betalt af kunderne, således at statstilskuddet til hjemmeservice ikke indgik i afgiftsgrundlaget.

Østre Landsret havde forudgående fundet, at der skulle betales moms af det fulde vederlag.

Højesteret stadfæstede Østre Landsrets dom og fastslog dermed, at et offentligt tilskud indgår i afgiftsgrundlaget, hvis det anses for at være et vederlag for en momspligtig ydelse.

Højesteret fastslog også, at da statstilskuddet er direkte forbundet med den pris, som forbrugeren skal betale for ydelsen, er tilskuddet en del af vederlaget for ydelsen og skal derfor medregnes i afgiftsgrundlaget.

Dommen er offentliggjort i TFS 2003, 65.

Vore kommentarer:

Dommen viser, at det ved modtagelse af tilskud fra det offentlige mv. er vigtigt dels at få fastslået, hvem der er den reelle tilskudsmodtager, og dels om tilskuddet må anses for at være et vederlag for en momspligtig ydelse, hvilket er en betingelse for momspligt.

Ved levering af en momspligtig ydelse skal der beregnes moms af det fulde vederlag. Det er uden betydning, om vederlaget helt eller delvist udredes af andre end modtageren af ydelsen. Hvis et offentligt tilskud direkte udgør en del af det fulde vederlag for en momspligtig ydelse, skal der også beregnes moms af tilskuddet.

Byggeri - fremmed eller egen regning

I en sag ved Højesteret påstod en byggevirksomhed, at starttidspunktet for byggeri, som foregår i eksisterende bygninger, skal anses for at være det tidspunkt, hvor planlægningen af byggeprojektet går i gang, eller subsidiært det tidspunkt, hvor nedrivningen af eksisterende bygningsbestanddele indledes for at skabe plads til projektet.

Efter dansk praksis anses starttidspunktet for nyopførelse af bygninger på ubebyggede grunde for at være det tidspunkt, hvor støbningen af fundamentet indledes. Hvis byggevirksomheden ejer byggegrunden på det tidspunkt, hvor støbningen af fundamentet indledes, skal virksomheden beregne moms på basis af et kalkuleret momsgrundlag, medens der skal betales moms af det fulde modtagne vederlag, hvis virksomheden ikke ejer grunden på det tidspunkt, hvor støbningen indledes. Til trods for, at reglerne om moms på eget byggearbejde har været i kraft siden 1969, er spørgsmålet om starttidspunktet for ombygninger, hvor fundamentet for længst er støbt, aldrig blevet fastlagt i praksis.

Højesteret stadfæstede Landsrettens dom, hvorefter starttidspunktet for byggeri i eksisterende bygninger er det tidspunkt, hvor den første handling vedrørende selve ombygningen finder sted. Hverken projektets starttidspunkt eller nedrivningens starttidspunkt kan anvendes.

Da byggevirksomheden havde solgt den faste ejendom, inden selve ombygningen blev indledt, skulle der derfor betales moms af det fulde vederlag og ikke af en (lavere) kalkuleret værdi.

Dommen er offentliggjort i TFS 2003, 321.

Vore kommentarer:

Dommen fastslår, at opførelsen af et byggeri starter med den første håndværksmæssige handling, der vedrører det nye byggeri.

Byggevirksomheder, der ombygger eksisterende ejendomme med henblik på salg, skal være meget opmærksomme på dokumentationen for, hvornår selve ombygningen er igangsat, da man ellers risikerer at skulle betale moms af en langt højere værdi end forudsat.



Almennyttig fond

Østre Landsret har afsagt dom om, at en fond var almennyttig, fordi fondens midler ifølge vedtægterne skulle anvendes til støtte af uddannelse eller efteruddannelse af civile erhvervsflyvere, og der i øvrigt ikke var begrænsninger for den personkreds, der kunne modtage støtte til formålet. Landsretten lagde vægt på, at uddannelsesformålet sigtede mod at danne grundlag for et bestemt erhvervmæssigt virke, og at formålsbestemmelsen derfor i sin helhed måtte anses for at være almennyttig.

Skatteministeriet fandt dermed ikke støtte for sine betragtninger om, at fonden varetog branche- og erhvervmæssige interesser, og at der var tale om økonomisk støtte, som var rettet mod et specifikt erhverv, samt at uddannelse til erhvervsflyver ikke kan karakteriseres som almennyttig ud fra en almindelig fremherskende opfattelse.

Dommen er offentliggjort i TfS 2003, 110.

Vore kommentarer:

Dommen skal efter vor opfattelse tages som et udtryk for, at en fond må anses for at være almennyttig, hvis formålet er at yde støtte til en bestemt erhvervmæssig uddannelse, og hvis der i øvrigt ikke er begrænsninger i den personkreds, der kan søge støtte fra fonden.

Parcelhusreglen - landbrugs-ejendom

Skatteministeriet har ved Østre Landsret taget bekræftende til genmæle over for en skatteydere påstand om, at hans salg af en ejendom, der på afståelsestidspunktet var vurderet som en landbrugsejendom, men blev anvendt til beboelse,

var omfattet af parcelhusreglen og at fortjenesten derfor skulle være skattefri.

Landsskatteretten havde udelukkende lagt vægt på ejendommens vurdering som en landbrugsejendom uden at tage hensyn til den faktiske benyttelse. Dette til trods for, at Told- og Skattestyrelsen allerede dengang udtalte, at ejendommen efter Styrelsens opfattelse for længst burde have været omvurderet fra landbrugsejendom til boligejendom på grund af frasalg af hovedparten af jordtiliggendet.

Dommen er offentliggjort i TfS 2003, 137.

Vore kommentarer:

Efter denne landsretsdom må det normalt være ejendommens faktiske benyttelse på afståelsestidspunktet, der afgør, om parcelhusreglen finder anvendelse – og ikke hvordan ejendommen formelt er vurderet.

Vi er forundrede over Landsskatterettens kendelse. Ikke mindst fordi Told- og Skattestyrelsen loyalt udtalte, at ejendommens vurderingsmæssige status burde have været ændret længe forinden.

Fri bil - direktør - gulpladebil - afløftet moms

Skatteministeriet har ved Vestre Landsret taget bekræftende til genmæle over for en direktørs påstand om, at der ikke var grundlag for at beskattede ham af benyttelsen af en gulpladebil efter reglerne for fri bil.

Skatteyderen var direktør i et selskab ejet af hans moder, og direktøren var registreret som bruger af bilen. Der var afgivet en skriftlig erklæring om, at bilen ikke var til rådighed for direktøren, og der





var endvidere ført kørebog. Uden for arbejdstiden var bilen henstillet i en garage i en ejendom, som tilhørte selskabet, og som lå ca. 100 m fra direktørens bopæl, der samtidig var selskabets adresse.

Fra direktørens side blev det gjort gældende, at bevisbyrden for både rådigheden over og privatkørsel med bilen påhvilede skattemyndighederne, og at myndighederne ikke havde løftet denne bevisbyrde.

Dommen er offentliggjort i TFS 2003, 140.

Vore kommentarer:

Dommen er ikke offentliggjort på Skatteministeriets foranledning, og det er derfor vanskeligt at afgøre, hvilke kriterier der har haft betydning for, at Ministeriet har taget bekræftende til genmæle. Imidlertid må det nok ses i lyset af, at loven er ændret i overensstemmelse med dommen.

Umiddelbart er det dog vor opfattelse, at dommen må tolkes således, at hvis det drejer sig om en gulpladebil med afløftet moms, hvor en privat benyttelse ville få betydelige økonomiske konsekvenser ud over de skattemæssige, vil der være en formodning om, at bilen ikke anvendes til privat kørsel. Sammenholdt med en detaljeret kørebog, der kan dokumentere, at bilen kun er anvendt til erhvervmæssig kørsel, er det derfor også vor opfattelse, at skattemyndighederne ikke vil kunne løfte bevisbyrden for privat anvendelse, hvis man ikke ligefrem er blevet "taget" ved bageren om søndagen.

Fra og med indkomståret 2001 gælder den omvendte bevisbyrde for gulpladebiler generelt, idet det nu fremgår direkte af loven, at de almindelige regler for beskatning af fri bil ikke finder anvendelse.

Driftsomkostninger - vurdering af et anlægsaktiv

Østre Landsret har afgjort, at en udgift til vurdering af en udlejningsejendom ikke var fradragsberettiget i et selskabs skattepligtige indkomst.

Selskabets udlejningsejendomme blev drevet med henblik på en langsigtet forrentning af den investerede kapital, og der var således ikke tale om handel med fast ejendom. Vurderingen var foretaget, fordi selskabet ønskede ejendommene optaget til markedsværdier i årsregnskabet.

Da opskrivningen ikke påvirkede selskabets skattepligtige indkomst, med derimod kun vedrørte selskabets anlægsaktiver, var der ikke tale om en fradragsberettiget driftsudgift.

Under henvisning til, at årsregnskabet kunne have været udarbejdet i overensstemmelse med årsregnskabsloven uden en ny vurdering, og at der ikke var tale om en årligt tilbagevendende udgift, fandt Landsretten, at udgiften ikke kunne anses for at være en fradragsberettiget udgift i forbindelse med udarbejdelse af selskabets regnskab og opstilling af årsregnskab.

Dommen er offentliggjort i TFS 2003, 156.

Vore kommentarer:

Efter den nye årsregnskabslov skal ejendomme løbende værdiansættes til markedsværdi, og der vil derfor være tale om årligt tilbagevendende udgifter. Der synes derfor – trods dommens resultat – at være fradrag for disse udgifter fremover.

Bestyrelseshonorar - hovedansvarshavere og nærtstående

Østre Landsret har afsagt dom om, at vederlag til direktion og bestyrelse, der oversteg, hvad der var sædvanligt for hvervets art og omfang, skulle behandles som maskeret udbytte.

Der var i hvert af indkomstårene 1997 og 1998 udbetalt i alt 455.000 kr. til 4 personer, fordelt på 125.000 kr. som løn til direktion og 330.000 kr. som vederlag til bestyrelsen.

Selskabets egenkapital var på 8,8 mio. kr., der hovedsageligt var investeret i obligationer med relativt få handler, og renteindtægterne udgjorde

henholdsvis ca. 600.000 kr. og ca. 500.000 kr. i de 2 år.

Skattemyndighederne havde skønmæssigt anset 55.000 kr. for at være et passende samlet vederlag og statuerede maskeret udlodning af 400.000 kr.

Dette blev stadfæstet af Landsskatteretten med henvisning til, at selskabets aktiviteter var af begrænset omfang og derfor kun krævede en begrænset indsats af ansatte og bestyrelsen.

Ved Landsretten blev der begæret syn og skøn. På baggrund af skønserklæringen nedlagde Skatteministeriet sin endelige påstand om frifindelse, mod at det samlede vederlag blev forhøjet med 95.000 kr. til i alt 150.000 kr. Landsretten afsagde dom i overensstemmelse med Skatteministeriets påstand.

Dommen er offentliggjort i TfS 2003, 198.

Vore kommentarer:

Dommen må anses for at være en løftet pegefinger til direktører og bestyrelsesmedlemmer i hovedaktionærselskaber om, at mere eller mindre vilkårligt fastsatte eller for høje vederlag vil medføre beskatning som maskeret udbytte. Offentliggørelsen kan i sig selv skabe et incitament for skatteforvaltningerne til at kontrollere netop dette område.

Fri bil - hovedaktionær - fravigelseserklæring - ekstraudstyr

Vestre Landsret statuerede med dommerstemmerne 2-1, at en direktør, der var gift med selskabets enejer, havde haft en sådan indflydelse i selskabet, at det påhvilede ham at sandsynliggøre, at selskabets bil ikke var til rådighed for hans private kørsel.

Direktøren havde underskrevet en erklæring om, at han ikke måtte bruge bilen privat, men der var ikke ført kørselsregnskab.

Som ekstraudstyr var der installeret en selepude til børn i bilen, idet sælgeren havde oplyst, at selepuden ville forøge brugtvognsprisen ved salg.

Andre ansatte benyttede også bilen til erhvervmæssig kørsel.

Landsretten lagde til grund, at bilen uden for arbejdstiden var parkeret på en lejet parkeringsplads ca. 300 m fra arbejdspladsen. Parkeringspladsen lå 3,7 km fra direktørens bopæl. Familien havde en privatejet bil, som blev benyttet til privat kørsel, og som i øvrigt var parkeret i en garage ca. 400 m fra bopælen.

To dommere fandt, at afstanden mellem bopælen og parkeringspladsen var relativt kort, og at selepuden ikke kunne anses for at være forretningsmæssigt begrundet. Sammenholdt med, at direktøren ikke havde ført kørebog, var det efter disse to dommers opfattelse ikke sandsynliggjort, at bilen ikke havde været til rådighed for direktørens private benyttelse.

Den sidste dommer fandt, at parkeringspladsen ikke var beliggende i umiddelbar nærhed af direktørens bopæl samtidig med, at direktøren havde en privat bil til rådighed for et begrænset privat kørselsbehov. Derudover havde direktøren afgivet en skriftlig erklæring og dommeren fandt derfor, at direktøren på tilstrækkelig måde havde sandsynliggjort, at bilen ikke havde stået til rådighed for hans private kørsel.

Dommen er offentliggjort i TfS 2003, 339.

Vore kommentarer:

Dommen illustrerer med al tydelighed de skræppe beviskrav, der stilles til en hovedaktionær eller direktør, som skal sandsynliggøre, at en firmabil ikke har været til rådighed for privat benyttelse. Afgørelsen står og falder efter vor opfattelse på, at der som ekstraudstyr var installeret en selepude til børn, idet de øvrige kriterier ikke i sig selv kan begrunde dommen.

Der er således ikke krav om udarbejdelse af kørselsregnskab, når bilen ikke holder på bopælen uden for arbejdstiden, men i stedet på eller i nærheden af arbejdspladsen, hvilket Landsretten netop lagde til grund. Afstanden til bopælen kan naturligvis have spillet en rolle, men den har næppe været afgørende.

Dommen viser samtidig, hvor påpasselig man skal være med at installere ekstraudstyr, der sædvanligvis benyttes til private formål, uanset om udstyret rent faktisk benyttes eller ej.

Ejendomsavance - sommerhusreglen - arveudlæg

Østre Landsret fandt ikke, at en arving til 1/3 af et udlagt sommerhus opfyldte betingelserne for at anvende sommerhusreglen.

Landsretten lagde blandt andet vægt på, at kommissionsaftalen var indgået med dødsboet. Dermed var det godtgjort, at arvingen og hendes søskende straks efter arveudlægget tog skridt til at sælge sommerhuset, og at de var villige til at sælge det, hvis de kunne opnå en pris på 1,5 mio. kr.

Arvingens begrænsede tilstedeværelse i sommerhuset kunne ikke anses for at opfylde sommerhus-



reglens krav til en ejers benyttelse af sommerhuset i ejertiden.

Dommen er offentliggjort i TFS 2003, 361.

Vore kommentarer:

Dommen er endnu et eksempel på, at man skal være yderst varsom med at lade fast ejendom udlægge til f.eks. ejendomsværdien +/- 15% med henblik på at opnå en skattefri avance ved videresalg umiddelbart efter. Hvis arvinger ønsker at sælge et parcelhus eller et sommerhus i forbindelse med boets afvikling, bør de lade boet sælge ejendommen, hvis betingelserne for skattefrit salg er til stede. Herved slipper man med at betale boafgift af fortjenesten.

I den konkrete sag kunne arvingerne som børn af afdøde være sluppet med 15% i boafgift i stedet for en skat på op til 59% af avancen.

Virksomhedsophør – negativ driftsmiddelsaldo

Vestre Landsret fandt, at en virksomhed måtte anses for at være ophørt i skattemæssig forstand i forbindelse med overdragelse af virksomheden, og at der derfor skulle ske genbeskatning af den negative driftsmiddelsaldo.

Der var tale om overdragelse af en virksomhed, som en efterlevende ægtefælle havde overtaget efter afdøde til hensiddent i uskiftet bo. Landsretten lagde til grund, at varelager, goodwill, firmanavn, telefonnummer, medarbejderforpligtelser og samtlige driftsmidler, bortset fra en kopimaskine og en skrivemaskine, var omfattet af overdragelsen. Køberen indgik samtidig en lejekontrakt vedrørende virksomhedens lokaler, og en medinteressent påtog sig en konkurrenceklausul. Overdragelsesaftalen var dateret ca. 6 måneder efter dødsfaldet.

Virksomheden havde i året efter overdragelsen haft indtægter fra salg af varelageret samt en ubetydelig omsætning ved salg af klude.

Efter Landsrettens opfattelse kunne det ikke tillægges betydning, at en kopimaskine og en skrivemaskine ikke medfulgte i handelen. Derudover fandt Landsretten det ikke godtgjort, at der havde været erhvervsmæssige aktiviteter i det efterfølgende år.

Dommen er offentliggjort i TFS 2003, 364.

Vore kommentarer:

Efter vor opfattelse ville Landsretten være kommet til den modsatte konklusion, hvis der havde været en vis aktivitet i virksomheden i det efterfølgende år. Ellers

havde det ikke været nødvendigt at medtage dette argument, der indeholder et skøn, i dommens præmisser.

Skattepligtigt gode – prisreduktion – bilreklame

Vestre Landsret har afgjort, at skatteydere er skattepligtige af en prisnedsættelse, der opnås ved at købe en bil, som er påført reklamer fra bilproducentens side, når skatteyderne i forbindelse med købet forpligter sig til at køre med reklamerne i en bestemt årrække.

Sagen blev indledt med en bindende forhåndsbekendtgørelse, hvor Ligningsrådet kom til samme resultat som Landsretten.

Landsskatteretten var derimod med dissens fra retsformanden kommet til det modsatte resultat.

Sagen drejede sig om en bilproducent, som ville modtage betaling fra reklamerende virksomheder mod til gengæld at påføre bilerne reklamer i produktionsleddet. Derved kunne producenten sælge bilerne billigere til forhandlere med en deraf følgende nedsættelse af registreringsafgiften, momsgrundlaget og eventuelt også værdien af fri bil.

Landsretten fandt, at uanset det mellemliggende led – bilproducenten – måtte forholdene i skattemæssig henseende sidestilles med en reklameaftale med køberen af køretøjet. Prisreduktionen trådte dermed i stedet for en reklameindtægt for køberen og var derfor et skattepligtigt gode.

Dommen er offentliggjort i TFS 2003, 378.

Vore kommentarer:

Dommen er efter vor opfattelse korrekt. Men det skal samtidig nævnes, at hvis køberen ikke skulle påtage sig en forpligtelse til at køre med reklamen, ville der ikke være hjemmel til at beskatte godet.

Det skal i øvrigt også bemærkes, at Ligningsrådet havde udtalt, et en erstatning, som køberen måtte udrede som følge af misligholdelse, ville være fradragsberettiget som tilbagebetaling af tidligere modtaget vederlag.

Befordringsfradrag – ugependlere – sædvanlig bopæl

Under en sag, der var indbragt for Vestre Landsret, tog Skatteministeriet bekræftende til genmøde over for et ægtepars påstand om, at de var berettigede til befordringsfradrag for kørsel mellem deres sædvanlige bopæl i Bjerringbro og deres arbejdsplads i København.

Sagen drejede sig om et ægtepar, der var tilmeldt folkeregisteret i Bjerringbro Kommune, hvor de havde et helårshus. De arbejdede begge i København, hvor de havde et kolonihavehus, der ikke måtte benyttes som helårsbolig. De rejste regelmæssigt til København mandag morgen og tilbage til Bjerringbro fredag eftermiddag, idet hustruen dog på grund af sygdom måtte opholde sig noget mere i Bjerringbro.

Begge ægtefæller var jyder og måtte i øvrigt anses for at have størst tilknytning til Bjerringbro.

Alligevel havde Landsskatteretten med stemmerne 2-1 fundet, at centrum for ægteparrets livsinteresser i skattemæssig henseende var København, hvor de begge arbejdede.

Dommen er offentliggjort i TfS 2003, 411.

Vore kommentarer:

Der kan kun gisnes om grunden til, at Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle, idet Ministeriet i en pressemeddelelse blot oplyste, at det var "fjeren på guldvægten, der førte til det konkrete resultat".

Låneomkostninger – pari-pari-lån – kurstab

Skatteministeriet har over for Vestre Landsret taget bekræftende til genmæle over for et selskabs påstand om, at der ikke var hjemmel til at nægte selskabet fradrag for låneomkostninger. Selskabet fik derfor fradrag for stempelafgift og stiftelsesprovision.

Dommen er offentliggjort i TfS 2003, 449.

Vore kommentarer:

Skatteministeriet forventes at kommentere dommen, og vi formoder, at der vil blive udsendt et genoptagelsescirculære.

Selskaber, der er nægtet fradrag for låneomkostninger i forbindelse med optagelse af sådanne pari-pari-lån – typisk kassekreditter og banklån – kan anmode om genoptagelse efter den gældende 5-årsfrist.

Vandlande dømt til tilbagebetaling af el- og vandafgift

Østre Landsret har taget stilling til, om hoteller og feriecentre er berettiget til afgiftsgodtgørelse vedrørende forbruget af elektricitet og vand i forbindelse med driften af badelande.

I den konkrete sag blev vandlandene benyttet af både overnattende gæster og gæster udefra.

Landsretten fandt, at driften af badelande må anses for at være omfattet af begrebet "forlystelser".

Landsrettens konklusion var derfor, at selv om badelandene er etableret med henblik på at udgøre en integreret del af hotel- og feriecentervirksomhed, er hoteller og feriecentre afskåret fra at opnå tilbagebetaling af betalte el- og vandafgifter både for overnattende gæster og for særskilt betalende gæster udefra.

Dommen er offentliggjort i TfS 2003, 462.

Vore kommentarer:

På baggrund af dommen kan det ikke udelukkes, at også svømmehaller og sommerlande mv., som sælger adgang til svømmebassiner med underholdende indretninger (så som vandruksjebaner mv.), og som har fratrukket el- og vandafgift til driften heraf, er forpligtet til at tilbagebetale de fratrukne afgifter på lige fod med vandlandene. Regionerne vil (efter den 1. juli 2003) kunne gå 3 år tilbage og nægte fradrag for hele perioden.

Hvordan den præcise sondring mellem salg af ydelser i almindelighed, der giver adgang til godtgørelse af el- og vandafgift, og salg af adgang til vandlande og lignende skal foretages, er usikkert. Det må dog antages, at svømmehallers salg af adgang til svømmebassiner giver ret til fradrag for el- og vandafgift medgået til driften (f.eks. el til belysning og drift af pumper mv., dvs. til procesformål), medmindre der i tilknytning til svømmebassinet er underholdende indretninger, således at man kan betegne salget af adgangen til svømmehallen som omfattet af begrebet "forlystelser". Om denne sondring holder, eller om salg af adgang til svømmebassiner altid udgør en ikke-godtgørelsesberettiget forlystelse, vil fremtiden vise.

Det skal bemærkes, at dommen ikke omhandler det energiforbrug, der medgår til opvarmning af vand. Energiforbrug til opvarmning af vand i en svømmehal opfylder ikke afgiftslovgivningens regler for procesenergi og har derfor hele tiden været omfattet af rumvarmereglerne.





Straksafskrivning - software og hardware - spilleautomat

Landsskatteretten har taget stilling til, hvordan et byggesæt til en spilleautomat, som bestod af fysiske dele (herunder edb-hardware) og immaterielle dele (edb-software), kan afskrives.

Byggesættene bestod af en prom (programmable read only memory) med en printplade eller chips og af selve spillet, der var indlæst på prom'en. Prom'en er et lagringsmedie, der kan sammenlignes med en cd og er uden nævneværdi værdi.

Landsskatteretten fandt, at edb-softwaren – dvs. de indlæste spil – kunne straksafskrives i anskaffelsesåret. De øvrige dele – herunder selve prom'ens værdi – skulle derimod tillægges afskrivningssaldoen for driftsmidler.

Kendelsen er offentliggjort i TfS 2003, 42.

Vore kommentarer:

Desværre tager Landsskatteretten ikke stilling til værdiansættelsen af selve lagringsmediet. Men da denne værdi må antages at svare til værdien af en cd, som kun koster et par kroner, synes prom'ens værdi at være uvæsentlig set i lyset af en samlet pris for det enkelte spil på mellem 7.600 - 29.000 kr.

Det kan ud fra et ressourcemæssigt synspunkt forekomme lidt for nidkært overhovedet at foretage denne afgrænsning.

Værdi af fri bil - sikkerhedsudstyr

Landsskatteretten har taget stilling til, hvad der skal forstås ved nyvognsprisen, der anvendes som beregningsgrundlag for værdi af fri bil, som er anskaffet af arbejdsgiveren inden 3 år efter første indregistrering.

Det var gjort gældende, at sikkerhedsudstyr i form af ABS-bremser og airbags mv. for et beløb på maksimalt 10.300 kr. ikke er en del af nyvognsprisen, fordi dette udstyr er fritaget for registreringsafgift, idet det normalt kun er det registreringsafgiftspligtige udstyr, der indgår i nyvognsprisen.

Landsskatteretten fandt, at der ved nyvognsprisen skal forstås bilens pris i handel og vandel, dvs.

bilens udfakturerede pris, og der kunne derfor ikke gives nedslag i beregningsgrundlaget for fri bil.

Sagen er indbragt for Vestre Landsret.

Kendelsen er offentliggjort i TfS 2003, 145.

Vore kommentarer:

Udstyr, der er en integreret del af bilen, må efter vor opfattelse være en del af nyvognsprisen, og vi er således enige i Landsskatterettens kendelse.

Ekstraudstyr, der købes særskilt og monteres af forhandleren, skal fortsat ikke indgå i beregningsgrundlaget for værdi af fri bil.

Tab på udlån - fradragsret

Landsskatteretten gav en kørelærer medhold i, at han havde fradrag for tab på en fordring på en kørelærerforening, som drev et køreteknisk anlæg, og som kørelæreren var medlem af.

Som en nødvendig forudsætning for en fortsat drift af det køretekniske anlæg havde kørelæreren – ligesom andre medlemmer – udlånt ca. 100.000 kr. til foreningen, der havde anvendt lånet til afdrag på sin bankgæld. På et senere tidspunkt blev det køretekniske anlæg omdannet til et anpartsselskab, og foreningens medlemmer skulle tegne anpartskapitalen samtidig med, at de skulle give afkald på deres fordring på foreningen.

Landsskatteretten lagde ved sin afgørelse vægt på, at det var en forudsætning for kørelærerens fortsatte anvendelse af det køretekniske anlæg, at der skete en rekonstruktion af kørelærerforeningen. Sammenholdt med alternative fordyrende muligheder fandt Landsskatteretten desuden, at lånoptagelsen og anvendelsen heraf havde haft til formål at sikre og vedligeholde kørelærerens indkomst. Tabet på fordringen ved afkaldet over for kørelærerforeningen var derfor fradragsberettiget.

Kendelsen er offentliggjort i TfS 2003, 283.

Vore kommentarer:

På baggrund af de konkrete oplysninger burde sagen næppe have været rejst, men den skal vurderes i sammenhæng med kendelsen nedenfor (TfS 2003, 295), der fik det modsatte udfald.





Tab på fordring - ingen fradragsret

I forbindelse med overtagelsen af en igangværende køreskole overtog en kørelærer en anden kørelærers fordring på et køreteknisk anlæg.

Landsskatteretten fandt ikke, at overtagelsen af fordringen havde forbindelse med den løbende drift af virksomheden, men derimod at der var tale om en etableringsudgift. Derfor var der ikke tale om et fradragsberettiget tab på fordringen, da kørelæreren gav afkald på fordringen i forbindelse med en omdannelse af det køretekniske anlæg til et anpartsselskab.

Kendelsen er offentliggjort i Tfs 2003, 295.

Vore kommentarer:

To forskellige kendelser om umiddelbart ensartede forhold forekommer forkert, og det hjælper kun lidt eller intet, at der fra politisk side gives udtryk for, at lovgivningen skal være forståelig for alle. Kendelserne bør imidlertid skærpe opmærksomheden ved virksomhedsoverdragelser, idet de understreger vigtigheden af specialviden på skatteområdet for at opnå det skatteretligt mest fordelagtige resultat.

Ejendomsavance - pristalsregulering - vedligeholdelses- og forbedringsudgifter

Landsskatteretten har fastslået, at der ved beregning af avancen efter ejendomsavancebeskatningsloven for indkomståret 1999 kunne ske pristalsregulering af den faktiske anskaffelsestotal, men ikke af forbedrings- og vedligeholdelsesudgifter.

Under henvisning til, at lovens regler for pristalsregulering blev ophævet i 1993, fandt Landsskatteretten ikke, at der var grundlag for en udvidet fortolkning for også at pristalsregulere vedligeholdelses- og forbedringsudgifter, når reglerne om pristalsregulering herefter kun fremgik af Skatteministeriets vejledning fra 1999 og af Ligningsvej-

ledningen 1999, som kun nævner den faktiske anskaffelsestotal.

Kendelsen er offentliggjort i Tfs 2003, 380.

Vore kommentarer:

Vi er enige i kendelsen, som var i overensstemmelse med skatteyderens subsidiære påstand og i øvrigt tiltrådt af både Skatteankenævnet og Told- og Skattestyrelsen.

Særlig arbejdsbeklædning - bedemænd

Landsskatteretten har afsagt kendelse om, at hvervet som bedemand havde medført merudgifter til tøj i forhold til et normalt privatforbrug. Landsskatteretten lagde vægt på bedemandens særlige arbejds- og beklædningsvilkår, som medfører væsentlige merudgifter til beklædning.

Der var tale om en bedemandsforretning, der blev drevet i selskabsform, og udgifterne blev anset for at være fradragsberettigede driftsomkostninger til trods for, at bedemandsforretningen blev drevet af selskabets aktionærer og nære familemedlemmer.

Kendelsen er offentliggjort i Tfs 2003, 381.

Vore kommentarer:

I en dom fra Østre Landsret offentliggjort i Tfs 1995, 746 fik en korsanger fradrag for udgifter til kjole og hvidt. Derudover har det været vanskeligt for skatteydere at få fradrag for udgifter til arbejdstøj, der også kan anvendes privat. Kendelsen kan opfattes som et brud med en hidtidig restriktiv praksis, som tog udgangspunkt i, at man naturligvis møder velpåklædt på arbejde, og som derfor beskattede ud fra betragtningen om sparet hjemmeforbrug.

Kendelsen bør efter vor opfattelse kunne anvendes på andre erhverv, men det skal under alle omstændigheder kunne godtgøres, at der er tale om væsentlige merudgifter.

Fri bil – kørsel i arbejdsgivers bil mellem bopæl og arbejdsplads

Ligningsrådet har i en bindende forhåndsbesked meddelt, at medarbejdere, der undtagelsesvist kører mellem arbejdsgiverens adresse og den sædvanlige bopæl, ikke skal beskattes af denne kørsel, når bilen udelukkende anvendes erhvervsmæssigt den efterfølgende dag.

Medarbejdere skal heller ikke beskattes, når de efter at have anvendt bilen udelukkende erhvervsmæssigt undtagelsesvist kører hjem i bilen om aftenen og den efterfølgende dag kører direkte fra bopælen til arbejdspladsen.

Det er en forudsætning, at der foreligger en erklæring om, at bilen ikke må benyttes privat, og at der føres nøjagtig kørebog.

Den bindende forhåndsbesked er offentliggjort i TfS 2003, 114.

Vore kommentarer:

Efter vor opfattelse er den bindende forhåndsbesked et udslag af almindelig sund fornuft, og den kan derfor kun hilses velkommen. Alternativet kunne være, at medarbejderen skulle befordre sig til arbejdspladsen for at afhente bilen for derefter at passere sin bopæl på vej til bestemmelsesstedet, hvilket er absurd.

Afgørelsen er imidlertid et brud med den hidtidige restriktive praksis, og den gik i øvrigt også imod Told- og Skattestyrelsens indstilling. Af samme grund skal man være opmærksom på, at der skal være tale om undtagelsesvis kørsel, at der skal foreligge erklæring om ej privat kørsel, og at der skal føres en detaljeret kørebog.

Ophørspension

Ligningsrådet har i en række afgørelser fortolket reglerne om ophørspension i pensionsbeskatningsloven. Reglerne giver adgang til, at selvstændigt erhvervsdrivende og hovedaktionærer efter salg af deres virksomhed kan indskyde fortjenesten – dog maks 2.133.100 kr. (2003) – på pensionsordninger med mulighed for fradrag allerede i det år, hvor virksomheden sælges.

I TfS 2003, 169 blev fradrag nægtet ved salg af et andelsbevis, der var ejet i personligt regi. Grunden var, at andelsbeviset ved en fejl ikke var kommet med ind i ejerens virksomhed ved en virksomhedsomdannelse tilbage i 1997.

I TfS 2003, 170 blev fradrag nægtet, fordi personen trods 30 års selvstændig erhvervsvirksomhed

ikke havde opfyldt reglerne om 10 års erhvervsvirksomhed i årene forud for afståelsen. Personen havde haft et "hul" på ca. 3 år.

I TfS 2003, 192 blev fradrag nægtet for den del af fortjenesten ved salget af virksomheden, der stammede fra minkfarmerens varelager. Told- og Skattestyrelsen fortolkede bemærkningerne til lovforslaget, hvoraf det fremgår, at det beløb, der kan indbetales, skal opgøres på grundlag af de skattepligtige gevinster, der opnås ved salg af virksomhedens aktiver, så som driftsmidler, goodwill og andre immaterielle aktiver, fast ejendom og værdipapirer, med fradrag for tab.

I TfS 2003, 141 blev fradrag anerkendt ved salg af en virksomhed på trods af en 6 1/2-måneders-afbrydelse af 10-års-perioden for drift af selvstændig virksomhed. Begrundelsen var her, at der kun var gået 12 måneder fra den ene virksomhedsophør til den næste virksomheds påbegyndelse.

Vore kommentarer:

Afgørelserne under ét giver indtryk af en meget restriktiv fortolkning af bestemmelsen.

Afgørelsen i TfS 2003, 192 synes at mangle den fornødne lovhjemmel.

*Også afgørelsen i TfS 2003, 170 synes tvivlsom, idet loven ikke stiller krav om 10 års virksomhed **umiddelbart** for pensionsordningens oprettelse.*

Det ville være ønskeligt, om nogle af disse afgørelser bliver indbragt for Landsskatteretten og eventuelt også for domstolene.

Løbende ydelse – regulering af vederlag

Ligningsrådet har i en bindende forhåndsbesked truffet afgørelse om, at en eventuel enkeltstående regulering af en afståelsessum for aktier ved tilbagesalg til det udstedende selskab ikke skulle behandles som en løbende ydelse i skattemæssig henseende, men derimod – og i øvrigt i overensstemmelse med skatteydernes opfattelse – som et yderligere vederlag for aktierne. Ligningsrådet tilføjede dermed den sproglige forståelse af "løbende ydelse" større betydning end lovens formulering, hvor det er anført, at der er tale om en løbende ydelse, hvis der hersker usikkerhed om enten ydelsens varighed eller ydelsens årlige størrelse, når ydelsen løber ud over aftaleåret.

I forbindelse med aftalen om tilbagesalg blev der fastsat en minimumspris, hvortil der kunne komme et yderligere beløb, såfremt en retssag blev



vundet. Anmodningen om en bindende forhåndsbesked blev fremsat, fordi man ikke var sikker på, at retssagen ville være endeligt afgjort inden udgangen af aftaleåret.

Den bindende forhåndsbesked er offentliggjort i TFS 2003, 255.

Vore kommentarer:

Den bindende forhåndsbesked må tages som et udtryk for, at en enkeltstående regulering, der er aftalt før eller samtidig med overdragelsen, ikke vil blive anset for at være en løbende ydelse, men derimod et yderligere afståelsesvederlag, selv om vederlaget først bliver fastslået efter udløbet af aftaleåret.

Arbejdsgiverbetalt BroBizz – Storebæltsbroen

Ligningsrådet har i en bindende forhåndsbesked udtalt sig om den skattemæssige behandling af arbejdsgiverbetalt passage af Storebæltsbroen i følgende 5 situationer:

1. Hvis medarbejderen hverken får fradrag for befordring hjem/arbejde eller 15 kr.'s fradraget for passage af Storebæltsbroen, har det ikke skattemæssige konsekvenser for medarbejderen, hvis arbejdsgiveren yder fri offentlig befordring mellem medarbejderens faste bopæl og virksomhedens adresse inkl. passage af Storebæltsbroen. Ligningsrådet lagde vægt på, at der ikke ville være tale om en egentlig broafgift, men om en integreret del af prisen for togbilletten.

2. Arbejdsgiveren kan ikke stille fri bil til rådighed for en medarbejder og yde fri befordring inkl. broafgift, uden at det vil få skattemæssige konsekvenser for medarbejderen. Heller ikke selv om medarbejderen var forpligtet til at medtage andre medarbejdere, når de ønskede det (samkørsel). Ligningsrådet lagde vægt på, at medarbejderen ikke var forpligtet til at medtage kolleger, idet disse selv kunne bestemme, om de ville køre med. Medarbejderen fungerede derfor ikke som en egentlig chauffør, og kørslen var derfor som udgangspunkt privat og skulle behandles efter de almindelige regler for fri bil.

3. Arbejdsgiveren kan ikke uden skattemæssige konsekvenser for medarbejderen yde fri BroBizz som en del af den skattefrie befordring hjem/arbejde, selv om medarbejderen beskattes af fri bil. Betragtningen er, at en arbejdsgiverbetalt BroBizz ikke har karakter af fri befordring, men i stedet er betaling for et transportmiddels passage af broen.

Medarbejderen skal derfor beskattes af markedsværdien af fri BroBizz – dvs. med det beløb, som regningen for passagen viser.

4. Medarbejderen kan ikke få fradrag for broafgiften, selv om han beskattes af fri BroBizz, da det er en forudsætning for fradrag, at medarbejderen kan fremvise dokumentation for den afholdte udgift – dvs. en kvittering for, at det er ham, der har betalt broafgiften.

5. Medarbejderen kan foretage fradrag med 90 kr. pr. passage, hvis han får stillet arbejdsgiverbetalt befordring til rådighed og selv betaler udgiften til BroBizz. Det forudsætter imidlertid, at værdien af den frie befordring medregnes til den skattepligtige indkomst med et beløb, der svarer til det almindelige befodringsfradrag. Efter Ligningsrådets opfattelse er det dermed en forudsætning for Storebæltsfradraget, at der opgøres et befodringsfradrag for kørsel hjem/arbejde.

Den bindende forhåndsbesked er offentliggjort i TFS 2003, 415.

Vore kommentarer:

I sig selv udgør fradraget for passage af Storebæltsbroen og Øresundsbroen kun en brøkdel af de faktiske omkostninger. Den bindende forhåndsbesked begrænser muligheden for fradrag yderligere. Det skyldes formentlig, at man ikke vil risikere, at broafgiften på nogen måde går hen og bliver en del af bilens driftsomkostninger og dermed en del af fri bil. Det burde dog kunne gøres mere enkelt, når det ikke ligefrem drejer sig om et større provenutab.

Skolers momsfradrag og taxametertilskud

Landsskatteretten har afsagt kendelse om, at en købmandsskoles taxametertilskud m.m. fra staten ikke skulle begrænse skolens fradragets ret ved at indgå i nævneren ved opgørelse af den delvise fradragets ret for fællesomkostninger.

Landsskatteretten fandt ikke, at taxametertilskuddet var betaling for en leverance af varer og ydelser til staten eller for den sags skyld til den enkelte elev. Der var imidlertid ikke som følge af taxametertilskuddet grundlag for at begrænse fradraget for moms af fællesomkostninger efter et skøn.

I den konkrete sag havde skolen momspligtige indtægter fra både salg af rådgivning og salg af erhvervsuddannelser. Skolen modtog driftstilskud fra staten i forbindelse med erhvervsuddannelserne.



Integreret aktivitet

Ud over bedømmelsen af selve taxametertilskudet fandt Landsskatteretten, at skolens aktiviteter med undervisning skulle anses som én integreret aktivitet, der skulle karakteriseres som "økonomisk virksomhed" (momslovens pendant til det skatteretlige begreb "erhvervsmæssig virksomhed"). Det vil sige virksomhed med levering af varer eller ydelser mod vederlag. Der var således ikke grundlag for en skønsmæssig begrænsning af fradragsretten med hensyn til den del af undervisningen, hvor skolen ikke modtog deltagerbetaling.

Kendelsen er offentliggjort i TfS 2003, 183.

Vore kommentarer:

Denne kendelse viser – ligesom Højesterets dom om tilskud til hjemmeservice, der er omtalt på side 36 – at det ved modtagelse af tilskud fra det offentlige er vigtigt at få fastslået, dels hvem der er den reelle tilskudsmodtager, og dels om tilskuddet må anses for at være et vederlag for en momspligtig ydelse, hvilket er en betingelse for momspligt.

Skatteministeriet har besluttet at undlade at anke kendelsen til domstolene.

Det kan i øvrigt undre, at Landsskatteretten ikke fandt, at der var grundlag for en skønsmæssig begrænsning af fradragsretten med hensyn til den del af undervisningen, hvor skolen ikke modtager deltagerbetaling. Det virker umiddelbart, som om erhvervsskolerne dermed er blevet bedre stillet, end momspraksis i øjeblikket foreskriver.

Banks momsfradrag i forbindelse med jubilæumsfest

En bank, der havde både momsfrie og momspligtige indtægter, afholdt i forbindelse med et jubilæum et spisearrangement om aftenen for et begrænset antal aktionærer efter først-til-mølle-princippet mod betaling af et vederlag på 75 kr. Banken havde angivet 23.445 kr. i salgsmoms af deltagergebyret og fratrukket 255.147 kr. i købsmoms af arrangementsomkostningerne, idet banken var af den opfattelse, at der var tale om selvstændig økonomisk virksomhed med levering af restaurations- og underholdningsydelser.

Landsskatteretten traf kendelse om, at bankens afholdelse af en jubilæumsfest for aktionærerne måtte anses for at være sket som et led i bankens almindelige momsfritagne bankvirksomhed og kunne dermed ikke anses for at være en særskilt selvstændig aktivitet.

Retten fandt, at omkostningerne samlet set måtte karakteriseres som restaurationsydelser af strengt erhvervsmæssig karakter og derfor omfattet af fradragsbegrænsningen, hvorved banken var berettiget til som fællesomkostninger at fradrage 25% af momsen af de afholdte omkostninger.

Kendelsen er offentliggjort i TfS 2003, 184.

Vore kommentarer:

Hvad gør en virksomhed, hvis dens ydelser er sammensat af flere forskellige slags ydelser, hvoraf nogle isoleret set er momspligtige, medens andre er momsfrie? Ved levering af mere komplekse ydelser bør man altid drøfte momspligten med revisor eller momsrådgiver.

I den konkrete sag udgjorde levering af restaurationsydelser til aktionærerne den sekundære ydelse, der momsmæssigt var underlagt selve hovedydelsen, som bestod i momsfrie banktransaktioner. Derfor skulle der ikke opkræves moms af deltagergebyret.

I kendelsen fandt Landsskatteretten endvidere, at banken var berettiget til som fællesomkostninger at fradrage 25% af købsmomsen af de afholdte udgifter. Det var med andre ord ikke 25% af købsmomsen af de afholdte udgifter, der kunne fradrages, men en forholdsmæssig andel af 25% af købsmomsen. Fradraget udgjorde den del af købsmomsen, der forholdsmæssigt svarede til omsætningen (ekskl. moms) i den momspligtige del af banken.

Intet momsfradrag ved leje af parkeringsplads til personmotorkøretøjer

Landsskatteretten nægtede et selskab fradrag for leje af parkeringspladser, da parkeringsudgifterne måtte anses for at være udgifter til drift af personmotorkøretøjer, for hvilke der ikke er fradragsret.

Der var tale om et selskab, som lejede kontorlokaler i en ejendom med tilhørende parkeringspladser. Udlejer var frivilligt momsregistreret, og selskabet havde som lejer fratrukket moms af den samlede leje. Selskabet havde indgået lejekontrakt med udlejer for hver enkelt parkeringsplads. Parkeringspladserne blev primært benyttet til medarbejdernes personbiler på hvide plader, men også til enkelte af virksomhedens biler og som gæstepladser. Parkeringspladserne blev ikke benyttet til selskabets biler på gule plader.

Landsskatteretten anførte, at selv om momspligten vedrørende parkeringspladserne måtte være en følge af, at de blev udlejet sammen med



erhvervslokaler, for hvilke udlejer var frivilligt momsregistreret, var der ikke grundlag for at antage, at lejer af den grund havde fradragsret for den samlede lejeudgift.

Kendelsen er offentliggjort i TfS 2003, 280.

Vore kommentarer:

Kendelsen er givetvis korrekt i det omfang, at udlejningen af fast ejendom og udlejningen af parkeringspladser er to selvstændige aktiviteter for udlejer.

Hvis lejer betaler et samlet huslejebeløb, mener Landskatteretten imidlertid også, at lejer ikke har fradragsret for moms af den del af huslejen, der kan anses for at udgøre vederlag for parkeringspladser anvendt til parkering af virksomhedens eller medarbejdernes personmotor køretøjer.

Kendelsen omhandler ikke spørgsmålet om fradragsret for parkeringspladser, der kun anvendes til gæsteparkering eller parkering af gulpladebiler. Det er vor opfattelse, at der i hvert fald er fradrag for udgifter til ren gæsteparkering. Der bør også være fradrag for udgifter til parkering af gulpladebiler.

Nægtelse af fradrag for mineralolie- og kuldioxidafgifter ved oplagring af færdigvarer

En told- og skatteregion havde nægtet et selskab fradrag for mineralolie- og kuldioxidafgifter for mineralolie, idet forbruget uden for sommerperioden blev anset for at være medgået til rumvarme og varmt vand.

Selskabet påtog sig oplagring af varer i egne lagerlokaler, der var opvarmet ved hjælp af olie. Selskabet havde foretaget fradrag af mineralolie- og kuldioxidafgifter for mineralolie sommer og vinter, som blev forbrugt til at holde en bestemt temperatur i forbindelse med oplagring af varer (bl.a. vin og chokolade). Lagrene skulle holdes på en temperatur på ikke under 3°C og ikke over 15°C, da varerne ellers ville blive ødelagt.

I sommerperioden blev lagrene nedkølet, og dette energiforbrug havde regionen anerkendt som procesenergi. Regionen fandt, at forbruget af mineralolie, som ikke blev anvendt til nedkøling i sommerperioden, skulle anses for at være anvendt til ikke-fradragsberettiget opvarmning af lagerlokaler.

Selskabet anførte, at der var tale om energi til et procesformål, da selskabet opbevarede kundernes varer på lagrene og via kontrakter var pålagt at holde varerne på nærmere fastsatte minimums- og maksimumtemperaturer, således at varerne ikke blev fordærvet. Energiforbruget skete udelukkende af hensyn til bevarelse af varernes egenskaber og ikke af komforthensyn. Dette blev understøttet af, at der kun opholdt sig personer iført termotøj på lagrene i forbindelse med af- og pålæsning af varer på lastbiler.

Et flertal af retsmedlemmerne – herunder retsformanden – fandt, at selskabets forbrug af mineralolie til opvarmning af lagerlokaler med henblik på at sikre, at der ikke skete beskadigelse af de opbevarede varer, måtte anses for at være forbrug til rumvarme. Disse retsmedlemmer lagde vægt på, at der hverken i loven eller lovens forarbejder var grundlag for at antage, at kun opvarmning, der var begrundet i komforthensyn, skulle anses som rumvarme.

Det forhold, at der skete tilbagebetaling af afgift for mineralolie, der blev anvendt til afkøling af lokalerne, var begrundet i, at et sådant forbrug ikke kunne karakteriseres som ”rumvarme”, og medførte således ikke, at opvarmningen ikke skulle anses som rumvarme. Da det omhandlede forbrug endvidere ikke kunne anses for at være omfattet af de nævnte undtagelsesbestemmelser i mineralolieafgiftsloven, indstillede disse retsmedlemmer, at afgørelsen blev stadfæstet.

Kendelsen er offentliggjort i TfS 2003, 388.

Vore kommentarer:

Med kendelsen præciseres rumvarmebegrebet yderligere med hensyn til forbrug af mineralolie mv. ved oplagring af færdigvarer ved en bestemt eller påkrævet temperatur.

Forbrug af mineralolie mv. til opvarmning af lagerlokaler med henblik på fastholdelse af en bestemt eller påkrævet temperatur anses således for at være forbrug til rumvarme, uanset at opvarmningen ikke er begrundet i komforthensyn.

Forbrug af mineralolie mv. til nedkøling af lagerlokaler med henblik på fastholdelse af en bestemt eller påkrævet temperatur anses ikke for at være forbrug til rumvarme, men forbrug til procesformål.