



# SKATTEINFORMATION JANUAR 2007

 **Kreston Danmark**

Det konstruktive alternativ:  
**KRESTON DANMARK**  
Et landsdækkende netværk  
af uafhængige  
statsautoriserede revisorer.

Vi kombinerer den mindre  
virksomheds fordele med  
den stores ressourcer.

[www.kreston.dk](http://www.kreston.dk)



KROGHS TOBAKSFABRIK, VIBORG 1925

## FORORD

Globaliseringen har stadig større indflydelse på den danske samfundsstruktur og lægger dermed også et pres på det danske skattesystem.

EF-domstolen må ofte tage stilling til, om de enkelte EU-landes skatteregler er i strid med EF-traktatens bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed eller den frie etableringsret mv. Dommene betyder samtidig, at alle EU-lande konstant må have fokus på, om deres interne skatteregler er EU-stridige. Selv om en dom ikke specifikt omhandler de danske skatteregler, medfører en dom vedrørende skattereglerne i et andet EU-land alligevel, at Danmark må vende blikket indad. Dette skete for nylig, da EF-domstolen fastslog, at de engelske CFC-regler om territorialbeskatning af finansielle selskaber i et andet EU-land er i strid med EF-traktatens krav om retten til fri etablering.

Der verserer en sag mod Danmark for EF-domstolen, og generaladvokaten har i den forbindelse udtalt, at de danske regler om, at der kun er fradrag for pensionsindbetalinger til danske pensionsinstitutter mv., men ikke for indbetalinger til udenlandske pensionsordninger, er i strid med EF-traktaten. Det bliver interessant at se EF-domstolens stillingtagen til dette spørgsmål og konsekvenserne heraf for dansk skattelovgivning.

Artiklerne i denne udgave af Skatteinformation afspejler også, at det er nødvendigt at sætte fokus på de skatte- og afgiftsmæssige problemområder i relation til globaliseringen, herunder at arbejdskraftens frie bevægelighed ikke begrænses af landegrænserne.

Der er dog som sædvanligt også blevet plads til at præsentere ny lovgivning samt domstolens og de administrative myndigheders afgørelser inden for skatte- og afgiftsområdet.

Billedserien i Skatteinformation januar 2007 er inspireret af, at 2007 er valgt som industrikulturens år. Formålet er at øge danskernes kendskab til industrisamfundets historie og den industrielle kulturarvs betydning for den danske selvforståelse og identitet. Det er således vort bidrag til at bygge bro mellem det der var, og det der er!

Vi ønsker Dem et rigtigt godt nytår.

Redaktionen er afsluttet den 23. december 2006.

# SKATTEINFORMATION JANUAR 2007

LAURITZ PETER HOLMBLADS PAKHUS I KØBENHAVN, BYGGET 1880 (I DAG: HOLMBLADSGADES KVARTERCENTER)



# INDHOLD



Kilde: Odense Bys Museer

## SELVANGIVELSEN 2006

Gode råd .....	5
Personer .....	5
Selskaber .....	6
Frister for indsendelse i 2007 .....	7

## TRANSFER PRICING

Gode råd .....	8
Hvad er transfer pricing? .....	8
Hvem er omfattet? .....	8
Dokumentationsmaterialet .....	9
Konsekvenser ved mangelfuldt materiale .....	9

## UDENLANDSKE HÅNDVÆRKERE PÅ ARBEJDE I DANMARK

Gode råd .....	11
Kontraktforhold .....	11
Direkte ansættelse i den danske virksomhed .....	11
Arbejdsudleje kontra entreprisekontrakt .....	11
Arbejdsudleje .....	12
Entreprisekontrakt .....	14
Social sikring .....	14
Opholds- og arbejdstilladelse .....	15

## DANSKERE PÅ ARBEJDE I UDLANDET

Gode råd .....	16
Fuld skattepligt til Danmark .....	16
Ophør af fuld dansk skattepligt .....	16
Bevarelse af fuld dansk skattepligt .....	16
Dansk globalbeskatning .....	17
Social sikring .....	20
AM-bidrag .....	21

## FIRMABIL TIL KØRSEL MELLEM BOPÆL OG ARBEJDE

Gode råd .....	23
Fri bil .....	23
Varebiler på gule nummerplader .....	24

## RENTE-SWAP

Gode råd .....	26
Hvad er en rente-swap? .....	26
Skattemæssig behandling af swap-aftaler .....	26



## **OMDANNELSE AF ANDELSBOLIGER TIL EJERBOLIGER**

Gode råd .....	28
Hvilke andelsboliger kan omdannes? .....	28
Selve omdannelsen .....	28
Skattepligt for andelsboligforeningen .....	29
Skattepligt for andelshaverne .....	29

## **NYE MOMSREGLER VED OPFØRELSE AF FAST EJENDOM**

Gode råd .....	31
Byggeri for egen regning kontra byggeri for fremmed regning .....	31
Hvornår sælges en ”færdig” bygning? .....	32
Konsekvenserne af den nye praksis .....	32

## **NYE LOVE**

Pengetankreglen .....	33
Syn og skøn .....	33
Gaver og løbende ydelser .....	33
Sukkerroekvoter .....	34
Befordringsfradrag til visse pendlere .....	34

## **VERSERENDE LOVFORSLAG**

Aktiesalg til det udstedende selskab .....	36
Skattefrie omstruktureringer .....	36
Koncerttilskud .....	37

## **SKAT-MEDDELELSER**

Værdiansættelse af igangværende arbejder .....	38
Pensionsdeling ved skilsmisse .....	38
Ekspropriation af fast ejendom .....	38

## **EF- OG HØJESTERETSDOMME**

CFC-beskatning .....	40
Aktiesalg til det udstedende selskab .....	40
Forventningsprincippet .....	41

## **LANDSRETSDOMME**

Nøglepersonforsikring .....	42
Helårsbolig til direktør .....	42

## **ADMINISTRATIVE AFGØRELSER**

Fri bil .....	44
Udlån fra virksomhedsordningen .....	44
Bruttotrækordning .....	45
Arbejdsgiverbetalt færgabonnement .....	46
Køb af bolig i Tyrkiet .....	47
Salg af varer med udenlandsk moms .....	47
Den momsmæssige behandling af gavekort .....	48

ØKSNEHALLEN (DEN BRUNE KØDBY) I KØBENHAVN, BYGGET 1901 (I DAG: UDSILLINGSHALLER)



Foto © KASB / Andreas Trier Mørch

# SELVANGIVELSEN 2006

*Igen i år modtager lønmodtagere m.fl. den fortrykte selvangivelse, men det er måske sidste gang. Det betyder ikke, at denne persongruppe skal til at udfylde hele selvangivelsen selv, men at de i stedet for den fortrykte selvangivelse fremover straks modtager en årsopgørelse og eventuelt et oplysningskort, hvorpå der kan anføres manglende oplysninger. Men først fra næste år.*

*De fleste selvstændigt erhvervsdrivende og selskaber skal ikke indsende et skatteregnskab i år, men blot en selvangivelse. Det betyder, at selvangivelsesproceduren kan ske via TastSelv.*

*Vejen til et "selvangivelsesløst" samfund er banet!*



## Gode råd

- Husk, at udenlandsk indkomst også skal selvangives i Danmark. Det gælder også for ejere af ferieboliger i udlandet.
- Indberet selvangivelsen via TastSelv og modtag straks en kvittering, der indeholder de indberettede tal.
- Betal restskat på over 40.000 kr. senest den 15. marts 2007, hvorved rentetillægget kun er 2 % i stedet for 7 %.
- Vent med at indbetale de sidste 40.000 kr. i restskat til den 2. juli 2007.

## Personer

Der er to typer selvangivelser, nemlig den fortrykte selvangivelse og den udvidede selvangivelse.

Selvstændigt erhvervsdrivende skal anvende den udvidede selvangivelse, medens hovedparten af lønmodtagerne kan nøjes med den fortrykte selvangivelse.

Husejere modtager et ejendomsskema sammen med selvangivelsen. Oplysningerne anvendes til beregning af ejendomsværdiskat. Rettelser eller tilføjelser skal anføres på skemaet, der indtastes eller indsendes til SKAT.

Reglerne om ejendomsværdiskat gælder også udenlandske ferieboliger mv. Her anvendes blanket 04.053.

## Den fortrykte selvangivelse

Den fortrykte selvangivelse kan bruges af de fleste lønmodtagere og pensionister, også selv om de har aktieindkomst eller indkomst omfattet af anpartsreglerne.

Oplysninger om løn, pension og renter mv. er fortrykt på selvangivelsen, men man har pligt til at kontrollere, at tallene er korrekte. Hvis tallene er forkerte, eller hvis der mangler oplysninger, skal de rigtige tal skrives ud for rubrikken.

Fortjeneste og tab ved salg af aktier er ikke fortrykt på selvangivelsen og skal derfor påføres. Hvis kursværdien af børsnoterede aktier den 31. december 2005 maksimalt udgjorde 136.600 kr. (for ægtefæller 273.100 kr.), og salget i 2006 er sket efter mere end 3 års ejertid, skal fortjeneste og tab vedrørende disse aktier dog ikke selvangives.

Korrektioner til selvangivelsen skal være SKAT i hænde senest den 1. maj 2007 enten via TastSelv eller en indsendt selvangivelse.

Ved indberetning af manglende oplysninger via TastSelv i løbet af februar 2007 vil de indberettede beløb indgå i årsopgørelsen. Tidlig indberetning medfører en hurtigere korrekt årsopgørelse.

Hvis der ikke er korrektioner til selvangivelsen, stilles der ikke krav om, at den godkendes via TastSelv eller indsendes i underskrevet stand. Godkendelse af selvangivelsen vil dog normalt medføre, at man modtager en årsopgørelse hurtigere.

## Den udvidede selvangivelse

Den udvidede selvangivelse skal anvendes af personer, som:

- driver selvstændig virksomhed,
- ejer anpart, som ikke er omfattet af anpartsreglerne,
- har udlejningsejendom,
- har forskudt regnskabsår,
- har oplysningspligt om kontrollerede transaktioner,
- er kunstner (indkomstudligningsordning) eller
- har udenlandsk indkomst.



Selvangivelsesfristen er den 1. juli 2007. Selvangivelsen kan indtastes via TastSelv eller indsendes.

### Supplerende regnskabsoplysninger

Følgende virksomheder er fritaget for at afgive supplerende regnskabsoplysninger:

- Virksomheder med en nettoomsætning på under 300.000 kr., som dog skal afgive oplysninger om revisorbistand.
- Virksomheder med en nettoomsætning på mere end 25 mio. kr.
- Virksomheder med udlejning af fast ejendom med maksimalt 2 lejemål.
- Erhvervsvirksomheder med flere end to ejere, hvor ingen af ejerne deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang.
- Erhvervsvirksomheder omfattet af anpartsreglerne (mere end 10 ejere).
- Elselskaber og pengeinstitutter mv.

Der skal som hovedregel ikke længere indsendes skatteregnskab sammen med selvangivelsen. Dog skal virksomheder med en nettoomsætning på over 25 mio. kr. fortsat indsende skatteregnskab.

Det samme gælder virksomheder med mere end 2 ejere, hvor ingen af ejerne deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang, medmindre virksomheden er omfattet af reglerne om fælles skatteregnskab (virksomheder med mere end 10 ejere, hvoraf nogle af ejerne ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang).

I de tilfælde, hvor et skatteregnskab ikke er indsendt, kan SKAT kræve skatteregnskabet indsendt på et senere tidspunkt.

### Udenlandsk indkomst

Alle former for udenlandsk indkomst skal selvangives i Danmark, også selv om der er betalt skat i udlandet.

Udenlandsk indkomst skal selvangives på en særlig blanket, og der vil normalt blive givet lempelse for betalt udenlandsk skat ved den danske skatteberegning. Der kan i visse tilfælde opnås skattefrihed for lønindkomst fra arbejde i udlandet i mere end 6 måneder, men udenlandsk indkomst skal under alle omstændigheder selvangives i Danmark.

### Selskaber

Selskabers selvangivelse skal indsendes til den skattemyndighed, der er anført på blankettens forside. Alle selvangivelser for selskaber, som indgår i en

sambeskatning, skal indsendes til administrations-selskabets skattemyndighed.

Selvangivelser skal indtastes via TastSelv eller indsendes til SKAT senest 6 måneder efter regnskabsårets udløb. Fristen er dog den 1. august 2007, hvis selskabets regnskabsår udløber i perioden fra den 1. februar til den 31. marts 2007.

### Supplerende regnskabsoplysninger

I selvangivelsen skal der afgives en række regnskabsoplysninger og oplysninger om opgørelse af den skattepligtige indkomst (afskrivninger, tab på debitorer og ukuransnedskrivninger på varelager mv.). Herudover skal der afgives oplysninger om, hvorvidt der er solgt immaterielle aktiver, opnået akkord mv. eller foretaget omstruktureringer.

Følgende selskaber er dog fritaget for at afgive supplerende oplysninger:

- Elselskaber, pengeinstitutter og investeringsforeninger mv.
- Selskaber med en nettoomsætning på under 500.000 kr., som dog skal afgive oplysninger om revisorbistand.
- Selskaber med en nettoomsætning på mere end 100 mio. kr.

For sambeskattede selskaber er det nettoomsætningen i alle de sambeskattede selskaber, der afgør, om der skal afgives supplerende oplysninger.

Ved sambeskatning skal alle danske og udenlandske selskaber udfylde rubrikkerne med supplerende regnskabsoplysninger.

### Bilag til selvangivelsen

Sammen med selvangivelsen skal selskaber indsende:

- Oplysninger om kontrollerede transaktioner på blanket 05.021.
- Oplysninger om, hvilke selskaber der er indtrådt og udtrådt af sambeskatningen, på blanket 05.027, hvor sambeskatningsindkomsten også kan opgøres.
- Oplysninger om ejerforholdene i det ultimative moderselskab og i koncernens andre selskaber (koncernoversigt).

Alle selskaber, der udøver eller er underlagt bestemmende indflydelse over eller fra andre selskaber eller har fast driftssted i udlandet, skal afgive oplysninger om kontrollerede transaktioner.

Hovedreglen er, at der ikke skal indsendes skatteregnskab sammen med selvangivelsen, men SKAT kan dog forlange, at der indsendes et skatteregnskab på et senere tidspunkt.

Følgende selskaber skal dog fortsat indsende skatteregnskab sammen med selvangivelsen:

- Elselskaber, pengeinstitutter og investeringsforeninger mv.

- Selskaber med en nettoomsætning på mere end 100 mio. kr.
- Selskaber, som har valgt eller året før indgik i sambeskatning med et udenlandsk selskab, eller som beskattes af en genbeskatningssaldo.

Årsrapporten skal heller ikke indsendes, da SKAT selv kan rekvirere den hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

## Frister for indsendelse i 2007

<b>Restskat på over 40.000 kr.</b>	
<b>15. marts</b>	Sidste frist for indbetaling af restskat på over 40.000 kr. uden et tillæg på 7 %. Der fratrækkes dog 2 % af den del af betalingen, der overstiger 40.000 kr.
<b>Oplysninger til det fælles skatteregnskab</b>	
<b>15. april</b>	Indberetning af oplysninger til det fælles skatteregnskab for virksomheder med mere end 10 ejere.
<b>Gaveanmeldelser</b>	
<b>1. maj</b>	Anmeldelse af afgiftspligtige gaver ydet i 2006.
<b>Lønmodtagere</b>	
<b>1. maj</b>	Selvangivelsesfrist for personer, som har fået tilsendt den fortrykte selvangivelse og ikke har fravalgt den. For deltagere i anpartsprojekter er fristen dog den 1. juli 2007.
<b>Etableringskonto</b>	
<b>15. maj</b>	Indskud på etableringskonto. Udsættelse med selvangivelsen forlænger ikke fristen for indskud.
<b>Ophørspension</b>	
<b>29. juni</b>	Indskud på ophørspension.
<b>Selskaber og fonde</b>	
<b>30. juni</b>	Selvangivelsesfrist for selskaber og fonde mv. med kalenderregnskabsår. For selskaber og fonde mv., hvis regnskabsår udløber i perioden fra den 1. februar 2007 til den 31. marts 2007, er fristen den 1. august 2007 – ellers 6 måneder efter regnskabsårets udløb.
<b>Selvstændige</b>	
<b>1. juli</b>	Selvangivelsesfrist for bogførings- eller regnskabspligtige personer – herunder personer, der anvender virksomhedsordningen, deltager i anpartsprojekter eller har udenlandsk indkomst. Hvis den udvidede selvangivelse ikke indsendes rettidigt, skal der betales et skattetillæg, selv om SKAT har alle oplysninger via servicebrevet.
<b>Restskat på 40.000 kr. og derunder</b>	
<b>2. juli</b>	Restskat på 40.000 kr. og derunder kan indbetales uden procenttillæg.
<b>September Oktober November</b>	Den del af en eventuel restskat, der ligger over 16.800 kr., opkræves i september, oktober og november 2007 med et tillæg på 7 %. Den del, der ligger under 16.800 kr., indregnes sammen med procenttillægget i forskudsskatten for 2008.

Kilde: Det Lokalhistoriske Arkiv, Herring



# TRANSFER PRICING



TEGLVÆRKET I SVENDSGADE, ODENSE 1905

*Reglerne om transfer pricing har udviklet sig igennem årene, og det nuværende regelsæt har kun været i kraft siden den 1. januar 2006. Udviklingen har medført forholdsvis store krav til den transfer pricing-dokumentation, som virksomhederne skal udarbejde.*

*SKAT har endnu ikke brugt mange ressourcer på at kontrollere virksomhedernes dokumentationsmateriale, men alt tyder på, at SKAT nu vil øge kontrolindsatsen på dette område. Årsagen til den øgede kontrol er primært, at SKAT har erfaret, at mange virksomheder enten slet ikke har eller har et meget mangelfuldt dokumentationsmateriale.*

## Gode råd

- Udarbejd den nødvendige dokumentation og undgå en bødesag.
- Aftaler mellem interesseforbundne parter skal være skriftlige.
- Indgå aftaler med interesseforbundne parter på samme vilkår og til samme priser, som ville blive anvendt ved tilsvarende aftaler med uafhængige parter.

## Hvad er transfer pricing?

Transfer pricing vedrører prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner i en koncern, og dermed fordelingen af den samlede indtjening og skattebetaling imellem de koncernselskaber (interesseforbundne parter), som har bidraget til indtjeningen.

Ved samhandel mellem interesseforbundne parter er der ikke en fri prisdannelse som ved handel mellem uafhængige parter. Selskaberne skal derfor kunne dokumentere, hvorledes priser og vilkår for handelsmæssige og økonomiske transaktioner i koncernen er fastsat – de såkaldte kontrollerede transaktioner.

## Hvem er omfattet?

Selskaber, der har kontrollerede transaktioner med enten en fysisk person eller et koncernforbundet selskab, er omfattet af en oplysningspligt og eventuelt også en dokumentationspligt.

## Oplysningspligt

Alle skattepligtige, som kontrolleres af fysiske eller juridiske personer, og alle fysiske og juridiske personer, der kontrollerer juridiske personer, skal afgive oplysninger i selvangivelsen om art og omfang

af de handelsmæssige og økonomiske transaktioner med de nævnte parter. Oplysningerne afgives i skemaform, og transfer pricing-skemaet findes på SKAT's hjemmeside.

## Dokumentationspligt

I nogle situationer skal der udarbejdes dokumentationsmateriale, men ikke alle kontrollerede transaktioner er omfattet af dokumentationspligten, idet mindre virksomheder er friholdt.

Mindre virksomheder defineres i denne forbindelse som virksomheder, der alene eller sammen med koncernforbundne virksomheder har under 250 beskæftigede og enten a) en årlig samlet balance på under 125 mio. kr. eller b) en årlig omsætning på under 250 mio. kr.

Det vil sige, at virksomheder kun skal udarbejde dokumentationsmateriale, hvis koncernen samlet har mindst 250 beskæftigede, eller hvis koncernen både har en årlig samlet balance på mindst 125 mio. kr. og en årlig omsætning på mindst 250 mio. kr.

Hvis en koncern har under 250 beskæftigede, kan koncernen veksle fra år til år med hensyn til, hvorvidt kravet om en balance på under 125 mio. kr. kan opfyldes, eller kravet om en omsætning på under 250 mio. kr. kan opfyldes, da blot en af disse betingelser skal være opfyldt for at undgå dokumentationspligten i det pågældende indkomstår.

Ved "beskæftigede" forstås gennemsnittet af antal heltidsbeskæftigede i løbet af et indkomstår.

Koncernforbundne selskaber er juridiske personer, hvor samme aktionærkreds (eller en fond) direkte eller indirekte ejer mere end 50 % af aktiekapitalen eller råder over mere end 50 % af stemmerne. Koncernforbindelsen skal være til stede ved regnskabsårets slutning. Ved opgørelse af kon-

cernens samlede balance skal koncerninterne mellemværender og indbyrdes kapitalandele ikke medregnes. Ved opgørelse af koncernens samlede omsætning skal den interne omsætning ikke medregnes.

Mindre virksomheder er kun omfattet af dokumentationspligt vedrørende:

- Kontrollerede transaktioner med fysiske og juridiske personer, der er hjemmehørende i en fremmed stat, som ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS.
- Kontrollerede transaktioner med et fast driftssted, der er beliggende i en fremmed stat, som ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS.

### Dokumentationsmateriale

Transfer pricing-dokumentation skal vise, hvorledes priser og vilkår for kontrollerede transaktioner er fastsat, og dokumentationen skal kunne danne grundlag for SKAT's vurdering af, om priserne og vilkårene er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Armslængdeprincippet er et udtryk for, at alle kontrollerede transaktioner i en koncern skal ske til de priser og vilkår, som ville blive anvendt ved transaktioner mellem to uafhængige parter.

Dokumentationen skal indeholde:

- En beskrivelse af koncernen og de forretningsmæssige aktiviteter.
- En beskrivelse af de kontrollerede transaktioner.
- En beskrivelse og analyse af prisfastsættelsen på de kontrollerede transaktioner.
- En sammenlignelighedsanalyse.
- En beskrivelse af implementeringen af prisfastsættelsen.
- Oplysninger om skriftlige aftaler.

### Konsekvenser ved mangelfuldt materiale

#### Bøde ved manglende oplysninger

Virksomheder, som ikke indsender transfer pricing-skemaet, kan pålægges skattetillæg og daglige bøder. Sanktionerne svarer til de tvangsmidler, der anvendes, hvis selskaber ikke indsender deres selvangivelse, idet transfer pricing-skemaet betragtes som en integreret bestanddel af selvangivelsen.

### Bøde ved manglende dokumentation

Der er indført bødestraf, hvis en virksomhed forsætligt eller af grov uagtsomhed undlader at opfylde den skriftlige dokumentationspligt. Bestemmelsen om bødestraf har virkning for kontrollerede transaktioner, der foretages i indkomstår, der er påbegyndt den 2. april 2006 eller senere.

Dokumentationspligten påhviler den skattepligtige (selvangivelsespligtige), og en eventuel bødestraf for manglende eller mangelfuldt dokumentationsmateriale vil blive pålagt den skattepligtige. Hvis den skattepligtige er et selskab, vil bødestrafen påhvile selskabet.

Der pålægges bøder, hvis transfer pricing-dokumentationen ikke er udarbejdet, eller hvis transfer pricing-dokumentationen har en sådan karakter, at der reelt set ikke foreligger dokumentation.

Bødeniveauet forventes fastlagt ud fra det princip, at der ved manglende eller mangelfuldt dokumentationsmateriale skal betales en minimumbøde svarende til to gange de omkostninger, der blev sparet ved overhovedet ikke at have udarbejdet eller ikke at have udarbejdet fuld transfer pricing-dokumentation i første omgang. Hvis der rettes op på forseelsen i form af, at den manglende transfer pricing-dokumentation udarbejdes i den fornødne kvalitet, nedsættes bøden til det halve, dvs. én gang de sparede omkostninger. Hvis der herefter sker en forhøjelse af indkomsten som følge af, at armslængdeprincippet ikke er opfyldt, forhøjes minimumbøden med et beløb, der svarer til 10 % af indkomstforhøjelsen.

### Skønmæssig ansættelse

Hvis virksomheder ikke har udarbejdet transfer pricing-dokumentation, har SKAT hjemmel til at fastsætte de kontrollerede transaktioner skønmæssigt. Virksomhederne stiller sig selv i en dårlig position bevismæssigt, hvis de ikke afgiver oplysningerne. Domstolene afgør konsekvensen for virksomheder, som ikke opfylder deres dokumentationspligt.

Der gælder ingen forhåndsformodning om, at kontrollerede transaktioner ikke er foretaget i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Forinden SKAT foretager en eventuel korrektion af en virksomheds skattepligtige indkomst, skal SKAT i alle tilfælde rette henvendelse til virksomheden med henblik på at søge at fremskaffe den nødvendige dokumentation. En korrektion af den skattepligtige indkomst skal altid være begrundet.

Kilde: Odense Bys Museer



BRANDTS KLÆDEFABRIK I ODENSE, BYGGET CA. 1880 (I DAG: KULTURCENTER)



Foto © KASB / Andreas Trier Mørch

# UDENLANDSKE HÅNDVÆRKERE PÅ ARBEJDE I DANMARK

*Flere og flere udenlandske håndværkere tager til Danmark for at arbejde. Danske virksomheder, som benytter sig af udenlandske håndværkere, skal være opmærksomme på, at der gælder andre regelsæt end for danske håndværkere.*

*Virksomhederne skal også være opmærksomme på, om aftalen med den udenlandske virksomhed er en entreprisekontrakt, eller om der måske kun er tale om leje af arbejdskraft. Forpligtelserne i relation til indeholdelse af A-skat mv. er nemlig forskellige i de to situationer.*



## Gode råd

- Ansæt kun udenlandske håndværkere, der har fornøden opholds- og arbejdstilladelse.
- Udbetal kun løn uden indeholdelse af AM-bidrag, hvis håndværkeren har fremlagt fornøden dokumentation for, at han fortsat er omfattet af social sikring i bopælslandet.
- Overvej nøje, om en aftale er en egentlig entreprisekontrakt, eller om der snarere er tale om leje af arbejdskraft.

## Kontraktforhold

Danske virksomheder har forskellige forpligtelser med hensyn til indberetning og indeholdelse af A-skat mv. for udenlandske håndværkere alt afhængig af, om der er tale om:

1. Direkte ansættelse i den danske virksomhed.
2. Leje af arbejdskraft (arbejdsudleje).
3. Indgåelse af entreprisekontrakt.

## Direkte ansættelse i den danske virksomhed

En udenlandsk håndværker, der ansættes i en dansk virksomhed, er skattepligtig til Danmark fra den første arbejdsdag.

Håndværkeren skal derfor have et skattekort, og arbejdsgiveren skal indeholde A-skat på ganske normal vis. Derudover skal håndværkeren betale AM-bidrag, medmindre han er omfattet af social sikring i et andet EU-land mv.

## Arbejdsudleje kontra entreprisekontrakt

En dansk virksomheds forpligtelser med hensyn til indberetning samt indeholdelse af A-skat mv. af-

hænger af, om aftalen med den udenlandske virksomhed er en entreprisekontrakt, eller om der blot er tale om leje af udenlandsk arbejdskraft.

Ved indgåelse af en entreprisekontrakt med den udenlandske virksomhed har den danske virksomhed ingen arbejdsgiverforpligtelser over for den udenlandske virksomheds håndværkere.

Ved arbejdsudleje er håndværkerne formelt i et ansættelsesforhold til deres udenlandske arbejdsgiver, hvorfra de modtager deres løn. Selv om håndværkerne ikke er ansat i den danske virksomhed, har den danske virksomhed alligevel pligt til at indeholde A-skat mv.

I en entreprisekontrakt er der normalt aftalt en fast pris for udførelsen af et bestemt stykke arbejde. Kontrakten indeholder typisk også bestemmelser om genforhandling af kontrakten, hvis det aftalte honorar overskrides, og sanktioner, hvis tidsfrister overskrides, samt garantibestemmelser mv.

En arbejdsudlejekontrakt indeholder typisk bestemmelser om antallet af håndværkere og deres kvalifikationer, en time- eller dagsrate samt en rådighedsperiode.

Det afgøres på basis af en samlet vurdering af de faktiske forhold i kontrakten, hvorvidt der er tale om arbejdsudleje eller entreprise. I denne vurdering indgår bl.a., hvem der har den reelle økonomiske risiko for arbejdet, og dermed også hvem der leder, kontrollerer og godkender de udenlandske håndværkeres arbejde.

Følgende forhold taler for arbejdsudleje:

- Den overordnede ledelse af arbejdet påhviler den danske virksomhed.
- Arbejdet udføres på en arbejdsplads, som den danske virksomhed disponerer over og har ansvaret for.

- Vederlaget til den udenlandske virksomhed beregnes efter den tid, der er medgået (lønnen til håndværkerne plus avancetillæg).
- Hovedparten af arbejdsredskaber og materialer stilles til rådighed af den danske virksomhed.
- Den udenlandske virksomhed fastsætter ikke ensidigt antallet af håndværkere og deres kvalifikationer.

Hvis en dansk virksomhed har indgået en entreprisekontrakt med en udenlandsk virksomhed, er det den udenlandske virksomhed, der bærer den økonomiske risiko ved arbejdets udførelse, herunder kvaliteten af arbejdet og overholdelse af tidsfrister. Det er også den udenlandske virksomhed, der leder og kontrollerer det arbejde, der udføres i Danmark.

Det er kontraktens reelle indhold, der afgør, om der er tale om arbejdsudleje eller en entreprise, og der skal naturligvis være overensstemmelse mellem kontrakten og de faktiske forhold. SKAT er i flere sager blevet forelagt entreprisekontrakter med henvisninger til en nærmere arbejdsbeskrivelse, hvor kontraktparterne ikke ønskede at fremlægge arbejdsbeskrivelsen for SKAT. Det resulterede i, at SKAT bedømte forholdet som arbejdsudleje.

Især inden for landbrug, gartneri og håndværk er der adskillige eksempler på, at en påstået entreprisekontrakt er blevet bedømt som arbejdsudleje, selv om den danske virksomhed ikke havde indgået aftale med et vikarbureau eller lignende.

Ved arbejdsudleje er den danske virksomhed forpligtet til at indeholde A-skat og eventuelt også AM-bidrag, medens en entreprisekontrakt ikke er forbundet med disse forpligtelser. Hvis SKAT bedømmer en entreprisekontrakt som arbejdsudleje, kan det blive en dyr fornøjelse for den danske virksomhed, fordi virksomheden hæfter for den manglende indeholdelse af A-skat mv., selv om hele kontraktsummen er afregnet til den udenlandske virksomhed.

Momsreglerne skelner også mellem en egentlig entreprisekontrakt og en kontrakt om arbejdsudleje. Hvis den udenlandske virksomhed udfører entreprisearbejde i Danmark, skal den momsregistreres og opkræve dansk moms af sit vederlag. Hvis den udenlandske virksomhed derimod kun udlejer arbejdskraft til den danske virksomhed, er det den danske virksomhed, som har forpligtelsen til at beregne moms af vederlaget. Fælles for begge situationer er, at den danske virksomhed kan fra-

drage den danske moms, hvis det arbejde, som den udenlandske virksomhed udfører, bruges til momspligtige aktiviteter. Hvis arbejdet bruges til momsfrie formål, f.eks. opførelse af ejerboliger, kan momsen ikke fradrages hos den danske virksomhed, og dermed vil en manglende momsberegning medføre en momsunddragelse, som vil blive bedømt strengt af SKAT.

Entreprisenum	100.000 kr.	
Moms	25.000 kr.	
Samlet betaling til den udenlandske virksomhed	125.000 kr.	125.000 kr.
Fradrag for indgående moms		- 25.000 kr.
<b>Nettoudgift</b>		<b>100.000 kr.</b>
Manglende afregning af A-skat og AM-bidrag:		
Bruttoløn	125.000 kr.	
AM-bidrag, 8 %	- 10.000 kr.	10.000 kr.
	115.000 kr.	
Arbejdsudlejerskat, 30 % af 115.000 kr.		34.500 kr.
<b>Manglende afregning</b>		<b>44.500 kr.</b>

Ved en entreprisekontrakt vil den danske virksomheds nettoudgift blive 100.000 kr., når virksomheden har fradrag for indgående moms. Hvis en entreprisekontrakt bliver omklassificeret til arbejdsudleje, skal den danske virksomhed afregne 44.500 kr. til SKAT. Den samlede udgift bliver derfor 144.500 kr. i stedet for 100.000 kr.

## Arbejdsudleje

En udenlandsk håndværker, der arbejder i Danmark under en arbejdsudlejeaftale, skal betale skat til Danmark af sin løn, og den danske virksomhed er indeholdelsespligtig.

## Beskatning af den udenlandske håndværker

Den udenlandske håndværker er skattepligtig til Danmark fra sin første arbejdsdag her i landet. Håndværkeren er kun skattepligtig af sin lønindkomst mv. for arbejde udført i Danmark (også kaldet begrænset skattepligt), når der er tale om et midlertidigt ophold på mindre end 6 måneder, og håndværkeren fortsat har bopæl i udlandet. Hvis håndværkeren afbryder opholdet i Danmark for at arbejde i udlandet, vil en ny 6-måneders periode blive påbegyndt ved hans tilbagevenden til arbejde i Danmark.

Hvis håndværkerens sammenhængende ophold i Danmark er på mere end 6 måneder, der kun afbrydes af ferie eller lignende i udlandet, vil der indtræde fuld skattepligt efter interne danske regler, hvilket kan medføre beskatning af håndværkerens globalindkomst. Reglerne om fuld skattepligt vil ikke blive omtalt nærmere, men det skal dog fremhæves, at fuldt skattepligtige personer ikke kan anvende reglerne om beskatning med en bruttoskat på 30 %.

Begrænset skattepligtige personer, der arbejder i Danmark under en arbejdsudlejeaftale, kan vælge imellem at blive beskattet med en bruttoskat på 30 % efter indeholdelse af eventuelt AM-bidrag eller beskatning efter de almindelige regler for begrænset skattepligtige, der giver mulighed for fradrag for lønmodtagerudgifter, herunder eventuelt også fradrag efter rejserreglerne.

Bruttoskatten på 30 % er en endelig skat, og den udenlandske håndværker skal derfor ikke indgive dansk selvangivelse.

Hvis den udenlandske håndværker vælger at blive beskattet efter de almindelige regler for begrænset skattepligtige, skal han indgive selvangivelse i Danmark.

Hvis den udenlandske håndværker har fået trukket en bruttoskat på 30 %, men han i stedet ønsker at anvende de almindelige regler for begrænset skattepligtige, skal han blot indgive selvangivelse inden for den normale tidsfrist (den 1. maj i det efterfølgende år).

### Forpligtelser ved leje af arbejdskraft

Ansvar for at indeholde A-skat og AM-bidrag ligger normalt hos arbejdsgiveren, men ved arbejdsudleje af udenlandske håndværkere til en dansk virksomhed overgår indeholdelsespligten og hæftelsen for kildeskat mv. til den danske virksomhed.

Uanset om den udenlandske håndværker skal beskattes med bruttoskatten på 30 % eller efter de almindelige regler for begrænset skattepligtige, er det den danske virksomhed, der skal indeholde A-skat og eventuelt AM-bidrag.

### Bruttoskat

Beregningsgrundlaget for AM-bidrag og bruttoskat er håndværkerens bruttoløn, hvilket vil sige den kontante løn, fri kost og logi samt "skattefrie" godtgørelser mv.

Oplysninger om bruttolønnen må indhentes hos den udenlandske udlejer. Hvis udlejer ikke giver oplysninger om bruttolønnen, skal den danske virksomhed indeholde 30 % af kontraktsummen.

Angivelse og betaling skal ske til Skattecenter Esbjerg. Blanket nr. 01.010 (Månedlig angivelse af skat mv. og indberetning af arbejdsudlejede udenlandske lønmodtagere) kan anvendes.

Bruttoskat mv. skal angives og betales på samme tidspunkt som A-skat og AM-bidrag i øvrigt.

### Skattekort

Hvis den udenlandske håndværker beskattes efter de almindelige regler for begrænset skattepligtige,

Kilde: Odense Bys Museum



BRANDTS KLÆDEFABRIK, KÆDESKÆRIET 1919

skal der indeholdes A-skat på grundlag af et skattekort, og i så fald gælder de almindelige regler om indeholdelse og angivelse mv.

### Entreprisekontrakt

En dansk virksomhed, der indgår en entreprisekontrakt med en udenlandsk virksomhed om at få udført en arbejdsopgave i Danmark, skal ikke indeholde A-skat mv. for de udenlandske håndværkere, som udfører arbejdet for den udenlandske virksomhed. Når entreprisekontrakten vedrører bygge- og anlægsbranchen, skal den danske virksomhed imidlertid foretage en række indberetninger til SKAT.

### Indberetningspligt

Når en dansk virksomhed indgår en aftale med en udenlandsk virksomhed om at udføre bygge- og anlægsarbejde i Danmark, skal den danske virksomhed indberette en række identifikationsoplysninger om den udenlandske virksomhed til SKAT. Der skal også indberettes oplysninger om identitet og arbejdsperiodens længde for de udenlandske håndværkere, som udfører arbejdet.

Indberetningen skal ske senest ved arbejdets påbegyndelse og derefter senest 14 dage efter eventuelle ændringer. Ved forsæt eller grov uagtsomhed kan manglende indberetning medføre bøde for den danske virksomhed.

Indberetningspligten omfatter:

1. Identiteten af den danske virksomhed.
2. Identiteten af den udenlandske virksomhed, som aftalen er indgået med, samt identiteten af eventuelle andre virksomheder i udlandet, som den udenlandske aftalpart har indgået aftaler med om deltagelse i arbejdet i Danmark.
3. De aftalte kontraktsummer.
4. Navn, fødselsdato, eventuelt personnummer, nationalitet, bopælsadresse i Danmark og i udlandet samt dato for arbejdets påbegyndelse og afslutning for de håndværkere, der udfører arbejdet i Danmark som ansatte hos den udenlandske virksomhed.
5. De aftalte arbejdssteder og arbejdsperioder for den udenlandske virksomhed.

### Beskatning af den udenlandske virksomhed og de udenlandske håndværkere

Efter interne danske regler er den udenlandske virksomhed skattepligtig til Danmark fra virksom-

hedens første arbejdsdag i Danmark. Denne beskatningsret kan dog normalt ikke udnyttes, fordi Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre lande typisk først tillægger Danmark beskatningsretten, hvis bygge- og anlægsopgaven har en varighed på mere end 12 måneder (fast driftssted). I enkelte tilfælde indtræder skattepligten dog på et tidligere tidspunkt.

Den danske virksomhed har ingen forpligtelser i relation til den udenlandske virksomheds eventuelle danske skattepligt, bortset fra indberetningspligten.

De udenlandske håndværkere, der er ansat i den udenlandske virksomhed, vil blive begrænset skattepligtige til Danmark fra deres første arbejdsdag i Danmark, hvis den udenlandske virksomhed har fast driftssted (er skattepligtig) i Danmark. Hvis den udenlandske virksomhed ikke har fast driftssted i Danmark, vil håndværkerne typisk kun blive skattepligtige til Danmark af deres løn, hvis arbejdet i Danmark på en eller flere opgaver har en varighed på mere end 183 dage.

De 183 dage beregnes enten inden for kalenderåret eller en løbende 12-måneders periode afhængig af ordlyden i Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med håndværkernes hjemland.

Uanset om den udenlandske virksomhed har fast driftssted i Danmark, eller om de udenlandske håndværkere skal betale skat i Danmark, har det ikke nogen betydning for den danske virksomhed i relation til indeholdelse af A-skat mv.

### Social sikring

De fleste personer er omfattet af social sikring efter reglerne i deres arbejdsland.

Udenlandske håndværkere, der arbejder i Danmark for en dansk virksomhed, skal normalt betale ATP-, AM- og SP-bidrag (SP-bidraget er dog suspenderet til og med 2007).

Håndværkere fra EØS-lande (Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde – også kaldet EØS-aftalen) kan være socialt sikrede i deres hjemland ved midlertidigt arbejde i Danmark, hvilket medfører, at de ikke skal betale AM-bidrag mv. i Danmark. Håndværkerne skal aflevere blanket E-101 som dokumentation for, at de er omfattet af social sikring i hjemlandet og dermed fritaget for at betale dansk AM-bidrag mv. Blanket E-101 udstedes i hjemlandet.

EØS-aftalen gælder for statsborgere i EU-landene samt Norge, Island, Liechtenstein og Schweiz.

Håndværkere fra andre lande, som Danmark har indgået aftale om social sikring med, kan også være socialt sikrede i deres hjemland, hvilket medfører, at de ikke skal betale AM-bidrag mv. i Danmark. Myndighederne i hjemlandet skal udstede en erklæring som dokumentation for, at håndværkerne fortsat er omfattet af social sikring i hjemlandet. Danmark har aftaler om social sikring med Canada, Chile, Israel, Kroatien, Makedonien, Marokko, New Zealand, Pakistan, Schweiz og Tyrkiet.

Håndværkere fra lande uden en aftale om social sikring med Danmark skal altid betale AM-bidrag mv.

### **Opholds- og arbejdstilladelse**

Håndværkere fra EØS-landene har ret til at arbejde i Danmark uden arbejdstilladelse, men længere tids ophold forudsætter en opholdstilladelse.

Der gælder dog en særlig overgangsordning for håndværkere fra Estland, Letland, Litauen, Polen, Slovakiet, Slovenien, Tjekkiet og Ungarn (også kaldet østarbejdere).

Fra den 1. januar 2007 gælder overgangsordningen også for håndværkere fra de to nye EU-lande Bulgarien og Rumænien.

Håndværkere fra tredjelande skal altid have både en opholdstilladelse og en arbejdstilladelse for at arbejde i Danmark.

### **Overgangsordning for østarbejdere**

Overgangsordningen stiller krav om, at statsborgere fra de 10 østeuropæiske EU-lande skal have en opholds- og arbejdstilladelse, som udstedes, hvis følgende betingelser er opfyldt:

1. Der skal være tale om et job, hvor arbejdstiden er mindst 30 timer pr. uge.
2. Ansættelsen skal ske på overenskomstmæssige eller anden måde sædvanlige løn- og ansættelsesvilkår.
3. Arbejdsgiveren skal være registreret som indeholdelsespligtig for A-skat mv.
4. Arbejdsgiveren må ikke være omfattet af lovlig arbejdskonflikt.

Arbejdet må ikke påbegyndes, før Udlændingesservice har givet arbejds- og opholdstilladelse. Virksomheder kan på visse betingelser få en forhåndsgodkendelse fra Udlændingesservice, og arbejdet i en forhåndsgodkendt virksomhed kan påbegyndes, så snart ansættelsesforholdet er anmeldt til Udlændingesservice.

Det er strafsanktioneret at arbejde i Danmark uden en arbejds- og opholdstilladelse, hvis tilladelse er påkrævet. Både arbejdstagere og arbejdsgivere kan straffes. For arbejdsgivere, der ulovligt beskæftiger udenlandske håndværkere, er bødeniveauet 10.000 kr. pr. beskæftiget, udenlandsk håndværker pr. påbegyndt måned. Hvis der foreligger skærpede omstændigheder, er bødeniveauet 20.000 kr.

### **Levering af tjenesteydelser og udstationering**

En virksomhed, der er etableret i et EU-land, kan levere tjenesteydelser i Danmark og i den forbindelse udstationere sine håndværkere til at udføre arbejdet.

Der gælder ingen overgangsregler i forbindelse med levering af tjenesteydelser fra de østeuropæiske EU-lande. Håndværkere fra de østeuropæiske EU-lande, der arbejder i Danmark som følge af en reel udstationering, skal dermed ikke have en opholdstilladelse efter overgangsreglerne. Udstationeringen skal være midlertidig og knyttet til en konkret tjenesteydelse, som virksomheden leverer. Derudover skal instruktionsbeføjelserne ligge hos virksomheden i hjemlandet.

Hvis udstationeringen varer mere end 3 måneder, skal håndværkeren dog rekvirere en EU-/EØS-opholdstilladelse fra Udlændingesservice.

Arbejdsudleje er ikke omfattet af denne udstationeringsregel, og arbejdsudlejede østarbejdere skal derfor have en opholds- og arbejdstilladelse efter overgangsordningen.



BRANDTS KLÆDEFABRIK

# DANSKERE PÅ ARBEJDE I UDLANDET



DGI-HUSET I ÅRHUS

*Den stigende internationalisering er en af årsagerne til, at mange danskere tager udfordringen op og arbejder i udlandet i en periode.*

*Artiklen beskriver bl.a. de skattemæssige konsekvenser ved arbejde i udlandet, når personen under udlandsopholdet fortsat disponerer over en dansk helårsbolig og dermed er omfattet af fuld dansk skattepligt. Det er dog ikke ensbetydende med, at der ikke alligevel kan opnås en skattebesparelse ved arbejde i udlandet.*

## Gode råd

- Pas på 42-dages reglen, så muligheden for eksemptionlempelse ikke fortabes.
- Overvej at stoppe pensionsindbetalinger under udlandsopholdet.
- Undersøg altid reglerne om social sikring.

## Fuld skattepligt til Danmark

Den skattemæssige situation i Danmark er afhængig af flere faktorer, eksempelvis om boligen i Danmark bibeholdes, og om ægtefællen følger med til udlandet samt udstationeringens varighed.

Der gælder særlige regler for offentligt ansatte både i relation til ophør af fuld dansk skattepligt og lempelse for udenlandsk lønindkomst, når den fulde danske skattepligt består. Disse regler er ikke omtalt nærmere i denne artikel.

## Ophør af fuld dansk skattepligt

Hvis en person sælger sin danske helårsbolig eller opsiger sit lejemål, ophører den fulde danske skattepligt ved flytning til udlandet. Det samme gælder, hvis den hidtidige helårsbolig udlejes uopsigeligt for udlejer i en periode på mindst 3 år.

Ved ophør af fuld dansk skattepligt skal personens indkomst fra den 1. januar og frem til skattepligtsophøret (delår) omregnes til helårsindkomst. Omregningen til helårsindkomst sker udelukkende af hensyn til de progressive statskatter (mellem- og topskat) samt personfradraget, og personen skal kun betale skat af sin faktiske indkomst i delåret.

Ophør af fuld dansk skattepligt medfører, at der skal ske beskatning af urealiserede aktieavancer, men der er mulighed for at opnå rentefri henstand

med skattebetalingen. Der kan også blive tale om en efterbeskatning af pensionsindbetalinger mv.

Efter fraflytningen er personen kun omfattet af begrænset dansk skattepligt af eksempelvis et sommerhus, bestyrelses honorarer eller aktieudbytter fra danske selskaber.

## Bevarelse af fuld dansk skattepligt

Hvis personen disponerer over en dansk helårsbolig under udlandsopholdet, eller hvis den danske helårsbolig udlejes i mindre end 3 år, består den fulde danske skattepligt.

Den skattemæssige situation i Danmark er dog forskellig alt afhængig af, om en eventuel ægtefælle rejser med til udlandet eller ej.

## Ægtefællen bliver boende i Danmark

Hvis ægtefællen bliver boende i Danmark, består den fulde danske skattepligt med den konsekvens, at løn for udlandsarbejdet skal selvangives i Danmark i henhold til globalindkomstprincippet, også selv om lønnen bliver beskattet i udlandet.

Der vil dog ikke ske en dobbeltbeskatning af lønnen, fordi den danske skat nedsættes. Nedsættelsen sker enten med den skat, der er betalt i udlandet (kreditlempelse), eller alternativt bliver lønnen reelt skattefri i Danmark (eksemptionlempelse med progressionsforbehold). Lempelsesmetoden er afhængig af flere faktorer, som er omtalt nedenfor.

## Ægtefællen rejser med til udlandet

Hvis ægtefællen rejser med til udlandet, men den danske helårsbolig udlejes ikke eller udlejes for en periode på mindre end 3 år, er ægteparret fortsat omfattet af fuld dansk skattepligt med den konse-

kvens, at globalindkomsten som udgangspunkt fortsat skal selvangives i Danmark. Dette gælder ubetinget, hvis ægteparret bosætter sig i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. I disse tilfælde opnås der enten nedsættelse for betalt skat i udlandet (kreditlempelse), eller alternativt kan lønindkomsten reelt blive skattefri i Danmark (eksempionlempelse med progressionsforbehold).

Danmark har indgået overenskomster med mere end 70 lande, som skal forhindre dobbeltbeskatning og fastlægge kriterier for det skattemæssige hjemsted i de tilfælde, hvor personer bliver skattepligtige i tilflytningslandet på grund af bopæl.

Hvis der indtræder skattepligt i tilflytningslandet på grund af bopæl, medens personens fulde danske skattepligt samtidig består, foreligger der dobbeltdomicil. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten med tilflytningslandet vil løse dobbeltdomicilkonflikten ved at udpege et domicilland (det skattemæssige hjemsted) og et kildeland.

Domicillandet er det land, hvor personen har:

- fast bolig til rådighed,
- de stærkeste personlige og økonomiske interesser (centrum for personens livsinteresser),
- sædvanligt opholdssted, eller
- er statsborger.

Domicilkriterierne er nævnt i prioriteret rækkefølge, hvor det efterfølgende kriterium kun indtages, hvis det skattemæssige hjemsted ikke kan afgøres på grundlag af det forudgående kriterium. Der er tale om en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde.

Hvis ægtefællen er rejst med til udlandet for eksempelvis en periode på 2 år, vil det skattemæssige hjemsted være tilflytningslandet, uanset om den danske helårsbolig er udlejet i denne periode eller ej. Det betyder, at tilflytningslandet er domicillandet, der har ret til at beskatte globalindkomsten, medens Danmark får status som kildeland.

### Danmark er kildeland

Når Danmark er kildeland, består den skattepligtige indkomst i Danmark kun af indkomst fra danske kilder. Det er også en betingelse for kildelandsbeskatning, at Danmark er tillagt beskatningsretten i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten med tilflytningslandet. Løn for arbejde udført i udlandet skal ikke selvangives i Danmark,

heller ikke selv om lønnen udbetales af en dansk arbejdsgiver.

Samtidig er der også kun en stærkt begrænset fradragsret for udgifter ved den danske indkomstopgørelse. Der er kun fradrag for udgifter, der vedrører de indkomster, som skal beskattes i Danmark. Derfor er der ikke fradrag for A-kassebidrag og fagligt kontingent mv., fordi disse udgifter relaterer sig til den lønindkomst, som ikke kan beskattes i Danmark. Der er heller ikke fradrag for pensionsindbetalinger eller renteudgifter på forbrugslån mv. Ved ejerskab af et dansk sommerhus er der fradrag for renteudgifter på lån, der har pant i sommerhuset.

Den skattemæssige situation svarer næsten til, at den fulde danske skattepligt var ophørt.

Ligesom ved ophør af fuld dansk skattepligt udløser skift af skattemæssigt hjemsted beskatning af urealiserede aktieavancer, men det er muligt at opnå rentefri henstand med skatten. Der kan også blive tale om efterbeskatning af pensionsindbetalinger. Der skal derimod ikke ske omregning til helårsindkomst, og dermed undgås de progressive statskatter til dels, ligesom der opnås fuldt personfradrag i de indkomster, der er omfattet af den danske skattepligt.

### Dansk globalbeskatning

En person, der ved arbejde i udlandet er fuldt skattepligtig og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark (Danmark er domicilland), skal selvangive sin globalindkomst i Danmark. Dette gælder også løn for udlandsarbejdet, selv om lønnen bliver beskattet i udlandet.

Løn for arbejde udført i udlandet skal selvangives efter danske skatteregler. Det betyder eksempelvis, at værdi af fri bil skal opgøres til en værdi, som om bilen var indregistreret i Danmark.

Der vil dog ikke ske dobbeltbeskatning af lønnen mv., fordi den danske skat nedsættes efter enten en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller interne danske lempelsesregler. Nedsættelsen sker enten med den skat, der er betalt i udlandet (kreditlempelse), eller alternativt bliver lønnen reelt skattefri i Danmark (eksempionlempelse med progressionsforbehold). Lempelsesmetoden afhænger af flere faktorer, som er omtalt nedenfor.

Ved arbejde i udlandet opnås der fradrag for udgifter til kost og logi, befordring samt fagligt kontingent efter de samme regler, som gælder ved arbejde i Danmark. Den lempelsesberettigede ind-



komst skal opgøres efter et nettoprincip. Det betyder, at de fradrag, der direkte vedrører erhvervelsen af den udenlandske lønindkomst, skal henføres hertil. Fradragene har stort set ingen betydning for den danske skattebetaling, hvis den danske skat skal nedsættes efter eksemptionmetoden.

A-kassebidrag og bidrag til efterlønsordningen skal ikke henføres til den udenlandske indkomst. Det samme gælder pensionsindbetalinger.

Efter danske skatteregler er arbejdsgiverens indbetalinger til en dansk pensionsordning omfattet af den såkaldte bortseelsesret, hvilket betyder, at der ikke skal ske beskatning af indbetalingerne. Ved eksemptionlempelse af den udenlandske lønindkomst opnås der imidlertid reelt ikke nogen skattebesparelse ved pensionsindbetalinger, og det bør derfor overvejes at stille pensionsindbetalinger i bero under et udlandsophold.

Hvorvidt arbejdsgiverens pensionsindbetalinger skal beskattes i udlandet, afhænger af skattereglerne i det pågældende land.

### Lempelse efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten fastlægger fordelingen af beskatningsretten mellem bopælslandet og det land, hvor arbejdet udføres. Hvis Danmark er bopælsland og dermed det skattemæssige hjemsted, skal løn for arbejde udført i udlandet altid selvangives i Danmark på grund af globalindkomstprincippet. Hvis beskatningsretten er til-

lagt udlandet, skal Danmark give nedsættelse i den danske skat, således at der ikke sker dobbeltbeskatning af lønindkomsten.

Efter hovedreglen har arbejdslandet beskatningsretten til løn for arbejde, der er udført i arbejdslandet. Hvis arbejdslandet er tillagt beskatningsretten til lønindkomst, er Danmark forpligtet til at give lempelse som bopælsland.

Ved kortere ophold i arbejdslandet (typisk maksimalt 183 dage inden for et kalenderår eller en løbende 12-måneders periode alt afhængig af den enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomst) er Danmark som bopælsland tillagt beskatningsretten, hvis arbejdet i udlandet udføres for en dansk arbejdsgiver, som ikke driver virksomhed med fast driftssted i det pågældende land. Hvis Danmark er tillagt beskatningsretten, må udlandet ikke beskattes indkomsten, og Danmark skal derfor heller ikke give lempelse.

I Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre lande sker lempelse for lønindkomst som regel efter kreditmetoden. Eksemptionmetoden anvendes eksempelvis i overenskomsterne med Frankrig og Østrig. Ved arbejde i Tyskland eller et af de nordiske lande afhænger lempelsesmetoden af, i hvilket land personen er omfattet af social sikring. Lempelse sker efter kreditmetoden, hvis personen er omfattet af dansk social sikring, medens lempelse sker efter eksemptionmetoden med progressionsforbehold, hvis personen er omfattet af social sikring i arbejdslandet.



DSB'S CENTRALVÆRKSTED I ÅRHUS (I DAG: DGI-HUSET)

© Martin Tørstjert og Erik Balle Povlsen

### Eksempionlempelse

Ved eksempionlempelse med progressionsforbehold svarer nedslaget i den danske skat til den del af den samlede beregnede skat, som forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. Det er således uden betydning for nedslaget i den danske skat, hvor meget skat der er betalt i udlandet.

Den udenlandske løn bliver derfor reelt ikke undergivet beskatning i Danmark. Lønnen skal imidlertid selvangives i Danmark med den konsekvens, at den danske skat af anden positiv indkomst bliver større på grund af de progressive statsskatter og personfradraget. Hvis anden dansk indkomst er negativ, men den samlede indkomst bliver positiv på grund af den udenlandske indkomst, vil der ikke være et underskud, der kan fremføres til et senere indkomstår.

### Kreditlempelse

Ved kreditlempelse gives der nedslag i den danske skat med det mindste af følgende to beløb:

1. Betalt udenlandsk skat.
2. Den del af den danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst.

Kreditlempelse medfører, at den samlede skat til Danmark og det land, hvor arbejdet er udført, kommer til at svare til beskatningen i det land, der har den højeste beskatningsprocent. Det vil med andre ord sige, at der totalt set mindst skal betales fuld dansk skat. Da skatten i udlandet i de fleste tilfælde er lavere end skatten i Danmark, udgør den samlede skattebetaling typisk et beløb, der svarer til dansk skat.

Selv om udstationeringen sker til et land, hvor dobbeltbeskatningsoverenskomsten lemper efter kreditmetoden, kan der måske alligevel opnås en skattebesparelse på lønindkomsten i form af eksempionlempelse efter en intern dansk lempelsesregel i ligningslovens § 33 A. Se nærmere herom nedenfor.

### Overførsel af uægte underskud

En person, hvis danske indkomst består af lempelsesberettiget udenlandsk lønindkomst og netto-renteudgifter, vil normalt have en positiv skattepligtig indkomst efter globalindkomstprincippet. Det betyder, at der ikke bliver et skattemæssigt underskud at fremføre til et senere indkomstår.

Hvis personen er gift, vil underskuddet i den danske indkomst ved skatteberegningen (dvs. ind-

komsten uden den udenlandske lønindkomst) blive overført til ægtefællen, der hermed får reduceret sin skat. Hvis personen er ugift, kan dette underskud ikke udnyttes.

Reglen om overførsel af ”uægte” underskud gælder både ved eksempionlempelse og kreditlempelse i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Derimod gælder reglen ikke ved lempelse efter ligningslovens § 33 A.

### Ligningslovens § 33 A

Ligningslovens § 33 A er en lempelsesregel, der gælder sideløbende med lempelsesreglerne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Denne lempelsesregel omfatter kun lønindkomst, og det er uden betydning, om lønnen udbetales af en dansk eller udenlandsk arbejdsgiver.

Lempelsesreglen forudsætter, at en række betingelser er opfyldt. Hvis den udstationerede person opfylder betingelserne for lempelse både efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdslandet og efter ligningslovens § 33 A, kan personen frit vælge den lempelsesform, der giver den laveste skattebetaling.

Lempelsesmetoden efter ligningslovens § 33 A er eksempion med progressionsforbehold, hvilket betyder, at den udenlandske lønindkomst skal medtages ved den danske indkomstopgørelse og skatteberegning, men der skal reelt set ikke betales dansk skat af den udenlandske indkomst. Se nærmere ovenfor under ”Eksempionlempelse”.

### Betingelser

Lønnen skal være erhvervet ved arbejde uden for Danmark, Færøerne og Grønland.

Opholdet i udlandet skal have en varighed på mindst 6 måneder og må kun afbrydes af ferie eller lignende i Danmark på i alt højst 42 dage. Brudte døgn tæller fuldt ud med ved opgørelsen af antal opholdsdage i Danmark.

Ved ankomst til Danmark fredag aften og afrejse igen søndag efter midnat har opholdet i Danmark varet i 4 dage.

42-dages reglen svarer til et tilladt ophold i Danmark på 7 dage pr. måneds udlandsophold. Ved ophold i udlandet i f.eks. 8 måneder må opholdet i Danmark derfor maksimalt vare 56 dage. Opholdet i Danmark må dog ikke inden for nogen 6-måneders periode overstige 42 dage.

6-måneders perioden relaterer sig ikke til kalenderåret. Reglen vil således være opfyldt, hvis op-





A/S FRICHS I ÅRHUS, MONTAGEVÆRKSTEDET CA. 1890

holdet i udlandet eksempelvis påbegyndes den 1. august 2007 og afsluttes den 1. maj 2008.

Arbejde i Danmark afbryder udlandsopholdet i relation til 6-måneders reglen. Afrapportering og lignende til en dansk arbejdsgiver kan ske, uden at udlandsperioden afbrydes, men disse afrapporteringsdage medregnes i de anførte 42 dage.

### Hel eller halv lempelse?

Lempelsesmetoden efter ligningslovens § 33 A er eksemption med progressionsforbehold, hvilket betyder et nedslag i den danske skat med den del, der falder på den udenlandske indkomst (hel lempelse), men der kan også blive tale om et nedslag, der kun udgør halvdelen af den danske skat (halv lempelse). Der gives halv lempelse, når en dobbeltbeskatningsoverenskomst har tillagt Danmark beskatningsretten til lønnen.

Hvis lønnen er optjent ved arbejde udført i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, vil der altid ske hel lempelse. Dette gælder, uanset om der er betalt skat i udlandet eller ej.

Hvis Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med arbejdslandet, vil der også ske hel lempelse, hvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten tillægger arbejdslandet beskatningsretten. Dette vil normalt være tilfældet, medmindre der er tale om arbejde for en dansk arbejdsgiver uden fast driftssted i arbejdslandet, og den udstationerede person opholder sig i arbejdslandet i maksimalt 183 dage inden for et kalenderår eller en 12-måneders periode alt afhængig af den præcise ordlyd i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Hvis en person eksempelvis udstationeres til Tyskland fra den 1. september 2006 til den 30. juli 2007 og opfylder 42-dages reglen i udstationeringsperioden, er personen berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A.

Ved arbejde for en virksomhed med fast driftssted i Tyskland, har Tyskland beskatningsretten til lønnen for hele perioden, og personen kan derfor opnå hel lempelse.

Hvis personen derimod arbejder for en dansk arbejdsgiver uden fast driftssted i Tyskland, har Danmark beskatningsretten til lønnen i 2006, da opholdet i Tyskland udgør mindre end 184 dage inden for kalenderåret. Personen kan derfor kun opnå halv lempelse, men til gengæld skal der heller ikke betales skat i Tyskland for denne periode. Tyskland vil have beskatningsretten til lønnen i

2007, forudsat at personen opholder sig i Tyskland i mere end 183 dage i kalenderåret 2007. I så fald kan personen opnå hel lempelse i Danmark, men skal til gengæld betale skat i Tyskland.

Hvis personen arbejder i Norge i stedet for Tyskland, vil Norge have beskatningsretten til lønnen for hele perioden, fordi den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst tillægger Norge beskatningsretten, når opholdet overstiger 183 dage inden for en 12-måneders periode. Personen vil i så fald være berettiget til hel lempelse efter ligningslovens § 33 A, men skal også betale skat til Norge for hele perioden.

### Social sikring

Inden en udstationering bør personen få afklaret, hvordan han er dækket med hensyn til social sikring.

Hovedreglen er, at en person er omfattet af reglerne om social sikring i arbejdslandet.

Der gælder dog nogle undtagelser til hovedreglen, hvis personen arbejder i et land, der er omfattet af EØS-aftalen (Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde), eller i et land, som Danmark har indgået en mellemfolkelig aftale med (konventionsland).

Derudover gælder der særlige regler ved samtidig arbejde i flere EØS-lande samt for transportarbejdere og offentligt ansatte m.fl., men disse regler beskrives ikke i denne artikel.

### EØS-aftalen

EØS-aftalen om social sikring gælder for statsborgere i EU-landene samt Norge, Island, Liechtenstein og Schweiz.

Efter hovedreglen er en person omfattet af reglerne om social sikring i arbejdslandet. Dette gælder også, selv om personen fortsat har bopæl i Danmark og arbejder i udlandet for en dansk arbejdsgiver.

Hvis personen udstationeres af en privat arbejdsgiver for at arbejde tidsubegrænset eller tidsbegrænset i mere end 3 år i et andet EØS-land, vil personen være omfattet af reglerne om social sikring i arbejdslandet fra sin ankomst.

Ved udstationering i maksimalt 1 år vil en person under visse betingelser fortsat være omfattet af de danske regler om social sikring. Ved udstationering i maksimalt 3 år er der også mulighed for at forblive under de danske regler om social sikring. Se nærmere om disse undtagelsesregler nedenfor.

I Danmark er det Den Sociale Sikringsstyrelse, der administrerer reglerne om social sikring. Arbejdsgiveren eller lønmodtageren skal indsende blanket E-101 sammen med et udfyldt spørgeskema, hvorefter Den Sociale Sikringsstyrelse tager stilling til, om lønmodtageren fortsat er omfattet af de danske regler om social sikring.

### Udstationering i maksimalt 1 år

En privat ansat lønmodtager vil fortsat være omfattet af de danske regler om social sikring ved midlertidigt arbejde i op til 1 år i et andet EØS-land under følgende forudsætninger:

- Lønmodtageren har en ansættelsesaftale med den arbejdsgiver i Danmark, som udstationerer ham.
- Lønmodtageren er tilknyttet den danske arbejdsgiver i udstationeringsperioden.
- I hele udstationeringsperioden arbejder lønmodtageren for den arbejdsgiver, der har udstationeret ham, og for arbejdsgiverens regning.
- Lønmodtageren var omfattet af de danske regler om social sikring inden udstationeringen.
- Lønmodtageren arbejdede for den samme arbejdsgiver inden udstationeringen. Hvis lønmodtageren blev ansat med henblik på at blive udstationeret, er det en yderligere forudsætning, at arbejdsgiveren normalt udøver sin aktivitet og beskæftiger sine ansatte i Danmark.
- Lønmodtageren aflønnes af den danske arbejdsgiver i hele udstationeringsperioden.

Hvis den udenlandske arbejdsopgave af uforudsete årsager kommer til at strække sig ud over 1 år, er der mulighed for være omfattet af de danske regler om social sikring i op til yderligere 1 år.

### Udstationering i maksimalt 3 år

Ved udstationering i mere end 1 år og maksimalt 3 år, er der mulighed for at forblive omfattet af de danske regler om social sikring via en såkaldt artikel 17-aftale.

Den Sociale Sikringsstyrelse kan efter artikel 17 indgå en aftale med myndighederne i arbejdslandet om, at de danske regler om social sikring fortsat gælder, hvis følgende betingelser er opfyldt:

- Lønmodtageren har en ansættelsesaftale med den arbejdsgiver i Danmark, som udstationerer ham.
- Lønmodtageren er tilknyttet den danske arbejdsgiver i udstationeringsperioden.

- Lønmodtageren var omfattet af de danske regler om social sikring inden udstationeringen.

Derudover er det normalt også en betingelse, at arbejdsgiveren har hjemsted i Danmark og udfører en del af sine aktiviteter her i landet.

### Konventionslande

Danmark har indgået aftaler om social sikring (konventioner) med en række lande uden for EØS. Det drejer sig om Bosnien-Hercegovina, Canada, Chile, Israel, Kroatien, Makedonien, Marokko, Montenegro, New Zealand, Pakistan og Tyrkiet.

Aftalerne er forskellige både med hensyn til, hvilke sociale sikringsordninger der er omfattet, og de regler, der afgør, hvilket lands lovgivning en person skal være omfattet af.

Alle aftaler indeholder regler om, at udstationerede lønmodtagere i en vis periode forbliver omfattet af de danske regler om social sikring ved midlertidigt arbejde i udlandet for en dansk arbejdsgiver.

### AM-bidrag

Pligten til at betale AM-bidrag er ikke kun knyttet til de interne danske regler, men også til EØS-aftalen og konventionsaftalerne om social sikring.

Lønmodtagere, som er fuldt skattepligtige til Danmark og omfattet af de danske regler om social sikring, skal betale AM-bidrag af løn for arbejde udført i udlandet. Dette gælder, uanset om arbejdet udføres for en dansk eller en udenlandsk arbejdsgiver.

Hvis den fulde danske skattepligt bevares, men det skattemæssige hjemsted er udlandet, er løn for arbejde udført i udlandet fritaget for dansk beskatning, men der skal betales AM-bidrag, hvis lønmodtageren fortsat er omfattet af de danske regler om social sikring.

Der skal ikke betales AM-bidrag, hvis lønmodtageren efter EØS-aftalen eller en konventionsaftale er omfattet af arbejdslandets regler om social sikring.

Ved arbejde i lande uden for EØS-aftalen og konventionslandene skal lønmodtagere, der er fuldt skattepligtige til Danmark, betale AM-bidrag, hvis de arbejder for en dansk arbejdsgiver. Hvis arbejdet derimod udføres for en udenlandsk arbejdsgiver, skal lønmodtagerne ikke betale AM-bidrag af deres lønindkomst.

Kilde: Lokalthistorisk samling, Århus



A/S FRICHS I ÅRHUS, LOKOMOTIVHALLEN 1925

TORPEDOHALLEN PÅ HOLMEN I KØBENHAVN, BYGGET 1954 (I DAG: BOLIGER)



Foto © KASB / Andreas Trier Mørch

# FIRMABIL TIL KØRSEL MELLEM BOPÆL OG ARBEJDE

*Både arbejdsgiver og medarbejder kan få sig en ubehagelig overraskelse, hvis SKAT vurderer, at firmabilen er blevet anvendt til privat kørsel, når nu begge parter ellers var af den opfattelse, at bilen kun blev anvendt til erhvervmæssig kørsel.*

*For medarbejderen er konsekvensen, at der skal ske beskatning af værdi af fri bil.*

*For arbejdsgiveren kan konsekvensen være, at der skal betales moms og tillægsafgift for privat anvendelse af bilen, hvis der er tale om en varevogn på gule nummerplader.*



## Gode råd

- Pas på 60-dages reglen for at undgå beskatning af fri bil.
- Tag kun arbejdsgiverens bil med hjem, hvis der er tale om en reel tilkaldevagt.
- Indgå altid en skriftlig aftale om, at bilen ikke må anvendes til privat kørsel.

## Fri bil

Fri bil er et skattepligtigt personalegode, hvor det normalt er selve råderetten, der udløser beskatning. Omfanget af den private kørsel er uden betydning for beskatningens størrelse.

Hvis en arbejdsgiver stiller en firmabil til rådighed for en medarbejder udelukkende til transport mellem hjem og arbejde, vil medarbejderen som hovedregel blive beskattet af værdi af fri bil, fordi kørsel mellem hjem og arbejde er privat kørsel i skattemæssig forstand.

Der gælder dog følgende undtagelser:

- Kundeopsøgende aktiviteter.
- Chauffører.
- Specialkøretøjer.
- Tilkaldevagt.

## Kundeopsøgende aktiviteter

Kørsel mellem bopælen og virksomheden anses ikke for at være privat kørsel for medarbejdere med kundeopsøgende aktiviteter, hvis denne kørsel højst sker én gang om ugen.

Ved kundeopsøgende aktiviteter forstås salg af virksomhedens varer eller tjenesteydelser, og det kundeopsøgende arbejde skal have en vis fast karakter.

## Chauffører

Chauffører, som har til hovedopgave at transportere personer, materialer eller værktøj, kan begynde og slutte det daglige arbejde med at køre fra og til bopælen, uden at det udløser beskatning af fri bil. Hovedreglen er, at der ikke må være tale om et tilfældigt chaufførarbejde for virksomheden eller et chaufførarbejde, der er en sekundær opgave i forhold til de øvrige arbejdsopgaver.

I praksis er det dog blevet godkendt, at der ikke skal ske beskatning af fri bil for kørsel mellem hjem og arbejde, hvis chaufføren er blevet forpligtet af arbejdsgiveren til at hente og aflevere kolleger.

## Specialkøretøjer

Visse biler går under betegnelsen "ikke egnet til privat personbefordring" (specialkøretøjer). Det gælder lastvogne og kranvogne mv. Lukkede kassevogne, der er indrettet med værksted (fastmonterede hylder og værkstedsindretning mv.), vil normalt også blive kategoriseret som specialkøretøjer.

Medarbejdere, der kører i et specialkøretøj mellem hjem og arbejde, skal ikke beskattes af værdi af fri bil, men til gengæld kan de heller ikke få befordringsfradrag.

Almindelige varebiler på gule plader vil derimod falde uden for kategorien specialkøretøjer, og derfor vil kørsel mellem hjem og arbejde i disse biler udløse beskatning af værdi af fri bil.

Højesteret har taget stilling til, hvorvidt en varebil, der blev anvendt af en gardinmontør, kunne anses for at være et specialkøretøj. Bilens varerum var indrettet til opbevaring af gardinprøver mv., og indretningen var boltet fast i bilens bund og sider. Der var bl.a. tale om skuffer med skruer og beslag samt 300-400 gardinprøver. Indretningen kunne afmonteres af fagfolk, men tidsforbruget hertil

ville antageligt svare til en dags arbejde. På trods af bilens indretning fandt Højesteret, at varebilen ikke kunne anses for at være et specialkøretøj.

### Tilkaldevagt

Medarbejdere, som har tilkaldevagt fra bopælen og tager bilen med hjem, fordi bilen skal bruges i forbindelse med tilkaldene, vil ikke blive beskattet af fri bil, hvis følgende betingelser er opfyldt:

- Både vagtordningen og rådighedspligten skal være reel.
- Der skal være tale om tilkald til "uvisse" adresser.
- Medarbejderen skal have både mulighed for og pligt til at møde på arbejde i rådighedsperioden.
- Firmabilen må kun tages med hjem på de dage, hvor der er en reel risiko for tilkald.
- Firmabilen må kun være parkeret ved medarbejderens bopæl på de dage, hvor vagtordningen er effektiv.

Rådighedspligten skal være reel. En telefonkæde, hvor medarbejderen blot kan lade mødepligten overgå til den næste på listen, udgør ikke en reel rådighedspligt. I rådighedsperioden skal medarbejderen desuden være pålagt reelle begrænsninger i privatlivet.

Tilkaldene skal ske til "uvisse adresser". Det betyder eksempelvis, at en medarbejder på et fjernvarmeværk, der kan tilkaldes til fjernvarmeværket til udbedring af fejl mv., ikke har tilkaldevagt i skattemæssig forstand. Hvis medarbejderen alligevel tager bilen med hjem for at kunne møde op i forbindelse med tilkald, skal der ske beskatning af værdi af fri bil.

Hvis en medarbejder har tilkaldevagt til visse adresser fra fredag aften til lørdag middag, skal bilen afleveres hos virksomheden ved vaggens udløb

lørdag middag. Medarbejderen kan altså ikke lade bilen stå hjemme til mandag morgen.

Højesteret har for nylig afsagt en dom, hvor en servicemontør med tilkaldevagt skulle beskattes af fri bil.

Arbejdsgiveren havde stillet en pick-up med hardtop til rådighed for servicemontørens tilkaldevagter, og hans udstyr bestod bl.a. af en trykluktsbeholder, der kunne spændes fast i bilens varerum.

Servicemontøren kunne tilkaldes døgnet rundt af virksomhedens kunder i hele Jylland. Tilkaldevagten omfang indebar, at servicemontøren kunne benytte bilen til kørsel mellem hjem og arbejde, og bilen var parkeret på hans bopæl hele året, bortset fra ferieperioder, enkelte weekends og under andet fravær.

Højesteret fastslog, at der ikke var tale om et specialindrettet køretøj, der var uegnet til privat personbefordring. Derudover var det Højesterets opfattelse, at servicemontørens døgnvagtordning var en del af hans almindelige arbejdsopgaver, og at kørslen mellem bopælen og den faste arbejdsplads derfor var privat kørsel, hvorfor der skulle ske beskatning af værdi af fri bil.

### Varebiler på gule nummerplader

Betegnelsen "varebiler på gule nummerplader" anvendes her om varevogne, der ikke kan betegnes som specialkøretøjer.

Når der ikke er betalt moms eller tillægsafgift for privat anvendelse, har virksomheden tilkendegivet, at varebilen udelukkende anvendes erhvervsmæssigt. Der er ikke noget krav om kørebog, og SKAT har bevisbyrden for, at varebilen eventuelt har været anvendt til privat kørsel.

Hvis der alligevel køres privat i en varebil, hvilket også gælder kørsel mellem hjem og en fast ar-

Foto © KASB / Andreas Trier Mørch



SUKKERKOGERIET I ODENSE, BYGGET 1872 (I DAG: FØRSKELLIGE FORMÅL)

bejdsplads, og den fulde moms på anskaffelsessummen er fratrukket, er det en overtrædelse af både vægtafgiftsloven og momsloven. Vægtafgiftsloven, fordi der skulle have været betalt en tillægsafgift for privat anvendelse af firmabilen, og momsloven, fordi fradragsretten for momsen på anskaffelsessummen skulle have været begrænset.

For varebiler med en tilladt totalvægt på over 3 tons burde der heller ikke have været fratrukket en andel af momsen på driftsomkostningerne.

Medarbejderen skal beskattes efter de almindelige regler for fri bil.

Kørsel mellem hjem og en fast arbejdsplads er privat kørsel og medfører derfor, at medarbejderen skal beskattes af værdi af fri bil, også selv om medarbejderen i øvrigt ikke anvender bilen til privat kørsel.

60-dages reglen afgør, om der er tale om en fast arbejdsplads i skattemæssig forstand, men i praksis accepteres det dog, at der lejlighedsvis (mindre end en gang ugentligt) køres mellem bopælen og virksomhedens faste adresse i firmabilen.

### 60-dages reglen

Kørsel mellem bopælen og arbejdspladsen er som udgangspunkt privat kørsel, men kørslen anses for at være erhvervmæssig, hvis 60-dages reglen ikke overskrides, og i så fald skal der ikke ske beskattning af værdi af fri bil som følge af kørsel mellem hjem og arbejde.

Ved erhvervmæssig kørsel forstås:

- Befordring mellem den sædvanlige bopæl og en arbejdsplads i indtil 60 arbejdsdage inden for de forudgående 24 måneder.
- Befordring mellem arbejdspladser.
- Befordring inden for samme arbejdsplads.

Hvis medarbejderen kører mere end 60 arbejdsdage mellem bopælen og en arbejdsplads inden for en 24-måneders periode, anses kørslen skattemæssigt for at være privat fra arbejdsdag nr. 61. Det betyder samtidig, at der skal ske beskattning af værdi af fri bil. Perioden på de 60 arbejdsdage afbrydes kun ved, at medarbejderen tilbringer 60 på hinanden følgende arbejdsdage på én eller flere andre arbejdspladser.

Det er ofte arbejdsgiverens hoveddomicil, der er problemet i relation til 60-dages reglen. Hvis medarbejderen eksempelvis typisk afslutter arbejdsdagen på arbejdsgiverens adresse, hvorefter medarbejderen kører hjem til bopælen, kan dette kun ske i 60 dage, og herefter skal medarbejderen holde sig væk fra arbejdsgiverens adresse (kørsel hjemmefra til arbejdsgiverens adresse eller omvendt) i 60 arbejdsdage.

Derfor bør arbejdsdagen som hovedregel ikke begyndes eller afsluttes på arbejdsgiverens adresse, hvorimod kørsel til arbejdsgiverens adresse i løbet af dagen ikke anses for at være privat kørsel.

Der findes ikke en 60-dages regel på momsområdet. Så længe kørslen kun sker mellem medarbejderens hjem og den midlertidige arbejdsplads, er varigheden af kørslen til den midlertidige arbejdsplads uden betydning for arbejdsgiverens momsfradragsret for varebilen. Det er dog vigtigt at huske på, at momsreglerne kun tillader lejlighedsvis kørsel til virksomhedens faste adresse, hvis arbejdsgiveren skal bevare det fulde fradrag for momsen på varebilens anskaffelsessum. Hvis medarbejderen har lov til at starte kørslen med varebilen fra sit hjem, vil en procedure, hvor arbejdsgiverens faste adresse besøges hver eller hver anden dag, medføre en begrænsning i arbejdsgiverens momsfradrag for varebilens anskaffelsessum.

Kilde: Odense Bys Museer



SUKKERKOGERIET I ODENSE, FABRIKSHAL CA. 1930

# RENTE-SWAP



*Det er efterhånden blevet helt almindeligt for virksomheder at indgå swap-aftaler. Et godt eksempel er rente-swappen, der normalt anvendes som et værktøj i styringen af virksomhedens gæld. En rente-swap kan være et alternativ til en omkonvertering af virksomhedens realkreditlån. Rente-swappens økonomiske konsekvenser er ikke vanskelige at overskue, hvorimod de skattemæssige konsekvenser er knap så overskuelige.*

*I denne artikel belyser vi den skattemæssige behandling af rente-swaps.*

## Gode råd

- Følg nøje med i renteudviklingen.
- Søg professionel rådgivning, inden swap-aftalen indgås.
- Ved afdækning af virksomhedens fordringer eller gæld skal swap-aftalens løbetid og beløbsstørrelse mv. matche det afdækkede beløb, for at der opnås fradrag for tab i anden indkomst.

## Hvad er en rente-swap?

En swap-aftale er et finansielt instrument, som en virksomhed eksempelvis kan benytte til afdækning af renterisici på langfristede fordringer eller gæld. Virksomheden indgår reelt set en aftale med et pengeinstitut om at bytte rentebetalinger (i samme valuta) fra variabel rente til fast rente eller omvendt – dvs. at de swapper.

Rente-swappen giver virksomheden mulighed for at ændre sin risiko på et aktiv eller et passiv i forhold til den forventede renteudvikling.

Der er ingen direkte omkostninger forbundet med at indgå swap-aftaler, idet pengeinstitutets omkostninger er indregnet i rentesatsen.

En swap-aftale kan tilpasses den enkelte virksomheds ønsker, således at rente, betalingsfrekvens og løbetid mv. fastlægges individuelt. Swap-aftalen påvirker ikke virksomhedens mulighed for at konvertere sit lån på et senere tidspunkt, ligesom en konverteringsmulighed ikke påvirkes af, om swap-aftalen lukkes ned, inden den udløber.

## Skattemæssig behandling af swap-aftaler

Swap-aftaler er omfattet af kursgevinstlovens regler om finansielle kontrakter. Finansielle kontrak-

ter beskattes efter et lagerprincip, hvilket betyder, at kontraktens værdi opgøres primo og ultimo indkomståret. Forskellen mellem primoværdien og ultimoværdien udgør det beløb, som kan påvirke den skattepligtige indkomst.

Finansielle kontrakter kan i nogle situationer blive undtaget for beskatning efter kursgevinstloven, og i disse situationer beskattes den finansielle kontrakt ikke selvstændigt efter lagerprincippet, men i stedet sammen med det underliggende aktiv.

Der kan ofte ske undtagelse for beskatning efter kursgevinstloven, når den finansielle kontrakt indgås i relation til virksomhedens aktiver og passiver.

På baggrund af en afgørelse fra Ligningsrådet var praksis på området tidligere, at en aftale, der blev indgået til sikring af et konkret lån, var omfattet af undtagelsesbestemmelsen. Det betød, at aftalen var undtaget for lagerbeskatning med den konsekvens, at virksomheden havde fradrag for den renteudgift, som den swappede sig til. Det var altså kun det underliggende ”aktiv” – i dette tilfælde renten – som fik skattemæssig betydning.

I mellemtiden har Skatterådet i en afgørelse fra sommeren 2006 udtalt, at en rente-swap er omfattet af kursgevinstlovens regler om finansielle kontrakter, selv om den matcher et konkret lån. Skatterådet udtalte desuden, at personer, der driver erhvervs-mæssig virksomhed, har fradrag for et tab på en rente-swap, hvis swap-aftalen er indgået i relation til virksomhedsgæld.

Der skal opgøres en forskelsværdi mellem aftalens værdi primo og ultimo indkomståret, når en rente-swap er omfattet af kursgevinstlovens regler om finansielle kontrakter. Forskelsværdien udgør enten en gevinst eller et tab.

Den skattemæssige behandling af gevinst og tab på rente-swaps fremgår af skemaet på næste side.

Skema 1: Den skattemæssige behandling af rente-swaps

	Selskab	Privatperson	Personlig virksomhed*
Tab	Fradragsberettiget.	Fradrag, hvis tabet kan rummes i tidligere skattepligtige gevinster. Ellers kan tabet fremføres til modregning i senere gevinster.	Fradragsberettiget.
Gevinst	Skattepligtig.	Skattepligtig.	Skattepligtig.

\*) Det er en betingelse for fradragsretten, at rente-swappen er indgået til afdækning af virksomhedens fordringer eller gæld. Gevinst og tab skal medregnes til kapitalindkomsten. Dette gælder også for en personlig virksomhed. Hvis virksomhedsordningen anvendes, er gevinsten eller tabet en del af virksomhedens resultat.



Kilde: Danmarks Tekniske Museum

ELLEHAMMERS MOTORCYKELFABRIK CA. 1905

# OMDANNELSE AF ANDELSBOLIGER TIL EJERBOLIGER

*En del andelsboligforeninger har valgt at omdanne andelsboligerne til ejerboliger. Disse omdannelser er først og fremmest begrundet i mere fleksible og individuelle finansieringsformer samt udsigten til at opnå en højere salgspris for den enkelte bolig.*

*I denne artikel gennemgår vi kort de skatteretlige regler, som andelsboligforeninger skal være opmærksomme på i forbindelse med omdannelse af andelsboligerne til ejerboliger.*

## Gode råd

- Undersøg, om det overhovedet er muligt at omdanne andelsboligerne til ejerboliger i henhold til ejerlejlighedsloven, inden der anvendes yderligere ressourcer på projektet.
- Undersøg, om andelsboligforeningen har udlejet boliger, herunder erhvervslokaler, til andre end foreningens medlemmer efter den 19. maj 1994.
- Likvidationsprovenuet bør udloddes i det samme indkomstår, som andelsboligforeningen opløses endeligt.

## Hvilke andelsboliger kan omdannes?

Det er langt fra alle andelsboliger, der kan omdannes til ejerboliger. Eksempelvis er det et krav, at ejendommen er påbegyndt opført efter den 1. juli 1966, og at en række kvalitetskrav til køkken og badeværelse mv. er opfyldt. Ejerlejlighedsloven indeholder desuden et forbud mod, at andelsboligforeninger opdeler en ejendom i ejerlejligheder.

En række andelsboligforeninger har forsøgt at undgå denne forhindring ved at sælge deres ejendom til et selskab, som typisk var ejet direkte af andelsboligforeningen. Selskabet forestod herefter opdelingen i ejerlejligheder, og på den måde undgik man umiddelbart forbuddet i ejerlejlighedsloven. Når selskabet havde fået tinglyst opdelingen i ejerboliger, blev ejerboligerne solgt til de tidligere andelshavere, som nu ejede en ejerlejlighed i stedet for et andelsbevis i en andelsboligforening.

Østre Landsret afsagde i sommeren 2006 en kendelse om, at der foreligger omgåelse i de situationer, hvor der er identitet mellem andelsboligforeningen og det selskab, der foretager opdelin-

gen i ejerboliger. I disse tilfælde er det i realiteten andelshaverne, der foretager opdelingen i ejerboliger, fordi de kontrollerer selskabet. Konstruktionen med, at andelsboligforeninger sælger deres ejendomme til et kontrolleret selskab, er derfor i strid med forbuddet i ejerlejlighedsloven, og som en konsekvens heraf har en række andelsboligforeninger været tvunget til at indstille omdannelsesprocessen.

De andelsboligforeninger, der ejer rækkehus, er ikke omfattet af ejerlejlighedslovens forbud mod omdannelse til ejerboliger, og mange af disse foreninger har derfor fortsat mulighed for at omdanne deres andelsboliger til ejerboliger.

## Selve omdannelsen

Omdannelsen til ejerboliger sker ved, at andelsboligerne udmatrikuleres til selvstændige ejendomme. Når udmatrikuleringen er gennemført, træder andelsboligforeningen i likvidation, hvorefter ejerboligerne sælges til andelshaverne. Overdragelserne skal som udgangspunkt ske til de enkelte ejerboligers handelsværdier.

Når andelsboligforeningen har modtaget alle indbetalinger fra andelshaverne og indfriet alle sine forpligtelser, udarbejdes der et endeligt likvidationsregnskab, hvorefter likvidationsprovenuet udloddes til andelshaverne.

Likvidationsregnskabet bør godkendes på en afsluttende generalforsamling, hvor andelsboligforeningens endelige opløsning også vedtages.

Omdannelse af andelsboliger til ejerboliger indebærer således, at andelsboligforeningen sælger boligerne til andelshaverne, og at andelshaverne modtager likvidationsprovenuet. Dette kan medføre beskatning af såvel andelsboligforeningen som andelshaverne.



## Skattepligt for andelsboligforeningen

En privat andelsboligforening er kun skattepligtig af indtægter ved erhvervmæssig virksomhed, herunder udlejning af fast ejendom og fortjeneste ved afståelse af aktiver, der har eller har haft tilknytning til den erhvervmæssige virksomhed efter den 19. maj 1994. Udlejning af fast ejendom til andelshaverne er ikke erhvervmæssig virksomhed. Det betyder, at en andelsboligforening, der kun har udlejet sine boliger til andelshaverne, kan sælge ejerboligerne uden skattemæssige konsekvenser.

Hvis andelsboligforeningen derimod har udlejet en del af sine lejligheder til andre end andelshaverne, vil fortjenesten på de lejligheder, der har været udlejet på ordinære lejevilkår efter den 19. maj 1994, være skattepligtig.

Skattepligten medfører først og fremmest beskatning af den del af fortjenesten opgjort efter ejendomsavancebeskatningsloven, som kan henføres til de erhvervmæssigt benyttede boliger. Hvis andelsboligforeningen har foretaget skattemæssige afskrivninger, omfatter beskatningen også gevundne afskrivninger.

Hvorvidt udmatrikuleringen indirekte kan føre til skattefrihed, hvis ingen af boligerne udlejes til ikke-andelshavere efter udmatrikuleringen, er endnu ikke afklaret i praksis.

## Skattepligt for andelshaverne

En gevinst ved udlodning af likvidationsprovenuet i det kalenderår, hvor andelsboligforeningen endeligt opløses, er skattefri, hvis andelsbeviset er forbundet med en brugsret til en andelsbolig, og denne andelsbolig har tjent som bolig for ejeren af

andelsbeviset eller ejerens husstand i en del af eller hele den periode, hvor andelshaveren har ejet andelsbeviset. Det er dog en betingelse, at boligens grundareal er mindre end 1.400 m<sup>2</sup>, medmindre der ikke kan foretages yderligere udstykning, eller en udstykning ifølge en erklæring fra SKAT vil føre til et væsentligt værditab på ejendommen.

Hvis likvidationsudlodningen finder sted forud for det kalenderår, hvor foreningen endeligt opløses, skal likvidationsudlodningen beskattes som kapitalindkomst uden fradrag af anskaffelsessummen. Det er med andre ord af central betydning for skattefriheden, at udlodningen finder sted i netop det indkomstår, hvor foreningen endeligt opløses. Acontoudlodninger af likvidationsprovenuet bør derfor undgås, hvis der ikke er sikkerhed for, at andelsboligforeningen vil blive opløst endeligt i samme indkomstår.

De andelshavere, der ikke selv har benyttet deres andelsboliger som bolig, er skattepligtige af likvidationsprovenuet.

Hvis likvidationsprovenuet udbetales i samme kalenderår, som foreningen endeligt opløses, betragtes likvidationsprovenuet som en salgssum for andelsbeviset, og det skattepligtige beløb udgør forskellen mellem likvidationsprovenuet og anskaffelsessummen for andelsbeviset. Beløbet beskattes som kapitalindkomst.

Hvis likvidationsprovenuet udloddes i kalenderåret forud for foreningens endelige opløsning, beskattes hele udlodningen som kapitalindkomst. Det betyder, at andelshaveren ikke får fradrag for andelsbevisets anskaffelsessum, men andelshaveren har dog mulighed for at ansøge om dispensation i denne situation.



© Martin Tørsløff og Erik Balle Povlsen

MIDTKRAFTS TURBINEHALLER, BYGGET 1951/1958 (I DAG: FILMBY ÅRHUS)

KVÆGTORVET I ODENSE, BYGGET 1911 (I DAG: TV2)



Foto © KASB / Andreas Trier Mørch

# NYE MOMSREGLER VED OPFØRELSE AF FAST EJENDOM

Skatterådet har i september 2006 offentliggjort et bindende svar, som markant ændrer praksis for beregning af moms ved opførelse af flere ejendomme på samme sokkel, f.eks. ejerlejligheder eller rækkehuse.

Der opføres nye huse i Danmark som aldrig før, og byggevirksomheder bør derfor sætte sig nøje ind i momsreglerne vedrørende beregning af moms ved opførelse af fast ejendom, herunder også de nye ændringer, som Skatterådets bindende svar medfører. En fejl i momsafregningen kan fjerne hele fortjenesten ved byggeriet eller tilmed påføre byggevirksomheden et økonomisk tab.

Kilde: Odense Bys Museer



## Gode råd

- Anvend reglerne om byggeri for egen regning, hvis der forventes en fortjeneste på byggeriet, og køberen ikke kan fradrage moms på byggeriet.
- Byggevirksomheder bør først underskrive slutseddel mv., når de har undersøgt, om ejendommen med fordel kan opføres efter reglerne om byggeri for egen regning.
- Hav altid dokumentation for det tidspunkt, hvor støbningen af en bygnings sokkel blev indledt.

## Byggeri for egen regning kontra byggeri for fremmed regning

Når en byggevirksomhed skal opføre en bygning med henblik på salg, kan virksomheden vælge mellem to metoder til beregning af moms på byggearbejdet. Disse to metoder benævnes henholdsvis byggeri for egen regning og byggeri for fremmed regning.

Baggrunden for overhovedet at have to forskellige metoder til momsregning er, at Danmark fritager salg af fast ejendom for moms, medens salg af byggearbejde er momspligtigt.

Dermed kan en byggevirksomhed opføre en bygning og sælge den, uden at der skal beregnes moms af selve salgssummen for bygningen og den tilhørende grund. Til gengæld kan byggevirksomheden ikke fradrage moms på byggeomkostningerne. Dette kaldes byggeri for egen regning.

Hvis byggevirksomheden derimod får til opgave at opføre en bygning på en grund, som kunden allerede råder over, skal byggevirksomheden betale moms af det vederlag, som kunden betaler for opførelsen af bygningen, men byggevirksomheden

kan samtidig fradrage moms på byggeomkostningerne. Dette kaldes byggeri for fremmed regning.

Det skal dog bemærkes, at i den situation, hvor byggevirksomheden ved byggeri for fremmed regning også står for at sælge byggegrunden til kunden inden opførelsen af bygningen, skal der ikke beregnes moms af denne del af salgssummen.

Følgende eksempel kan illustrere de momsmæssige konsekvenser af de to metoder:

En køber er villig til at betale 1 mio. kr. i alt for grund og hus. Byggevirksomheden, som også ejer grunden, kan enten vælge at bygge huset færdigt inden salget og derefter sælge grund og hus samlet for 1 mio. kr., eller byggevirksomheden kan sælge grunden for 200.000 kr. og det efterfølgende byggearbejde for 800.000 kr.

Hvis byggevirksomheden køber alle byggedelser hos eksterne leverandører, og købet udgør 600.000 kr. inkl. moms, vil overskuddet fra salget udgøre 400.000 kr. ved byggeri for egen regning (1 mio. kr. minus 600.000 kr.), medens overskuddet ved byggeri for fremmed regning efter afregning af moms vil udgøre 360.000 kr. (640.000 kr. minus 480.000 kr. plus 200.000 kr. for grunden).

Hvis køberen af bygningen er en momsregistreret virksomhed, som skal anvende bygningen til sine momspligtige aktiviteter, spiller det ingen rolle, om byggevirksomheden skal opkræve moms af en del af vederlaget, fordi køberen i så fald kan fradrage moms. Ved byggeri af eksempelvis ejerboliger, hvor al moms er en direkte omkostning for køberne, kan byggevirksomheden til gengæld med fordel anvende reglerne om byggeri for egen regning, når salgsprisen for grund og bygning overstiger de momsbelagte omkostninger.

## Hvornår sælges en "færdig" bygning?

Momsmæssigt anses en bygning for at være færdig – så der ikke skal beregnes moms af nogen del af en eventuel salgssum – på det tidspunkt, hvor støbningen af soklen indledes.

Det er uden betydning, hvor længe det øvrige byggearbejde varer, eller om byggeriet i det hele taget fuldføres. I momslovens forstand er der opført en "færdig" bygning i det øjeblik, hvor soklens støbning indledes.

Selve salget af bygningen anses for at ske på det tidspunkt, hvor sælger og køber indgår en aftale (f.eks. en slutseddel), der underskrives af begge parter. Hvis der indgås en sådan aftale, inden støbningen af bygningens sokkel er indledt, skal der beregnes moms af arbejdet med opførelse af bygningen efter reglerne om byggeri for fremmed regning. Venter parterne derimod med at indgå aftalen, indtil støbningen af soklen er indledt, anvendes reglerne om byggeri for egen regning.

Som nævnt vil reglerne om byggeri for egen regning ofte give det bedste økonomiske resultat, men ulempen er, at sælgeren i første omgang selv skal afholde omkostningerne til byggemodning og udgravning af fundament, således at støbning af bygningens sokkel kan blive sat i gang, inden bygningen sælges.

Derfor vil sælgeren ofte prøve at sikre sig, at der findes villige købere til et byggeri, inden arbejdet igangsættes, og omkostningerne afholdes. Typisk vil sælgeren bede en kommende køber om at underskrive et købstilbud, som forpligter køberen til at betale den aftalte købesum, hvis sælgeren vælger at opføre bygningen.

Ved opførelse af en bygning, som i sin helhed skal sælges til samme køber, f.eks. en kontorbygning, vil køberen ofte være indstillet på at underskrive et købstilbud, hvor udløbsdagen for tilbudet ligger et stykke ude i fremtiden, således at sælger kan indlede støbning af soklen, inden der indgås en bindende aftale mellem parterne.

Anderledes stiller det sig, når den samme bygning rummer flere selvstændige ejendomme, der skal sælges til flere forskellige købere, f.eks. en boligblok eller et rækkehusbyggeri. Her vil de enkelte købere typisk have en interesse i at få sælger til at indgå en bindende aftale af hensyn til optagelse af realkreditlån mv.

Indtil september 2006 var det praksis, at salgstidspunktet for den første ejendom i en bygning,

f.eks. salget af den første ejerlejlighed, afgjorde, om alle andre ejendomme i bygningen skulle momses efter reglerne om byggeri for egen eller fremmed regning. Hvis der blot var indgået bindende aftale om salg af en enkelt lejlighed, inden sælgeren havde indledt støbning af soklen, skulle alle lejligheder momses efter reglerne om byggeri for fremmed regning. Omvendt var hele bygningen omfattet af reglerne om byggeri for egen regning, hvis støbning af soklen var indledt, inden den første lejlighed blev solgt. Denne praksis gælder fremover kun ved opførelse af andelsboliger, hvor hele byggeriet efterfølgende overdrages til den nystiftede andelsboligforening.

## Konsekvenserne af den nye praksis

Efter Skatterådets bindende svar i september 2006 skal der ved opførelsen af flere ejendomme på samme sokkel fremover ses på tidspunktet for indledning af soklens støbearbejde i forhold til salgstidspunktet for hver enkelt ejendom. Dette betyder, at man i et etagebyggeri med ejerlejligheder eller et rækkehusbyggeri kan komme ud for, at nogle lejligheder/rækkehuse momses efter reglerne om byggeri for fremmed regning, medens andre lejligheder/rækkehuse på samme sokkel momses efter reglerne om byggeri for egen regning.

Hvorvidt den nye praksis er en fordel eller en ulempe, afhænger af den enkelte byggevirkomheds situation. En virksomhed, som er sikker på, at alle lejligheder eller rækkehuse i projektet kan sælges med fortjeneste, vil stadig som hovedregel opnå det bedste økonomiske resultat, hvis det samlede byggeri momses efter reglerne om byggeri for egen regning. Til gengæld vil en byggevirkomhed, som er usikker på salgsmulighederne, eller som er under pres fra potentielle købere for at indgå en bindende handelsaftale, kunne vælge at lade de første lejligheder eller rækkehuse opføre efter reglerne om byggeri for fremmed regning uden at være bundet af dette valg for samtlige ejendomme i bygningen.

Det er dog værd at huske på, at den nye praksis kun omfatter den enkelte bygning, hvor der støbes en individuel sokkel. Hvis et byggeprojekt f.eks. omfatter flere boligblokke på samme grund, men på individuelle sokler, skal der holdes styr på, hvornår der sælges lejligheder i den enkelte boligblok i forhold til det tidspunkt, hvor støbningen af blokkens egen sokkel blev indledt.



KVÆGTORVET I ODENSE

## Pengetankreglen

En virksomhed, hvis aktiver og indtægter i overvejende grad vedrører eller stammer fra udlejnings- ejendomme, værdipapirer eller kontanter, kaldes populært en pengetankvirksomhed. Der gælder visse begrænsningsregler i skattelovgivningen for pengetankvirksomheder.

Begrænsningerne er:

- Aktier i et pengetankselskab kan ikke overdrages med succession.
- Fortjeneste ved salg af en pengetankvirksomhed kan ikke indskydes på en opførselspension.
- Den særlige kapitalafkastordning om fradrag for renter ved køb af aktier kan ikke anvendes i et pengetankselskab.
- Etableringskontomidler kan ikke anvendes til køb af aktier i et pengetankselskab.

Grænsen for, hvornår en virksomhed anses for at være en pengetankvirksomhed, har hidtil gået ved 50 %. Denne grænse er nu blevet forhøjet til 75 %, hvilket betyder, at der først er tale om en pengetankvirksomhed, når 75 % af virksomhedens aktiver eller indtægter vedrører eller stammer fra udlejningsejendomme, værdipapirer eller kontanter.

## Ikrafttrædelse

Ændringen har virkning for:

- Overdragelse af aktier den 1. januar 2007 eller senere (succession i levende live).
- Boer efter personer, der afgår ved døden den 1. januar 2007 eller senere, samt skifte af uskiftede boer i den længstlevende ægtefælles levende live, når anmodningen om skifte indgives den 1. januar 2007 eller senere (succession i aktier ved død).
- Oprettelse af opførselspension, når virksomheden afstås den 1. januar 2007 eller senere.
- Køb af aktier den 1. januar 2007 eller senere (kapitalafkastordningen og etableringskontomidler).

*Lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre skattelove (L 83) blev vedtaget den 15. december 2006.*

## Syn og skøn

Efter gældende ret er der mulighed for at udmelde udenretligt syn og skøn efter retsplejeloven i sager, der er under behandling ved Landsskatteretten og Skatterådet.

Syn og skøn anvendes, når en fyldestgørende vurdering af sagens faktiske omstændigheder forudsætter en sagkyndig vurdering. Formålet med syn og skøn er at tilvejebringe dels en fagkyndig besigtigelse og beskrivelse af de faktiske forhold (syn) og dels en vurdering heraf (skøn).

På skatteområdet begæres der navnlig syn og skøn i landsskatteretssager, hvor værdiansættelse af aktier, gældsbreve, goodwill og rettigheder mv. er omtvistet.

Landsskatteretten kan træffe bestemmelse om fuld omkostningsgodtgørelse, når afholdelsen af syn og skøn har tilført eller skønnes at tilføre sagen nye oplysninger, som det ikke har været hensigtsmæssigt at indhente på anden vis. Hvis Landsskatteretten ikke træffer bestemmelse om fuld omkostningsgodtgørelse, vil udgifterne være dækningsberettigede med henholdsvis 50 % eller 100 % afhængig af sagens udfald.

Det er nu blevet muligt også at udmelde syn og skøn i sager, der behandles af skatteankenævnet, efter de samme regler, som gælder ved en landsskatteretssag. Skatteankenævnet kan også træffe bestemmelse om fuld omkostningsgodtgørelse til dækning af udgifter til syn og skøn.

## Ikrafttrædelse

Adgangen til at udmelde syn og skøn for skatteankenævnet har virkning for sager, hvor der træffes beslutning om udmeldelse af syn og skøn den 1. januar 2007 eller senere.

*Lov om ændring af skatteforvaltningsloven (L 84) blev vedtaget den 15. december 2006.*

## Gaver og løbende ydelser

Gaver og løbende ydelser til almenevelgørende foreninger er i et vist omfang fradragsberettigede, når gaverne og de løbende ydelser gives til foreninger mv., der er godkendt af SKAT.





## Gaver

Gaver til godkendte almenvælgørende foreninger mv. er fradragsberettigede, hvis gaven til den enkelte forening overstiger 500 kr. pr. år. Det maksimale fradrag udgjorde 6.600 kr. i 2006, og maksimumfradraget forudsatte, at der var givet gaver for i alt 7.100 kr. i 2006, fordi de første 500 kr. ikke var fradragsberettigede.

Maksimumfradraget for gaver er forhøjet til 13.600 kr. i 2007, og beløbet reguleres årligt.

Det er nu en betingelse for skattemæssigt fradrag, at foreningen foretager indberetning af gaven til SKAT.

## Løbende ydelser

Udgifter til ensidigt påtagne løbende ydelser til foreninger mv., der er godkendt af SKAT, kan efter gældende regler fratrækkes inden for nærmere fastsatte begrænsninger. Disse regler fortsætter uændrede bortset fra, at fradragsretten er gjort betinget af, at foreningen foretager indberetning af den løbende ydelse til SKAT.

## Ikrafttrædelse

Forhøjelsen af det maksimale fradragsbeløb for gaver har virkning fra og med indkomståret 2007.

Ikrafttrædelsestidspunktet for indberetningspligten er endnu ikke fastsat.

*Lov om ændring af ligningsloven og skattekontrolloven (L 85) blev vedtaget den 15. december 2006.*

## Sukkerroekvoter

Leveringsrettigheder for sukkerroer er den eneste form for kvoter, som hidtil ikke har været omfattet af de generelle skatteregler for kvoter og betalingsrettigheder.

Efter praksis kan udgifter til køb af en sukkerroekvote hverken fratrækkes eller afskrives. Fortjeneste og tab ved salg af sukkerroekvoter indgår ikke i den skattepligtige indkomst.

Den skattemæssige behandling af leveringsrettigheder for sukkerroekvoter er nu blevet lovreguleret, hvilket betyder, at købs- og salgssummer for sukkerroekvoter skal indgå på en samlet saldo sammen med betalingsrettigheder (og visse mælkekvoter). En positiv saldo ved årets udgang kan ikke afskrives eller fratrækkes, medens en negativ saldo skal indtægtsføres. Når den sidste rettighed på saldoen er afstået eller udløbet, kan en positiv saldo fratrækkes i indkomsten.

Hvis en landbrugs- eller skovbrugsejendom sælges med et tab efter ejendomsavancebeskatningsloven, bliver sælger godskrevet en skat på 28 % af tidligere indtægtsførte, negative saldi inden for en ramme, der svarer til tabet på ejendommen.

## Ikrafttrædelse

Lovændringen fik virkning fra og med den 4. oktober 2006.

*Lov om ændring af afskrivningsloven og forskellige andre skattelove (L 33) blev vedtaget den 14. december 2006.*

## Befordringsfradrag til visse pendlere

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

Det forhøjede befordringsfradrag til personer med en daglig transport på mere end 100 km og med bopæl i en udkantkommune er blevet forlænget til og med udgangen af 2013.

Det betyder, at personer er berettigede til det forhøjede befordringsfradrag i 7 år, hvis personer blot opfylder betingelserne inden udgangen af 2013.

I forbindelse med kommunesammenlægningen den 1. januar 2007 er der sket visse ændringer i relation til udkantkommuner, idet nogle af de tidligere udkantkommuner er blevet nedlagt, medens der samtidig er blevet udpeget nye udkantkommuner.

## Ikrafttrædelse

Det forhøjede befordringsfradrag for personer med bopæl i de nyudpegede udkantkommuner har virkning fra og med den 1. januar 2007.

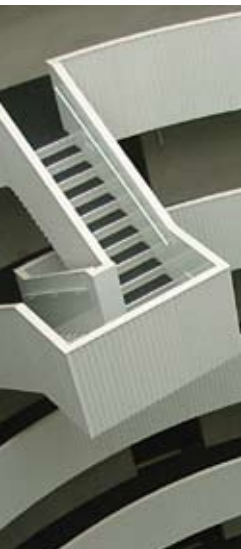
Personer, der havde opnået ret til det forhøjede befordringsfradrag inden den 1. januar 2007 ved at have bopæl i en af de gamle udkantkommuner, som efter kommunesammenlægningen ikke længere er en udkantkommune, bevarer retten til det forhøjede fradrag i 5 år regnet fra det tidspunkt, hvor det forhøjede befordringsfradrag kunne opnås første gang.

*Lov om ændring af ligningsloven (L 32) blev vedtaget den 14. december 2006.*

FRØSILOEN, EN DEL AF DANSK SOJAKAGEFABRIK, BYGGET 1965 (I DAG: BOLIGER)



Foto © KASB / Andreas Trier Mørch



### Aktiesalg til det udstedende selskab

Ved tilbagesalg af aktier til det udstedende selskab bliver salgssummen for aktierne skattemæssigt kvalificeret som udbytte. Det betyder, at et selskab, der afstår sine aktier til det udstedende selskab i stedet for et direkte salg til tredjemand, kan opnå en skattebesparelse, hvis selskabet har ejet aktierne i minimum 1 år, men endnu ikke i 3 år.

Fremgangsmåden blev godkendt af Højesteret primo december 2006 (se dommen side 40), men straks herefter fremsatte skatteministeren et lovforslag, der skal eliminere skattebesparelsen ved denne fremgangsmåde.

Efter lovforslaget skal selskabers tilbagesalg af aktier til det udstedende selskab behandles efter de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven, hvis det sælgende selskab ville være skattefrit af aktiernes salgssum på grund af reglerne om skattefrit udbytte.

Denne regel skal også gælde for udenlandske selskaber, der kan modtage skattefrit udbytte, dvs. selskaber med en ejerandel på minimum 15 % af aktierne (2007), der er beliggende inden for EU eller i et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

Ved tilbagesalg af aktier til det udstedende selskab inden for 3 års ejertid skal disse ”moderselskaber” dermed beskattes af fortjenesten efter de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven. Dette skal også gælde, selv om selskabet selv kan finansiere købet af aktierne.

Ligeledes stilles der forslag om, at udlodning ved kapitalnedsættelse og udlodning af likvidationsprovenu forud for det kalenderår, hvor selskabet endeligt opløses, skal beskattes efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven, når et sådant udbytte ville være skattefrit.

### Ikrafttrædelse

De skærpede regler foreslås at have virkning for salg af aktier til det udstedende selskab, der er sket den 13. december 2006 eller senere.

*Forslag til lov om ændring af selskabsskatteoven, aktieavancebeskatningsloven, fusionskatteoven og*

*andre skattelove (L 110) blev fremsat den 13. december 2006.*

### Skattefrie omstruktureringer

Efter de gældende regler kræver skattefrie omstruktureringer i form af aktieombytning, spaltning og tilførsel af aktiver altid tilladelse fra SKAT, og der gives kun tilladelse, hvis der er en erhvervmæssig begrundelse for omstruktureringen. Der gives ikke tilladelse til skattefrie omstruktureringer, der kun har til formål at undgå skattebetaling.

Skatteministeren har fremsat et lovforslag, der skal objektivere reglerne om skattefrie omstruktureringer. En objektivisering af reglerne vil betyde, at omstruktureringer fremover kan foretages skattefrit uden forudgående tilladelse.

Hvis en aktieombytning, spaltning eller skattefri tilførsel af aktiver gennemføres uden forudgående tilladelse, skal nogle værnsregler forhindre, at omstruktureringen umiddelbart kan benyttes til, at selskabet kan afstå aktier eller aktiver skattefrit.

De aktier, som et selskab modtager ved omstruktureringen, skal først kunne afstås skattefrit efter 3 års ejertid regnet fra det tidspunkt, hvor aktieombytningen mv. blev endeligt vedtaget.

Det vil også være en betingelse for omstruktureringens fortsatte skattefrihed, at det omstrukturerede selskab ikke udlodder skattefrit udbytte i det år, hvor omstruktureringen foretages, og i de følgende to indkomstår, der overstiger det akkumulerede regnskabsmæssige resultat i denne 3-års periode (inkl. tidligere års ikke-udloddede resultater).

Derudover vil det bl.a. være en betingelse, at forholdet mellem de aktiver og den gæld, der overføres (tilførsel af aktiver og spaltning) til det erhvervende selskab, svarer til forholdet mellem aktiver og gæld i det indskydende selskab.

Ligningsfristen foreslås forlænget fra 3 år til 5 år i disse tilfælde, for at SKAT i forbindelse med ligningen har mulighed for at påse, at værnsreglerne overholdes.

De gældende regler om, at skattefrie omstruktureringer kan foretages efter forudgående tilladelse fra SKAT, skal opretholdes sideløbende med de

objektiverede regler. Hvis der er givet forudgående tilladelse, skal de foreslåede værnsregler ikke gælde, men tilladelse skal fortsat kun kunne opnås, hvis der er en tilstrækkelig erhvervmæssig begrundelse for omstruktureringen.

En gennemført skattefri omstrukturering uden tilladelse kan senere "fortrydes" ved, at selskabet indsender en anmodning om tilladelse til, at den allerede foretagne omstrukturering er skattefri. En tilladelse forudsætter naturligvis, at den fornødne erhvervmæssige begrundelse for den gennemførte omstrukturering var til stede. Hvis der efterfølgende opnås tilladelse, skal værnsreglerne ikke gælde.

I visse tilfælde kræver skattefrie fusioner tilladelse fra SKAT. Efter lovforslaget ophæves disse bestemmelser, hvorefter der altid kan gennemføres skattefrie fusioner uden forudgående tilladelse fra SKAT og uden særlige værnsregler.

### **Ikrafttrædelse**

De objektiverede regler foreslås at have virkning fra og med den 1. januar 2007.

*Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionskatteloven og andre skattelove (L 110) blev fremsat den 13. december 2006.*

### **Koncerntilskud**

Der er fremsat et lovforslag om, at tilskud fra et moderselskab til et datterselskab mv. skal være skattefrit, hvis selskaberne er sambeskattede (tvungen national sambeskatning) eller kan sambeskat-

tes (international sambeskatning), og hvis tilskuddet ydes af koncernens ultimative moderselskab eller af et selskab, der kan udlodde skattefrit udbytte inden for koncernen.

Efter lovforslaget skal et tilskud fra et udenlandsk koncernselskab dog ikke være skattefrit for det danske selskab, hvis det udenlandske koncernselskab har fradrag for tilskuddet efter udenlandske skatteregler.

Modstykket til skattefrihed for tilskud er, at tilskudsyderen ikke har fradrag for det ydede tilskud.

Lovforslaget ændrer ikke på de gældende transfer pricing-regler.

Hvis et moderselskab eksempelvis sælger en ejendom til et datterselskab, skal salget ske til markedsværdien. Ved salg af ejendommen til en pris, der ligger under markedsværdien, kan SKAT ændre avanceopgørelsen i moderselskabet, således at avancen opgøres ud fra markedsværdien. Datterselskabets anskaffelsessum for ejendommen forhøjes til markedsværdien, men datterselskabet er ikke skattepligtigt af det modtagne tilskud i form af forskellen mellem markedsværdien og købsprisen.

### **Ikrafttrædelse**

Reglerne om skattefrihed for tilskud foreslås at have virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2007 eller senere.

*Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionskatteloven og andre skattelove (L 110) blev fremsat den 13. december 2006.*



Foto © KASB / Andreas Trær Mørch

FRØSILOEN, EN DEL AF DANSK SOJAKAGEFABRIK, BYGGET 1965



## Værdiansættelse af igangværende arbejder

Bygningshåndværkere og entreprenører m.fl., som ofte har opgaver, der strækker sig over flere år, skal medregne henholdsvis fortjeneste og tab, når arbejdet er afsluttet. Direkte produktionsomkostninger skal aktiveres, medens indirekte produktionsomkostninger og acontofortjeneste kan aktiveres.

For advokater, revisorer, arkitekter, rådgivende ingeniører og tilsvarende liberale erhverv er der fastsat retningslinier for den skattemæssige behandling af igangværende arbejder.

Det har hidtil været praksis for alle brancher, at det princip, der én gang var valgt, skulle anvendes uændret fra år til år. Skatterådet kunne dog efter anmodning give tilladelse til principskifte.

## Ny praksis

Efter den nye praksis kan der som udgangspunkt skiftes opgørelsesprincip for igangværende arbejder fra år til år, når blot ændringen af opgørelsesprincippet oplyses i regnskabet.

Hvis et principskifte ikke blot vil medføre en forskydning af skattebetalingen, men en eliminering af skatten, kan der ikke foretages principskifte.

Godkendelse af et principskifte efter den nye praksis vil fremover være et ligningsmæssigt anliggende, der afgøres ved SKAT's gennemgang af selvangivelsen.

## Genoptagelse af tidligere indkomstår

Baggrunden for SKAT's meddelelse er en sag for Østre Landsret, hvor Ligningsrådet havde nægtet tilladelse til principskifte for opgørelse af igangværende arbejder.

Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle i sagen for Østre Landsret med den konsekvens, at der kan anmodes om genoptagelse fra og med indkomståret 1997.

Det må forventes, at der vil blive givet tilladelse, når blot der ikke bliver tale om en eliminering af skatten, men udelukkende en udskydelse af skattebetalingen.

Anmodning om genoptagelse af tidligere indkomstår skal ske inden den 25. april 2007.

For indkomstårene 2003-2005 er fristen dog henholdsvis den 1. maj 2007, den 1. maj 2008 og den 1. maj 2009.

*Meddelelsen er offentliggjort i SKM2006.635.*

## Pensionsdeling ved skilsmisse

Til og med udgangen af 2006 skulle ægtefæller dele visse pensionsordninger i forbindelse med skilsmisse. Rate- og kapitalpensioner indgik i fællesboet, uanset hvem af ægtefællerne der havde oprettet pensionen. Det medførte, at disse pensioner også indgik i en bodeling.

Fra og med den 1. januar 2007 gælder der nye regler for ægtefællers deling af pensionsordninger ved skilsmisse.

Den nye hovedregel ved skilsmisse er, at ægtefællernes pensionsordninger følger den person, der har tegnet ordningen. Pensionsordninger indgår derfor normalt ikke længere i en bodeling.

Ved oprettelse af en ægtepagt kan ægtefæller bestemme, at deres pensionsordninger helt eller delvist skal indgå i en bodeling ved skilsmisse mv.

Hvis en pensionsordning overdrages til en anden end den oprindelige ejer, har det som regel den skattemæssige konsekvens, at der udløses en afgift på 60 % af pensionsordningens værdi.

Ved skifte af fællesbo mv. i forbindelse med skilsmisse er det dog muligt at undgå afgiften på 60 %, hvis ægtepagten klart foreskriver, at der kun skal være tale om en udlodning (overdragelse/deling) ved skifte af fællesbo eller bosondring.

I øvrigt er der normalt flere muligheder for, hvorledes en udlodning til den anden ægtefælle kan ske, og det kan bl.a. have betydning for, hvornår pensionsordningen kan udbetales.

Det er derfor en god idé at overveje udformningen af en eventuel ægtepagt nøje.

*Meddelelsen er offentliggjort i SKM2006.608.*

## Ekspropriation af fast ejendom

Fortjeneste ved salg af fast ejendom er som regel skattepligtig, medmindre ejendommen kan sælges skattefrit efter parcelhus- eller sommerhusreglen.

Ved ekspropriation af fast ejendom er en fortjeneste skattefri, selv om et almindeligt salg ville have udløst skat.

SKAT har udsendt en meddelelse til præcision af, hvornår en fortjeneste ved afståelse af fast ejendom ved ekspropriation mv. er skattefri.

En erstatningssum, der udbetales i forbindelse med en gennemført ekspropriation, sidestilles med en salgssum.

Hvis en ekspropriationsberettiget, f.eks. en kommune, eksproprierer en fast ejendom og udbetaler en erstatningssum, er en fortjeneste ved overdragelse af ejendommen skattefri.

Det er imidlertid ikke en forudsætning for skattefritagelsen, at den ekspropriationsberettigede gennemfører en ekspropriation, da også frivillige aftaler kan falde ind under skattefritagelsen.

Endelig er der også mulighed for skattefritagelse, selv om salget af en ejendom sker til tredje- mand, som ikke har ekspropriationskompetence.

Det er disse frivillige afståelser, der kan give anledning til tvivl om, hvorvidt en fortjeneste ved salget af ejendommen er skattefri eller skattepligtig.

På det tidspunkt, hvor der indgås en aftale om et salg af ejendommen, er det en forudsætning for

skattefritagelse efter ekspropriationsbestemmelsen, at følgende betingelser er opfyldt:

1. Der skal på aftaletidspunktet være ekspropriationshjemmel i lovgivningen til det pågældende formål.
2. På aftaletidspunktet må det kunne påregnes, at ekspropriation vil ske i mangel af frivillig aftale.

Den første betingelse kan eksempelvis være opfyldt, når en kommuneplan er vedtaget, og gennemførelsen af en byudvikling i overensstemmelse med kommuneplanen forudsætter en erhvervelse af den pågældende ejendom.

Den anden betingelse betyder, at der skal være ekspropriationsrealitet, hvilket vil sige, at myndigheden med ekspropriationskompetence skal udvise vilje til at ekspropriere, hvis ejeren af ejendommen ikke frivilligt ønsker at afstå sin ejendom. Hvis det er kommunalbestyrelsen, der er den ekspropriationsberettigede, kan ekspropriationsviljen f.eks. dokumenteres med en henvisning til en beslutning i kommunalbestyrelsen eller økonomiudvalget om, at ejendommen ønskes erhvervet, om nødvendigt ved ekspropriation.

*Meddelelsen er offentliggjort i SKM2006.438.*



Foto © KASB / Andreas Trier Mørch

MELDAHLS SMEDIE I KØBENHAVN, BYGGET 1861  
(I DAG: KUNSTAKADEMIETS ARKITEKTSKOLE)



ODENSE KONSERVEFABRIK 1955

### CFC-beskatning

Danmark har skatteregler om, at danske moderselskaber skal medregne overskud, der er optjent af et datterselskab i et lavskattelands. Disse regler kaldes for CFC-regler (Controlled Foreign Companies), og der findes tilsvarende regler i flere andre EU-lande.

EF-domstolen har taget stilling til, om de engelske CFC-regler er i strid med EF-traktatens bestemmelse om den frie etableringsret. Domstolens konklusion er, at de engelske CFC-regler udgør en restriktion for den frie etableringsret, og at reglerne derfor som udgangspunkt er i strid med EU-retten.

Ifølge dommen kan CFC-beskatning inden for EU kun tillades i tilfælde af kunstige arrangementer. Hvis der er substans i datterselskabet, kan CFC-beskatning ikke gennemføres inden for EU. Substansspørgsmålet afgøres på basis af objektive kriterier som lokaler, personale og driftsudstyr mv.

Dommen er offentliggjort i SU2006.333.

#### Vore kommentarer:

*De danske CFC-regler kan sammenlignes med de engelske, og de danske regler kan derfor ikke opretholdes i deres nuværende form. Skatteministeren har bebudet, at de danske regler vil blive ændret, men der er endnu ikke fremsat et lovforslag herom.*

*Der kan stiftes ret på EF-dommen, hvorved dansk CFC-beskatning, der er i strid med dommen, kan ophæves.*

### Aktiesalg til det udstedende selskab

Et selskabs fortjeneste ved salg af aktier er skattepligtig, hvis salget sker inden 3 års ejertid, men ved salg af aktierne til det udstedende selskab er fortjenesten skattefri, hvis selskabet ejer mindst 15 % af kapitalen, og ejerforholdet har bestået i en sammenhængende periode på mindst 1 år. Salgssummen er i så fald skattefrit udbytte.

Ejerandelskravet for skattefrit udbytte var 25 % i 2004 og tidligere, 20 % i 2005 og 2006, 15 % i 2007 og 2008 samt 10 % i 2009 og senere.

Hvis et selskab opfylder ejerandelskravet og ønsker at afstå sine aktier, som har været ejet i mindst

1 år, men mindre end 3 år, kan selskabet sælge disse aktier skattefrit, når salget sker til det udstedende selskab, hvorimod en fortjeneste ved salg til andre er skattepligtig.

SKAT, Landsskatteretten og Vestre Landsret har karakteriseret denne fremgangsmåde som en omgåelse af skattelovgivningen. Sagen blev anket til Højesteret.

Et selskab ønskede at sælge sine aktier i et andet selskab, men havde ejet aktierne i under 3 år. Selskabet valgte derfor at sælge aktierne tilbage til det udstedende selskab, men dette salg forudsatte en finansiering af aktiekøbet ved, at den ”reelle” køber af aktierne tegnede ny kapital i det udstedende selskab. Køberen tegnede derfor først kapital til overkurs i det udstedende selskab for en værdi på i alt ca. 17,5 mio. kr. Herefter solgte selskabet sine aktier tilbage til det udstedende selskab og modtog et provenu på ca. 17,5 mio. kr. Denne model kaldes populært ”elevatormodellen”.

Selskabet selvangav ikke fortjenesten ved salget af aktierne, fordi provenuet var skattefrit udbytte. SKAT mente imidlertid, at der var tale om en omgåelse af skattereglerne, og beskattede fortjenesten ved salget af aktierne.

SKAT's afgørelse blev efterfølgende stadfæstet både i Landsskatteretten og i Vestre Landsret.

Højesteret fandt – om end med dissens – at loven klart foreskriver, at fortjeneste ved salg af aktier til det udstedende selskab er udbytte. Da selskabet havde ejet aktierne i mere end 1 år, og kravet til ejerandel for skattefrit udbytte ligeledes var opfyldt, var der ikke hjemmel til beskatning.

Dommen er offentliggjort i SKM2006.749.

#### Vore kommentarer:

*Der gælder ikke nogen generel omgængelsesklausul i dansk skatteret. Hvis blot de civile retlige regler mv. er overholdt, kan SKAT ikke foretage en beskatning, der strider imod lovens klare ordlyd. Heller ikke selv om den skattepligtige opnår en utilsigtet skattebesparelse.*

*Skatteministeren har nu fremsat et lovforslag om, at sådanne aktiesalg til det udstedende selskab skal beskattes efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven. Se nærmere under lovforslag på side 36.*

## Forventningsprincippet

Det er ikke usædvanligt, at forventningsprincippet gøres gældende i skattesager, når en skatteyder har haft en forventning om, at SKAT ville godkende den omtvistede disposition, men er der reelt tale om en retsbeskyttet forventning?

Grundlæggende skal følgende betingelser være opfyldt for, at forventningsprincippet med rette kan påberåbes:

1. Forventningen hviler på en positiv og udtrykkelig tilkendegivelse fra SKAT.
2. Tilkendegivelsen fra SKAT er klar og entydig, og den er afgivet uden forbehold.
3. Tilkendegivelsen fra SKAT har haft en årsagsbestemt og direkte indflydelse på skatteyderens dispositioner, således at han har indrettet sig i tillid hertil.

Selv om disse betingelser er opfyldt, er det ikke nogen garanti for, at skatteyderen har opnået en retsbeskyttet forventning, hvilket fremgår af en dom fra Højesteret.

SKAT havde for indkomståret 1995 truffet afgørelse om, at en hovedaktionær kun skulle beskattes af sin faktiske private benyttelse af en båd, som var ejet af hans selskab. SKAT tilkendegav samtidig, at skatteyderen også fremover kun skulle beskattes af sin faktiske benyttelse af båden, hvis han førte en logbog, der udviste en tilsvarende beskeden privat benyttelse som i 1995.

For indkomståret 1999 forhøjede SKAT hovedaktionærens indkomst med yderligere værdi af fri båd med den begrundelse, at beskatning skulle ske ud fra en rådighedsbetragtning i stedet for den faktiske benyttelse. Denne afgørelse blev truffet på trods af SKAT's tidligere tilkendegivelse til hovedaktionæren og en "korrekt" ført logbog.

Hovedaktionæren bestred ikke, at lovgivningen indeholdt hjemmel til beskatning ud fra en rådighedsbetragtning, men han påberåbte sig forventningsprincippet og vandt sagen ved Vestre Landsret, der gav ham medhold i, at han havde en retsbeskyttet forventning om kun at blive beskattet af den faktiske anvendelse af båden. SKAT måtte selv bære risikoen for den manglende overensstemmelse med lovgivningen.

Skatteministeriet indbragte sagen for Højesteret, der fandt, at hovedaktionæren ikke havde opnået en retsbeskyttet forventning, allerede fordi beskatning af den faktiske anvendelse af båden var

i åbenbar strid med gældende lovgivning, der foreskriver beskatning af værdien af selve rådigheden.

Dommen er offentliggjort i SKM2006.553.

### Vore kommentarer:

*Højesteret forkastede retssikkerhedshensynet til hovedaktionæren til fordel for lovmæssig forvaltning, hvilket på ingen måde er overraskende.*

*Der eksisterer ikke noget almindeligt skatteretligt forventningsprincip.*

*Den ledende dom inden for berettigede forventninger er Lind-dommen. Dommen omhandler en advokat, der havde modtaget et positivt tilsagn fra SKAT om en fordelingsnorm mellem private og erhvervmæssige biludgifter. Advokaten førte derfor ikke kørebog. Østre Landsret fandt, at advokaten havde opnået en retsbeskyttet forventning om fordelingen af biludgifterne, og at han ved tilsagnet var blevet "fraftaget" muligheden for at dokumentere fordelingen mellem erhvervmæssig og privat kørsel. SKAT havde altså foretaget et skøn, der havde indflydelse på den bevismæssige stilling.*

*Forventningsprincippet rækker ikke meget længere end Lind-dommen.*

*Hvis hovedaktionæren i stedet havde modtaget et bindende svar fra SKAT eller Skatterådet, hvor myndighederne fejlagtigt havde svaret, at hovedaktionæren kun skulle beskattes af sin faktiske anvendelse af båden, kunne der ikke ske en forhøjelse af indkomsten med yderligere værdi af fri båd i den periode, hvor et svar er bindende, hvilket typisk er 5 år.*



Kilde: Odense Bys Museer

## Nøglepersonforsikring

En nøglepersonforsikring går ud på at dække en virksomheds økonomiske tab ved en betydende medarbejders død eller tab af erhvervsevne. Forsikringspræmien er normalt fradragsberettiget for virksomheden som en driftsomkostning.

Østre Landsret har taget stilling til den skattemæssige behandling af en engangsudbetaling fra en nøglepersonforsikring, hvor selskabet havde tegnet forsikringen på direktøren og hovedanpartshaverens liv. Udbetalingen skete ved hovedanpartshaverens død.

Selskabet havde nedlagt påstand om, at engangsudbetalingen var skattefri for selskabet, og det blev anført til støtte for påstanden, at en engangsudbetaling er skattefri i medfør af statskatteloven. Det blev desuden anført, at forsikringen ikke var tegnet ud fra en konkret vurdering af et forventet driftstab for selskabet, og at selskabets indtjening i øvrigt ikke var afhængig af hovedanpartshaverens tilstedeværelse. Forsikringen var derimod tegnet efter et krav fra selskabets bankforbindelse som en sikring af bankens engagement, og ikke som en sikkerhed mod driftstab i selskabet.

Landsretten fandt, at det i hvert fald som udgangspunkt kan lægges til grund, at nøglepersonforsikringer efter deres art tegnes af virksomheder for personer, der har en stor betydning for virksomhedernes indtjening, idet forsikringernes umiddelbare formål er at sikre virksomheder mod tab, hvis en nøgleperson bliver syg eller afgår ved døden. Da selskabet havde fratrukket de årlige præmier, var der skabt en formodning om, at dette var sket ud fra en driftsomkostningsbetragtning.

DAHNFELDT 1939



Østre Landsret fandt derfor, at engangsudbetalingen var skattepligtig for selskabet.

Dommen er offentliggjort i SKM2006.477.

### Vore kommentarer:

*Udgifter til nøglepersonforsikringer er efter praksis fradragsberettigede, hvis:*

- *det er en ren risikoforsikring uden opsparingselement, og*
- *forsikringssummen er fastsat ud fra en konkret vurdering af virksomhedens forventede økonomiske tab ved den forsikrede medarbejders død, og*
- *erstatningen ikke overstiger det således opgjorte tab.*

*På basis af de foreliggende oplysninger i landsretssagen er det svært at få øje på, at forsikringssummen skulle være fastsat ud fra en konkret vurdering af selskabets forventede tab ved hovedanpartshaverens død.*

*En summaforsikring er principielt det samme som en engangsudbetaling fra en nøglepersonforsikring. Arbejdsgiverens indbetaling til en summaforsikring er ikke fradragsberettiget, og sumudbetalingen er skattefri. Ved tegning af denne forsikring bør police mv. ikke indeholde ordet "nøglepersonforsikring", ligesom der ikke skal foreligge beregninger på virksomhedens forventede tab.*

## Helårsbolig til direktør

Østre Landsret har stadfæstet en landsskatteretskendelse om, at en administrerende direktør i et datterselskab i en international koncern skulle beskattes af den lejeudgift, som selskabet havde betalt, og ikke kun af de lavere skematiske værdier.

De skematiske værdiansættelsesregler for beskattning af fri helårsbolig kan ikke anvendes, hvis "den ansatte er direktør eller en anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform". I disse tilfælde skal værdi af fri bolig fastsættes til markedslejen, som opgøres ud fra en objektiv beregningsregel. Hvis arbejdsgiveren har lejet boligen, er beskatningsgrundlaget den leje, som arbejdsgiveren betaler.

Hovedaktionærer er altid omfattet af den skærpede værdiansættelsesregel, men det er mere tvivlsomt, hvornår andre ansatte er omfattet, fordi de

anses for at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform.

I sagen for Østre Landsret var der tale om en administrerende direktør i et dansk selskab, som indgik i en international koncern med mere end 70.000 ansatte. Direktøren i det danske selskab var også bestyrelsesmedlem i flere selskaber og ejede via et holdingselskab med en række forskellige ejere ca. 4 % af kapitalen i det danske selskab. Holdingselskabet havde ikke bestemmende indflydelse i det danske selskab.

Direktørens årlige løn androg ca. 1,4 mio. kr. samt en bonusordning. Ved et tillæg til den oprindelige ansættelseskontrakt blev direktøren berettiget til en fri bolig, der maksimalt måtte påføre selskabet en årlig udgift på 240.000 kr.

Landsretten fandt, at direktøren var omfattet af den skærpede værdiansættelsesregel for beskatning af fri bolig uanset selskabets placering i en international koncern, hvor der var ledere, der var højere på strå end den danske administrerende direktør.

Dommen er offentliggjort i SKM2006.506.

#### Vore kommentarer:

*Den administrerende direktør var henvist til at forhandle sin løn med ledere højere oppe i hierarkiet. Landsrettens dom må derfor forstås således, at selv om direktøren ikke selv kunne fastsætte lønnens størrelse, havde han mulighed for at påvirke lønnens sammensætning. Det skal desuden bemærkes, at direktøren ikke gik ned i løn i forbindelse med retten til fri bolig, og først et par år efter, at han havde fået denne mulighed, ønskede han at gøre brug heraf.*

*Sagen var oprindeligt en bindende forhåndsbesked fra Ligningsrådet.*

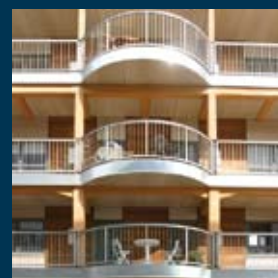
*Ligningsrådet tog i 2001 også stilling til, om en afdelingsleder var omfattet af den skærpede værdiansættelsesregel for fri bolig. Der var tale om en afdelingsleder med en månedsløn på 45.000 kr. med tillæg af fri bil mv., som ejede 10 % af kapitalen i selskabet. Ligningsrådet fandt, at afdelingslederen ikke havde væsentlig indflydelse på egen aflønningsform.*

*Tilbage står spørgsmålet om, hvor grænsen går? Er det virkelig lønnens størrelse samt titlen, der er afgørende for, hvorledes man skal beskattes?*



Foto © KASB / Andreas Trier Mørch

DÆHNFELDT FRØLAGER I ODENSE (I DAG: SENIORBOLIGER)



## ADMINISTRATIVE AFGØRELSER

### Fri bil

I en sag for Landsskatteretten var den primære påstand, at hovedaktionæren ikke skulle beskattes af fri bil. Subsidiært var det gjort gældende, at beregningsgrundlaget for værdi af fri bil ikke skulle omfatte trækkrog, vinterdæk og aluminiumsfølge.

Selskabets virksomhed blev drevet fra den private bopæl. Der var ikke ført kørebog.

Landsskatteretten fandt, at det påhvilede hovedaktionæren at afkræfte formodningen om, at selskabets personbil havde stået til rådighed for hans private brug. Da der ikke var fremlagt kørselsregnskab eller andet materiale, der kunne sandsynliggøre, at hovedaktionæren ikke havde haft råderet over bilen til privat kørsel, skulle hovedaktionæren beskattes af værdi af fri bil.

Med hensyn til den subsidiære påstand var det Landsskatterettens opfattelse, at nyvognsprisen omfatter normalt tilbehør, og at trækkrog, vinterdæk og aluminiumsfølge er indbefattet i normalt tilbehør. Købsprisen for disse dele skulle derfor indgå i beregningsgrundlaget for værdi af fri bil.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2006.691.

### Vore kommentarer:

*Ikke overraskende statuerede Landsskatteretten, at hovedaktionæren skulle beskattes af fri bil, og på dette punkt er kendelsen helt i tråd med gældende praksis.*

*Det er derimod mere overraskende, at trækkrog, vinterdæk og aluminiumsfølge skulle indgå i beregningsgrundlaget for værdi af fri bil.*

*Ifølge loven er beregningsgrundlaget for værdi af fri bil nyvognsprisen. Nyvognsprisen er bilens fakturapris inkl. moms, registreringsafgift, leveringsomkostninger og alt normalt tilbehør, som efter praksis er det samme som registreringsafgiftspligtigt tilbehør.*

*Trækkrog, vinterdæk og aluminiumsfølge var antageligt ikke monteret i bilen fra fabrikken, og købesummen for dette tilbehør var også vist særskilt på fakturaen, hvorfor tilbehøret ikke er registreringsafgiftspligtigt.*

*Kendelsen er derfor ikke korrekt efter vor opfattelse, men fakta i sagen er måske ikke fuldt ud belyst i den offentliggjorte kendelse.*

*Efter vor opfattelse er praksis derfor fortsat, at tilbehør, hvoraf der ikke skal beregnes registreringsafgift, ej heller skal indgå i nyvognsprisen, og dermed heller ikke i beregningsgrundlaget for værdi af fri bil.*

### Udlån fra virksomhedsordningen

Landsskatteretten har taget stilling til, hvorvidt et udlån fra virksomhedsordningen til et selskab, der var ejet af virksomhedsejeren, var et virksomhedsrelevant aktiv eller en privat disposition.

En elinstallatør havde drevet virksomhed i personligt regi under virksomhedsordningen til og med den 1. juli 2000, hvor virksomheden blev overdraget til et selskab, som han selv stiftede. Den ejendom, hvorfra virksomheden blev drevet, blev ikke overdraget til selskabet, men forblev under virksomhedsordningen og blev udlejet til selskabet.

Virksomhedsordningen bestod herefter kun af udlejningsejendommen, og der blev foretaget udlån fra virksomhedsordningen til elinstallatørens selskab.

Landsskatteretten fandt, at der ikke kan foretages udlån af virksomhedens midler i virksomhedsordningen, hvis udlånet ydes for at tilgodese private interesser i eksempelvis et selskab, der er kontrolleret af virksomhedsejeren. Udlånet fra virksomhedsordningen til elinstallatørens selskab var en privat hævning, fordi udlånet ikke havde relation til den erhvervmæssige virksomhed, hvor der i øvrigt ikke blev drevet næring med udlån af penge.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2006.555.

### Vore kommentarer:

*Ligningsrådet tog i 2001 stilling til to tilsvarende sager. I den ene sag var der også tale om et udlån til personens hovedaktionærselskab, og i den anden sag var der tale om et udlån til virksomhedsejerens datter. I begge sager afgjorde Ligningsrådet, at sådanne udlån er private hævnings med deraf følgende beskatning af opsparat overskud.*

*I stedet for udlån fra virksomhedsordningen kan det overvejes at udlåne private midler, der eventuelt er fremskaffet ved låneoptagelse med pant i virksomhedens aktiver, hvilket ikke betragtes som en hævning i virksomhedsordningen.*

## Bruttotrækordning

De såkaldte bruttotrækordninger, hvor arbejdsgiveren yder et personalegode i stedet for kontantløn, er populære, fordi medarbejderne opnår en økonomisk fordel, hvis personalegodet beskattes lempeligere end kontantløn, medens der normalt ikke er tale om en merudgift for arbejdsgiveren.

I en sag for Skatterådet ønskede en arbejdsgiver at tilbyde medarbejderne henholdsvis en medarbejderobligationsordning og en medarbejderaktieordning.

## Medarbejderobligationsordningen

Medarbejderobligationsordningen skulle løbe i et kalenderår ad gangen, og bruttolønnedgangen skulle ikke have betydning for beregning af pension, feriepenge eller overtidsbetaling. Bruttolønnen skulle ”opsøres”, og i december måned ville den enkelte medarbejder få udstedt obligationer svarende til det opsårede beløb, dog reduceret med en eventuel afgift.

Ved fratrædelse eller opsigelse ville medarbejderne få udbetalt det opsårede beløb efter indeholdelse af AM-bidrag og A-skat. Denne kompensation ville dog ikke blive ydet, hvis en medarbejder blev opsagt som følge af misligholdelse af stillingen.

Skatterådet fandt, at denne bruttotrækordning kunne godkendes skattemæssigt.

## Medarbejderaktieordningen

Medarbejderaktieordningen skulle også løbe i et kalenderår ad gangen, men medarbejderne ville

modtage aktierne på forhånd, og de skulle betale for aktierne via en bruttolønnedgang i løbet af året.

Hvis en medarbejder fratrådte sin stilling, inden aktierne var finansieret via lønnedgangen, ville det skyldige beløb blive fratrukket i medarbejderens sidste månedsløn.

Skatterådet fandt, at denne bruttotrækordning ikke kunne accepteres skattemæssigt, fordi ordningen ikke indebar et beløb, der var fastsat på forhånd. Ordningen kunne i stedet karakteriseres som en afdragsvis betaling for aktierne.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2006.632.

### Vore kommentarer:

*Efter praksis stilles der følgende betingelser for en skattemæssig accept af en bruttolønning til finansiering af personalegoder:*

- 1. Der skal foreligge en ændret vederlagsaftale, som indebærer en reel, fremadrettet nedgang i den kontante løn.*
- 2. Overenskomster, som parterne er bundet af, skal kunne rumme den ændrede vederlagsaftale.*
- 3. Reduktionen af den kontante løn skal som udgangspunkt løbe over hele overenskomstperioden.*
- 4. Et allerede erhvervet krav på kontantløn kan ikke konverteres til en naturalieydelse.*
- 5. Arbejdsgiveren skal have en økonomisk risiko i forbindelse med ordningen. Den ansattes kontante lønning skal derfor være fastsat på forhånd og må ikke reguleres i takt med den ansattes forbrug af naturaliegodet eller arbejdsgiverens løbende omkostninger ved at stille godet til rådighed.*



Kilde: Odense Bys Museer

DÆHNFELDTS FORSØGSPLÆNE 1908



6. Arbejdsgiveren skal rent faktisk stille godet til rådighed for den ansatte, hvilket betyder, at arbejdsgiveren enten skal være ejer af godet eller være kontraktpart i forhold til den eksterne leverandør af godet.

Efter den nugældende praksis bliver mange ordninger rent faktisk godkendt skattemæssigt.

### **Arbejdsgiverbetalt færgabonnement**

Skatterådet har taget stilling til den skattemæssige behandling af et arbejdsgiverbetalt færgabonnement på overfarten Helsingør-Helsingborg, som skulle anvendes i forbindelse med kørsel mellem hjem og arbejde.

Skatterådet fandt, at medarbejderen ville være skattefri af det arbejdsgiverbetalte færgabonnement, uanset om kørslen skete i egen bil eller firmabil. Dette var også tilfældet, selv om der blev aftalt en bruttolønnedgang, forudsat at lønreduktionen var fastsat på forhånd og ikke blev reguleret løbende i forhold til forbrug eller arbejdsgiverens udgifter til færgabonnementet. Arbejdsgiveren skulle bære den økonomiske risiko ved ordningen og være direkte forpligtet over for færgeselskabet.

En bruttolønnedgang kan ikke sidestilles med egenbetaling, og den ansatte ville derfor ikke have fradrag for færgabonnementet.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2006.369.

#### **Vore kommentarer:**

*Der skal heller ikke ske personalegodebeskatning af en arbejdsgiverbetalt brobizz, der kun anvendes i forbindelse med erhvervmæssig kørsel og kørsel mellem hjem og arbejde, uanset om medarbejderen kører i egen bil eller i firmabil. Ved kørsel i egen bil kan der foretages befodringsfradrag for kørsel mellem hjem og arbejde efter de almindelige regler inkl. for de kilometer, der køres over broen.*

*Hvis det køretøj, som skal passere broen eller overføres med færgen, er en varevogn med en tilladt totalvægt på 3 tons eller derunder, og hvis varevognen også ind imellem anvendes til erhvervmæssig kørsel i arbejdsgiverens interesse, kan arbejdsgiveren fradrage momsens på brobizz og færgabonnement. Det er uden betydning for momsfradragsretten, om varevognen ejes af virksomheden eller af den ansatte selv.*

*Det er også uden betydning, om anledningen til udgiften (det ærinde, som fører til bropassage eller færgoverfart) er erhvervmæssig eller privat.*

*Hvis varevognen aldrig anvendes til erhvervmæssig kørsel i arbejdsgiverens interesse, kan momsens på brobizz og færgeabonnement ikke fradrages.*

*Hvis der er tale om en varevogn med en tilladt to-talvægt på mere end 3 tons, er der kun fradragsret for moms, hvis baggrunden for udgiften er erhvervmæssig kørsel. I momslovens forstand er kørsel mellem hjem og den faste arbejdsplads ikke erhvervmæssig kørsel.*

*Hvis der er tale om en personbil, kan momsens på brobizz eller færgeabonnement ikke fradrages, selv om baggrunden for udgiften er erhvervmæssig kørsel.*

*Momsfradraget forudsætter, at virksomheden er den formelle køber af brobizz eller færgeabonnement. Hvis den ansatte selv køber brobizz eller abonnement og får godtgjort udgiften af sin arbejdsgiver, bortfalder retten til momsfradrag.*

## **Køb af bolig i Tyrkiet**

Skatterådet har i to sager taget stilling til, om et tyrkisk selskab (Ltd. Sirket) er en selvstændig juridisk enhed eller et interessentskab eller lignende.

Svaret er i begge sager, at der er tale om en selvstændig juridisk enhed, fordi det tyrkiske Ltd. Sirket er et selskab med begrænset hæftelse.

I den ene sag ønskede et ægtepar at oprette et Ltd. Sirket i Tyrkiet. Det eneste formål med det tyrkiske selskab var at få tinglyst skøde på en tyrkisk feriebolig nemmere og hurtigere. Ægteparret ønskede at købe ferieboligen personligt og at blive behandlet som personlige ejere af ferieboligen i relation til dansk skatteret. Skatterådet svarede, at et tyrkisk Ltd. Sirket er en selvstændig juridisk enhed, som ikke skattemæssigt kan anses for at være transparent. Den retmæssige ejer af den tyrkiske feriebolig ville derfor være det tyrkiske selskab.

I den anden sag agtede et dansk selskab at købe en række tyrkiske ferieboliger med henblik på videresalg. Boligerne skulle erhverves via et tyrkisk Ltd. Sirket, som skulle stiftes af tre bestyrelsesmedlemmer i det danske selskab, da det efter tyrkisk lovgivning er et krav, at stifterne er personer. Der var udarbejdet et aftaleudkast mellem de tre bestyrelsesmedlemmer og det danske selskab, som gav det danske selskab det reelle ejerskab af de tyrkiske ferieboliger.

Skatterådet fandt også i denne sag, at et tyrkisk Ltd. Sirket er en selvstændig juridisk enhed, og at den retmæssige ejer af ferieboligerne dermed ville være det tyrkiske selskab.

Afgørelserne er offentliggjort i SKM2006.587 og SKM2006.586.

### **Vore kommentarer:**

*Afgørelserne er et udtryk for, at civilretten (normalt) er styrende for skatteretten. Hvis der civilretligt er stiftet en selvstændig juridisk enhed, kan man ikke se bort herfra skattemæssigt.*

*Hvis Skatterådet havde accepteret, at det reelle ejerskab til de tyrkiske ferieboliger skulle anses for at ligge hos henholdsvis ægteparret og det danske selskab, ville det have betydet, at Skatterådet havde medvirket til at omgå de tyrkiske tinglysningsregler mv.*

## **Salg af varer med udenlandsk moms**

En dansk virksomhed bad Skatterådet om et bindende svar på, om virksomhedens salg af campingvogne til danske kunder kunne ske med udenlandsk moms, når den fysiske udlevering af campingvognene til kunderne skete i udlandet. Campingvognene kunne bese på virksomhedens danske adresse, og først derefter blev vognene transporteret til udlandet. Forinden transporten til udlandet blev vognene indregistreret med de respektive danske kunder som ejere.

SKAT mente ikke, at salget kunne ske uden dansk moms, da campingvognene måtte anses for at være solgt til de danske kunder allerede ved handlens indgåelse i Danmark. SKAT lagde især vægt på, at den enkelte campingvogn var øremærket til en bestemt kunde på grund af indregistre-



Foto © KASB / Andreas Trier Mørch

ringen, og sælgeren kunne derfor ikke længere frit vælge at udlevere en anden tilsvarende campingvogn fra udleveringsstedet i udlandet.

I udtalelsen anlagde SKAT desuden en realitetsbetragtning og argumenterede for, at der skulle ses bort fra udleveringen i udlandet, da transporten ud af Danmark kun havde til formål at give sælgeren en momsmæssig fordel.

Skatterådet fandt, at der kan ske salg af varer uden opkrævning af dansk moms, hvis følgende krav er opfyldt:

- Den danske virksomhed skal etablere et samarbejde med en virksomhed, der faktisk har etableret et forretningssted i udlandet. Den udenlandske samarbejdspart kan være et 100 % ejet datterselskab, men der skal være tale om en selvstændig fysisk eller juridisk person.
- Potentielle købere skal ved henvendelse til den danske virksomhed kun modtage oplysning om, at køb af en vare af en bestemt type med udenlandsk moms kan ske ved henvendelse til den udenlandske samarbejdspart.
- Den danske virksomhed skal sælge varen til den udenlandske samarbejdspart og modtage betaling herfor.
- Den danske virksomhed skal efterleve momslovens bestemmelser vedrørende EU-varehandel mellem to momsregistrerede virksomheder.
- Den danske virksomhed skal transportere varen til udlandet for egen eller for den udenlandske samarbejdsparts regning og risiko.
- Handelsaftalen skal indgås direkte mellem den danske kunde og den udenlandske samarbejdspart.
- Varen skal udleveres til den danske kunde i udlandet.
- Den danske kunde skal selv sørge for transporten af varen tilbage til Danmark.
- Hvis varen skal indregistreres for at kunne bruges i Danmark, må indregistreringen ikke ske, inden den udenlandske samarbejdspart udleverer varen til den danske kunde i udlandet.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2006.530.

#### **Vore kommentarer:**

Det er værd at bemærke, at Skatterådet ikke godtog SKAT's påstand om en tilsidesættelse af de indgåede handler ud fra en realitetsbetragtning. Skatterådet stillede dog ganske skrappe krav til karakteren af det

udenlandske udleveringssted, idet udleveringsstedet skal være en fysisk eller juridisk person.

På baggrund af Skatterådets bindende svar må det konkluderes, at danske virksomheder, der kun har oprettet en udenlandsk momsregistrering, som dækker udleveringsstedet i udlandet, fremover vil få svært ved at undgå dansk moms, selv om varerne udleveres til de danske kunder i udlandet.

## **Den momsmæssige behandling af gavekort**

Den momsmæssige behandling af gavekort har hidtil ikke været beskrevet hverken i lovgivningen eller SKAT's vejledninger. SKAT har derfor haft mulighed for at anlægge en uens praksis på landsplan, hvilket betyder, at nogle detailhandlere er blevet pålagt at beregne salgsmoms allerede ved udstedelsen af et gavekort, medens andre har kunnet vente med momsregningen, indtil gavekortet faktisk blev indløst.

Skatterådet har nu afgivet et bindende svar om, at en butikskæde, som udsteder gavekort, der kan anvendes i samtlige butikker i kæden, kan vente med at beregne salgsmoms, indtil gavekortene faktisk indløses.

Udstedelsen af et gavekort anses i realiteten kun for at være en ombytning af et betalingsmiddel (penge) til et andet betalingsmiddel (gavekort) i modsætning til en forudbetaling for en senere momspligtig leverance.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2006.505.

#### **Vore kommentarer:**

Skatterådet har i sagens natur kun behandlet butikskædens konkrete situation, men på grundlag af lovhensvisningerne i SKAT Hovedcenters udtalelse, som er optrykt i det bindende svar, kan det konkluderes, at Skatterådets svar også kan anvendes i de situationer, hvor et gavekort udstedes af den samme detailhandler, som også skal levere varen eller ydelsen ved indløsningen af gavekortet.





ANGLIFABRIKKEN I HERNING, BYGGET 1965. (I DAG: HERNING KUNSTMUSEUM)

Skatteinformation januar 2007

© Revitax A/S

revitax@revitax.com

Redaktion: Dorte Madsen (ansv.), Niels Henrik Pedersen,  
Ebbe Melchior og Martin K. Jensen.

Grafisk tilrettelæggelse: Moquist Copenhagen ApS

Forsiden: Frøsiloen, en del af Dansk Soyakagefabrik,  
København (i dag: boliger)

Foto © KASB / Andreas Trier Mørch

Tryk: KLS Grafisk Hus A/S

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

Eftertryk af hele artikler med kildeangivelse er tilladt.

Redaktionen er afsluttet den 23. december 2006.

ISSN 1395-9530

**Kreston Danmark**

Samarbejde mellem uafhængige statsautoriserede revisorer, sekretariatet: Tordenskjoldsgade 7 B, I . 9900 Frederikshavn  
Telefon 98 42 64 66 . Telefax 98 42 64 90  
www.kreston.dk . steen.revision@kreston.dk

**Chr. Mortensen Revisionsfirma  
Statsautoriseret**

**Revisionsinteressentskab**  
Adelgade 15 . 1304 København K  
Telefon 33 73 46 00 . Telefax 33 12 20 37  
www.cmrevision.dk . chr.mortensen@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Hallerup & Co.  
Statsautoriseret**

**Revisionsinteressentskab**  
Overgaden Oven Vandet 48 E . 1415 København K  
Telefon 32 96 29 00 . Telefax 32 96 29 05  
www.hallerup.dk . hallerup@kreston.dk

**Mebus & Christensen Statsautoriseret  
Revisionsinteressentskab**

Vester Voldgade 107 . 1552 København V  
Telefon 33 15 27 27 . Telefax 33 15 47 04  
www.mcrevision.dk . m-c.revision@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Arne Bang  
Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab**

Livjæggergade 21 . 2100 København Ø  
Telefon 33 32 93 93 . Telefax 33 32 93 99  
www.kreston.dk . arnebang@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Aage & Povl Holm I/S  
Statsautoriserede Revisorer**

Rustenborgvej 7 A . 2800 Kgs. Lyngby  
Telefon 45 88 81 00 . Telefax 45 87 00 01  
www.kreston.dk . holm@kreston.dk

**Bergmann Kontorfællesskab af  
Statsautoriserede Revisorer**

Rustenborgvej 7 A . 2800 Kgs. Lyngby  
Telefon 45 88 81 00 . Telefax 45 87 00 01  
www.kreston.dk . holm@kreston.dk

**Kærsgaard Laursen Statsautoriseret  
Revisionsinteressentskab**

Hovedgaden 28 . 2970 Hørsholm  
Telefon 45 86 41 35 . Telefax 45 86 42 64  
www.kreston.dk . b.k.laursen@kreston.dk

**Revisionsfirmaet BJ Revision  
Statsautoriseret  
Revisionsanpartsselskab**

Smedevej 3 . 3200 Helsinge  
Telefon 48 39 26 00 . Telefax 48 39 26 05  
www.kreston.dk . bjrevision@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Carsten Øhauge  
Statsautoriseret Revisionsaktieselskab**

Sct. Knudsgade 2 B . 4100 Ringsted  
Telefon 57 61 84 44 . Telefax 57 67 05 10  
www.kreston.dk . oehauge@kreston.dk

**SMJ Revision  
Statsautoriseret Revisor**

Steffen Møller Jensen  
Bredgade 44 . 4400 Kalundborg  
Telefon 59 51 72 00 . Telefax 59 51 72 02  
www.kreston.dk . smjrevision@kreston.dk

**RevisorGården Asnæs  
Statsautoriseret Revisor Henning Siemsen ApS**

Rødhøj 66 . 4550 Asnæs  
Telefon 59 65 00 16 . Telefax 59 65 09 55  
www.kreston.dk . hsiemsen@kreston.dk

**aage maagensen  
statsautoriseret revisionsaktieselskab**

Søndergade 2 . 4900 Nakskov  
Telefon 54 92 25 00 . Telefax 54 92 88 89  
www.aage-maagensen.dk . maagensen@kreston.dk

**aage maagensen  
statsautoriseret revisionsaktieselskab**

C. E. Christiansens Vej 56 . 4930 Maribo  
Telefon 54 78 16 88 . Telefax 54 78 46 88  
www.aage-maagensen.dk . maagensen@kreston.dk

**Revisionsfirmaet J. Barrett I/S  
Statsautoriserede Revisorer**

Blangstedgårdsvej 1 . 5220 Odense SØ  
Telefon 66 15 76 76 . Telefax 66 15 40 76  
www.kreston.dk . barrett@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Jan Christiansen  
Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab**

Vestre Engvej 3 . 5400 Bogense  
Telefon 64 81 22 33 . Telefax 63 81 00 37  
www.kreston.dk . jan.christiansen@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Jørgen Geertsen  
Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab**

Odensevej 19 . 5471 Sønderød  
Telefon 64 89 17 13 . Telefax 64 89 34 98  
www.jgeertsen.dk . geertsen@kreston.dk

**ReviPartner Vejle  
Statsautoriseret Revisionsaktieselskab**

Damhaven 5 C . 7100 Vejle  
Telefon 75 82 87 44 . Telefax 75 72 10 62  
www.revi-partner.dk . revipartner@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Torben Jensen  
Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab**

Havnepladsen 3 A . 7100 Vejle  
Telefon 70 20 13 05 . Telefax 75 85 85 49  
www.torbenjensen.dk . rtj.vejle@kreston.dk

**Centerrevision Billund  
Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab**

Åstvej 10 B . 7190 Billund  
Telefon 75 35 33 88 . Telefax 75 35 36 09  
www.kreston.dk . centerrevision@kreston.dk

**Revisionsfirmaet  
Rasmussen & Sørensen I/S  
Statsautoriserede Revisorer**

Danmarksgade 22 . 7490 Aulum  
Telefon 97 47 13 22 . Telefax 97 47 10 22  
www.kreston.dk . revas@kreston.dk

**Munk & Iversen  
Statsautoriserede Revisorer A/S**

Skanderborgvej 201, I, Viby Torv . 8260 Viby-Aarhus  
Telefon 86 14 30 99 . Telefax 86 14 33 66  
www.munk-iversen.dk . m-i.aarhus@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Stig Hansen  
Statsautoriseret Revisor**

Søndergade 19 . 8464 Galten  
Telefon 86 94 50 66 . Telefax 86 94 69 76  
www.stighansen.dk . stighansen@kreston.dk

**Revisto I/S  
Statsautoriserede Revisorer**

Vejlevej 16 . 8700 Horsens  
Telefon 76 27 67 00 . Telefax 76 27 68 00  
www.kreston.dk . revisto@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Torben Jensen  
Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab**

Bredgade 18 B . 8722 Hedensted  
Telefon 75 89 09 44 . Telefax 75 89 99 30  
www.torbenjensen.dk . rtj.hedensted@kreston.dk

**Statsautoriseret Revisor J Løbner ApS**

Nørregade 14 . 8850 Bjerringbro  
Telefon 86 68 04 76 . Telefax 86 68 04 64  
www.kreston.dk . loebner@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Poul Erik Sundstrup  
Statsautoriseret Revisor**

Banegårdspladsen 5 . 8850 Bjerringbro  
Telefon 86 68 39 00 . Telefax 86 68 30 01  
www.kreston.dk . sundstrup@kreston.dk

**Rasborg & Partnere  
Statsautoriseret Revisionsinteressentskab**

St. Voldgade 2 . 8900 Randers  
Telefon 87 12 30 40 . Telefax 87 12 30 41  
www.rasborg.com . rasborg@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Kresten Hyldahl  
Statsautoriseret Revisor**

Torvet 4 . 9240 Nibe  
Telefon 98 35 34 11 . Telefax 98 35 38 98  
www.kreston.dk . hyldahl@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Leon Sebbelin  
Statsautoriseret Revisionselskab A/S**

Jyllandsgade 41 . 9520 Skørping  
Telefon 98 39 11 11 . Telefax 98 33 71 77  
www.sebbelin.dk . leonsebbelin@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Niels Ole Hansen  
Statsautoriseret Revisor**

Østre Allé 6 . 9530 Støvring  
Telefon 96 86 69 00 . Telefax 96 86 69 01  
www.kreston.dk . nohansen@kreston.dk

**Jydsk Revisionsinstitut I/S  
Statsautoriserede Revisorer**

Nørregade 38 . 9850 Hirtshals  
Telefon 98 94 54 00 . Telefax 98 94 50 20  
www.kreston.dk . jyds.k.hirtshals@kreston.dk

**Revisionsfirmaet Jørgen Steen  
Statsautoriseret Revisionsaktieselskab**

Tordenskjoldsgade 7 B, I . 9900 Frederikshavn  
Telefon 98 42 64 66 . Telefax 98 42 64 90  
www.kreston.dk . steen.revision@kreston.dk

**Jydsk Revisionsinstitut I/S  
Statsautoriserede Revisorer**

Østre Strandvej 41 . 9990 Skagen  
Telefon 98 44 13 99 . Telefax 98 45 02 15  
www.kreston.dk . jyds.k.skagen@kreston.dk