

# **SKATTEINFORMATION AUGUST 2007**

 **Kreston** Danmark

**Det konstruktive alternativ:  
KRESTON DANMARK  
Et landsdækkende samarbejde  
mellem uafhængige  
statsautoriserede revisorer.**

**Vi kombinerer den mindre  
virksomheds fordele med  
den stores ressourcer.**

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



Foto: © Piotr & Co / Fritz Hansen AS

SVANEN. DESIGN: ARNE JACOBSEN 1958

## FORORD

Når man studerer udviklingen på skatte- og afgiftsområdet inden for det sidste halve års tid, falder det i øjnene, at stort set al lovgivning er begrundet i behovet for at tilpasse skattesystemet til den stigende internationalisering og medlemskabet af EU.

De tidligere CFC-regler kunne ikke opretholdes, fordi de var i strid med EF-traktatens krav om retten til fri etablering. Desuden var selskabsskattegrundlaget generelt under pres, fordi afskrivningsreglerne og finansieringsstrukturerne åbnede mulighed for at nedbringe indtægterne og forøge udgifterne i Danmark. Folketingets svar var selskabsskattepakken, som indeholder en beskæring af rentefradragsretten, en stramning af afskrivningsreglerne samt lavere selskabsskattesatser. Der kan læses mere om selskabsskattepakken i kapitlet Nye love.

Også på pensionsbeskatningsområdet har Danmark erfaret, at hidtidigt anerkendte principper er blevet forkastet af EF-domstolen. En tilpasning af skattereglerne på pensionsområdet er derfor også på trapperne.

Skatteinformation august 2007 levner vanen tro plads til fordybning i en række artikler om udvalgte emner, som i praksis giver anledning til problemer, eller som bør ofres særlig opmærksomhed, fordi de forkerte valg kan medføre u hensigtsmæssige skattemæssige konsekvenser.

Dynamikken og den stadige udvikling inden for skatte- og afgiftsretten fremgår også af den praksis, som skabes af domstolene og Landsskatteretten. I Skatteinformation gennemgås og kommenteres relevante domme og afgørelser.

Selv om det er åbenbart, at skatte- og afgiftsretten i stigende omfang er inspireret af den omgivende verden, går inspirationen heldigvis også den modsatte vej. Dette illustreres af billedserien i Skatteinformation august 2007, hvor vi har fokus på Dansk Design, som har slået igennem på den internationale scene og har inspireret rundt om i verden.

Vi ønsker Dem en rigtig god sommer.

Redaktionen er afsluttet den 22. juni 2007.

FLORA DANICA. DESIGN: DEN KONGELIGE PORCELÆNSFABRIK 1790

**SKATTEINFORMATION**  
**AUGUST 2007**

Foto: © Royal Copenhagen A/S

# INDHOLD



HOLMEGAARD MB VASER. DESIGN: MICHAEL BANG

## **KLISTERMÆRKER OG KONSEKVENSER - VAREVOGNE OG PRIVAT BRUG**

Gode råd .....	5
Klistermærker signalerer privat brug af varevogne .....	5
Reglerne om momsfradrag ved køb af varevogne .....	5
Forskellen mellem momspligtig og privat brug .....	6

## **FERIEBOLIG I UDLANDET**

Gode råd .....	8
Generelt om beskatning .....	8
Køb i personligt regi .....	8
Køb via selskab .....	9

## **INVESTERING AF PENSIONS MIDLER I UNOTEREDE SELSKABER**

Gode råd .....	11
Investering af pensionsmidler før og nu .....	11
Hvilke pensionskonti? .....	11
Hvilke unoterede aktier og anparter? .....	11
Betingelser og begrænsninger .....	12
Beskatning og værdiansættelse .....	13
Fordele og ulemper .....	13

## **PERSONERS SALG AF BØRSNOTEREDE AKTIER**

Gode råd .....	15
Generelt om beskatning .....	15
Aktier købt den 1. januar 2006 eller senere .....	15
Aktier omfattet af den skattefrie beholdning .....	16
Beskatning som kapitalindkomst .....	17
Indgangsværdi pr. 19. maj 1993 .....	17
Syntetisk indgangsværdi .....	17

## **FISKEKUTTERE OG FKA-ANDELE**

Gode råd .....	19
FKA-fartøjer .....	19
Køb af fiskekutter med tilhørende FKA-andele i 2006 .....	20

## **NYE LOVE**

Selskabsskattepakken .....	22
Nedsættelse af selskabsskatten mv. ....	22
Rentefradragsbeskæring for selskaber .....	22
Beskatning af aktieindkomst .....	23
Nedsatte afskrivningsprocenter .....	24
Udbyttebeskatning .....	25



CFC-beskatning .....	26
Tonnagebeskatning .....	26
Skattefrie omstruktureringer .....	28
Koncerttilskud .....	30
Sambeskatning .....	31
Aktiesalg til det udstedende selskab .....	31
Om kvalificering af renteudgifter og kurstab .....	32
Udbetalingstidspunkt mv. for pensionsordninger .....	32
Efterløns- og flexydelsesbidrag .....	33
Beskatning ved uskiftet bo .....	33
Begrænset skattepligt .....	33
Underskudsoverførsel mellem ægtefæller ved udenlandsk indkomst .....	33
Overspringelsesregel – skatteankenævn .....	34
AM-bidrag og biblioteksafgifter .....	34
Hæderspriser til kunstnere .....	34

## SKAT-MEDDELELSER

Brug af klistermærker ved privat anvendelse af varevogne .....	36
Ændring af momsfratagelse for akupunktører .....	36
Afskrivning på landbrugsbygninger .....	36
Sign-on-fees til sportsfolk .....	37

## EF- OG HØJESTERETSDOMME

Pensions sagen for EF-domstolen .....	38
Parcelhusreglen – to helårsboliger .....	39
Salg af helårsbolig anvendt som fritidsbolig .....	40
Omgørelse .....	40

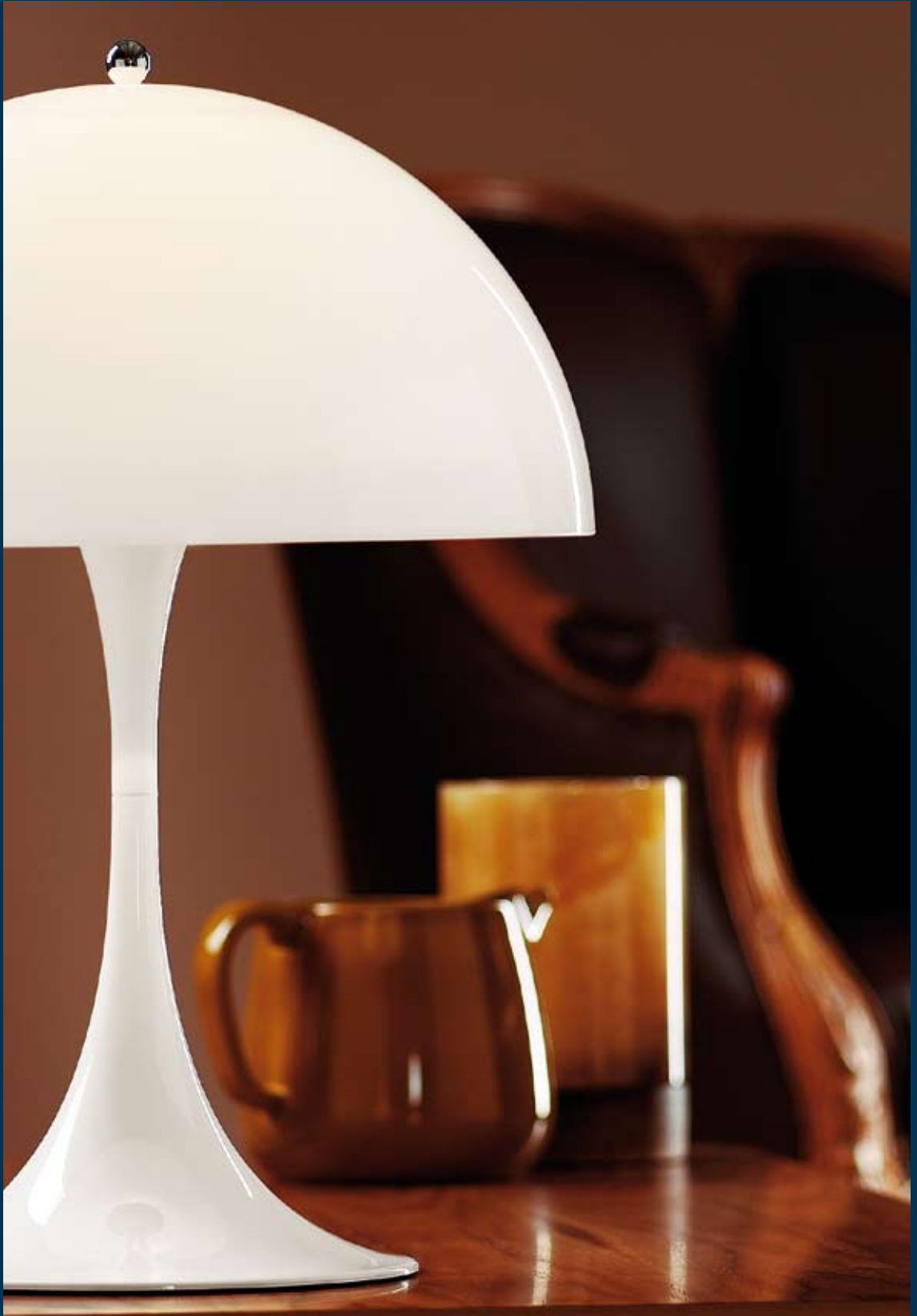
## LANDSRETSDOMME

Moms og lønsumsafgift i boligorganisationer .....	41
Fri bil til rådighed .....	41
Succession i fast ejendom – vedligeholdelsesudgifter .....	42

## ADMINISTRATIVE AFGØRELSER

Udlejning af pc-udstyr til skoleelever .....	44
Momsfrihed for salg af optioner vedrørende fast ejendom .....	44
Investering i værdipapirer .....	44
Byttehandel – ”byt til nyt” – mobiltelefoner .....	45
Fri bil – ekstraudstyr .....	45
Fri bil – deleleasing .....	45
Bil på gule plader .....	46
Fradrag for tab på bygninger .....	47
Afskrivning på tyske vindmøller .....	48
Virksomhedsordningen – aktieejlighed .....	48

Foto: © Louis Poulsen Lighting A/S



PANTHELLA BORDLAMPE. DESIGN: VERNER PANTON 1971

# KLISTERMÆRKER OG KONSEKVENSER - VAREVOGNE OG PRIVAT BRUG

*Med virkning fra den 3. juni 2007 skal der sidde et særligt klistermærke i bagruden på varevogne, som bruges til både erhvervmæssig og privat kørsel eller udelukkende til privat kørsel.*

*SKAT's vurdering af, om der sker både erhvervmæssig og privat brug af en varevogn, baseres ofte på, om køberen af varevognen har fradraget momsens på varevognens anskaffelsespris.*

*I denne artikel gennemgås reglerne for momsfradrag ved anskaffelse af varevogne.*



## Gode råd

- Vurder allerede ved anskaffelsen af en varevogn, om den måske skal anvendes til andet end erhvervmæssig kørsel i fremtiden, således at registreringen hos Centralregisteret for Motorkøretøjer er på plads allerede fra starten.
- Ved brug af en varevogn med en tilladt totalvægt på over tre tons skal skønnet over den momspligtige kørsel kunne sandsynliggøres eller dokumenteres.

## Klistermærker signalerer privat brug af varevogne

De nye regler om brug af klistermærker på varevogne til blandet eller privat brug trådte i kraft den 3. juni 2007.

Reglerne blev indført for at lette kontrollen med privat brug af varevogne, som ellers over for SKAT er angivet til at være udelukkende erhvervmæssigt anvendt.

Ejere af varevogne, som allerede var indregistreret den 3. juni 2007, modtog automatisk klistermærker fra SKAT, hvis de havde oplyst over for Centralregisteret for Motorkøretøjer, at deres varevogn ikke udelukkende skulle anvendes til erhvervmæssig kørsel, og der derfor allerede var blevet opkrævet en forhøjet grøn ejerafgift.

Ved indregistrering af varevogne fra og med den 3. juni 2007 vil SKAT uddele klistermærker til ejerne af de varevogne, som registreres til blandet eller privat brug i Centralregisteret for Motorkøretøjer.

Hvis en ejer af en varevogn er i tvivl om varevognens fremtidige brug, f.eks. hvis ejeren gerne vil holde muligheden for privat kørsel "åben", skal ejeren allerede ved indregistreringen af varevognen

angive den til blandet kørsel. Konsekvensen er, at varevognen skal forsynes med et klistermærke og belastes med en forhøjet grøn ejerafgift, samt at momsfradraget på varevognens anskaffelsesprisen beskæres eller helt bortfalder.

## Reglerne om momsfradrag ved køb af varevogne

Retten til momsfradrag ved køb af varevogne afhænger dels af varevognens tilladte totalvægt og dels af varevognens brug til momspligtige aktiviteter. Tilsvarende gælder for varevognens løbende driftsomkostninger.

Ved anskaffelse af en varevogn med en tilladt totalvægt på indtil tre tons gælder der helt specielle regler om momsfradrag, medens en varevogn med en tilladt totalvægt på tre tons og derover følger momslovens helt almindelige fradragsregler, som f.eks. også gælder ved anskaffelsen af en pc.

Man skal være opmærksom på, at momsloven opererer med begrebet "tilladt totalvægt" og ikke med varevognens egenvægt.

Eksempelvis har varevogne i form af stationcars, såsom Ford Mondeo, Opel Vectra og Peugeot 406, en tilladt totalvægt på under tre tons, og for denne type biler gælder de helt specielle regler om momsfradrag.

Større varevogne, såsom Toyota Hiace, Fiat Ducato og Ford Transit, vil derimod ofte have en tilladt totalvægt på over tre tons og er i så fald omfattet af de helt almindelige regler om momsfradrag. Tilsvarende gælder for de såkaldte off-roadere, såsom Landrover.

Man skal også være opmærksom på, at momsfradragsreglerne knytter sig til varevognens brug til momspligtige formål. I visse situationer kan en varevogn blive brugt til formål, som er momsfrie

og erhvervsmæssige på samme tid. Eksempelvis hvis en virksomhed med momsfri udlejning af fast ejendom anvender en varevogn til kørsel mellem virksomheden og de enkelte udlejningsejendomme. I denne situation er kørslen ikke privat, og varevognen skal derfor heller ikke forsynes med et klistermærke eller pålægges en forhøjet grøn ejeravgift på grund af kørslen. Den momsfrie kørsel har dog den konsekvens, at momsen på varevognens anskaffelsespris ikke kan fradrages.

Endelig skal arbejdsgivere være opmærksomme på, at momsfradraget for en varevogn bortfalder eller beskæres, og den grønne ejeravgift forhøjes, hvis en medarbejder bruger varevognen til privat kørsel, selv om det er i strid med arbejdsgiverens instrukser. Dette skyldes, at momsfradraget og størrelsen af den grønne ejeravgift afhænger af den objektive brug af varevognen.

### **Momsfradrag ved køb af en varevogn med en tilladt totalvægt på under tre tons**

Virksomheden kan fradrage hele momsen på varevognens anskaffelsespris, hvis varevognen udelukkende bruges til momspligtig kørsel. Ved brug af varevognen til både momspligtig og anden kørsel (herunder kørsel til momsfrie, men stadig erhvervsmæssige formål), kan ingen del af momsen på anskaffelsesprisen fradrages.

Hvis en varevogn lejes eller leases, er der fradrag for hele momsen på lejen/leasingudgiften, hvis varevognen udelukkende bruges til momspligtig kørsel. Anvendes varevognen til både momspligtige og andre formål, kan virksomheden fradrage 1/3 af momsen på lejen/leasingudgiften.

Reglerne fortolkes meget restriktivt. Selv om en varevogn kun anvendes i ubetydeligt omfang til private formål, eksempelvis til private indkøb mellem to kundebesøg eller til aflevering af børn i skole på vej til et kundebesøg, bortfalder retten til momsfradrag.

### **Momsfradrag ved køb af en varevogn med en tilladt totalvægt på tre tons eller derover**

Virksomheden har fuld fradragsret for moms på køb, leje eller lease af en varevogn, der udelukkende anvendes til momspligtige formål. Hvis varevognen anvendes både til momspligtige og til andre formål, har virksomheden delvis fradragsret for moms på køb, leje eller lease. I praksis omtales

den delvise fradragsret for vare- og lastvogne ofte som ”splitmoms”. Den delvise fradragsret opgøres på basis af et skøn over den momspligtige anvendelse i forhold til den samlede anvendelse af varevognen. Hvis virksomheden fører en kørebog over varevognens anvendelse, kan kørebogen bruges til at opgøre den delvise fradragsret.

### **Forskellen mellem momspligtig og privat brug**

Kørsel mellem brugerens private hjem og det sædvanlige arbejdssted anses normalt for at være privat kørsel i momsmæssig forstand. Der kan derfor som udgangspunkt ikke foretages momsfradrag for varevogne, der anvendes af virksomhedens ejer eller ansatte til kørsel mellem hjemmet og den faste virksomhedsadresse.

### **Skiftende arbejdssteder**

Kørsel mellem brugerens private hjem og skiftende arbejdssteder anses derimod for at være momspligtig brug af varevognen. Man skal være opmærksom på, at momsreglerne ikke indeholder den 60-dages regel, som kendes fra skattereglerne. Uanset længden af den periode, hvor brugeren af varevognen skal køre til en midlertidig arbejdsplads, anses kørslen for at være momspligtig.

Der er dog ikke tale om kørsel mellem skiftende arbejdssteder, hvis virksomheden har to eller flere faste adresser, og en medarbejder arbejder skiftevis på flere af virksomhedens faste adresser og bruger varevognen til kørsel mellem sit private hjem og de forskellige faste adresser. I disse tilfælde er der tale om privat kørsel.

Ved kørsel mellem hjem og skiftende arbejdssteder skal man være særligt opmærksom på, at kørsel til det sædvanlige arbejdssted kun må forekomme lejlighedsvis i forbindelse med afhentning af nødvendige varer, værktøj og lignende samt ved deltagelse i interne kursusforløb og andre nødvendige ærinder. Som tommelfingerregel bør kørsel til det sædvanlige arbejdssted under ingen omstændigheder ske mere end en gang ugentligt, hvis varevognens momspligtige status skal bibeholdes.

### **Vagtordning**

Hvis kørsel mellem hjemmet og arbejdspladsen sker som følge af, at en medarbejder indgår i en vagtordning og skal kunne møde på en midlertidig arbejdsplads eller hos virksomhedens kunder med meget kort varsel, er der mulighed for at



fradrage momsen på den varevogn, som benyttes til kørslen.

Vagtordningen skal først og fremmest være etableret, fordi virksomheden har et reelt forretningsmæssigt behov for at yde vagtservice. Det vil i sagens natur først og fremmest dreje sig om forsynings- og servicevirksomheder, men også inden for andre erhvervsgrene kan behovet for en vagtordning være til stede.

Det er mindre væsentligt, i hvilket omfang der rent faktisk sker tilkald i forbindelse med en vagtordning, hvis det kan sandsynliggøres, at et tilkald kræver en hurtig handling fra den vagthavendes side.

De varevogne, som anvendes ved tilkaldevagten, skal være udstyret med det værktøj, reservedele eller andet, som er påkrævet for at dække et akut opstået behov hos en kunde. Varevognen skal således bruges til at transportere andet end blot medarbejderen.

Det er også en betingelse for momsfradrag, at vagtordningen er tidsbegrænset for den enkelte medarbejder. En ordning, hvor medarbejderen er på vagt alle døgnets timer hele året rundt, vil ikke blive accepteret af SKAT.

Når en medarbejder har en varevogn til rådighed i forbindelse med en tilkaldevagt, skal vagten som hovedregel passes fra medarbejderens bopæl. Varevognen må ikke anvendes i forbindelse med familiebesøg, daglige indkøb, deltagelse i idræts-træning, afhentning af børn i daginstitution, sygebesøg og lignende.

Kun hvis der er tale om begivenheder, som er planlagt længere tid i forvejen, eksempelvis familiefest, barnedåb og lignende, kan varevognen medbringes, og tilkaldevagten passes fra det sted, hvor begivenheden finder sted, uden at det har momsmæssige konsekvenser.

En medarbejder på vagt kan opholde sig på en anden midlertidig adresse, eksempelvis i et sommerhus, uden at virksomhedens momsfradrag for varevognen bortfalder. Medarbejderen må dog ikke bruge varevognen til kørsel fra den faste bopæl og direkte til den midlertidige adresse, fordi denne kørsel anses for at være privat. Det samme er tilfældet, hvis der sker kørsel fra den midlertidige adresse til den faste adresse. Derimod kan medarbejderen køre direkte fra arbejdspladsen til den midlertidige adresse. Kørselsruten skal være den direkte vej fra arbejdsplads/kunde til sommerhus eller omvendt.

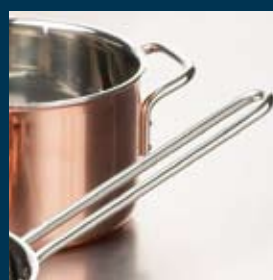


Foto: © Eva danmark a/s

# FERIEBOLIG I UDLANDET



Foto: © Bang & Olufsen a/s

*Det er blevet mere og mere almindeligt for danskere at købe feriebolig i udlandet, men ikke alle købere er opmærksomme på, at udenlandske ferieboliger er skattepligtige i Danmark.*

*Personer med fast bopæl i Danmark er omfattet af globalindkomstprincippet. Det betyder, at disse personer også er skattepligtige af indkomster fra udlandet. En udenlandsk feriebolig beskattes i Danmark efter samme regler som en dansk feriebolig.*

## Gode råd

- Husk at medtage den udenlandske ejendom på den danske selvangivelse.
- Vedlæg dokumentation for skat, der er betalt i udlandet.
- Køb af en udenlandsk feriebolig bør ske i personligt regi.

## Generelt om beskatning

Personer, der har fast bopæl i Danmark, skal beskattes af udenlandske ferieboliger efter de samme regler, som gælder for danske ferieboliger.

Det betyder, at der normalt skal betales dansk ejendomsværdiskat, og at udlejningsindtægter er skattepligtige. Der skal også ske beskatning af fri sommerbolig for hovedaktionærer og personale.

## Køb i personligt regi

Ved investering i en udenlandsk feriebolig i personligt regi skal der betales dansk ejendomsværdiskat. Ejendomsværdiskatten udgør 1 % af værdien op til 3.040.000 kr. og 3 % af resten. For udenlandske ejendomme skal ejendomsværdiskatten beregnes på baggrund af ejendommens handelsværdi.

Hvis ejendommen er købt den 1. januar 2001 eller tidligere, er beregningsgrundlaget for ejendomsværdiskatten den mindste værdi af enten:

- handelsværdien den 1. januar 2001 (med tillæg af om-, til- eller nybygningsudgifter afholdt efter den 1. januar 2001) eller
- handelsværdien den 1. januar i indkomståret (f.eks. den 1. januar 2007 for indkomståret 2007).

Hvis ejendommen er købt efter den 1. januar 2001, er beregningsgrundlaget for ejendomsværdiskatten den mindste værdi af enten:

- handelsværdien på købstidspunktet (med tillæg af om-, til- eller nybygningsudgifter afholdt efter købstidspunktet) eller
- handelsværdien den 1. januar i indkomståret (f.eks. den 1. januar 2007 for indkomståret 2007).

Hvis ferieboligen anvendes både privat og til udlejning, skal lejeindtægter mv. selvangives. Indkomsten opgøres enten efter sommerhusreglen eller efter et regnskabsmæssigt princip, og indkomsten beskattes som kapitalindkomst.

Eventuelle renteudgifter kan fratrækkes, uanset hvilket princip indkomsten opgøres efter.

## Sommerhusreglen

Ved valg af sommerhusreglen opgøres indkomsten som vist nedenfor.

*Eksempel på sommerhusreglen*

Bruttolejeindtægt	57.000 kr.
Bundfradrag	- 7.000 kr.
Lejeindtægt herefter	50.000 kr.
40 %'s standardfradrag	- 20.000 kr.
<b>Skattepligtig nettolejeindtægt</b>	<b>30.000 kr.</b>

Bruttolejen består af lejeindtægten inkl. særskilt betaling for el, varme og telefon mv.

Sommerhusreglen giver ikke fradrag for udgifter, der er forbundet med udlejningen. Disse udgifter skal i stedet dækkes af bundfradraget på 7.000 kr. og standardfradraget på 40 %.

Der skal desuden betales ejendomsværdiskat for hele indkomståret, dvs. også for de perioder, hvor ejendommen er udlejet.

### Regnskabsmæssigt princip

Ved valg af det regnskabsmæssige princip til at opgøre den skattepligtige indkomst kan de faktiske udgifter, der er forbundet med udlejningen, fratrækkes i lejeindtægten. Øvrige udgifter, såsom ejendomsskatter, fællesudgifter, vedligeholdelsesudgifter og afskrivning på inventar, er også fradragberettigede, men fradraget er begrænset til antal udlejningsdage. Derimod kan der ikke fratrækkes udgifter til vedligeholdelse af selve ejendommen.

#### Eksempel på regnskabsmæssigt princip

Bruttolejeindtægt	18.000 kr.
Udgifter til el og varme	- 2.000 kr.
Andel af indboforsikring	- 500 kr.
Afskrivning af inventar	- 1.200 kr.
Vedligeholdelse af inventar	- 2.000 kr.
Andel af ejendomsskat	- 900 kr.
Annonceudgifter	- 500 kr.
<b>Til beskatning</b>	<b>10.900 kr.</b>

Der skal betales ejendomsværdiskat for de perioder, hvor sommerboligen ikke er udlejet.

### Betalt skat i udlandet

Der skal betales dansk ejendomsværdiskat og dansk skat af lejeindtægter, uanset om der også er betalt skat i udlandet.

Hvis der er betalt ejendomsværdiskat for boligen i udlandet, kan den udenlandske skat modregnes i den danske ejendomsværdiskat på betingelse af, at den udenlandske ejendomsværdiskat ligner den danske ejendomsværdiskat. Egentlige jordskatter, der svarer til den kommunale grundskyld, ligner ikke ejendomsværdiskatten. Betaling for eksempelvis løbende driftsudgifter, såsom renovation og vedligeholdelse af ejendommen, samt visse lokale skatter svarer heller ikke til den danske ejendomsværdiskat.

For ejendomme, der er beliggende i Frankrig, Østrig og Israel, gælder der dog særlige regler. Principielt skal der også betales dansk ejendomsværdiskat af ferieboliger i disse lande, men den danske dobbeltbeskatningsoverenskomst med de respektive lande giver lempelse efter det såkaldte

eksempionprincip, hvilket medfører, at der ikke skal betales dansk ejendomsværdiskat af ferieboliger i disse lande. SKAT skal dog alligevel modtage oplysninger om ferieboligerne i forbindelse med selvangivelsen.

Hvis en feriebolig har været udlejet, og der er betalt udenlandsk skat af udlejningsindtægterne, kan der ske nedsættelse af den danske skat, hvis indkomsten fra udlejningen er positiv opgjort efter danske skatteregler.

Indkomsten opgøres enten efter sommerhusreglen eller det regnskabsmæssige princip. Renteudgifter, der har finansieret købet af ejendommen, fragår. Hvis indkomsten efter fradrag af renteudgifter er negativ, fragår dette underskud i anden indkomst. Hvis indkomsten derimod er positiv, gives der et nedslag i den danske skat. Nedslaget udgør den del af den danske skat, der forholdsmæssigt falder på resultatet af den udenlandske ejendom, men dog maksimalt den skat, der er betalt i udlandet.

For ferieboliger beliggende i Frankrig, Østrig og Israel skal nettoglejningsindkomsten med fradrag af renteudgifter også påføres den danske selvangivelse. Hvis indkomsten fra udlejningen er positiv, gives der eksemptionlempelse med progressionsforbehold. Det betyder reelt, at der ikke skal betales dansk skat af denne indkomst, men indkomsten skal selvangives af hensyn til progressionen på øvrig indkomst.

### Beskatning ved salg

Fortjeneste ved salg af en udenlandsk feriebolig er skattefri efter samme regler som fortjeneste ved salg af en dansk feriebolig. Det betyder, at familiens udenlandske feriebolig som regel kan sælges skattefrit. Skattefriheden gælder dog ikke for næringsdrivende inden for handel med fast ejendom.

Hvorvidt en fortjeneste ved salg af ferieboligen skal beskattes i ferieboligens hjemland, afhænger af landets interne regler. Hvis fortjenesten beskattes i udlandet, berettiger det ikke til et nedslag i den danske skat, hvis fortjenesten er skattefri efter danske regler.

### Køb via selskab

Ved køb af en udenlandsk feriebolig via et selskab skal der kun ske dansk selskabsbeskatning af den udenlandske feriebolig, hvis selskabet har valgt international sambeskatning.



BEOCENTER 7000. DESIGN: JACOB JENSEN 1979

Uanset om den udenlandske feriebolig er undergivet dansk selskabsbeskatning eller ej, vil købet af ferieboligen dog normalt have skattemæssige konsekvenser for selskabets hovedaktionærer m.fl.

### Beskatning af fri sommerbolig

Når et selskab køber en feriebolig, som stilles til rådighed for hovedaktionæren m.fl., er der tale om et skattepligtigt personalegode.

Den skattepligtige værdi af fri feriebolig udgør en procentdel af boligens værdi pr. uge afhængig af, hvornår boligen benyttes. For ugerne 22 - 34 er det 0,5 % pr. uge, og for årets øvrige uger er det 0,25 % pr. uge. Den skattepligtige værdi er 16,25 % på årsbasis.

For udenlandske ejendomme beregnes værdi af fri feriebolig på basis af en skønnet handelsværdi primo året.

### Hovedaktionærer

Hovedaktionærer beskattes af rådigheden over en feriebolig, og ikke kun af den faktiske anvendelse. Derfor skal hovedaktionærer, der kan disponere over en feriebolig i hele året, beskattes med 16,25 % af boligens værdi. Hovedaktionærer kan dog få nedslag i beskatningen, hvis ferieboligen udlejes eller stilles til rådighed for ikke-nærtstående personer. En udlejning eller et udlån af ferieboligen til selskabets personale i eksempelvis fem uger i højsæsonen vil medføre en nedsættelse af den skattepligtige værdi fra 16,25 % til 13,75 % (5 x 0,5 %).

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

### Undgå rådighedsbeskatning

Beskatning ud fra en rådighedsbetragtning kan undgås, hvis minimum fem aktionærer stifter et selskab, hvis formål udelukkende er at eje en udenlandsk feriebolig. Ingen af aktionærerne er ansat i selskabet og kan derfor heller ikke anses for at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform.

De fem aktionærer ejer hver 20 % af kapitalen i selskabet og er derfor ikke hovedaktionærer, forudsat at ingen af aktionærerne er ægtefæller eller beslægtede i op- eller nedstigende linje. Hvis disse betingelser er opfyldt, skal den enkelte aktionær kun beskattes af sin faktiske brug af sommerboligen.

### Personaleferiebolig

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

En hovedaktionærs brug af en personaleferiebolig beskattes på samme måde som de øvrige medarbejders brug, dvs. kun beskatning af de uger, hvor hovedaktionæren rent faktisk benytter boligen.

Reglerne om beskatning af medarbejdere og hovedaktionærer gælder, uanset om personaleferieboligen købes gennem et dansk eller et udenlandsk selskab.

Foto: © Strüwing / Fritz Hansen A/S: www.fritzhansen.com



KINASTOLEN. DESIGN: HANS J. WEGNER 1944

# INVESTERING AF PENSIONS MIDLER I UNOTEREDE SELSKABER

*Regeringen har en målsætning om, at Danmark skal have et af Europas bedst fungerende markeder for risikovillig kapital med henblik på at skabe de bedste økonomiske muligheder for igangsættere og vækstvirksomheder. Som led i denne målsætning er der etableret en ordning, som tillader køb af unoterede aktier og anparter for pensionsmidler.*

*Ordningen giver virksomhederne bedre muligheder for at tiltrække risikovillig kapital samtidig med, at en række almindelige personer får økonomisk mulighed for at investere i unoterede selskaber som ”business angels”.*

## Gode råd

- Vurder risikoen inden investering i et unoteret selskab.
- Følg den økonomiske udvikling i det unoterede selskab nøje.
- Pensionsmidler kan også bruges til køb af medarbejderaktier.
- Den skattemæssige fordel ved investering af frie private midler i stedet for pensionsmidler kan være større.

## Investering af pensionsmidler før og nu

Pensionsopsparende ønsker i vidt omfang at investere pensionsmidler i aktier med udsigt til et højt afkast. Investering i aktier betyder dog også en tabsrisiko. For at begrænse tabsrisikoen var børsnoterede aktier i en lang årrække den eneste investeringsmulighed for pensionsopsparende.

For et par år siden blev det imidlertid muligt at investere pensionsmidler i unoterede selskaber.

Frigivelsen af pensionsmidler til investering har betydet flere penge på markedet til køb af unoterede aktier og anparter. Pensionsmidler er ubeskattede, fordi der er skattemæssigt fradrag for pensionsindbetalinger. Skattereglerne er derfor med til at finansiere aktieinvesteringerne.

En nøglemedarbejder, der får tilbudt medarbejderaktier, kan vælge at købe medarbejderaktierne for pensionsmidler. Dette vil være særligt fordelagtigt, hvis tilbuddet om aktiekøb i selskabet sker som et led i en tilpasning og kapitalisering af selskabet, dvs. med henblik på et fremtidigt salg af selskabet til en fremmed investor. I denne situa-

tion er der en god chance for at realisere en pæn gevinst på aktierne. Ved at anvende pensionsmidler til aktiekøbet skal gevinsten i første omgang kun beskattes i pensionsdepotet med pensionsafkastskatten på 15 %.

## Hvilke pensionskonti?

Det er kun indeståender på rate- og kapitalpensioner i pengeinstitutter, der kan anvendes til investering i unoterede aktier og anparter.

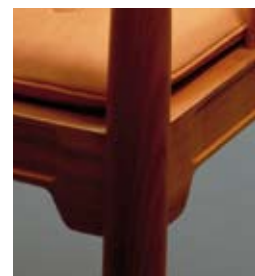
Indeståender på rate- og kapitalpensioner i f.eks. forsikringselskaber kan ikke anvendes til køb af unoterede aktier og anparter.

## Hvilke unoterede aktier og anparter?

Ingen kan udpege succesrige virksomheder og projekter på forhånd, og ordningen sigter da heller ikke på bestemte virksomheder eller brancher. Adgangen til at investere pensionsmidler i unoterede selskaber er generel, og der stilles ingen krav til selskabets aktiviteter. Det betyder, at der kan investeres i eksempelvis passive selskaber, investeringselskaber og selskaber, der driver udlejningsvirksomhed.

Ordningen giver også mulighed for at investere i både danske og udenlandske selskaber, hvis blot de udenlandske, unoterede selskaber er hjemmehørende inden for EU eller EØS.

Det er ikke tilladt at investere pensionsmidler i aktier, anparter, tegningsretter eller aktieretter til aktier i selskaber, der har som formål eller som et af sine formål at give brugsrettigheder, rabatter eller lignende rettigheder til aktionærerne i selskabet. Eksempelvis kan pensionsmidler ikke anvendes til køb af en aktie- eller anpartslejlighed, hvis der er knyttet en brugsret til aktien eller anparten.





## Betingelser og begrænsninger

Det primære formål med pensionsopsparing er at sikre opsparerens forsørgelse som pensionist. Investeringsmulighederne i unoterede aktier og anparter er derfor underlagt visse betingelser og begrænsninger, som skal forhindre, at opsparere mister hele deres pensionsopsparing, da investering i unoterede selskaber traditionelt anses for at være mere risikabel end investering i børsnoterede selskaber.

Der stilles krav om en investering på mindst 100.000 kr. i hvert selskab samtidig med, at ejerandelen i hvert enkelt selskab skal være mindre end 25 % af selskabets kapital.

Der er desuden indført grænser for, hvor stor en andel af pensionsmidlerne der kan investeres i unoterede selskaber. De maksimale investeringsprocenter fremgår af nedenstående skema.

### Maksimal investeringsprocenter

Depot	Maksimal investeringsprocent
Op til 2 mio. kr.	20 %
2 - 4 mio. kr.	50 %
Over 4 mio. kr.	75 %

En investor med et pensionsdepot på 5 mio. kr. kan altså investere 2.150.000 kr. i unoterede selskaber, beregnet som 20 % af 2 mio. kr. + 50 % af 2 mio. kr. + 75 % af 1 mio. kr.

Der er desuden et krav om, at den øvrige del af pensionsdepotet bevarer en værdi på mindst 350.000 kr., for at investeringen i unoterede selskaber kan opretholdes.

De fastsatte begrænsninger gælder for pensionsopsparinger i samme pengeinstitut på investeringstidspunktet. Investor kan ikke lægge pensionsopsparinger i forskellige pengeinstitutter sammen ved beregningen af, hvor stort et beløb der kan investeres i unoterede selskaber.

Da investeringen i hvert enkelt selskab skal udgøre mindst 100.000 kr., og den samlede investering i unoterede selskaber maksimalt må udgøre 20 % af pensionsopsparingen op til 2 mio. kr., er det en forudsætning for at investere i unoterede selskaber, at værdien af pensionsmidlerne i samme pengeinstitut udgør mindst 500.000 kr. på investeringstidspunktet.

Hvis kravene til ejerandel og investeringsprocenter ikke opfyldes, har investor tre måneder til

at handle sine unoterede aktier og anparter. Ved overskridelse af denne tidsfrist skal de unoterede aktier og anparter udtages af pensionsdepotet, og der vil blive opkrævet en afgift på 60 % af værdien af disse aktier og anparter.

## Ejerandel på under 25 % af selskabskapitalen

Reglen om, at den enkelte investor ikke må eje 25 % eller mere af kapitalen i et unoteret selskab, er indført, fordi ordningen ikke skal give investorer mulighed for at finansiere egen virksomhed med skattebegünstigede midler.

Ved opgørelse af ejerandelen i det enkelte selskab medregnes de kapitalandele, som investor eventuelt ejer i privat regi. Også aktier og anparter, der ejes af investors ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn, børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer, skal medregnes. Stedbørn og adoptivbørn sidestilles med biologiske børn.

Hvis investors ejerandel overskrider 25 %'s grænsen, skal investor inden for tre måneder efter overskridelsen afstå aktier eller anparter, indtil den samlede beholdning bringes ned under 25 %. Kravet om nedbringelse af ejerandelen gælder uanset årsagen til overskridelsen, men investor kan frit vælge, om nedbringelsen skal ske ved afståelse af aktier placeret i pensionsdepotet eller ved afståelse af aktier anskaffet for frie midler eller ved en kombination. Hvis investor ikke ønsker at nedbringe sin ejerandel i selskabet, kan han vælge at erhverve samtlige aktier eller anparter for frie midler.

Hvis tidsfristen på tre måneder ikke overholdes, skal de unoterede aktier og anparter udtages af pensionsdepotet, og der vil blive opkrævet en afgift på 60 % af værdien af disse aktier og anparter.

## Værdien af pensionsopsparingen falder

Hvis den samlede værdi af pensionsmidlerne i det enkelte pengeinstitut (bortset fra den del, der er placeret i unoterede aktier og anparter) falder til under 350.000 kr. målt den 30. november i kalenderåret, skal investor inden tre måneder efter dette tidspunkt enten sælge samtlige unoterede aktier og anparter eller købe de pågældende aktier og anparter for frie midler til handelsværdien på købstidspunktet.

Hvis tidsfristen på tre måneder ikke overholdes, skal de unoterede aktier og anparter udtages af

pensionsdepotet, og der vil blive opkrævet en afgift på 60 % af værdien af disse aktier og anparter.

### Handel med pensionsdepotet

Bortset fra de nævnte begrænsninger kan rate- og kapitalpensionsmidler i pengeinstitutter investeres i unoterede aktier og anparter, herunder også unoterede aktier og anparter, som investor allerede har anskaffet for frie midler. Omvendt kan investor også købe unoterede aktier eller anparter ud af pensionsdepotet for frie midler. Investor har dermed mulighed for løbende at handle med sig selv.

Hvis investor vælger at indskyde aktier eller anparter, der oprindeligt er erhvervet for frie midler, ind i en rateopsparings- eller kapitalpensionsordning, sidestilles det med afståelse, og der skal ske beskatning efter aktieavancebeskatningsloven. Salgssummen udgør handelsværdien af aktierne eller anparterne på indskudtidspunktet. Indskuddet udgør samtidig et fradragsberettiget pensionsindskud.

### Beskatning og værdiansættelse

Unoterede aktier og anparter, som er erhvervet for pensionsmidler, er omfattet af pensionsafkastbeskatningsloven. Det betyder, at der skal betales en pensionsafkastskat på 15 % af udbytter og kursgevinster på aktierne eller anparterne. Både positivt og negativt afkast medregnes i beskatningsgrundlaget, dvs. et konstateret tab ved salg af aktier fragår, herunder kan fremføres til senere år.

De unoterede aktier eller anparter skal værdiansættes årligt efter lagerprincippet, og værdien udgør det største beløb af enten:

- a) anskaffelsessummen for aktierne eller anparterne eller
- b) selskabets indre værdi pr. aktie eller anpart opgjort ifølge den senest aflagte årsrapport pr. 15. oktober.

Hvis aktierne i selskabet er tillagt forskellige rettigheder, skal der korrigeres herfor ved opgørelsen af selskabets indre værdi i det omfang, at de forskellige rettigheder har betydning for aktiernes eller anparternes værdier.

Investor skal senest den 1. november hvert år give pengeinstituttet oplysning om disse værdier. Hvis selskabet har kalenderårsregnskab, svarer den senest aflagte årsrapport pr. 15. oktober 2007 til årsrapporten for 2006. Det betyder, at investor

senest den 1. november 2007 skal give pengeinstituttet besked om selskabets indre værdi pr. 31. december 2006.

### Fordele og ulemper

Der er ikke kun fordele forbundet med at købe unoterede aktier og anparter for pensionsmidler.

Ved udbetaling af ratepensioner udgør marginalskatten op til 60 %.

Tab ved salg af unoterede aktier og anparter, som konstateres i privat regi, er negativ aktieindkomst, der har en fradragsværdi på mellem 28 % - 45 % (dog op til 48 % fra og med indkomståret 2008).

Omvendt er den løbende beskatning af udbytter og kursgevinster på aktier og anparter i pensionsdepotet kun 15 %, og der er tidligere opnået fradrag for indskuddet på pensionsordningen. Hvis der indskydes aktier og anparter på pensionsordningen, eller der foretages kontant indskud på pensionsordningen for at kunne erhverve aktier og anparter for pensionsmidler, opnås der ligeledes fradrag for indskuddet.

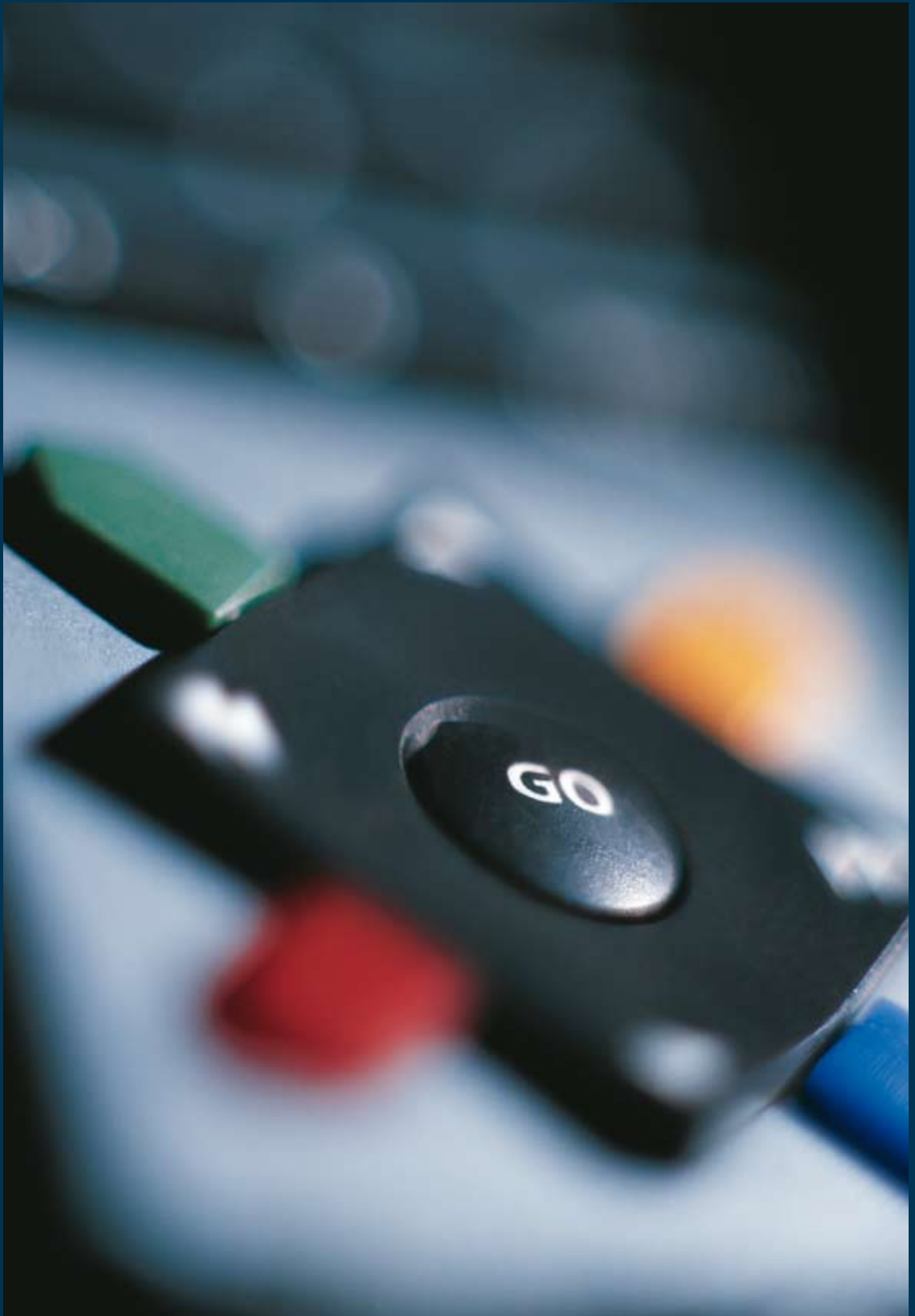
Derudover kan pensionsmidlerne være investors eneste økonomiske mulighed for at erhverve de ønskede aktier og anparter.



BING & GRØNDAHL JULEPLATTE

Foto: © Royal Copenhagen A/S

Foto: © Bang & Olufsen a/s



BEO 4 FJERNBETJENING. DESIGN: DAVID LEWIS 1994

# PERSONERS SALG AF BØRSNOTEREREDE AKTIER

Med virkning fra den 1. januar 2006 blev der indført nye regler for beskatning af aktieavance. Målsætningen om forenklede skatteregler for børsnoterede aktier er blevet indfriet, men en række komplicerede overgangsregler gør ikke livet lettere for de personer, der ejede børsnoterede aktier den 1. januar 2006.

Artiklen gennemgår de nye regler for køb og salg af børsnoterede aktier, samt overgangsreglerne for børsnoterede aktier, der var ejet den 1. januar 2006.



## Gode råd

- Aktieejere med en skattefri beholdning bør overveje konsekvenserne inden køb af flere aktier i samme børsnoterede selskab, idet et senere delsalg af beholdningen betyder, at der først sker salg af den skattefrie del af beholdningen.
- Ved salg af børsnoterede aktier, der blev erhvervet før den 19. maj 1993, kan aktiernes værdi pr. 19. maj 1993 måske anvendes som anskaffelsestotal.
- Ved salg af aktier, der er overgået fra skattefrihed til skattepligt efter de tidligere regler, kan det i nogle tilfælde være en fordel at anvende en syntetisk indgangsværdi som anskaffelsestotal.
- Det anbefales at søge rådgivning, da reglerne er komplekse.

## Generelt om beskatning

Fra den 1. januar 2006 er fortjeneste og tab ved salg af børsnoterede aktier altid omfattet af skattepligt, uanset ejertid og uanset beholdningens størrelse.

Fortjeneste er aktieindkomst, der beskattes med 28 % af beløb op til 45.500 kr. (2007) og 43 % af beløb derudover. For samlevende ægtefæller beskattes de første 91.000 kr. (2007) med 28 %.

Med virkning fra indkomståret 2008 er beskatning af aktieindkomst ændret. Skatten udgør fortsat 28 % af de første 45.500 kr. (2007) og 43 % af de næste 54.500 kr. (2007), men aktieindkomst på over 100.000 kr. beskattes fremover med 45 %. Ægtefæller har dobbelte bundgrænser. Der er dog fastsat overgangsregler for aktieindkomst på over

100.000 kr., hvis aktierne er anskaffet før den 1. januar 2007.

Tab på børsnoterede aktier kan kun modregnes i fortjenester fra salg af andre børsnoterede aktier samt i udbytter fra børsnoterede aktier, herunder ved tilbagesalg af børsnoterede aktier til det udstedende selskab. Det samme gælder ikke-udnyttede tab på børsnoterede aktier, som er realiseret før den 1. januar 2006.

Tab på børsnoterede aktier kan overføres til en samlevende ægtefælle eller fremføres til et senere indkomstår, hvis tabet overstiger årets udbytter og fortjenester på børsnoterede aktier. Ikke-udnyttede tab, der er konstateret i 2002 og senere, kan fremføres uden tidsbegrænsning.

## Aktier købt den 1. januar 2006 eller senere

Ved delsalg af en beholdning af børsnoterede aktier skal aktieavancen opgøres på baggrund af gennemsnitsmetoden. Gennemsnitsmetoden indebærer, at anskaffelsestotalen for de solgte aktier opgøres som et gennemsnit, hvilket kan illustreres ved nedenstående eksempel.

### Anskaffelsestotal

01.02.2006:	
Køb af 100 stk. aktier i selskab A	10.000 kr.
01.03.2006:	
Køb af 100 stk. aktier i selskab A	20.000 kr.
01.04.2006:	
Køb af 100 stk. aktier i selskab A	30.000 kr.
<b>Samlet anskaffelsestotal for</b>	
<b>300 stk. aktier i selskab A</b>	<b>60.000 kr.</b>

Avanceopgørelse ved salg af 100 stk. aktier i selskab A for 40.000 kr. den 1/5 2007:

Salgssum	40.000 kr.
Anskaffelsessum (60.000 kr. x 100 stk. / 300 stk.)	- 20.000 kr.
<b>Skattepligtig avance</b>	<b>20.000 kr.</b>

### Aktier omfattet af den skattefrie beholdning

Inden den 1. januar 2006 kunne personlige aktionærer afstå børsnoterede aktier skattefrit, hvis de havde ejet aktierne i mindst tre år, og den samlede beholdning af børsnoterede aktier var under den såkaldte 100.000 kr.'s grænse.

Da den nye aktieavancebeskatningslov blev vedtaget, risikerede mere end 900.000 husstande at blive skattepligtige af fortjenester ved salg af aktier, som de havde erhvervet i en forventning om skattefrihed. Der blev derfor indføjet en overgangsregel.

Efter overgangsreglen er personer med en samlet beholdning af børsnoterede aktier, der ikke oversteg 136.600 kr. (273.100 kr. for samlevende ægtefæller) pr. 31. december 2005, skattefrie af denne beholdning, hvis aktierne afstås efter minimum tre års ejertid. Det er uden betydning, om aktierne havde været ejet i minimum tre år den 31. december 2005. Skattefriheden gælder også for fondsaktier, der tildeles på grundlag af en skattefri aktiebeholdning. Fortjenester ved salg af fondsaktier, der er tildelt efter den 31. december 2005, er dermed skattefrie, hvis fondsaktierne er tildelt på grundlag af aktier, som indgik i en skattefri beholdning pr. 31. december 2005.

Overgangsreglen indebærer samtidig, at der ikke er fradrag for tab ved salg af aktier fra en skattefri beholdning, hvis salget sker efter mere end tre års ejertid. Hvis der er tab på de børsnoterede aktier, bør man overveje at sælge aktierne, inden de har været ejet i tre år. Tab på disse aktier er kildeartsbegrænsede og kan kun anvendes til modregning i gevinster og udbytter fra børsnoterede aktier, herunder fremføres til modregning i senere års gevinster og udbytter uden tidsbegrænsning.

De aktier, der er omfattet af en skattefri beholdning, indgår ikke i gennemsnitsberegningen ved salg af skattepligtige aktier. Ved salg af aktier fra en skattefri beholdning inden tre års ejertid opgøres den skattepligtige avance efter aktie-for-aktie-metoden.

Aktieejere vælger ikke selv, hvilke aktier der afstås først ved salg af aktier i samme selskab. Det såkaldte FIFO-princip bestemmer, at de først erhvervede aktier i selskabet også er de først afståede aktier. Hvis en aktieejers har købt børsnoterede aktier i et selskab den 1. januar 2006 eller senere, og aktier i samme selskab indgår i aktieejersens skattefrie beholdning, vil de skattefrie aktier blive solgt først ved et delsalg af beholdningen. Dette kan illustreres ved nedenstående eksempel.

#### Anskaffelsessummer

01.02.2002: Køb af 100 stk. aktier i selskab A (skattefri beholdning)	10.000 kr.
01.03.2006: Køb af 100 stk. aktier i selskab A	20.000 kr.
01.04.2006: Køb af 100 stk. aktier i selskab A	30.000 kr.
<b>Samlet anskaffelsessum for 200 stk. aktier i selskab A købt efter den 31. december 2005</b>	<b>50.000 kr.</b>

Avanceopgørelser ved salg af 200 stk. aktier i selskab A for 80.000 kr. den 1/5 2007:

#### Avanceopgørelser

100 stk. aktier købt 01.02.2002 (skattefri beholdning):	
Salgssum	40.000 kr.
Anskaffelsessum	- 10.000 kr.
<b>Skattefri avance</b>	<b>30.000 kr.</b>
100 stk. aktier købt 01.03.2006 (skattepligtig beholdning):	
Salgssum	40.000 kr.
Anskaffelsessum (50.000 kr. x 100 stk. / 200 stk.)	- 25.000 kr.
<b>Skattepligtig avance</b>	<b>15.000 kr.</b>
<b>Restbeholdning:</b>	
100 stk. aktier købt 01.04.2006 med en gennemsnitlig anskaffelsessum på i alt	25.000 kr.

Børsnoterede aktier, som er omfattet af en skattefri beholdning, men er blevet afnoteret på afståelsestidspunktet, er ikke omfattet af skattefriheden. Ved opgørelse af gevinst og tab anses disse aktier for at være anskaffet til kursværdien på afnoteringstidspunktet. Dette gælder dog ikke for børsnoterede investeringsforeningsbeviser, fordi disse

beviser bevarer deres status som børsnoterede, selv om investeringsforeningen har ladet sig afnotere.

## Beskatning som kapitalindkomst

Før den 1. januar 2006 skulle fortjeneste ved salg af aktier ejet i under tre år beskattes som kapitalindkomst.

Efter de nuværende regler beskattes fortjeneste ved salg af børsnoterede aktier som aktieindkomst, uanset ejertid. Dette fører typisk til en lavere skat.

I visse tilfælde vil en beskatning af fortjenesten som kapitalindkomst dog resultere i den laveste skat. Det gælder eksempelvis, hvis personens aktieindkomst skal beskattes med 43 % eller 45 %, og personens kapitalindkomst samtidig er negativ (skatteværdi ca. 34 %).

For at undgå en skærpet beskatning gælder der en overgangsregel for aktier, som er anskaffet før den 1. januar 2006, og som sælges efter en ejertid på under tre år.

Overgangsreglen gælder også for fondsaktier og nytegnede aktier til favørkurs, der er modtaget på baggrund af børsnoterede aktier, som blev erhvervet før den 1. januar 2006. Det betyder, at eksempelvis fondsaktier, der tildeles efter den 1. januar 2006 på grundlag af aktier, som blev erhvervet før denne dato, er omfattet af overgangsreglen, hvis de oprindelige aktier blev anskaffet mindre end tre år før afståelsen.

Fortjeneste på aktier omfattet af overgangsreglen selvangives på normal vis som aktieindkomst. SKAT vil herefter beregne den korrekte skat, dvs. den mindst mulige skat. Hvis det er mere fordelagtigt for aktieejereren at få fortjenesten helt eller

delvist beskattet som kapitalindkomst, vil skatteberegningen blive foretaget således.

## Indgangsværdi pr. 19. maj 1993

Aktieejere kan vælge at erstatte aktiernes faktiske anskaffelsessum med aktiernes kursværdi pr. 19. maj 1993, hvis aktierne var ejet den 18. maj 1993, og de ikke var omfattet af hovedaktionærreglerne pr. 18. maj 1993. Valget mellem faktisk anskaffelsessum og kursværdi pr. 19. maj 1993 skal træffes samlet for alle aktier i hvert enkelt selskab. Et fradragsberettiget eller modregningsberettiget tab kan ikke overstige forskellen mellem afståelsessummen og aktiernes kursværdi pr. 19. maj 1993. Tabsbegrænsningen skal opgøres på baggrund af det tab, der beregnes efter gennemsnitsmetoden.

Som udgangspunkt skal kursværdien pr. 19. maj 1993 derfor anvendes som anskaffelsessum, hvis der konstateres et tab på aktierne. Dette udgangspunkt fraviges kun, hvis den faktiske anskaffelsessum opgjort efter gennemsnitsmetoden medfører tab, medens kursværdien pr. 19. maj 1993 medfører fortjeneste. I denne situation begrænses tabet til 0 kr.

For børsnoterede aktier, som afstås efter en ejertid på minimum tre år, og som indgik i en skattefri beholdning den 31. december 2005, er overgangsreglen om en indgangsværdi pr. 19. maj 1993 uden betydning, da disse aktier kan sælges skattefrit.

## Syntetisk indgangsværdi

Efter de tidligere regler blev den faktiske anskaffelsessum for børsnoterede aktier, som havde været

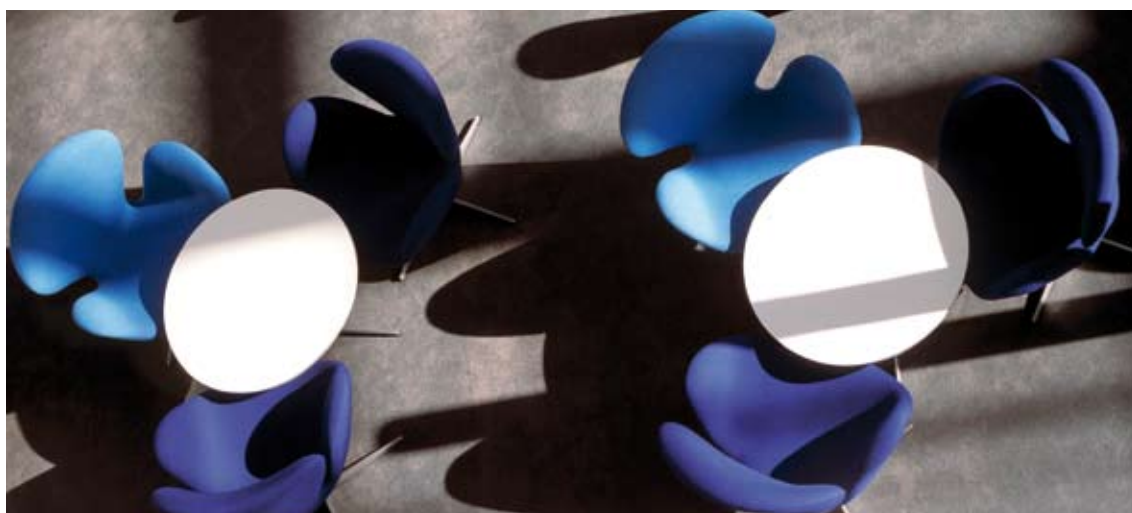


Foto: © Martine Hamilton Knight / Fritz Hansen AS

SVANEN. DESIGN: ARNE JACOBSEN 1958



Foto: © Erik Jørgensen Møbelfabrik A/S

ejet i mindst tre år, erstattet med børskursen på det måletidspunkt, hvor den samlede beholdning af børsnoterede aktier overgik fra at være skattefri til at være skattepligtig efter den 19. maj 1993. Dette kaldes en syntetisk indgangsværdi.

En beholdning af børsnoterede aktier kunne kun overgå fra skattefrihed til skattepligt, hvis beholdningen på alle måletidspunkter havde været under 100.000 kr.'s grænsen inden for de seneste tre år før overskridelsen af 100.000 kr.'s grænsen.

Måletidspunkter var lige efter køb, lige før salg og ved udgangen af hvert indkomstår. Kursbevægelser henover 100.000 kr.'s grænsen på alle andre tidspunkter var uden betydning for skattepligten og tildelingen af en syntetisk indgangsværdi. Tildelingen af en syntetisk indgangsværdi var som udgangspunkt obligatorisk. Hvis den samlede beholdning af børsnoterede aktier var kommet under 100.000 kr.'s grænsen igen efter en overskridelse, blev den syntetiske indgangsværdi opretholdt i tre år, hvorefter beholdningen atter blev skattefri.

Selv om reglen blev ophævet med virkning fra den 1. januar 2006, gælder der en overgangsregel om, at aktieejere kan vælge at erstatte den faktiske anskaffelsessum eller en eventuel 19. maj 1993 kursværdi med en syntetisk indgangsværdi efter de tidligere regler ved et salg af aktierne den 1. januar 2006 eller senere. Valget skal træffes samlet for alle aktier i samme selskab. Valgmuligheden gælder dog kun for aktier med syntetiske indgangsværdier, der indgår i en beholdning, som var over 100.000 kr.'s grænsen den 31. december 2005. Dette hænger sammen med, at aktierne i modsat fald er omfattet af reglen om skattefrie beholdninger.

Et fradragsberettiget tab på aktierne kan ikke overstige forskellen mellem den syntetiske indgangsværdi og salgssummen. Tabsbegrænsningen skal opgøres på baggrund af det tab, der beregnes efter gennemsnitsmetoden.

Som udgangspunkt skal den syntetiske indgangsværdi derfor anvendes som anskaffelsessum, hvis der konstateres et tab på aktierne. Dette udgangspunkt fraviges kun, hvis den faktiske anskaffelsessum opgjort efter gennemsnitsmetoden medfører tab, medens en syntetisk indgangsværdi medfører fortjeneste. I denne situation begrænses tabet til 0 kr.

Reglerne er meget komplekse, og aktieejere bør overveje at søge rådgivning, inden der selvangives aktieavancer af denne art.

# FISKEKUTTERE OG FKA-ANDELE

*Frem til 2007 kunne der foretages skattemæssige afskrivninger på fiskefartøjer efter det relativt enkle princip "et fiskefartøj, én afskrivningsats".*

*Dette ændrede sig brat den 1. januar 2007, hvor Regeringen indførte en såkaldt ny regulering, der indplacerer fiskefartøjer med en vis omsætning som FKA-fartøjer. Den nye regulering har medført en del usikkerhed om den skattemæssige behandling af køb og salg af fiskekuttere med eller uden tildelte FKA-andele.*

## Gode råd

- Aftal altid en fordeling af købesummen på fiskekutteren og FKA-andele mv.
- Så lille en del af den samlede købesum som muligt bør fordeles til fiskekutteren, hvis kutteren ikke skal anvendes til fiskeri.
- Ved køb af en fiskekutter med tilhørende FKA-andele bør det overvejes at anvende kutteren erhvervsmæssigt i en periode, da det giver mulighed for afskrivning og tabsfradrag ved salg.

## FKA-fartøjer

De tidligere skatteregler for afskrivning og afståelse af fiskefartøjer var relativt enkle. Skattemæssigt kunne der foretages en årlig saldoafskrivning på op til 25 %. Ved salg af fiskekutteren blev fortjeneste eller tab opgjort som forskellen mellem salgssummen og saldoværdien ved ophørsårets begyndelse med tillæg af omkostninger til nyanskaffelser og forbedringer i løbet af ophørsåret. Personer kunne opnå et nedslag på 10 % i en eventuel avance.

Den 1. januar 2007 indførte Regeringen en ny regulering, der medfører, at alle fiskefartøjer med en omsætning over FØI-grænsen på 220.000 kr. (2007), som har fisket FKA-arter, bliver indplaceret som FKA-fartøjer. FKA-fartøjer bliver samtidig tildelt en vis mængde FKA-andele, som beregnes på baggrund af tidligere års omsætninger.

De nye regler medfører, at der allerede i 2006 kunne ske køb eller salg af en fiskekutter, hvortil der var knyttet nogle FKA-andele, som endnu ikke var tildelt.

Skattemæssigt sidestilles en FKA-andel med en rettighed, hvilket betyder, at FKA-andele ikke kan afskrives sammen med fiskekutteren.

Fra og med den 1. januar 2007 skal køber og sælger fordele den samlede købesum på:

- FKA-andele.
- Fiskekutter.
- Tonnage.
- Motorkraft.
- Redskaber.

## FKA-andele

Den skattemæssige behandling af FKA-andele er som følger:

- Værdien af en vederlagsfrit tildelt FKA-andel er skattefri.
- Købesummen for en FKA-andel kan afskrives med op til 1/7 årligt. Hvis udnyttelsesperioden er kortere end 7 år, forhøjes afskrivningsgraden, således at anskaffelsessummen afskrives med lige store årlige beløb hen over udnyttelsesperioden.
- Fortjeneste og tab ved salg af en FKA-andel skal medregnes ved indkomstopgørelsen.
- Ved udløb af en FKA-andel, inden den er fuldt udnyttet, er der skattemæssigt fradrag for en resterende anskaffelsessum.



Foto: © Erik Jørgensen Møbelfabrik A/S

FKA-ordningen kan anvendes på forskellig vis, herunder kan flere fiskere udnytte deres FKA-andele i et puljefiskeri, der kan ske køb og sammenlægning af fiskefartøjer og -kvoter, eller der kan ske fælles opkøb af fiskekuttere og FKA-andele enten i selskabsform eller i et interessentskab.

### Fiskekuttere

I afskrivningsmæssig forstand er en fiskekutter et driftsmiddel.

Et driftsmiddel kan afskrives med op til 25 % om året efter saldometoden, hvis driftsmidlet er:

1. leveret til en igangværende virksomhed,
2. bestemt til at indgå i virksomhedens drift og
3. færdiggjort i et sådant omfang, at det kan indgå i driften.

### Levering

For det første skal der være sket levering af fiskekutteren. Ved levering forstås levering i købelovens forstand, hvilket ikke nødvendigvis er sammenfaldende med det tidspunkt, hvor risikoen for fiskekutteren overgår fra sælger til køber.

For det andet skal fiskekutteren have været anvendt erhvervsmæssigt i det år, hvori afskrivningen ønskes påbegyndt.

### Virksomhedens drift

Fiskekutteren skal være anskaffet med henblik på at indgå i virksomhedens drift. Hvis det fremgår

af de konkrete forhold, at fiskekutteren skal videresælges kort tid efter anskaffelsen eller slet ikke skal i drift, kan der ikke foretages afskrivning.

Hvis en fiskekutter indkøbes af et interessentskab eller et selskab med henblik på at udnytte kutterens FKA-andele til udlejning, kan fiskekutterens købesum heller ikke afskrives skattemæssigt. Årsagen til den manglende afskrivning er, at virksomhedens drift i så fald er udlejning af FKA-andele, og ikke fiskeri med kutteren.

Ved salg af en fiskekutter, som ikke har været anvendt til fiskeri, kan der ikke opnås fradrag for et eventuelt tab.

### Færdiggørelse

Fiskekutteren skal være i stand til at sejle, således at den kan benyttes i virksomhedens drift efter sit formål.

### Tonnage og motorkraft

Køb af tonnage og motorkraft behandles skattemæssigt som en del af fiskekutterens anskaffelsessum, fordi der er tale om udgifter, som er nødvendige for at bringe kutteren i stand til at blive anvendt erhvervsmæssigt.

### Redskaber

Redskaber kan straks afskrives, hvis det kan dokumenteres, at redskaberne vil være fysisk opslidt i løbet af tre år fra erhvervelsen.

Det er ikke tilstrækkeligt, at et redskab ikke vil være anvendeligt i en bestemt virksomhed eller til et bestemt formål i løbet af tre år. Det er udelukkende redskabets fysiske levetid, og ikke den tekniske eller økonomiske levetid, der er afgørende for straks afskrivning.

Hvis et redskab har en levetid på over tre år, indgår redskabets anskaffelsessum i driftsmiddelsaldoen.

### Køb af fiskekutter med tilhørende FKA-andele i 2006

Der er i praksis endnu ikke taget stilling til den skattemæssige behandling af køb og salg af fiskekuttere i 2006, hvor der knyttede sig endnu ikke tildelte FKA-andele til fiskekutteren.

Tildelingen af FKA-andele skete pr. 1. januar 2007 på baggrund af tidligere års omsætninger. Ved salg af en fiskekutter i indkomståret 2006 blev prisen fastsat ud fra, at fiskekutteren den 1. januar 2007 ville få tildelt FKA-andele.

Foto: © Louis Poulsen Lighting AS



Spørgsmålet er herefter, om hele vederlaget skal henføres til fiskekutteren, eller om der skal ske en fordeling af vederlaget mellem fiskekutter og FKA-andele? Og hvilke konsekvenser har dette for køber og sælger?

Da tildelingen af FKA-andele først skete pr. 1. januar 2007, eksisterede der skatteretligt først aktiver i form af FKA-andele fra den 1. januar 2007. Ved overdragelse af en fiskekutter med FKA-andele i 2006 var det derfor ikke muligt at henføre en andel af købesummen til FKA-andelene.

Konsekvensen er, at køber ikke kan afskrive FKA-andelene som en rettighed, og hele købesummen skal henføres til fiskekutteren.

Sælger skal opføre en fortjeneste eller et tab ved salget, som udgør forskellen mellem fiskekutterens kontante salgssum og saldværdien ved ophørsårets begyndelse med tillæg af omkostninger anvendt til nyanskaffelser og forbedringer i løbet af ophørsåret.

Hvis der konstateres en fortjeneste, kan en personlig sælger opnå et nedslag i avancen på 10 %.

Køber kan foretage afskrivninger på fiskekutteren efter saldometoden med op til 25 % pr. år, hvis kutteren har været anvendt erhvervsmæssigt i indkomståret.

Tildelingen af FKA-andele den 1. januar 2007 udløste ikke beskatning af køber, men anskaffelsessummen for de tildelte FKA-andele skal ansættes til 0 kr.

Ved køb af en fiskekutter i indkomståret 2006, som kun blev anskaffet med det formål at udleje FKA-andele, kan der ikke afskrives skattemæssigt på fiskekutterens købesum. Lejeindtægter fra FKA-andele, som tidligst kan fremkomme i 2007, er skattepligtige.

#### Afskrivning og beskatning

Type	Afskrivning	Beskatning	Opgørelsesprincip
FKA-andele	7 år	Beskatning	FIFO
Kutter	25 %	Beskatning ved negativ saldo	Saldoprincip eller tabsfradrag
Tonnage	25 %	Beskatning ved negativ saldo	Saldoprincip eller tabsfradrag
Motor-kraft	25 %	Beskatning ved negativ saldo	Saldoprincip eller tabsfradrag
Red-skaber	100 %	Beskatning	



Foto: © Louis Poulsen Lighting A/S

## Selskabsskattepakken

Folketinget har vedtaget en række lovændringer på selskabsskatteområdet, som skatteministeren har benævnt ”den robuste selskabsbeskatning”.

På enkelte områder har lovændringerne også betydning for personbeskatningen i form af nedsatte afskrivningsprocenter, nedsættelse af virksomhedsskatten til 25 % og forhøjelse af beskatning af aktieindkomst.

## Nedsættelse af selskabsskatten mv.

Selskabsskatten og virksomhedsskatten er nedsat til 25 % fra og med indkomståret 2007.

Nedsættelsen har bl.a. medført følgende konsekvensændringer:

- Ved overdragelse af aktier med succession er passivposten forhøjet til 22 % fra og med indkomståret 2007.
- Passivposten for opsparet overskud udgør 18,75 % for indkomståret 2007 og senere.
- I dødsboer medregnes aktieindkomst i bobeskatningsindkomsten med henholdsvis 86 % (fra 45.500 kr. til 100.000 kr. (2007)) og 90 % (over 100.000 kr. (2007)) fra og med indkomståret 2008.
- Indeholdelse af udbytteskat i udbytter til selskaber nedsættes til 16,5 % fra og med den 1. juli 2007.

## Rentefradragsbeskæring for selskaber

Der er indført et loft over, hvor store nettofinansieringsudgifter et selskab kan fratrage.

Selskaber har altid fradrag for nettofinansieringsudgifter på op til 20 mio. kr. (beløbsgrænsen reguleres årligt). Sambeskattede selskabers nettofinansieringsudgifter opgøres dog under ét.

Hvis årets nettofinansieringsudgifter overstiger 20 mio. kr., er der indført et renteloft, hvorefter nettofinansieringsudgifter kun kan fratragkes, hvis de ikke overstiger (p.t.) 6,5 % af aktivernes skattemæssige værdi. Der er ikke fradragsret for et overskydende beløb.

Hvis nettofinansieringsudgifterne fortsat overstiger 20 mio. kr., kan der ske begrænsning af rentefradragsretten efter EBIT-modellen (Earnings before Interest and Tax). EBIT-modellen medfører, at den skattepligtige indkomst før renter højst kan nedsættes med 80 % som følge af nettofinansieringsudgifter. Selskabet kan dog altid fratrage op til 20 mio. kr. i nettofinansieringsudgifter.

Nettofinansieringsudgifter er summen af:

1. Skattepligtige renteindtægter og fradragberettigede renteudgifter (renteindtægter fra varedebitorer og renteudgifter til varekreditorer indgår ikke).
2. Fradragberettigede eller skattepligtige stiftelsesprovisioner for lån med en løbetid på under to år samt løbende provisioner mv.
3. Skattepligtige kursgevinster og kurstab på fordringer og gæld samt finansielle kontrakter omfattende af kursgevinstloven. Der gælder dog visse undtagelser, hvoraf eksempelvis kan nævnes:
  - Tab på fordringer, der er erhvervet som vederlag i næring.
  - Gevinst og tab på terminkontrakter mv., der afdækker driftsindkomst. Undtagelsen gælder dog ikke, hvis selskabet f.eks. er næringsdrivende med hensyn til finansielle kontrakter.
4. Beregnede finansieringsomkostninger ved finansielle leasingbetalinger (udgift for leasingtager og indtægt for leasinggiver).
5. Skattepligtige aktieavancer, fradragberettigede aktietab og skattepligtige udbytter (aktietab indgår først på det tidspunkt, hvor de udnyttes).

Finansieringsindtægter og -udgifter, der er omfattet af CFC-beskatning, indgår ikke i opgørelsen.

Begrænsningen i rentefradragsretten opgøres i følgende rækkefølge:

1. De gældende regler om tynd kapitalisering.
2. Renteloft på (p.t.) 6,5 % af aktivernes skattemæssige værdi.
3. Den skattepligtige indkomst før nettofinansieringsudgifter kan maksimalt nedsættes med 80 %.

Reglerne om tynd kapitalisering er uændrede.

### Eksempel på rentefradragsbeskæring

Et selskabs skattepligtige overskud før nettofinansieringsudgifter er 45 mio. kr., og nettofinansieringsudgifterne udgør 40 mio. kr. efter en eventuel begrænsning af rentefradragsretten efter reglerne om tynd kapitalisering. Den skattemæssige værdi af selskabets aktiver udgør 600 mio. kr.

Renteloftet kan opgøres til 39 mio. kr. beregnet som (p.t.) 6,5 % af aktivernes skattemæssige værdi på 600 mio. kr. Det betyder, at 1 mio. kr. ikke kan fratrækkes, og dette manglende fradrag fortæbes normalt helt (dvs. ingen fremførelse til modregning i senere års indkomster).

Hvis der imidlertid indgår kurstab på fordringer, gæld eller finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven (herunder valutakurstab) i nettofinansieringsudgifterne, kan kurstabet fremføres i tre år (fradragsbeskæringen sker først i disse tab).

Selskabets nettofinansieringsudgifter er nu 39 mio. kr. EBIT-modellen medfører, at der sker en yderligere rentefradragsbeskæring på 3 mio. kr., fordi indkomsten skal udgøre 9 mio. kr. beregnet som 20 % af 45 mio. kr. (selskabets skattepligtige indkomst før renter og skat). De 3 mio. kr. kan fremføres til modregning i senere års indkomster. Dette gælder, uanset om der er tale om renter eller kurstab mv.

### Ikrafttrædelse

Reglerne har virkning for nettofinansieringsudgifter, der vedrører perioden fra og med den 1. juli 2007.

For indkomståret 2007 beregnes beløbsgrænsen på 20 mio. kr. forholdsmæssigt. Hvis selskabets indkomstår er kalenderåret, er beløbsgrænsen for 2007 6/12 eller 10 mio. kr., og hvis indkomståret omfatter perioden den 1. oktober 2006 - den 30. september 2007, er beløbsgrænsen for 2007 3/12 eller 5 mio. kr.

### Beskatning af aktieindkomst

Fra og med indkomståret 2008 er beskatningen af aktieindkomst tredelt om følger:

1. 28 % af beløb op til 45.500 kr. (2007).
2. 43 % af beløb mellem 45.500 og 100.000 kr. (2007).
3. 45 % af beløb over 100.000 kr. (2007).

For ægtefæller gælder der dobbelte bundgrænser.

### Overgangssaldo

Der er fastsat en overgangsordning, som skal afbøde den forhøjede aktieavancebeskatning på 45 % for opsparet selskabsoverskud, der er blevet beskattet med 28 % eller mere.

Overgangsordningen omfatter både børsnoterede og unoterede aktier samt investeringsbeviser i udloddende aktiebaserede investeringsforeninger.

Der skal opgøres en såkaldt overgangssaldo på grundlag af personens samlede beholdning af aktier den 1. januar 2007. Hvis overgangssaldoen ikke overstiger 100.000 kr., sættes den til 0 kr., fordi det kun er aktieindkomst på over 100.000 kr., der beskattes med 45 %. Ægtefællers overgangssaldi sættes til 0 kr., hvis summen af deres overgangssaldi ikke overstiger 200.000 kr.

### Børsnoterede aktier

For børsnoterede aktier er det kursværdien den 1. januar 2007 fratrukket anskaffelsessummen, der skal indgå i overgangssaldoen. Hvis anskaffelsessummen er højere end kursværdien den 1. januar 2007, er der intet beløb, der kan tilgå overgangssaldoen.

Hvis en overgangsregel giver mulighed for at anvende en anden værdi end aktiernes faktiske anskaffelsessum, skal den højeste af disse værdier anvendes.

Børsnoterede aktier, der kan sælges skattefrit som følge af overgangsreglen for skattefrie beholdninger pr. 31. december 2005, indgår ikke i overgangssaldoen.

### Unoterede aktier

For unoterede aktier er det personens andel af selskabets regnskabsmæssige egenkapital ultimo regnskabsåret 2006 fratrukket aktiernes anskaffelsessum, der skal indgå i overgangssaldoen. Hvis anskaffelsessummen er højere end den opgjorte værdi, er der intet beløb, der kan tilgå overgangssaldoen.

Hvis en overgangsregel giver mulighed for at anvende en anden værdi end aktiernes faktiske anskaffelsessum, skal den højeste af disse værdier anvendes.

Hvis selskabet ændrer regnskabspraksis i forbindelse med udarbejdelse af årsrapport for 2007 og foretager en opskrivning af aktiver, kan opskrivningen med fradrag af udskudt skat tilgå overgangssaldoen, hvis aktiverne indgik i balancen for regnskabsåret 2006.

Foto: © Piet Hein A/S





Foto: © Peter Krasilnikoff / Bang & Olufsen a/s

### Den løbende regulering af overgangssaldoen

Der skal først ske selvangivelse af overgangssaldoen (opgjort på grundlag af værdierne den 1. januar 2007) i det indkomstår, hvor personens aktieindkomst overstiger 100.000 kr. Når overgangssaldoen først er selvangivet, holder SKAT styr på saldoen.

Overgangssaldoen nedsættes med positiv nettoaktieindkomst, der erhverves i indkomståret 2007 og senere, dvs. også aktieindkomst, der beskattes med 28 %, samt aktieindkomst fra aktier, der er erhvervet efter den 1. januar 2007.

Så længe overgangssaldoen er positiv, skal personen kun beskattes med 43 % af den del af årets aktieindkomst, der overstiger 100.000 kr. (2007).

Ved overdragelse af aktier med succession følger overgangssaldoen ikke aktierne, men forbliver hos overdrageren.

### Ikrafttrædelse

Forhøjelse af skattesatsen for aktieindkomst har virkning fra og med indkomståret 2008.

### Nedsatte afskrivningsprocenter

Der er sket en nedsættelse af den årlige maksimale afskrivningsprocent for en række aktiver. Nedsættelsen gælder også allerede erhvervede aktiver.

### Bygninger og installationer

Den maksimale afskrivning på bygninger og installationer er nedsat fra 5 % til 4 % med virkning fra indkomståret 2008.

### Driftsmidler

Følgende driftsmidler skal afskrives på en særskilt saldo:

1. Skibe med en bruttotonnage på 20 tons eller derover, som anvendes til erhvervmæssig transport af passagerer eller gods.
2. Luftfartøjer og rullende jernbanemateriel.
3. Borerigge, produktionsplatforme og lign., der anvendes til efterforskning af olie og gas.
4. Visse faste anlæg til fremstilling af varme og el og anlæg til indvinding af vand (dog ikke vindmøller).
5. Spildevandsanlæg.

Afskrivningen på disse driftsmidler nedsættes fra de nuværende 25 % til 15 %, men der er samtidig fastsat en lang overgangsperiode i form af, at afskrivningen nedsættes med 2 % hvert andet år.

Den maksimale afskrivning udgør 23 % i 2008 og 2009, herefter 21 % i 2010 og 2011 osv.

De skibe, der i dag kan afskrives med maksimalt 12 %, berøres ikke af lovændringen.

Fra og med indkomståret 2008 kan der foretages afskrivning med maksimalt 7 % på følgende infrastruktur anlæg:

1. Anlæg til transport af el, vand, varme og lign.
2. Anlæg til transmission af radio-, tv- og telekommunikation.
3. Fast jernbanemateriel.

På dette område er der ikke indført en overgangsregel, og maksimumafskrivningen på 25 % i 2007 falder derfor til 7 % fra og med 2008.

Der skal foretages en opsplitning af virksomhedernes nuværende afskrivningssaldi primo indkomståret 2008. Opsplitningen sker på grundlag af de regnskabsmæssige værdier.

### **Ikrafttrædelse**

Stramningen af afskrivningsreglerne har virkning fra og med indkomståret 2008.

### **Udbyttebeskatning**

Beskatningen af selskabers udbytte fra udenlandske selskaber er blevet skærpet, ligesom der er sket en skærpelse af beskatningen af likvidationsprovenu mv. til udenlandske selskaber.

### **Udbytte fra udenlandske selskaber**

Reglerne om beskatning af udbytte fra både datterselskaber og ikke-datterselskaber i udlandet er ændret.

### **Udbytte fra datterselskaber**

Et moderselskab kan modtage skattefrit udbytte, hvis moderselskabet ejer mindst 15 % af aktierne i datterselskabet (kravet til ejerandel nedsættes til 10 % fra og med 2009) i en sammenhængende periode på mindst ét år, og udbyttet udloddes inden for denne periode.

Efter de nye regler er det endvidere en forudsætning for skattefrihed, at en af de tre følgende betingelser er opfyldt:

1. Datterselskabet er hjemmehørende i Danmark, Færøerne, Grønland, EU, EØS eller i et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

2. Datterselskabet deltager i en international samsbeskatning.
3. Moderselskabet har bestemmende indflydelse (direkte eller indirekte) i datterselskabet.

Udbytte fra datterselskaber, som ikke opfylder mindst en af de nævnte tre betingelser, vil derfor være fuldt skattepligtigt (66 %'s reglen gælder ikke).

Når et dansk moderselskab er skattepligtigt af udbytte, opnås der kreditlempelse for de underliggende selskabsskatter.

### **Udbytte fra ikke-datterselskaber**

Udbytte fra ikke-datterselskaber er skattepligtigt, men det skattepligtige beløb udgør kun 66 % af udbytteerne.

Skattepligten i henhold til 66 %'s reglen gælder ved udlodning af udbytte til et selskab, der ikke kan opfylde kravet til en ejerandel på minimum 15 %, eller hvis minimumejerandelen ikke er opfyldt i en sammenhængende periode på mindst ét år, og udbyttet udloddes inden for denne periode.

For at være omfattet af 66 %'s reglen skal en af de følgende to betingelser være opfyldt:

1. Det udbyttegivende selskab er hjemmehørende i Danmark, Færøerne, Grønland, EU, EØS eller i et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.
2. Det udbyttegivende selskab deltager i en international samsbeskatning.

Udbytte fra ikke-datterselskaber, som ikke opfylder mindst en af de to nævnte betingelser, vil derfor være fuldt skattepligtigt.

Reglerne om lempelse af udbytteskat, der er betalt i udlandet, er ikke ændret.

### **Ikrafttrædelse**

Skærpelsen har virkning for udbytte, der udloddes den 1. juli 2007 og senere.

### **Likvidationsprovenu mv. til udenlandske selskaber**

Likvidationsprovenu og fortjeneste ved salg af aktier til det udstedende selskab i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, beskattes som udgangspunkt efter de almindelige regler for aktiesalg.



Reglerne er ændret og nu beskattes likvidationsprovenu og fortjeneste ved salg af aktier til det udstedende selskab i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, i stedet som udbytte, hvis udlodningen sker til et moderselskab med en ejerandel på 15 % (10 % fra og med 2009), og moderselskabet ikke er hjemmehørende i EU, EØS, Grønland, Færøerne eller et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

Likvidationsprovenu mv. skal også beskattes som udbytte, hvis modtagerselskabet ikke er et moderselskab, men alligevel er koncernforbundet (stemmemajoriteten) med det danske selskab. Det gælder også likvidationsprovenu mv. til selskaber hjemmehørende i de lande, der er nævnt ovenfor.

### Ikrafttrædelse

Ændringen har virkning for likvidationsprovenu, der udloddes, og aktier, der sælges den 1. juli 2007 eller senere.

### CFC-beskatning

EF-domstolen konkluderede i 2006, at de engelske regler om CFC-beskatning udgjorde en restriktion for den frie etableringsret. Reglerne var derfor som udgangspunkt i strid med EU-retten.

De danske CFC-regler var sammenlignelige med de engelske regler og skulle derfor også justeres.

### Selskaber og fonde

Efter justeringen omfatter CFC-reglerne danske og udenlandske selskaber, hvis:

1. det danske moderselskab har bestemmende indflydelse i datterselskabet, og
2. mere end 50 % af datterselskabets indkomster er af finansiell karakter, og
3. datterselskabets finansielle aktiver overstiger 10 % af selskabets samlede aktiver.



Hvis disse tre kriterier er opfyldt, skal der ske dansk beskatning af datterselskabets samlede indkomst svarende til ejerandelen, og altså ikke kun af CFC-indkomsten. Der gives kreditlempelse for skatter, der er betalt i udlandet.

### Personer

Fysiske personer skal fortsat kun beskattes af CFC-indkomst i udenlandske selskaber.

Personer er undergivet CFC-beskatning, hvis følgende kriterier alle er opfyldt:

1. Personen (sammen med nærtstående) besidder mere end 50 % af aktierne eller stemmerne i det udenlandske selskab,
2. det udenlandske selskab er lavt beskattet, dvs. at skattesatsen er mindre end  $3/4$  af den danske selskabsskattesats, og
3. CFC-indkomsten i selskabet udgør mere end 50 % af selskabets samlede indkomst.

Personer skal dog ikke CFC-besattes, hvis det udenlandske selskab er hjemmehørende inden for EU eller EØS, og det kan dokumenteres, at selskabet er etableret i det pågældende land og udøver reel økonomisk virksomhed (lokaler og personale mv.) vedrørende CFC-indkomsten i landet.

### Ikrafttrædelse

De nye CFC-regler trådte i kraft den 1. juli 2007.

Der er visse muligheder for at få genoptaget skatteansættelser om CFC-beskatning for indkomstårene 1999-2006, hvis det udenlandske selskab er beliggende inden for EU eller EØS.

*Lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre skattelove (L 213) blev vedtaget den 1. juni 2007.*

### Tonnagebeskatning

Som en konsekvens af Økonomi- og Erhvervsministeriets handlingsplan ”Danmark som Europas førende søfartsnation” er reglerne om tonnagebeskatning af rederier blevet ændret på visse punkter.

### Nettofinansieringsudgifter

Der er sket en generel begrænsning af selskabers rentefradragsret i form af et loft over, hvor store nettofinansieringsudgifter selskaber kan fratække. Rentefradragsretten vil blive beskåret, hvis nettofinansieringsudgifterne overstiger dette loft.

Loftet beregnes som (p.t.) 6,5 % af den skattemæssige værdi af selskabets aktiver. Rentefradrag er dog udelukket i selskaber, som udelukkende driver tonnageskattet virksomhed, fordi aktiver, som indgår under tonnageskatningen, ikke medregnes.

Samtidig er der også indført et minimumfradrag på 20 mio. kr., hvorved der kun sker begrænsning af rentefradragsretten for nettofinansieringsudgifter på over 20 mio. kr. (beløbsgrænsen reguleres årligt). For sambeskattede selskaber skal nettofinansieringsudgifterne opgøres under ét.

Minimumfradraget på 20 mio. kr. gælder ikke for tonnageskattede selskaber. For selskaber, der driver både tonnageskattet virksomhed og anden virksomhed, nedsættes de 20 mio. kr. med den del, som den regnskabsmæssige værdi af egne aktiver tilknyttet tonnageskattet virksomhed udgør af den samlede regnskabsmæssige værdi af egne aktiver.

### Ændring af tonnageskattesatserne

Som følge af nedsættelsen af selskabsskattesatsen fra 28 % til 25 % er tonnageskattesatserne forhøjet som følger:

#### Tonnageskattesatser

Pr. 100 nettotons	Gammel sats (kr. pr. dag)	Ny sats (kr. pr. dag)
Til og med 1.000 nettotons	7	7,8
1.001-10.000 nettotons	5	5,6
10.001-25.000 nettotons	3	3,35
Mere end 25.000 nettotons	2	2,2

Konsekvensen af de forhøjede tonnageskattesatser er, at tonnageskattede rederier skal betale samme skat som før nedsættelsen af selskabsskatten.

### Avancer ved salg af skibe

Efter de tidligere regler var avancer på skibe ikke omfattet af tonnageskatning og blev i stedet beskattet med den normale selskabsskattesats.

Avancer på skibe skal nu være omfattet af tonnageskatningen, hvorved disse avancer bliver skattefrie. Tilsvarende bliver avancer på ikke-færdiggjorte skibe og skibsbygningskontrakter også omfattet af tonnageskatningen.

Fritagelse for avancebeskatning omfatter ikke skibe, som allerede er omfattet af tonnageskatning.

### Pool-samarbejde

Tonnageskatningen har hidtil kun omfattet rederidrift af egne skibe, men med de nye regler kan rederiers indkomst ved administration af en skibspulje (pool-management) også blive omfattet af tonnageskatning.

Tre betingelser skal være opfyldt, for at pool-indkomst kan henføres til tonnageskatning:

1. Puljens danske skibe beskattes efter tonnageskatteoven, og udenlandske skibe benyttes til formål, som berettiger til tonnageskatning efter danske regler.
2. Det administrerende rederi har mindst et skib i puljen.
3. Puljen omfatter også skibe, der ejes af ikke-koncernforbundne rederier.

### Time-charter-skibe

Skibe, der er lejet med besætning (time-charter), er omfattet af tonnageskatning.

Hvis tonnagen fra de lejede skibe er større end fire gange tonnagen fra egne skibe, beskattes den overskydende del efter de almindelige skatteregler. Denne grænse er nu forhøjet til 10 gange egen tonnagen.

Derudover er den maksimale time-charterperiode blevet forhøjet fra fem til syv år ved afgørelsen af, om et time-charter-skib kan sidestilles med rederiets egne skibe i relation til bruttotonnage.

### Valg af tonnageskatning

Tonnageskatteordningen havde virkning fra og med indkomståret 2001. Rederier, som kunne vælge ordningen i 2001, skulle træffe valg om at anvende ordningen senest ved rettidig indgivelse af selvangivelse for indkomståret 2002. Hvis tonnageskatteordningen ikke blev valgt på dette tidspunkt, havde rederiet fravalgt ordningen i en 10-årig periode. Rederier får nu en ny chance for at tilvælge tonnageskatteordningen.

Rederier, som vælger tonnageskatning nu, vil blive omfattet af tonnageskatteordningen tilbage til indkomståret 2001. Hvis selskabet ikke opfyldte betingelserne for tonnageskatning i 2001, kan tonnageskatning vælges fra og med det første indkomstår, hvor selskabet kunne opfylde betingelserne.



PK61. DESIGN: POUL KJÆRHOLM 1956

## Ikrafttrædelse

Lovens ikrafttrædelse afventer EU-Kommissionens godkendelse, men reglerne forventes at få virkning fra og med indkomståret 2007.

Rederiers fritagelse for avancebeskatning ved salg af skibe skal have virkning for skibe, der bliver omfattet af tonnageskatteordningen den 1. januar 2007 og senere. Det betyder, at avance ved salg af skibe, som rederiet allerede ejer, og som var omfattet af tonnageskatning den 31. december 2006, ikke falder ind under de nye regler. For kontrakter om levering af skibe gælder de nye regler for leveringer den 1. januar 2007 eller senere. Rederier kan dog vælge, at de nye regler først får virkning fra og med indkomståret 2008.

Fristen for genoptagelse af indkomståret 2001 og senere for valg af tonnageskatteordningen vil være seks måneder efter lovens ikrafttrædelse.

*Lov om ændring af tonnageskatteoven (L 211) blev vedtaget den 1. juni 2007.*

## Skattefrie omstruktureringer

Hidtil har det kun været muligt at foretage skattefrie omstruktureringer i form af aktieombytning, spaltning og tilførsel af aktiver efter tilladelse fra SKAT, og det var altid et krav, at den skattefrie omstrukturering var erhvervsmæssigt begrundet. SKAT har nægtet tilladelse til skattefrie omstrukturering i en del tilfælde, fordi omstruktureringen efter SKAT's opfattelse snarere var begrundet i et ønske om skatteudskydelse.

Der er sket en objektivisering af reglerne, og der kan nu foretages skattefrie omstruktureringer, selv om de er begrundet i et ønske om skatteudskydelse, hvis blot de objektive betingelser i loven er opfyldt. I visse situationer kræver skattefrie omstruktureringer dog fortsat tilladelse fra SKAT.

De objektive betingelser og de tilfælde, hvor der fortsat kræves tilladelse fra SKAT, kan tilsammen karakteriseres som værnregler, der skal forhindre, at skattefrie omstruktureringer bliver benyttet til at afstå aktier eller aktiver skattefrit.

De nye regler er et valgfrit alternativ til de eksisterende regler, hvor der skal ansøges om tilladelse til skattefrie omstruktureringer.

Derimod kan skattefrie fusioner nu kun gennemføres uden tilladelse. Der gælder ingen særbeholdninger på dette område. En kopi af de selskabsretlige dokumenter skal dog fortsat indsendes til SKAT senest en måned efter fusionens vedtagelse.

## Objektive betingelser

En række objektive betingelser skal være opfyldt, for at omstruktureringer i form af aktieombytning, spaltning eller tilførsel af aktiver kan gennemføres skattefrit uden tilladelse fra SKAT.

Betingelserne er i hovedtræk:

- De aktier, der erhverves i forbindelse med omstruktureringen, skal som hovedregel anses for at være anskaffet på omstruktureringstidspunktet. For selskaber gælder det endvidere, at aktier, der var ejet i forvejen, i visse tilfælde også skal anses for at være anskaffet på omstruktureringstidspunktet.
- I tre år regnet fra omstruktureringstidspunktet må driftsselskabet kun udlodde udbytte til holdingselskabet, der svarer til det ordinære resultat før skat. Hvis årsrapporten udviser et negativt, ordinært resultat, modregnes dette resultat ved opgørelsen af det beløb, der efterfølgende kan udloddes til holdingselskabet inden for treårsperioden. Hvis omstruktureringen foretages, inden der er sket udlodning for indkomståret forud for omstrukturingsåret, kan dette ordinære resultat dog også udloddes. Hvis der sker en større udlodning af skattefrit udbytte, vil det medføre, at omstruktureringen ikke længere er skattefri, men skattepligtig.
- Aktietab kan ikke benyttes til at nedsætte avancen fra salg af aktier i selskaber, der deltager i omstruktureringen.
- Ved skattefrie tilførsel af aktiver og skattefrie spaltning skal forholdet mellem aktiver og gæld i det eller de modtagende selskaber svare til forholdet mellem aktiver og gæld i det indskydende selskab. Grenkravet ved ikke-ophørsspaltninger skal dog samtidig være opfyldt, men ikke-grenrelaterede likvide midler kan anvendes til at få forholdet mellem aktiver og gæld til at stemme.
- De aktier, der udstedes i forbindelse med omstruktureringen, skal svare til handelsværdien. Dette gælder dog ikke ved tilførsel af aktiver, hvor vederlaget skal svare til den skattemæssige værdi på tilførselsdatoen.

## Hvornår kan de objektive regler ikke anvendes?

I nogle tilfælde kræver en skattefrie omstrukturering (dog ikke fusion) fortsat tilladelse fra SKAT. Det gælder i følgende situationer:



1. En spaltning, hvor det indskydende selskab har flere aktionærer, men en eller flere af disse aktionærer har ejet aktierne i under tre år (og har ikke haft stemmemajoriteten), og hvor aktionærerne samtidig er aktionærer i det modtagende selskab og tilsammen råder over flertallet af stemmerne i dette selskab.

*Eksempel:* Et selskab har to aktionærer, der hver ejer 50 % af aktierne og stemmerne i selskabet. Den ene aktionær har ejet aktierne i mindre end tre år. En spaltning, hvor de to aktionærer bliver eneejere af hvert sit selskab, er ikke mulig efter de objektive regler. I denne situation kræver en skattefri spaltning tilladelse fra SKAT, og tilladelse opnås kun, hvis spaltningen er erhvervsmæssigt begrundet.

2. En grenspaltning, hvor der modtages en kontant udligningssum, hvis en selskabsdeltager i det indskydende selskab kan modtage skattefrit udbytte af aktierne i det indskydende selskab, og et salg af aktierne i det indskydende selskab ville være skattepligtigt.

*Eksempel:* Holdingselskab A er eneejer af aktierne i driftsselskab B og har ejet aktierne i to år. Der kan udloddes skattefrit udbytte fra selskab B til selskab A, hvorimod en fortjeneste ved afståelse af aktierne er skattepligtig. Selskab B grenspaltes, hvor det eksisterende selskab B fortsætter, og en virksomhedsgren udspaltes til selskab C. Ved spaltningen vederlægges selskab A med aktier i selskab C samt en kontant udligningssum. Den kontante udligningssum vil være skattefrit udbytte for selskab A.

3. I flere tilfælde, hvor der indgår udenlandske selskaber i omstruktureringen.

### Fortrydelsesret

Hvis en skattefri omstrukturering er foretaget uden tilladelse fra SKAT, kan selskabet fortryde den uansøgte omstrukturering og ansøge om tilladelse. En tilladelse forudsætter altid, at omstruktureringen er erhvervsmæssigt begrundet, og ikke begrundet i en udskydelse af skattebetalinger.

En fortrydelsessituation kan eksempelvis være begrundet i, at der inden tre år efter omstruktureringen opstår en uforudset begivenhed som eksempelvis sygdom, eller at SKAT finder ud af, at de objektive betingelser for en skattefri omstrukturering uden ansøgning ikke var opfyldt.

Hvis der ikke var en erhvervsmæssig begrundelse for en omstrukturering på det tidspunkt, hvor



Foto: © Søren Larsen / Carl Hansen & Søn A/S

den blev gennemført uden tilladelse, kan det ikke forventes, at der efterfølgende kan opnås tilladelse til en skattefri omstrukturering.

### **Ikrafttrædelse**

De objektiverede regler har virkning for skattefrie omstruktureringer, der foretages fra og med den 1. januar 2007.

*Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatteloven og andre skatte-love (L 110A) blev vedtaget den 12. april 2007.*

### **Koncerntilskud**

Der skal ikke længere ske beskatning af tilskud, der ydes mellem danske sambeskattede selskaber samt mellem danske og udenlandske selskaber, som opfylder betingelserne for at indgå i en international sambeskatning. Det er dog ikke et krav, at der er valgt international sambeskatning.

Tilskud mellem søsterselskaber er skattefrie, hvis tilskudsyderen kunne have udloddet skattefrit udbytte til moderselskabet. Det fælles moderselskab skal derfor opfylde kravet om ejerskab af mindst 15 % af aktierne (10 % fra og med 2009) i en sammenhængende periode på minimum et år, inden for hvilken periode tilskuddet er ydet.

Tilskudsyderen har ikke fradrag for det ydede tilskud efter danske regler.

Tilskud, der ydes af et udenlandsk koncernselskab (dvs. et selskab, der kan indgå i en international sambeskatning), er dog ikke skattefrie for det danske selskab, hvis det udenlandske koncernselskab har fradrag for tilskuddet efter skattereglerne i sit hjemland.

Der skal i særlige tilfælde indeholdes udbytteskat af koncerntilskud, som ydes til et udenlandsk selskab, der er beliggende i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

### **Transfer-pricing-reglerne**

Lovændringen vedrørende koncerntilskud ændrer ikke de eksisterende transfer-pricing-regler.

*Eksempel:* Et moderselskab sælger en ejendom til et datterselskab. Salget skal ske til markedsværdien. Hvis salgsprisen ligger under markedsværdien, kan det medføre, at SKAT ændrer moderselskabets avanceopgørelse, således at avancen opgøres ud fra markedsværdien. Datterselskabets anskaffelsessum for ejendommen vil samtidig blive forhøjet til markedsværdien. Efter lovændringen vil datterselskabet imidlertid ikke være skattepligtigt af tilskuddet fra moderselskabet (forskellen mellem markedsværdien og salgsprisen).

### **Indirekte formueoverførsel**

De nye regler for koncerntilskud påvirker heller ikke de tilfælde, hvor en indirekte formueoverførsel kan være skattepligtig for modtageren alt afhængig af de nærmere omstændigheder.

*Eksempel:* Fader og søn ejer hver sit holdingselskab. Faderens holdingselskab ejer 60 % af kapitalen og stemmerne i et driftsselskab, og sønnens holdingselskab ejer de resterende 40 %. Hvis faderens holdingselskab yder et skattefrit tilskud til driftsselskabet, kan det alt afhængigt af omstændighederne betyde, at tilskuddet anses for at være et maskeret udbytte til faderen samt en gave fra faderen til sønnen.



ALFI MODERN CLASSIC NO. 1. DESIGN: OLE PALSBY 1985

## Gældseftergivelse

Efter de tidligere regler var et debitorselskab altid skattepligtigt af en gældseftergivelse i det omfang, at gælden blev nedsat til et beløb, der var lavere end gældens kursværdi. Med de nye regler vil skattepligten for gældseftergivelse bortfalde, hvis betingelserne for at yde skattefrit tilskud er opfyldt.

## Ikrafttrædelse

Reglerne om skattefrihed for koncerntilskud har virkning for indkomstår, der er påbegyndt fra og med den 1. januar 2007.

*Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionskatteloven og andre skatte-love (L 110A) blev vedtaget den 12. april 2007.*

## Sambeskatning

Sambeskatningsreglerne har indeholdt nogle uhensigtsmæssige bestemmelser med hensyn til krav om udarbejdelse af delårsopgørelser i forbindelse med koncerntilskud samt omstruktureringer samt acontoskat ved etablering af koncerntilskud.

En lovændring retter nu til dels op på disse uhensigtsmæssigheder.

## Delårsopgørelser

Det tidligere krav om, at der skulle udarbejdes en række delårsopgørelser for de koncernselskaber, der indgik i en koncerntilskud, er ændret. Ved stiftelse af et nyt selskab eller køb af et skuffeselskab anses koncerntilskuden nu for at være etableret ved begyndelsen af indkomståret. Derved skal skuffeselskabets indkomst for hele indkomståret medregnes i sambeskatningen.

Hvis et nystiftet selskab bliver det ultimative moderselskab, gælder denne lovændring dog ikke i alle tilfælde.

De nye regler medfører færre delårsopgørelser ved koncerntilskud omstruktureringer.

## Acontoskat

Reglerne om betaling af acontoskat for sambeskatte selskaber har haft nogle uhensigtsmæssige konsekvenser, når et selskab skifter koncerntilskud i løbet af et indkomstår og derved kommer til at indgå i en (ny) sambeskatning.

I dette tilfælde ville al acontoskat, der var betalt af selskabet i løbet af indkomståret, tidligere blive henført til den nye sambeskatning. Det var imidlertid kun selskabets indkomst efter etableringen

af den nye koncerntilskud, der skulle medregnes til den nye sambeskatningsindkomst. Selskabets indkomst for perioden inden etableringen af den nye koncerntilskud skulle enten beskattes særskilt eller medregnes i sambeskatningsindkomsten hos en eventuel tidligere koncerntilskud. Disse regler medførte dermed, at der opstod en restskat for indkomstperioden forud for etableringen af den nye koncerntilskud.

Med lovændringen er det nu i visse tilfælde muligt at henføre acontoskat, der er betalt inden koncerntilskuden, til indkomstperioden inden koncerntilskuden. Det gælder i situationer, hvor et selskab ikke tidligere har været omfattet af en sambeskatning, samt i situationer, hvor alle selskaber i en sambeskatning etablerer en ny koncerntilskud.

Ved salg af et eller flere selskaber ud af en sambeskatning, kan der ikke henføres acontoskat til indkomstperioden forud for den nye koncerntilskud.

Hvis et selskab ønsker en omfordeling af acontoskatten, skal selskabet meddele dette til SKAT senest tre måneder efter etablering af koncerntilskuden.

## Ikrafttrædelse

Ændringen af reglerne om delårsopgørelse har virkning for indkomståret 2006 og senere. Anvendelse af reglerne for indkomståret 2006 er frivillig.

Ændringen af reglerne om acontoskat har virkning fra og med indkomståret 2007.

*Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionskatteloven og andre skatte-love (L 110A) blev vedtaget den 12. april 2007.*

## Aktiesalg til det udstedende selskab

Ved tilbagesalg af aktier til det udstedende selskab bliver aktiernes salgssum skattemæssigt kvalificeret som udbytte.

Der er nu indført en undtagelsesbestemmelse, som medfører, at selskabers tilbagesalg af aktier til det udstedende selskab skal behandles efter de almindelige regler for aktiesalg, hvis det sælgende selskab ville være skattefrit af aktiernes salgssum på grund af reglerne om skattefrit udbytte.

Et moderselskab er skattefrit af udbytte fra et datterselskab, når moderselskabet har haft en ejerandel i datterselskabet på minimum 15 % i





mindst et år, og udbytteudlodningen finder sted inden for dette tidsrum. Minimumkravet til ejerandel falder til 10 % i 2009.

De nye regler betyder, at et moderselskab, der sælger aktier tilbage til det udstedende selskab efter en ejertid på mindre end tre år, skal beskattes efter de almindelige aktieavancebeskatningsregler, hvilket vil sige, at fortjenesten er skattepligtig.

De samme regler gælder ved udbytteudlodning i forbindelse med kapitalnedsættelser og udlodning af likvidationsprovenu forud for det kalenderår, hvori selskabet bliver endeligt opløst. Sådanne udlodninger er også skattepligtige efter de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven.

Et aktietab kan ikke fratrækkes i andre aktieavancer, hvis der fortsat ejes aktier i selskabet efter transaktionen, men tabet tillægges anskaffelsessummen for den resterende aktiebeholdning.

### **Ikrafttrædelse**

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

*Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, kursgevinstloven og ligningsloven (L 110B) blev vedtaget den 12. april 2007.*

### **Omkvalificering af renteudgifter og kurstab**

Der er indført en værnsregel om omkvalificering af såkaldt hybrid gæld (finansieringsinstrument) i situationer, hvor Danmark kvalificerer finansieringsinstrumentet som gæld, medens det er kvalificeret som egenkapital i udlandet.

Formålet med værnsreglen er at undgå asymmetrisk beskatning, hvor Danmark giver fradrag for renteudgifter og eventuelt kurstab på gæld, medens betalingen anses for at være (skattefrit) udbytte for den udenlandske modtager.

Hvis et dansk selskab har gæld til personer eller selskaber i udlandet, og hvis denne fordring behandles som indskudt kapital efter de udenlandske skatteregler, skal gælden også anses for at være egenkapital efter danske regler. Det danske debitorselskab får derfor ikke fradrag for rentebetalinger og kurstab på lånet, som i stedet betragtes som udbytteudlodninger.

Værnsreglen gælder også udenlandske selskabers faste driftssteder og faste ejendomme beliggende i Danmark.

Reglen finder kun anvendelse, hvis den udenlandske person eller det udenlandske selskab har bestemmende indflydelse i det danske selskab, eller hvis selskaberne er koncernforbundne.

### **Ikrafttrædelse**

Reglerne har virkning for renter, der påløber, samt gevinst og tab, der realiseres den 13. december 2006 eller senere.

*Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, kursgevinstloven og ligningsloven (L 110B) blev vedtaget den 12. april 2007.*

### **Udbetalingstidspunkt mv. for pensionsordninger**

En pensionsordning kan normalt tidligst udbetales fra opsparens fyldte 60. år, men aldersgrænsen for udbetaling er nu forhøjet til det tidspunkt, hvor opspareren når efterlønsalderen.

Tilsvarende skal en kapitalpension nu senest være oprettet inden det tidspunkt, hvor opspareren når efterlønsalderen.

Det seneste udbetalingstidspunkt er udskudt tilsvarende. Hvis efterlønsalderen er 62 år, skal den sidste rate fra en rateforsikring udbetales senest den første policedag efter opsparens fyldte 87. år. En kapitalpension skal være udbetalt senest 10 år efter, at opspareren har nået efterlønsalderen.

### **Ikrafttrædelse**

Ændringen af de forskellige aldersgrænser har virkning for pensionsordninger, der er oprettet den 1. maj 2007 og senere, samt for pensionsordninger, der er oprettet før dette tidspunkt, hvis pensionsopspareren aftaler det med sit pensionsinstitut.

For pensionsaftaler, der er indgået inden den 1. maj 2007, vil et tillæg til aftalerne normalt ikke blive betragtet som nytægning. På en allerede oprettet pensionsordning kan der således foretages kapitalindskud, ske genoptagelse af præmiebetaling, forlængelse af indbetalingsperioder og ændring af præmier samt skatte- og afgiftsfri overførsel fra en pensionsordning til en anden, uden at det sidestilles med en nyoprettet ordning.

*Lov om ændring af pensionsbeskatningsloven, lov om en arbejdsmarkedsfond og kildeskatteloven (L 154) blev vedtaget den 12. april 2007.*

## Efterløns- og flexydelsesbidrag

Der skal betales en afgift på 30 %, hvis der sker kontant tilbagebetaling af efterløns- og flexydelsesbidrag til en person, der er blevet tilkendt førtidspension, eller til et bo efter en person, der har indbetalt til ordningen.

Denne afgiftsbetaling gælder fortsat, men der er indført en lempelse af beskatningen af kontante udbetalinger i andre tilfælde, som tidligere blev beskattet som personlig indkomst. Disse udbetalinger skal fremover beskattes med de skatteprocenter, som modsvarer fradragsværdien (ligningsmæssigt fradrag).

## Ikrafttrædelse

Den ændrede beskatning af kontante udbetalinger har virkning fra og med den 1. juli 2007.

*Lov om ændring af pensionsbeskatningsloven, lov om en arbejdsmarkedsfond og kildeskatteloven (L 154) blev vedtaget den 12. april 2007.*

## Beskatning ved uskiftet bo

Hvis en efterlevende ægtefælle hensidder i uskiftet bo, beskattes (dvs. skatten opkræves) afdødes indkomst i mellemprioroden hos den efterlevende ægtefælle. Mellemprioroden er perioden fra indkomstårets begyndelse til dødsfaldet.

Hidtil er skatten af indkomsten i mellemprioroden blevet beregnet med den efterlevende ægtefælles kommuneskatteprocent, ligesom opkrævning af kirkeskat var afhængig af, om den efterlevende ægtefælle var medlem af Folkekirken eller ej. Disse regler er nu ændret.

Fremover skal indkomsten i mellemprioroden beskattes med den kommuneskatteprocent, der var gældende for afdøde, ligesom betaling af kirkeskat skal afhænge af, om afdøde var medlem af Folkekirken.

## Ikrafttrædelse

Lovændringen har virkning for dødsfald i indkomståret 2008 og senere.

*Lov om ændring af dødsboskatteoven (L 155) blev vedtaget den 12. april 2007.*

## Begrænset skattepligt

Reglerne om begrænset skattepligt for personer, der ikke er bosiddende og fuldt skattepligtige til Danmark, er ændret med hensyn til beskatning af

fratrædelsesgodtgørelse mv. og personalegoder ved arbejdsudleje.

## Fratrædelsesgodtgørelse mv.

Praksis vedrørende begrænset dansk skattepligt af fratrædelsesgodtgørelse og løn i opsigelsesperioden har ikke været entydig.

Der er nu lovgivet på området, og begrænset skattepligt af fratrædelsesgodtgørelse og løn i opsigelsesperioden mv. omfatter herefter den del af ydelsen, som knytter sig til lønindkomst, der har været undergivet dansk beskatning.

Hvis et ansættelsesforhold har omfattet arbejde såvel i Danmark som i udlandet, omfatter den begrænsede skattepligt kun den del af en fratrædelsesgodtgørelse, der forholdsmæssigt kan henføres til arbejde udført i Danmark.

## Ikrafttrædelse

Lovændringen har virkning fra og med den 20. april 2007.

## Arbejdsudleje – personalegoder

Arbejdsudlejede personer, som er omfattet af begrænset skattepligt, og som har valgt 30 %'s bruttobeskatning, er skattepligtige af deres bruttoindkomst.

Den danske hvervgiver skal indeholde bruttoskatten, og der er nu også indført hjemmel til, at den danske hvervgiver skal indeholde bruttoskat af skattepligtige personalegoder.

## Ikrafttrædelse

Lovændringen har virkning fra og med indkomståret 2008.

*Lov om ændring af skatteforvaltningsloven og forskellige andre love (L 143) blev vedtaget den 12. april 2007.*

## Underskudsoverførsel mellem ægtefæller ved udenlandsk indkomst

Personer, der er bosiddende og fuldt skattepligtige til Danmark, skal beskattes af deres globalindkomst i Danmark. Det medfører eksempelvis, at løn for arbejde udført i udlandet skal selvangives i Danmark, uanset om indkomsten også beskattes i udlandet.

Personer, som har personlig indkomst, der beskattes i udlandet, kan overføre "uægte under-

Foto: © Louis Poulsen Lighting A/S



skud" til en samlevende ægtefælle. Der kan dog ikke ske overførsel af uægte underskud for personer med udenlandsk lønindkomst, hvis der sker nedsættelse af den danske skat efter reglerne i ligningslovens § 33 A.

Ved overførsel af uægte underskud er der typisk tale om en person, der udelukkende arbejder i f.eks. Tyskland, hvor personen er begrænset skattepligtig af sin lønindkomst. Den danske indkomst består i øvrigt kun af nettorenteudgifter, som dermed udgør personens uægte underskud. Ved den danske skatteberegning overføres nettorenteudgifterne til personens ægtefælle, når lempelsen for dobbeltbeskatning sker efter reglerne i den danske tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Reglen om overførsel af uægte underskud kan ikke længere anvendes, hvis der opnås fradrag for nettorenteudgifter mv. i udlandet.

### **Ikrafttrædelse**

Lovændringen har virkning fra og med indkomståret 2008.

*Lov om ændring af skatteforvaltningsloven og forskellige andre love (L 143) blev vedtaget den 12. april 2007.*

### **Overspringelsesregel - skatteankenævn**

En klage over en skatteansættelse mv. (dog ikke forskudsregistreringen) kan efter eget valg påklages enten til skatteankenævnet eller til Landsskatteretten. Klager kan altså frit vælge at springe klagebehandlingen ved skatteankenævnet over.

Hvis klager havde valgt at påklage til skatteankenævnet, var klager tidligere nødt til at afvente skatteankenævnets afgørelse, førend sagen kunne indbringes for Landsskatteretten.

Den såkaldte overspringelsesregel er nu blevet (gen)indført, således at en sag, der er påklaget til skatteankenævnet, kan indbringes for Landsskatteretten, hvis skatteankenævnet ikke har truffet en afgørelse i sagen inden for tre måneder.

### **Ikrafttrædelse**

Overspringelsesreglen ved skatteankenævnsklager har virkning fra og med den 1. maj 2007.

*Lov om ændring af skatteforvaltningsloven og forskellige andre love (L 143) blev vedtaget den 12. april 2007.*

### **AM-bidrag og biblioteksafgifter**

Biblioteksafgifter til selvstændigt erhvervsdrivende er en del af overskuddet af selvstændig erhvervsvirksomhed, hvoraf der normalt skal betales AM-bidrag.

En lovændring har nu medført, at selvstændigt erhvervsdrivende ikke længere skal betale AM-bidrag af biblioteksafgifter.

Hvis en selvstændigt erhvervsdrivende benytter virksomhedsordningen, sker der fritagelse for AM-bidrag efter en godtgørelsesmodel, fordi det ikke er praktisk muligt at fritage en del af virksomhedens overskud for AM-bidrag.

Godtgørelsen udgør 9,9 % af biblioteksafgiften (dog kun 8,7 %, så længe SP-bidraget er suspenderet, samt i de tilfælde, hvor den selvstændigt erhvervsdrivende ikke skal betale SP-bidrag).

Godtgørelsen er skattepligtig som en del af virksomhedens overskud og ydes i det år, hvor biblioteksafgiften modtages. Godtgørelsen betragtes som en indbetalt foreløbig skat og modregnes i den selvstændigt erhvervsdrivendes slutskat på normal vis.

### **Ikrafttrædelse**

Fritagelsen for betaling af AM-bidrag af biblioteksafgifter har virkning fra og med indkomståret 2007.

*Lov om ændring af lov om en arbejdsmarkedsfond, kildeskatteloven og ligningsloven (L 190) blev vedtaget den 1. juni 2007.*

### **Hæderspriser til kunstnere**

En hæderspris, der ydes som et uansøgt engangsbeløb, er skattefri for modtageren, hvis prisen udelukkende er en anerkendelse af modtagerens kunstneriske fortjenester. Det var tidligere en betingelse for skattefriheden, at prisen blev ydet af offentlige midler, legater eller kulturelle fonde mv.

Skattefriheden for hæderspriser er nu udvidet til også at gælde priser, der ydes af en erhvervsvirksomhed.

### **Ikrafttrædelse**

Lovændringen har virkning fra og med indkomståret 2007.

*Lov om ændring af lov om en arbejdsmarkedsfond, kildeskatteloven og ligningsloven (L 190) blev vedtaget den 1. juni 2007.*





ABE. DESIGN: KAY BOJESEN 1951



## Brug af klistermærker ved privat anvendelse af varevogne

Med virkning fra den 3. juni 2007 skal alle varevogne med en tilladt totalvægt på højst fire tons forsynes med et klistermærke, når de bruges til privat kørsel.

Kravet gælder alle varevogne, som i Centralregisteret for Motorkøretøjer er registreret til privat brug eller til blandet privat og erhvervmæssig brug.

Varevogne, der er registreret første gang før den 3. juni 1998, er dog ikke omfattet af ordningen.

Klistermærket skal klæbes fast indvendigt på varevognens bagrude, på nær hvis varevognen:

- ikke har en bagrude,
- har en tonet bagrude eller
- har åbent lad (pick up).

I så fald skal klistermærket sættes fast et synligt sted bag på varevognen, som dog ikke må være på lygterne eller på nummerpladen.

Hvis registreringen af en varevogn ændres, således at den udelukkende skal bruges til erhverv, skal klistermærket straks fjernes.

*Bekendtgørelse nr. 323 af den 30. marts 2007 om mærkning af vare- og lastbiler på ikke over 4 tons, der er anmeldt til privat eller til blandet privat og erhvervmæssig brug.*

## Ændring af momsfristagelse for akupunktører

Tidligere var den sundhedsmæssige vurdering af akupunktur, at behandlingen skulle sidestilles med et operativt indgreb i henhold til lov om udførelse af lægegerning. Dermed kunne akupunkturbehandlinger kun udføres af læger eller under lægelig supervision. Det var derfor også en betingelse for momsfristagelse, at akupunkturbehandlinger blev udført af læger eller under lægelig supervision.

En lovændring har dog ændret synet på akupunkturbehandling. Fremover er akupunkturbehandling ikke længere omfattet af begrebet ”ope-

rativt indgreb”, hvilket betyder, at behandlinger nu kan foretages lovligt af alle personer både med og uden autorisation.

Akupunkturbehandlinger er fremover sidestillet med andre alternative behandlingsmetoder, når de udføres af personer uden autorisation, idet der ikke længere stilles krav om lægelig supervision.

Momsfristagelse for en akupunktør uden supervisionsaftale forudsætter, at akupunktøren opfylder de samme uddannelseskrav som andre alternative behandlere, dvs. at akupunktøren skal have gennemgået nedenstående uddannelsesprogram.

### Uddannelsesprogram

Uddannelse	Lektioner
Anatomi / fysiologi	200
Sygdomslære / farmakologi	100
Den primære alternative behandlingsform	250
Psykologi	50
Klinikvejledning / klientbehandling	10
Introduktion til andre alternative behandlingsformer	50

Hvis der fortsat sker lægelig supervision, er akupunktøren uden videre momsfristaget, uanset uddannelse.

Praksisændringen har virkning fra og med den 1. januar 2007. Det betyder, at virksomheder, som har opkrævet moms i perioden fra og med den 1. januar 2007, kan få godtgjort den for meget opkrævede moms på betingelse af, at momsbeløbene tilbagebetales til kunderne.

*Meddelelsen er offentliggjort i SKM2007.327.*

## Afskrivning på landbrugsbygninger

SKAT har udsendt en meddelelse om vejledende levetider for landbrugsbygninger.

Der kan afskrives skattemæssigt på landbrugsbygninger med op til 5 % årligt til og med indkomståret 2007. Fra indkomståret 2008 udgør den maksimale årlige afskrivning 4 %.

Hvis en bygning er udsat for så stor en fysisk forringelse, at bygningen trods normal vedligeholdelse vil have mistet sin værdi senest 25 år efter opførelsen, forhøjes den årlige maksimale afskrivningsrate. Satsen udgør da summen af 3 % og den afskrivningsprocent, der anvendes ved afskrivning over levetiden. Ved en levetid på eksempelvis 20 år udgør bygningens maksimale årlige afskrivning dermed 8 %.

SKAT har fastsat følgende vejledende levetider:

#### Vejledende levetider

Bygning til husdyrproduktion, uisolaret	20 år
Bygning til husdyrproduktion, isoleret	25 år
Lager i landbrug, uisolaret, grovfoder eller andet fugtigt oplag	20 år
Lager i landbrug, isoleret, grovfoder eller andet fugtigt oplag	25 år
Køresilo eller gastæt silo	20 år
Gødningslager, udendørs fast anlæg (gylletanke mv.)	25 år

De vejledende levetider har virkning fra og med indkomståret 2008.

*Meddelelsen er offentliggjort i SKM2007.369.*

### Sign-on-fees til sportsfolk

For godt fem år siden udsendte SKAT en meddelelse om den skattemæssige behandling af sign-on-fees, der udbetales til sportsudøvere i forbindelse med indgåelse af en kontrakt med en dansk klub.

SKAT anførte i meddelelsen, at et sign-on-fee normalt ikke er skattepligtigt i Danmark, hvis kontrakten er underskrevet, inden personen bliver fuldt skattepligtig til Danmark.

Denne meddelelse er nu ophævet og erstattet af en ny meddelelse, og det er ikke længere muligt for sportsudøvere at undgå dansk beskatning af sign-on-fees.

Efter SKAT's opfattelse skal sign-on-fees nu betragtes som forskud på løn. Da lønindkomst er A-indkomst, skal danske klubber indeholde A-skat ved udbetaling af sign-on-fees.

Praksisændringen har virkning fra og med den 12. juni 2007.

*Meddelelsen er offentliggjort i SKM2007.370.*



### Pensions sagen for EF-domstolen

EF-domstolen afsagde i januar 2007 den længe ventede dom i den danske pensionsbeskatnings-sag. Dommen har været ca. 15 år undervejs.

Efter de gældende regler er der kun skattemæssigt fradrag eller bortseelsesret for arbejdsgiverindbetalinger, hvis pensionsordningen er oprettet i et dansk pensionsinstitut. Fradragsretten og bortseelsesretten gælder ikke for pensionsordninger i udenlandske pensionsinstitutter.

Sagen for EF-domstolen vedrørte netop spørgsmålet om denne forskelsbehandling mellem indbetalinger til danske og udenlandske pensionsordninger, og hvorvidt denne forskelsbehandling er EU-stridig.

EF-domstolen fastslår i sin dom, at de danske regler, der kun giver fradragsret eller bortseelsesret for pensionsindbetalinger til danske pensionsinstitutter, er i strid med EF-traktatens bestemmelser om fri bevægelighed for tjenesteydelser, lønmodtagere og etableringsfriheden.

Dommen er offentliggjort i SU2007.81.

#### Vore kommentarer:

Skatteministeriet har udarbejdet et udkast til lovforslag om en ændring af pensionsbeskatningsloven, således at indbetalinger til pensionsordninger, der er oprettet i lande inden for EU og EØS, kan ske med fradragsret under nedenstående betingelser.

*Pensionsudbyderen skal:*

- have tilladelse til at drive livsforsikrings-, pensionskasse- eller kreditinstitutvirksomhed i sit hjemland,
- opfylde de betingelser, som pensionsbeskatningsloven stiller til pensionsinstitutter,
- indberette ind- og udbetalinger til SKAT, indeholde skatter og afgifter ved udbetalinger fra ordningen samt beregne og indeholde pensionsafkastskat.

*Pensionsordningen skal:*

- opfylde de almindelige betingelser i pensionsbeskatningsloven,
- være tarifmæssigt opbygget (ligesom danske ordninger), således at der for hvert enkelt medlem

*er en entydig sammenhæng mellem medlemmets pensionstilsagn og det løbende pensionsbidrag.*

*Pensionsopsparerer skal:*

- *indvillige i, at udbetalinger fra pensionsordningen, der modtages efter en eventuel fraflytning til udlandet, beskattes efter pensionsbeskatningsloven. Dette skal sikre, at der betales dansk skat af udbetalinger, hvor der blev givet fradrag for indbetalingerne,*
- *indvillige i, at udbetalinger beskattes efter pensionsbeskatningsloven, uanset at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med det land, hvori ordningen er oprettet, tillægger kildelandet beskatningsretten til udbetalingerne.*

*Da der kan opstå dobbeltbeskatning ved, at pensionsudbetalinger også er underlagt beskatning i udlandet, skal der fastsættes regler om, at beskatningen af udenlandske pensionsudbetalinger maksimalt må svare til beskatningen af danske pensionsudbetalinger.*

*Endvidere indeholder lovforslaget en ændring af reglerne om pensionsafkastbeskatning, således at det bliver muligt for Danmark at opkræve denne afgift af pensionsordninger i udlandet.*

*For at tilgodese vandrende arbejdstagere inden for EU og EØS foreslås det, at personer, der bliver fuldt skattepligtige til Danmark, kan få fradrag for indbetalinger til udenlandske pensionsordninger i op til 60 måneder. I samme periode skal afkastet af pensionsordningen heller ikke beskattes i Danmark.*

*I henhold til lovforslagsudkastet skal følgende betingelser være opfyldt, for at der kan opnås skattemæssigt fradrag:*

- *Ordningen kvalificerede til nedslag i personens skattepligtige indkomst i udlandet på oprettelsestidspunktet.*
- *Ordningen er tarifmæssigt opbygget og kan stort set opfylde de almindelige betingelser i pensionsbeskatningsloven.*
- *Personen har bidraget til ordningen i mindst ét år før tilflytningen til Danmark og må ikke inden for de seneste tre år forud for tilflytningen have været fuldt skattepligtig til Danmark.*

Loufforslaget forventes fremsat i starten af den nye folketingssamling og vil antageligt få virkning fra og med indkomståret 2008.

## Parcelhusreglen - to helårsboliger

Kan en husstand eje to helårsboliger, som begge kan sælges skattefrit efter parcelhusreglen?

Der foreligger nogle enkelte ikke-offentliggjorte afgørelser, som tager stilling til dette spørgsmål. Konklusionen i afgørelserne er, at en supplerende helårsbolig kan sælges skattefrit efter parcelhusreglen, hvis ejeren har anvendt ejendommen af arbejdsmæssige årsager i ejerperioden.

I 2006 tog også Vestre Landsret stilling til spørgsmålet i en sag, hvor der var tale om en helårsejendom, som ejeren havde anvendt af arbejdsmæssige årsager i ca. to måneder. Vestre Landsret fandt, at to ejendomme ikke på samme tid kan tjene som bolig for en ejer, hvilket er en betingelse for skattefrihed efter parcelhusreglen.

Vestre Landsrets dom blev indbragt for Højesteret, hvor ejeren nu gjorde gældende, at beskatning ved salg af den supplerende helårsbolig ville være i strid med administrativ praksis om, at to ejendomme på samme tid kan tjene som bolig for ejeren.

Der blev ikke afsagt dom i sagen, fordi Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle med det resultat, at der blev indgået et forlig, hvor Skatteministeriet accepterede, at familiens supplerende helårsbolig kunne sælges skattefrit.

Forliget er offentliggjort i SKM2007.147.

### Vore kommentarer:

Skatteministeriet har efterfølgende udsendt en kommentar til dommen. Det fremgår af kommentaren, at en ejendom, som ejeren har anvendt af arbejdsmæssige årsager i ejerperioden, kan sælges skattefrit efter parcelhusreglen, selv om familien samtidig råder over en anden helårsbolig.

Det fremgår også af kommentaren, at det er uden betydning, om ejeren anskaffede ejendommen af arbejdsmæssige årsager eller ej, hvis blot ejeren rent faktisk har anvendt ejendommen af arbejdsmæssige årsager. Det er en betingelse, at den arbejdsmæssige anvendelse af ejendommen er så omfattende, at den supplerende ejendom kan siges at have tjent som bolig for ejeren. Dette forudsætter, at der er tale om længerevarende eller regelmæssigt tilbagevendende ophold, såsom en til to overnatninger hver uge.



Foto: © Holmegaard A/S

HOLMEGAARD JULEFLASKE 2005. DESIGN: JETTE FRÖLICH

I sagen for Højesteret var der tale om et samlet ophold på ca. to måneder, og dette er efter Skatteministeriets opfattelse et absolut minimumophold for et skattefrit salg af ejendommen efter parcelhusreglen.

Den omstændighed, at en ejer faktisk har benyttet en supplerende helårsbolig af arbejdsmæssige årsager, kan og bør inddrages ved bedømmelsen af, om den supplerende ejendom har tjent som bolig for ejeren i relation til parcelhusreglen.

Det er imidlertid uafklaret, om eksempelvis en pensionist også kan have to ejendomme, der begge tjener som bolig for pensionisten og pensionistens husstand, og dermed begge kan sælges skattefrit efter parcelhusreglen.

Forliget i Højesteret giver ikke støtte for den indskrænkende fortolkning af parcelhusreglens rækkevidde, som Skatteministeriet anfører i sin kommentar.

### Salg af helårsbolig anvendt som fritidsbolig

Højesteret har stadfæstet en landsretsdom om, at fortjeneste ved salg af en helårsbolig, der udelukkende havde været anvendt som fritidsbolig, var skattepligtig.

Ejendommen var vurderet som et enfamiliehus på salgstidspunktet, men havde været vurderet som landbrug med bopælspligt på det tidspunkt, hvor den blev erhvervet ved arv.

Arvingen havde ansøgt om fritagelse for bopælspligt, hvilket blev afslået. Arvingen fik dog tilladelse til at erhverve ejendommen, hvis han inden for to år ville bosætte sig på ejendommen, hvilket han accepterede.

Arvingen bosatte sig imidlertid aldrig på ejendommen, og i stedet blev en del af jorden senere frasolgt. Dette medførte, at landbrugspligten blev ophævet, hvorefter ejendommen blev vurderet som et enfamiliehus.

Arvingen havde anvendt ejendommen som fritidsbolig i sin ejertid.

Højesteret skulle tage stilling til, om et helårs- hus (enfamiliehus), der udelukkende havde været anvendt til fritidsformål, kunne sælges skattefrit efter sommerhusreglen.

Højesteret henviste til den erklæring, som arvingen havde afgivet til Jordbrugskommissionen om, at han inden to år efter erhvervelsen ville tage fast bopæl på ejendommen. Efter Højesterets opfattelse kunne det forhold, at arvingen kun havde benyttet ejendommen som fritidshus, under disse omstændigheder ikke føre til, at ejendommen var

omfattet af sommerhusreglen, heller ikke i medfør af administrativ praksis.

Dommen er offentliggjort i SKM2007.209.

#### Vore kommentarer:

Praksis er fortsat, at et helårshus, der udelukkende har været anvendt til fritidsformål, kun kan sælges skattefrit, hvis huset er blevet købt og anvendt som sommerhus. Samtidig er det et krav, at helårshuset omvurderes til sommerhus, hvis det er muligt.

#### Omgørelse

En musikprofessor drev en komponist- og forfattervirksomhed i selskabsform ved siden af sit ansættelsesforhold på musikkonservatoriet.

Professoren havde ikke hævet løn i selskabet, men kun fået dækket sine rejse- og befordringsudgifter i form af skattefrie godtgørelser efter gældende satser.

De skattefrie godtgørelser, som professoren havde fået udbetalt fra selskabet, blev anset for at være skattepligtige, fordi professoren ikke havde modtaget løn fra selskabet.

Professoren anmodede herefter om tilladelse til at foretage omgørelse, således at han modtog løn fra selskabet med tilbagevirkende kraft.

Højesteret fandt, at professoren ikke kunne få tilladelse til at få udbetalt løn med tilbagevirkende kraft, fordi tilladelse til omgørelse forudsætter, at den disposition, der ønskes ændret, ikke i overvejende grad er båret af hensynet til at udskyde skat af indtægten. Professorens beslutning om ikke at hæve løn i selskabet var usædvanlig, og Højesteret vurderede, at beslutningen i overvejende grad var båret af hensynet til at udskyde skat af indtægten. Omgørelse blev derfor nægtet.

Dommen er offentliggjort i SKM2007.248.

#### Vore kommentarer:

Det er fast praksis på området, at rejse- og befordringsgodtgørelser efter de gældende satser kun er skattefrie, hvis de udbetales som led i et indtægts-givende arbejde.

Professoren forsøgte derfor at få omgørelse.

Formålet med omgørelse er at undgå tilfælde, hvor en borger eller virksomhed beskattes på grundlag af en privatretlig disposition, der har utilsigtede skattemæssige virkninger. En række betingelser skal være opfyldt for at opnå tilladelse til omgørelse. En af disse betingelser er, at dispositionen ikke i overvejende grad har sigtet mod at spare skatter eller afgifter.

## Moms og lønsumsafgift i boligorganisationer

I 2005 udsendte SKAT et cirkulære, som fastslog, at en boligorganisation og dens afdelinger skulle anses som flere selvstændige juridiske enheder. Dermed skulle alle ydelser, som boligorganisationen præsterede over for egne afdelinger, enten belægges med moms eller lønsumsafgift, alt afhængig af arten af den enkelte ydelse.

Landsskatteretten afgjorde i efteråret 2006, at en boligorganisation og dens afdelinger ikke skulle anses som selvstændige juridiske enheder. Boligorganisationerne troede derfor, at de ville slippe for at betale moms og lønsumsafgift af interne ydelser.

Ganske kort tid efter Landsskatterettens kendelse afsagde Østre Landsret imidlertid dom i en sag, som var anlagt mod Skatteministeriet af Boligselskabernes Landsforening på vegne af et københavnsk boligselskab. Landsrettens dom faldt ud til fordel for SKAT's påstand om moms- og lønsumsafgiftspligt for interne ydelser leveret mellem en boligorganisations egne afdelinger.

Landsretten kunne afsige sin dom så hurtigt efter Landsskatterettens kendelse, fordi der var tale om en såkaldt overspringelsessag, dvs. en sag, som oprindeligt var indbragt for Landsskatteretten, men var videreført til Landsretten, fordi Landsskatteretten ikke havde afsagt en kendelse inden for seks måneder fra indbringelsen.

Østre Landsrets dom er anket til Højesteret, men det må forventes, at Højesteret tidligst afsiger sin dom i 2008.

SKAT vil derfor indtil videre fastholde, at leverancer af varer og ydelser mellem en boligorganisations afdelinger skal sidestilles med leverancer mod vederlag til tredjemand, og at der skal opkræves moms eller lønsumsafgift af de enkelte varer og ydelser, alt afhængig af leverancens art.

Dommen er offentliggjort i SKM2007.84.

### Vore kommentarer:

*Landsrettens dom er tvivlsom. Civilretligt er en boligorganisation og dens afdelinger én juridisk enhed på samme måde som en sportsforening og dens afdelinger for forskellige sportsdiscipliner, og det forekommer ubehdigt, at der skal anvendes en anden definition af begrebet "selvstændig juridisk enhed" inden for momslovgivningen.*

### Fri bil til rådighed

Østre Landsret har afsagt dom om, at en hovedaktionær skulle beskattes af fri bil i perioder, hvor bilen ubestridt havde været parkeret på selskabets adresse, og hvor kørebogen kun udviste erhvervs-mæssigt kørte kilometer.

Der var tale om en hovedaktionær, der i en år-række havde haft fri bil til rådighed, indtil selskabet udskiftede firmabilen med en brugt BMW til 1,3 mio. kr.



SUPERELLIPSE BORD. DESIGN: PIET HEIN 1968

Foto: © Egon Gade / Fritz Hansen AS. www.fritzhansen.com

Hovedaktionæren og hans hustru ejede en personbil og en veteranbil i personligt regi.

Hovedaktionæren havde kun selvangivet værdi af fri bil for juni, juli og august. Bilen havde kørt 14.523 km det pågældende år, hvoraf de 10.842 km var kørt i sommerperioden, hvor bilen havde været til rådighed for privat kørsel.

Det var ubestridt, at bilen uden for sommerperioden havde været parkeret på selskabets adresse, der lå knap to km fra den private bopæl.

Der var ført kørebog for bilen, som udviste en erhvervsmæssig kørsel på i alt 3.681 km, der primært bestod af ærindekørsel i kort afstand fra selskabet. Kørebogen var ikke korrekt udfyldt. Nogle steder manglede der en nøjagtig angivelse af destination, og i flere tilfælde udviste kørsel til samme destination et stærkt varierende kilometerantal.

Østre Landsret fandt, at hovedaktionæren ikke havde sandsynliggjort, at der udelukkende var kørt erhvervsmæssigt i bilen uden for de tre sommermåneder.

Landsretten lagde vægt på følgende forhold:

- Hovedaktionæren havde igennem en lang år-række haft fri bil til rådighed i hele året.
- Ordningen om fri bil blev ændret i forbindelse med skift til en væsentligt dyrere bil.
- Den ændrede ordning var ikke begrundet i virksomhedens forhold.
- Købet af BMW'en var snarere begrundet i hovedaktionærens personlige passion for biler end i virksomhedens driftsmæssige forhold.

Dommen er offentliggjort i SKM2007.173.

#### **Vore kommentarer:**

*Hovedaktionæren havde udarbejdet en skriftlig erklæring om, at han ikke længere havde fri bil til rådighed, men Østre Landsret tillagde ikke denne erklæring nogen betydning.*

*Umiddelbart kan dommen tolkes som "én gang fri bil, altid fri bil", men det er ikke korrekt. Det afgørende for sagens udfald var utvivlsomt, at kørebogen ikke var korrekt udfyldt, hvorved den blev tilsidesat som dokumentation for, at der ikke var kørt privat i bilen uden for sommermånederne.*

*Det kræver omhu at føre en kørebog korrekt, herunder skal kørebogen føres dagligt med angivelse af:*

- kilometertælleren udvisende ved den daglige kørsels begyndelse og afslutning,

- dato for kørslen,
- den daglige kørsels fordeling mellem privat og erhvervsmæssig kørsel, og
- angivelse af bestemmelsessteder for den erhvervsmæssige kørsel og andre notater, der kan sandsynliggøre og eventuelt dokumentere kørselsregnskabet rigtighed.

*Derudover skal antallet af kørte kilometer i kørselsregnskabet naturligtvis stemme overens med bilens kilometertæller.*

## **Succession i fast ejendom – vedligeholdelsesudgifter**

I en sag om vedligeholdelsesudgifter kontra forbedringsudgifter har Østre Landsret afsagt dom om, at der ikke er hjemmel til at succedere i ejertid ved overdragelse med succession i levende live.

Sagen omhandlede et gods, som var overdraget med skattemæssig succession fra fader til søn.

I årene efter sønnens erhvervelse af godset blev der afholdt større istandsættelsesudgifter på godset. Disse udgifter blev skattemæssigt fratrukket som vedligeholdelsesudgifter ud fra en betragtning om, at godsets anskaffelsestidspunkt i relation til fradrag for vedligeholdelsesudgifter var lig med det tidspunkt, hvor faderen havde anskaffet godset.

Østre Landsret fandt, at en overdragelse med succession i levende live ikke giver adgang til en generel succession, men kun til succession med hensyn til avanceopgørelsen og de skattemæssige afskrivninger. Ved bedømmelse af ejertiden i relation til spørgsmålet om vedligeholdelsesudgifter kontra forbedringsudgifter var godsets anskaffelsestidspunkt derfor det tidspunkt, hvor sønnen havde erhvervet godset fra faderen.

Dommen er offentliggjort i SKM2007.333.

#### **Vore kommentarer:**

*I henhold til praksis er der adgang til at succedere i overdragerens ejertid med hensyn til vedligeholdelsesudgifter, når en ejendom er udlagt med succession fra et skattepligtigt dødsbo.*

*Ordlyden i de to successionsbestemmelser, der gælder for henholdsvis succession i levende live og succession ved død, er ikke fuldstændig identisk.*

*Bestemmelsen i dødsboskatteloven er bredere formuleret, således at der er tale om en generel succession og dermed også adgang til fradrag for vedligeholdelsesudgifter beregnet ud fra afdødes anskaffelsestidspunkt.*

Foto: © Ditte Isager / Fritz Hansen AS . [www.fritzhansen.com](http://www.fritzhansen.com)



MYREN MODEL 3101. DESIGN: ARNE JACOBSEN 1952



TRINIDAD. DESIGN: NANNA DITZEL 1993

### Udlejning af pc-udstyr til skoleelever

Skatterådet har i et bindende svar udtalt, at en handelsskole ikke var momspligtig af udlejning af bærbare computere til eleverne, fordi udlejningen blev anset for at være momsfrie leverancer i nær tilknytning til skolens momsfrie undervisningsaktiviteter.

Skolen var en selvejende institution, der var underlagt Undervisningsministeriets erhvervsskolelovgivning, og måtte som sådan kun virke inden for sit undervisningsmæssige formål, herunder ikke have gevinst for øje. Skolen måtte heller ikke med sine aktiviteter påføre andre ubillig priskonkurrence.

Udlejningen var begrundet i, at handelsskolen stillede krav om, at eleverne skulle anvende bærbare computere for at følge undervisningen og udføre lektiearbejde. Derudover havde eleverne også brug for bærbare computere for at benytte de undervisningsprogrammer, som skolen stillede til rådighed.

Et efterfølgende salg af de brugte computere til eleverne var også momsfrit.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2007.17.

#### Vore kommentarer:

Skatterådets konklusion er meget tvivlsom, fordi eleverne frit kan anvende de lejede computere til private formål. Dermed er skolens udlejning af computerudstyr i direkte konkurrence med private virksomheders udlejning, og disse virksomheder kan ikke undlade at opkræve moms af udlejningen.

Momsfritagelse for ydelser ”i nær tilknytning” til undervisning er forbeholdt ydelser, som ikke er i konkurrence med det private erhvervsliv, og som præsteres af en skole mv. over for deltagerne i den momsfrie undervisning.

### Momsfrihed for salg af optioner vedrørende fast ejendom

Skatterådet har i et bindende svar udtalt, at salg af en købsoption til en byggegrund skal anses for at være salg af fast ejendom, hvorved salget er fritaget for både moms og lønsumsafgift.

SKAT havde ellers i sin udtalelse i sagen lagt op til, at salget skulle være momspligtigt. Begrundelsen var, at en købsoption til en byggegrund ikke kan anses for at være egentlig fast ejendom, men derimod en rettighed, nemlig retten til at ”stå først i køen”, hvis ejeren skulle beslutte sig for at sælge byggegrunden.

Salg af rettigheder er momspligtigt, medmindre der er tale om værdipapirer, men momsfrigtagelsen for værdipapirer omfatter netop ikke papirer, som giver bestemte rettigheder over fast ejendom.

Skatterådet gav SKAT medhold i, at der ikke var tale om handel med momsfrie værdipapirer, men afgjorde samtidig, at salget af købsoptionen skulle sidestilles med salget af selve byggegrunden, og salg af fast ejendom er hverken moms- eller lønsumsafgiftspligtigt.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2007.376.

#### Vore kommentarer:

Efter vor opfattelse har Skatterådet begået en fejl i denne sag. Skatterådet har tilsyneladende tilstræbt at skabe ens forhold på skatteområdet og momsområdet vedrørende denne type optioner, men rådet har ikke taget højde for, at den bagvedliggende lovgivning på de to områder er forskellig i indhold.

I henhold til EU's momsregler er salg eller udlejning af fast ejendom noget meget håndgribeligt, nemlig permanent eller tidsbegrænset overdragelse af brugsretten til et konkret jordstykke eller en bygning. En option er derimod en intellektuel rettighed, der kan sammenlignes med et patent eller en mærkevarerettighed. En permanent eller tidsbegrænset overdragelse af en intellektuel rettighed vil altid medføre momspligt, medmindre der er tale om en momsfri finansiel ydelse, og det var der efter hverken SKAT's eller Skatterådets opfattelse tale om i denne situation.

### Investering i værdipapirer

Skatterådet har i et bindende svar udtalt, at en fond, som havde til formål at investere sin kapital i forskellige værdipapirer med henblik på at opnå det størst mulige afkast, ikke drev virksomhed i moms- og lønsumsafgiftslovens forstand og derfor ikke var afgiftspligtig.

Fondens formål var at virke for almennyttige og alment velgørende formål samt at udøve anden finansiel virksomhed gennem investeringer i aktier eller andre kapitalandele og konvertible obligationer i erhvervsdrivende virksomheder af enhver art. For at opretholde det nuværende aktivitetsniveau måtte fonden sørge for et så godt afkast af formuen som muligt.

Fondens formueafkast bestod af følgende poster:

- Renter af obligationer og investeringsfondsbeviser.
- Udbytte af aktier og investeringsfondsbeviser.
- Kursregulering af aktier.
- Kursregulering af obligationer.
- Renter af kontante indeståender.
- Renter af lån til en anden fond.

Skatterådet fandt, at de udførte investeringsaktiviteter ikke var finansiel virksomhed, men kun passiv kapitalanbringelse, der hverken er moms- eller lønsumsafgiftspligtig.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2007.133.

#### **Vore kommentarer:**

*Skatterådets bindende svar viser, at begrebet "passiv kapitalanbringelse" primært anvendes i de situationer, hvor der ikke sker et aktivt og systematisk tilrettelagt salg af f.eks. værdipapirer. Ved køb af værdipapirer, som køberen har til hensigt at eje frem til udløbsdatoen, vil SKAT ofte anse investeringen for at være passiv kapitalanbringelse med moms- og lønsumsafgiftsfrihed til følge.*

### **Byttehandel - "byt til nyt" - mobiltelefoner**

En virksomhed tilbød kunderne at indlevere deres gamle mobiltelefoner til en meget høj værdi, som kunne modregnes i salgssummen for de nye mobiltelefoner, der blev købt hos virksomheden.

Landsskatteretten har i en kendelse afgjort, at virksomheden skulle beregne moms af de offentliggjorte værdier af nye mobiltelefoner. Virksomheden gav eksempelvis 999 kr. for den gamle mobiltelefon og krævede 1.000 kr. for den nye mobiltelefon, men ønskede kun at beregne moms af fortjenesten på 1 kr.

Da de gamle mobiltelefoner blev anskaffet fra privatpersoner, kunne virksomheden ikke modregne nogen del af telefonernes kunstigt høje værdier ved salget af de nye telefoner. Det forhold, at mo-

biltelefonernes værdier af reklamemæssige årsager var sat langt over de almindelige markedsværdier for tilsvarende telefoner, gav ikke virksomheden ret til at nøjes med at betale moms af differencen mellem værdien af den gamle og den nye telefon.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2007.391.

#### **Vore kommentarer:**

*Kendelsen må anses for at være korrekt. Kendelsen viser samtidig, at virksomheder bør overveje de momsmæssige konsekvenser af en reklamekampagne nøje, inden kampagnen sættes i værk.*

### **Fri bil - ekstraudstyr**

I november 2006 afsagde Landsskatteretten en kendelse, der skærpede den hidtidige praksis for opgørelse af beskatningsgrundlaget for fri bil med hensyn til forhandlermonteret ekstraudstyr.

Sagen omhandlede en ny bil, hvor forhandleren havde monteret trækkrog samt leveret vinterdæk og aluminiumsfølge. Landsskatteretten var i første omgang af den opfattelse, at prisen for ekstraudstyret skulle tillægges bilens nyvognspris ved beregningen af værdi af fri bil.

Landsskatteretten genoptog sagen og afsagde en ny kendelse om, at ekstraudstyret alligevel ikke skulle indgå i beregningsgrundlaget for værdi af fri bil.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2007.146.

#### **Vore kommentarer:**

*Den nye kendelse fra Landsskatteretten er i overensstemmelse med den hidtidige praksis. Dermed er beregningsgrundlaget for værdi af fri bil fortsat nyvognsprisen for nye biler og biler, der er maksimalt tre år gamle. Nyvognsprisen er bilens fakturapris inkl. moms, registreringsafgift, leveringsomkostninger og alt normalt tilbehør, som efter praksis er det samme som registreringsafgiftspligtigt tilbehør.*

*Ekstraudstyr, der leveres og monteres af forhandleren og er vist særskilt på fakturaen, indgår derimod ikke i beregningsgrundlaget for værdi af fri bil.*

### **Fri bil - deleleasing**

Skatterådet har taget stilling til, om en medarbejder kunne undgå beskatning af værdi af fri bil, hvis arbejdsgiveren og medarbejderen indgik hver sin leasingkontrakt vedrørende den samme bil.

Leasingselskabet ville indgå separate leasingkontrakter med henholdsvis arbejdsgiveren, der skulle lease bilen i den normale arbejdstid, og medarbej-

Foto: © Nanna Dizel Design AS



deren, der skulle lease bilen efter arbejdstids ophør (eksempelvis hverdage fra kl. 15.00 - 7.00 samt søn- og helligdage og ferieperioder).

Beregningen af leasingydelsen skulle være knyttet til den aktuelle tidsperiode, hvor den enkelte leasingtager ville have bilen til rådighed, og være baseret på et vægtet timetal for bilens anvendelse efter følgende parametre:

- Arbejdsgiverens tid vægtes med 1.
- Lønmodtagerens tid vægtes med 0,4 (bl.a. fordi bilen normalt ikke ville blive brugt om natten).
- Ferieperioder vægtes med 1,4.

Efter denne fordelingsnøgle ville medarbejderens andel af leasingydelsen udgøre ca. 30 %.

Skatterådet fandt, at ordningen ville medføre, at medarbejderen skulle beskattes af værdi af fri bil.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2007.155.

#### **Vore kommentarer:**

*Reglerne om beskatning af værdi af fri bil gælder, uanset om arbejdsgiveren ejer bilen eller har leaset bilen.*

*For leasede biler er det dog muligt at undgå beskatning, hvis arbejdsgiveren og medarbejderen indgår hver sin kontrakt med leasingselskabet på almindelige forretningsvilkår, der sikrer, at arbejdsgiveren og medarbejderen betaler præcist hver deres andel af*

*de samlede omkostninger, som beregnes på grundlag af et detaljeret kilometerregnskab.*

*Aconto-leasingydelser skal beregnes for hver part på grundlag af et forventet kørselsbehov og betales direkte til leasingselskabet.*

*For at undgå beskatning af værdi af fri bil stilles der generelt følgende krav til leasingaftaler og kilometerregnskab:*

- *Der skal indgås skriftlige, separate leasingaftaler mellem henholdsvis leasingselskab / arbejdsgiver og leasingselskab / medarbejder.*
- *De samlede udgifter til bilens drift, afskrivninger og forrentning, der er indeholdt i leasingydelsen, skal fordeles proportionalt mellem parterne på grundlag af den faktiske erhvervs-mæssige kørsel og private kørsel opgjort pr. kilometer (leasingaftalerne skal være identiske).*
- *Hver part betaler leasingydelsen mv. direkte til leasingselskabet.*
- *Der skal løbende føres et detaljeret kilometerregnskab.*

*I sagen for Skatterådet skulle udgifterne netop ikke fordeles mellem arbejdsgiveren og medarbejderen på basis af den faktiske erhvervs-mæssige og private kørsel, men i stedet på basis af nogle andre parametre. Dette kan ikke godkendes efter gældende praksis.*

#### **Bil på gule plader**

Landsskatteretten har taget stilling til, om en hovedaktionær skulle beskattes af værdi af fri bil.

Hovedaktionærens selskab ejede en bil på gule plader. Selskabet havde ikke betalt tillægsafgift for privat anvendelse af bilen, ligesom selskabet havde fratrukket moms af bilens anskaffelsessum. Selskabet drev virksomhed fra hovedaktionærens bopæl, og bilen på gule plader var egnet til privat benyttelse.

Hovedaktionæren havde solgt sin private bil syv dage efter selskabets køb af bilen på gule plader. Hovedaktionæren ejede ikke nogen anden privat bil.

Landsskatteretten fandt, at der skulle ske beskatning af værdi af fri bil. Landsskatteretten lagde afgørende vægt på, at hovedaktionæren havde solgt sin private bil umiddelbart efter selskabets køb af bilen på gule plader, hvilket skabte en stærk formodning om, at bilen på gule plader også blev anvendt til privat kørsel.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2007.293.



Foto: © Rosenthal AG

VASE. DESIGN: BJØRN WINBLAD

**Vore kommentarer:**

*Ved ikke at betale moms eller tillægsafgift for privat anvendelse havde selskabet tilkendegivet, at bilen udelukkende blev anvendt til erhvervmæssig kørsel. Hovedreglen er derfor, at der ikke skal ske beskatning af værdi af fri bil, medmindre bilen rent faktisk anvendes til privat kørsel. Der stilles ikke krav om en kørebog el.lign. som dokumentation for, at bilen ikke anvendes privat. Det er SKAT, der har bevisbyrden for en eventuel privat anvendelse.*

*I sagen for Landsskatteretten havde hovedaktionæren ikke fremlagt dokumentation el.lign. for, at bilen ikke var blevet anvendt til privat kørsel. Hovedaktionærens påstand var, at der ikke kunne ske beskatning af værdi af fri bil, fordi SKAT ikke havde bevist, at bilen på gule plader havde været anvendt til privat kørsel.*

*Landsskatteretten var imidlertid ikke enig i denne påstand og påpegede, at i den foreliggende situation kunne hovedaktionæren pålægges at fremlægge et minimum af dokumentation for at afsvække formodningen om privat anvendelse af bilen.*

*Hovedreglen er fortsat, at det er SKAT, der har bevisbyrden for, at der eventuelt er sket privat kørsel i en bil på gule plader, når momsen er fratrukket, og der ikke er betalt tillægsafgift for privat anvendelse.*

**Fradrag for tab på bygninger**

Landsskatteretten har givet et selskab medhold i, at et tab på bygninger er fradragsberettiget efter afskrivningsloven, selv om salget sker til et koncernforbundet selskab.

Hvis en bygning sælges for et kontant beløb, der er mindre end den skattemæssigt nedskrevne værdi, konstateres der et tab. Dette tab er som regel fradragsberettiget. Tabet nedsætter den anskaffelsessum, der skal anvendes ved opgørelsen af den skattepligtige ejendomsavance.

I sagen for Landsskatteretten var tabet konstateret i forbindelse med salg af en ejendom til et koncernforbundet selskab. Ejendommens salgspris var ikke anfægtet af SKAT, men det var til gengæld SKAT's opfattelse, at reglen om tabsfradrag ikke gælder, når der er tale om salg mellem koncernforbundne selskaber.

SKAT begrundede sin opfattelse med, at der i henhold til Ligningsvejledningen ikke er fradrag for tab ved salg mellem selskaber, hvis aktionærkredsen i hvert af selskaberne samlet opfylder kravet om bestemmende indflydelse.



Foto: © Rosenthal AG

Landsskatteretten fandt, at selskabet havde fradrag for tabet trods formuleringen i Ligningsvejledningen.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2007.354.

#### **Vore kommentarer:**

*I sagen for Landsskatteretten var der tale om et salg mellem selskaber, hvor det ene selskab utvivlsomt havde bestemmende indflydelse (ejerskab på over 50 % af kapitalen eller stemmerne) i det andet selskab.*

*Spørgsmålet var imidlertid, om bestemmelsen kun gælder, når salget sker fra en person til et selskab, eller om bestemmelsen også gælder, når sælger er et selskab.*

*Landsskatterettens kendelse er efter vor opfattelse korrekt, når der henses til lovens formulering samt tidligere forarbejder til loven. Formuleringen i Ligningsvejledningen er derfor forkert.*

*Dermed er det kun personers salg af ejendomme til et selskab, hvor de har bestemmende indflydelse, der ikke er omfattet af fradragsretten for tab efter afskrivningsloven. Hvis sælger derimod er et selskab, er der fradrag for tab, uanset om salget sker til et koncernforbundet selskab eller til eneaktionæren i selskabet.*

#### **Afskrivning på tyske vindmøller**

Skatterådet er blevet bedt om at tage stilling til muligheden for skattemæssige afskrivninger på tyske vindmøller, hvis der er indgået en "Sicherungsübereignungsvereinbarung" (aftale om transport i løsøre til sikkerhed for lån) og en "Abtretungsvertrag" (transporterklæring) med den tyske långiver.

Det fremgår af "Sicherungsübereignungsvereinbarung", at der stilles sikkerhed i form af, at sikkerhedsstiller overdrager sin ejendomsret til vindmøllen til banken.

Det fremgår af "Abtretungsvertrag", at sikkerhedsstiller tiltransporterer banken sine nuværende og fremtidige fordringer og rettigheder, der følger af indgåede forpagtningsaftaler.

Det var Skatterådets opfattelse, at investorer ikke kan afskrive skattemæssigt på vindmøllerne, fordi vindmøllerne er blevet "overdraget" til banken i henhold til de indgåede aftaler.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2007.307.

#### **Vore kommentarer:**

*Investor har kun adgang til afskrivning, hvis investor er den reelle ejer af det aktiv, som ønskes afskrevet.*

*Højesteret afviste i 2000, at investering i en række fly og driftsmidler berettigede til skattemæssig afskrivning. I sin dom fremhævede Højesteret bl.a., at investor efter aftalekomplekset var afskåret fra enhver retlig eller faktisk råden over aktiverne, og at risikoen for drifts- eller likviditetsunderskud var hypotetisk. Der var med andre ord ikke nogen realitet i ejerskabet, og da investor kun var den formelle ejer af aktiverne, kunne investor ikke foretage skattemæssige afskrivninger på aktiverne.*

*I sagen for Skatterådet er det vor opfattelse, at investorerne er de reelle ejere af de tyske vindmøller, fordi aftalerne med den tyske långiver tilsyneladende blot er en sikringsakt i forbindelse med låneoptagelsen.*

*Investorerne bør derfor kunne afskrive skattemæssigt på vindmøllerne.*

#### **Virksomhedsordningen – aktielejlighed**

Skatterådet har taget stilling til, om en aktielejlighed kan indgå i virksomhedsordningen.

En person overvejede at købe en aktielejlighed, der skulle udlejes til beboelse. Personen ønskede, at aktielejligheden skulle være omfattet af reglerne i virksomhedsskatteoven.

Skatterådet henviste i sit bindende svar til, at aktier, der er omfattet af aktieavancebeskatningsloven, ikke kan indgå i virksomhedsordningen. Da køb af en aktielejlighed er et køb af en aktie, der er omfattet af aktieavancebeskatningsloven, kan en aktielejlighed ikke indgå i virksomhedsordningen.

Afgørelsen er offentliggjort i SKM2007.203.

#### **Vore kommentarer:**

*Det følger direkte af virksomhedsskatteoven, at aktier mv., der er omfattet af aktieavancebeskatningsloven, ikke kan indgå i virksomhedsordningen.*

*Mange personer forbinder formentlig ikke køb af en aktielejlighed eller for den sags skyld en andelsbolig med køb af en aktie, der er omfattet af aktieavancebeskatningsloven. Årsagen er måske, at fortjeneste fra salg af aktien eller andelsbeviset ikke skal beskattes (hvilket aktier ellers altid skal), når lejligheden har tjent som bolig for ejeren eller ejerens husstand.*

*Ikke desto mindre er der tale om aktier og andelsbeviser, som er omfattet af aktieavancebeskatningsloven. Virksomhedsordningen kan derfor ikke anvendes, selv om der er tale om erhvervelse af en lejlighed, der udelukkende skal anvendes til udlejning som led i ejerens virksomhed.*





ROYAL COPENHAGEN PORCELÆNSFIGUR, SNIGENDE KAT

Skatteinformation august 2007

© Revitax A/S

[revitax@revitax.com](mailto:revitax@revitax.com)

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

Grafisk tilrettelæggelse: Moquist Copenhagen ApS

Forsiden: Myren model 3101.

Design: Arne Jacobsen 1952.

Foto: © Ditte Isager / Fritz Hansen A/S. [www.fritzhansen.com](http://www.fritzhansen.com)

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 22. juni 2007.

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**

Livjærgergade 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 Helsingør  
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

**aage maagensen  
statsautoriseret revisionsaktieselskab**

Søndergade 2 . 4900 Naksvov  
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

**Vendelbo  
statsautoriseret revisionsanpartsselskab**

Industrivej 24 . 6740 Bramming  
Telefon 76 56 03 56 . Telefax 76 56 03 59  
www.kreston.dk . vendelbo@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**

Jørgen Fibigersgade 16, I . 9850 Hirtshals  
Telefon 98 94 54 00 . Telefax 98 94 50 20  
www.kreston.dk . jydk.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 . jydk.skagen@kreston.dk