



# PARTNER REVISION

Rådgivende Revisorer - med dig i centrum

Industrivej Nord 15  
Birk, 7400 Herning  
Tlf. 97 12 50 22

Thrigesvej 3  
7430 Ikast  
Tlf. 97 15 40 22

Ballevej 2B  
8600 Silkeborg  
Tlf. 86 82 44 00

Torvegade 22  
7330 Brande  
Tlf. 97 18 03 66

Erhvervsparken 7B  
6900 Skjern  
Tlf. 97 35 18 11

Hjortsvangen 4  
7323 Give  
Tlf. 75 73 19 11

Hjejlevej 16  
6920 Videbæk  
Tlf. 97 17 17 44

Birkmosevej 20  
6950 Ringkøbing  
Tlf. 97 32 10 55

## SKATTEINFORMATION / JANUAR 2021



# Forord

Alle havde håbet på, at den nedlukning af verdenssamfundet, der fandt sted i foråret, havde sat en stopper for udbredelsen af COVID-19, så vi kunne vende tilbage til mere normale tilstande.

Dette viste sig ikke at være tilfældet. Tværtimod blev det herhjemme og i udlandet nødvendigt med endog skrappe restriktioner end de krav, der indførtes i foråret, og som dengang blev oplevet som meget indgribende. Dette har naturligvis haft konsekvenser for stort set alle og for de fleste sektorer i vort samfund, men helt uoverskuelige og nærmest dødbringende for visse brancher, såsom rejsebranchen, hoteller, restauranter og hele oplevelsesindustrien.

COVID-19 har også sat dagsordenen for arbejdet i regeringen og Folketinget. Der har simpelthen ikke været tid og kræfter til ret meget andet end at forsøge på at holde samfundets forskellige sektorer i gang, så det hele ikke ender i en langvarig krise med arbejdsløshed og tab af velfærd. Der er dog taget nogle initiativer, som ikke er relateret til COVID-19. Det drejer sig om første fase i en grøn skattereform, som dog er blevet kritiseret for at være for uambitiøs. Og nævnes skal også, at en af regeringens mærkesager om en reform på pensionsområdet ("Nu er det Arnes tur") også er blevet til virkelighed, men også denne reform er blevet mødt med kritik.

Ikke overraskende har Rigsrevisionen igen fundet anledning til kritik – endda "skarp kritik" – af SKAT, idet der er konstateret en række væsentlige regelbrud og mangler. Blandt andet er reglerne for at rykke og oversende ube-

talte skatter og afgifter ikke blevet overholdt, hvilket har medført væsentlige økonomiske tab. Reglerne om rentetilskrivning har heller ikke været overholdt, hvilket har betydet, at der over en årrække er foretaget ulovlig opkrævning af morarenter for 4,5 mia. kr. Det kan også nævnes, at der kører cirka 195.000 køretøjer rundt på de danske veje, hvor nummerpladerne skulle have været inddraget. Det bliver bare ved!

Der er vel i al almindelighed en tro på, at krisen forårsaget af COVID-19 kan overvindes, måske endda inden udgangen af 2021, men det betyder ikke, at vi så er tilbage til "Verden af i går".

Der er brugt ganske betydelige ressourcer på hjælpepakker mv., og det betyder, at der er færre midler at gøre godt med i fremtiden. Og i fremtiden skal der bruges penge på den grønne omstilling, og regeringen har også luftet betydelige ønsker om at styrke velfærdsområdet. Det kan heller ikke udelukkes, at det bliver nødvendigt med øgede udgifter på sundheds- og forsvarsområdet.

Der er brug for mange penge i de kommende år, og der er ikke så mange, som der har været. Hvor skal de komme fra?

Skat er og har altid været et spændende og betydningsfuldt område, og det bliver det ganske givet også i de kommende år – det almene finansieringsbehov in mente.

Godt nytår.

# Indhold

## Har du styr på din skat og moms

### – eller skal selvangivelsen mv. have et tjek, inden andre gør det? . . . . . 5

Hvidvaskloven . . . . .	5
Hvornår straffes man for skatteunddragelse? . . . . .	5
Selvanmeldelse kan være en god ide . . . . .	6

### En opdatering på seneste nyt om fri bil . . . . . 8

Rådighedsbeskatning? . . . . .	8
Nyvognsprisen for købte biler . . . . .	9
Nyvognsprisen for leasingbiler . . . . .	10
Kan beskatningsgrundlaget nedsættes? . . . . .	11
Splitleasing . . . . .	11
De formelle pligter . . . . .	12

### Aktieløn – hvordan er skattereglerne? . . . . . 13

Aktieløn – hvorfor? . . . . .	13
Beskatning af aktieløn – tre muligheder . . . . .	13
Beskatning på retserhvervelsestidspunktet . . . . .	13
Beskatning på udnyttelsestidspunktet . . . . .	14
Beskatning udskudt til salgstidspunktet . . . . .	15
Komplicerede regler og planlægning . . . . .	17

### Forældre køb – virksomhedsordningen kan fortsat anvendes . . . . . 18

Hvilke ejendomme er omfattet? . . . . .	18
Hvorledes begrænses fradragsværdien af renteudgifter? . . . . .	18

### Overdragelse af virksomhedsordningen til ægtefællen kan være en overvejelse værd . . . . . 20

Overdragelse af virksomhed og opsparret overskud . . . . .	20
Ægtefællebeskatning – hvem driver virksomheden? . . . . .	20
Overdragelse af virksomhed mellem ægtefæller . . . . .	20
Planlægning, planlægning og planlægning . . . . .	21

### Moms ved levering af ”gratis” varer som led i markedsføring . . . . . 23

Momsfradrag eller udtagningsmoms? . . . . .	23
Beregningsgrundlaget for udtagningsmoms ændres . . . . .	24

## Momsfri virksomhedsoverdragelse

### - nu også relevant for momsfrtagne virksomheder 25

Momsfri virksomhedsoverdragelse . . . . .	25
Salg af momsfrtagne udlejningsejendomme . . . . .	25
Salg af øvrige momsfrtagne virksomheder . . . . .	25

### Ny lovgivning . . . . . 28

Slut med unoterede aktier mv. i aldersopsparingsdepoter . . . . .	28
Midlertidig forhøjelse af bundfradrag ved udlejning af fritidsboliger . . . . .	28
Højere skattefradrag for forsøgs- og forskningsomkostninger . . . . .	29
Frdrag for endeligt underskud i udenlandske datterselskaber, faste driftssteder mv. . . . .	29
Definition af fast driftssted indføres i de interne danske regler . . . . .	30
Skattefri overdragelse af erhvervsvirksomhed til en fond . . . . .	31

### Landsretsdomme . . . . . 32

Frdrag for endeligt underskud i fast driftssted i Finland . . . . .	32
Beskatning af fri bil på papegøjeplader . . . . .	33

### Administrative afgørelser . . . . . 35

Udlejning af biler til medarbejdere – beskatning af fri bil . . . . .	35
Aktionærlån – beskatning? . . . . .	35
Nøgen-ind-nøgen-ud-modellen er afskaffet . . . . .	36
Omstrukturering – misbrug af skatteregler? . . . . .	36
Ejendomsværdiskat for udenlandske ejendomme 2020 . . . . .	38
COVID-19 og dansk skattepligt – den ene . . . . .	39
COVID-19 og dansk skattepligt – den anden . . . . .	40





# Har du styr på din skat og moms – eller skal selvangivelsen mv. have et tjek, inden andre gør det?

**Enhver er forpligtet til at tjekke sin årsopgørelse og rette henvendelse til Skattestyrelsen, hvis der er yderligere skattepligtig indkomst end den, der fremgår af årsopgørelsen mv. Det kan være strafbart ikke at få fejl rettet. Retter man selv fejlene, vil der som oftest ikke ske andet end, at man skal betale en restskat med tillæg af renter. Man slipper sædvanligvis for en bøde, hvis fejlen kun kan karakteriseres som grov uagtsomhed.**

**Hvidvasksekretariatet – Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet – fik i 2019 ikke mindre end 41.000 indberetninger fra danske pengeinstitutter. Indberetningspligt ved mistanke om hvidvask, herunder skatteunddragelse, gælder også for advokater, revisorer, skatterådgivere m.fl. Antallet af indberetninger er stærkt stigende.**

## Hvidvaskloven

Hvidvasklovens formål er blandt andet at forebygge og bekæmpe hvidvask. Loven stiller krav om, at man legitimerer og risikovurderer sine kunder, samt underretter Hvidvasksekretariatet (SØIK) ved mistanke om hvidvask.

Hvidvaskloven betyder, at eksempelvis revisorer og skatterådgivere i visse tilfælde har pligt til at anmelde unddragelse af skat til SØIK. Der er populært sagt tale om en pligt til at indberette, hvis der opstår kendskab til, at en kunde eller klient har opnået – eller har forsøgt at opnå - udbytte ved unddragelse af skat, moms eller afgifter. Det kan eksempelvis dreje sig om ulovlige kapitalejrlån.

Der gælder ingen beløbsmæssig bagatelgrænse for indberetningspligten, men det rene sjusk vil som udgangspunkt ikke være omfattet. Det kunne eksempelvis være et bilag, der er blevet væk vedrørende et i øvrigt klart forretningsrelateret middagsselskab. Omvendt vil eksempelvis fakturaer vedrørende køb af større aktiver, som åbenbart er uden relevans for virksomhedens drift, være omfattet af indberetningspligten. Selv om en revisor får overbevist kunden om, at sådanne fakturaer skal tages ud af regnskabet, vil der stadig foreligge en mistanke om forsøg på skatteunddragelse, som er indberetningspligtig. Det er værd at bemærke, at en mistanke om skatteunddragelse mv., **skal** indberettes af bank, revisor m.fl. En mistanke, der ikke kan afkræftes, er nok til at udløse indberetningspligten til SØIK. Hvis en kundes transaktioner ikke giver mening for penge-

instituttet – transaktionerne er måske usædvanlige for den pågældende kunde, eller synes at være foretaget udelukkende for at skjule en anden transaktion, der muligvis er hvidvask, skal pengeinstituttet foretage indberetning herom til SØIK.

Revisorer, skatterådgivere og alle de andre indberetningspligtige har tavshedspligt. Derfor kan kunden ikke hos den indberetningspligtige få oplyst, om der er sket eller vil ske indberetning til SØIK. En henvendelse til SØIK giver heller ikke noget resultat – man kan ikke få oplyst, om der er sket indberetning og da slet ikke af hvem.

SØIK kan videregive de indberettede oplysninger til Skattestyrelsen med henblik på nærmere kontrol, og en skattesag er måske på vej for den pågældende borger eller virksomhed. En forhøjelse af indkomsten udløser normalt en skattebetaling, men det slutter ikke altid der. Skattestyrelsen vil – typisk efter skattesagens afslutning – vurdere, om der er tale om en strafbar skatteunddragelse, som bør udløse bøde eller frihedsstraf.

## Hvornår straffes man for skatteunddragelse?

En skatteunddragelse er strafbar, hvis der som minimum er tale om grov uagtsomhed. Der er tale om grov uagtsomhed, hvis man har udvist en adfærd, der kan beskrives som en særlig bebrejdselsværdig afvigelse fra normal handlemåde. Man kan også udtrykke det sådan, at man kunne og burde have oplyst korrekt til Skattestyrelsen, men har ikke gjort det. Eller man kunne og burde have korrigeret forkerte oplysninger på årsopgørelsen, som ikke pligtmæssigt er indberettet i et låst felt af uafhængig tredjemand, men har undladt at gøre det.

I så fald kan en skattestraffesag ende med en straf til borgeren eller selskabet.

Straffen fastsættes med udgangspunkt i et "normaltakstsystem", der typisk indebærer en bøde. Denne bøde beregnes i tilfælde af en forsætlig unddragelse – det vil sige man har gjort det med vilje eller har vidst, at der nok var tale om unddragelse – som én gang den del af den undtagne skat, som ikke overstiger 60.000 kr., og to gange den del af skatten, der overstiger 60.000 kr.

Hvis man ikke har gjort det med vilje, men der alene er tale om grov uagtsomhed, så er straffen som udgangspunkt det halve.

Hvis den forsætligt unddragne skat overstiger 250.000 kr., gælder der andre regler. Her vil der kunne blive tale om fængsel og en tillægsbøde på én gang den unddragne skat.

Det er vigtigt at være opmærksom på, at der stilles større påpasselighedskrav til nogle skatteborgere end til andre. Hvis man eksempelvis driver erhvervsvirksomhed, har man en pligt til aktivt at sørge for, at tingene også på skatte-siden er i orden.

### Selvanmeldelse kan være en god ide

Selv om man måske ikke i første omgang har været så omhyggelig med at afgive korrekte oplysninger til Skat-testyrelsen, som man burde, er der dog i mange tilfælde stadig noget at gøre ved det – nemlig at få rettet op på det i tide.

Skatten tillagt restskattetillæg og morarenter undgår man ikke. Men det er måske muligt at undgå strafansvar eller

opnå en nedsat straf, hvis man selv anmelder en skatte-unddragelse til Skattestyrelsen (selvanmelder). Det svarer i store træk til, at man selv henvender sig til tolden ved grænsen for at betale told af afgiftspligtige varer, før man bliver udtaget til tjek.

### Hvornår er man selvanmelder?

Reglerne om selvanmeldelse til Skattestyrelsen og virkningerne heraf, er ikke fastlagt i nogen lov, men der er i det væsentlige tale om en praksis skabt af Skattestyrelsen.

For det første er man kun selvanmelder, hvis anmeldelsen sker frivilligt. Hvis først Skattestyrelsen har påbegyndt en kontrol, vil der ikke være tale om selvanmeldelse. Det er heller ikke tilfældet, selv om man "lægger kortene på bordet" efter at være blevet kontaktet og udspurgt af Skat-testyrelsen.

Til gengæld er det tilstrækkeligt, hvis man melder sig selv eksempelvis af frygt for den almindelige risiko for opdagelse, eller af frygt for at risikoen for at blive opdaget i fremtiden er større. Det kan også være, at man af andre har fået at vide, at man har gjort noget forkert og gerne vil rette fejlen. Med andre ord er motivet ikke afgørende, blot



man ikke er kommet for meget i Skattestyrelsens søgelys, inden man "selvanmelder".

For det andet skal de oplysninger, man frivilligt lægger frem, være tilstrækkelige til, at fejlen kan berigtiges. For virksomheder vil det typisk være tilstrækkeligt, hvis virksomheden selv eller dens rådgivere på virksomhedens vegne henvender sig til Skattestyrelsen med anmodning om at berigtige fejl, eller hvor virksomheden selv har berigtiget fejlen og medtaget beløbet i en senere angivelse.

#### Hvad opnår en selvanmelder?

Ved selvanmeldelse gør Skattestyrelsen som hovedregel ikke strafansvar gældende, hvis sagen normalt ville kunne afgøres med bøde. Det gælder sager, hvor forseelsen højst kan bedømmes som grov uagtsomhed, og i øvrigt uanset størrelsen af den unddragne skat eller de unddragne afgifter.

Hvis der foreligger forsæt – det vil sige, at man har vidst, at der forelå skatteunddragelse – er forholdet mere kompliceret. Som udgangspunkt bliver der ikke tale om straf, hvis den samlede unddragne skat mv. ikke overstiger 100.000 kr. Ved større forseelser er der mulighed for at undgå frihedsstraf, og/eller få en nedsat bøde.

De følgende to blå kasser er eksempler på nedsat straf som følge af selvanmeldelse – kasse tre et eksempel, hvor det ikke lykkes.

#### Eksempel 1

En hovedaktionær havde i 2017 et ulovligt aktionærlån på 100.000 kr., men han troede fejlagtigt – på grund af udviklede opgørelsesregler – at det var ham, der ved udgangen af 2017 havde penge til gode i selskabet og ikke omvendt. Han mente derfor ikke, at der var noget aktionærlån til beskatning. I 2020 finder han imidlertid ud af, at han tog fejl, så lånet skulle have været oplyst til skattemyndighederne for indkomståret 2017. Han foretager en selvanmeldelse til Skattestyrelsen af forholdet i 2020. I denne situation vil det sædvanligvis blive tilregnet hovedaktionæren som groft uagtsomt, at han ikke oplyste skattemyndighederne om lånet i forbindelse med selvangivelsen for 2017. Da han efterfølgende selvanmelder forholdet, vil der typisk ikke blive gjort strafansvar gældende.

#### Eksempel 2

En direktør i et anpartsselskab havde forsætligt unddraget statskassen afgift ved urigtigt at angive et momstilsvar på 0 kr. Det korrekte tilsvar udgjorde 260.000 kr. Anpartsselskabet, der stod registreret c/o direktørens hustru, var i et brev stilet til hustruen fra skattemyndighederne blevet anmodet om at indsende selskabets regnskabsmateriale netop for de år, hvor der var afgivet urigtige momsangivelser. Kort tid senere efteranmeldte direktøren på selskabets vegne den manglende moms. Da unddragelsen var begået forsætligt, skulle der egentlig – på grund af beløbets størrelse – idømmes frihedsstraf, men landsretten fandt, at der forelå selvanmeldelse. Det udelukkede konkret ikke selvanmeldelse, at der var indledt en kontrol på skattesiden – bemærk, at selvanmeldelsen vedrørte moms. Straffen blev derfor nedsat til bøde.

#### Eksempel 3

En mand var tiltalt for overtrædelse af skattelovgivningen ved groft uagtsomt at have selvangivet sin skattepligtige indkomst for lavt med 250.000 kr., der vedrørte fortjeneste ved salg af aktier. Den unddragne skat udgjorde 90.000 kr. På årsopgørelsen stod anført, at Skattestyrelsen gennemførte kontrolundersøgelser af aktiehandler for det pågældende indkomstår, og at banken derfor ville aflevere oplysninger om alle aktiehandler for dette indkomstår. Manden måtte derfor have haft en sikker formodning om, at den manglende selvangivelse af aktieavance under alle omstændigheder ville blive opdaget af skattemyndighederne. Manden blev på den baggrund – uanset selvanmeldelse – straffet med en bøde på 75.000 kr.

Den korte gennemgang ovenfor viser, at det særligt er i de situationer, hvor man kunne og burde have oplyst korrekt til Skattestyrelsen – men på grund af sjusk og lignende ikke har fået gjort det korrekt – at man helt kan undgå straf ved at foretage selvanmeldelse. Det vil sige de tilfælde, hvor der foreligger grov uagtsomhed.

Det kan absolut være en god idé at gå til Skattestyrelsen og få rettet fejlen – før andre gør det.

Desværre sker en del selvanmeldelser for sent og får derfor ikke den ønskede virkning.

# En opdatering på seneste nyt om fri bil

**Biler er altid et populært samtaleemne og kan altid danne grundlag for en god snak ved et middagsselskab.**

**For virksomhedsejere, hvad enten de driver virksomheden i selskabsform eller personligt regi, er fri bil derfor også altid et populært emne, men hvad er egentlig op og ned – og hvad er seneste udvikling på området?**

## Rådighedsbeskatning?

I Danmark er det muligt at indregistrere et køretøj på tre forskellige slags nummerplader:

- Hvide nummerplader
- Papegøjenummerplader
- Gule nummerplader.

Disse nummerplader er vigtige at kende betydningen af, da de udover at have moms- og afgiftsmæssig betydning også har skattemæssig betydning.

I forhold til den skattemæssige rådighedsvurdering og dermed også hvem (virksomheden eller Skattestyrelsen) der har bevisbyrden for, om bilen står til rådighed for privat anvendelse eller kun erhvervmæssig anvendelse, har "valget" af nummerplade stor betydning.

Udgangspunktet er, at indregistreres bilen på hvide- eller papegøjenummerplader – typisk en personbil eller mindre varebil – foreligger der allerede på indregistreringstidspunktet en objektiv tilkendegivelse af, at køretøjet står til rådighed for privat anvendelse og dermed skal virksomhedsejeren eller personen, der har bilen stillet til rådighed, beskattes af fri bil. Hertil bemærkes, at det er selve rådigheden, der beskattes – omfanget af den private kørsel er i den henseende underordnet. Dette betyder desuden, at i situationer, hvor man eksempelvis har to biler til rådighed, skal man beskattes af begge biler.

## Kan formodningen omkring rådighed afkræftes?

Det er muligt at afkræfte denne objektive formodning omkring rådigheden af bilen til privat brug. I praksis er det dog meget vanskeligt, og der stilles krav til en systematisk ført kørebog. Virksomheden har i den forbindelse pligt til at kontrollere kørebogen samt stikprøvevis kontrollere, at brændstofforbrug og serviceintervaller hænger sammen med den erhvervmæssige kørsel. Endelig skal der indgås en skriftlig aftale mellem virksomheden og medarbej-

deren, om at bilen ikke må anvendes privat. Det kan i hovedaktionærsituationer være vanskeligt at opfylde disse formelle krav.

Der er dog indført en særlig formodningsregel, som giver brugere af køretøjer mulighed for at undgå at føre en kørebog, hvis de har et kørselsmønster, der ikke indikerer andet end erhvervmæssig kørsel. Denne regel er tilsigtet at omfatte sælgere og må betegnes som en helt særlig undtagelsesregel til hovedreglen omkring rådighedsbeskatning. Det anbefales ikke, at hovedaktionærer undlader at føre en kørebog, hvis de ønsker at undgå at blive beskattet af fri bil.

Endelig er det muligt at undgå beskatning af fri bil, såfremt virksomhedens køretøj er parkeret på virksomhedens adresse uden for arbejdstid, og virksomhedens adresse ikke er sammenfaldende med brugerens private adresse. Hertil skal det dog bemærkes, at det er skatteyderen der skal løfte bevisbyrden i sådanne situationer, da der er en objektiv formodning om, at køretøjet står til rådighed for privat anvendelse.

## Gulpladebiler

For biler (bil og varebil), der er indregistreret på gule nummerplader, er der en objektiv formodning om, at de alene anvendes erhvervmæssigt. Der skal således ikke ske beskatning af fri bil.

Formår Skattestyrelsen at løfte bevisbyrden for, at en bil på gule nummerplader har været anvendt privat, har det udover skattemæssige konsekvenser i form af beskatning af fri bil også betydelige moms- og afgiftsmæssige konsekvenser.

De typiske situationer, hvor Skattestyrelsen formår at løfte denne bevisbyrde, er i situationer, hvor personen er blevet stoppet i køretøjet i et privat ærinde, eller at køretøjet er blevet set parkeret på privatadressen af flere omgange.

I situationer, hvor en varebil kan karakteriseres som specialindrettet, sker beskatningen af fri bil ud fra en markedsleje, imens varebiler, der ikke kan karakteriseres som specialindrettet, beskattes efter de almindelige skematiske regler.



Det bemærkes, at for biler på gule nummerplader er det muligt at købe et dagsbevis 20 gange pr. kalenderår.

### Nyvognsprisen for købte biler

I situationer, hvor virksomheden har købt en bil, der stilles til rådighed for ejeren eller den ansatte, skal der ske beskatning af fri bil, og virksomheden har pligt til at indberette denne værdi til Skattestyrelsen (eIndkomst).

- For biler, som er under 36 måneder regnet fra tidspunktet for 1. indregistrering, skal beskatningsgrundlaget fastsættes med udgangspunkt i nyvognsprisen.
- For biler, som er over 36 måneder regnet fra tidspunktet for 1. indregistrering, skal beskatningsgrundlaget fastsættes til virksomhedens købspris for bilen.

Af bilens værdi op til 300.000 kr. medregnes 25 % heraf til beskatningsgrundlaget, og for den del, der ligger over 300.000 kr., medregnes 20 %. Herudover tillægges 150 % af det betalte miljøtillæg.

### Nyvognsprisen

Særligt for biler under 36 måneder er det relevant at få klarlagt, hvorledes nyvognsprisen fastsættes, idet beskatningsgrundlaget ikke fastsættes med udgangspunkt i den faktiske købspris, men derimod med udgangspunkt i nyvognsprisen.

Begrebet "nyvognspris" har tidligere været tolket, således at der skulle tages udgangspunkt i den pris, som forhand-

leren benytter ved afgiftsberigtigelsen tillagt registreringsafgift, moms, leveringsomkostninger og alt normalt tilbehør.

I 2019 blev der dog afsagt en dom i Østre Landsret, som ændrede på forståelsen af begrebet "nyvognsprisen".

Dommen omhandlede en situation, hvor et selskab havde erhvervet en bil fra en forhandler. Bilen blev købt af selskabet for 860.000 kr. og havde kørt 24.000 km. Selskabet havde af forhandleren fået oplyst et beskatningsgrundlag på 467.072 kr. ud fra principperne om bilens værdi ved afgiftsberigtigelsen. Bilens beskatningsgrundlag var oprindeligt fastsat på tidspunktet for 1. indregistrering, hvor bilen var solgt fra importør til forhandler. Bilen var på tidspunktet for selskabets køb under tre år.

Skattestyrelsen var ikke enig i, at beskatningsgrundlaget kunne fastsættes til 467.072 kr. ud fra blandt andet det forhold, at der var stor forskel mellem bilens pris fra forhandler til selskab og den pris, der var anvendt ved afgiftsberigtigelsen.

Østre Landsret tiltrådte Skattestyrelsens argumenter og fastslog, at nyvognsprisen "*må forstås som den pris, en slutbruger skulle betale hos en forhandler ved erhvervelse af køretøjet som nyt.*"

Herved ligger det nu fast, at beskatningsgrundlaget altid skal fastsættes med udgangspunkt i salgsprisen mellem to



uafhængige parter og således ikke skal tage udgangspunkt i bilens værdi ved afgiftsberigtigelsen.

Landsskatteretten har efterfølgende bemærket, at der ikke er tale om en praksisændring, hvilket betyder, at Skatte- styrelsen har mulighed for at genoptage alle hovedaktio- nærsager i op til fem år og øvrige sager i op til tre år. Det er derfor vigtigt at få gennemgået sit beskatningsgrundlag og se, om det er beregnet korrekt med udgangspunkt i dommen fra Østre Landsret.

Det forhold, at Østre Landsret nåede frem til, at nyvogns- prisen skal fortolkes som den pris, en slutbruger skal betale hos en forhandler ved erhvervelse af køretøjet som nyt, har afstedkommet usikkerhed i forhold til, om det er listepri- sen på bilen, som skal anvendes, eller bilens faktiske købspris. Forholdet er stadig uafklaret, og Lands- skatteretten er fremkommet med begge konklusioner i to afgørelser.

Endelig er det vigtigt at være opmærksom på, at i situ- ationer, hvor man køber en bil, der eksempelvis er to år gammel, stilles der således krav til, at man fremadrettet får oplyst bilens oprindelige købspris, idet det beskatnings- grundlag, der hidtil formentlig har været anvendt på bilen (såfremt det har været en fri bil tidligere), ikke længere kan anvendes – dette kan i praksis være meget vanskeligt.

### Nyvognsprisen for leasingbiler

Indtil den 1. februar 2020 kunne personer, der havde fri bil i form af en leasingbil, anvende leasingselskabets købspris for bilen. Dette var ofte meget fordelagtigt. Dette er blevet ændret fra og med den 1. februar 2020. Alle nyindregi- strerede leasingbiler og demobiler skal fra og med den 1. februar 2020 have genberegnet beskatningsgrundlaget med udgangspunkt i registreringsafgiftslovens § 9 a.

Den genberegnete værdi tager udgangspunkt i bilens genberegnete nyvognspris og skal foretages maksimalt fire måneder efter 1. indregistrering. Herved sikres, at det ikke er muligt at anvende et for lavt beskatningsgrundlag.

- I situationer, hvor den genberegnete nyvognspris er lavere end den oprindeligt opgjorte nyvognspris, ændres beskatningsgrundlaget ikke fremadrettet.
- I situationer, hvor den genberegnete nyvognspris er højere end den oprindeligt opgjorte nyvognspris, ændres beskatningsgrundlaget, dog først fra tids- punktet for genberegning. Det er arbejdsgiveren, som har pligt til at ændre beregningen af fri bil, men det er leasingselskabet, som har pligt til at oplyse den genbe- regnede værdi til arbejdsgiveren.



### Kan beskatningsgrundlaget nedsættes?

Det er i visse situationer muligt at nedsætte beskatningsgrundlaget, såfremt bilen er over 36 måneder. For biler, som er under 36 måneder, er det ikke muligt at nedsætte beskatningsgrundlaget, idet der altid skal tages udgangspunkt i nyvognsprisen på tidspunktet for 1. indregistrering.

#### Undgå beskatning i stilstandsperioden

Der gælder dog et særligt forhold, der ikke kan nedsætte beskatningsgrundlaget, men i stedet medfører, at man kan undgå at blive beskattet af fri bil, så længe man ikke har bilen til rådighed. Dette er typisk relevant i perioder, hvor en bestemt type bil, eksempelvis sommerbil, ikke anvendes af ejeren.

Der skal ikke ske beskatning af fri bil, hvis bilen er afregistreret og nummerpladerne er afleveret til Motorstyrelsen. En stilstandsforsikring af bilen er ikke tilstrækkeligt til at undgå beskatning, medmindre følgende betingelser alle er opfyldt:

- Der skal være andre personbiler til rådighed i husstanden, der opfylder husstandens transportbehov
- Den omhandlede bil er egnet til anvendelse ved varetagelsen af de opgaver, der skal udføres i privat interesse
- Nummerpladerne til bilen er afmonteret og samtidig afleveret hos forsikringsselskabet, hvori bilen er forsikret, eller eventuelt en forsikringsmægler
- Bilens forsikring ændres til en stilstandsforsikring
- Bilen er henstillet en vis distance fra den private bopæl og i øvrigt ikke benyttes i perioden.

#### Biler, som bliver ældre end 36 måneder

For biler, som fortsat ejes / leases 36 måneder efter 1. indregistrering, er der mulighed for at nedsætte beskatningsgrundlaget med 25 % af den oprindelige nyvognspris. Se dog forholdet nedenfor omkring genleasing.

#### Sale and lease back

For biler, som er over 36 måneder, er der mulighed for at sælge bilen til et andet selskab, som så udlejer bilen tilbage til selskabet, hvorefter bilen på ny stilles til rådighed for medarbejderen/hovedaktionæren.

Der stilles dog krav om, at:

- Der er en erhvervmæssig begrundelse for den indgåede sale-and-lease-back-aftale

- Bilen bliver omregistreret
- Der indgås en skriftlig leasingaftale, der bliver efterlevet.

#### Koncerninternhandel

Det er muligt at nedsætte beskatningsgrundlaget ved koncerninterne handler, såfremt der ikke er tale om udelukkende formelle overdragelser.

Der er altid tale om en konkret og individuel vurdering af hver sag, men i praksis tillægges det betydning, at overdragelserne er forretningsmæssigt begrundede, overdragelsesprisen på bilen er reel, samt at bilen bliver omregistreret, og at der foreligger fakturering.

#### Genleasing

Når en bil genleases (leasingaftalen forlænges), efter at bilen har været indregistreret i 36 måneder, fastsættes beskatningsgrundlaget på ny. Beskatningsgrundlaget fastsættes til bilens markedsværdi på tidspunktet for genleasing.

#### Splitleasing

Splitleasing, også kaldet deleleasing, er et populært alternativ, såfremt man på lovlig vis ønsker at undgå beskatning af fri bil. Ved splitleasing deles leasingkontrakten mellem arbejdsgiveren og personen, og derved undgår man beskatning af fri bil, idet personen selv betaler for den private kørsel.

Splitleasing er ikke lovfæstet, men er derimod et praksisbestemt begreb. I og med at der er tale om en særlig praksis, der afviger fra hovedreglen omkring beskatning af fri bil, stilles der strenge krav til regelefterlevelsen.

Det er således en forudsætning, at følgende betingelser alle opfyldes:

- Der skal være to separate aftaler mellem henholdsvis leasingselskab og virksomhed og leasingselskab og den ansatte.  
Aftalerne må ikke være indarbejdet i samme dokument. Der må ikke være indbyrdes afhængighed mellem de to splitleasingaftaler. Det skal således blandt andet være muligt for en af parterne at opsiges splitleasingaftalen, uden at det får betydning for den anden part.  
Selvstændige erhvervsdrivende kan ikke indgå en splitleasingaftale, idet der ikke er tale om to juridiske

enheder. Den selvstændige erhvervsdrivende har derimod mulighed for at holde bilen uden for virksomheden, og tage fradrag ud fra en forholdsmæssig fordeling af afholdte udgifter, hvilket i praksis vil være at sidestille med en splitleasingaftale.

- Samtlige udgifter skal fordeles mellem parterne på grundlag af de faktisk kørte kilometer fordelt på henholdsvis erhvervs-mæssig og privat kørsel. Det er vigtigt at være opmærksom på, at også første-gangsleasingydelsen skal fordeles og efterreguleres løbende på baggrund af den akkumulerede kørsel (km).
- Der skal hver måned ske fordeling af leasingydelse. Det er et krav, at der sker opkrævning herunder fordeling/efterregulering af leasingydelse hver måned.
- Leasingydelse skal betales direkte til leasing-selskabet. Det er ikke muligt at lade arbejdsgiverselskabet indbetale den fulde leasingydelse, hvorefter arbejdsgiveren tilbageholder medarbejderens andel af leasingydelsen i nettolønnen.
- Hver part må kun hæfte for egne forpligtelser over for leasing-selskabet. Den ene part må således ikke hæfte, såfremt den anden part ikke kan betale.
- Der skal løbende føres et detaljeret kørselsregnskab fordelt på henholdsvis erhvervs-mæssige og private kilometer. Der skal udarbejdes en kørebog, der opfylder de gældende dokumentationskrav. Her bør der være særlig fokus på formål og godkendelse, da det i praksis er de to forhold, der oftest giver anledning til de største problemer.
- Leasing-selskabet skal betale samtlige omkostninger. Det er muligt at afholde helt ekstraordinære omkostninger vedrørende bilen, men der stilles krav om, at udlægget straks sendes til leasing-selskabet, som derefter refunderes til udlægsholder og efterfølgende fordeles i næste leasingydelse.

Det er kun muligt at foretage erhvervs-mæssig kørsel i forhold til det selskab, der indgår som part i den erhvervs-mæssige splitleasingaftale. Det er derfor ikke muligt at lade et administrations-selskab eller holdings-selskab indgå som part i aftalen og samtidig betragte kørsel for underlig-gende selskaber som erhvervs-mæssig.

I forbindelse med indgåelse af en splitleasingaftale installeres ofte en elektronisk GPS i bilen, som registrerer al kørsel med stor nøjagtighed. Det er således vigtigt, at man får registreret kørslen korrekt, hvis man på vej hjem fra en kunde kører forbi det lokale byggermarked i privat ærinde. De automatiske GPS-registreringer om kørselsrute er ikke en tilstrækkelig kørebog.

Kun personer, der er indstillet på at efterleve reglerne til punkt og prikke, bør indgå en splitleasingaftale. I modsat fald kan man lige så godt først som sidst lade sig beskatte af fri bil. Det er et område, hvor Skattestyrelsen synes at gøre en særlig indsats.

### De formelle pligter

Når der stilles en fri bil til rådighed, er der krav om, at virksomheden foretager indberetning af godet til elnd-komst (Skattestyrelsen). Den eneste undtagelse hertil er selvstændige erhvervsdrivende, der alene skal medregne godet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Ved indberetning af godet til elndkomst er der krav om, at det opgjorte månedlige beskatningsbeløb indberettes i felt 19. Herudover skal følgende oplysningsfelter ligeledes udfyldes – felt 11 samt under indtægtsart 60 (direktør) / 61 (hovedaktionær). Det bemærkes, at fri bil, udloddet som udbytte til hovedaktionærer, skal indberettes i felt 36 samt under indtægtsart 61.

# Aktieløn – hvordan er skattereglerne?

**Aktieløn har i de senere år i stigende grad været anvendt af danske selskaber som led i forskellige former for incitamentsprogrammer. Aktieløn kan være i en form, hvor medarbejderne tilbydes et egentligt medejerskab af selskabet, herunder aktieoptioner, warrants, betingede aktieretter eller konvertible obligationer. Aktieløn kan også tildeles i form af såkaldte fantomaktier, hvor medarbejdernes løn er afhængig af selskabets værdiudvikling, men hvor de ikke bliver medejere af virksomheden.**

## Aktieløn – hvorfor?

Der er typisk flere formål med at tilbyde medarbejderne aktiebaserede incitamentsprogrammer. Dels er der det åbenlyse formål at fastholde og tiltrække medarbejdere dels at skabe et incitament til, at medarbejderne yder en ekstra indsats, hvis resultatet af deres indsats er direkte målbart.

Mindst lige så vigtigt er dog hensynet til virksomhedernes likviditetsbelastning. Dette vil typisk være aktuelt i nyetablerede virksomheder, der ikke kan tilbyde de dygtigste medarbejdere en konkurrencedygtig løn. Ved at tilbyde medarbejderne medejerskab udvider de deres muligheder for at tiltrække medarbejdere. Dette er der også taget højde for lovgivningsmæssigt, hvor medarbejderne kan få tildelt aktieløn svarende til op til 50 % af deres løn, hvis der er tale om nystartede virksomheder, uden at dette udløser skat ved tildeling eller udnyttelse.

## Beskatning af aktieløn – tre muligheder

Hovedprincippet i de danske skatteregler er, at der sker beskatning på det tidspunkt, hvor medarbejderen erhverver endelig ret til aktielønnen. Dette princip er dog i vidt omfang fraveget, så den praktiske hovedregel i dag er, at køberetter og tegningsretter først beskattes, når medarbejderen udnytter disse til køb eller nytegning af aktier. Desuden er der indført regler, der udskyder beskatningen til det tidspunkt, hvor aktierne sælges, hvis en række betingelser er opfyldt.

Grundlæggende er der tre former for beskatning af aktieløn i dansk skatteret.

- Beskatning på retserhvervelstidspunktet, ligningslovens § 16

- Beskatning på udnyttelsestidspunktet, ligningslovens § 28
- Beskatning på salgstidspunktet, ligningslovens § 7 P.

## Beskatning på retserhvervelstidspunktet

Tidspunktet, hvor medarbejderen erhverver ret til medarbejderaktierne, er, når der er indgået en gyldig bindende aftale om tildeling af aktier, køberetter eller tegningsretter.

Hvis der er tale om tildeling af aktier, vil værdiansættelsen være forholdsvis enkel, idet medarbejderen beskattes af værdien af aktien på det tidspunkt, hvor aftalen indgås.

Hvis der er tale om købe- eller tegningsretter, vil værdiansættelsen tit være mere kompliceret, idet værdien afhænger af den aftalte udnyttelseskurs samt løbetiden.

Beskatning på retserhvervelstidspunktet er særlig relevant for gratisaktier, idet købe- eller tegningsretter som hovedregel beskattes på udnyttelsestidspunktet, jf. nedenfor om "Beskatning på udnyttelsestidspunktet".

Ret til at få tildelt gratisaktier vil i langt de fleste tilfælde være betinget af en række forhold. Betingelserne kan være, at medarbejderen stadig er ansat i selskabet på det tidspunkt, hvor vinduet for tildeling åbnes. En tildeling kan også være betinget af visse omsætningskrav. Endelig vil der tit være en betingelse om, at medarbejderen skal være i live. Hvis skattemyndighederne vurderer, at betingelserne er det, man kalder suspensivt betingede, indtræder der først beskatning, når betingelsen er opfyldt.

---

## Der indgås en aftale om tildeling af betingede aktieretter (ofte kaldt RSU'er, der står for restricted share units).

**Medarbejderen får ret til 100 aktier i 2021, 100 aktier i 2022 og 100 aktier i 2022.**

**Tildelingen er betinget af, at medarbejderen stadig er ansat i selskabet på tildelingstidspunktet.**

**Da løbetiden er tre år, og tildelingen er betinget af fortsat ansættelse, anser Skattestyrelsen retten til tildeling af aktier for at være suspensivt betinget. Der indtræder først beskatning på det tidspunkt, hvor aktierne tildeles.**

---

Aktieløn efter ligningslovens § 16 kan tildeles alle medarbejdere samt bestyrelsesmedlemmer. Medarbejderne beskattes på retserhvervelsestidspunktet som almindelig løn, det vil sige med en beskatning på op til cirka 56 %.

#### Selskabets forhold

Arbejdsgiver har fuldt fradrag for udgifter i forbindelse med tildeling af gratisaktier til medarbejderne. Meget ofte skal det danske selskab købe aktierne i et udenlandsk moderselskab, før disse kan tildeles medarbejderne.

#### Salg af aktier

Når medarbejderen efterfølgende sælger aktierne, beskattes han af avancen som aktieindkomst med en beskatning på op til 42 %. Anskaffelsessummen for aktierne er den værdi, som han er blevet beskattet af.

#### Beskatning på udnyttelsestidspunktet

Selv om hovedreglen i dansk skatteret er beskatning på retserhvervelsestidspunktet, er denne hovedregel i vidt omfang fraveget for så vidt angår købe- eller tegningsretter, der tildeles i ansættelsesforhold.

Det følger af ligningslovens § 28, at disse som udgangspunkt beskattes på det tidspunkt, hvor de udnyttes til køb eller tegning af aktier.

Bestemmelsen omfatter kun købe- eller tegningsretter. Betingede aktieretter er ikke omfattet af bestemmelsen.

---

**Poul indgår en aftale med sin arbejdsgiver om, at han har ret til at købe 100 aktier i 2024 for i alt 100.000 kr.**

**I 2024, når Poul udnytter sin køberet, er værdien af aktierne 250.000 kr. Beskatningen opgøres som følger:**

Markedsværdi på udnyttelsestidspunktet	250.000 kr.
Udnyttelseskurs	<u>100.000 kr.</u>
Fordel, der beskattes som løn	<u>150.000 kr.</u>
Skat til betaling ved topskat, 56 %	<u>84.000 kr.</u>

#### Selskabets skattemæssige situation

Arbejdsgiver vil i denne situation have fradrag for 150.000 kr. Desuden vil selskabet have fradrag for andre

udgifter i forbindelse med etablering af ordningen, herunder udgifter til revisor og advokat.

Der gælder en række regler om indberetning til Skattestyrelsen.

#### Salg af aktier

Når Poul sælger sine aktier, beskattes en eventuel yderligere fortjeneste som aktieindkomst. Anskaffelsessummen er værdien på udnyttelsestidspunktet.

---

Værdi på salgstidspunkt	350.000 kr.
Værdi på udnyttelsestidspunktet	<u>250.000 kr.</u>
Fordel, der beskattes som aktieindkomst	<u>100.000 kr.</u>
27 % af 55.300 kr.	14.931 kr.
42 % af (100.000 kr. – 55.300 kr.)	<u>18.774 kr.</u>
Skat i alt ved salg	<u>33.705 kr.</u>

---

Hvis Poul var gift, ville bundfradraget ved 27 %'s beskatning være 110.600 kr. (2020).

Nu er det ikke altid, det går som i ovenstående situation. Det sker jo også, at aktierne falder i værdi. Hvis værdien



falder før udnyttelsen, er der ikke de store problemer. Medarbejderen kan blot lade være med at udnytte købe- eller tegningsretten. Falder aktierne i værdi efterfølgende, kan det få u hensigtsmæssige skattemæssige konsekvenser. Det skyldes, at skatteværdien af fradraget i aktieindkomsten kun er 27/42 %, mens fordelene er blevet beskattet med op til 56 %.

Helt galt går det, hvis der er tale om aktier i børsnoterede selskaber, hvor skatteværdien af et tab ikke kan modregnes i anden indkomst. Et tab vil kun kunne udnyttes, hvis medarbejderen senere opnår gevinst på børsnoterede aktier.

#### Salg til et selskab

Det følger af ligningslovens § 28, at beskatningen indtræder på enten udnyttelsestidspunktet eller salgstidspunktet. Ofte vil det derfor være en fordel at sælge optionerne til et selskab ejet af medarbejderen. Det er en forudsætning for et salg, at der er hjemmel hertil i aftalen. Det er desuden en forudsætning for fordelene, at optionen kun kan udnyttes ved køb af aktier. Der må således ikke kunne ske differenceafregning.

Ved salg straks efter tildelingen beskattes medarbejderen kun af en optionspræmie, der opgøres som rentefordelen ved optionen.

---

**Hvis vi lægger til grund, at værdien af de underliggende unoterede aktier er 100.000 kr. på tildelingstidspunktet, og løbetiden er tre år, accepterer Skattestyrelsen som hovedregel en værdiansættelse af optionen på 2 % om året af de underliggende aktier. Værdien er således kun 6.000 kr. på tildelingstidspunktet.**

- Ved salg af optionen straks efter tildeling beskattes medarbejderen kun af 6.000 kr. som løn
- Medarbejderens selskab beskattes ikke ved udnyttelse af optionen
- Medarbejderens selskab beskattes heller ikke ved salg af aktierne.

**Konsekvensen er, at medarbejderen kan udskyde beskatningen til det tidspunkt, hvor han tager midler ud af sit eget selskab.**

---

Modellen er især interessant, hvis ejerandelen er over 10 %. I andre situationer kan det overvejes, at flere medarbejdere stifter et fælles medarbejderselskab, eventuelt et selskab, der ejes sammen med en af de større aktionærer.

Bemærk dog, at beskatningen i dette tilfælde er en endelig risikopræmie, som medarbejderen ikke kan fratække, hvis optionen ikke udnyttes.

#### Betaling af optionspræmie

Hvis medarbejderen betaler en præmie for køberetten eller tegningsretten, vil der ikke være tale om et vederlag i ansættelsesforhold. Der indtræder derfor ikke nogen beskatning på udnyttelsestidspunktet.

---

**Samme situation som ovenfor, men Poul betaler en præmie på 6.000 kr. til arbejdsgiver i forbindelse med tildeling af optionen eller tegningsretten.**

**Der er ikke tale om et vederlag i ansættelsesforhold, hvorfor der ikke indtræder beskatning på udnyttelsestidspunktet.**

---

Den åbenlyse risiko i modellen med betaling af en optionspræmie er, at Skattestyrelsen kan mene, at præmien er lavere end markedsværdien. I så fald vil optionen fortsat blive beskattet på udnyttelsestidspunktet. Denne risiko kan undgås ved at sælge optionen til et selskab, jf. eksemplet ovenfor.

Både medarbejdere og bestyrelsesmedlemmer kan få tildelt optioner efter ligningslovens § 28.

#### Beskatning udskudt til salgstidspunktet

Det er muligt at tildele aktier, køberetter eller tegningsretter til medarbejdere, hvor beskatningen udskydes til det tidspunkt, hvor aktierne sælges.

Det er kun medarbejdere, der kan tildeles aktier mv. efter denne bestemmelse. Bestyrelsesmedlemmer anses ikke for medarbejdere.

Der er en række krav, der skal være opfyldt, før denne ordning kan anvendes.

- Det skal særskilt være aftalt, at denne ordning anvendes
- Værdien af aktierne mv. må som udgangspunkt ikke overstige 10 % af medarbejderens årsløn
- Der må ikke være tale om en særlig aktieklasse.

Hvis alle virksomhedens medarbejdere tilbydes aktieordningen, kan der tildeles aktier mv. til en værdi på op til 20 % af årslønnen. Grænsen på de 20 % gælder dog også, hvis ordningen kun tilbydes minimum 80 % af selskabets medarbejdere, når udvælgelsen af disse medarbejdere sker ud fra almene kriterier.

Fra og med den 1. januar 2021 er der indført regler, der giver mulighed for tildeling af aktier mv. til en værdi på op til 50 % af årslønnen, hvis der er tale om nystartede virksomheder.

De væsentligste betingelser for at kunne anvende 50 %-ordningen er:

- Selskabet må på aftaletidspunktet ikke have haft mere end 50 ansatte i et af de to seneste regnskabsår
- Selskabet må på aftaletidspunktet ikke have haft en nettoomsætning på over 15 mio. kr. eller en balancesum på over 15 mio. kr. i et af de to seneste godkendte årsregnskaber
- Selskabet må maksimalt have været aktivt på et marked i 5 år før det kalenderår, hvor aftalen indgås.

Derudover blev der efter krav fra EU-kommissionen indføjet en bestemmelse om, at der ikke må være tale om aktier i en kriseramts virksomhed.

Den åbenlyse fordel for medarbejderen er, at han ikke beskattes, før han sælger aktierne. Dermed vil han ikke være tvunget til at sælge en del af aktierne, som han lige har fået tildelt, for at finansiere skatten.

Desuden beskattes avancen kun som aktieindkomst og ikke som løn, det vil sige med en beskatning på 27/42 %.

---

**Pia indgår en aftale med sin arbejdsgiver om, at hun har ret til at købe 100 aktier i 2024 for i alt 100.000 kr.**

**I 2024, når Pia udnytter sin køberet, er værdien af aktierne 200.000 kr. Beskatningen opgøres som følger:**

• Markedsværdi på udnyttelsestidspunktet	200.000 kr.
• Udnyttelseskurs	100.000 kr.
• Fordel, der beskattes som løn	0 kr.

---

Først når Pia sælger aktierne, beskattes hun af værdien.

---

Salgssum aktier	300.000 kr.
Udnyttelseskurs	<u>100.000 kr.</u>
Fortjeneste, der beskattes som aktieindkomst	<u>200.000 kr.</u>
27 % af 55.300 kr.	14.931 kr.
42 % af 144.700 kr.	<u>60.774 kr.</u>
Skat i alt ved salg	<u>75.705 kr.</u>

---

#### Værdiansættelsen

Værdiansættelsesspørgsmålet giver ofte anledning til problemer, idet mange fejlagtigt tror, at værdien af en option udgør værdien af de underliggende aktier.

Hvis en option giver ret til at købe aktier til aktuel markedskurs, udgør værdien af optionen kun rentefordelen i optionens løbetid. Derfor vil optioner og tegningsretter oftest kunne rummes inden for 10 % af årslønnen.

---

**Otto har ret til at købe 10.000 aktier for 100.000 kr. i 2024, som er værdien på det tidspunkt, hvor aftalen indgås.**

Værdi af aktierne på aftaletidspunktet	100.000 kr.
Rentefordel i 3 år (2 % om året)	6.000 kr.

---

Idet værdien af optionen kun er 6.000 kr., er der ikke problemer med at opfylde betingelserne i ligningslovens § 7 P.



---

Lone får i 2020 ret til at få tildelt gratis aktier i 2021, 2022 og 2022. Hun har ret til 10.000 aktier om året.

I 2020 er værdien af 10.000 aktier 50.000 kr. Den samlede værdi udgør derfor 150.000 kr., som overstiger 10 % af Lones løn, der er 500.000 kr.

Skattestyrelsen accepterer dog, at ovenstående værdi periodiseres over de næste tre år, idet Lone kun kan få aktierne tildelt, hvis hun fortsat er ansat i selskabet.

Værdi i 2021	50.000 kr.
Værdi i 2022	50.000 kr.
Værdi i 2023	50.000 kr.

Dermed opfylder ordningen betingelserne i ligningslovens § 7 P.

Medmindre Lones løn stiger i de kommende år, kan hun ikke få tildelt yderligere aktier eller købe- og tegningsretter efter ligningslovens § 7 P.

---

#### Arbejdsgivers forhold

Selskabet har ikke fradrag for udgifterne i forbindelse med tildeling af aktieordninger efter ligningslovens § 7 P. Dette

bevirker også, at selskabet alt andet lige vil kunne tildele færre aktier efter ligningslovens § 7 P end efter ligningslovens § 28.

At ordningen dog stadig kan være interessant skyldes, at ordningen med fordel kan anvendes af opstartsvirksomheder, der mangler likviditet, og som måske har et skattemæssigt underskud i forvejen.

Der er en række indberetningsregler, der skal opfyldes.

#### Komplicerede regler og planlægning

De danske skatteregler om aktieløn er komplicerede, og der er mange faldgruber. Med den rigtige planlægning rummer reglerne dog også muligheder for virksomhederne, som man i højere grad bør være opmærksom på.

Et incitamentsprogram bør ikke iværksættes uden forudgående rådgivning. Vi har her kun gennemgået skattereglerne i oversigt. Derudover er der en række andre regler, der skal iagttages, herunder især aktieoptionsloven.

En planlægning bør ske i tide, det vil sige før virksomheden er blevet rigtig mange penge værd. På det tidspunkt kan det være vanskeligere at tilbyde nøglemedarbejdere et reelt medejerskab.



# Forældrekøb – virksomhedsordningen kan fortsat anvendes

En længe frygtet lovændring er nu en realitet. Mange frygtede, at virksomhedsordningen ikke længere kunne anvendes på de såkaldte forældrekøbslejligheder. Men sådan blev det ikke. Virksomhedsordningen kan fortsat anvendes, men der skal foretages en rentekorrektion for derved at fjerne den højere fradragsværdi af renteudgifter, der opnås i virksomhedsordningen, sammenlignet med renteudgifter i privat regi. Med dagens renteniveau synes lovændringen beskeden.

Den nye regel gælder for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2021 eller senere.

## Hvilke ejendomme er omfattet?

Lovændringen omfatter fast ejendom, der udlejes / stilles til rådighed som bolig for ejerens eller ægtefællens:

- forældre, bedsteforældre, børn og børnebørn samt disses ægtefæller.

I det følgende anvendes samlebetegnelsen forældrekøbs-ejendom.

Forældrekøbsejendomme, der anvendes erhvervmæssigt, er ikke omfattet af det nye regelsæt, idet lovændringen alene gælder ejendomme, der anvendes til boligformål.

## Hvorledes begrænses fradragsværdien af renteudgifter?

Der er tale om en skematisk reduktion af den skattemæssige værdi af renteudgifter, som sker ved:

- Reduktion af kapitalafkastgrundlaget
- Beregning af rentekorrektion.

## Reduktion af kapitalafkastgrundlaget

Anvendes virksomhedsordningen skal der beregnes en teknisk friværdi, som kapitalafkastgrundlaget reduceres med.

Den tekniske friværdi opgøres således:

	DKK
Ejendommens anskaffelsessum inkl. forbedringer (EA)	4.000.000
Samlede aktiver i virksomhedsordningen (SA)	10.000.000
Forholdsmæssig værdi vedr. forældrekøbsejendommen (EA/SA*100)	40 %
Samlet gæld (kursværdi) i virksomhedsordningen (SG)	6.000.000
Forholdsmæssig gældsandel (SG*40 %)	2.400.000
<b>Beregnet friværdi (4.000.000-2.400.000)</b>	<b>1.600.000</b>

Både forældrekøbsejendommen og gælden i ejendommen skal fortsat indgå ved opgørelsen af kapitalafkastgrundlaget i virksomhedsordningen. Kapitalafkastgrundlaget reduceres dog med den beregnede friværdi.



Anvendes derimod kapitalafkastordningen, skal forældre-købsejendommen ikke indgå ved opgørelsen af kapitalafkastgrundlaget.

#### Beregning af rentekorrektion

Ved anvendelse af virksomhedsordningen skal der beregnes en teknisk gældsværdi (forholdsmæssig gældsandel) til brug for beregning af rentekorrektion.

Den tekniske gældsværdi opgøres således:

	DKK
Ejendommens anskaffelsessum inkl. forbedringer (EA)	4.000.000
Samlede aktiver i virksomhedsordningen (SA)	10.000.000
Forholdsmæssig værdi vedr. forældre-købsejendommen (EA/SA*100)	40 %
Samlet gæld (kursværdi) i virksomhedsordningen (SG)	6.000.000
Forholdsmæssig gældsandel (SG*40 %)	2.400.000
<b>Beregnet friværdi (2.400.000 x SATS (3 %))</b>	<b>72.000</b>



Rentekorrektionsbeløbet kan højst udgøre den andel af virksomhedens nettorenteudgifter, der kan anses for at vedrøre forældre-købsejendommen.

Denne andel kan opgøres således:

	DKK
Samlede nettorenteudgifter i virksomhedsordningen (NR)	300.000
Ejendommens samlede værdi af de samlede aktiver i VSO	40 %
Andel af virksomhedens faktiske nettorenteudgifter, som kan henføres til ejendommen	120.000
Beregnet rentekorrektion	72.000
Beregnet andel af virksomhedens faktiske nettorenteudgifter, som kan henføres til ejendommen	120.000
<b>Rentekorrektion</b>	<b>72.000</b>

I beregningseksemplet udgør rentekorrektionen for forældre-købsejendommen 72.000 kr. Hvis den beregnede andel af virksomhedens faktiske nettorenteudgifter, som kan henføres til ejendommen, i stedet udgjorde eksempelvis 60.000 kr., ville rentekorrektionen udgøre 60.000 kr.

Den samlede rentekorrektion efter den nye regel og de tidligere og fortsat gældende regler, kan samlet set ikke overstige virksomhedens nettorenteudgifter.

Beregning af rentekorrektionen for en forældre-købs-ejendom skal ske både ved påbegyndelsen af virksomhedsordningen/primus og ultimo i de pågældende indkomstår. Rentekorrektionen beregnes af den talmæssigt største andel af gælden til kursværdien i primus eller ultimo.

Årets rentekorrektion beskattes som personlig indkomst inklusive AM-bidrag, og det samme beløb fragår som kapitalindkomst.

# Overdragelse af virksomhedsordningen til ægtefællen kan være en overvejelse værd

**Det er muligt at overdrage virksomhed fra den ene ægtefælle til anden ægtefælle, og i nogle scenarier kan det også være fordelagtigt at overdrage virksomhedsordningen til ægtefællen. Dette ud fra et synspunkt om, at det opsparede overskud hurtigere kan nedbringes uden betaling af topskat.**

## Overdragelse af virksomhed og opsparet overskud

I disse år gennemføres der generationsskifte af mange erhvervsvirksomheder. Der overdrages familievirksomheder til næste generation eller til tredjemand. Mange af disse virksomheder, hvad enten der er tale om den lokale el-installatørforetning eller den store landbrugsvirksomhed, har ofte været drevet i personligt regi og med samtidig anvendelse af virksomhedsordningen.

For at undgå at det opsparede overskud kommer til beskatning på én gang, videreføres en stor del af disse virksomhedsordninger, efter at den egentlige erhvervsvirksomhed er afstået. Dette i form af, at der investeres i en eller flere nye passive virksomheder, hvorved virksomhedsordningen kan opretholdes, og endelig beskatning af det opsparede overskud udskydes.

Ofte er der relativt store opsparede overskud i virksomhedsordningen. Det vil, hvis man har en målsætning om at

hæve dette overskud uden betaling af topskat, derfor tage mange år før overskuddet er hævet.

Skattelovgivningen er imidlertid åben for, at virksomheden uden beskatning overdrages til ægtefællen. En ægtefælle defineres i denne sammenhæng som en person, man er gift og samlevende med på det tidspunkt, hvor der sker overdragelse.

## Ægtefællebeskatning – hvem driver virksomheden?

Udgangspunktet for beskatning mellem gifte og samlevende ægtefæller er, at hver ægtefælle beskattes af sin egen indkomst. Der gælder imidlertid den undtagelse, at det er den ægtefælle, der driver virksomheden, som skal beskattes af virksomhedens resultat, uanset om det er ægtefællen, som ejer virksomheden. Dette gælder også passive virksomheder, eksempelvis udlejningsejendomme.

Faktum kan være, at det er hustruen, der ejer en udlejningsejendom, mens det er manden, som driver virksomheden. I så fald skal resultatet af udlejningsvirksomheden beskattes hos manden.

Virksomhedens resultat skal altid beskattes hos den ægtefælle, som driver virksomheden. Hvis ægtefællerne driver virksomheden i fællesskab, skal resultatet beskattes hos den af ægtefællerne, som i overvejende grad driver virksomheden. Herudover er der en særlig bestemmelse om, at hvis ægtefællerne driver virksomhed i fællesskab, så kan virksomhedens resultat fordeles mellem ægtefællerne.

Når det alene er driften af virksomheden, der vandrer mellem ægtefæller, sker der ingen avancebeskatning og heller ingen beskatning af opsparet overskud i virksomhedsordningen, da ægtefællen overtager hele virksomhedsordningen.

## Overdragelse af virksomhed mellem ægtefæller

Ved overdragelse af en virksomhed – overdragelse af ejerskabet – fra den ene ægtefælle til den anden sker der ikke avancebeskatning af virksomhedens aktiver og passiver, hvilket vil sige, at overdragelsen sker med såkaldt succession. Der er tale om tvungen succession, hvorfor den overdragende ægtefælle ikke kan vælge at lade sig beskatte af en fortjeneste ved overdragelsen.





Ved en sådan overdragelse er der mulighed for hel eller delvis overdragelse af virksomhedsordningen afhængigt af, om der sker fuldstændig overdragelse, eller om der overdrages én af flere virksomheder.

Det er altid en forudsætning for overdragelse af virksomhedsordningen, at overdragelsen finder sted dagen efter indkomstårets udløb. I almindelighed vil det betyde, at aktiverne og virksomhedsordningen skal overdrages den 1. januar. Hvis der sker overdragelse af én af flere virksomheder, er det et krav, at indskudskontoen er nul eller positiv.

Selv om der sker overdragelse af ejerskabet, skal virksomhedens resultat beskattes hos den ægtefælle, der driver virksomheden. Hvis det eksempelvis er manden, der har ejet og drevet virksomheden, og det fremover er hustruen, der skal eje virksomheden, er det således ikke tilstrækkeligt at overdrage ejerskabet, hvis man ønsker at hustruen fremover skal beskattes af virksomhedens overskud.

I 2020 har Skatterådet flere gange afgivet bindende svar i sager om overdragelse af virksomhed mellem ægtefæller, hvilket tyder på en vis interesse for sådanne overdragelser.

En af sagerne omhandler en person, der ønskede at overdrage såvel ejerskab som driften af 3 ud af 4 udlejningsejendomme samt opsparet overskud omfattet af virksomhedsordningen til sin samlevende ægtefælle. Udover de 4 ejendomme var der værdipapirer og likvider, der beløbsmæssigt stort set svarede til værdien af samtlige ejendomme. Værdipapirer og likvider ønskede personen at bevare sammen med den ene ejendom. Skatterådet kunne imødekomme ønsket om, at overdragelsen kun omfattede de 3 ejendomme, herunder overtagelse af en forholdsmæssig andel af det opsparede overskud. Likvider og værdipapirer stammede hovedsageligt fra driften af en tandlægevirksomhed.

Et andet offentliggjort bindende svar omhandler en person, hvor virksomhedsordningen bestod af en enkelt udlejningsejendom med tilhørende driftskonto og værdipapirer. Personen ønskede at overdrage såvel ejerskabet som driften af udlejningsejendommen med tilhørende driftskonto til ægtefællen og med fuld indtræden i virksomhedsordningen / det opsparede overskud. Skatterådet svarede, at en fuld indtræden i virksomhedsordningen / det opsparede overskud forudsatte, at værdipapirerne

ligeledes medfulgte i overdragelsen. I modsat fald skulle værdipapirerne anses for hævet ultimo året før overdragesåret. Det er væsentligt at bemærke her, at ægtefællen, som overdrog virksomheden og virksomhedsordningen til den anden ægtefælle, samtidig ophørte med at drive virksomhed.

#### Pension og opsparet overskud i virksomhedsordningen

Er man pensionist – eller nærmer man sig pensionsalderen – kan det være en overvejelse værd, om virksomheden fortsat skal drives i personligt regi og under virksomhedsordningen.

Er man pensionist, og hæver man af det opsparede overskud i virksomhedsordningen, skal man være opmærksom på, at hævet opsparet overskud indgår i årsopgørelsen og i skatteberegningen som personlig indkomst med AM-bidrag, selv om det opsparede overskud kan henføres til en passiv virksomhed, hvor arbejdstidskravet ikke er opfyldt. I pensionslovgivningen sondres der mellem arbejdsindkomst og formueindkomst. Ved formueindkomst sker der ikke modregning af hævet opsparet overskud, hvis man kan dokumentere, at det opsparede overskud kan henføres til opsparing i virksomhedsordningen ved passiv virksomhed (formueindkomst). I disse scenarier skal man selv henvende sig til Udbetaling Danmark med henblik på en manuel omregning af pensionen, da hævet opsparet overskud vil indgå i Udbetaling Danmarks IT-systemer som arbejdsindkomst.

#### Planlægning, planlægning og planlægning

Det kræver planlægning, nøje overvejelser og tillige konkrete beregninger for at optimere skattebetalingerne for "det grå guld". Og her skal det bemærkes, at den plan, som er optimal for naboen, måske ikke er optimal for en selv.

Det er derfor vigtigt at få gennemgået alle tænkelige scenarier med sin skatterådgiver samt få drøftet og gennemtænkt fordele og ulemper ved de enkelte scenarier.

Falder valget på et scenarie, hvor der skal ske ægtefælleoverdragelse af enten driften eller ejerskabet til virksomheden eller begge dele, er det vigtigt at sikre sig ved skriftlige aftaler, at ægtefællen er indforstået med konsekvenserne af en overdragelse, og at der gennemføres de nødvendige civile retlige tilpasninger.



# Moms ved levering af "gratis" varer som led i markedsføring

**Mange virksomheder leverer "gratis" varer til sine kunder eller potentielle kunder som led i markedsføring af virksomhedernes produkter. Det kan eksempelvis være i form af en ekstra vare (køb 9 kopper kaffe og få den 10. gratis) eller ved udlodning af præmier i konkurrencer på eksempelvis sociale medier. Skattestyrelsen har fokus på den momsmæssige behandling af disse forskellige salgsfremmende tiltag.**

## Momsfradrag eller udtagningsmoms?

Som udgangspunkt har en virksomhed ikke momsfradrag ved indkøb/fremstilling af varer, som virksomheden efterfølgende skal levere uden nogen form for betaling. Virksomheder, som allerede har taget momsfradrag på indkøbs-/fremstillingstidspunktet, og som efterfølgende anvender det indkøbte til en sådan gratis leverance, skal i stedet betale udtagningsmoms af varens indkøbs-/fremstillingspris. I praksis skal der således betales udtagningsmoms, når en virksomhed som led i markedsføring leverer varer uden konkret betaling.

### Levering af en ekstra vare

For så vidt angår levering af en ekstra vare er det fast praksis, at der er så stor en tilknytning mellem betalingen for eksempelvis 9 kopper og leveringen af den 10. kop kaffe, at den 10. kop ikke kan anses for "gratis". Der skal derfor ikke betales udtagningsmoms for værdien af den 10. kop.

De udløsende køb kan godt bestå af forskellige varer, så længe den "gratis" vare er identisk med én af de udløsende varer. Løbende køb af 9 sodavand, kopper kaffe eller slikposer kan således eksempelvis godt udløse en gratis sodavand, kop kaffe eller slikpose. Herudover er det en forudsætning for, at der ikke skal betales udtagningsmoms, at der i forbindelse med udleveringen af den "gratis" vare forevises dokumentation for de udløsende køb, eksempelvis i form af et udfyldt rabatkort.

### Præmier i konkurrencer

Når en virksomhed udlodder præmier som led i konkurrencer på eksempelvis sociale medier, skal der som udgangspunkt betales udtagningsmoms. Dette gælder, uanset om der er tale om virksomhedens egne produkter,

eller om produkter, som virksomheden ikke har i sit sortiment. Det har heller ikke nogen betydning, at der i høj grad er tale om markedsføring af virksomhedens produkter med henblik på at generere yderligere momspåliggende omsætning. Afgørende er derimod, at der er tale om præmier uden nogen direkte sammenhæng med et køb.

Der skal imidlertid ikke betales udtagningsmoms af reklameartikler og lignende til en værdi af mindre end 100 kr., eksklusive moms, eller af vareprøver. Det er en grundlæggende forudsætning for ikke at blive omfattet af udtagningsbeskatningen i denne sammenhæng, at reklameartiklerne og vareprøverne bliver udtaget til virksomhedens kunder eller potentielle kunder.

I relation til vareprøver skal der være tale om produkter, som virksomheden omsætter, og formålet med at udlevere vareprøven er at fremme varens omsætning. Vareprøven skal således udleveres i markedsføringsøjemed, og vareprøverne kan være almindelige eksemplarer af varerne, men vil ofte være en særlig udgave i mindre format. For så vidt angår reklameartikler skal disse for at være undtaget fra udtagningsbeskatning være forsynet med virksomhedens navn eller logo på en iøjnefaldende måde, så de af den grund må antages at have mistet deres værdi som handelsobjekter.

Herudover skal virksomhederne være opmærksomme på, at hvis præmiens handelsværdi overstiger 750 kr. pr. stk., skal der også betales gevinstafgift på 17,50 %.

### Øvrig markedsføring

For så vidt angår øvrige salgsfremmende ordninger bør der generelt udvises stor påpasselighed i relation til moms. En helt ny afgørelse fra Landsskatteretten illustrerer dette.

En virksomhed, der leverede kursusudgifter til virksomheder og privatpersoner, udleverede til nogle af kursusedtagerne iPads, eksempelvis til de deltagere, der først havde tilmeldt sig de enkelte kurser. Landsskatteretten stadfæstede Skattestyrelsens afgørelse om opkrævning af udtagningsmoms vedrørende de udleverede iPads, idet disse ansås for udleveret gratis.

Virksomheden argumenterede med, at der var tale om en samlet betaling for kursus og iPad, hvilket Landsskat-teretten dog afviste. Kunden betalte således den samme pris, uanset om kunden tog imod en iPad eller ej. Desuden havde virksomheden ikke dokumenteret, at der var en direkte sammenhæng mellem de udleverede iPads og kundernes betalinger.

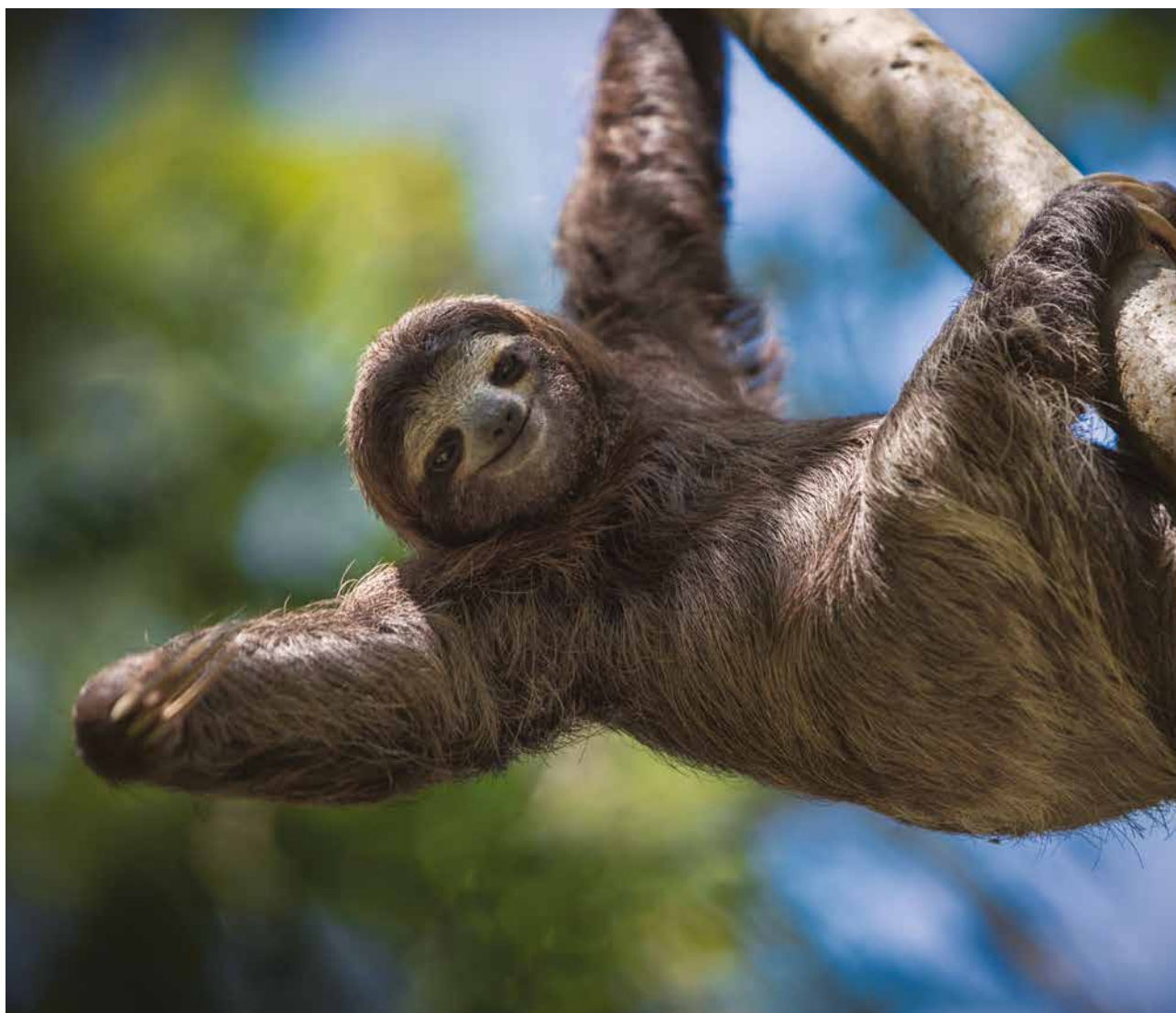
#### **Beregningsgrundlaget for udtagningsmoms ændres**

Indtil nu har grundlaget for afregning af udtagningsmoms altid været indkøbs- eller fremstillingsprisen (kostprisen). Dette beregningsgrundlag ændres til at være markeds-

værdien, i det omfang varen ikke længere har den samme værdi som ved indkøb/fremstilling.

Dermed vil grundlaget være væsentligt lavere, når eksempelvis detailhandelsbutikker forærer varer tæt på udløbsdato væk. Ved levering af "gratis" varer som led i markedsføring vil grundlaget dog ofte fortsat være indkøbs- eller fremstillingsprisen, idet varens værdi ikke er faldet.

Det er op til Skatteministeren at fastsætte ikrafttrædelsestidspunktet for de nye regler, men det forventes tidligst at blive den 1. juli 2021.





# Momsfri virksomhedsoverdragelse - nu også relevant for momsfrtagne virksomheder

**Det har længe været en gældende regel i momslovgivningen, at når en momsregistreret virksomhed sælger aktiver som eksempelvis maskiner, driftsmidler eller fast ejendom som led i en overdragelse af virksomheden eller af en del af denne, er der tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse, når køberen er momsregistreret og fortsætter driften af virksomheden.**

**I de seneste år er der kommet en række afgørelser, som har ændret praksis på området således, at reglerne om momsfri virksomhedsoverdragelse også finder anvendelse ved overdragelse af momsfrtagne virksomheder.**

## Momsfri virksomhedsoverdragelse

For at der foreligger en momsfri virksomhedsoverdragelse, skal der i almindelighed være tale om, at sælgeren ophører med at drive den overtagne del af virksomheden. Når man vurderer, om der er tale om en "overdragelse af virksomheden eller en del af denne", lægges der derfor vægt på, at sælger ophører med driften af den overtagne økonomiske enhed samtidig med, at der lægges vægt på købers hensigt med overtagelsen af den økonomiske enhed. Købers hensigt skal således være at drive virksomheden videre.

I praksis foretages der altid en helhedsvurdering af de nærmere omstændigheder i forbindelse med virksomhedens salg af aktiver. Der sondres mellem handler, der har karakter af ordinære køb og salg af aktiver, og handler, der har karakter af en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse.

Sondringen betyder, at der skal betales moms, når en virksomhed overdrager størstedelen af virksomhedens driftsmidler til en forhandler, eksempelvis bilforhandler, maskinforhandler, kreaturhandler m.fl., og forhandleren efter købet sælger driftsmidlerne til forskellige kunder. Det skyldes, at forhandleren ikke fortsætter driften af virksomheden.

Når man overdrager en virksomhed, træffer parterne typisk aftale om, at der i overdragelsen medfølger eksempelvis varelager, produktionsrettigheder og andre immaterielle aktiver, der sammen danner et fundament for driften. Derimod behøver en virksomheds debitor masse ikke at skulle overdrages sammen med de øvrige aktiver, fordi debitor massen ikke er nødvendig for virksomhedens fortsatte drift. Det er heller ikke et krav, at virksomhedens

bygninger overdrages, fordi virksomheden eller dele af denne kan drives fra den nye ejers egne lokaliteter.

## Salg af momsfrtagne udlejningsejendomme

Salg af helt eller delvist frivilligt momsregistrerede udlejningsejendomme, hvor køberen har til hensigt at fortsætte udlejningsaktiviteten, er efter fast praksis blevet anset for en momsfri virksomhedsoverdragelse. Hvis køberen derimod har til hensigt at anvende ejendommen til andre aktiviteter eller eventuelt rive den ned, foreligger der ikke en virksomhedsoverdragelse.

De seneste år har flere afgørelser fra Skatterådet ændret praksis og åbnet op for anvendelse af reglerne om momsfri virksomhedsoverdragelse ved salg af momsfrtagne boligudlejningsejendomme. Momsloven er nu også ændret, så det fremgår, at momsregistrering ikke er en betingelse for at der kan være tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse.

Praksisændringen fra Skatterådet betyder således allerede nu, at det ikke længere er et krav, at køber er momsregistreret. Dermed kan overdragelse af rene boligudlejningsejendomme nu også anses for en momsfri virksomhedsoverdragelse, hvis sælger har påbegyndt udlejningsaktiviteten, og køber skal fortsætte denne.

Dette har særlig betydning ved salg nye boligudlejningsejendomme, der ellers som hovedregel ville være momspligtige ved salg. Salg af nyopførte og væsentligt til- og ombyggede boligudlejningsejendomme er som hovedregel momspligtige, når de sælges inden ejendommene er taget i brug ved indflytning/udlejning. Når det første salg sker efter påbegyndt udlejning, men mindre end fem år efter bygningens færdiggørelse, er salget ligeledes momspligtigt. Først når bygningerne er mere end fem år gamle, kan de sælges uden moms, medmindre de slet ikke har været taget i brug ved udlejning.

Ved anvendelse af reglen om momsfri virksomhedsoverdragelse ved salg nye momsfrtagne boligudlejningsejendomme undgås moms på salgssummen. Eventuel fradraget moms skal dog tilbagebetales fuld ud.

## Salg af øvrige momsfrtagne virksomheder

Salg af momsfrtagne virksomheder har traditionelt ikke giver anledning til nogen momsmæssige udfordringer, idet

der ikke har været pligt til afregning af moms i forbindelse med salgene.

De seneste år er en lang række tandlægeklinikker imidlertid havnet i momsproblemer i forbindelse med salg af tandlægevirksomheden, uanset det faktum, at tandlægevirksomhed er momsfrigataget.

Der har været tale om en kæde, der købte alle aktiverne i en række tandlægeklinikker og oprettede et nyt selskab med en tandlæge som ejer, som fik stillet den enkelte tandlægekliniks aktiver til rådighed og skulle drive klinikken videre. Her har både Skatterådet og senere Landsskatteretten med rette afgjort, at der ikke forelå en virksomhedsoverdragelse, idet køber ikke videreførte tandlægeklinikken, men i stedet stillede aktiverne til rådighed for tandlægen. Dermed skiftede aktiviteten karakter fra tandlægevirksomhed til tilrådgivningsstilling af aktiver.

Når der ikke er tale om virksomhedsoverdragelse, men almindeligt salg af aktiver, bliver salg af immaterielle aktiver som eksempelvis goodwill ifølge en nyere praksis fra EU-domstolen momspligtigt, medmindre aktiverne alene har været anvendt til momsfrigitagne aktiviteter.

Hvis tandlægeklinikken forud for overdragelsen har haft momspligtige indtægter på salg af eksempelvis tandbørster, tandtråd eller rådgivning, vil overdragelse af immaterielle aktiver som goodwill blive momspligtigt ved et salg af tandlægevirksomheden. Er man under momsregistreringsgrænsen på 50.000 kr. og dermed ikke momsregistreret, undgår man dog afregning af moms ved salg af immaterielle aktiver.

En sådan moms på immaterielle aktiver kan eksempelvis også ramme finansielle virksomheder med en begrænset momspligtig aktivitet, hvis et salg ikke omfattes af reglerne om momsfri virksomhedsoverdragelse.





# Ny lovgivning

## Slut med unoterede aktier mv. i aldersopsparingsdepoter

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

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

Afviklingen kan ske ved, at aktierne, anparterne mv. sælges til tredjemand eller købes af pensionsopspareren for frie midler. Købet skal naturligvis ske til handelsværdien.

Pensionsopspareren kan dog også vælge, at de unoterede aktier, anparter mv. udloddes til ham fra depotet. Der er hermed tale om en udbetaling fra aldersopsparingen med et beløb svarende til værdipapirernes handelsværdi. Har pensionsopspareren nået pensionsudbetalingsalderen, er udlodningen (udbetalingen) efter gældende regler skatte- og afgiftsfri.

Er personen yngre end pensionsudbetalingsalderen, vil en sådan udlodning af aktier, anparter mv. normalt medføre, at der skal betales en afgift på 20 % af det udloddede beløb. Folketinget har vedtaget, at udbetalinger i form af udlodninger til pensionsopspareren af aktier, anparter og andele i alternative investeringsfonde, der ikke handles på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet, der sker i perioden 1. januar 2021 - 30. juni 2021, er afgiftsfri. Den "yngre" pensionsopsparer undgår dermed en afgift på 20 %.

*Lov om ændring af ligningsloven, pensionsbeskatningsloven, skatteindberetningsloven og forskellige andre love (L 69 B) blev vedtaget den 21. december 2020.*

## Midlertidig forhøjelse af bundfradrag ved udlejning af fritidsboliger

En feriebolig, der anvendes både privat og til udlejning, er omfattet af såvel reglerne om betaling af ejendomsværdiskat som beskatning af overskuddet ved udlejning. Det skattepligtige beløb ved udlejningen kan opgøres enten efter sommerhusreglen eller et regnskabsmæssigt princip. Eventuelle renteudgifter kan fratrækkes, uanset hvilket

princip indkomsten opgøres efter. Indkomsten beskattes som kapitalindkomst.

## Sommerhusreglen

Sommerhusreglen er en skematisk metode til at opgøre den skattepligtige udlejningsindkomst og er uafhængig af de udgifter, der er forbundet med udlejningen.

Resultatet af udlejningen opgøres ved, at der gives et bundfradrag i bruttolejeindtægten. I den del af bruttolejeindtægten, der overstiger bundfradraget, gives et yderligere fradrag på 40 %.

Bruttolejeindtægten omfatter lejerens betaling for husleje samt alt, hvad lejerens i øvrigt betaler i forbindelse med lejemålet, eksempelvis varme, el, vand og rengøring af fritidsboligen.

Bundfradragets størrelse afhænger af, om udlejningen af fritidsboligen sker gennem et udlejningsbureau, der indberetter lejeindtægten til Skattestyrelsen, eller ejeren selv står for udlejningen. Bundfradraget er størst, når udlejningen sker gennem et udlejningsbureau, der indberetter lejen til Skattestyrelsen. Danske udlejningsbureauer skal indberette lejeindtægten til Skattestyrelsen. Er ferieboligen beliggende i udlandet, opnås det store bundfradrag kun, hvis det udenlandske bureau lader sig registrere og indberetter lejeindtægten til Skattestyrelsen.

Folketinget har vedtaget en forhøjelse af bundfradraget ved udlejning af fritidsboliger i 2020, når udlejningen sker gennem et bureau, der indberetter lejeindtægten til Skattestyrelsen. Bundfradraget udgør 60.000 kr. per fritidsbolig i 2020.

For personer med bagudforskuet indkomstår 2020, der begyndte den 1. oktober 2019 eller tidligere, har forhøjelsen virkning for indkomståret 2021.

Bundfradraget, når der ikke sker indberetning af lejeindtægten, udgør i 2020 uændret 11.500 kr. per fritidsbolig.

Bundfradragene i 2021 er på henholdsvis 11.700 kr. og 42.700 kr.

*Lov om ændring af afskrivningsloven, ligningsloven og selskabsskatteloven (L 30 A) blev vedtaget den 21. december 2020.*

## Højere skattefradrag for forsøgs- og forskningsomkostninger

Selskabers udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed kan som hovedregel fratrækkes fuldt ud i det år, hvor udgifterne er afholdt. For personer gælder samme regel, dog kan fradrag først foretages i det indkomstår, hvor hvervet er påbegyndt. Denne mulighed for straksfradrag gælder også, når virksomheden anskaffer driftsmidler og skibe, der skal anvendes til forsøgs- og forskningsvirksomhed, hvilket vil sige, at anskaffelsessummen for aktivet kan straksafskrives i stedet for en saldoafskrivning med 25 %.

Med henblik på at give danske virksomheder større incitament til at udføre forsøgs- og forskningsvirksomhed vedtog Folketinget i 2018 en gradvis forhøjelse af straksfradraget og straksafskrivningen for sådanne udgifter.

Indkomstår	Fradragsprocent
2020	103
2021-2022	105
2023-2025	108
2026-	110

Folketinget har i 2020 vedtaget at hæve fradraget for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed for indkomstårene 2020 og 2021 fra henholdsvis 103 % og 105 % til 130 % for begge år. Det betyder, at hvis virksomheden i 2021 eksempelvis anskaffer et driftsmiddel for 1 mio. kr., der skal anvendes til forsøgs- og forskningsvirksomhed, udgør den skattemæssige straksafskrivning 1,3 mio. kr.

Der er indført et loft over fradraget i 2020 og 2021. Straksfradraget og straksafskrivningen efter 130-procentsordningen kan tilsammen højst udgøre 845 mio. kr. i 2020 og 910 mio. kr. i 2021. Begrænsningen gælder på koncernniveau, det vil sige, at loftet gælder samlet for alle selskaber, der indgår i en sambeskatning.

Udgifter, der afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed udover loftet, kan fratrækkes med 103 % for indkomståret 2020 og 105 % for indkomståret 2021.

Som et led i "Grøn skattereform" er aftaleparterne blevet enige om, at forhøjelsen af fradraget til 130 % også skal gælde i 2022.

### Skattekreditordningen

De gældende regler, hvorefter virksomheder kan anmode Skattestyrelsen om at få udbetalt skatteværdien af underskud, der stammer fra udgifter, der straksafskrives som forsøgs- og forskningsudgifter, er ikke ændret. Der kan højst udbetales skatteværdien af underskud svarende til de afholdte udgifter. Det højere skattefradrag betyder altså ikke en tilsvarende forøgelse af det underskud, der kan danne grundlag for udbetaling efter skattekreditordningen.

*Lov om ændring af afskrivningsloven, ligningsloven og selskabsskatteloven (L 30 A) blev vedtaget den 21. december 2020.*

### Fradrag for endeligt underskud i udenlandske datterselskaber, faste driftssteder mv.

EU-Domstolen har i en dom fra 12. juni 2018 fastslået, at de danske regler om beskatning af danske selskaber med udenlandske faste driftssteder i visse tilfælde var i strid med artikel 49 om retten til fri etablering. Det skyldes, at danske selskaber efter gældende regler ikke havde mulighed for at fradrage endelige underskud i udenlandske faste driftssteder, medmindre der var valgt international sambeskatning. Dommen har en afledt betydning for danske selskaber med udenlandske datterselskaber og fast ejendom beliggende i udlandet.

På denne baggrund har Folketinget vedtaget en lovændring, der giver danske selskaber fradrag for et *endeligt* underskud:

- I et datterselskab og fast driftssted, der er beliggende i EU/EØS, på Færøerne eller Grønland
- Af fast ejendom, uanset hvor i verden ejendommen er beliggende.

Såfremt det danske moderselskab ikke er direkte ejer af det udenlandske datterselskab, kan underskud kun fratrækkes, hvis alle mellemliggende selskaber er skatte-

mæssigt hjemmehørende i samme land som det indirekte ejede datterselskab.

For så vidt angår underskud i datterselskaber er det en betingelse for fradrag, at det endelige underskud kunne have været anvendt, hvis der havde været valgt international sambeskatning. Det er med andre ord en betingelse, at det danske moderselskab har bestemmende indflydelse i det udenlandske selskab.

Opgørelse af underskud og fradrag for tab følger de almindelige danske interne skatteregler.

Et underskud anses for *endeligt*, i det omfang det danske selskab kan godtgøre, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende år eller i senere indkomstår har været eller vil være muligt at anvende underskuddet efter de regler, der gælder i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende.

Hvor et datterselskab eller et fast driftssted fortsat oppebærer eller har udsigt til at oppebære indtægter, vil et underskud ikke kunne anses for endeligt. Dette gælder, uanset om der måtte være tale om indtægter af en helt minimal størrelsesorden.

Det forhold, at datterselskabet eller det faste driftssted ikke længere oppebærer indtægter, vil dog ikke i sig selv indebære, at et underskud kan anses for endeligt. Hvis der eksempelvis efter skattereglerne i det pågældende land er mulighed for, at en tredjepart kan udnytte eller ville have kunnet udnytte underskuddet i et datterselskab, vil datterselskabets underskud således ikke kunne anses for endeligt. Dette indebærer, at der ikke vil foreligge et endeligt underskud, hvis det er muligt at sælge aktierne i datterselskabet inklusive underskuddet, således at underskuddet potentielt kan anvendes efter ejerskiftet.

Et underskud vil aldrig kunne anses for endeligt i den situation, hvor det kunne have været udnyttet, såfremt datterselskabet, det faste driftssted eller den faste ejendom havde indgået i en dansk obligatorisk sambeskatning. Efter de danske regler er der ingen tidsbegrænsning i forhold til adgangen til at fremføre uudnyttede underskud til modregning i senere indkomstår. Andre lande kan have regler, hvorefter underskud ikke kan fremføres,

eller hvorefter underskud kun kan fremføres inden for en tidsbegrænset periode. Hvis årsagen til, at et datterselskab eller et fast driftssted ikke kan anvende et underskud, beror på sådanne regler om begrænsning i adgangen til underskudsforeførelse, vil et underskud aldrig kunne anses for endeligt.

Likvidation af et datterselskab og nedlukning af et fast driftssted er begivenheder, som kan indebære, at et eventuelt underskud i datterselskabet henholdsvis det faste driftssted ikke længere vil kunne anvendes. Efter de danske skatteregler vil et sådant uudnyttet underskud bortfalde uden mulighed for at kunne genopstå og anvendes senere. Dette er imidlertid ikke situationen i alle lande. Der er lande, som har regler, hvorefter et underskud i et likvideret selskab eller et lukket fast driftssted kan anvendes af eksempelvis et nyetableret fast driftssted, hvis dette etableres inden for et nærmere angivet tidsrum efter afviklingen. I så fald vil et underskud først kunne anses for endeligt, når den pågældende tidsperiode er udløbet. Det vil i den sammenhæng være en forudsætning, at der foreligger et klart regelsæt eller en entydig praksis.

Adgangen til fradrag gælder for underskud, der konstateres endeligt i 2019 eller senere.

Da de danske regler har været i strid med EU-retten, vil Skattestyrelsen udsende et styresignal om muligheden for genoptagelse. Det forventes, at der kan ske genoptagelse fra og med indkomståret 2010, for indirekte ejede datterselskaber dog først fra og med indkomståret 2016.

*Lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love (L 28) blev vedtaget den 3. december 2020.*

### **Definition af fast driftssted indføjtes i de interne danske regler**

Udenlandske virksomheder, der udfører hverv i Danmark, som udgør et fast driftssted, er skattepligtige heraf efter de interne danske regler i henholdsvis kildeskattelovens § 2 og selskabsskattelovens § 2.

I de interne bestemmelser er det som udgangspunkt ikke nærmere defineret, hvornår en virksomhedsudøvelse udgør et fast driftssted. Til dette udgangspunkt gælder to undtagelser, nemlig bygge- og anlægs- eller monteringsarbejde og den såkaldte fjernsalgsregel. Et bygge- og



anlægs- eller monteringsarbejde udgør efter de interne danske regler et fast driftssted fra den første dag. Salgs- virksomhed udelukkende i form af fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt til at binde fuldmagtsgiveren, men som ikke er ansat som lønmodtager af denne, medfører ikke fast driftssted.

Efter praksis afgrænses begrebet fast driftssted i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst og OECD-kommentarerne til denne artikel.

Den seneste udgave af OECD's modeloverenskomst, der udkom i december 2017, indeholder visse materielle ændringer i fast driftsstedsbestemmelsen i artikel 5, der ikke uden ændringer af lovgivningen kan indfortolkes i dansk ret.

Kildeskattelovens § 2 og selskabsskattelovens § 2 om fast driftssted er derfor ændret, således at den interne hjemmel til beskatning følger modeloverenskomsten fra 2017. Definitionen af fast driftssted fremgår nu direkte af henholdsvis kildeskattelovens § 2 og selskabsskattelovens § 2. Men det løser nok ikke alle fortolkningsproblemer!

Reglen om, at et bygge- og anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag, bevares i de interne danske regler, men som altid gælder det, at Danmark ikke kan udnytte en sådan beskatningsret, hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der afviger herfra.

Visse dobbeltbeskatningsoverenskomster fraviger modeloverenskomstens regler. Sådanne individuelle overenskomstbestemmelser vil kunne indebære begrænsninger i muligheden for at håndhæve den begrænsede skattepligt som følge af fast driftssted her i landet, der følger af selskabsskattelovens § 2 og kildeskattelovens § 2.

*Lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love (L 28) blev vedtaget den 3. december 2020.*

### **Skattefri overdragelse af erhvervsvirksomhed til en fond**

Folketinget har vedtaget, at der kan ske skattefri overdragelse af erhvervsvirksomhed (aktier) til en erhvervsdrivende fond, når aktierne overdrages som gave eller arv.

En ændring af aktieavancebeskatningsloven giver mulighed for, at en virksomhedsejer, der driver virksomhed i selskabsform, kan overdrage aktier i selskabet som gave eller arv til en erhvervsdrivende fond, uden at overdragelsen udløser skat hos aktionæren. Dog vil aktionæren skulle beskattes af en eventuel negativ anskaffelsessum for aktierne.

Fonden er skatte- og afgiftsfri af den erhvervede gave eller arv.

Til gengæld for skattefrihed ved en sådan aktieoverdragelse skal der beregnes en stifterskat på 22 %. Stifterskatten beregnes af forskellen mellem aktiernes handelsværdi på overdragelsestidspunktet og aktiernes anskaffelsessum, der dog mindst skal ansættes til 0 kr., da aktionæren beskattes af en negativ anskaffelsessum.

Stifterskatten skal betales af fonden i takt med, at fonden modtager udbytte fra selskabet eller sælger aktierne. Modtager fonden eksempelvis et udbytte på 1 mio. kr., skal der betales et afdrag på stifterskatten på 220.000 kr., nemlig selskabsskattesatsen ganget med det modtagne udbytte. Den skyldige stifterskat skal forrentes med en rentesats på 1 procentpoint over Nationalbankens diskonto, dog mindst 1 % p.a.

En lang række betingelser skal være opfyldt for at kunne anvende denne fondsmodel. Disse betingelser er i hovedtræk følgende:

- Fonden skal være ejer af mindst 25 % af aktiekapitalen og mere end 50 % af stemmerettighederne i selskabet
- Selskabet må ikke være en såkaldt pengetank (passiv kapitalanbringelse)
- Virksomhedsejeren og dennes familie må ikke være tillagt en fortrinsret til uddelinger fra fonden
- Aktiernes værdi med fradrag af stifterskatten skal tilfalde fondens grundkapital.

De nye regler har virkning for overdragelse af aktier, der sker fra og med den 1. januar 2021, og som for både overdrager og fonden sker i indkomståret 2021 eller senere.

*Lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love (L 29) blev vedtaget den 3. december 2020.*

# Landsretsdomme

## Fradrag for endeligt underskud i fast driftssted i Finland

Østre Landsret har i sommeren 2020 afsagt dom om, hvorvidt et dansk selskab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for indkomståret 2009 var berettiget til at foretage fradrag for det underskud, der i perioden 2005-2008 var blevet realiseret ved driften af selskabets faste driftssted i Finland. Driftsstedet var blevet afviklet i indkomståret 2009.

Skattestyrelsen havde nægtet at indrømme selskabet fradrag for underskuddet med henvisning til, at der ikke havde været valgt international sambeskatning.

Selskabet bestred ikke, at opgørelsen var i overensstemmelse med selskabsskatteoven, men gjorde gældende, at loven strider imod EU-retten. Under sagens forberedelse blev der stillet et præjudicielt spørgsmål til EU-Domstolen, som ved dom af 12. juni 2018 fastslog, at selskabsskatteoven strider imod EU-retten, for så vidt som den udelukker muligheden for, at et dansk selskab, der ikke har valgt international sambeskatning, i sin skattepligtige indkomst til Danmark kan foretage fradrag for et "endeligt" underskud hidrørende fra dets faste driftssted i en anden medlemsstat.

Østre Landsret skulle herefter alene tage stilling til, om der var tale om et "endeligt" underskud. Landsretten udtaler indledningsvis med henvisning til EU-dommen, at et tab får endelig karakter, når det danske selskab dels har udtømt alle muligheder for at fradrage dette tab i medfør af lovgivningen i det land, hvor driftsstedet er beliggende, dels ikke længere oppebærer nogen som helst indtægt fra dette driftssted, således at der ikke længere er nogen mulighed for, at der kan tages hensyn til underskuddet i det land, hvor det faste driftssted er beliggende.

Under sagens forberedelse blev der til brug for bedømmelsen af underskuddets endelige karakter indhentet en erklæring fra de finske skattemyndigheder om det danske selskabs muligheder for efter finsk ret at tage hensyn til det faste driftsstedes underskud i forbindelse med senere indkomstår enten af selskabet selv eller af en tredjepart.

Af erklæringen fra de finske skattemyndigheder fremgik blandt andet, at muligheden for at fradrage underskuddene for perioden 2005, 2006 og 2008 i eventuelle overskud i skatteårene 2010 og frem forældedes ved udgangen af

henholdsvis 2015, 2016 og 2018. Ifølge erklæringen ville disse underskud inden da – teoretisk set – kunne være til rådighed, hvis det danske selskab havde genetableret et fast driftssted i Finland i 2010 eller senere. De finske skattemyndigheder havde imidlertid ikke tidligere haft en sådan sag, hvorfor der ikke eksisterede en praksis herom. Af erklæringen fremgik endvidere, at det efter finsk ret ikke er muligt for en anden skattepligtig fysisk eller juridisk person at anvende de pågældende underskud.

Østre Landsret fandt – med henvisning til erklæringen fra de finske skattemyndigheder – det godtgjort, at det danske selskab havde udtømt alle muligheder i medfør af finsk ret for at fradrage det finske driftsstedes underskud fra 2005, 2006 og 2008, såvel i skatteåret 2009 som i efterfølgende skatteår. Der var med andre ord tale om et "endeligt" underskud, som det danske selskab kunne fratække i den danske indkomst for indkomståret 2009.

Dommen er offentliggjort i SKM2020.299.

### Kommentarer

Det bliver ganske givet ikke den sidste sag, hvor der opstår tvivl om, hvorvidt et underskud kan anses for endeligt og dermed fradragsberettiget i det danske selskabs indkomst.

Efter offentliggørelse af dommen fra Østre Landsret er der offentliggjort et bindende svar (SKM2020.392.SR) om samme problematik. Der er tilsyneladende tale om en afgørelse, der er truffet for to år siden, nemlig den 18. december 2018.

Sagen for Skatterådet tager stilling til, om et dansk moderselskab var berettiget til fradrag for et underskud, som var opstået i dets direkte ejede tyske datterselskab. Det danske moderselskab ønskede at likvidere det tyske datterselskab og havde ikke planer om at genoptage aktiviteten i Tyskland.

Om de tyske skatteregler var oplyst følgende:

- Underskuddet fortabes endeligt ved en likvidation
- Underskuddet kan ikke anvendes, hvis koncernen genoptager aktiviteten i Tyskland på et senere tidspunkt
- Ved salg mv. af maksimalt 25 % af kapitalen i selskabet kan underskuddet fremføres fuldt ud
- Ved salg af mere end 25 % og maksimalt 50 % af kapitalen kan underskuddet fremføres forholdsmæssigt



- Ved salg af mere end 50 % af kapitalen kan underskuddet ikke fremføres.

Skatterådet var af den opfattelse, at der var tale om et "endeligt" underskud, og dette kunne derfor fratrækkes i koncernens danske sambeskatningsindkomst.

Det er ved afgørelsen tillagt afgørende vægt, at datterselskabet skulle likvideres uden fusion mv. straks efter, at Skatterådet havde taget stilling til spørgsmålet. Dertil kommer, at datterselskabets underskud ikke efter tyske regler vil kunne anvendes af koncernen eller tredjemand efter likvidationen. Koncernen havde samtidig ikke haft anden aktivitet i Tyskland, i den periode hvori underskuddet var opstået, ligesom koncernen ikke påtænkte at genoptage aktiviteten i fremtiden.

Det akkumulerede underskud kunne derfor fratrækkes i koncernens danske sambeskatningsindkomst, når likvidationen af datterselskabet var afsluttet.

### Beskatning af fri bil på papegøjeplader

Vestre Landsret har omgjort en byretsdom og fastslår, at betaling af privatbenyttelsesafgift fører til formodning for rådighed til privat benyttelse.

Sagen omhandler et selskab, der ejede en Mercedes ML varevogn, som var registreret til blandet privat og erhvervs-mæssig anvendelse. Der blev derfor også betalt privatbenyttelsesafgift i hele selskabets ejerperiode. Ifølge selskabets hovedaktionær beroede det på en fejl, at der blev betalt privat benyttelsesafgift, idet bilen hverken stod til rådighed for privat anvendelse eller blev anvendt privat. Bilen var ifølge hovedaktionæren alene købt med henblik på at opfylde virksomhedens behov (at trække en stor trailer).

Skattestyrelsen og Landsskatteretten traf afgørelse om, at selskabets hovedaktionær skulle beskattes af fri bil.

Hovedaktionæren indbragte Landsskatterettens afgørelse for domstolene og fik ved byretten medhold i, at han ikke

skulle beskattes, idet byretten fandt, at Skattestyrelsen ikke havde godtgjort, at bilen havde været til rådighed for hovedaktionærens private benyttelse. Hovedaktionæren skulle derfor ikke beskattes af fri bil.

Skatteministeriet indbragte byrettens dom for landsretten.

Landsretten fastslog, at der er en formodning for, at hovedaktionæren havde haft rådighed over bilen til privat benyttelse, idet der var betalt privatbenyttelsesafgift i hele ejerperioden, og der ikke forelå oplysninger om, at bilen blev benyttet af andre end hovedaktionæren.

Landsretten konstaterede derefter, at der ikke var ført kørebog for kørsel i bilen, og formodningen heller ikke på anden måde var afkræftet ved bevisførelsen.

Landsretten fastslog derfor, at hovedaktionæren skulle beskattes af fri bil.

Dom afsagt af Vestre Landsret den 6. november 2020, Sag BS-46821/2019-VLR.

### Kommentarer

Byretten havde i sin begrundelse blandt andet henvist til, at hovedaktionæren i hele perioden blev beskattet af en anden bil, at bilen ikke havde stået på privatadressen, og at bilen ikke var egnet til befording af hovedaktionærens familie, men velegnet til at opfylde virksomhedens behov (at trække den store trailer). Disse oplysninger vandt ikke gehør for landsretten.

Vestre Landsret siger kort og godt, at betales der privatbenyttelsesafgift, er der en formodning for, at hovedaktionæren har haft bilen til rådighed for privat kørsel og dermed skal beskattes af fri bil. Skal beskatning undgås, kræver det stærke beviser for at afkræfte formodningen om, at der ikke har været fri bil til rådighed.



# Administrative afgørelser

## Udlejning af biler til medarbejdere – beskatning af fri bil

Et selskab, der drev vognmandsforretning, havde valgt at udleje personbiler til medarbejdere. Bilerne var lejet fra et søsterselskab. Medarbejderne betalte en månedlig leje og skulle selv afholde udgiften til brændstof og selvrisiko ved en eventuel skade.

Skattestyrelsen traf afgørelse om, at medarbejderne skulle beskattes efter de almindelige regler for beskatning af fri bil, og det skattepligtige beløb kunne nedsættes med medarbejdernes egenbetaling. Skattestyrelsens begrundelse var, at arbejdsgiveren ikke var et selskab, hvor den normale aktivitet var udlejning af biler.

Vognmandsselskabet påklagede Skattestyrelsens afgørelse til Landsskatteretten med påstand om, at medarbejderne ikke skulle beskattes af fri bil, idet de havde betalt markedslejen for bilerne, ligesom lejekontrakten i øvrigt var indgået på markedsmæssige vilkår.

Indledningsvis udtalte Landsskatteretten, at når en person som led i et ansættelsesforhold får stillet en bil til rådighed, skal der ske beskatning af fri bil. Dette følger direkte af lovbestemmelsen. Vognmandsselskabet / arbejdsgiveren har ved en lejekontrakt stillet en bil til rådighed for de pågældende medarbejdere. Landsskatteretten konkluderer herefter, at medarbejderne skal beskattes af fri bil nedsat med egenbetaling.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2020.331.

### Kommentarer

Skatterådet har i to sager truffet afgørelse om, at et leasingselskabs medarbejdere kunne lease biler af arbejdsgiveren på markedsmæssige vilkår og derved undgå beskatning af fri bil. Landsskatterettens kendelse i nærværende sag er ikke i modstrid med disse to afgørelser. Om leasingselskabet er tredjemand eller arbejdsgiveren, hvor afregning sker på markedsmæssige vilkår, gør ikke nogen forskel. Der skal ikke ske beskatning af fri bil.

En arbejdsgiver kan derimod ikke udleje biler til medarbejderne, hvis dette ikke er en normal virksomhedsaktivitet. Landsskatteretten tager overhovedet ikke stilling til, om udlejningen af personbilerne var sket på markedsmæssige vilkår som påstået af arbejdsgiveren, men konkluderer

blot, at arbejdsgiveren har stillet en bil til rådighed for medarbejderen i form af den indgåede lejekontrakt.

Afslutningsvis skal det bemærkes, at medarbejderens betaling for leje af bilen var fratrukket i lønnen før beregning af A-skat. Det betyder, at der alt andet lige var indgået en bruttotrækordning. En sådan ordning er ikke en egenbetaling og kan derfor ikke nedsætte den skattepligtige værdi af fri bil. Skattestyrelsen havde dog været yderst venlige, idet de omregnede det betalte bruttobeløb til et nettobeløb (bruttobeløbet blev nedsat med en beregnet skat) og tillod, at dette nettobeløb blev anset som egenbetaling.

## Aktionærlån – beskatning?

Ved udlån mv. fra et selskab til en personlig aktionær, der har bestemmende indflydelse i det långivende selskab, skal låneprovenuet beskattes hos aktionæren. Ved afgørelsen af, om aktionæren har bestemmende indflydelse, medregnes aktier, der ejes af forældre, børn m.fl.

Landsskatteretten har truffet en afgørelse, hvorefter udlån til en fader fra et selskab, der var ejet af datteren, ikke medførte beskatning af faderen efter reglerne om skattepligtige aktionærlån.

Når en aktionær med bestemmende indflydelse optager mv. et lån i det af ham ejede selskab, skal låneprovenuet beskattes hos aktionæren som løn eller udbytte. Dette gælder, selv om aktionæren efter de selskabsretlige regler er forpligtet til at tilbagebetale lånet med tillæg af renter. Skattemæssigt er der tale om en hævning uden tilbagebetalingspligt, og der sker derfor beskatning, selv om aktionæren tilbagebetaler lånet.

Alle aktionærer, der har bestemmende indflydelse i det långivende selskab, er omfattet. Ved bestemmende indflydelse forstås:

- Ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at personen direkte eller indirekte ejer mere end 50 % af aktiekapitalen eller råder over mere end 50 % af stemmerne.

Ved afgørelsen af, om personen har bestemmende indflydelse i selskabet, medregnes aktier, som ejes af koncernforbundne selskaber og nærtstående personer, det vil sig ægtefælle, forældre, børn, børnebørn m.fl.

Sagen for Landsskatteretten omhandlede et selskab, der var ejet af en eneaktionær (datteren), og som havde ydet et lån til faderen.

Skattestyrelsen havde beskattet faderen efter reglen om beskatning af aktionærlån. Denne afgørelse blev påklaget til Landsskatteretten.

Landsskatteretten fandt, at da faderen ikke var aktionær i det långivende selskab, var der ikke hjemmel til at beskatte ham efter denne særlige aktionærlånsbestemmelse, hvorfor hans indkomst blev nedsat med lånebet.

#### Kommentarer

Landsskatterettens afgørelse betyder, at en låntager, der ikke ejer aktier i det långivende selskab, ikke er omfattet af reglen om aktionærlånsbeskatning, selv om låntager er nærtstående til én, der har bestemmende indflydelse i selskabet. Havde faderen ejet 1 % af kapitalen i selskabet og datteren de resterende 99 % af aktierne, ville faderen blive beskattet af låneprovenuet.

Er det virkelig så nemt at "omgå" reglerne om beskatning af aktionærlån? Efter Skattestyrelsens og vores opfattelse er svaret på dette spørgsmål et NEJ.

Landsskatterettens afgørelser siger blot, at der ikke er hjemmel til at beskatte faderen af låneprovenuet. Det må antages, at datteren er skattepligtig af det lån, som selskabet havde ydet til faderen. Kendelsen fra Landsskatteretten tager ikke stilling hertil.

#### Nøgen-ind-nøgen-ud-modellen er afskaffet

I flere afgørelser har Skatterådet godkendt, at medarbejdere kunne købe aktier i arbejdsgiverselskabet til indre værdi uden betaling for goodwill, når det samtidig var aftalt, at medarbejderen gav afkald på goodwill ved udtræden (tilbage salg mv. af aktierne). Ingen betaling for goodwill ved køb af aktierne og ingen mulighed for betaling for goodwill ved afhændelse af aktierne er i daglig tale blevet kaldt nøgen-ind-nøgen-ud-modellen.

Skattestyrelsen har udsendt et styresignal, der reelt afskaffer modellen. Det betyder, at arbejdsgiverens salg af aktier til medarbejderen fremover skal ske til markedsværdi inklusive goodwill og eventuelle andre immaterielle aktiver.

Skattestyrelsen begrundede praksisændringen med, at:

*"Når en medarbejder ikke betaler for en eventuel goodwill mv. i selskabet, men modtager et merafkast i form af udbytte, der stammer fra selskabets aktiver, inklusive goodwill og andre ikke bogførte immaterielle aktiver, opstår der således et misforhold mellem medarbejderens afkast og risiko i forhold til alternative investeringer med en tilsvarende beløbsstørrelse. Dertil kommer, at medarbejderne opnår en skattebesparelse, idet udbytte beskattes som aktieindkomst, hvilket er en lempeligere beskatning end lønbeskatning."*

Fra og med den 1. december 2020 er det ikke længere muligt for medarbejdere at købe aktier i arbejdsgiverselskabet, uden at de betaler markedsværdien. Praksisændringen gælder også aftaler, der er indgået inden den 1. december 2020, men hvor medarbejderen først kan købe aktier den 1. december 2020 eller senere.

Deltagere i partnerselskaber (P/S'er), kommanditselskaber (K/S'er) mv. er ikke omfattet af styresignalet.

Styresignalet er offentliggjort i SKM2020.351.

#### Kommentarer

Praksisskærpelsen medfører, at den såkaldte nøgen-ind-nøgen-ud-model reelt er afskaffet, i hvert fald når der er tale om et ansættelsesforhold.

Vælger arbejdsgiverselskabet at tilbyde medarbejderne, at de alligevel kan købe sig ind til indre værdi eller anden favørkurs, vil forskellen mellem den betalte købesum for aktierne og markedsværdien udgøre et skattepligtigt løngode, medmindre de lovbestemte regler for medarbejderaktier kan bringes i anvendelse, jf. artiklen "Aktieløn, hvordan er skattereglerne?"

#### Omstrukturering – misbrug af skatteregler?

Siden den 1. januar 2019 har de danske skatteregler indeholdt en generel omgåelsesklause. Bestemmelsen er at finde i ligningslovens § 3, hvori blandt andet kan læses følgende:

*"Skattepligtige selskaber og foreninger m.v. skal ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen se bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hoved-*



*formålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.*

*Ved anvendelsen af stk. 1 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som værende ikke-reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.*

*Indkomstopgørelsen og skatteberegningen skal foretages på baggrund af det reelle arrangement eller serie af arrangementer, hvis der ses bort fra arrangementer eller serier af arrangementer efter stk. 1.”*

Den generelle omgængelsesklausek gælder også for personer (aktionærer) og dødsboer.

Skatterådet har flere gange taget stilling til, hvorvidt nogle transaktioner ville blive anset for omfattet af omgængelsesklausulen. Når betingelserne i ligningslovens § 3 er opfyldt, betyder det, at de skattemæssige konsekvenser afgøres på baggrund af realiteten i arrangementet, og det skattemæssige resultat (normalt) bliver anderledes end selskabet og/eller personen havde foretrukket.

Skatterådet har for nylig taget stilling til, hvorvidt nogle gængse skattefrie omstruktureringer ville være omfattet af ligningslovens § 3.

Sagen omhandlede en person, der var eneaktionær i et driftsselskab (Drift A/S). Drift A/S bestod af en erhvervsvirksomhed med en overskudslikviditet på 50 mio. kr. De 50 mio. kr. ønskede aktionæren ud til sig selv personligt. Pengene kunne på normal vis udloddes som udbytte, hvor udlodningen skal beskattes med 42 %.

Hovedaktionærens anskaffelsessum for aktierne i Drift A/S udgjorde 46 mio. kr. Derfor ville det betyde en væsentlig lavere skattebetaling, hvis det skattepligtige beløb udgjorde udlodningen på de 50 mio. kr. nedsat med aktiernes anskaffelsessum. En sådan løsning kunne opnås ved at foretage nogle skattefrie omstruktureringer, hvilket blev bekræftet af Skatterådet.

Hovedaktionæren ønskede at foretage følgende transaktioner i nævnte rækkefølge:

- En skattefrie aktieombytning af aktierne i Drift A/S, således at der blev etableret et holdingselskab (Holding I ApS), der blev enejer af aktierne i Drift ApS.
- En udlodning af udbytte fra Drift A/S til Holding I ApS på 50 mio. kr.
- En skattefrie ophørsspaltning af Holding I ApS i to selskaber. Det ene selskab Holding II ApS skulle være ejer af aktierne i Drift A/S, og det andet selskab Holding III ApS ejer af det fra Drift A/S udloddede beløb på 50 mio. kr.
- Likvidation af Holding III ApS.

En likvidation af Holding III ApS ville betyde et likvidationsprovenu på 50 mio. kr., der skulle beskattes efter reglerne for afståelse af aktier. Anskaffelsessummen for anparterne i dette selskab ville udgøre 40 mio. kr. ud af den samlede anskaffelsessum for aktierne i Drift A/S på 46 mio. kr. Hovedaktionæren ville dermed skulle beskattes af en aktieindkomst på 10 mio. kr. i stedet for 50 mio. kr. ved udlodning af udbytte.

Skatterådet var af den opfattelse, at de pågældende omstruktureringer ikke skete af kommercielle årsager og konkluderede, at ligningslovens § 3 finder anvendelse, hvorfor likvidationsudlodningen på 50 mio. kr. skal beskattes uden fradrag for anparternes anskaffelsessum.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2020.293.

#### Kommentarer

Skatterådet fandt altså, at det var i strid med formålet og hensigten med skatteretten, hvis det var muligt at omkvalificere en skattepligtig udlodning til et likvidationsprovenu.

En beskatning som likvidationsprovenu / aktieavance ville betyde en skat på 4,2 mio. kr. (42 % af 50-40 mio. kr.), hvorimod en udbyttebeskatning ville udgøre 21 mio. kr. (42 % af 50 mio. kr.). En "skattebesparelse" her og nu på 16,8 mio. kr. Der er imidlertid ikke tale om en reel skattebesparelse. Blev omstruktureringerne eksempelvis ikke gennemført, ville en udlodning af udbytte betyde, at aktionæren fortsat havde en samlet anskaffelsessum for anparterne på 46 mio. kr. Så der er alene tale om en tidsforskydning i betaling af skat.

Der synes med rette at kunne sættes spørgsmålstegn ved, om ligningslovens § 3 overhovedet kan anvendes i en situation som i den refererede afgørelse.

I tidligere bindende svar er det flere gange set, at Skatterådet ikke fandt, at transaktionerne var omfattet af ligningslovens § 3, allerede fordi der ikke blev opnået en skattefordel for et selskab. I sagen her opnås heller ikke en skattefordel for et eller flere selskaber, men blot en skattebesparelse her og nu for en person.

### **Ejendomsværdiskat for udenlandske ejendomme 2020**

Alle ejerboliger, herunder sommerhuse beliggende i Danmark, er omfattet af reglerne om ejendomsværdiskat. Personer bosat i Danmark, der ejer en sommerbolig mv. i udlandet, skal også betale ejendomsværdiskat af den udenlandske ejendom.

Der er ikke fastsat særlige regler for betaling af ejendomsværdiskat som følge af COVID-19. Det betyder, at der for

2020 skal betales fuld ejendomsværdiskat – også af udenlandske ejendomme – selv om ejendommen er beliggende i et land, hvor der er eller har været indført indrejseforbud for turister. Heller ikke den kendsgerning, at Udenrigsministeriet fraråder eller har frarådet alle ikke-nødvendige rejser til det land, hvor den udenlandske ejendom er beliggende, betyder en nedsættelse af ejendomsværdiskatten. Dette fremgår af et bindende svar fra Skatterådet, der omhandler en person, der var ejer af en feriebolig i Umbria-regionen i Italien.

Skatterådets begrundelse var, at ejendomsværdiskatten er en rådighedsbeskatning. Det er således underordnet, om ejeren gør brug af sin rådighed eller ej. Der kan kun ske bortfald af ejendomsværdiskatten, hvis forhold vedrørende selve ejendommen gør, at boligen ikke er til rådighed



for ejeren. Som eksempler nævner Skatterådet tilfælde, hvor et hus er styrtet sammen som følge af stormvejr og tilfælde, hvor en vandskade har betydet, at ejendommen i sin helhed er ubeboelig.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2020.271.

#### Kommentarer

Det bindende svar er ikke overraskende. En reduktion af ejendomsværdiskatten kan alene komme på tale, hvis der via lovgivning indføres en særlig COVID-19-regel eller lignende.

#### COVID-19 og dansk skattepligt – den ene

COVID-19 har betydet, at nogle personer har opholdt sig i en længere periode i Danmark end påregnet. Spørgsmålet er derfor, om personen som følge af ophold i Danmark bliver omfattet af fuld dansk skattepligt.

Fuld skattepligt til Danmark påhviler personer, der har eller får fast bopæl i Danmark eller opholder sig i Danmark i et tidsrum af seks måneder (opholdsreglen). Der skal være tale om seks måneder i sammenhæng, eventuelt afbrudt af kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende. Opholdsreglen er subsidær i forhold til fuld skattepligt efter bopælsreglen. Indtræder der fuld dansk skattepligt på grund af bopæl, er opholdsreglen uden betydning.

Skatterådet har taget stilling til indtræden af fuld dansk skattepligt efter opholdsreglen. Der var tale om en mand, hans kæreste og deres fællesbarn på et år. De var flyttet til Italien, hvor han fra og med 2018 havde fået ansættelse på en 8-årig kontrakt. Den fulde danske skattepligt var ophørt, da helårsboligen i Danmark var solgt.

Da Italien den 23. februar 2020 begyndte at lukke ned på grund af COVID-19, satte familien sig i bilen (på italienske nummerplader) og kørte til Danmark. Her boede de hos forældre, svigerforældre og 14 dage i et lejet sommerhus.

Manden ønskede at tage tilbage til Italien, men dette var alt andet lige ikke muligt. Han ønskede derfor Skatterådets svar på, om ophold i Danmark i perioden 24. februar 2020 – 24. maj 2020 kunne undlades at medregnes efter opholdsreglen (ophold i Danmark i mindst seks måneder).

Skatterådet svarede, at alle dage i Danmark skulle indgå ved afgørelsen af, om der indtrådte fuld dansk skattepligt efter opholdsreglen. Der var således ikke mulighed for at bortse fra en periode, selv om opholdet i Danmark var forårsaget af COVID-19.

#### Registreringsafgift

Den reelle årsag til, at manden ønskede svaret fra Skatterådet, var formentlig reglerne om dansk registreringsafgift, da de ankom til Danmark i en bil på italienske nummerplader. Selv om svaret fra Skattestyrelsen var nedslående, valgte manden at spørge Motorstyrelsen, om der kunne bortses fra en opholdsperiode i Danmark på grund af COVID-19.

Det følger af registreringsafgiftsloven, at der skal betales registreringsafgift af biler, som skal registreres i Køretøjsregisteret, og et køretøj skal registreres i dette register, hvis køretøjets ejer eller bruger har bopæl eller hjemsted her i landet.

Såfremt en person er registreret med bopæl her i landet i Det Centrale Personregister, er bopælskravet opfyldt, men selv om der ikke er registreret bopæl her, anses den pågældende alligevel for at have bopæl her i landet i henhold til Køretøjsregisteret, såfremt den pågældende opholder sig her i landet i 185 dage eller mere, eller den pågældende opholder sig her i landet i afbrudte perioder på tilsammen 185 dage eller mere inden for en periode på 12 måneder.

Motorstyrelsen har dog mulighed for at dispensere, såfremt der foreligger særlige grunde, hvilket de fandt var tilfældet i denne sag. Motorstyrelsen lagde i den forbindelse vægt på, at det ikke havde været muligt, eller det havde været forbundet med betydelige vanskeligheder for manden at rejse fra Danmark til i Italien med fly, bil, bus, tog eller på lignende måde. Motorstyrelsen lagde endvidere vægt på, at Udenrigsministeriet havde frarådet alle rejser til flere regioner i Italien, herunder den region, hvor familiens bolig var beliggende.

Motorstyrelsen begrænsede sin dispensation til perioden fra den 8. marts 2020 til den 24. maj 2020.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2020.267.

## Kommentarer

I forsommeren 2020 vedtog Folketinget nogle undtagelsesbestemmelser om blandt andet indtræden af fuld dansk skattepligt som følge af ophold i Danmark i perioden 9. marts – 30. juni 2020.

På skattepligtsområdet blev der imidlertid kun indført en undtagelsesbestemmelse om indtræden af fuld dansk skattepligt på grund af bopæl. Under lovforslagets behandling foreslog FSR – danske revisorer, at den midlertidige lempelse af reglerne om indtræden af fuld dansk skattepligt også skulle gælde fuld dansk skattepligt på grund af opholdsreglen. Skatteministeren svarede, at situationen med COVID-19 vurderedes ikke i praksis at give anledning til udfordringer i relation til et sammenhængende ophold i Danmark i seks måneder eller mere. Resultatet blev, at der ikke blev indført en undtagelsesbestemmelse i relation til indtræden af fuld dansk skattepligt efter opholdsreglen.

Da der ikke lovgivningsmæssigt er fastsat en COVID-19-undtagelsesregel om indtræden af fuld dansk skattepligt efter opholdsreglen, er Skatterådet nødsaget til at afgive et bindende svar, hvorefter der ikke kan bortses fra opholds-dage i Danmark som følge af coronapandemien. Derimod kunne Motorstyrelsen se bort fra opholds-dage i Danmark, da der i registreringsafgiftsloven var en dispensationsbestemmelse.

### COVID-19 og dansk skattepligt – den anden

Personer med bopæl i Danmark er omfattet af fuld dansk skattepligt.

Personer bosat i udlandet, og som ikke er omfattet af fuld dansk skattepligt, kan erhverve en helårsbolig beliggende i Danmark, uden at der af denne grund indtræder fuld dansk skattepligt. Den fulde danske skattepligt indtræder først, når personen tager ophold her i landet. Kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende betragtes ikke som ophold, der medfører indtræden af fuld dansk skattepligt. Ifølge praksis udløser uafbrudt ophold her i landet af en varighed på op til tre måneder, eller samlede ophold på i alt op til 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, ikke fuld skattepligt, medmindre personen udøver erhvervs-mæssige aktiviteter her i landet.

Personer med bopæl/bolig i Danmark, der udfører erhvervs-mæssig aktivitet, mens de opholder sig i Danmark,

bliver som udgangspunkt fuldt skattepligtige, fordi der ikke er tale om ferie eller lignende. Det accepteres dog, at der sporadisk udføres arbejde, når dette ikke er planlagt, og der er tale om besvarelse af telefonopkald og lignende.

### En midlertidig COVID-19-ordning

Folketinget vedtog i forsommeren 2020 en lovændring, hvorefter en person kan vælge at blive omfattet af en midlertidig ordning. Efter den midlertidige ordning indtræder der ikke fuld dansk skattepligt, selv om opholdet i Danmark har haft en varighed af mere end tre måneder i sammenhæng eller ved samlede ophold i Danmark over 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, hvis overskridelsen skyldes ophold i perioden 9. marts 2020 – 30. juni 2020, i det følgende omtalt som COVID-perioden.

Valg af den midlertidige ordning skal ske senest den 1. maj 2021 og kan omgøres til og med den 30. juni 2022.

Vælges den midlertidige ordning, betyder det, at der ikke indtræder fuld dansk skattepligt, selv om der blev udført arbejde i Danmark i COVID-perioden.

Valg af den midlertidige ordning betyder, at personen bliver begrænset skattepligtig til Danmark af løn og honorarer i COVID-perioden. Danmarks ret til at beskatte lønindkomsten kan dog være afskåret som følge af en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det land, hvor personen normalt har bopæl, således at der alligevel ikke skal betales dansk skat af indkomsten.

Det er vigtigt at have for øje, at opholds-dagene i Danmark i COVID-perioden medregnes i såvel 180-dages-reglen som 3-måneders-reglen. Lovændringen siger blot, at der ikke indtræder fuld dansk skattepligt, hvis overskridelsen skyldes ophold i Danmark i COVID-perioden. Det betyder, at der skal tages hensyn til opholds-dagene i Danmark i COVID-perioden, når personen opholder sig i Danmark fra og med den 1. juli 2020 og senere.

### Det bindende svar fra Skatterådet

Skatterådet har afgivet et bindende svar om indtræden af fuld dansk skattepligt for en kvinde, der under opholdet i Danmark i COVID-perioden købte en lejlighed. Svaret beskriver på glimrende vis reglerne for indtræden af fuld dansk skattepligt.



Faktum var i hovedtræk følgende:

- Flytning fra Danmark til Kina for 20 år siden. Den fulde danske skattepligt ophørte i forbindelse med fraflytningen.
- I Kina drev hun en konsulentvirksomhed, hvor der var ansat fire medarbejdere.
- Indlæggelse på et dansk hospital den 17. marts 2020 med ankomst til Danmark den 13. marts.
- Bestilt returbillet til Kina med afrejse fra Danmark den 16. april 2020. I løbet af marts måned aflyste flyselskabet alle rejser ud af Danmark. Grænserne i Kina var i øvrigt lukkede, hvilket betød, at hun trods sit visa til Kina ikke kunne få lov til at komme ind i landet, da der ikke var tale om et diplomatvisa.
- I perioden fra 13. marts – 31. maj boede hun hos venner, på hotel og lignende.
- Arbejde i Danmark – besvarelse af spørgsmål fra medarbejderne i Kina – i et omfang, der svarede til 3-4 dage om måneden.
- Køb af lejlighed i Danmark med overtagelse den 1. juni 2020.

Skatterådets svar var:

- Der ville indtræde fuld dansk skattepligt på grund af bopæl, hvis hun opholdt sig i Danmark i en sammenhængende periode på mere end tre måneder regnet



fra den 1. juni 2020, hvor hun overtog lejligheden. Hvis grænsen på tre måneder blev overskredet (opholdet ikke var afsluttet senest den 1. september 2020), indtrådte den fulde danske skattepligt fra og med den 1. juni 2020.

- Indtræden af fuld dansk skattepligt den 13. marts 2020, hvis hun ikke var udrejst af Danmark inden den 12. september 2020 (opholdsreglen på seks måneder)
- Arbejdet i Danmark – besvarelse af henvendelser fra de kinesiske medarbejdere – ville ikke medføre indtræden af fuld dansk skattepligt.
- Ved indtræden af fuld dansk skattepligt ville Kina være at anse som domicilland.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2020.382.

#### Kommentarer

Fuld skattepligt efter bopælsreglen vil først indtræde, når opholdet i Danmark overstiger tre måneder efter overtagelsen af helårsboligen. Selv om juni måned 2020 er i COVID-perioden, medregnes denne i de tre måneder.

Der kan selvfølgelig også indtræde fuld dansk skattepligt efter 180-dages-reglen regnet fra overtagelsen af boligen. Men her "overhaler" såvel 3-måneders-reglen som 6-måneders-opholdsreglen, og derfor er den på daværende tidspunkt uinteressant.

#### Arbejde i Danmark

Hvorfor indtræder der ikke fuld dansk skattepligt fra og med den 1. juni 2020, når hun arbejder i Danmark?

Efter den såkaldte fotomodellsag for godt otte år siden udsendte Skattestyrelsen et styresignal, der blandt andet afstak grænserne for, i hvilke tilfælde og i hvilket omfang det var muligt at udføre arbejde i Danmark, uden der indtrådte fuld skattepligt på grund af bopælsreglen.

Udgangspunktet var og er, at arbejde i Danmark betyder indtræden af fuld dansk skattepligt, når man har en bolig til rådighed (bopælsreglen). Det accepteres dog, at en person, der har bopæl i Danmark (har en bolig til rådighed), udfører egentligt arbejde her i landet af enkeltstående karakter i maksimalt 10 dage inden for en 12-måneders-periode.

Under helt særlige omstændigheder kan arbejdsopgaver udført her i landet bevare deres enkeltstående karakter,



selv om de tidsmæssigt strækker sig udover 10 dage inden for en periode på 12 måneder. Der er nogle offentliggjorte afgørelser, der i en sådan situation accepterer arbejde i Danmark, der overstiger 10 dage inden for en periode på 12 måneder.

I sagen om kvinden fra Kina accepterede Skatterådet også en overskridelse af 10-dages-reglen. Skatterådet udtalte at arbejde i Danmark i en situation, hvor man normalt ikke arbejder her i landet, og hvor arbejdet ikke har nogen særlig tilknytning til Danmark, men hvor arbejdet er udløst af Corona-epidemien, må anses som ekstraordinært i denne sammenhæng og knytter sig til de særlige foranstaltninger, som er iværksat i perioden 9. marts - 30. juni. I praksis kan arbejde i denne periode i Danmark i mere end 10 dage og i op til 30 dage derfor accepteres.

Da kvinden fra Kina kun arbejdede i Danmark i et omfang, der svarede til 3-4 dage om måneden, ville der ikke indtræde fuld dansk skattepligt på grund af arbejde, da arbejdet ville have et mindre omfang end 30 dage, idet der ellers ville indtræde fuld dansk skattepligt efter opholdsreglen på seks måneder.

Skatterådet var måske lidt large i denne sag med hensyn til arbejdsdage i Danmark, idet man tillod, at arbejdet blev omregnet til hele dage. Af Skattestyrelsens juridiske vejledning fremgår følgende:

*"Længden af den enkelte arbejdsdag er uden betydning, når blot arbejdet har karakter af egentlig erhvervsudøvelse. En person kan fx ikke i samme periode arbejde 14 halve dage, uden at skattepligten indtræder.*

*Enkeltstående møder tæller for en arbejdsdag, uanset mødets varighed."*

10-dages-reglen gælder i øvrigt kun, når:

- Personen normalt ikke udfører arbejde i Danmark
- Det er ekstraordinært, at arbejdet er udført i Danmark
- Arbejdet ikke har nogen særlig tilknytning til Danmark.

Disse betingelser var opfyldt for kvinden fra Kina.

Det er værd at bemærke, at 10-dages-reglen ikke gælder:

- Hvis arbejdsopgaverne i Danmark er udtryk for et fast mønster, eksempelvis når arbejdet sker som led i en jævnlige tilbagevendende varetagelse af arbejdsopgaver for en dansk arbejdsgiver eller en udenlandsk arbejdsgiver med løbende erhvervmæssige aktiviteter i Danmark.
- Hvis personens arbejde eller erhverv specifikt eller i særlig grad retter sig mod Danmark.

En person, der sidder i bestyrelsen i et dansk selskab, og som deltager i fire bestyrelsesmøder om året, der afholdes i Danmark (fast mønster), vil ikke kunne påberåbe sig 10-dages-reglen, og konsekvensen er, at der indtræder fuld dansk skattepligt efter bopælsreglen, når der rådes over en dansk helårsbolig – med eller uden bopælspligt.

#### *Dobbelt domicil*

Som det fremgår af Skatterådets afgørelse, ville en indtræden af fuld dansk skattepligt efter de interne danske regler ikke have den store betydning. Skatterådet var nemlig af den opfattelse, at kvindens skattemæssige domicil var i Kina. Konsekvensen heraf er, at Danmark kun får status som kildeland og derfor kun kan beskatte indkomst af danske kilder og kun i det omfang, beskatningsretten er tillagt Danmark efter den dansk-kinesiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det vil normalt betyde, at det er de samme indtægter, som ville være skattepligtige til Danmark, hvis personen kun var omfattet af begrænset dansk skattepligt.

Skatteinformation januar 2021

© Revitax A/S. [revitax@revitax.com](mailto:revitax@revitax.com)

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

Grafisk tilrettelæggelse: Pe Solutions ApS

Tryk: Pe Solutions ApS

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

Eftertryk af hele artikler med kildeangivelse er tilladt. Redaktionen er afsluttet den 21. december 2020.

ISSN 1395-9530



Skatteinformation januar 2021

© Revitax A/S

revitax@revitax.com

Redaktion: Dorte Borup Madsen (ansv.), Martin K. Jensen, Oyvind Hansen,

Martin Christensen, Jacob Stagaard Larsen og Jens Staugaard.

Eftertryk af uddrag af materialet med kildeangivelse tilladt.

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

Grafisk tilrettelæggelse og tryk: Pe Solutions ApS

## **RGD** RevisorGruppen Danmark

Albjerg, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Brøndby

BRANDT, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, København / Aarhus / Esbjerg / Kolding / Skive / Fredericia / Thisted / Nykøbing Mors / Fjerritslev / Hurup / Hanstholm

Buus Jensen, Statsautoriserede Revisorer, København

Baagøe Schou, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, København

Christensen Kjærulff, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, København

GLB REVISION, Statsautoriserede Revisorer A/S, Køge / København

Grant Thornton, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, København / Hillerød / Viby Sjælland

Grønlands Revisionskontor A/S, Statsautoriserede revisorer, Nuuk

Januar, Iøggilt grannskoðanarvirki, Tórshavn

Kovsted & Skovgård, Statsautoriseret revisionspartnerselskab, Ebeltoft / Rønde / Aarhus

Krøyer Pedersen, Statsautoriserede Revisorer I/S, Holstebro / Struer

Kvist & Jensen, Statsautoriserede revisorer, Grenaa / Hadsten / Hadsund / Hammel / Randers / Aalborg / Aarhus

Martinsen, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Vejle / Esbjerg / Grindsted / Kolding / København / Odder / Skjern / Tørring / Vejen / Aarhus

Nejstgaard & Vetlov, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Allerød

One Revision, Statsautoriseret revisionspartnerselskab, Frederiksberg / Vejle

Partner Revision, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Herning / Ikast / Silkeborg / Brande / Ringkøbing / Skjern / Give / Videbæk

PKF Munkebo Vindelev, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Glostrup

Redmark, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Aalborg / Aarhus / København

Revision & Råd, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Odense

Revisionshuset Tal & Tanker, Statsautoriseret revisionspartnerselskab, Silkeborg / Pandrup / Frederiksberg

Sønderjyllands Revision, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Aabenraa / Padborg / Sønderborg

Tranberg, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Svendborg

Ullits & Winther, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Viborg