



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

Birkmosevej 20A
6950 Ringkøbing
Tlf. 97 32 10 55

Erhvervsparken 7B
6900 Skjern
Tlf. 97 35 18 11

Bredgade 10
6920 Videbæk
Tlf. 97 17 17 44

Ravnsøvej 52, 1. sal
8240 Risskov
Tlf. 88 44 13 30

SKATTEINFORMATION / JANUAR 2025



Forord

Skatteinformation indeholder naturligvis en gennemgang af ny lovgivning på skatteområdet samt lovgivning, der ikke nåede at blive en realitet inden redaktionens afslutning.

Af særlig interesse er den mellem Regeringen og et bredt flertal af Folketingets partier aftalte nedsættelse af bo- og gaveafgift i forbindelse med generationsskifte af aktive erhvervsvirksomheder og en lempelse af pengetankreglen, der vil betyde, at udlejning af fast ejendom ikke længere anses for passiv virksomhed, når der er tale om aktiv drift. En lempelse af pengetankreglen vil betyde, at det i flere tilfælde end tidligere vil være muligt at overdrage en virksomhed med succession. En lavere bo- og gaveafgift er af stor aktuel betydning, og publikationen indeholder derfor en artikel om, hvilke betingelser der skal være opfyldt, for at afgiften er 10 % i stedet for 15 %.

En anden artikel omhandler det ret så vanskeligt tilgængelige spørgsmål om, hvornår man har ret til at omgøre valg, man har foretaget i forbindelse med indgivelsen af selvangivelsen. Det kan jo være, at det efterfølgende viser sig, at det foretagne valg ikke var optimalt. I artiklen gennemgås også reglerne om omgørelse, ligesom det diskuteres, hvornår reparation på skatteområdet i det hele taget er en mulighed.

På momsområdet indeholder publikationen en artikel om frivillig registrering ved udlejning af fast ejendom, en praktisk vigtig mulighed, som dog kræver initiativ fra virksomhedens side, hvilket for tit glemmes.

Derudover sætter en artikel fokus på kravene til en faktura, og hvilke momsmæssige konsekvenser det har, når de forskriftsmæssige krav ikke er opfyldt.

Skatteinformation gennemgår som sædvanligt også domme og administrative afgørelser af bredere interesse.

Som alle nok ved, er skatter og afgifter en uomgængelig del af tilværelsen.

På det seneste er der afsat betragtelige midler til den grønne omstilling og sundhedsområdet. Ruslands krig mod Ukraine, krudttønden i Mellemøsten og de mulige omlægninger af den amerikanske udenrigs- og sikkerhedspolitik har allerede betydet store stigninger i udgifterne til forsvaret, og alt tyder på, at det militære beredskab yderligere vil kræve gigantiske summer i de kommende år.

Herudover er der andre vigtige områder, hvor der råbes på tilførsel af flere midler og ressourcer.

Det er givetvis i det lys, man skal se den store forargelse hos såvel politikere som menigmand i kølvandet på dokumentaren "Den sorte svane", hvor økonomisk kriminalitet i millionklassen blev afsløret.

Der er stor rift om skattekroneerne!

God læselyst og godt nytår.

Indhold

Generationsskifte af erhvervsvirksomheder – lavere bo- og gaveafgift 5

Lavere bo- og gaveafgift ved virksomhedsoverdragelse	5
Aktive erhvervsvirksomheder	5
Hvem skal drive virksomheden videre?	7
Så er det nu!	8

Reparationsmuligheder på skatterettens område – selvangivelsesomvalg og omgørelse 9

Retssikkerhed	9
Selvangivelsesomvalg	9
Omgørelse	11
Reparation – er det reelt en mulighed?	13

Frivillig momsregistrering ved udlejning af fast ejendom 15

Udlejning af fast ejendom	15
Frivillig momsregistrering	15
Ændring af registrering med tilbagevirkende kraft	16

Mangelfulde fakturaer kan koste momsfradraget . 17

Forskriftsmæssige fakturaer	17
De forskriftsmæssige krav er ikke opfyldt	18

Ny lovgivning 19

Selskaber – udbyttebeskatning af porteføljeaktier	19
Selskaber – realisationsbeskatning af nye noterede aktier	19
Skattekreditordningen	20
Ingen straksafskrivning af udgifter til edb-software, knowhow og patentrettigheder	20
Permanent forhøjelse af fradraget for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed	20
Underskudsfrømsel – forhøjelse af loftet	21
Justering af fondsbeskatningsreglerne	21

Personer – indskud på aktiesparekonto	22
Personer – beskatning af aktieindkomst	22
Ekspertskatteordningen – minimumsløn	23
Ny Øresundsundsaftale	23

Lovforslag 25

Skattefrit bundfradrag ved deleøkonomi	25
--	----

Lovforslag i udkast 26

Pengetankreglen – aktiv udlejning af fast ejendom	26
Generationsskifte – lavere bo- og gaveafgift	28
Generationsskifte – krav på skematisk værdiansættelse	28
Gaver til søskende	28
BoligJobordningen	30

Højesteretsdomme 31

Gælder +/- 15 %-reglen for næringsjendomme?	31
Gælder +/- 15 %-reglen, når der er anvendt dagsværdi i årsrapporten?	31
Sådan skal man ikke gøre	32
Kildeskat af renter – beneficial owner	33
Kursfastsættelse af anfordringsgæld – gave	34

Landsretsdomme 35

Passivpost ved gave – 6-måneders fristen	35
Hovedanpartshaver skal beskattes både som ejer og som lejer	36
Tab på kryptovaluta	37

Administrative afgørelser 38

Udlån mellem selskaber - aktionærlånsbeskatning	38
Hotelværelse fra mandag til fredag	38
Ekspertordningen – vederlag for konkurrenceklausul	39
Skattepligtigt dødsbo – skyldigt bosalær	40





Generationsskifte af erhvervsvirksomheder – lavere bo- og gaveafgift

Regeringen og et bredt flertal af Folketingets partier har aftalt at nedsætte bo- og gaveafgiften fra 15 % til 10 %, når der sker overdragelse af aktive erhvervsvirksomheder til næste generation. Satsen på 10 % skal ifølge et udkast til lovforslag gælde for gaver, der er givet den 1. oktober 2024 eller senere, og for udlodninger fra boer efter personer, der er afgået ved døden den 1. oktober 2024 eller senere.

Lovforslag herom nåede ikke at blive fremsat i Folketinget inden redaktionens afslutning. Men med en bred aftale må det ganske givet forventes at nedsættelsen vedtages i Folketinget i begyndelsen af 2025.

En række betingelser skal være opfyldt for at opnå den lavere bo- og gaveafgift. Disse betingelser er reelt ikke nye, da det er samme regelsæt, som var gældende i perioden 2016-2019, hvor afgiftssatsen nåede helt ned på 6 % i 2019. Siden da har barnløse ved overdragelse af en aktiv erhvervsvirksomhed til søskende, søskendes børn eller børnebørn været omfattet af reglerne. I disse tilfælde har afgiften "kun" været på 15 %, idet der ikke skulle betales den normale tillægsboafgift.

Tiden er derfor inde til at genopfriske betingelserne for en lavere bo- og gaveafgift, da den kommer til at omfatte overdragelser til børn, børnebørn m.fl.

Lavere bo- og gaveafgift ved virksomheds- overdragelse

Afgiftssatsen på 15 % ved gaver og arv til børn, børnebørn m.fl. gælder fortsat, men der forventes indført en sats på 10 % ved overdragelse af erhvervsvirksomheder, hvad enten overdragelsen sker i levende live eller ved død. Afgiftssatsen på 10 % vil også gælde, hvis gavegiver eller afdøde ikke har afkom (børn, børnebørn m.fl.), når en virksomhed overdrages til gavegivers/afdødes søskende og disses børn og børnebørn.

Det er kun den del af virksomheden, der gives som gave eller modtages som arv, der er omfattet af den lavere afgiftssats. Udstedes der f.eks. et gældsbevis i forbindelse med en gaveoverdragelse, er en senere eftergivelse af dette gældsbevis ikke omfattet af den lavere afgiftssats.

Aktive erhvervsvirksomheder

Afgiftssatsen er møntet på erhvervsvirksomheder, hvor der skal ske generationsskifte til den nærmeste familie. Der skal

være tale om reelt aktive virksomheder og ikke virksomhed, der har karakter af passiv kapitalanbringelse.

Gavegiver eller arvelader skal have ejet virksomheden i mindst ét år forud for gaveoverdragelsen eller dødsfaldet.

Den lempeligere afgift gælder ved overdragelse af såvel virksomhed drevet i personligt regi som i selskabsform.

Virksomhed i personligt regi

Det er et krav, at virksomhedsejeren eller dennes nærtstående har deltaget i virksomhedens drift i væsentligt omfang i mindst ét år af ejertiden. En personlig arbejdsindsats på mindst 50 timer om måneden vil normalt være tilstrækkelig. Nærtstående omfatter ægtefælle, børn, svigerbørn, børnebørn, bedsteforældre, forældre, m.fl. Søkende og deres afkom er i denne forbindelse også at betragte som nærtstående

Den aktive virksomhedsdeltagelse skal opfyldes selvstændigt af enten ejeren eller én af de nære pårørende i en sammenhængende periode på mindst ét år. Kravet om aktiv deltagelse kan opfyldes på et hvilket som helst tidspunkt i ejertiden. Det er således ikke et krav, at gavegiver, arvelader eller nærtstående har deltaget aktivt i det seneste år forud for gaveoverdragelsen eller dødsfaldet. Det er dog afgørende, at nærtstående har udført aktiviteten i gavegivers eller afdødes ejertid.

I 2023 har Vestre Landsret taget stilling til denne regel om aktiv virksomhedsdeltagelse i ejertiden. Der var tale om en person, der afgik ved døden i 2018, hvor der også var nedsat boafgift ved overdragelse af aktive erhvervsvirksomheder, nemlig i perioden 2016-2019. Sagen omhandlede en landmand, der afgik ved døden i 2015. Landmandens hustru, der var enearving, overtog med succession landbrugsejendommen efter sin afdøde mand. Landbrugsejendommen tilfaldt i 2018 den længstlevende ægtefælles arvinger. Ægteparret havde drevet landbrugsvirksomheden i adskillige år. Da længstlevende ægtefælle arvede landbrugsvirksomheden, var driften bortforpagtet. Det var ubestridt i sagen, at den længstlevende ægtefælles egen indsats i hendes ejertid ikke kunne anses for at opfylde kravet om aktiv deltagelse. Spørgsmålet var derfor, om betingelsen om aktiv deltagelse kunne opfyldes ved hustruens succession i sin afdøde mands ejertid. Dette fandt Vestre Landsret ikke, og der skulle derfor betales fuld boafgift ved landbrugsejendommens overgang til længstlevendes arvinger, og ikke som

påstået af boet, den lavere afgift ved overdragelse af erhvervsvirksomhed.

Virksomhedsaktiver og -passiver

Afgiftssatsen på 10 % gælder erhvervsvirksomheder og ikke formue i almindelighed. Der er tale om en konkret vurdering, som skal foretages for de enkelte aktiver og passiver. F.eks. vil en likvid beholdning kunne være et virksomhedsaktiv, når der er tale om nødvendig driftskapital.

Udlejning af fast ejendom har hidtil ikke kunne betragtes som aktiv erhvervsvirksomhed, bortset fra bortforpagtning af landbrug og næringsejendomme, jf. nedenfor.

Højesteret har i 2023 taget stilling til, om der skulle betales fuld eller nedsat gaveafgift (efter de i 2016-2019 gældende regler) af værdien af et stuehus på en landbrugsejendom, der i 2018 blev gaveoverdraget med succession. Det var en betingelse for at anvende den nedsatte afgiftssats, at stuehuset var en del af en virksomhed, der opfyldte betingelserne for at kunne overdrages med skattemæssig succession. Højesteret udtalte, at udlejning af fast ejendom som udgangspunkt ikke anses for erhvervsmæssig virksomhed. Der gælder dog en undtagelse for udlejning af fast ejendom, der benyttes til landbrug mv., men udlejningen af stuehuset kunne ikke anses for erhvervsvirksomhed efter den særlige undtagelse vedrørende landbrugsejendomme. Den kendsgerning, at også stuehuset kunne overdrages med succession som følge af den såkaldte halvdelsregel (mere end 50 % af den samlede ejendom blev anvendt erhvervsmæssigt i landbrugsvirksomheden), betød ikke, at den nedsatte gaveafgiftssats var gældende for stuehuset, da dette ikke var en del af erhvervsvirksomheden.

Udlejning af fast ejendom kan være et virksomhedsaktiv, når der er tale om "aktiv udlejningsvirksomhed", jf. nærmere herom under "Lovforslag i udkast" (Pengetankreglen).

Fast ejendom er et virksomhedsaktiv, hvis ejendommen indgår i ejerens næringsvirksomhed – ejeren er næringsdrirende med hensyn til handel med fast ejendom.

Virksomhed i selskabsform

Gavegiver, arvelader eller dennes nærtstående skal i mindst ét år af ejertiden have deltaget i selskabets ledelse – direktion eller bestyrelse. Nærtstående omfatter ægtefælle, børn, svigerbørn, børnebørn, bedsteforældre, forældre, m.fl.

Søskende og deres afkom er i denne forbindelse også at betragte som nærtstående.

Kravet om deltagelse i selskabets ledelse – det selskab, hvori aktierne overdrages – kan opfyldes på et hvilket som helst tidspunkt i ejertiden. Det er således ikke et krav, at gavegiver, arvelader eller nærtstående har deltaget aktivt i det seneste år forud for gaveoverdragelsen eller dødsfaldet. Deltagelse i selskabets ledelse skal opfyldes selvstændigt af enten aktionæren eller én af de nære pårørende i en sammenhængende periode på mindst ét år. Det er dog afgørende, at nærtstående har udført aktiviteten i gavegivers eller afdødes ejertid.

Desuden er det et krav, at den enkelte gavemodtager eller arving modtager mindst én procent af kapitalen i selskabet, og ikke mindst – selskabet må ikke være en såkaldt pengetank.

Pengetankselskab

Afgiftssatsen på 10 % gælder kun, hvis der er tale om kapitalandele i selskaber, hvor virksomheden ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse. Selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå af passiv kapitalanbringelse, hvis:

- mindst 50 % af selskabets indtægter opgjort som gennemsnittet af de seneste tre regnskabsår stammer fra fast ejendom, kontanter, værdipapirer eller lignende, der skal anses for passiv kapitalanbringelse, eller hvis
- handelsværdien af sådanne ejendomme, kontanter, værdipapirer eller lignende enten på overdragelsestidspunktet eller opgjort som gennemsnittet af de seneste tre regnskabsår udgør mindst 50 % af handelsværdien af selskabets samlede aktiver.

Der er tale om en konkret vurdering af, hvorvidt ejendomme, kontanter, værdipapirer og lignende er et erhvervsaktiv eller pengeaktiv (passiv kapitalanbringelse).

Fast ejendom henregnes ikke til passiv kapitalanbringelse i følgende tilfælde:

- Bortforpagtning af fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug

- Fast ejendom, som udlejes mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber, og som lejer anvender i driften
- Selskabet driver "Aktiv udlejningsvirksomhed med fast ejendom", jf. nærmere herom under "Lovforslag i udkast" (Pengetankreglen)
- Selskabet er næringsdrivende med hensyn til handel med fast ejendom.

Konter og værdipapirer mv. kan også høre til virksomhedens aktive del. En virksomheds kortfristede tilgodehaver fra salg af varer og tjenesteydelser vil normalt være et erhvervsaktiv. En kontantbeholdning, der stammer fra forudbetalinger fra kunder, vil også være et erhvervsaktiv, hvis kontantbeholdningen f.eks. er bestemt til viderebetaling til virksomhedens underleverandører, der er direkte knyttet til kundeleverancen. Det er op til virksomheden at godtgøre denne sammenhæng. Det er ikke tilstrækkeligt, at kontantbeholdningen udgør nødvendig driftskapital, herunder til betaling af kreditorer i almindelighed, eller påtænkes anvendt til investering i driften i øvrigt.

Aktier i et selskab, som driver næring ved køb og salg af værdipapirer eller finansieringsvirksomhed, er en pengetankvirksomhed, medmindre selskabet er undergivet lov om finansiel virksomhed, hvilket vil sige pengeinstitutter og fondsmæglervirksomheder mv.

Hvem skal drive virksomheden videre?

Den nye virksomhedsejer skal være omfattet af den personkreds, der kan succedere, og hvor bo- eller gaveafgiften efter de almindelige regler udgør 15 %, hvilket typisk vil sige børn, adoptivbørn, stedbørn og børnebørn. Søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn kan også succedere. Skattemæssig succession betyder, at den skat, der normalt skal betales ved et salg af virksomheden, ikke forfalder til betaling, men overtages af den nye virksomhedsejer.

Det er ikke et krav, at der faktisk sker succession ved overdragelse af virksomheden. Vælger gavegiver eller dødsboet, at der skal være tale om en beskattet overdragelse, gælder afgiftssatsen på 10 % også, når blot successionsmuligheden er til stede.

Der kan ikke ske succession i følgende situationer:

- Udlæg fra et skattefrit dødsbo
- Gavemodtager eller arving er bosat i udlandet

- Overdragelse af aktiver, hvor der konstateres et tab.

Selv om der ikke kan ske succession i de nævnte tre tilfælde, vil den lavere afgiftssats alligevel være gældende, hvis de øvrige betingelser for en afgiftssats på 10 % er opfyldt.

Krav om ejerskab i tre år

Gavemodtageren eller arvingen skal opretholde ejerskabet til virksomheden i mindst tre år efter modtagelsen af gaven eller arven. Der er tale om en værnsregel, der skal sikre, at en virksomhed, der reelt ønskes solgt til tredjemand, ikke først overdrages til nedsat afgift for umiddelbart derefter at blive videresolgt.

Afstår (direkte eller indirekte) gavemodtageren eller arvingen helt eller delvist virksomheden i en periode på tre år efter overdragelsen, sker der en afgiftsforhøjelse. Afgiftsforhøjelsen omfatter den andel af virksomheden, som afstås.

Salg af enkeltaktiver som led i sædvanlig drift af virksomheden har ingen afgiftsmæssige konsekvenser. Salg af enkeltaktiver i såvel den personligt drevne virksomhed som den virksomhed, der drives i selskabsform, kan betyde, at retten til den nedsatte afgift bortfalder. Der vil være tale om en konkret vurdering. Et vejledende kriterium ved vurderingen vil være, om salget af aktiver har reduceret virksomhedens indtægtsgrundlag i et ikke uvæsentligt omfang. Har salget og provenuet fra et selskabs salg af aktiver medført, at selskabet nu er en såkaldt pengetank, vil det normalt betyde en afgiftsforhøjelse.

Afgiften for den afståede del af virksomheden forhøjes som udgangspunkt til den normale sats for bo- og gaveafgift på 15 %, men reduceres dog ud fra ejertid – ejertid på to år giver en lavere afgift end afståelse efter ét års ejertid.

Gavemodtager eller arving har pligt til at meddele Skattestyrelsen, at der er sket afståelse af virksomheden eller en andel heraf. Meddelelsen skal indgives senest fire uger efter afståelsen. Den yderligere afgift opkræves sammen med et rentetillegg. Den yderligere bo- eller gaveafgift påhviler gavemodtager eller arving. Gavegiver kan vælge at betale den yderligere afgift, og der skal ikke betales gaveafgift heraf.

Den treårige værnsregel gælder dog ikke, når virksomheden afstås:

- På grund af erhververens død eller livstruende sygdom
- Ved gaveoverdragelse til erhververens børn, børnebørn m.fl.
- Ved en skattefri omstrukturering, hvor gavemodtageren eller arvingen udelukkende vederlægges med aktier i det modtagende selskab, da den reelle ejer således fortsat er den samme, jf. dog nedenfor.

Ikke enhver skattefri omstrukturering kan godkendes, selv om der udelukkende sker vederlæggelse i aktier. Nævnes kan en sag, hvor en far overdrog 49 % af aktiekapitalen i et holdingselskab til sønnen med succession. Holdingselskabet var ikke et pengetankselskab, da det ejede aktier i en række aktive driftsselskaber. Overdragelsen skete i 2019 og dermed en gaveafgift på 6 %. Holdingselskabet ønskede man herefter at spalte, så far og søn blev eneejer af hvert sit holdingselskab. Faderens holdingselskab skulle være ejer af datterselskaberne, mens sønnens holdingselskab kun ville bestå af en ren pengekasse, hvor der skulle have været betalt 15 % i gaveafgift, hvis et sådant selskab blev overdraget direkte fra far til søn, og overdragelsen ville i øvrigt ikke kunne ske med skattemæssig succession. Landsskatteretten fandt, at en sådan skattefri ophørsspaltning ville medføre, at den opkrævede afgift skulle forhøjes til 15 % (overdragelse af aktierne til sønnen skete "samtidigt").

Begrundelsen var bl.a., at den skattefri omstrukturering indirekte havde som konsekvens, at gavemodtager ikke længere fortsat var indirekte ejer af virksomheden, men alene ejer af en passiv formue i form af likvider og tilgodehavender. Som loven er formuleret, gælder den udover en direkte aktieoverdragelse også en indirekte overdragelse af virksomheden.

Ved flytning til udlandet skal der f.eks. ske afståelsesbeskatning af aktier. Selv om en sådan flytning sker, inden de tre år er gået, vil der dog ikke af denne grund ske en forhøjelse af gave- eller boafgiften. Ved flytning til visse lande skal der dog stilles sikkerhed for en eventuel afgiftsforhøjelse, hvis aktierne måtte blive solgt, inden de tre år er gået.

Så er det nu!

Vi håber, at et lovforslag er vedtaget, når denne artikel læses!

Flere virksomhedsejere har gennem en længere periode ventet på en lavere gaveafgift ved virksomhedsoverdragelse. Det blev dog ikke en sats på 6 %, som var tilfældet i 2019!

Også lempelsen af pengetankreglen for så vidt angår aktiv udlejning af fast ejendom vil alt andet lige betyde, at flere virksomheder kan overdrages med succession og en lavere gave- eller boafgift.



Reparationsmuligheder på skatterettens område – selvangivelsesomvalg og omgørelse

De skattemæssige konsekvenser af en civilretlig disposition, f.eks. overdragelse af en fast ejendom til et barn, ligger fast og kan ikke ændres, selv om man fortryder handlen, fordi den har medført nogle skattemæssige konsekvenser, man ikke var forberedt på. Selv om ejendommen sælges tilbage fra barnet til forældrene, ophæves skatten ikke. Tilbagesalget er en ny civilretlig disposition og har derfor nogle nye selvstændige skattemæssige følger. Men er det ikke retssikkerhedsmæssigt betænkeligt?

Retssikkerhed

I skatteretten er det klare udgangspunkt, at der ikke skattemæssigt er nogen fortrydelsesadgang. Når man tænker på regelmængden og kompleksiteten i skattelovgivning og på den store og indgribende økonomiske betydning, skatter kan have, vil dette klare udgangspunktet nødvendigvis i visse tilfælde give nogle helt urimelige og uacceptable resultater, som er betænkelige i relation til retssikkerhed.

Lovgivningsmagten har derfor skabt nogle skattemæssige "fortrydelsesmuligheder", nemlig.

- Skatteforbehold
- Selvangivelsesomvalg
- Omgørelse.

Et skatteforbehold er en betingelse for en privatretlig disposition, hvorefter dispositionen bortfalder eller får et ændret indhold, hvis SKAT tillægger dispositionen en anden skattemæssig virkning end forudsat.

Et skatteforbehold er ikke en egentlig fortrydelsesret. Skatteforbeholdet er derimod en del af den civilretlige aftale mellem parterne. Hvis f.eks. et salg er betinget af, at SKAT godkender den fastsatte kurs på de overdragne aktier, er der ikke indgået nogen civilretlig aftale, og der udløses derfor ingen skat mv., hvis SKAT ændrer den angivne kursfastsættelse. Parterne stilles, som om handlen aldrig var foretaget.

Særligt i familie- og hovedaktionærforhold, bliver der i forbindelse med overdragelse af aktiver mv. ofte taget et skatteforbehold. Et skatteforbehold skal opfylde dels nogle formelle krav dels visse krav til indholdet for at blive godkendt af SKAT.

Skatteforbeholdet skal tages samtidig med dispositionens gennemførelse. Det er en god ide, at skatteforbeholdet

indarbejdes direkte i overdragelsesdokumentet, da man hermed sikrer sig at opfylde såvel samtidighedskravet som det såkaldte oplysningskrav, der betyder, at parterne skal oplyse SKAT om, at der er taget et skatteforbehold senest samtidig med, at man i øvrigt afgiver oplysninger om aftalens indhold.

Et skatteforbehold skal utvetydigt angive, hvilke skattemæssige virkninger der udløser forbeholdet, samt hvilken privatretlig virkning der skal indtræde, hvis den skattemæssige forudsætning brister, herunder om hele dispositionen skal tilbageføres, eller der alene skal ske priskorrektion mv.

De to øvrige lovgivningsmæssigt fastsatte "fortrydelsesmuligheder" eller måske snarere reparationsmuligheder kan kun anvendes, hvis en række betingelser er opfyldt, og det kan til tider være vanskeligt.

Selvangivelsesomvalg

Selvangivelsesomvalg omfatter ikke dispositioner eller aftaler mellem flere parter, men udelukkende skatteyderens beslutninger om egne forhold i tilknytning til selvangivelsen. Følgende betingelser skal være opfyldt for, at der kan opnås omvalg:

- SKAT skal have ændret den selvangivne indkomst
- SKATs ændring/ansættelse har betydning for et valg, der blev truffet i forbindelse med selvangivelsen
- Det trufne valg har som følge af SKATs korrektion fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser
- Anmodning om omvalg skal ske senest seks måneder efter korrektionen.

Hvis SKAT foretager en korrektion af en persons selvangivne indkomst, kan et valg, som personen har foretaget i forbindelse med selvangivelsen, vise sig at få utilsigtede skattemæssige konsekvenser. Som det fremgår af forarbejderne til lovbestemmelsen om selvangivelsesomvalg, vil det forekomme urimeligt at fastholde skatteyderen på et valg foretaget i forbindelse med selvangivelsen, hvis SKAT efterfølgende tilsidesætter selvangivelsen, og valget som *følge heraf* får u hensigtsmæssige skattemæssige virkninger, som ikke kunne forudses, da valget blev truffet.

I de første 10-12 år efter Folketingets vedtagelse af bestemmelsen om selvangivelsesomvalg var der adskillige tilfælde, hvor denne reparationsmulighed blev godkendt af SKAT, der alt andet lige anlagde en lempelig fortolkning af,

hvornår man kunne få selvangivelsesomvalg. En fortolkning, der havde klar støtte i lovforslagets bemærkninger om rimelighed. Men i de følgende år strammede SKAT grebet, hvilket blandt andet førte til to sager, der begge havnede i Højesteret inden for ét år.

Den ene dom afsagde Højesteret i januar 2020 (Landmandens lån placeret i virksomhedsordningen) og den anden i december samme år (Skattefri fusion og manglende mulighed for fremførsel af aktietab). Med dommen fra januar 2020 vejrede revisorer og andre rådgivere lidt morgenluft, da denne dom gik skattemyndighederne imod. Så kom dommen i december 2020, og her fik SKAT medhold i, at der ikke var adgang til selvangivelsesomvalg. Sidstnævnte dom har resulteret i, at SKAT knap fire år senere har udsendt et såkaldt Styresignal, hvor der lægges op til en alvorlig stramning af, hvornår der er adgang til selvangivelsesomvalg.

Landmandens lån placeret i virksomhedsordningen

Sagen omhandlede en landmand, som havde købt aktier i en række selskaber med bl.a. landbrugsproduktion i Afrika. I 2010 optog landmanden et lån på 2,8 mio. kr. og videreudlånte beløbet til disse selskaber. For indkomståret 2010 selvangav han et tab på aktier på 1,5 mio. kr. I selvangivelsen for 2010 besluttede han at placere lånet i virksomhedsordningen, hvilket udløste en hævnning svarende til det indskudte lån og et overskud til beskatning på 1,2 mio. kr. Som følge af aktietabet blev skattebetalingen for 2010 i yderst begrænset. SKAT forhøjede i 2012 landmandens indkomst med 1,5 mio. kr., da man ikke ville godkende det selvangivne aktietab.

Landmanden bad herefter SKAT om selvangivelsesomvalg, idet forudsætningen for at placere lånet i virksomhedsordningen var bortfaldet, da det selvangivne fradrag for aktietab ikke kunne godkendes. SKAT afslog en overførsel af lånet til privatregi med den begrundelse, at det er et krav for selvangivelsesomvalg, at der er en direkte sammenhæng mellem det valg, man har truffet i forbindelse med selvangivelsen, og den ændring, som SKAT efterfølgende foretager. Denne betingelse var efter SKATs opfattelse ikke opfyldt, idet en ændring af personens aktieindkomst ikke var en skatteansættelse af betydning for det valg, som personen havde taget i relation til virksomhedsordningen. Såvel Landsskatteretten som Vestre Landsret var enig med SKAT.

I Højesteret fik landmanden imidlertid medhold i, at han havde krav på selvangivelsesomvalg. Fire ud af fem højesteretsdommere fandt ikke, at der er holdepunkter i lovbestemmelsens ordlyd eller i lovforarbejderne til at stille krav om en direkte sammenhæng mellem selvangivelsesvalget og korrektionen foretaget af SKAT. Efter lovens ordlyd kan det alene kræves, at den ændrede ansættelse *"har betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser"*.

Højesteret skulle herefter tage stilling til, om landmanden ville have valgt anderledes med hensyn til lånets placering, hvis han havde været klar over, at han ikke ville få fradrag for aktietabet – altså utilsigtede skattemæssige konsekvenser. Med henvisning til de afgivne forklaringer fandt Højesteret, at dette var tilfældet, og han havde derfor krav på selvangivelsesomvalg.

Skattefri fusion og manglende mulighed for fremførsel af aktietab

Denne sag for Højesteret omhandlede en skattefri fusion mellem to selskaber. En sådan skattefri fusion betyder bl.a. at adgangen til at fremføre kildeartsbegrænsede tab på f.eks. aktier mistes i såvel det indskydende som det modtagende/fortsættende selskab. Selskabets ledelse og rådgiverne var i den vildfarelse, at de kildeartsbegrænsede tab i det fortsættende selskab bestod efter en skattefri fusion. SKAT bragte dem ud af denne vildfarelse, da de to år efter fusionen forhøjede selskabets indkomst, idet de modregnede aktietab fra før den skattefri fusion, ikke blev godkendt, da disse var bortfaldet ved den skattefri fusion. Selskaberne ønskede derfor, at fusionen blev ændret til en skattepligtig fusion – man bad om selvangivelsesomvalg.

Højesteret fastslog, at betingelserne for selvangivelsesomvalg ikke var opfyldt, da bortfald af de fusionerede selskabers aktietab var en følge af selskabets eget valg af en skattefri fusion. Ved SKATs efterfølgende ændring af selskabets indkomst blev denne konsekvens fastslået, men konsekvensen af valget var ikke en følge af SKATs ændring af indkomsten.

Selskabets ønske om selvangivelsesomvalg var ikke en *"følge af"* af SKATs ændring af selskabets indkomst, men skyldtes manglende kendskab til skattereglerne.

Styresignalet om skærpeelse af praksis

Med direkte afsæt i højesteretsdommen om den skattefri fusion, hvor der ikke kunne opnås selvangivelsesomvalg, fremgår det af Styresignalet, at SKAT fremover kun vil give tilladelse til omvalg, hvis de utilsigtede skattemæssige konsekvenser, som en skattepligtig påberåber sig, er en "følge af", at SKAT har foretaget en korrektion af indkomsten.

Der skal foretages en objektiv vurdering af, om en person på selvangivelsestidspunktet kan forudse de skattemæssige konsekvenser ved et valg. Det betyder i praksis, at det ikke længere er afgørende, om en person faktisk har forudset konsekvenserne af valget.

I Styresignalet er anført fem eksempler, hvoraf kun de to efter SKATs opfattelse giver mulighed for omvalg. Det ene eksempel er en "direkte afskrift" af højesteretsdommen om "Landmandens lån placeret i virksomhedsordningen". De fire øvrige eksempler omhandler virksomhedsordningen og skattefri virksomhedsomdannelse, hvoraf der kun kan gives tilladelse til omvalg i det ene af eksemplerne, som drejer sig om omdannelse af én ud af flere virksomheder, hvor det opsparede overskud fuldt ud fejlagtigt var modregnet i aktiernes anskaffelsessum, hvilket blev korrigeret af SKAT, og

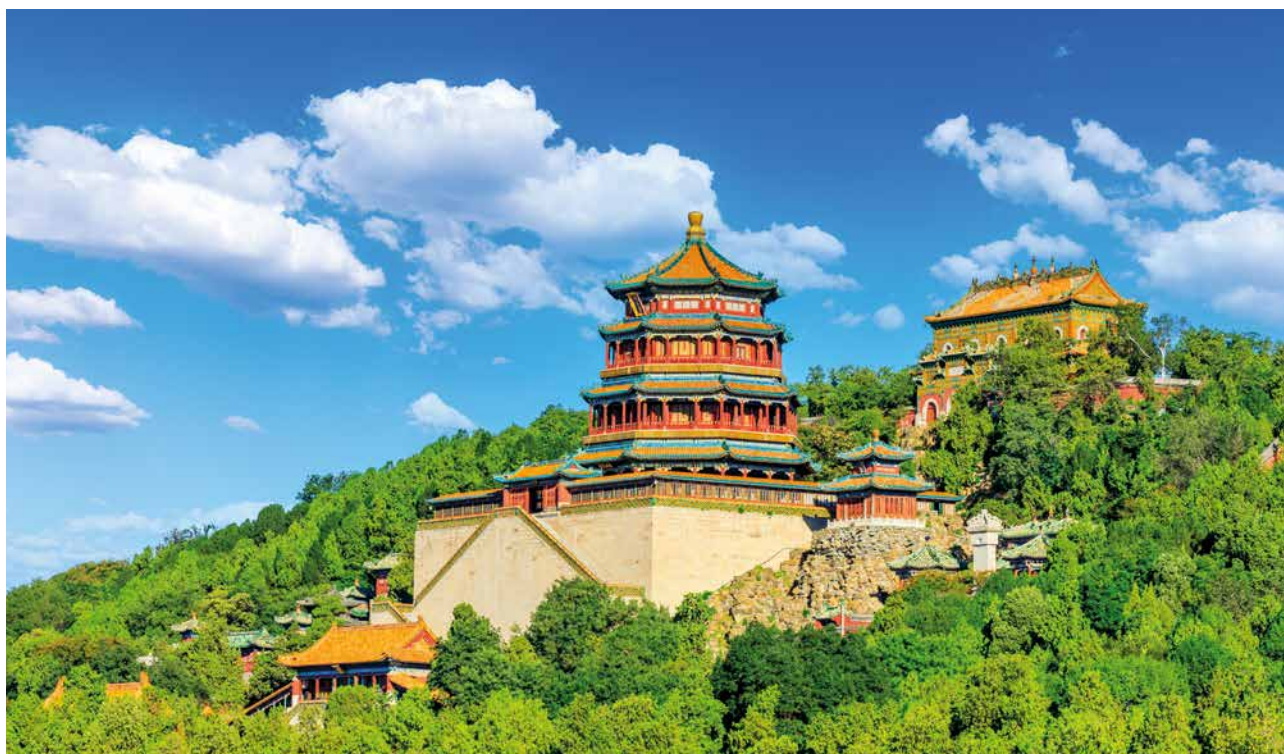
personen kunne derfor vælge at anvende virksomhedsordningen på den virksomhed, der ikke var med i omdannelsen.

Der er ingen tvivl om, at Styresignalet varsler en væsentlig stramning af praksis for, hvornår der vil blive givet tilladelse til selvangivelsesomvalg, hvilket SKAT da også erkender, idet praksisændringen først fik virkning fra og med den 2. december 2024, hvilket var tre måneder efter offentliggørelsen af Styresignalet.

Omgørelse

Som nævnt i indledningen er det udgangspunktet, at en civilretlig disposition, f.eks. overdragelse af en fast ejendom, ikke kan gøres om i den forstand, at overdragelsens skattemæssige konsekvenser elimineres. Som nævnt kan dette klare udgangspunkt afstedkomme helt utilsigtede skattekrav. Folketinget har derfor med omgørelsesinstituttet indført hjemmel til en egentlig fortrydelsesadgang, hvis nogle betingelser er opfyldt.

SKAT kan tillade, at en efterfølgende ændring af en privatretlig disposition, som er lagt til grund for en skatteansættelse og derved har affødt et skattekrav, kan tillægges virkning



for denne skatteansættelse, så den bortfalder eller ændres. Omgørelsen omfatter altså både det tilfælde, hvor

- ansættelsen helt bortfalder, (parternes aftale anses for aldrig at have fundet sted), og
- ansættelsen ændres (parternes aftale anses for at have fundet sted, men på ændrede vilkår).

En omgørelsesansøgning forudsætter betaling af et gebyr på 2.800 kr. (2025).

Betingelser

SKATs tilladelse til omgørelse er betinget af, at følgende betingelser er opfyldt:

- Dispositionen har ikke i overvejende grad været båret af hensyn til at spare eller udskyde skat (Skattebesparelsesbetingelsen)
- Dispositionen har utvivlsomt haft utilsigtede skattemæssige konsekvenser, der er væsentlige (Ovrraskelsesbetingelsen)
- Dispositionen har været lagt klart frem for SKAT (Klarhedsbetingelsen)
- De privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, som ønskes tillagt skattemæssig virkning, er enkle og overskuelige (Overskuelighedsbetingelsen)
- Alle, der berøres af en tilladelse til omgørelse, har tiltrådt ansøgningen om omgørelse (Parts-betingelsen).

Hvis samtlige fem betingelser er opfyldt, har parterne et retskrav på omgørelse, forudsat at det civilretligt er muligt at foretage selve omgørelsesansøgningen.

Skattebesparelsesbetingelsen

Det er ofte i sager, hvor interesseforbundne parter er involveret, at der ønskes omgørelse, og netop i disse sager kan det være vanskeligt at overbevise SKAT om, at hensigten ikke i overvejende grad har været at spare eller udskyde skat. De "ulykkelige" sager om rette indkomstmottager, hvor en hovedaktionær anses for rette indkomstmottager i stedet for det af ham ejede selskab, er en af de typer af sager, hvor der efter gældende praksis ikke kan opnås tilladelse til omgørelse.

Ovrraskelsesbetingelsen

Betingelsen om utilsigtede skattemæssige konsekvenser betyder ikke, at der stilles krav om en vis almindelse på

skatteområdet. At det er åbenlyst for de fleste med blot et overfladisk kendskab til skat, at der foreligger en klart urigtig retsopfattelse, er uden betydning, hvis den disponerende part kan sandsynliggøre, at det er den retsopfattelse, han i god tro lagde til grund. Konsekvenserne var derfor "utilsigtede" for ham, og det er det afgørende.

Dette illustreres på glimrende vis af en kendelse fra Landsskatteretten om den forbløffede skatterevisor.

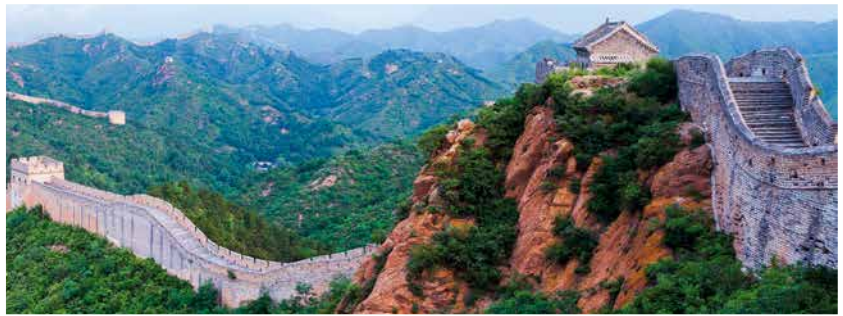
Skatterevisoren blev skilt og i forbindelse med bodelingen overdrog ekshustruen sin halvdel af det hidtidige fælles hus samt halvdelen af en tilhørende ubebygget grund til skatterevisoren. Samme dag og til samme pris videreoverdrog han halvdelen af begge ejendomme til sin nye kæreste. Som mangeårig ansat i SKAT ville han have rene linjer og indsendte derfor en redegørelse for hele forløbet, herunder med de talmæssige konsekvenser, til sin arbejdsgiver. Skatterevisoren var af den opfattelse, at han ikke havde haft nogen fortjeneste, da han havde videresolgt til samme pris, som han selv havde givet. Han havde imidlertid overset reglerne om succession i forbindelse med overdragelse af aktiver ved bodeling. Successionen betød en lavere skattemæssig anskaffelsessum, end han havde forudset, og i konsekvens heraf en skattepligtig avance på 300.000 kr. Det var helt uventet for skatterevisoren. Han anmodede derfor om tilladelse til omgørelse, da han ikke ønskede at sælge, når det udløste en skattepligtig avance. SKAT afslog med den begrundelse, at den skattemæssige konsekvens ikke var utilsigtet, men at skatterevisoren måtte have været vidende om, at en avance ved salget af grunden var skattepligtig.

Landsskatteretten gav tilladelse til omgørelse, da den efter bevisførelsen fandt det bevist, at skatterevisoren ikke havde kendskab til successionsreglerne ved bodeling, og at resultatet derefter for ham var utilsigtet. At han måske på grund af sin fortid og uddannelse burde have kendt reglen, var uden betydning.

Praksis på området er, at omgørelse ikke kan nægtes med henvisning til, at de skattemæssige konsekvenser burde være forudset på dispositionstidspunktet.

Klarhedsbetingelsen

Kravet om, at en tilladelse til omgørelse også er betinget af, at dispositionen "er lagt klart frem for myndighederne", har ikke overraskende aktiveret domstolene.



Højesteret har om denne betingelse udtalt, at:

- Omgørelse må som udgangspunkt forudsætte, at den pågældende disposition fremgår eller kan udledes af de relevante selvangivelser
- Skatyderen ikke på noget tidspunkt må have forsøgt at skjule dispositionen eller dens indhold, så det er gjort vanskeligt for SKAT uden dybtgående undersøgelse af regnskabsmaterialet at gennemskue forholdet.

Disse bemærkninger fra Højesteret er rettesnore for, om dispositionen er lagt klart frem. Det betyder på den ene side, at tilladelse til omgørelse ikke gives, selv om dispositionen kan udledes af selvangivelsen, hvis andre forhold bevirker, at der skabes tvivl f.eks. om tidspunktet for dispositionens foretagelse. Der er her ikke skabt et entydigt, klart billede af den pågældende disposition.

Det betyder på den anden side også – vi nu er tilbage ved den forbløffede skatterevisor – at hvis skatyderen er af den (fejlagtige) opfattelse, at der ikke er noget at selvangive, kan der ikke stilles et krav om, at dispositionen fremgår eller kan udledes af selvangivelsen, hvis skatyderen vel at mærke – som skatterevisoren – i enhver henseende loyalt har reageret ud fra, at der ikke var noget at selvangive. Disse to betingelser hænger sammen. Det ville være at føje spot til skade at acceptere, at skatterevisoren var i god tro med hensyn til, at ejendomsavancen (fejlagtigt) var 0 kr. og derefter nægte omgørelse, fordi han ikke havde selvangivet avancen. Man kan ikke forlange, at en avance skal kunne udledes af selvangivelsen, samtidig med at man erkender, at skatyderen var i god tro med hensyn til, om avancen var skattefri.

Overskuelighedsbetingelsen

De privatretlige virkninger af den disposition, der ønskes omgjort skal være enkle og overskuelige. Det betyder i praksis, at det vil være vanskeligt at få tilladelse til omgørelse, hvor en erhvervsvirksomhed ønskes tilbageoverdraget i sin helhed efter at været blevet drevet af den nye ejer i et par år. De mangfoldige dispositioner i den mellemliggende periode vil typisk nødvendiggøre udøvelse af skøn i så betydeligt omfang, at de privatretlige virkninger ikke kan betegnes som klare og overskuelige. I den forbindelse skal det også nævnes, at hvis f.eks. de selskabsretlige regler er til hinder for omgørelse, er omgørelse ikke mulig.

Partsbetingelsen

Betingelsen om, at alle, der berøres af en omgørelsestilladelse, skal tiltræde anmodningen, giver heller ikke anledning til mange sager. Når en af parterne ikke længere "eksisterer", kan den part selsagt ikke tiltræde anmodningen om omgørelse. Hvis f.eks. et selskab er opløst efter konkurs og er part i sagen, kan der ikke ske omgørelse, da selskabet ikke længere eksisterer. Det er ikke civilretligt muligt at ændre en aftale indgået med et selskab, der ikke længere eksisterer.

Reparation – er det reelt en mulighed?

Selvangivelsesomvalg er ikke nogen sikkerhedsventil, idet et valg i forbindelse med selvangivelse ikke blot kan omvælgges, hvis man fortryder. Det trufne valg skal som følge af SKATs korrektion af den selvangivne indkomst have fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser. Den stramning af praksis, som fremgår af Styresignalet, betyder, at det ikke er en reparationsmulighed, som man skal kalkulere med, når der selvangives.

Omgørelse er en reparationsmulighed, men det kan ofte være svært at løfte bevisbyrden for, at dispositionen ikke i overvejende grad har været båret af hensyn til at spare eller udskyde skat, når der er tale om interesseforbundne parter. Domstolspraksis viser også, at kravet om, at dispositionen har været lagt klart frem for SKAT, kan volde visse vanskeligheder, så tilladelse til omgørelse nægtes. Omgørelse kan måske være en mulighed, men det er heller ikke en reparationsadgang, man skal kalkulere med.

Et skatteforbehold kan være et godt redskab især i forbindelse med transaktioner mellem interesseforbundne parter. Skatteforbeholdet skal utvetydigt angive, hvilke skattemæssige virkninger, der udløser forbeholdet, samt hvilken privatretlig virkning, der skal indtræde, hvis den skattemæssige forudsætning brister, ellers er det langt fra sikkert, at man reelt kan gøre brug af forbeholdet. Men det er ikke en fuldstændig sikkerhedsventil, idet praksis viser, at SKAT i flere sager ved transaktioner mellem interesseforbundne parter siger, at parterne ikke var "i god tro" f.eks. med hensyn til den foretagne værdiansættelse, og skatteforbeholdet som følge heraf ikke kan gøres gældende.

Konklusionen er, at de lovfæstede reparationsmuligheder skal man ikke kalkulere med, men alene forsøge at anvende, hvis det alligevel gik "galt".



Frivillig momsregistrering ved udlejning af fast ejendom

Udlejning af fast ejendom er moms fritaget. Det er dog muligt at blive frivilligt momsregistreret for udlejning af fast ejendom. I så fald skal man afregne moms af lejeindtægter, men samtidig opnår man fradragsret for momsen af omkostninger. Det er væsentligt at være opmærksom på, om man opfylder betingelserne for frivillig momsregistrering, inden man ansøger. Desuden glemmer mange virksomheder at ansøge om en frivillig momsregistrering, før de påbegynder en udlejning med tillæg af moms.

Udlejning af fast ejendom

Det grundlæggende kendetegn for udlejning af fast ejendom er, at en lejer for en aftalt periode og mod en betaling tildeles retten til at:

- råde over den faste ejendom, som om den pågældende var ejer heraf og
- udelukke andre fra at udnytte denne rettighed.

Man siger, at lejer skal have en eksklusiv brugsret til den pågældende ejendom.

Hvis man som lejer ikke har denne eksklusive brugsret over en fast ejendom, er der ikke tale om udlejning af fast ejendom, men derimod en almindelig momsbelagt aktivitet med pligt til almindelig momsregistrering og dermed ikke nogen frivillighed. Det vil f.eks. være tilfældet, hvis flere forskellige lejere disponerer over den samme faste ejendom samtidigt.

Frivillig momsregistrering

Der kan søges om tilladelse til frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom, der udlejes eller forsøges udlejet. Den frivillige registrering kan omfatte hele ejendommen, enkelte bygninger eller enkelte lokaler. Det er op til udlejer, hvad der skal omfattes af en frivillig registrering. Der skal altid ske ændring af registreringen, hvis flere eller færre lejermål ønskes inddraget under registreringen.

Udlejning af værelser i hoteller og lignende, korttidsudlejning af værelser (under 30 dage) samt udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads er altid momspligtigt. Her skal man have en almindelig momsregistrering og ikke søge om frivillig momsregistrering.

Ved at lade sig frivilligt momsregistrere kan udlejer fradrage moms af udgifter til byggeri, drift og administration efter

momslovens almindelige regler. Til gengæld skal huslejen pålægges moms.

Hvis lejer er momsregistreret og kan fratække moms af lejeudgiften, vil det som udgangspunkt altid være momsmæssigt fordelagtigt for udlejer at lade sig frivilligt momsregistrere, idet lejen så aftales ekskl. moms, og momsen lægges oveni.

Der kan kun gives tilladelse til momsregistrering ved erhvervmæssig udlejning. Det betyder grundlæggende, at der skal være tale om:

- Virksomhed for egen regning og risiko
- Lejen skal være fastsat på markedsmæssige vilkår
- Udlejer skal have til hensigt at opnå en vedvarende indtægt.

Herudover er det en betingelse, at der ikke må være tale om udlejning til boligformål.

Ved almindelig udlejning til eksterne lejere vil man typisk opfylde betingelsen om erhvervmæssig udlejning, herunder udlejning til markedsleje.

Ved udlejning mellem interesseforbundne parter vil Skattestyrelsen derimod fokusere på, om der er tale om udlejning til en markedsleje. Der kan f.eks. være tale om udlejning mellem to koncernforbundne selskaber, hvor det ene selskab har fratrukket moms ved opførelse af en ejendom under en frivillig momsregistrering, og efterfølgende udlejer ejendommen til et koncernforbundet selskab uden momsfradragsret. Her vil der typisk samlet set være en momsfordel ved udlejning til en lav leje med tillæg af moms i 10 år, indtil momsreguleringsforpligtelsen på ejendommen er udløbet. I et sådant tilfælde vil Skattestyrelsen typisk tilbagekalde den frivillige momsregistrering og kræve den fratrukne moms af opførelsesomkostninger tilbagebetalt, hvis den opkrævede leje ikke er udtryk for en markedsleje.

Et andet eksempel, hvor Skattestyrelsen fokuserer på, om der er tale om udlejning til en markedsleje, er ved udlejning af idrætsanlæg, f.eks. idrætshaller. En almindelig amatøridrætsforening vil typisk ikke have den store momsfradragsret ved opførelse af en idrætshal til eget brug, idet hovedparten af foreningens aktiviteter som regel vil være moms fritaget. I stedet kan en nyetableret forening,

selvejende institution etc. fratrække moms ved opførelse af en idrætshal under en frivillig momsregistrering og efterfølgende udleje hallen med tillæg af moms til amatør-idrætsforeningen. Her vil der typisk samlet set også være en momsfordel ved udlejning med tillæg af moms i 10 år, indtil momsreguleringsforpligtelsen på ejendommen er udløbet. Det er også her vigtigt at udleje til markedsleje for at undgå tilbagebetaling af den fratrukne moms af opførelsesomkostningerne.

Som det fremgår, er det meget væsentlig at finde markedslejen. Der findes ikke nogen regel for, hvordan dette skal ske, men man kan f.eks. anmode 2-3 lokale mæglere om at komme med deres bud og tage et gennemsnit af dette. Man kan ikke få et bindende svar fra Skattestyrelsen på, om man har fundet den korrekte markedsleje, idet der ikke gives bindende svar på spørgsmål om bevillinger som f.eks. en anmodning om frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom.

Ændring af registrering med tilbagevirkende kraft

Mange virksomheder glemmer at ansøge om en frivillig momsregistrering, før de påbegynder udlejning med tillæg af moms. Desuden glemmer mange virksomheder at afmelde lejemål fra den frivillige momsregistrering, når de ikke længere ønsker at udleje de pågældende lejemål med tillæg af moms.

Skattestyrelsen tillader typisk, at man ændrer sin frivillige momsregistrering med tilbagevirkende kraft, uden at der sker opkrævning af udgående moms eller tilbagebetaling af fratrukket moms, hvis man i øvrigt har opfyldt betingelserne for frivillig momsregistrering/afmeldelse, herunder primært at man har opkrævet/ikke opkrævet moms af lejen på korrekt vis.

Et ofte forekommende scenarie er, at en virksomhed har fratrukket moms ved opførelse eller ombygning/renovering af en ejendom og påbegyndt udlejning uden at ansøge om en frivillig momsregistrering. For at kunne fradrage moms under opførelse mv. af en udlejningsejendom skal Skattestyrelsen, inden byggeaktiviteterne er gået i gang, godkende en erklæring fra udlejeren om, i hvilket omfang ejendommens lejemål forventes omfattet af registreringen. Hvorvidt man også her kan opnå en frivillig momsregistrering med tilbagevirkende kraft, afhænger af omstændighederne. Hvis man har været momsregistreret, har anført i lejekontrakten, at der skal lægges moms på huslejen samt afregnet den udgående moms på lejen, accepterer Skattestyrelsen typisk, at man frivilligt momsregistreres med tilbagevirkende kraft. Har man derimod udlejet ejendommen uden moms i blot en kortere periode, vil Skattestyrelsen typisk kræve tilbagebetaling af den fratrukne moms.



Mangelfulde fakturaer kan koste momsfradraget

Skattestyrelsen har løbende fokus på, om de formelle betingelser for momsfradrag opfyldes, herunder om virksomhederne er i besiddelse af forskriftsmæssige fakturaer på køb af varer og ydelser. Hvis en virksomhed ikke er i besiddelse af forskriftsmæssige fakturaer, ses der talrige eksempler på, at Skattestyrelsen nægter momsfradrag for virksomhedernes udgifter.

Forskriftsmæssige fakturaer

Momsfradrag forudsætter, at der er leveret varer eller ydelser til den virksomhed, der anmoder om momsfradraget. Det er som udgangspunkt en betingelse for, at varen eller ydelsen kan anses for at være "leveret til virksomheden", at man er i besiddelse af en forskriftsmæssig faktura, som er udstedt til den køvende virksomhed.

En forskriftsmæssig faktura skal indeholde følgende oplysninger:

- Udstedelsesdato (fakturadato)
- Fakturanummer (et fortløbende nummer, der bygger på én eller flere serier)
- Sælgers momsregistreringsnummer (CVR-nummer)
- Sælgers navn og adresse
- Købers navn og adresse
- Mængden og arten af de leverede varer og/eller ydelser
- Leveringsdato (hvis denne er forskellig fra fakturadatoen)
- Momsgrundlaget, det vil sige pris pr. enhed uden moms, evt. prisnedslag og rabatter mv., hvis disse ikke er indregnet i prisen pr. enhed
- Den gældende momssats
- Det momsbeløb, der skal betales.

Købers navn og adresse

Enhver faktura skal indeholde købers navn og adresse for at være forskriftsmæssig. Kun den virksomhed, som en faktura er udstedt til, kan fradrage momsen på fakturaen. En faktura, der fejlagtigt er udstedt til f.eks. et koncernforbundet selskab, berettiger derfor ikke til momsfradrag, uanset at betalingen for købet er sket fra den rette virksomhed.

Der er heller ikke momsfradrag for fakturaer udstedt til virksomhedens medarbejdere. Det var f.eks. tilfældet for en EI- og VVS-installatør, som ønskede at anskaffe en række servicevogne drevet på el. Virksomheden påtænkte at installere ladestandere i husstanden hos medarbejderne, som skulle køre i de eldrevne servicevogne. Elselskabet skulle

udstede en faktura for elforbruget til ejeren af hovedmåleren (medarbejderen), og virksomheden ville herefter refundere medarbejderen beløbet. Af et bindende svar fra Skatterådet fremgår, at virksomheden ikke havde ret til momsfradrag for indkøb af el, som afregnes overfor en medarbejder. Begrundelsen var, at virksomheden ikke var i besiddelse af en forskriftsmæssig faktura udstedt til virksomheden.

Mængden og arten af de leverede varer og/eller ydelser

Manglende oplysning om "mængden og arten af de leverede varer og/eller ydelser" sammenholdt med manglende oplysning om "pris pr. enhed uden moms" har givet anledning til en række sager om nægtelse af fradrag inden for bl.a. byggebranchen og rengøringsbranchen, hvor leverandørerne typisk har undladt at afregne moms af deres leveringer.

En faktura skal indeholde mængden og arten af de leverede varer eller omfanget og arten af de leverede ydelser. Det skal altså fremgå, hvilke varer der leveres, og antallet. Hvis der sælges ydelser, skal det oplyses hvilken tjenesteydelse, der er tale om, og omfanget heraf. Her lægger Skattestyrelsen særlig vægt på, at det meget præcist fremgår, hvilke ydelser der er leveret, samt hvornår de er leveret. Det er f.eks. ikke tilstrækkeligt, at der alene anføres "renovering af ejendom" eller "rengøring i januar".

Momsgrundlaget (pris pr. enhed uden moms)

Udover "mængden og arten af de leverede varer og/eller ydelser" skal "pris pr. enhed uden moms" fremgå af fakturaen, for at denne er forskriftsmæssig.

Det skal vurderes ud fra den konkrete situation, om det er muligt at angive en enhedspris, herunder om der foreligger en enhedspris, og om der foreligger særlige branchemæssige forhold. Kravet om enhedspriser gælder for varer og ydelser, der kan tælles. For ydelser kan den tællelige enhed f.eks. være en timesats eller en pris for en standardydelse. Hvis leveringen ikke kan opdeles i tællelige enheder, er enhedsprisen den totale pris uden moms. Enhedsprisen behøver heller ikke at blive vist, hvis dette ikke er sædvanlig praksis inden for branchen, og dette ikke kræves af køberen. Branchekutymen må dog ikke føre til, at fakturaerne bliver alt for summariske med hensyn til angivelse af varernes eller ydelsernes omfang og prisangivelse heraf.

Inden for bl.a. byggebranchen og rengøringsbranchen tillader Skattestyrelsen typisk ikke fakturaer uden enhedspriser i form af timesatser. Det er væsentligt, at det fremgår,

på hvilket grundlag momsgrundlaget (fakturabeløbet) er opgjort, herunder hvilke timesatser der er anvendt. Der findes adskillige eksempler på, at Skattestyrelsen har nægtet momsfradrag inden for bygge- og rengøringsbranchen med den begrundelse, at der ikke var udstedt forskriftsmæssige fakturaer, herunder angivelse af timesatser. Nægtelse af momsfradrag sker typisk i de tilfælde, hvor leverandørerne har undladt at afregne den fakturerede moms.

De forskriftsmæssige krav er ikke opfyldt

Der er set eksempler på, at Skattestyrelsen nægter momsfradrag i tilfælde, hvor leverandørerne har afregnet momsen på korrekt vis, men hvor fakturaen ikke opfylder

de forskriftsmæssige krav. Skattestyrelsen kan imidlertid ikke nægte at indrømme momsfradrag alene af den grund, at en faktura ikke opfylder de betingelser, der kræves, hvis Skattestyrelsen er i besiddelse af alle de oplysninger, der kræves for at kunne efterprøve, om de materielle betingelser vedrørende fradragsretten er opfyldt.

Kun hvis Skattestyrelsen ikke råder over de oplysninger, der er nødvendige for at kunne efterprøve de materielle betingelser for fradragsret, kan momsfradrag nægtes. Skattestyrelsens praksis er meget restriktiv. Hvis der ikke kan fremlægges en forskriftsmæssig faktura, skal der særdeles meget til at overbevise Skattestyrelsen om, at momsfradrag skal godkendes.



Ny lovgivning

Selskaber – udbyttebeskatning af porteføljeaktier

Ved skattefri porteføljeaktier forstås aktier, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet, og som ejes af et selskab, der ejer mindre end 10 % af kapitalen i porteføljeselskabet. Der er med andre ord tale om aktier i et unoteret aktie-/anpartsselskab eller et tilsvarende udenlandsk selskab.

Som navnet "skattefri porteføljeaktier" kunne antyde, er en fortjeneste ved salg af sådanne aktier skattefri. Derimod er udbytte af sådanne aktier skattepligtigt. 70 % af det modtagne bruttoudbytte medregnes til selskabets skattepligtige indkomst, og den reelle beskatning udgør således 15,4 %.

Folketinget har vedtaget, at udbytte af skattefri porteføljeaktier skal være skattefri for udbytte, der udloddes den 1. januar 2025 eller senere. Skattefriheden gælder dog ikke, hvis der er tale om udbytte fra et udenlandsk selskab, som skattemæssigt har fradrag for udbytteudlodningen.

Udbytte til udenlandske selskaber

Udenlandske selskaber betaler i dag en dansk kildeskat på 15 % af aktieudbytte fra skattefri porteføljeselskaber, medmindre en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det land, hvor selskabet er hjemmehørende, kun tillader en mindre skat. Den danske skat på maksimalt 15 % gælder kun for selskaber, der er hjemmehørende i en stat, der udveksler oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst mv.

Den af Folketinget vedtagne skattefrihed for udbytte gælder som hovedregel også for udenlandske selskaber, der ejer unoterede aktier i danske porteføljeselskaber, når det udbyttedragende selskab er skattemæssigt hjemmehørende i et land, hvor der er indgået en aftale i form af en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller lignende om udveksling af oplysninger mellem skattemyndighederne i de respektive lande.

Beneficial owner

Skattefriheden for udbytte af skattefri porteføljeaktier gælder kun, hvis modtageren er den retmæssige ejer (beneficial owner) af udbyttet. Dette krav er indsat i lovbestemmelsen, men har efter dansk retspraksis "altid" eksisteret.

Men hvad betyder det egentlig, at det udbyttedragende selskab skal være den retmæssige ejer af udbyttet, når

det lægges til grund, at det udenlandske selskab er ejer af aktierne i det danske selskab, der foretager udlodningen af udbytte?

Det korte svar er, at det kan f.eks. være et selskab, der er hjemmehørende i et land, der ikke har indgået en aftale om udveksling af oplysninger med Danmark, der ejer porteføljeaktierne i et dansk selskab. For at opnå en nedsættelse af den danske udbytteskat til 15 % og fremover 0 % stifter det udenlandske selskab et selskab i et land, der har aftalt udveksling af skatteoplysninger med Danmark, og overdrager aktierne i det danske selskab til dette selskab (gennemstrømningsselskab). Det eneste formål med transaktionen er at spare dansk udbytteskat, hvorfor et udbytte fra det danske selskab til gennemstrømningsselskabet straks viderudloddet til den "retmæssige ejer". Eksemplet er meget simpelt og let gennemskueligt, men i praksis er der ofte tale om meget mere komplicerede oplysninger mv., der kan gøre det svært at gennemskue, hvem der er den retmæssige ejer af udbyttet fra det danske selskab.

Ved udlodning af udbytte fra et dansk selskab, hvor der indeholdes for lidt i udbytteskat, vil den altovervejende hovedregel være, at det udbytteudloddende danske selskab hæfter for den manglende kildeskat af udbyttet.

Lov om ændring af selskabsskatteoven, aktiesparekon-toloven, aktieavancebeskatningsloven mv. (L 28) blev vedtaget den 19. december 2024.

Selskaber – realisationsbeskatning af nye noterede aktier

Efter gældende regler lagerbeskattes selskaber af porteføljeaktier (ejerandel under 10 %), der er optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet.

Folketinget har vedtaget, at selskaber i stedet for lagerbeskatning kan vælge realisationsbeskatning af sådanne aktier (noterede porteføljeaktier) i en periode på maksimalt syv år regnet fra det tidspunkt, hvor aktierne blev optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet. Når perioden på de syv år er udløbet, skal der igen ske lagerbeskatning af sådanne aktier, hvilket vil sige, at der indtræder en beskatning af de urealiserede avancer, der er optjent i perioden med realisationsbeskatning.

Adgangen til at vælge realisationsbeskatning omfatter aktier, der optages til handel på et reguleret marked eller en

multilateral handelsfacilitet den 1. januar 2015 eller senere. For aktier, der er optaget til handel på et reguleret marked mv. i perioden 2024 er det dog et krav, at selskabet ejede aktierne mindst 30 dage før det tidspunkt, hvor aktierne første gang blev optaget til handel på et reguleret marked mv. Anmodning om genoptagelse af tidligere års skatteansættelser skal ske senest den 1. juli 2025.

*Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktiesparekon-
toloven, aktieavancebeskatningsloven mv. (L 28) blev
vedtaget den 19. december 2024.*

Skatte kreditordningen

Skatte kreditordningen indebærer, at selskaber og personer, der driver selvstændig erhvervs virksomhed omfattet af virksomhedsskatteordningen, kan få refunderet skatteværdien af forsøgs- og forskningsudgifter, i det omfang de kan indeholdes i årets underskud. Man veksler således et skatte- mæssigt underskud til kontanter.

Der kan udbetales skatte kredit svarende til skatteværdien af forsøgs- og forskningsudgifter på op til 25 mio. kr. årligt (skatte kreditloftet). Skatte kreditloftet opgøres på sambeskatningsniveau.

Folketinget har vedtaget at hæve skatte kreditloftet til 35 mio. kr. fra og med indkomståret 2027.

*Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktiesparekon-
toloven, aktieavancebeskatningsloven mv. (L 28) blev
vedtaget den 19. december 2024.*

Ingen straksafskrivning af udgifter til edb-software, knowhow og patentrettigheder

Folketinget har vedtaget at afskaffe muligheden for straksafskrivning af udgifter til edb-software, knowhow og patentrettigheder for anskaffelser, der sker 1. januar 2025 eller senere.

Edb-software

Udgifter til erhvervelse af edb-software skal fremover afskrives efter saldoprincippet med højst 25 % årligt.

Det vil dog fortsat være muligt at straksafskrive sådanne udgifter efter reglen om småaktiver, hvis anskaffelse summen ikke overstiger 34.400 kr. Det vil desuden fortsat være muligt at straksafskrive udgifter til edb-software, hvis der er

tale om driftsmidler mv. til forsøgs- og forsknings virksomhed, der ikke anvendes til efterforskning af råstoffer.

Knowhow og patentrettigheder

Udgifter til erhvervelse af knowhow og patentrettigheder skal fremover afskrives med 1/7 årligt. Ved erhvervelse af rettigheder, der er beskyttet efter anden lovgivning, og hvor beskyttelsesperioden på aftaletidspunktet er mindre end syv år, kan anskaffelse summen afskrives med lige store årlige beløb over beskyttelsesperioden.

*Lov om ændring af afskrivningsloven, ligningsloven mv.
(L 25) blev vedtaget den 28. november 2024.*

Permanent forhøjelse af fradraget for udgifter til forsøgs- og forsknings virksomhed

Forhøjet fradrag for de særlige udgifter til forsøgs- og forsknings virksomhed har i de senere år været ændret af Folketinget en del gange, idet man har ønsket at give danske virksomheder større incitament til at udføre sådan virksomhed.

Efter gældende regler kan udgifter til forsøgs- og forsknings virksomhed fratrækkes med 108 % i såvel 2024 som i 2025. For indkomstårene 2026 og 2027 udgør fradraget henholdsvis 114 % og 116 %. Folketinget har vedtaget, at ordningen med forhøjet fradrag gøres permanent, og fradraget skal udgøre 120 % fra og med indkomståret 2028.

Der indføres fra og med indkomståret 2026 et loft for de udgifter, der kan fratrækkes med de anførte forhøjede satser. Loftet er fastsat til 1 mia. kr. (2024-niveau). Loftet gælder samlet for sambeskattede selskaber, og en begrænsning fordeles forholdsmæssigt mellem de sambeskattede selskabers udgifter. Udgifter over loftet kan fratrækkes med 110 % for indkomståret 2026 og fremefter.

Variierende satser er dog til at tackle. Meget vanskeligere er det at finde ud af, hvornår der er tale om forsøgs- og forskningsudgifter, der berettiger til ekstrafradrag. I lovens definition heraf er der ikke megen hjælp at hente, hvilket de relativt mange verserende sager for Landsskatteretten og domstolene bekræfter.

*Lov om ændring af afskrivningsloven, ligningsloven mv.
(L 25) blev vedtaget den 28. november 2024.*

Underskudsfræmførelse – forhøjelse af loftet

Skattemæssige underskud kan som udgangspunkt fræmføres til modregning i følgende års positive skattepligtige indkomst. Der gælder dog et loft over retten til fræmførelse af underskud. Underskud fra tidligere indkomstår kan fratrækkes fuldt ud i den del af årets skattepligtige indkomst, der ikke overstiger 9.457.500 kr. (2024), og et herefter resterende underskud kan højst nedbringe den resterende indkomst med 60 %. Er man ramt af loftet, skal der således betales skat af 40 % af den del af indkomsten, der overstiger 9.457.500 (2024).

Underskudsloftet gælder på sambeskatningsniveau.

Folketinget har vedtaget at hæve loftet til 20.829.000 kr. (2025) fra og med indkomståret 2025.

*Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktiesparekon-
toloven, aktieavancebeskatningsloven mv. (L 28) blev
vedtaget den 19. december 2024.*

Justering af fondsbeskatningsreglerne

Folketinget har vedtaget ændringer på følgende områder:

- Efterbeskatning af ubenyttede hensættelser
- Uddelingsforpligtelse ved realisationsprincip for porteføljeaktier
- Underskud ved skattefri fusion
- Skattefrihed for renter ved tynd kapitalisering.

Efterbeskatning af ubenyttede hensættelser

Fonde har tidligere haft mulighed for at fjerne beskattin-
gen af skattepligtige indtægter gennem hensættelser, der
efterfølgende ikke blev anvendt til almenvelgørende eller på
anden måde almennyttige formål, og derved – i strid med
grundprincippet i fondsbeskatningsloven – uden beskattning
at akkumulere mv. indtægter i fonden.

Efterbeskatningsreglerne og den såkaldte prioriteringsregel
er ændret for at sikre, at fonde kun kan undgå efterbe-
skattning, hvis de uddeler hensættelserne i deres helhed.
Ændringerne betyder, at der ikke opnås en skattemæssig
fordel ved at foretage hensættelser, som efterfølgende ikke
uddeles.

De nye regler har virkning for hensættelser i indkomstår, der
påbegyndes den 1. januar 2025 eller senere.





Uddelingsforpligtelse ved realisationsprincip for porteføljeaktier

En fond har efter de hidtil gældende regler i visse tilfælde været forpligtet til at uddele beløb, som ikke faktisk er oppebåret i fonden, hvilket alt andet lige betød en udhuling af fondens formue. For at imødegå dette har Folketinget vedtaget, at indkomst, som en fond medregner ved indkomstopgørelsen efter CFC-reglerne, ikke skal medregnes ved opgørelsen af den indkomst, som fonden vil skulle uddele til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, hvis den anvender realisationsprincippet ved opgørelsen af gevinst og tab på porteføljeaktier.

Ændringen har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2024 eller senere.

Underskud ved skattefri fusion

Hovedreglen er, at underskud fortabes ved en skattefri fusion af erhvervsdrivende fonde, men der har været en mindre undtagelse, som har vist sig at kunne bruges i et omfang, som ikke var tilsigtet.

For fusioner med fusionsdato den 1. januar 2025 eller senere fortabes underskud efter fradrag for uddelinger og hensættelser til almenvelgørende formål, som svarer til det fradragsberettigede nettotab efter kursgevinstloven og aktieavancebeskatningsloven.

Skattefrihed for renter ved tynd kapitalisering

Selskaber, der er omfattet af reglerne om tynd kapitalisering, kan ikke altid fratække samtlige renteudgifter. Et moderselskab er ikke skattepligtig af renter, hvis datterselskabet ikke har fradrag for disse efter reglerne om tynd kapitalisering. Denne skattefrihed har ikke været gældende for fonde.

For indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2025 eller senere, bliver fonde også skattefri af renter, når et datterselskab er omfattet af fradragsbegrænsningen som følge af tynd kapitalisering.

Lov om ændring af fondsbeskatningsloven, fusionsskatte-loven, selskabsskatte-loven og forskellige andre love (L 30) blev vedtaget den 19. december 2024.

Personer – indskud på aktiesparekonto

En aktiesparekonto er en bankkonto, hvor der kan indskydes penge, som kan investeres i aktier, der er optaget til handel

på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet og visse investeringsbeviser. Denne mulighed er der mange, der har benyttet sig af i de seneste seks år. Fordelen er, at årets afkast kun beskattes med 17 %, hvilket betyder en skattebesparelse på mindst 10 %, da udbytte mv. af aktier beskattes med minimum 27 %. Det er årets værdistigning på kontoen/depotet, der beskattes, hvilket kaldes lagerbeskatning.

Der er et loft over, hvor meget der kan stå på en sådan konto (den samlede værdi af kontoen og det tilhørende værdiparirdepot). Folketinget har flere gange valgt at forhøje loftet for det maksimale indestående på kontoen. Dette er sket igen, og forhøjelsen har virkning fra og med kalenderåret 2025. Beløbsgrænsen for 2024 og 2025 udgør henholdsvis 135.900 kr. og 166.200 kr.

Beløbsgrænsen gælder kun for indskud. Aktier mv., der er placeret på en aktiesparekonto, kan derfor forblive på kontoen, uanset hvor meget aktierne mv. måtte stige i værdi. Når værdien overstiger beløbsgrænsen, kan der ikke foretages yderligere indskud. Der kan dog uanset beløbsgrænsen foretages indskud på aktiesparekontoen til betaling af skat.

Lov om ændring af selskabsskatte-loven, aktiesparekonto-loven, aktieavancebeskatningsloven mv. (L 28) blev vedtaget den 19. december 2024.

Personer – beskatning af aktieindkomst

Aktieudbytte og fortjeneste ved salg af aktier beskattes normalt som aktieindkomst.

En årlig aktieindkomst op til 61.000 kr. (2024) beskattes med 27 %. Aktieindkomst over denne progressionsgrænse beskattes med 42 %. For samlevende ægtefæller gælder en samlet progressionsgrænse på 122.000 kr. (2025).

Folketinget har vedtaget en gradvis forhøjelse af progressionsgrænsen for 2025-2027. I 2025 udgør grænsen 67.500 kr., i 2026 75.800 kr. (2025-niveau) og i 2027 83.100 kr. For samlevende ægtefæller gælder fortsat en samlet progressionsgrænse på det dobbelte beløb.

Lov om ændring af selskabsskatte-loven, aktiesparekonto-loven, aktieavancebeskatningsloven mv. (L 28) blev vedtaget den 19. december 2024.

Ekspertskatteordningen – minimumsløn

8 % i AM-bidrag og 27 % i bruttoskat på løn giver en effektiv skat på 32,84 %. Denne skatteprocent gælder for de personer, der opfylder betingelserne i den såkaldte forsker- eller ekspertordning. Man behøver ikke være forsker eller en særlig ekspert for at blive omfattet af ordningen.

Formålet med ordningen er at forbedre danske virksomheders mulighed for at tiltrække højt kvalificeret arbejdskraft bosat i udlandet. Også fodbold- og håndboldspillere kan anvende den særlige skatteordning. En række betingelser skal være opfyldt for at opnå denne gunstige beskatning. En af betingelserne er løn af en vis størrelse (minimumsløn) for de personer, der ikke er ansat på et godkendt forskningsprojekt. Kravet til minimumslønnen udgør 78.100 kr. (2025) pr. måned efter fradrag af ATP. Kravet til minimumslønnen er nedsat til 63.000 kr. pr. måned (2025-niveau) fra og med indkomståret 2026.

*Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktiesparekonto-
toloven, aktieavancebeskatningsloven mv. (L 28) blev
vedtaget den 19. december 2024.*

Ny Øresundsundsaftale

Danmark har indgået en ny Øresundsaf-tale med Sverige, som erstatter den tidligere aftale fra 2003. Den nye aftale gælder fra og med den 1. januar 2025.

Den nye Øresundsaf-tale indeholder en række bestemmelser, som i hovedtræk er følgende:

- Beskatningsret til løn ved hjemmearbejde mv.
- Fradrags- og bortseelsesret for pensionsindbetalinger for grænsegængere og tilflyttere
- Beskatningsret til SU, legater og kunstnerstøtte mv.

Beskatningsret til løn ved hjemmearbejde mv.

Hovedreglen i de gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster er, at når en person, der bor i ét land og arbejder i et andet land for en der hjemmehørende arbejdsgiver eller et fast driftssted, kan arbejdslandet kun beskatte den del af lønnen mv., der forholdsmæssigt kan henføres til arbejde, der rent faktisk er udført i arbejdslandet.

Arbejde, der udføres f.eks. i bopælslandet, kan derfor ikke beskattes i det land, hvor arbejdsgiveren skattemæssigt er hjemmehørende. Men sådan er det ikke efter

Øresundsaf-talen, hverken for privatansatte eller offentligt ansatte.

Bopæl i Danmark og ansat hos en svensk arbejdsgiver og "omvendt"

Sverige har beskatningsretten til hele medarbejderens løn, selv om medarbejderen tillige

- udfører arbejde i Danmark (hjemmearbejdsreglen) og/eller
- er på rejse eller udfører andet arbejde af lejlighedsvis karakter i andre lande,

hvis arbejdet i Sverige udgør mindst 50 % af arbejdstiden i hver tolv måneders periode.

Hjemmearbejdsreglen omfatter såvel arbejde på bopælen som andre steder i Danmark.

Hvis den svenske arbejdsgiver har/får fast driftssted i Danmark, og det er dette faste driftssted, som den pågældende medarbejder arbejder for, når hun/han arbejder i Danmark, kan den del af lønnen alligevel ikke beskattes i Sverige, men kun i Danmark.

Selv om Sverige beskatter den fulde løn, betyder globalindkomstprincippet, at lønnen også skal selvangives i Danmark, og den danske skat skal nedsættes enten efter credit- eller



eksempionprincippet afhængig af, hvor personen er omfattet af social sikring og betaler sociale afgifter.

Samme ret til fuld dansk beskatning af løn gælder naturligvis også for en person bosat i Sverige, der er ansat hos en dansk arbejdsgiver.

Fradrags- og bortseelsesret for pensionsindbetalinger for grænsegængere og tilflyttere

Sverige og Danmark forpligter sig til at give grænsegængere og tilflyttere fradrags- og bortseelsesret (arbejdsgiverordninger) for indbetalinger på pensionsordninger i det andet land, når:

- En person, der er lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende, og som arbejder og beskattes i det ene land og bor i det andet (grænsegængere), hvis personens indkomst, som kan beskattes i arbejdslandet, udgør mindst 75 % af den samlede nettoindtægt fra personligt arbejde i tjenesteforhold eller selvstændigt erhvervsvirksomhed.
- En tilflytter, der er lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende, som er hjemmehørende i det ene land, og som umiddelbart inden tilflytningen dertil deltog i og bidrog til en pensionsordning i det andet land.

En lønmodtager, der er bosat i Danmark og som arbejder i Sverige, hvor 75 %-reglen er opfyldt om svensk beskatning, kan således i den svenske indkomst få fradragsret eller bortseelsesret for indbetalinger til en dansk pensionsordning, jf. dog nedenfor.

En person, der har været bosat i Sverige, og som er flyttet til Danmark, kan i Danmark få fradrag eller bortseelsesret for indbetalinger til en svensk pensionsordning, hvis han inden flytningen til Danmark indbetalte på denne svenske pensionsordning, jf. dog nedenfor.

Der vil dog alene være fradrags- eller bortseelsesret inden for de beløbsgrænser, som gælder i begge lande. Danmark skal derfor kun give fradrags- eller bortseelsesret for indskud på en svensk pensionsordning, i det omfang personen kunne have indskudt på pensionsordningen med fradragsret mv. inden for såvel de danske som de svenske beløbsgrænser.

Tilsvarende skal Sverige kun give fradragsret mv. for indskud på en dansk pensionsordning, i det omfang personen kunne

have indskudt på pensionsordningen med fradragsret mv. inden for svenske og danske regler om beløbsgrænser.

Beskatningsret til SU, legater og kunstnerstøtte mv.

Artikel 22 i Den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst tillægger bopælslandet beskatningsretten til de indkomsttyper, som ikke er udtrykkeligt nævnt i de øvrige artikler i overenskomsten.

Omfattet af artikel 22 er bl.a. SU, legater og kunstnerstøtte.

Efter Øresundsftalen skal artikel 22 ikke omfatte:

- Indkomst i form af studiestøtte, legater eller kunstnerstøtte, som en person, der er hjemmehørende (bosat) i det ene land, modtager fra det andet land, forudsat at studiestøtten, legaterne eller kunstnerstøtten ville have været fritaget for beskatning i det andet land, hvis personen havde været hjemmehørende dér.

Svensk uddannelsesstøtte er efter svensk skatteret skattefri. Dermed vil studerende, der er bosat i Danmark, og som modtager svensk SU, ikke blive beskattet heraf i Danmark. Den svenske SU er med andre ord også skattefri i Danmark.

Samme princip vil gælde for personer, der er bosat i Danmark, og som modtager svenske legater og kunstnerstøtte. Hvis legaterne og kunstnerstøtten er skattefri for en modtager, der er bosat i Sverige, vil indkomsten også være skattefri for en person, der er bosat i Danmark.

Artikel 22 om bopælslandsbeskatning skal heller ikke gælde andre indkomster (end SU, legater og kunstnerstøtte). Det betyder, at indkomst, der ikke er omfattet af overenskomstens øvrige artikler, må beskattes i kildelandet, og bopælslandet vil i givet fald være forpligtet til at give maksimeret credit for skat betalt i kildelandet. Dette vil bl.a. betyde, at Danmark fremover kan beskatte (PAL-skat) pensionsopsparende, der er bosat i Sverige, af afkastet af deres danske pensionsordninger. Bestemmelsen omfatter ikke pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A, hvilket er de ordninger, hvor afkastet løbende beskattes som kapitalindkomst.

Lov om indgåelse af aftale mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige om visse skattespørgsmål (L 31) blev vedtaget den 14. november 2024.

Lovforslag

Skattefrit bundfradrag ved deleøkonomi

Det foreliggende lovforslag vil midlertidigt lempe betingelserne for det "store" bundfradrag ved udlejning af sommerhuse mv., når der "fejlagtigt" ikke er sket indberetning til Skattestyrelsen.

Bundfradrag ved udlejning af sommerhuse mv.

Indkomst ved udlejning af sommerhuse, værelsesudlejning og aktiver som biler, lystbåde, campingvogne mv. er skattepligtig indkomst. Ved opgørelsen af det skattepligtige resultat kan udlejeren vælge mellem at foretage fradrag efter en regnskabsmæssig metode eller en skematisk metode.

Vælges den skematiske model, v nedsættes bruttolejeindtægten med et såkaldt skattefrit bundfradrag og en overskydende indkomst reduceres med et standardfradrag på 40 %. De resterende 60 % udgør det skattepligtige resultat.

Hvorvidt man er berettiget til et skattefrit bundfradrag, herunder størrelsen af bundfradraget, afhænger af, hvorvidt der fra tredjepart, hvilket vil sige en formidler af udlejningen, er sket indberetning af indtægten til skattemyndighederne. Ved udlejning af et sommerhus eller anden form for fritidsbolig udgør det årlige bundfradrag pr. bolig 13.100 kr. (2025). Hvis der er sket indberetning af lejeindtægterne fra tredjepart/formidler, udgør fradraget derimod 47.900 kr. (2025).

Bundfradraget ved udlejning eller fremleje af en del af værelser i en helårsbolig til beboelse, eller ved udlejning eller fremleje af hele boligen i en del af indkomståret til beboelse, udgør 13.100 kr. (2025). Hvis der er sket indberetning af lejeindtægterne fra tredjepart/formidler, udgør fradraget derimod 33.500 kr. (2025).

Den skematiske model for udlejning af biler mv. kan kun anvendes, hvis tredjepart indberetter lejeindtægterne til skattemyndighederne. Det skattefrie bundfradrag ved udlejning af personbiler, lystbåde mv. udgør 12.000 kr. (2025). Der er tale om et "årligt" fradrag, hvilket betyder, at hvis en person udlejer såvel bil som lystbåd opnås kun ét bundfradrag.

Ved udlejning af el- og pluginhybridbiler, der udleder under 50 g CO₂ pr. km, udgør det årlige fradrag 22.500 kr. (2025).

Dette fradrag berører ikke muligheden for tillige at få et årligt fradrag på 12.000 kr. (2025) for udlejning af en benzindreven bil mv.

Hvis der ikke sker indberetning, skal det skattepligtige resultat af udlejningen ske efter den regnskabsmæssige metode, jf. dog nedenfor om den midlertidige ordning for 2023-2025.

DAC7 om indberetning af lejeindtægter

Den 1. januar 2023 trådte EU-direktivet DAC7 i kraft. Det betyder, at virksomheder i EU, der stiller en digital platform til rådighed for udlejning mv., har pligt til at indberette deres brugeres aktiviteter på platformene. Det vil sige:

- Udlejning af fast ejendom
- Udlejning af transportmidler
- Udbud af personlige tjenesteydelser
- Salg af varer.

Direktivet forpligter virksomhederne bag de digitale platforme til at indberette oplysninger om deres brugere og om brugernes indtægter til skattemyndighederne. Oplysningerne skal gøre det muligt for europæiske skattemyndigheder at identificere platformenes brugere og deres indtjening via platformene.

En midlertidig ordning ved manglende indberetning af lejeindtægter

Gennemførelsen af den tekniske del af DAC7 om indberetning og udveksling af oplysninger mellem skattemyndighederne i de 27 EU-lande har givet visse udfordringer. Det forventes, at disse udfordringer er løst fra og med 2026.

Folketinget vil derfor indføre en midlertidig ordning for indkomstårene 2023, 2024 og 2025. Den midlertidige ordning betyder, at udlejer har ret til det "store" bundfradrag, hvis udlejningen er sket gennem en platform, der er indberetningspligtig efter de gældende regler.

Forslag til lov om ændring af ligningsloven L 103 forventes vedtaget den 9. januar 2025.

Lovforslag i udkast

I juni 2024 indgik regeringen sammen med et flertal af Folketingets partier en aftale om "Et stærkere erhvervsliv", der skulle udmøntes i nogle lovforslag og vedtages i Folketinget. Et af disse lovforslag omhandler blandt andet en lempelse af den såkaldte pengetankregel og nedsættelse af bo- og gaveafgiften til 10 %, når en aktiv erhvervsvirksomhed skal overdrages til næste generation. Det var planlagt, at lovforslaget skulle fremsættes i Folketinget primo oktober 2024, men ved redaktionens afslutning var dette ikke sket endnu.

Der er offentliggjort et udkast til lovforslag, der har været sendt i høring hos en lang række organisationer mv., der har stillet en række spørgsmål til den nye lovgivning, hvilket er årsagen til forsinkelsen. Da der er tale om en aftale indgået af de fleste af Folketingets

partier, kan vi med sikkerhed sige, at vi i 2025 får nye regler om pengetank mv. Vi har derfor valgt at omtale udkastet til lovforslag, der i bund og grund er det, som aftalepartierne er blevet enige om. Der kan dog ske ændringer, inden vi har den endelige lovtæst.

I forbindelse med finanslovsaftalen for 2025 blev det aftalt at forbedre BoligJobordningen.

Pengetankreglen – aktiv udlejning af fast ejendom

Pengetankreglen afgrænser, hvilke virksomheder der kan overdrages med skattemæssig succession. Reglen har desuden betydning på andre områder, f.eks. muligheden for at tegne en ophørspension ved salg af virksomhed, den særlige kapitalafkastberegning ved aktiekøb og anvendelse af etableringskontomidler.



En af betingelserne for at kunne succedere i f.eks. aktier, er, at der er tale om aktier i et selskab, hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse (pengetankreglen). Selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i passiv kapitalanbringelse, hvis mindst 50 % af selskabets indtægter stammer fra fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., eller hvis handelsværdien af de nævnte "passive" aktiver udgør mindst 50 % af handelsværdien af selskabets samlede aktiver.

Bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, anses ikke som passiv kapitalanbringelse.

Af udkastet til lovforslaget fremgår, at:

"Aktiv udlejningsvirksomhed med fast ejendom"

ikke skal betragtes som passiv kapitalanbringelse.

Denne lempelse af pengetankreglen skal efter udkastet til lovforslaget have virkning for overdragelser og udlodninger fra dødsboer af aktier og erhvervsvirksomheder, der sker den 1. januar 2025 eller senere.

Hvad forstås ved aktiv udlejningsvirksomhed?

Følgende betingelser skal være opfyldt for, at der er tale om aktiv udlejningsvirksomhed:

- Ejerandelen af den faste ejendom skal udgøre mere end 50 % (Ejerandel)
- Opgaven med indgåelse af lejeaftaler eller andre aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden må ikke være overgivet til en uafhængig fysisk eller juridisk person, der sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelse af aftalerne (Krav om egen administration)
- Ejendommen skal have været ejet i mindst ét år før overdragelsen og i hele denne periode været aktivt udlejet (Ejertidskrav).

Ejerandel

Ved afgørelsen af, om ejerandelen af den faste ejendom er mere end 50 %, medregnes de ejerandele, der direkte eller indirekte (dvs. gennem et eller flere selskaber) er ejet af familiemedlemmer, såsom børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, forældre og bedsteforældre.

Krav om egen administration

En uafhængig tredjemand anses for at spille en afgørende rolle ved indgåelse af lejeaftaler, hvis den pågældende forhandler aftalerne med lejerne, og aftalerne herefter normalt indgås, uden at ejeren foretager ændringer heri. Ejeren anses dermed for at have overladt opgaven med indgåelsen af lejeaftalerne til en uafhængig tredjemand, også selv om ejeren formelt indgår aftalerne, når de aftaler, som den uafhængige tredjemand har forhandlet, rutinemæssigt godkendes uden væsentlige indholdsmæssige ændringer.

Der vil heller ikke foreligge aktiv udlejningsvirksomhed, hvis indgåelse af andre aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden er overladt til en uafhængig tredjemand. Aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden kan f.eks. være aftaler om ombygning eller væsentlige vedligeholdelsesarbejder.

Afgørende for, om aftaleindgåelsen skal anses for overladt til en uafhængig fysisk eller juridisk person, vil være, om den pågældende fysiske eller juridiske person agerer uafhængigt af ejendomsudlejningsvirksomheden. Hvis aftaleindgåelsen er overladt til et selskab med samme ejerkreds som ejendomsudlejningsvirksomheden, er der ikke tale om uafhængig tredjemand, men derimod "egen administration".

Ejertidskrav

Ejertidskravet på ét år gælder ikke, hvis ejendommen indgår i en ejendomsportefølje med aktiv udlejning af fast ejendom, og denne virksomhed har været ejet i mindst ét år på overdragelsestidspunktet. Det vil bero på en konkret vurdering, om der er tale om en ejendom, der indgår i en ejendomsportefølje med aktiv udlejningsvirksomhed.

Forældre købslejligheder mv.

En personlig drevet virksomhed, der udelukkende består i aktiv udlejning af fast ejendom, kan når lovforslaget vedtages overdrages til næste generation uden beskatning, det vil sige overdragelse med succession.

Der er i forslaget indsat en værnsregel, der siger, at en fast ejendom, der er udlejet og tjener til bolig for lejeren eller dennes husstand, ikke kan overdrages med succession, hvis ejendommen vil kunne sælges skattefrit af "lejeren". Indgår der i en ejendomsportefølje f.eks. en forældre købslejlighed,

og virksomheden helt eller delvist overdrages med succession til en søn, der bebor en af ejendommene i porteføljen, kan der ikke ske succession i forældrekøbslejligheden.

Generationsskifte – lavere bo- og gaveafgift

Bo- og gaveafgiftssatsen foreslås nedsat fra 15 % til 10 % ved overdragelse af aktive erhvervsvirksomheder, hvilket vil sige virksomheder, der ikke er omfattet af den såkaldte pengetankregel, når overdragelsen af virksomheden sker til børn, børnebørn m.fl.

Afgiftssatsen på 10 % skal efter lovforslaget gælde for gaver, der er givet den 1. oktober 2024 eller senere, og for udlodninger fra boer efter personer, der er afgået ved døden den 1. oktober 2024 eller senere.

For en nærmere omtale henvises til publikationens artikel om "Generationsskifte af erhvervsvirksomheder – lavere bo- og gaveafgift".

Generationsskifte – krav på skematisk værdiansættelse

Efter gældende regler skal en virksomheds værdi ved beregning af bo- og gaveafgift fastsættes til handelsværdien. Hvis der ikke findes en objektiv konstaterbar handelsværdi, anvender parterne typisk nogle hjælperegler, som SKAT offentliggjorde for 25 år siden. Der er imidlertid ikke et retskrav på at anvende den værdi, der fremkommer ved anvendelsen af hjælpereglerne.

Der foreslås indsat en ny bestemmelse i boafgiftsloven om, at parterne ved gaveoverdragelse eller arv kan vælge at anvende en skematisk model til værdiansættelsen af erhvervsvirksomheder, såvel de personligt ejede som selskaber, og omfatter de overdragelser, hvor gave- og boafgiften foreslås nedsat fra 15 % til 10 %. Kravet på den skematiske værdiansættelse af virksomheden skal gælde for gaver, der er givet den 1. oktober 2024 eller senere, og for udlodninger fra boer efter personer, der er afgået ved døden den 1. oktober 2024 eller senere.

Den skematisk model går i hovedtræk ud på, at værdien ansættes til virksomhedens regnskabsmæssige egenkapital i det seneste regnskab forud for overdragelsen med tillæg af en kapitaliseret værdi af virksomhedens merindtjening (goodwill). Virksomhedens merindtjening opgøres som:

- Et vægtet gennemsnit af virksomhedens regnskabsmæssige overskud for de seneste fem regnskabsår
- Tillæg eller fradrag for udviklingstendensen beregnet som den gennemsnitlige sum af stigninger og fald i driftsresultatet i de seneste fem år
- Fradrag for en normalforrentning af virksomhedens driftsaktiver
- Levetiden fastsættes skematisk ud fra væksten i omsætningen i de seneste fem regnskabsår kombineret med afkastet af virksomhedens driftsrelaterede aktiver og kan maksimalt udgøre 15 år.

Hvornår gælder retskravet ikke?

Retskravet på skematisk værdiansættelse af virksomheden skal efter lovforslaget ikke gælde i følgende to situationer:

- Virksomheden er nystartet og har ikke haft kommercielle salg i en periode på mindst tre år forud for overdragelsen
- Virksomhedens aktivitet i det væsentligste består i udvikling og ejerskab af immaterielle aktiver, der endnu ikke har givet afkast.

Overdragelsen sker ikke med succession

Den skematisk værdiansættelse gælder kun til brug for beregning af bo- og gaveafgift.

Sker overdragelsen ikke med succession, skal der fastsættes en handelsværdi til brug for overdragerens skattemæssige avanceopgørelser og modtagerens anskaffelsessummer.

Gaver til søskende

Gaver mellem søskende er efter gældende regler skattepligtige.

Efter lovforslaget tilføjes søskende fra og med den 1. januar 2027 kredsen af nærtstående familie, der er omfattet af reglerne om gaveafgift. Det betyder, at søskende fra og med den 1. januar 2027 kan give hinanden afgiftsfri gaver inden for den afgiftsfri bundgrænse på 76.900 kr. (2025), og at der skal betales 15 % i gaveafgift af årlige gaver, der overstiger bundgrænsen.

Afgiftssatsen på 15 % gælder ved gaver til hel- og halvsøskende, herunder søskende, som er adopteret af én eller begge forældre. Pleje- og stedsøskende omfattes ikke.

Gaver til nevøer og niecer er fortsat skattepligtige, medmindre gaveoverdragelsen omfatter en aktiv erhvervsvirksomhed, og gavegiver er barnløs.

Fra og med den 1. januar 2027 vil det ligeledes være muligt at overdrage aktive erhvervsvirksomheder til søskende til den nedsatte gaveafgiftssats på 10 %.

Arv til søskende

Søskende er i relation til boafgiftsreglerne som altovervejende hovedregel ikke omfattet af den nære familie, men behandles afgiftsmæssigt som ubeslægtede på samme måde som f.eks. naboer. Det betyder, at der af arv til afdødes søskende skal betales en boafgift på 15 % og en tillægsboafgift på 25 %. Afgiften på de 15 % fragår, inden

tillægsboafgiften beregnes, og det betyder en effektiv afgift på 36,25 %.

I foråret 2024 vedtog Folketinget, at afdødes søskende er undtaget for tillægsboafgift af arv, når arvelader afgår ved døden den 1. januar 2027 eller senere. Der skal derfor fremover alene betales afgift på 15 % svarende til afgiftssatsen for arv, der tilfalder f.eks. børn. Ved søskende forstås hel- og halv søskende, herunder søskende, som er adopteret af én eller begge forældre, men derimod ikke pleje- og stedsøskende.

Afgiftssatsen på 10 % ved overdragelse af aktive erhvervsvirksomheder vil ligeledes gælde, når arvelader afgår ved døden den 1. januar 2027 eller senere.



BoligJobordningen

Som led i finanslovsaftalen for 2025 blev det besluttet at udvide det eksisterende servicefradrag og indføre et grønt håndværkerfradrag.

Fra og med 2025 sker der en væsentlig forhøjelse af servicefradraget, og nye ydelser bliver omfattet som f.eks. træfældning, bortskaffelse af væltede træer, anlæg af ny græsplæne, rensning af tagrender og installation af tyveri-alarmer. I 2025 - 2027 kan der desuden fås fradrag for lønudgifter til reparation af hårde hvidevarer. Servicefradraget udgør i 2025 17.500 kr.

Der indføres et grønt håndværkerfradrag fra og med 2025, som omfatter fradrag for lønudgifter til f.eks. energibesparende forbedringer, energiforsyning og klimasikring. Håndværkerfradraget udgør i 2025 8.500 kr.

Følgende ydelser forventes at være omfattet af håndværkerfradraget:

- Isolering af tag og loft
- Reparation og forbedring af skorsten
- Udskiftning af vinduer og yderdøre
- Isolering af ydervægge og gulve
- Afmontering af eksisterende brændeovn og pejseindsats
- Arbejde på anlæg til vandbåren varme
- Arbejde på solceller og husstandsvindmøller, herunder i kombination med et batteri, medmindre reglerne for erhvervsmæssig virksomhed anvendes
- Arbejde på solfangere, varmepumper og elvandvarmere
- Installation, reparation eller forbedring af ventilation
- Installation eller forbedring af visse afløbsinstallationer og dræn
- Radonsikring.



Højesteretsdomme

Gælder +/- 15 %-reglen for næringsejendomme?

Sagen for Højesteret omhandlede et ægtepar, der havde overdraget 5/6 af deres ejendomsvirksomhed til deres fem sønner. Ægteparret var næringsdrivende med køb og salg af fast ejendom. Der blev indgivet en gaveanmeldelse til Skattestyrelsen, hvor værdien af ejendommene var fastsat til 900 mio. kr. svarende til den offentlige ejendomsvurdering fratrukket 15 %.

Skattestyrelsen fastsatte derimod på grundlag af en udtalelse fra Vurderingsstyrelsen ejendommenes værdi til i alt 1,54 mia. kr. Skattestyrelsens begrundelse var, at næringssejendomme ikke omfattes af 15 %-reglen, hvorfor ejendommene skulle fastsættes til handelsværdien.

Familien indbragte sagen for Landsskatteretten, som gav dem medhold i, at næringsejendomme omfattes af 15 %-reglen. Samme udfald fik sagen for Vestre Landsret, hvorefter Skatteministeriet indbragte sagen for Højesteret.

Højesteret anførte, at næringsejendomme ikke er udtrykkeligt nævnt som omfattet af 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret fra 1982, som fokuserer på ejendomme omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven, der ikke gælder for næringsejendomme, samt at eksemplerne i bilaget til cirkulæret heller ikke angår næringsejendomme. 15 %-reglen må antages at have til formål at sikre forudsigelighed og tryk ved overdragelse af fast ejendom inden for familien, så hverken gavegiveren eller gavemodtageren skal bære risikoen for den usikkerhed, der er forbundet med, at den offentlige ejendomsvurdering ikke er i overensstemmelse med ejendommens aktuelle handelsværdi. Da næringssejendomme er anskaffet for med videresalg for øje at opnå en fortjeneste, fandt Højesteret ikke, at de hensyn, som 15 %-reglen bygger på, gælder for næringsejendomme.

På den baggrund fandt Højesteret, at der ikke forelå det nødvendige sikre grundlag for at anvende 15 %-reglen på næringsejendomme. Skattemyndighederne skulle derfor ved beregningen af gaveafgiften anvende næringsejendommenes handelsværdi. Da der ikke var grundlag for at tilside-sætte Skattestyrelsens værdiansættelse, som var baseret på Vurderingsstyrelsens udtalelse, skulle gaveafgiften således beregnes ud fra den af Vurderingsstyrelsen fastsatte handelsværdi på 1,54 mia. kr.

Dommen er offentliggjort i SKM2024.365.

Kommentarer

Det endelige punktum blev dermed sat i denne sag, og den årelange tvist om, hvorvidt næringsejendomme er omfattet af værdiansættelsescirkulæret fra 1982, er slut. I den konkrete sag betød det en yderligere gaveafgift på ikke mindre end 96 mio. kr.

Gælder +/- 15 %-reglen, når der er anvendt dagsværdi i årsrapporten?

Højesteret har taget stilling til, hvorvidt en værdiansættelse af udlejningsejendomme til dagsværdi i årsrapporten er en særlig omstændighed, der kan begrunde fravigelse af 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret fra 1982.

Sagen for Højesteret omhandlede en far, der overdrog sine andele i to kommanditselskaber, hvis væsentligste aktiver bestod af faste ejendomme, til sine to døtre til værdier fastsat på grundlag af de offentlige ejendomsvurderinger fratrukket 15 %, hvilket udgjorde en samlet værdi på 104.108.000 kr.

Der var indgivet gaveafgiftsanmeldelse, og Skattestyrelsen bad Vurderingsstyrelsen vurdere ejendommene, der fastsatte ejendommenes handelsværdi til 220 mio. kr.

I kommanditselskabernes årsrapporter var ejendommene løbende indregnet til dagsværdier, og værdien i det seneste årsregnskab forud for overdragelsen udgjorde 169.750.000 kr. Skattestyrelsen var af den opfattelse, at der forelå en særlig omstændighed – optagelse af ejendommene til dagsværdi i årsrapporterne – hvorfor 1982-cirkulæret ikke fandt anvendelse. Ejendommene skulle derfor fastsættes til handelsværdien, der udgjorde 220 mio. kr.

Højesteret fandt, at værdiansættelse af en investeringsejendom til dagsværdi i et årsregnskab foretaget i overensstemmelse med reglerne i årsregnskabsloven vil kunne begrunde fravigelse af 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret. Hvorvidt 15 %-reglen i det konkrete tilfælde skal fraviges, må bero på en konkret vurdering af navnlig forskellen mellem dagsværdien og den offentlige ejendomsvurdering. Højesteret tiltrådte i den konkrete sag, at der forelå særlige omstændigheder, som betød, at skattemyndighederne ikke skulle acceptere, at ejendommene blev værdiansat efter 15 %-reglen. Handelsværdien på 220 mio. kr. var ubestridt,

og det var derfor denne værdi, der skulle anvendes ved beregning af gaveafgift.

Dommen er offentliggjort i SKM2024.479.

Kommentarer

Højesteret er af den opfattelse, at når dagsværdien er anvendt i årsrapporten, er dette en særlig omstændighed, der kan begrunde fravigelse af +/- 15 %-reglen, som er en +/- 20 %-regel, når der sker overdragelse, efter at den nye vurdering er kommet. Højesteret anvender herefter et væsentlighedskriterium, hvilket er set tidligere. Henset til den væsentlige forskel mellem dagsværdien og den offentlige ejendomsvurdering blev resultatet, at ejendommene blev fastsat til den af Vurderingsstyrelsen fastsatte handelsværdi, som var omkring dobbelt så høj som ejendomsvurderingerne.

Ifølge årsregnskabsloven værdiansættes investeringsejendomme til kostpris med løbende afskrivninger på bygninger mv. Dagsværdimåling af investeringsejendomme er et frivilligt tilvalg.

Dommen giver derfor alt andet lige anledning til, at man ved aflæggelsen af årsrapporten nøje overvejer, om investeringsejendomme skal ansættes til kostpris eller dagsværdi, i hvert fald hvis der er planer om et generationsskifte til børn m.fl.

Sådan skal man ikke gøre

Højesteret har taget stilling til, om et selskab indregistreret i Panama (X Inc.) udgjorde et selvstændigt skattesubjekt og i givet fald, hvorvidt de midler, der stod på selskabets bankkonto mv., var et udlån fra stifterne af selskabet.

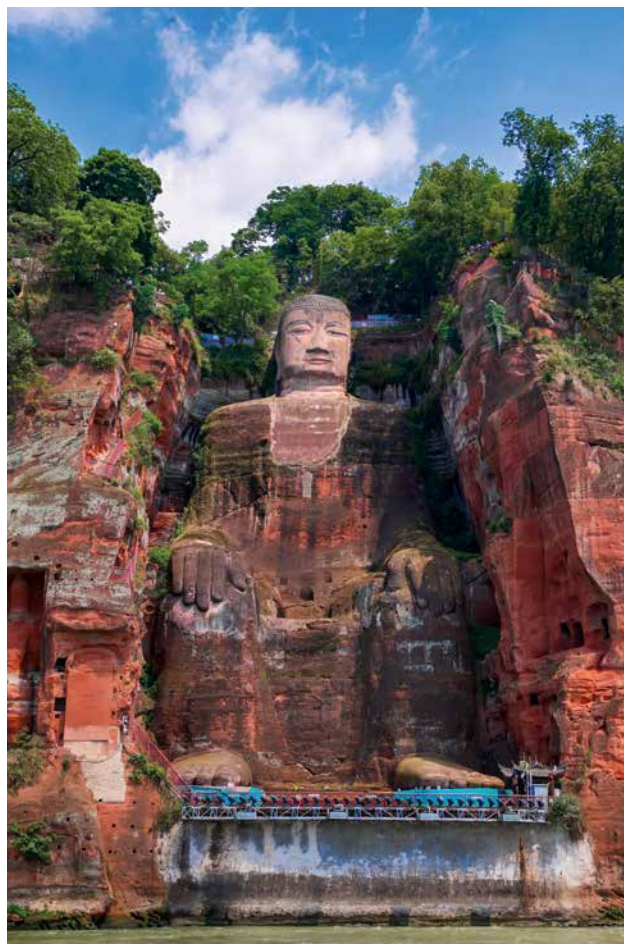
Sagen omhandlede et dansk ægtepar, som havde været bosat i Luxembourg i en årrække. Ægteparret havde til og med 2002 opsparet en formue på 23 mio. kr., som var placeret på konti mv. i Nordea Bank S.A. Luxembourg. I 2003 flyttede ægteparret til Danmark. Afkastet af disse bankkonti mv. blev ikke selvangivet i Danmark.

I juli 2005 trådte EU's rentebeskatningsdirektiv i kraft, der omhandlede fysiske personers indtægter fra opsparing. Der var hermed indført bestemmelser om automatisk udveksling af oplysninger om indtægter af opsparing, når kontohaveren var bosat i ét land og havde konti i et andet land. Bortset fra tre lande indførte de respektive medlemsstater

de nødvendige indberetningssystemer og udvekslede de krævede oplysninger. Dette gjorde Luxembourg og to andre lande ikke. Disse lande kunne i en overgangsperiode i stedet vælge at opkræve en kildeskat af afkastet/renterne. I de første tre år en skat på 15 %, 20 % i de følgende tre år og herefter 35 %. 75 % af den opkrævede kildeskat skulle afregnes til de lande, hvor kontohaverne var bosat.

Ultimo 2007 valgte ægteparret at stifte et selskab, der blev indregistreret i Panama, og kapitalen blev indbetalt kontant (10.000 USD). Indeståendet på kontiene mv. i Luxembourg blev i april 2008 overført til en bank i Panama, hvor kontohaveren var X Inc. To måneder efter døde den mandlige part.

I 2009 blev der foretaget en række kontantoverførsler og udtrækning af obligationer fra selskabets konti og depot i Panama. Ingen af disse overførsler tilgik danske konti eller depoter, og hustruen selvangav fortsat ikke afkast af



formuen placeret i udlandet. Overførslerne skete til datterens konti mv. i Belgien, hvor hun var bosat.

I januar 2018 indkaldte SKAT en række oplysninger, der skulle belyse kontiene mv. i Panama. Sagen havnede i Landsskatteretten og derefter hos Vestre Landsret. Såvel Landsskatteretten som Vestre Landsret var af den opfattelse, at selskabet i Panama ikke var en transparent enhed, men et selvstændigt skattesubjekt. Da hustruen udgjorde den reelle ledelse i selskabet, var selskabet skattepligtigt til Danmark. Da der ikke var ført bevis for, at de overførte 23 mio. kr. var et lån til selskabet, skulle selskabet beskattes af beløbet, der blev anset for et skattepligtigt tilskud. Udbetalingerne fra selskabet i 2009 på 23 mio. kr. var at betragte som maskeret udbytte til aktionæren.

Landsrettens dom blev indbragt for Højesteret, hvor den primære påstand var, at X Inc. ikke var et selvstændigt skattesubjekt. Den subsidiære påstand var, at udbetalingerne i 2009 på 23 mio. kr. var tilbagebetaling af et lån, som hun og hendes afdøde mand ydede selskabet i 2008.

Skatteministeriet gjorde gældende, at der ikke var ført bevis for, at overførslerne til X Inc. i april 2008 havde karakter af lån. Det følger af fast praksis fra Højesteret, at lån skal dokumenteres på objektive grundlag. Dette gælder navnlig, når der er tale om lån mellem interesseforbundne parter. Der var ikke fremlagt et gældsbeleg, en låneaftale, dokumentation for afdragsprofil, en aftale om sikkerhedsstillelse eller lignende, der kunne tjene til på objektive grundlag at dokumentere, at overførslerne fra ægteparret til X Inc. udgjorde et lån. Der forelå heller ikke bogførings- eller regnskabsmateriale, som understøttede, at overførslerne udgjorde lån. Bevisbyrden for, at overførslerne fra X Inc. udgjorde tilbagebetaling af lån, var ikke løftet.

Der var i sagen enighed om, at X Inc. var et lovligt stiftet og registreret selskab i Panama med begrænset hæftelse. Der var desuden enighed om, at appellant (hustruen) var fuldt skattepligtigt til Danmark, og at hun ikke i de omhandlede indkomstår havde selvangivet indtægter og tab på de værdier, der i april 2008 blev overført til X Inc. Hun havde således i forhold til de danske skattemyndigheder handlet ud fra, at X Inc. var et selvstændigt skattesubjekt.

Højesteret fandt, at appellant under de anførte omstændigheder var afskåret fra nu at kunne få medhold i, at X Inc. alligevel ikke var et selvstændigt skattesubjekt.

Med hensyn til den subsidiære påstand om, at ægteparrets overførsler til X Inc. i 2008 udgjorde et lån, der blev tilbagebetalt i 2009, bemærkede Højesteret, at der ikke var fremlagt gældsbeleg mv., der på objektive grundlag kunne tjene til at dokumentere, at overførslerne til X Inc. i 2008 udgjorde et lån. Højesteret fandt derfor ikke, at det var godtgjort, at der var tale om et lån.

Højesteret stadfæstede herefter landsrettens dom om beskatning af et maskeret udbytte på 23 mio. kr.

Dommen er offentliggjort i SKM2024.493.

Kommentarer

Under sagen havde hustruen anført, at X Inc. ikke var et selvstændigt skattesubjekt adskilt fra hendes formue, idet der alene var tale om en tom skal, som havde til formål at skjule midlernes eksistens for de danske skattemyndigheder for at undgå løbende dansk beskatning af afkastet. Dette udsagn gjorde ikke Højesteret venligere stemt overfor de anførte anbringender.

Det blev også under sagen gjort gældende, at aktierne i X Inc. var overdraget til datteren i 2009, før indeståendet mv. var overført fra selskabet til datterens konti mv. i Belgien. Heller ikke dette anbringende var Højesteret lydhor overfor.

Det samlede resultat blev derfor, at X Inc. blev beskattet af et tilskud på 23 mio. kr., som igen blev beskattet som maskeret udbytte hos aktionæren. Da aktierne i X Inc. heller ikke var overdraget til datteren, var der jo alt andet lige tale om en gave fra moder til datter, hvis midlerne reelt ikke tilhørte moderen. Det vil betyde en dansk gaveafgift på 15 % af beløbet.

Det kan vel næppe heller udelukkes, at der var bødegivende forhold i sagen.

Det blev med andre ord en dyr fornøjelse at forsøge at undgå afkastbeskatning af formuen på 23 mio. kr.

Kildeskat af renter – beneficial owner

Højesteret har endnu engang taget stilling til, om rentebetaling fra et dansk selskab til et udenlandsk selskab, skulle beskattes med henvisning til, at modtageren af renterne ikke var den retmæssige ejer.

Sagen omhandlede et dansk datterselskab, som havde en gæld til et svensk moderselskab. Det svenske moderselskab var ejet af et USA-selskab, der igen var ejet af et selskab, der var beliggende på en "Ø-gruppe".

Højesteret fandt, at såvel selskabet i Sverige som i USA var gennemstrømningselskaber, der kun var oprettet med det formål at undgå dansk skat af rentebetalingerne. Den retmæssige ejer af rentebetalingerne var "Ø-gruppen", hvilket betød, at der skulle betales dansk skat af renterne.

Dommen er offentliggjort i SKM2024.530.

Kommentarer

Det er altid den retmæssige ejer og ikke den, som umiddelbart optræder som modtager, der anses for modtager af renter og udbytte i relation til en dobbeltbeskatningsoverenskomst mv.

Når renter eller udbytte til udenlandske selskaber er skattepligtige til Danmark, har det danske selskab pligt til at indeholde skat. Ved betalingen af renter fra det danske selskab til det svenske selskab var der umiddelbart ikke pligt til at indeholde kildeskat af renterne. Var betalingen derimod sket direkte til selskabet på "Ø-gruppen", skulle der indeholdes kildeskat. I disse sager om beneficial owner kommer det danske selskab næsten altid til at hæfte for den manglende indeholdelse af kildeskat.

Kursfastsættelse af anfordringsgæld – gave

Højesteret har afsagt en dom, hvor værdien af anfordringsgældsbreve ved en efterfølgende eftergivelse ikke kunne fastsættes til mindre end kurs 100 ved beregning af gaveafgiften.

Sagen omhandlede en mor, der havde et tilgodehavende ved hver af sine to døtre på 37 mio. kr. Der var udstedt rentefri anfordringsgældsbreve. Seks år efter gældens opståen besluttede moderen at eftergive gælden, og der blev indsendt gaveanmeldelser. Kursen på de to gældsbreve var i gaveanmeldelserne fastsat til henholdsvis kurs 18 og kurs 20. Kursen var beregnet ud fra døtrenes solvens på gældseftergivelsestidspunktet.

Skattestyrelsen fastsatte gældsbrevene til kurs 100, og sagen endte til sidst i Højesteret, hvor døtrenes påstand var, at gavens værdi skulle fastsættes til handelsværdien svarende til den beregnede kurs.

Højesteret udtaler indledningsvis, at:

- Det følger af boafgiftsloven, at en gaves værdi skal fastsættes til dens handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen
- Der ikke er et marked for omsætning af sådanne gældsbreve
- De ikke er egnet eller bestemt for omsætning.

Det klare udgangspunkt er derfor, at sådanne gældsbreve skal ansættes til pari. En fravigelse af dette udgangspunkt kan kun ske, hvis skyldner godtgør, at han/hun ikke på gældseftergivelsestidspunktet var og heller ikke kunne forventes på et senere tidspunkt at blive i stand til fuldt ud at indfri gældsrevet.

Højesteret lagde herefter til grund, at begge skyldnere måtte forventes at modtage en arv, der ville være betydeligt større end gælden ifølge gældsbrevene. Allerede som følge heraf havde skyldnerne ikke godtgjort, at de uanset deres økonomiske forhold på gældseftergivelsestidspunktet ikke kunne forventes på et senere tidspunkt at blive i stand til fuldt ud at indfri de pågældende gældsbreve. Højesteret konkluderede, at der således ikke var grundlag for at fravige udgangspunktet om kurs 100.

Dommen er offentliggjort i SKM2024.561.

Kommentarer

Højesteret bestrider ikke den beregnede kurs på gældsbrevene, men siger blot, at denne ikke kan bruges, idet gældsbrevene ikke kan/skal omsættes i det frie marked. Den kendsgerning, at debitorerne ikke kan indfri gældsbrevene på et givet tidspunkt, er uden betydning, når de må forventes senere at komme til penge ved arv efter moderen.

Var gældsbrevene blevet udlagt som en del af arven til de to døtre i forbindelse med moderens død, ville gældsbrevene efter praksis også blive fastsat til pari.

Landsretsdomme

Passivpost ved gave – 6-måneders fristen

En afgiftspligtig gave skal anmeldes til Skattestyrelsen senest den 1. maj året efter, at gaven er modtaget. Gaveafgiften skal betales samme dag, som gaveanmeldelsen sendes ind, også selv om gaveanmeldelsen indsendes inden den 1. maj. Når gaven ikke består af kontanter, skal gavens handelsværdi oplyses i gaveanmeldelsen. Er der tale om overdragelse af aktiver med succession, bliver gavegiver ikke beskattet af en avance på de overdragne aktiver, og gavemodtager overtager dermed gavegivers udskudte skatter på aktiverne. Som compensation herfor kan der skattemæssigt beregnes en såkaldt passivpost, der nedsætter den afgiftspligtige værdi af gaven. Størrelsen af en sådan passivpost skal også oplyses i gaveafgiftsanmeldelsen.

Det følger af lovbestemmelsen, at Skattestyrelsen har seks måneder til at godkende den indsendte gaveanmeldelse eller måske snarere værdiansættelsen af de overdragne aktiver. Hvis Skattestyrelsen ikke har de oplysninger, som er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra de anmodes om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages. Hermed får Skattestyrelsen samlet set seks måneder til rådighed for sagsbehandlingen svarende til den periode, der er til rådighed, hvis alle nødvendige oplysninger foreligger ved gaveanmeldelsen. Har man ikke hørt fra Skattestyrelsen, inden der er gået seks måneder, er gaveanmeldelsen alt andet lige godkendt. Anmodes om yderligere oplysninger inden for fristen på de seks måneder, og der går én måned,



inden Skattestyrelsen modtager disse, udgør den samlede frist syv måneder regnet fra gaveanmeldelsens indgivelse.

Skattestyrelsen

Sagen drejer sig om en gaveanmeldelse for en landbrugsvirksomhed, der blev overdraget med succession. Gaveanmeldelsen blev indgivet den 30. april 2020, og fristen på seks måneder udløb derfor den 30. oktober. På dette tidspunkt havde Skattestyrelsen ikke reageret, og sagen skulle dermed alt andet lige være afsluttet. Den 13. november 2020 anmodede Skattestyrelsen om yderligere oplysninger. Den 31. marts 2021 skrev Skattestyrelsen til gavemodtager og gavegiver, at der skulle betales en yderligere gaveafgift, da den beregnede/oplyste passivpost var for høj.

Gavegiver og gavemodtager gjorde gældende, at der ikke kunne ske opkrævning af yderligere gaveafgift, idet fristen på seks måneder for længst var udløbet. Dette var Skattestyrelsen ikke enig i, og begrundelsen var, at 6-måneders fristen kun gjaldt selve værdiansættelsen og ikke beregningen af passivpostens størrelse. Der var ikke uenighed om, at den i gaveanmeldelse anførte passivpost var for høj.

Landsskatteretten

Sagen blev påklaget til Landsskatteretten, der alene skulle tage stilling til, om fristen på seks måneder også gælder en ændring af passivposten. Landsskatteretten fandt, at beregningen af passivposten ikke umiddelbart er omfattet af 6-måneders fristen. Begrundelsen var, at ordlyden af lovbestemmelsen sammenholdt med, at passivposten var særskilt reguleret i en anden lovbestemmelse, umiddelbart må føre til, at 6-måneders fristen alene gælder for værdiansættelsen af selve gaven og dermed ikke opgørelsen af passivposten. Men Landsskatteretten fandt, at forarbejderne indeholdt tilstrækkelig støtte til, at passivposten alligevel er omfattet af 6-måneders fristen, idet det fremgår af forarbejderne til boafgiftsloven, at fristen er tiltænkt at omfatte alle forhold i forbindelse med beregningen af gaveafgiften, herunder beregningen af en passivpost. Det var således Landsskatterettens opfattelse, at passivposten ikke kan antages at være omfattet af ordlyden af lovbestemmelsen, men på grund af hensigten med bestemmelsen og de klare forarbejder, som direkte omtaler passivposter, var konklusionen, at der var tilstrækkelig hjemmel. Landsskatteretten fandt derfor, at 6-måneders fristen også omfatter Skattestyrelsens mulighed for at ændre beregningen af en passivpost, og fristen for opkrævning af yderligere gaveafgift var dermed overskredet.



Skatteministeriet indbragte sagen for byretten, hvor sagen blev henvist til Vestre Landsret, da der var tale om en principiel sag.

Vestre Landsret

For landsretten gjorde Skatteministeriet gældende, at efter bestemmelsens ordlyd er det alene værdiansættelse af gaver, som er omfattet. Når ordlyden er så klar, kræver det i hvert fald utvivlsomme lovmotiver for, at ordlyden eventuelt kan fraviges, hvilket ikke fandtes at være tilfældet.

Landsretten foretog først en ordlydsfortolkning af lovbestemmelsen. Landsretten fastslog, "at bestemmelsen efter en naturlig læsning og forståelse umiddelbart skal opfattes således, at 6-måneders fristen alene gælder for værdiansættelsen af selve gaven og ikke for en ændring af en passivpost". Ordlyden giver således ikke støtte for, at passivposten er omfattet af fristen på seks måneder. Når det i forarbejderne er angivet, at materialet til brug for værdiansættelsen tillige omfatter "beregninger over passivposter og lignende", er det efter landsrettens opfattelse ikke klart, hvad der menes med dette i denne sammenhæng. Landsretten fandt ikke, at det med denne passus havde været tilsigtet, at 6-måneders fristen også skulle omfatte Skattestyrelsens mulighed for at ændre beregningen af en passivpost. Vestre Landsret underkendte dermed Landsskatterettens afgørelse, og parterne skulle derfor betale en yderligere gaveafgift som følge af Skattestyrelsens nedsættelse af passivposten.

Dommen er offentliggjort i SKM2024.364.

Kommentarer

Sagen er indbragt for Højesteret, og vi venter i spænding på sagens udfald.

Der er skrevet adskillige lærebøger mv. om lovfortolkning, men retspraksis viser, at det alligevel ikke er så nemt. Ved en ordlydsfortolkning tages udgangspunkt i den naturlige eller sædvanlige forståelse. En sådan "sædvanlig forståelse" tilgodeser kravet om forudberegnelig, ensartet og konsekvent fortolkning – retssikkerhed!

Hovedanpartshaver skal beskattes både som ejer og som lejer

Vestre Landsret har taget stilling til, om en hovedanpartshaver både skal beskattes som ejer og som lejer af selskabets ikke erhvervsmæssige aktiver.

Sagen for landsretten omhandlede et stutteri, der havde været underskudsgivende i en årrække. Hovedanpartshaverens datter var springrytter og benyttede selskabets heste. Skattestyrelsen var af den opfattelse, at aktiviteten ikke var erhvervsmæssig, hvilket Landsskatteretten var enig i. Denne afgørelse tog hovedanpartshaverselskabet til efterretning. Men sagen var ikke hermed afgjort, idet tvisten nu var, hvad hovedanpartshaveren skulle beskattes af.

Skattestyrelsen havde beskattet hovedanpartshaveren af driftsunderskuddene i selskabet som maskeret udbytte og tillige beskattet ham af en fikseret leje for de heste, som var stillet vederlagsfrit til rådighed for datteren. Sagen blev påklaget til Landsskatteretten, der var af den opfattelse, at en sådan beskatning indebar en risiko for dobbeltbeskatning, og hovedanpartshaveren ville dermed blive anset såvel som ejer (beskatning af aktivitetens underskud) og lejer (beskatning af rådigheden over hestene). Hovedanpartshaveren skulle derfor alene beskattes af selskabets driftsunderskud.

Skatteministeriet indbragte sagen for byretten, men på grund af sagens principielle karakter blev sagen henvist til Vestre Landsret.

Hovedanpartshaverens påstand var, at han ikke skulle beskattes af rådigheden/en leje af de omhandlede heste.

Landsretten fandt, at beskatningen af selskabets underskud alene udgjorde en delvis betaling af rådighedsværdien af hestene, som skulle fastsættes til markedslejen. I selskabets regnskaber var der ikke medtaget finansieringsomkostninger knyttet til indkøbet af hestene, men alene afskrivninger og driftsomkostninger. Ved beskatningen af driftsunderskuddet var der således ikke sket beskatning for den del af markedslejen, der ville udgøre et beløb svarende til en forrentning af investeringen i hestene. Landsretten fandt derfor, at der ikke var tale om en dobbeltbeskatningssituation og fastholdt den af Skattestyrelsen fastsatte leje af hestene.

Dommen er offentliggjort i SKM2024.348.

Kommentarer

Selskabets driftsunderskud, som hovedanpartshaveren havde accepteret, at han skulle beskattes af, udgjorde for de omhandlede to år henholdsvis 1,1 mio. kr. og 1,2 mio. kr.

Markedslejen for hestene var beregnet som den bogførte værdi af hestene ganget med diskontoen med tillæg af 4 %, hvilket medførte en beskatning det ene år på 82.894 kr. og det andet år på 21.828 kr. Måske en "beskeden" beskatning for leje af de omhandlede heste, men hovedanpartshaveren var jo også blevet beskattet af driftsunderskuddet, der dog ikke indeholdt finansieringsomkostninger.

Praksis om de skattemæssige konsekvenser af, at en aktivitet i et selskab anses for at være i hovedanpartshaverens interesse, har ikke været konsekvent. I nogle sager har Landsskatteretten kun beskattet driftsunderskuddet og i andre sager tillige en leje af aktivet. Beskatning af såvel driftsunderskud som leje skete i SKM2020.1, hvor et selskab havde investeret i en racerbil, som blev anvendt af hovedanpartshaveren. Skattestyrelsen nægtede fradrag for selskabets driftsunderskud, som hovedanpartshaveren blev beskattet af som maskeret udbytte. Skattestyrelsen havde desuden forhøjet selskabet og hovedanpartshaveren med en fikseret leje af racerbilen. Den fikserede leje var beregnet som diskontoen plus 4 % af selskabets anskaffelsessum for bilen. Landsskatteretten stadfæstede Skattestyrelsens afgørelse, men ansættelsen af den fikserede leje blev hjemvist til fornyet behandling. Begrundelsen for hjemvisning var, at den af Skattestyrelsen fastsatte leje var for lav, da den ikke kun skulle dække finansieringsomkostninger, men tillige værditab på bilen som følge af deltagelsen i motorløb mv.

Moralen er vel, at der ikke er – og ikke skal være – nogen skattemæssig fordel ved at lade sit selskab betale for private udgifter. Det betyder, at et driftsunderskud ikke er fradragsberettiget i selskabet og beskattes som maskeret udbytte hos hovedaktionæren. En beskatning af en leje af aktivet kan betyde, at det skattemæssigt bliver dyrere, end hvis aktiviteten var finansieret privat, men dette afhænger af størrelsen af den leje, der fastsættes. Men den fikserede leje må vel alt andet lige nedsætte det driftsunderskud, som hovedaktionæren er skattepligtig af? Det er et svært regnestykke!

Tab på kryptovaluta

Bitcoins samt lignende kryptovaluta anses efter praksis som udgangspunkt at være et spekulationsobjekt, hvilket betyder, at gevinster er skattepligtige, og tab kan fratrækkes. Fortjeneste beskattes som personlig indkomst.

Vestre Landsret har taget stilling til, om et spekulationsstab på kryptovaluta er et ligningsmæssigt fradrag

(lav skatteværdi), eller tabet kan fratrækkes i den personlige indkomst (højere skatteværdi).

Vestre Landsret fastslog, at en persons tab på kryptovaluta erhvervet som led i spekulation er et ligningsmæssigt fradrag.

Dommen er offentliggjort i SKM2024.592.

Kommentarer

Det er den første dom, der tager stilling til spørgsmålet om, hvorvidt tab kan fratrækkes i den personlige indkomst, eller fradraget "kun" er et ligningsmæssigt fradrag. Der er tale om en principiel dom, hvorfor sagen, der blev indbragt for byretten, blev henvist til landsretten.

I 2021 bad Skatteministeriet Skattelovrådet om at se på, hvordan reglerne for beskatning af gevinst og tab ved handel med finansielle kryptoaktiver kan udformes, så investorer beskattes mere hensigtsmæssigt end i dag. Skattelovrådet har afgivet en rapport herom i oktober 2024, der anbefaler, at finansielle kryptoaktiver fremover omfattes af samme regelsæt, som i dag gælder for finansielle kontrakter, der lagerbeskattes som kapitalindkomst.

Skatteministeren har bebudet, at han i begyndelsen af 2025 vil fremsætte et lovforslag om beskatningen af kryptoaktiver. Indholdet af lovforslaget vil ske med inddragelse af Skattelovrådets anbefalinger. Desuden vil skatteministeren fremsætte et lovforslag, der skal pålægge udbydere af kryptoaktivtjenester at indberette oplysninger om deres kunders transaktioner i kryptoaktiver med henblik på, at oplysningerne efterfølgende udveksles mellem EU-landene. De nye regler forventes tidligst at få virkning fra den 1. januar 2026, blandt andet af hensyn til implementeringen af de internationale aftaler samt investorernes mulighed for at indrette sig efter de nye regler.

Ultimo november 2024 tiltrådte Danmark en ny global aftale om udveksling af oplysninger i forhold til handel med kryptoaktiver. Aftalen med betegnelsen "CARF" (Crypto-Asset Reporting Framework) indgår som led i Danmarks internationale samarbejde i regi af OECD. Den betyder, at Skattestyrelsen fremover vil modtage oplysninger fra skattemyndighederne i en række lande uden for EU om handel med kryptoaktiver, som er foretaget af borgere og virksomheder fra Danmark.

Administrative afgørelser

Udlån mellem selskaber - aktionærlånsbeskatning

Gælder reglen om beskatning af aktionærlån kun ved udlån til fysiske personer? Skatterådet har svaret nej.

Sagen for Skatterådet omhandlede en eneanpartshaver, der påtænkte at yde et lån fra det af ham ejede selskab til et selskab, hvor samleveren var eneejer. Det af samleveren ejede selskab havde en gæld til hende, og det påtænkte lån skulle anvendes til at indfri denne gæld.

Skatterådet anfører indledningsvis, at reglen om beskatning af aktionærlån omfatter såvel direkte som indirekte lån til en fysisk person, når der mellem långiver og låntager er en forbindelse omfattet af ligningslovens § 2, hvilket fremgår af lovforslagets bemærkninger. Herefter henviser Skatterådet til en højesteretsdom fra 2023, hvor Højesteret fastslog, at indirekte lån til eneanpartshaveren også kan opstå ved selskabets lån til eneanpartshaverens øvrige nærtstående udover den kreds af nærtstående, der fremgår af ligningslovens § 2, og at eneanpartshaverens kæreste hører til denne øvrige kreds af nærtstående.

Spørgsmålet var herefter, om det aktuelle udlån på samme vis, som hvis det var ydet direkte til hans kæreste, ville kunne anses for et indirekte lån til hovedanpartshaveren i det långivende selskab. Skatterådet var af den opfattelse, at det var tilfældet og henviste som begrundelse herfor til en dom afsagt af Østre Landsret i 2019. Denne sag omhandlede et selskab, der havde ydet et aktionærlån til eneanpartshaverens hustru. Dette lån blev indfriet med et lån optaget hos et selskab ejet af uafhængig tredjemand (en god ven), der dog samtidig lånte et tilsvarende beløb af det selskab, som havde tilgodehavendet hos hustruen. Ringen var hermed sluttet! Landsretten fandt, at der gennem det etablerede lånearrangement var stillet midler til rådighed for hustruen, og hovedaktionær blev derfor beskattet efter aktionærlånsreglen.

Skatterådets konklusion var derfor, at eneanpartshaveren skulle beskattes, hvis han foretog et udlån til det af samleveren ejede selskab, da der ikke var nogen forretningsmæssig begrundelse for lånet.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2024.532.

Kommentarer

Skatterådets svar er næppe så overraskende.

Højesteret fastslog i 2023, at også udlån til samleveren kan udløse aktionærlånsbeskatning. I 2024 har Skatterådet på denne baggrund også afgivet bindende svar, hvorefter udlån til eneanpartshaverens bror og søster er omfattet af den personkreds, som medfører beskatning.

Status er vel, at ydes der lån alene i kraft af eneanpartshaverens personlige relation, vil der ske aktionærlånsbeskatning, medmindre lånet er ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition.

Hotelværelse fra mandag til fredag

Skatterådet har taget stilling til, hvorvidt en person blev fuld skattepligtig til Danmark. Der var tale om en person bosat i Italien, hvor han var ansat i et italiensk selskab. Personen skulle udstationeres til Danmark i to år, hvor han skulle være administrerende direktør i et søsterselskab.

Ægtefællen blev boende i Italien. Den administrerende direktør skulle arbejde i Danmark fra mandag til fredag hver uge. Weekenderne og ferie-/fridage ville han tilbringe i Italien sammen med ægtefællen. Det danske selskab ville ad hoc booke et hotelværelse fra mandag til fredag på det ene eller andet hotel i nærheden af selskabets adresse.

Skatterådet udtalte indledningsvis at indtræden af fuld dansk skattepligt forudsætter, at personen har rådighed over en bolig i Danmark, og at rådigheden er af en vis udstrækning. Da den administrerende direktør kun ville have kortvarig rådighed over det enkelte hotelværelse, havde han ikke bopæl i Danmark.

Dernæst tog Skatterådet stilling til, om direktøren kunne anses for fuld skattepligtig efter opholdsreglen. Efter opholdsreglen indtræder der fuld dansk skattepligt for personer, der uden at have bopæl i Danmark, opholder sig her i mindst seks sammenhængende måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende. Skatterådet var af den opfattelse, at der ikke var tale om et sammenhængende ophold i Danmark på mere end seks måneder henset til, at han hver fredag ville rejse til Italien og returnere til Danmark mandag morgen.

Skatterådets konklusion blev derfor, at den administrerende direktør ikke blev omfattet af fuld dansk skattepligt.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2024.433.

Kommentarer

Det er set tidligere, at et hotelværelse/hotellejlighed er blevet betragtet som bolig til rådighed. I disse sager har hotelværelset været permanent til rådighed, idet tandbørste mv. ikke blev flyttet, når personen tog på weekend.

I anmodningen om det bindende svar var der stillet to spørgsmål. Det andet spørgsmål var, at hvis personen blev fuld skattepligtig til Danmark, hvorvidt han i givet fald ville blive anset for skattemæssigt hjemmehørende i Italien. Hvis Skatterådet havde besvaret dette spørgsmål bekræftende,

ville direktøren skattemæssigt stort set være stillet som om, der ikke var indtrådt fuld dansk skattepligt, nemlig kun dansk skattebetaling af lønnen fra det danske selskab.

Ekspertordningen – vederlag for konkurrenceklausul

8 % i AM-bidrag og 27 % i bruttoskat på løn giver en effektiv skat på 32,84 %. Denne skatteprocent gælder for de personer, der opfylder betingelserne i den såkaldte forsker- eller ekspertordning. Denne beskatning gælder maksimalt i 84 måneder. Flere ansættelsesforhold kan kombineres i umiddelbar forlængelse af hinanden, hvis et nyt



ansættelsesforhold tiltrædes senest én måned efter ophør af en tidligere ansættelse, hvor personen blev beskattet efter ekspertordningen.

Skatterådet har taget stilling til skift af ansættelsesforhold, herunder beskatning af vederlag for påtaget konkurrenceklausul. Personen havde opsagt sin stilling, idet han havde fået et nyt job, hvor han også ønskede at være omfattet af ekspertskattereglerne. Betingelserne herfor var umiddelbart opfyldt, men den tidligere arbejdsgiver gjorde imidlertid en konkurrenceklausul på 12 måneder gældende, hvor personen modtog et månedligt vederlag svarende til den tidligere løn. Personen var dermed reelt uden arbejde i de 12 måneder, hvor konkurrenceklausulen løb.

Skatterådet var af den opfattelse, at der skulle ske almindelig beskatning af konkurrenceklausulvederlaget, da der ikke var tale om vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold. Det var desuden Skatterådets opfattelse, at lønnen i den nye

stilling ikke opfyldte betingelserne for ekspertbeskatning, da tiltrædelse først kunne ske 12 måneder efter ophøret af det tidligere ansættelsesforhold.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2024.545.

Kommentarer

Skatterådets svar er måske ikke så overraskende, men viser sammen med øvrige afgørelser og domme, at praksis er restriktiv, og at der kun skal små fodfejl til, førend muligheden for ekspertbeskatning bortfalder.

Skattepligtigt dødsbo – skyldigt bosalær

Kort fortalt er et dødsbo skattepligtigt, hvis boets aktiver eller nettoformue overstiger 3.399.600 kr. (2025). Når en ægtefælle, der sidder i uskiftet bo, dør, er boet kun skattepligtigt, hvis boets aktiver eller nettoformue overstiger 6.799.200 kr. (2025).

Om et bo er skattepligtigt eller skattefrit, har kun betydning, hvis der er skatterelevante aktiver i boet, f.eks. aktier og udlejningsejendomme. Et skattefrit bo bliver ikke beskattet af fortjeneste ved salg af aktier, udlejningsejendomme eller andre skatterelevante aktiver.

Landsskatteretten har taget stilling til, hvorvidt et bo var skattefrit eller skattepligtigt.

Værdien af de samlede aktiver på skæringsdagen i boopgørelsen oversteg beløbsgrænsen for skattefrihed, og Skattestyrelsen havde derfor anset boet for skattepligtigt. Advokaten gjorde gældende, at salæret til bobestyreren skulle nedsætte værdien af aktiverne, da et bobestyrerhonorar ikke kan faktureres, før Skifteretten har godkendt dette. En godkendelse kan først ske efter boopgørelsens skæringsdag. I et privatskiftet bo ville det være muligt at fakturere salæret inden skæringsdatoen, og det var en urimelig forskelsbehandling, hvis ikke salæret til bobestyreren kunne modregnes. En modregning af salæret ville betyde, at boets aktiver kom under den gældende grænse, og boet ville dermed være skattefrit.

Landsskatteretten anfører, at det af loven blandt andet fremgår, at et bo er skattefrit, når aktiverne ikke overstiger årets beløbsgrænse. Da aktiverne var opgjort til et højere beløb end grænsen, var boet skattepligtigt.

Kendelsen er offentliggjort i SKM2024.470.



Kommentarer

Denne sag for Landsskatteretten kunne ikke få et andet udfald, da det af loven klart fremgår, at det afgørende for skattefrihed er, at boets aktiver (og nettoformue efter handelsværdien på skæringsdagen i boopgørelsen, hver især) ikke overstiger 3.033.700 kr., som var grænsen i det pågældende år. Aktivernes værdi udgjorde 3.397.694 kr.

Det fremgår af sagsoplysningerne, at der i boet var passiver for i alt 4,7 mio. kr. Bobestyreren kunne alt andet lige have disponeret anderledes, da der også blandt aktiverne var et kontant indestående på 3,4 mio. kr. Var blot 400.000 kr. heraf anvendt til at indfri et eller flere af passiverne, ville boet have været skattefrit.

Der er intet til hinder for, at der foretages skatteplanlægning i forbindelse med et dødsbo, så boet dermed bliver

skattefrit. Nævnes kan en højesteretsdom fra 2021, hvor moderen gav sin søn, der var enearving, fuldmagt til at disponere over hendes formue, syv uger før hun døde. Sønnen overdrog nogle af moderens aktier til ham selv (gave), og der opstod en større skattepligtig avance. Gaveanmeldelse blev straks indgivet og gaveafgiften dermed betalt. Sønnen beregnede moderens skattepligtige avance på aktierne og foretog en frivillig indbetaling af avanceskatten. Dette nåede han inden hun døde, og gaverne samt den frivillige indbetaling af restskat betød, at boet nu var skattefrit. Dermed kunne boet sælge afdødes resterende aktier skattefrit. Skatteministeriets påstand for Højesteret om, at den frivillige indbetaling af restskat og gaverne (dødslejegaver) skulle anses som aktiver i boet, var Højesteret ikke enig i.





Skatteinformation januar 2025

© Revitax A/S. revitax@revitax.com

Redaktion: Dorte Borup Madsen (ansv.), Martin K. Jensen,
og Jacob Stagaard Larsen

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 17. december 2024.

ISSN 1395-9530



Skatteinformation januar 2025

© Revitax A/S

revitax@revitax.com

Redaktion: Dorte Borup Madsen (ansv.), Martin K. Jensen,
og Jacob Stagaard Larsenrd.

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