

# REVITAX

SKATTE- OG MOMSRÅDGIVNING

SKATTEINFORMATION / AUGUST 2023



# Forord

Den danske økonomi er heldigvis i god gænge, herunder også med hensyn til beskæftigelsen.

Og det er glædeligt. For ikke blot kostede covid-19-pandemien det danske samfund ganske betydelige pengemidler, men følger man med i den offentlige debat, står det lysende klart, at der på flere områder er behov for betragtelige investeringer, herunder og måske især til mere personale.

Sundhedssektoren bevæger sig tilsyneladende på kanten af afgrunden. Der skal på grund af den udenrigspolitiske situation – Ruslands aggressive fremfærd – rettes op på det militære beredskab, hvilket er ekstra omkostningskrævende, fordi mange års unkladelsessynder har slidt forsvaret helt ned. Situationen i plejesektoren er efterhånden – må man tro – af en sådan karakter, at gamle og syge ikke kan få dækket, hvad man normalt betragter som basale behov. Børneinstitutionerne har efter sigende udviklet sig til blot at være steder til opbevaring, fordi der ikke er ressourcer til at imødekomme børnenes elementære behov i denne vigtige fase i livet. Samtidig bidrager klimaforandringerne og den grønne omstilling til presset på de til rådighed værende ressourcer.

Der er næppe tvivl om, at det øgede pres også er begrundet i, at forventningerne hos befolkningen til kvantiteten og kvaliteten af den offentlige service er stigende. Men det ændrer ikke på presset.

Det er blandt andet i det lys, man skal betragte regeringens og Folketingets bestræbelser:

Der skal penge i kassen!

Det gælder derfor om at få så mange som muligt ud på arbejdsmarkedet og helst så længe som muligt. Og det ligger ikke i kortene, at arbejdstiden skal sættes ned, jf. tumulten om St. Bededag.

SKAT har på ny fået tilført yderligere ressourcer, fordi kontrolindsatsen nødvendigvis må vægtes højt. Højt på dagsordenen står kampen mod social dumping og international skatteflugt. Listen med skattelylande er udvidet, således at flere lande nu skattemæssigt sanktioneres. Sidste skud på stammen er Rusland, antageligt fra og med den 1. januar 2024, idet anvendelsen af de skattemæssige sanktioner forudsætter, at der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Skatteinformation indeholder traditionelt en omtale af ny lovgivning. Her er der grund til at pege på de nye boligskatteregler, som befolkningen i spænding har ventet på i flere år. Som et kuriosum kan nævnes, at Danmark har indført begrænset skattepligt uden for 12-sømilegrænsen! Grunden hertil er dog ikke ekspansionsiver, men for blandt andet at kunne beskatte havmølleparker.

I publikationen omtales også domme og mere interessante administrative afgørelser.

Som sædvanlig er der endvidere nogle aktuelle og relevante artikler. På momsområdet behandler en artikel problemerne i forbindelse med momsfradrag i holdingselskaber, og en anden gennemgår reglerne om momsindberetning ved handel med udlandet. På skatteområdet sættes fokus på, om lønmodtagere, der arbejder i udlandet, kan slippe billigere i skat. En artikel giver status over situationen i forbindelse med udlån og sælgerfinansiering mv. i virksomhedsordningen. Flere domme og afgørelser har betydet øget klarhed med hensyn til, hvornår udlån mv. anses for en hævning i virksomhedsordningen. Den sidste skatteartikel beskriver problemstillingen om, hvorvidt man skattemæssigt anses som lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende ved deltagelse i et P/S.

God læselyst og god sommer.

# Indhold

<b>Kan en lønmodtager slippe billigere i skat, når arbejdet udføres i udlandet? . . . . .</b>	<b>5</b>
Bopæl i Danmark – beskatning af den globale indkomst . . .	5
Nedsættelse af den danske skat efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst . . . . .	5
Nedsættelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A . . . . .	7
Konsulentreglen – begrænset skattepligt og lempelse efter ligningslovens § 33 A . . . . .	10
<b>Virksomhedsordningen – udlån, sælgerfinansiering o.l. . . . .</b>	<b>11</b>
Hvilke aktiver kan indgå i virksomhedsordningen? . . . . .	11
Nye domme og afgørelser . . . . .	11
Udlånet er ikke erhvervsmæssigt – konsekvenser . . . . .	13
<b>Partnerselskaber – rette indkomstmodtager . . . . .</b>	<b>14</b>
Historik om selskabsformen . . . . .	14
P/S – er du selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager? . . . . .	14
Konsekvenser ved skattemæssig kvalifikation som lønmodtager . . . . .	15
Er bindende svar en mulighed? . . . . .	16
<b>Momsfradrag i holdingselskaber . . . . .</b>	<b>17</b>
Fradragsret for moms af generelle omkostninger . . . . .	17
Rådgiveromkostninger ved køb og salg af datterselskaber . . . . .	18
Dokumentation for momspligtige aktiviteter . . . . .	18
<b>Momsindberetning ved handel med udlandet . . . . .</b>	<b>20</b>
Momsangivelse og EU-salg uden moms . . . . .	20
<b>Ny lovgivning . . . . .</b>	<b>22</b>
De nye boligskatteregler . . . . .	22
Nedsættelse af afskrivningsreglerne for bygninger og installationer . . . . .	23
Maksimalt beregningsgrundlag for investorfradrag . . . . .	24
Fradrag for private lønforsikringer . . . . .	24
Fradrag for fagligt kontingent . . . . .	24
Begrænset skattepligt uden for 12-sømilegrænsen . . . . .	24
Skattelylande . . . . .	25
<b>Højesteretsdomme . . . . .</b>	<b>27</b>
”Konsulenter” anset for lønmodtagere – arbejdsgiver hæftede for AM-bidrag og A-skat . . . . .	27
Solceller og vindmøller – succession ej mulig . . . . .	28
Kommanditister uden resthæftelse beskattet af gælds eftergivelse . . . . .	28
Beskatning af bitcoins – donationer og mining . . . . .	30
Hvem er omfattet af aktionærlånsbeskatning? . . . . .	31
Aktionærlån nok engang – hævninger og tilbagebetalinger via en mellemregningskonto . . . . .	31
Løn i opsigelsesperiode og fratrædelsesgodtgørelse – lempelse efter ligningslovens § 33 A? . . . . .	32
<b>Landsretsdomme . . . . .</b>	<b>34</b>
Uskiftet bo og nedsat boafgift . . . . .	34
<b>Administrative afgørelser . . . . .</b>	<b>36</b>
Skattefri kantineordning . . . . .	36
Firmagaver via onlineportal . . . . .	36
Dansk skat af udbytte – hvor svært kan det være? . . . . .	38
Udenlandsk pension – beskatning af såvel ind- som udbetalinger . . . . .	39
Fuld dansk skattepligt – ferie og skolegang i Danmark . . . . .	41





# Kan en lønmodtager slippe billigere i skat, når arbejdet udføres i udlandet?

**Svaret på spørgsmålet er ja – i visse tilfælde. Men en landsretsdøm har ikke gjort det nemmere for personer, der selv vælger at arbejde i udlandet, uden at det er et "krav" fra arbejdsgiveren.**

## Bopæl i Danmark – beskatning af den globale indkomst

Bor man i Danmark, skal indkomst fra udlandet selvangives i Danmark. Dette gælder, uanset om man opholder sig i udlandet 300 dage om året eller mere. Udenlandsk indkomst skal også med på den danske selvangivelse, selv om indkomsten er blevet beskattet i udlandet. Den danske selvangivelse skal omfatte al indkomst også kaldet globalindkomstprincippet.

Der beregnes dansk skat af globalindkomsten. Det er dog ikke ensbetydende med, at der skal betales fuld dansk skat af løn i ansættelsesforhold, når arbejdet er udført uden for Danmark, Færøerne og Grønland.

## Nedsættelse af den danske skat efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst

Ved lønarbejde i udlandet skal der i mange tilfælde betales udenlandsk skat. Hvis Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det land, hvor arbejdet er udført, er Danmark forpligtet til at give et nedslag i den danske skat. Der kan dog kun opnås lempelse efter reglerne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis overenskomsten mellem Danmark og arbejdslandet tillægger arbejdslandet beskatningsretten til løn for arbejdet udført der.

De allerfleste dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået, giver kun lønmodtagere ret til creditlempelse, når der er tale om ansættelse i den private sektor.

I enkelte overenskomster er det dog aftalt, at den danske skat af lønindkomst for privatansatte skal ske efter eksemptionmetoden. Dette gælder eksempelvis Tyskland og de øvrige nordiske lande, men det er en forudsætning, at lønmodtageren efter EØF-forordningen er omfattet af arbejdslandets sociale sikringsordning og betaler sociale afgifter. Hvis personen ved arbejde i disse lande fortsat er omfattet af dansk social sikring, opnås kun creditlempelse ved den danske skatteberegning.

## Creditlempelse

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

- Betalt udenlandsk skat
- Den del af den danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst.

Creditlempelse medfører, at den samlede skat til Danmark og det land, hvor arbejdet er udført, kommer til at svare til beskatningen i det land, der har den højeste beskatning. Hvis den i udlandet betalte skat af lønnen er mindre end dansk skat, skal der totalt set betales et beløb svarende til fuld dansk skat af lønnen.

Creditmetoden anvendes også i de tilfælde, hvor arbejdet er udført i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

Selv om arbejdet udføres i et land, hvor dobbeltbeskatningsoverenskomsten lemper efter creditmetoden, kan der måske alligevel opnås en skattebesparelse, jf. nedenfor om "Nedsættelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A".

## Eksemptionlempelse

Hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og arbejdslandet foreskriver lempelse efter metoden eksemption med progressionsforbehold, kan der blive tale om en samlet skattebesparelse, nemlig hvis skatten i udlandet er mindre end skatten i Danmark.

Ved eksemptionlempelse udgør nedslaget i den danske skat den del af den samlede beregnede skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst. Det er uden betydning for nedslaget i den danske skat, hvor meget skat der er betalt i udlandet, og der sker således reelt ingen dansk beskatning af lønnen. Lønnen skal dog selvangives i Danmark med den konsekvens, at den danske skat af anden personlig positiv indkomst kan blive større på grund af topskat. Hvis anden dansk indkomst er negativ, men den samlede indkomst bliver positiv på grund af den udenlandske lønindkomst, vil der ikke være et underskud, der kan fremføres til fradrag i et senere indkomstår.

### Subsidiær beskatningsret

Det er ikke en betingelse for at opnå eksemptionlempelse (reelt ingen dansk skat), at der er betalt skat i udlandet. Men man bør nok undersøge en ekstra gang, om der ikke skal betales skat i arbejdslandet. Skattestyrelsen sender i vidt omfang kontroloplysninger til udlandet for at sikre sig, at man nu er blevet beskattet i overensstemmelse med landets regler.

Endvidere skal man være opmærksom på, at der i visse dobbeltbeskatningsoverenskomster er en artikel om "subsidiær beskatningsret" for bopælslandet. Dette gælder eksempelvis Den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det betyder, at hvis arbejdslandet ikke har udnyttet den beskatningsret, det har efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, skal bopælslandet (Danmark) ikke give nedslag i den danske skat, der beregnes af indkomsten.

### Overførsel af uægte underskud mellem ægtefæller

En person, hvis danske indkomst består af en lempelsesberettiget udenlandsk lønindkomst og nettorentudgifter, vil normalt have en positiv skattepligtig indkomst efter global-



indkomstprincippet. Det betyder, at der ikke bliver et skattemæssigt underskud til fremførsel til et senere indkomstår.

Hvis personen er gift, vil nettorenteudgifterne ved skatteberegningen blive overført til ægtefællen, der hermed får nedsat sin skattepligtige indkomst. Der er tale om et dobbeltfradrag, da nettorenteudgifterne fragår hos begge ægtefæller, når skatten beregnes. Hvis personen med udenlandsk lønindkomst får lempelse efter eksemptionmetoden, gør fradraget dog ikke skatten hverken større eller mindre, hvis han ikke har anden indkomst. Måtte personen, der beskattes i udlandet af sin lønindkomst, have fået fradrag for disse danske nettorenteudgifter, sker der dog ikke overførsel til den anden ægtefælle.

Denne overførsel af uægte underskud gælder ikke, når en person anvender lempelsesreglen i ligningslovens § 33 A, der er omtalt nedenfor.

### Nedsættelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A

Ligningslovens § 33 A er en lempelsesregel, der gælder sideløbende med lempelsesreglerne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Lempelsesmetoden er eksemption med progressionsforbehold, jf. herom ovenfor. Reglen gælder kun lønindkomst, og det er uden betydning, om lønnen udbetales af en dansk eller udenlandsk arbejdsgiver.

Muligheden for at anvende ligningslovens § 33 A forudsætter, at følgende betingelser er opfyldt:

- Ophold uden for Danmark, Færøerne og Grønland i mindst seks måneder
- Ferie- og fridage i Danmark må højst udgøre 42 dage inden for enhver 6-måneders-periode
- Under udlandsopholdet må der ikke arbejdes i Danmark, bortset fra nødvendigt arbejde i relation til arbejdet i udlandet (Afrapporteringsreglen)
- Arbejdet foregår i udlandet efter "krav" fra arbejdsgiveren (det nye krav).

### Ophold uden for riget i mindst seks måneder

Opholdet uden for Danmark, Færøerne og Grønland skal have en varighed af mindst seks måneder. 6-måneders-perioden relaterer sig ikke til kalenderåret. Reglen vil således være opfyldt, hvis opholdet i udlandet påbegyndes den 1. september 2022 og afsluttes den 1. april 2023. Ophold i flere lande gælder som en samlet opholdsperiode.

Mindst seks måneder skal forstås som en månedsregel. Et ophold, der strækker sig over 183 dage eksempelvis fra den 23. marts til den 21. september, opfylder ikke 6-måneders-betingelsen.

Udlandsopholdets varighed skal kunne dokumenteres i form af eksempelvis arbejdskontrakt, rejsebilag mv.

### 42-dages-reglen

Den anden betingelse er, at man højst må opholde sig i Danmark i 42 dage inden for enhver 6-måneders-periode. Ved ophold i Danmark skal der være tale om fri- og feriedage. Der må ikke på nogen måde udføres arbejde i Danmark, se dog nedenfor under "Afrapporteringsreglen".

Brudte døgn tæller fuldt ud med ved opgørelsen af antal opholdsdage i Danmark. Ved ankomst til Danmark fredag aften og afrejse igen søndag efter midnat (det vil sige mandag) har opholdet i Danmark varet i fire dage. 42-dages-reglen svarer til et tilladt ophold i Danmark på syv dage pr. måneds udlandsophold. Ved ophold i udlandet i otte måneder må opholdet i Danmark derfor maksimalt vare 56 dage. Opholdet i Danmark må dog ikke inden for nogen 6-måneders-periode overstige 42 dage. Det kan derfor være en god ide at foretage "indtegning på en papkalender", således at man hele tiden har styr på antal dage i Danmark inden for enhver given 6-måneders-periode.

Alt arbejde er "forbudt", forstået på den måde, at den "nødvendige" periode på mindst seks måneder afbrydes, når der udføres arbejde i Danmark. Tager en person eksempelvis til udlandet for at arbejde i perioden 1. februar – 1. november 2022, men udfører arbejde en enkelt dag i Danmark i juli måned, er han ikke berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A, da der er mindre end seks måneder på begge sider af arbejdsdagen i Danmark. Er den pågældende arbejdsdag i Danmark derimod først i august 2022, vil personen opfylde 6-måneders-betingelsen fra 1. februar indtil arbejdsdagen i august, hvorimod perioden efter arbejdsdagen i Danmark er under seks måneder og derfor ikke berettiger til lempelse efter ligningslovens § 33 A.

Det er enhver form for arbejde i Danmark, der er "forbudt", jf. dog nedenfor om "Afrapporteringsreglen". Fra praksis kan nævnes en person, der var udstationeret af sin danske arbejdsgiver til at arbejde i udlandet i en periode på mere end seks måneder. Personen var imidlertid medarbejder-valgt bestyrelsesmedlem i det danske selskab, og deltagelse

i et bestyrelsesmøde i Danmark ville betyde, at 6-månedersperioden blev afbrudt.

### Afrapporteringsreglen

Som ovenfor anført afbryder arbejde i Danmark 6-månedersperioden. Der gælder dog en enkelt undtagelse, nemlig den såkaldte afrapporteringsregel, hvorefter "nødvendigt" arbejde i Danmark er tilladt. Nødvendigt arbejde skal være direkte forbundet med hovedbeskæftigelsen i udlandet. Der kan eksempelvis være tale om afrapportering overfor bestyrelsen i et dansk selskab. Reglen om "nødvendigt" arbejde i Danmark fortolkes i praksis meget restriktivt.

Afrapporteringsdage medregnes i de anførte 42 dage, og den del af lønnen, der forholdsmæssigt kan henføres til disse dage, giver ikke ret til lempelse efter ligningslovens § 33 A.

### Det nye krav

Østre Landsret har afsagt en principiel dom om muligheden for at anvende ligningslovens § 33 A.

Landsretsdommen omhandler en pilot, der havde valgt at bosætte sig i Frankrig. Han var dog fortsat omfattet af fuld dansk skattepligt og skulle derfor selvangive sin globalindkomst i Danmark. Piloten selvangav sin løn som lempelsesberettiget efter ligningslovens § 33 A.

Inden flytningen til Frankrig var han ansat hos et dansk luftfartsselskab med stationeringssted i København, og dette ansættelsesforhold forblev uændret efter flytningen til Frankrig.

Sagen endte i Østre Landsret, der skulle tage stilling til, om piloten kunne få lempelse efter ligningslovens § 33 A.

Piloten gjorde gældende, at han opfyldte de i loven fastsatte betingelser, nemlig såvel 6-måneders-reglen som 42-dages-reglen, og derfor var berettiget til lempelse i overensstemmelse med det selvangivne.

Skatteministeriets påstand var, at ligningslovens § 33 A kun fandt anvendelse, såfremt lønindkomsten var knyttet til arbejde i udlandet. Pilotens ophold i Frankrig havde ingen tilknytning til ansættelsesforholdet som pilot hos det danske luftfartsselskab, men skyldtes alene private forhold.

Landsretten udtalte i sin begrundelse, at tilfælde, hvor en dansk lønmodtager, som har bevaret sin fulde skattepligt til Danmark, af egen drift og uafhængigt af arbejdsgiveren vælger at bosætte sig i udlandet, uden det pågældende land har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold, falder uden for ligningslovens § 33 A henset til såvel ordlyden som formålet med reglen.

Der findes flere bindende svar fra Skatterådet, hvor man har accepteret, at ligningslovens § 33 A kan anvendes, når lønmodtageren selv vælger at bosætte sig i udlandet i en periode og udføre sit arbejde fra en hjemmearbejdsplads eller lignende. Nævnes kan en person, der bosatte sig i Dubai, men fortsat var ansat i et dansk selskab, som han var medejer af. Denne person ville under bopælsperioden i Dubai i øvrigt rejse rundt i verden, men udføre administrativt arbejde og få løn fra det danske selskab. Hans ophold i Dubai og øvrige lande havde absolut intet med det danske selskabs drift at gøre. Skatterådets svar var, at ligningslovens § 33 A kunne finde anvendelse. Dette svar var vigtigt for hovedanpartshaveren, selv om den fulde danske skattepligt ophørte ved udrejsen til Dubai. Hvorfor kan læses i afsnittet om "Konsulentreglen".

### Dommens rækkevidde – betydning

Hvis dommen ikke er indbragt for Højesteret, eller Højesteret stadfæster landsrettens dom, bliver det interessant at følge, hvilken betydning dommen får for Skattestyrelsens praksis i fremtiden.

Hvad angår sagens faktum, synes der at være tale om en yderlighed, således forstået, at der ikke var nogen som helst forbindelse mellem udlandsopholdet og ansættelsen. Landsretten betonede, at der ikke var "nogen form for sammenhæng" mellem opholdet i Frankrig og arbejdsgiverens virksomhed.

Hvilken sammenhæng mellem udlandsopholdet og arbejdsgiverens forhold vil Skattestyrelsen fremover kræve? Er det kun den selvvalgte bopæl i udlandet uden sammenhæng med arbejdet, der fremover ikke kvalificerer til lempelse efter ligningslovens § 33 A, eller bliver det et krav, at hele udlandsopholdet er arbejdsrelateret?

Efter gældende praksis har "ophold i udlandet" ikke været begrænset til arbejdsophold. Eksempelvis er det i praksis



accepteret, at hvis arbejdet i udlandet havde en varighed på 5 ½ måned, kunne man holde ferie i udlandet og først vende tilbage til Danmark, når opholdet havde haft en samlet varighed på 6 måneder. I Skattestyrelsens juridiske vejledning er fortsat anført "Ophold uden for riget ikke begrænset til arbejdsophold", men gælder det fortsat næste gang, Den juridiske vejledning opdateres?

#### Hel eller halv nedsættelse af den danske skat?

Lempelsesmetoden efter ligningslovens § 33 A er altid eksemption med progressionsforbehold, men der kan være tale om enten "hel" eller "halv" lempelse.

Hvis lønnen er optjent ved arbejde udført i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, vil der altid ske hel lempelse, hvilket vil sige, at der gives et nedslag i den danske skat med den del af skatten, der forholdsmæssigt kan henføres til den udenlandske indkomst. Dette gælder, uanset om der er betalt skat i udlandet eller ej.

Hvis Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med arbejdslandet, vil der også ske hel lempelse under forudsætning af, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten tillægger arbejdslandet beskatningsretten. Er beskatningsretten derimod tillagt Danmark i henhold til overenskomsten, opnås kun halv lempelse, men så må arbejdslandet heller ikke opkræve skat af indkomsten.

Hovedreglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er, at arbejdslandet har beskatningsretten til lønindkomsten. Men hvis personen arbejder for en dansk arbejdsgiver uden fast driftssted i arbejdslandet, og opholder sig i arbejdslandet i maksimalt 183 dage inden for et kalenderår, skatteår (arbejdslandets) eller en 12-måneders-periode alt afhængig af den præcise ordlyd i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, vil Danmark være tillagt beskatningsretten.

#### Eksempel

En person har arbejdet i flere lande for en dansk arbejdsgiver, som ikke har fast driftssted i det aktuelle arbejdsland, og der er ikke tale om arbejdsudleje. Personen har på intet tidspunkt overskredet 42-dagesreglen og har aldrig udført arbejde under ophold i Danmark.

Spanien	
Arbejdsperiode	1.1-31.3 2023
Lempelse	Hel
Kommentarer	Danmark har ingen dobbeltbeskatningsoverenskomst med Spanien
Tyskland	
Arbejdsperiode	1.4 – 30.7 2023
Lempelse	Halv
Kommentarer	Danmark har beskatningsretten til lønnen, forudsat at han ikke senere i 2023 vender tilbage til Tyskland, og opholdet i Tyskland dermed kommer til at overstige 183 dage inden for kalenderåret
Sverige	
Arbejdsperiode	1.8 – 30.10 2023
Lempelse	Hel
Kommentarer	Se nedenfor
Norge	
Arbejdsperiode	1.11 – 31.12 2023
Lempelse	Halv
Kommentarer	Danmark har beskatningsretten, forudsat at han ikke vender tilbage til Norge, og opholdet dermed kommer til at overstige 183 dage indenfor en periode på 12 måneder
Sverige	
Arbejdsperiode	1.1 – 23.6 2024
Lempelse	Hel
Kommentarer	Sverige har beskatningsretten, da opholdet i Sverige overstiger 183 dage indenfor en 12-månedersperiode, heri medregnet perioden august-oktober 2023

### **Konsulentreglen – begrænset skattepligt og lempelse efter ligningslovens § 33 A**

Hovedreglen er, at løn i ansættelsesforhold kun skal beskattes i Danmark, når arbejdet er udført i Danmark, og personen ikke er omfattet af fuld dansk skattepligt. Men for hovedaktionærer gælder en særlig regel.

Konsulentonorar er skattepligtigt til Danmark (begrænset skattepligt), når vederlaget udbetales til en person, der direkte eller indirekte ejer eller inden for de seneste 5 år forud ophør af fuld dansk skattepligt har ejet mindst 25 % af kapitalen i det udbetalende selskab eller i samme periode har rådet over mere end 50 % af stemmевærdien i selskabet. Den danske skattepligt af konsulentonoraret gælder, selv om arbejdet udføres i udlandet.

Højesteret har afsagt en dom for en del år siden, hvorefter løn i ansættelsesforhold ud fra en formålsfortolkning og lovens forarbejder anses for begrænset skattepligtigt til Danmark efter konsulentreglen. Det betyder, at en hovedaktionær, der får løn i ansættelsesforhold fra sit danske selskab, kan beskattes i Danmark, selv om han ikke længere er omfattet af fuld dansk skattepligt, men bosat i Dubai og udfører al arbejdet uden for Danmarks grænser. Det er kun

løn i ansættelsesforhold, der er omfattet af ligningslovens § 33 A. Men selv om den interne hjemmel til beskatning bliver "konsulentreglen", betyder dette ikke, at en løn i ansættelsesforhold ikke fortsat er at betragte som en løn, der kan lempes efter ligningslovens § 33 A.

Når en person kun er begrænset skattepligtig til Danmark, er der en særlig betingelse, der skal være opfyldt, for at der kan opnås lempelse efter ligningslovens § 33 A. Det er et krav, at mindst 75 % af personens globalindkomst vedrører personlig indkomst (løn mv.), der er omfattet af dansk skattepligt. Hvis personens årlige indkomst under udlandsopholdet består af 500.000 kr. i udbytte og 500.000 kr. i løn, er den krævede 75 %-s-regel ikke opfyldt, og der er derfor ingen lempelse efter ligningslovens § 33 A.

Afslutningsvis skal det fremhæves, at hvis en hovedaktionær er bosat i Italien eller et andet land, som har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, kan Danmark normalt ikke beskatte løn til hovedaktionæren, hvis arbejdet ikke er udført i Danmark. Omkvalificering af løn til konsulentonorar og dermed dansk beskatning er følgelig reelt kun aktuelt, når personen er bosat i et land, som ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.



# Virksomhedsordningen – udlån, sælgerfinansiering o.l.

**For 10 år siden afsagde Højesteret den første dom om udlån fra virksomhedsordningen. Der var tale om et udlån fra virksomhedsejeren, der var praktiserende læge, til et af ham ejet investeringsselskab. Højesteret fandt, at lånene ikke kunne anses for ydet som led i lægevirksomhedens erhvervmæssige aktivitet. Lånene var derfor privat långivning og låneprovenuet en hævning i virksomhedsordningen. Højesteretsdommen stadfæstede den praksis, som skattemyndighederne havde skabt gennem en lang årrække.**

**Udlån fra virksomhedsordningen giver dog fortsat anledning til sager såvel i det administrative system som ved domstolene, og artiklen sætter derfor fokus på den nyeste praksis.**

## Hvilke aktiver kan indgå i virksomhedsordningen?

Personer, der anvender virksomhedsordningen, skal medtage 100 % erhvervmæssige aktiver i virksomhedsordningen. Enkelte aktiver er tydeligvis erhvervmæssige aktiver. Det gælder eksempelvis maskiner, bankindeståender, goodwill, varelager mv. Derudover kan visse lagerbeskattede aktier samt konvertible obligationer indgå i virksomhedsordningen.

Aktiver, der både benyttes til erhvervmæssige og private formål, kan som udgangspunkt ikke indgå i virksomhedsordningen, bortset fra eksempelvis blandet benyttede ejendomme, biler, telefoner og andre i loven positivt nævnte aktiver.

Det er restriktivt afgrænset, hvad der kan indgå i virksomhedsordningen. Foretages der udlån fra virksomhedsordningen, skal det derfor vurderes, om udlånet er et erhvervmæssigt aktiv. Er det ikke tilfældet, anses udlånet for at være en hævning i virksomhedsordningen.

## Eksempel på erhvervmæssigt udlån

Skatterådet har i et bindende svar godkendt, at et udlån til en samhandelspartner var et erhvervmæssigt udlån.

Der var tale om et landbrugsinteressentskab med to interessenter. Den ene interessent påtænkte at foretage et udlån af midler placeret i virksomhedsordningen. Udlånet skulle ske til et selskab (A ApS), hvor han ejede 50 % af kapitalen, og den anden interessent ejede den resterende andel af selskabskapitalen.

Interessentskabet dyrkede afgrøder, der blev solgt til A ApS, som forarbejdede grøntsagerne mv., hvorefter disse blev solgt.

Det var Skatterådets opfattelse, at udlån til et selskab, som "udlånsvirksomheden" har samhandel med, er et erhvervmæssigt udlån og derfor ikke en hævning i virksomhedsordningen.

## Nye domme og afgørelser

I 2023 er der indtil videre offentliggjort tre domme og en skatterådsafgørelse.

### Højesteretsdom om mellemregning mellem enkeltmandsvirksomhed og I/S

En landmand havde gennem en længere årrække drevet sin landbrugs- og minkvirksomhed som en personligt ejet virksomhed og anvendt virksomhedsordningen. I forbindelse med et generationsskifte indgik landmanden og hans stedsøn en sameje- og driftsinteressentskabskontrakt om driften af minkvirksomheden og stiftede et interessentskab med en ejerandel på 75 % til stedsønnen og 25 % til landmanden. Stedfaderens virksomhedsordning omfattede



herefter dels landbrugsvirksomheden dels en andel på 25 % af interessentskabet.

Ved etableringen fik interessentskabet en driftskredit i banken, men herudover blev interessentskabets drift finansieret ved midler fra stedfaderens landbrugsvirksomhed. Der opstod herved en mellemregning på 3,4 mio. kr. i landbrugsvirksomhedens favør. Mellemregningskontoen blev ikke forrentet.

Skattestyrelsen anså 75 % af mellemregningens saldo, svarende til stedsønnens ejerandel i minkinteressentskabet, for hævet i landmandens virksomhedsordning med den konsekvens, at opsparet overskud kom til beskatning. Begrundelsen var, at lånet ikke var af erhvervsmæssig karakter. De resterende 25 % af mellemregningskontoen havde ingen skattemæssige konsekvenser for stedfaderen, idet der ikke kunne være tale om udlån til ham selv – hans ejerandel i interessentskabet.

Ved domstolene var Østre Landsret 1. instans, da sagen blev anset for principiel. Derfor var det muligt at indbringe landsretsdommen for Højesteret.

Højesteret udtalte, at 75 % af mellemregningens saldo, svarende til stedsønnens ejerandel af interessentskabet, måtte anses for et lån til stedsønnen. Eftersom lånet ikke var opstået som led i en løbende samhandel mellem interessentskabet og landbrugsvirksomheden – men derimod som led i den generelle finansiering af interessentskabet – fandt Højesteret, at lånet måtte anses for at være privat långivning og dermed en hævnning i virksomhedsordningen. Det var uden betydning for denne vurdering, at landmanden hæftede for interessentskabets forpligtelser.

#### **Landsretsdom om sælgerfinansiering ved overdragelse af virksomhed til børn**

Sagen omhandler tre landmænd, der gennem en årrække havde drevet deres respektive landbrug som personligt ejet virksomhed og anvendt virksomhedsordningen.

Som led i generationsskift overdrog landmændene delvist ejerskab til landbrugsvirksomhederne til deres børn. Købesummerne blev hovedsageligt berigtiget ved, at landbrugsvirksomhederne ydede lån til børnene (sælgerfinansiering). Alle udlån var uden afdragsprofil og sikkerhedsstillelse. Nogle af lånene var uforrentede, mens andre var forrentet med henholdsvis 3 % og 4 %.

Skattestyrelsen havde anset udlånene som sælgerfinansiering båret af private interesser og dermed hævnninger i de respektive udlåneres virksomhedsordninger. Landsskatretetten var enig i Skattestyrelsens afgørelse, og sagen gik herefter til Østre Landsret som 1. instans på grund af sagens principielle karakter.

Østre Landsret udtaler, at det beror på en konkret vurdering af, om lånet er ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition og på markedsvilkår, herunder om lånet er ydet på armslængdevilkår. Landsretten udtalte i den forbindelse, at det var op til landmændene at godtgøre, at lånene blev ydet på armslængdevilkår. Landsretten fandt ikke, at lånene havde erhvervsmæssig karakter, og de kunne derfor ikke indgå som aktiver i landmændenes virksomhedsordninger. Konsekvensen af dommen var, at de ydede lån var at betragte som hævnninger i virksomhedsordningen med beskatning af opsparet overskud til følge.

Indtil videre må man derfor være påpasselig med sælgerfinansiering i forbindelse med generationsskifte af en virksomhed, der indgår i virksomhedsordningen, idet finansieringen skal ske på samme måde, som man ville have gjort, hvis man havde solgt virksomheden til uafhængig tredje-mand. I stedet kan sælger af virksomheden eventuelt optage et lån i privatregi, og som sikkerhedsstillelse skal anvendes private aktiver. Lånebeløbet kan herefter videreudlånes til køberen af virksomheden.

Stilles aktiver i virksomhedsordningen til sikkerhed for gæld, der ikke indgår i virksomhedsordningen, anses det laveste beløb af enten gældens kursværdi eller sikkerhedsstillelsens størrelse for overført i hæverækkefølgen. Opgørelsen af beløbet sker på det tidspunkt, hvor der stilles sikkerhed.

Et krav om sikkerhedsstillelse for et sådant privat lån, der ikke skal have skattemæssige konsekvenser i form af en hævnning i virksomhedsordningen, kan derfor kun honoreres, hvis der er private aktiver, der kan anvendes til formålet.

#### **Byretsdom om udlån til leverandør**

Sagen omhandler et udlån på 666.600 kr. til et selskab, som virksomhedsejeren havde samhandel med.

Der blev oprettet et lånedokument på beløbet, og renten blev fastsat til 10 % p.a.



For byretten gjorde udlåner gældende, at formålet med udlånet var at sikre det låntagende selskabs fortsatte eksistens, så han kunne opretholde de hidtidige leverancer af kød fra selskabet. Tidligere i sagsforløbet havde udlåner oplyst, at hovedårsagen var at opnå en god forrentning af overskydende likviditet.

Byretten fandt ikke, at lånet kunne betragtes som erhvervs-mæssigt blandt andet henset til lånets størrelse i forhold til den beskedne samhandel mellem de to parter, at tilsvarende køb kunne foretages andre steder, og udlåners egen oplysning om, at hovedformålet havde været at opnå en god forrentning. Konsekvensen var derfor, at lånebeløbet ansås for en hævning i virksomhedsordningen.

#### Skatterådets bindende svar om partners indestående på mellemregningskonto i P/S

Skatterådet har taget stilling til, om indestående på en partners mellemregningskonto i et P/S skulle anses som et udlån fra den pågældende partner og i givet fald, om der var tale om et aktiv, der kunne indgå i virksomhedsordningen. Det var oplyst, at årets driftsresultat blev tilskrevet den enkelte partners mellemregningskonto, og at tilgodehavendet typisk ikke blev hævet straks, men henstod i dage, uger eller måneder.

Skatterådet udtaler indledningsvis, at da et P/S skattemæssigt er transparent, kan mellemregningen ikke være partnerselskabets gæld til selskabsdeltagerne. Det har den konsekvens, at hver selskabsdeltagers mellemregning med partnerselskabet anses for et udlån til øvrige partnere, opgjort efter deres ideelle andel (pro rata-udlån). Den andel af selskabsdeltagerens mellemregning, der svarer til hans egen andel, anses ikke for et udlån, men for egenkapital.

Skatterådet tog herefter stilling til, om partnerens pro rata-udlån til de øvrige selskabsdeltagere kunne anses som et erhvervmæssigt aktiv, der kunne indgå i virksomhedsskatteordningen.

Ved besvarelsen af dette spørgsmål udtaler Skatterådet indledningsvis, at udlån som udgangspunkt ikke kan indgå i virksomhedsskatteordningen, når der ikke drives virksomhed med pengeudlån. Det er dog Skatterådets vurdering, at der er tale om et erhvervmæssigt udlån henset til, at:

- der er tale om en mellemregning, som blev anvendt til overførsel af hver enkelt partners overskudsandel

- der var tale om en midlertidig placering med højst nogle måneders varighed.

Et partnerselskab er i selskabsloven defineret som et kommanditselskab, hvor kommanditisten har indskudt en bestemt kapital, som er fordelt på aktier. Deltagerne i et partnerselskab har således en ejerandel af selskabskapitalen, og det er derfor ikke muligt at lade kapitalkontiene være en del af egenkapitalen, uden at det vil forrykke det indbyrdes ejerforhold. Herved adskiller et partnerselskab sig fra et interessentskab, hvor egenkapitalen ikke nødvendigvis skal afspejle ejerforholdet, og hvor kapitalkontiene normalt behandles som egenkapital. Hvorvidt denne forskel kan betyde, at svaret fra Skatterådet måtte være et andet, hvis der havde været tale om et interessentskab, har vi endnu ikke fået besvaret. Derfor må det nok antages, at der også dukker et bindende svar angående interessentskaber og "udlån" op.

#### Udlånet er ikke erhvervmæssigt – konsekvenser

Baseret på de nævnte afgørelser og domme, sammenholdt med tidligere praksis, kan det konstateres, at udlån, der ikke har en direkte erhvervmæssig tilknytning til virksomhedens drift, ikke kan indgå i virksomhedsordningen. Et lån kan kun anses for erhvervmæssigt, hvis det både har tilknytning til virksomhedens aktivitet og er ydet på markedsvilkår.

Når udlånet ikke kan anses for erhvervmæssigt, anses lånebeløbet for hævet i hæverækkefølgen med den konsekvens, at eventuelt opsparet overskud fra tidligere indkomstår kommer til beskatning. Kan hævningen ikke rummes i opsparet overskud fra tidligere indkomstår, fragår yderligere beløb på indskudskontoen. Det kan i yderste konsekvens medføre, at der opstår negativ indskudskonto. En negativ indskudskonto primo og/eller ultimo indkomståret betyder, at der ikke foretages opsparing i virksomhedsordningen.

#### Korrektion efter 3-års fristens udløb

Kan Skattestyrelsen gribe korrigerende ind, hvis et privat udlån eksempelvis er etableret i 2017 og først opdages i marts 2023?

Svaret er ja. Lånebeløbet anses for hævet i det ældste år inden for den 3-årige genoptagelsesfrist. Sender Skattestyrelsen en agterskrivelse herom til virksomhedsejeren senest den 1. maj 2023, vil der være tale om en hævning i 2019.

# Partnerselskaber – rette indkomstmodtager

**Partnerselskabet også kaldet P/S er en virksomhedsform, der er blevet meget udbredt i Danmark de seneste 25 år. Et P/S er en hybrid selskabsform, idet det selskabsretligt er en selvstændig juridisk enhed, mens det skattemæssigt er transparent, hvilket vil sige, at det ikke er et selvstændigt skattesubjekt, og indkomsten i P/S'et beskattes derfor hos ejerne (partneraktionærerne).**

**Tidligere var ejerne pr. automatik skattemæssigt at betragte som selvstændigt erhvervsdrivende. En lovændring betød, at dette ikke længere er tilfældet. En ejer kan være enten selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager, hvilket afhænger af den økonomiske risiko, herunder vederlagsform samt indflydelsen i P/S'et.**

## Historik om selskabsformen

Virksomhedsformen partnerselskab (P/S) har eksisteret siden 1917, idet aktieselskabsloven allerede på daværende tidspunkt indeholdt bestemmelser om kommanditaktieselskaber. I 1996 blev virksomhedsformen kommanditaktieselskab relanceret under navnet partnerselskab. Siden relanceringen er anvendelsen af partnerselskaber steget markant. Baggrunden for valg af denne virksomhedsform kan være mange, herunder være motiveret af både selskabsretlige og skattemæssige overvejelser. Mange vælger partnerselskaber ud fra deisen om at få det bedste fra begge verdener. Dels i form af den selskabsretlige regulering i selskabsloven, den begrænsede hæftelse for alle andre end komplementarselskabet, dels deltagerens muligheder for individuelt at

vælge virksomhedsskatteordningen eller at deltage via en holdingstruktur. Er investorerne eller deltagerne en blanding af fysiske personer og selskaber samt eventuelt banker og pensionsinstitutter, kan et partnerselskab være den optimale virksomhedsform.

## P/S – er du selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager?

Før 2018 var deltagelse i et partnerselskab i sig selv tilstrækkeligt til, at en deltager kunne kvalificeres som selvstændigt erhvervsdrivende og derved få adgang til at benytte virksomhedsskatteordningen eller anvende en holdingstruktur. Således fandt Skatterådet i et bindende svar fra 2015, at der ikke var grundlag for at tilsidesætte, at nye kapitalejere i et partnerselskab kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, uanset størrelsen af den andel, der blev erhvervet. Efter afgørelsen advarede Skatterådet om risikoen for, at partnerselskabsmodellen kunne udbredes til at omfatte andre ledelseslag og dermed øge antallet af lønmodtagere, der gennem deltagelse i et partnerselskab, selv med en meget lille andel, kunne blive anset for at være selvstændigt erhvervsdrivende.

Som en konsekvens af Skatterådets advarsel vedtog Folketinget i 2017 ligningslovens § 4, der gælder for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2018 eller senere. Af denne bestemmelse fremgår, at deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab ikke i sig selv er tilstrækkeligt til, at deltagerens indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervs-



virksomhed. Som det ses af formuleringen gælder reglen "skattemæssigt transparente selskaber", og derfor også deltagerne i et interessentskab (I/S). I det følgende anføres alene P/S, men den skattemæssige problemstilling er den samme, men i praksis mere fremherskende, når der er tale om et P/S. Det skyldes ganske givet, at der i et I/S er personlig og solidarisk hæftelse, mens hæftelsen i et P/S er begrænset til det foretagne indskud, dog hæfter kommentaren ubegrænset, hvorfor denne ofte er et ApS med en minimumskapital på 40.000 kr.

Den nye lovgivning betød, at det ikke længere var uden skattemæssig risiko, hvis valg af partnerskabsformen er begrundet i muligheden for at benytte virksomhedsskatteordningen eller deltagelse via et holdingselskab. Årsagen er, at det i begge tilfælde for den enkelte deltager er en betingelse, at vedkommende udøver erhvervmæssig virksomhed i skattemæssig forstand. Skattelovgivningen indeholder ingen nærmere definition af, hvad der forstås ved selvstændig erhvervsvirksomhed. I praksis lægges vægt på, at man har en økonomisk risiko i forbindelse med arbejdsudførelse, at man ikke er underlagt en arbejdsgivers instruktionsbeføjelser, at aktiviteten har et vist omfang, og at aktiviteten er tilrettelagt med rentabel drift for øje. Er disse kriterier opfyldt, vil man som hovedregel drive erhvervmæssig virksomhed.

I forarbejderne til ligningslovens § 4 er det anført, at i relation til deltagelse i partnerselskaber, skal der ved den samlede vurdering af, hvorvidt den enkelte deltager udøver erhvervmæssig virksomhed, i særlig grad lægges vægt på:

1. Omfanget af den økonomiske risiko
2. Omfanget af den reelle indflydelse.

#### **Økonomisk risiko sammenholdt med indflydelse**

Ved vurdering af den økonomiske risiko indgår den hæftelse, der er knyttet til den pågældende deltagers ejerandel af selskabet. I denne sammenhæng medregnes deltagerens udlån til partnerselskabet som udgangspunkt ikke i vurderingen af den økonomiske risiko. Da der ikke er objektive kriterier for, hvornår deltagelse i et partnerselskab vil blive anset for at være selvstændig erhvervsvirksomhed, beror afgørelsen herom primært på en konkret vurdering af omfanget af den økonomiske risiko sammenholdt med den reelle indflydelse, som deltageren har. Det er derfor relevant at forholde sig til praksis på området.

I et bindende svar har Skatterådet udtalt, at personen kun havde en vis indflydelse, men at dette kriterium ikke i sig selv var diskvalificerende for, at han kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Den manglende reelle indflydelse skulle derfor opvejes af den økonomiske risiko. Da personen ikke opfyldte de samme økonomiske kapitalkrav som de øvrige kapitalejere sammenholdt med, at den reelle indflydelse var af mindre omfang, kunne han ikke anses som selvstændigt erhvervsdrivende. Afgørelsen illustrerer, at der skal foretages en samlet vægtning, hvor en manglende reel indflydelse eventuelt kan opvejes af en forøget økonomisk risiko.

Skatterådet har i to sager taget stilling til, om et indskud for en partner på henholdsvis 1 mio. kr. og 2 mio. kr. var tilstrækkelig økonomisk risiko til, at deltagelsen i et P/S kunne anses for selvstændig virksomhed. Der var 12 ejere af partnerselskabet, heraf to management partnere hver med en ejerandel på 26,1 %, ni ejere med en ejerandel på 4,35 % (indskud 1,0 mio. kr.) og en enkelt med en ejerandel på 8,7 % (indskud 2,0 mio. kr.). Ifølge ejeraftalen skulle managing partnerne tilsammen til enhver tid råde over et absolut flertal af stemmerne. De to managing partnere kunne ifølge ejeraftalen i enighed og uden nærmere begrundelse træffe beslutning om at opsige en partneraftale, hvorefter partneren efter udløbet af opsigelsesvarslet skulle udtræde som kapitalejer i partnerselskabet, og partneraftalen ophørte på samme tidspunkt. Dertil kom, at der for de to partnere med henholdsvis 4,35 % og 8,70 % gjaldt krav om fuldtidsbeskæftigelse, opsigelsesvarsel på 6 måneder og andre forhold, der sædvanligvis er kendetegnende for lønmodtagerforhold og ganske usædvanlige i selvstændig erhvervsvirksomhed. Skatterådet fandt derfor, at de to partnere måtte anses som lønmodtagere. Landsskatteretten har i 2023 afsagt kendelse i disse to sager og var enig i Skatterådets afgørelser.

Er den reelle indflydelse begrænset, skal denne begrænsede indflydelse opvejes af en væsentlig økonomisk risiko. Offentliggjort praksis er desværre fortsat så beskedent, at det er vanskeligt at opstille konkrete holdepunkter.

#### **Konsekvenser ved skattemæssig kvalifikation som lønmodtager**

Det er en betingelse for at anvende virksomhedsskatteordningen, at deltageren driver selvstændig erhvervsvirksomhed. Konsekvensen af, at en deltager i et partnerselskab ikke anses for drive selvstændig erhvervsvirksomhed, er derfor, at virksomhedsskatteordningen ikke kan anvendes,

og et eventuelt opsparet overskud vil komme til beskatning. Fordelen ved at foretage indkomstudjævning af hensyn til topskattebetalingen, vil derfor i disse tilfælde typisk blive elimineret.

Værre kan det blive, hvis deltagelse i et partnerselskab sker via et holdingselskab, og aktiviteten via deltagelsen i partnerselskabet viser sig ikke at opfylde betingelserne for at være erhvervsvirksomhed. I disse tilfælde er der risiko for beskatning på mere end 100 % af indkomsten, da indkomsten i så fald både beskattes i selskabet og hos den reelle indkomstmotager. Anser skattemyndighederne indkomsten erhvervet via deltagelse i et partnerselskab for lønmodtagerindkomst, skal lønmodtageren beskattes af indkomsten. At beløbet allerede er beskattet i et selskab, ændrer efter praksis ikke ved, at indkomsten samtidig skal beskattes hos aktionæren. Aktionæren skal desuden beskattes igen, når samme indkomst efter afregnet virksomhedsskat i udbytte udloddes til aktionæren. Herved opstår en samlet beskatning på mere end 100 % af indkomsten. Det kan med andre ord blive en meget bekostelig affære, hvis der ikke er opnået tilstrækkelig sikkerhed for den skattemæssige kvalifikation af deltagelsen i partnerselskabet.

Hvis Skattemyndighederne finder, at deltagelse i et partnerselskab ikke udgør erhvervsmæssig virksomhed, er der typisk en række arbejdsgiverforpligtelser, som ikke er overholdt. I disse tilfælde har arbejdsgiveren ikke overholdt pligten til at indberette lønindkomst og indeholde A-skat. Manglende opfyldelse af disse arbejdsgiverforpligtelser kan medføre en bøde til arbejdsgiverselskabet. Bødens størrelse afhænger af antallet af ansatte for den måned, der ligger forud for overtrædelsen, og er i størrelsesordenen 5.000 kr.-80.000 kr. alt afhængig af antal medarbejdere.

I de fleste tilfælde er det derfor hensigtsmæssigt at få afklaret den skattemæssige stilling, inden deltagelse i et partnerselskab etableres. Dette gælder ikke kun for den deltager, der ønsker at anvende virksomhedsskatteordningen eller en holdingstruktur, men også for en eventuel arbejdsgiver.

### **Er bindende svar en mulighed?**

Når der foreligger skattemæssige problemstillinger af en vis betydning, som ikke kan afgøres med tilstrækkelig sikkerhed, er det et velkendt greb at anmode om et bindende svar fra Skattestyrelsen.

Et bindende svar kan normalt afklare den skattemæssige stilling og dermed afdække den skattemæssige risiko. Ulempen ved at indhente et bindende svar i sager af denne art er først og fremmest den lange svartid. Der er derfor en periode, hvor afklaringen af den skattemæssige stilling mangler, og hvor man, hvis muligt, er nødsaget til at forholde sig afventende. Kan deltagelsen i et P/S ikke afvente det bindende svar, må man foretage en konkret risikovurdering. I nogle tilfælde er det ikke muligt at få afklaret den skattemæssige stilling inden udløb af fristen for at indsende oplysningsskemaet (selvangivelsen), hvilket også indebærer en skattemæssig risiko.

I særlige tilfælde træffer Skattestyrelsen ikke selv afgørelse i sager om bindende svar. Disse sager afgøres i stedet af Skatterådet og offentliggøres efterfølgende. Uanset bindende svar fra Skatterådet anonymiseres, kan det være u hensigtsmæssigt, at fakta om virksomheden bliver offentliggjort.

Man skal ligeledes være opmærksom på, at Skattestyrelsen alene er bundet af et bindende svar, såfremt alle oplysninger er lagt klart frem. Sker der ændringer i de faktiske forhold, er afgørelsen ikke længere bindende, eksempelvis ændringer i partnerkredsen, deres indbyrdes indflydelse, selskabets vedtægter mv.

Endelig er et bindende svar kun bindende i fem år regnet fra modtagelsen af svaret. Dette forudsætter naturligvis, at de faktiske forhold er uændrede i forhold til det faktum, der er beskrevet i anmodningen om det bindende svar.

Det er således ikke altid muligt at støtte ret på et bindende svar, ligesom rækkevidden af et bindende svar kan være usikker. Disse forhold bør tages i betragtning, inden der indhentes et bindende svar. I de fleste tilfælde, hvor der foreligger skattemæssig usikkerhed af en vis betydning, vil et bindende svar dog være at foretrække.

Valg af partnerselskaber vil i en række tilfælde være en ideel løsning ved valg af selskabsform. De skattemæssige risici bør overvejes og afdækkes, inden der træffes beslutning om, hvorvidt et partnerselskab er det rigtige valg i den konkrete situation.



# Momsfradrag i holdingselskaber

**Et holdingselskab har ret til momsfradrag, hvis holdingselskabet driver såkaldt "økonomisk virksomhed" med levering af tjenesteydelser til sine datterselskaber mod betaling. Praksis på området har løbende ændret sig, men har dog siden 2015 været forholdsvis uændret. En ny afgørelse på området illustrerer dog, at der skal være en vis "substans" i det, som leveres fra holdingselskabet til datterselskaberne.**

## Fradragsret for moms af generelle omkostninger

Når et holdingselskab driver "økonomisk virksomhed" med levering af tjenesteydelser til sine datterselskaber, har holdingselskabet hel eller delvis fradragsret for moms af generelle omkostninger til eksempelvis administration, husleje, revision mv. Fradragsretten begrænses, hvis holdingselskabet ejer datterselskaber, hvortil holdingselskabet ikke leverer tjenesteydelser.

Fradragsretten for moms af generelle omkostninger skal opgøres på følgende måde:

- Når holdingselskabet udelukkende leverer momspligtige tjenesteydelser, er der fuld fradragsret.
- Når holdingselskabet både leverer momspligtige og momsfritagne tjenesteydelser, men ikke ejer datterselskaber, hvortil der slet ikke leveres tjenesteydelser, er der delvis fradragsret på baggrund af omsætningsfordelingen.
- Når holdingselskabet leverer momspligtige tjenesteydelser og ejer datterselskaber, hvortil der slet ikke

leveres tjenesteydelser, er der delvis fradragsret for moms på baggrund af et skøn.

- Når holdingselskabet både leverer momspligtige og momsfritagne tjenesteydelser og ejer datterselskaber, hvortil der slet ikke leveres tjenesteydelser, er der delvis fradragsret på baggrund af henholdsvis et skøn og omsætningsfordelingen.

## Økonomisk virksomhed

Det er en forudsætning for både hel og delvis momsfradragsret, at holdingselskabet driver "økonomisk virksomhed" med levering af tjenesteydelser til sine datterselskaber. En simpel gennemfakturering af ydelser til datterselskaberne er ikke tilstrækkeligt, illustrerer en ny afgørelse fra Skatterådet.

Sagen omhandlede et tomt mellemholdingselskab, som påtænkte at indkøbe managementydelser hos sit moderselskab og efterfølgende viderefakturere disse til sine datterselskaber.

Skatterådet fandt ikke, at denne gennemfakturering af ydelser kunne anses for økonomisk virksomhed, da gennemfaktureringen alene måtte anses for etableret for at opnå en momsfordel i form af momsfradrag hos mellemholdingselskabet og dermed var udtryk for misbrug af EU-retten.

Der skal således være "substans" i det, som leveres fra holdingselskabet til datterselskaberne. Der bør indgås aftaler om de ydelser, der konkret skal leveres til datterselskaberne. Samtidig skal der ske fakturering med moms



og betaling for ydelserne. Den momspligtige økonomiske aktivitet skal være reel og dokumenterbar.

I relation til fradragsret for moms af rådgiveromkostninger ved køb og salg af datterselskaber gør nogle særlige forhold sig gældende.

### Rådgiveromkostninger ved køb og salg af datterselskaber

Et ofte stillet spørgsmål er, om et holdingselskab har fradragsret for moms af rådgiveromkostninger ved køb eller salg af aktier i datterselskaber.

#### Køb af datterselskaber

Et holdingselskab har fradragsret for moms af rådgiveromkostninger ved køb af datterselskaber (køb af aktier, andele mv.), når holdingselskabet efterfølgende skal levere momspligtige tjenesteydelser til datterselskaberne.

Der er ikke krav til arten af de momspligtige tjenesteydelser, der efterfølgende skal leveres fra holdingselskabet til datterselskaberne. Det kan være ledelsesassistance, regnskabsassistance, udlejning af driftsmidler eller udlejning af fast ejendom omfattet af en frivillig momsregistrering. Transaktionen skal dog være forretningsmæssigt begrundet, for at holdingselskabet er berettiget til momsfradrag.

Fradragsretten for moms af rådgiveromkostninger ved køb af datterselskaber skal opgøres på følgende måde:

- Fuld fradragsret, når holdingselskabet udelukkende vil levere momspligtige tjenesteydelser til de datterselskaber, som omkostningen vedrører.
- Delvis fradragsret på baggrund af omsætningsfordelingen, når holdingselskabet både vil levere momspligtige og momsfrie tjenesteydelser til de datterselskaber, som omkostningen vedrører.
- Delvis fradragsret på baggrund af et skøn, når omkostningen både vedrører datterselskaber, som holdingselskabet vil levere momspligtige tjenesteydelser til, og datterselskaber, som holdingselskabet ikke vil levere tjenesteydelser til.
- Delvis fradragsret på baggrund af henholdsvis et skøn og omsætningsfordelingen, når omkostningen vedrører datterselskaber, hvortil holdingselskabet vil levere både momspligtige tjenesteydelser og momsfrie tjenesteydelser, samt datterselskaber, som holdingselskabet ikke vil levere momspligtige ydelser til.

Det er væsentligt at bemærke, at holdingselskabet har pligt til at udstede fakturaer med moms til datterselskaberne, når holdingselskabet leverer momspligtige tjenesteydelser til datterselskaberne.

#### Salg af datterselskaber

Salg af datterselskaber (salg af aktier, andele mv.) er fritaget for moms. Dermed er der som udgangspunkt ikke fradragsret for moms af rådgiveromkostninger i forbindelse med salg af datterselskaber.

Der er dog delvis fradragsret (på baggrund af et skøn) for moms af rådgiveromkostninger i forbindelse med salg af datterselskaber, hvis der er tale om en såkaldt fællesomkostning. Dette er tilfældet, hvis holdingselskabet har leveret momsbelagte tjenesteydelser til datterselskabet inden salget. Desuden skal rådgiveromkostningerne være indregnet i prisen på de momsbelagte tjenesteydelser og ikke i prisen på de solgte selskabsandele.

I praksis har det vist sig umuligt for holdingselskaber at dokumentere, at rådgiveromkostningerne har været indregnet i prisen på de momsbelagte tjenesteydelser og ikke i prisen på de solgte selskabsandele. Dermed er det kun i teorien, at muligheden for momsfradrag ved salg af datterselskaber eksisterer. I praksis er der ikke fradrag for moms af rådgiveromkostninger i forbindelse med salg af datterselskaber.

Men eftersom den nævnte praksis omhandler rådgiveromkostninger knyttet til salg af selskabsandele, fører de imidlertid ikke til nægtelse af fradragsret af eksempelvis omkostninger afholdt til optimering af koncernomsætningen, og som ender med et frasalg af aktier, andele mv.

#### Dokumentation for momspligtige aktiviteter

Det er væsentligt, at et holdingselskab altid er opmærksom på mulighederne for momsfradrag, således at selskabet opnår de bedste muligheder for at optimere fradragsretten.

Desuden er det meget væsentligt, at holdingselskabet kan dokumentere eventuelle momspligtige aktiviteter. I den forbindelse er det i første omgang vigtigt, at der er udstedt fakturaer med moms ved levering af momspligtige tjenesteydelser til datterselskaberne.



# Momsindberetning ved handel med udlandet

**Ved handel med varer og tjenesteydelser over landegrænserne skal der foretages en række indberetninger på momsangivelsen samt til EU-salg uden moms. Skattestyrelsen har øget fokus på, om der bliver foretaget de korrekte indberetninger.**

## Momsangivelse og EU-salg uden moms

Når en dansk virksomhed sælger varer eller tjenesteydelser uden dansk moms til kunder i andre lande, skal værdien af salget indberettes på momsangivelsen samt i de fleste tilfælde også til EU-salg uden moms. Der skal også foretages indberetning, når virksomheden køber varer eller tjenesteydelser i andre EU-lande med omvendt betalingspligt/reverse charge. Her skal både værdien af købet og den beregnede danske moms af købet indberettes på momsangivelsen.

## Momsangivelsens forskellige rubrikker

Ved indberetning af handel over landegrænserne sondres der mellem handel med varer og handel med tjenesteydelser og mellem handel mellem EU-lande og ikke EU-lande (tredjelande).

I det følgende redegøres der for de forskellige indberetninger på momsangivelsen.

- **Moms af varekøb i udlandet (både EU- og tredjelande)**  
Der skal beregnes og indberettes EU-erhvervsmoms på 25 % af virksomhedens køb af varer uden moms

fra momsregistrerede virksomheder i andre EU-lande samt den importmoms, som fremgår af virksomhedens importspecifikation ved køb af varer fra tredjelande.

- **Moms af ydelseskøb i udlandet med omvendt betalingspligt**  
Der skal beregnes og indberettes et momsbeløb på 25 % af virksomhedens køb af tjenesteydelser i udlandet (både EU-lande og tredjelande).
- **Rubrik A – varer – Værdien uden moms af varekøb i andre EU-lande (EU-erhvervsmoms)**  
Her indberettes fakturaværdien af de varer, som virksomheden har købt uden moms fra momsregistrerede virksomheder i andre EU-lande, og som der skal beregnes og indberettes EU-erhvervsmoms af.

Værdien af varer importeret fra tredjelande skal derimod ikke indberettes.

- **Rubrik A – ydelser – Værdien uden moms af ydelseskøb i andre EU-lande**  
Her indberettes fakturaværdien af de tjenesteydelser, som virksomheden har købt uden moms fra momsregistrerede virksomheder i andre EU-lande, og som der skal beregnes og indberettes moms af ydelseskøb af.

Værdien af tjenesteydelser købt i tredjelande skal derimod ikke indberettes.



- **Rubrik B – varer – Værdien af varesalg uden moms til andre EU-lande** *Indberettes til EU-salg uden moms*  
Her indberettes fakturaværdien af de varer, som virksomheden har solgt uden moms til momsregistrerede virksomheder i andre EU-lande.
- **Rubrik B – varer – Indberettes ikke til EU-salg uden moms – Værdien af installation og montage, fjernsalg og nye transportmidler til ikke momsregistrerede kunder uden moms til andre EU-lande**  
Her indberettes blandt andet fakturaværdien af webhandel med varer til andre EU-lande, som virksomheden er momsregistreret for i andre EU-lande, eller som indberettes via EU-ordningen i Moms One Stop Shop.
- **Rubrik B – ydelser – Værdien af visse ydelsessalg uden moms til andre EU-lande.** *Indberettes til EU-salg uden moms*  
Her indberettes fakturaværdien af tjenesteydelser solgt uden moms til virksomheder i andre EU-lande, dog ikke ydelser omfattet af særreglerne, eksempelvis byggeydelser mv. solgt uden moms til virksomheder i andre EU-lande.
- **Rubrik C – Værdien af andre varer og ydelser, der leveres uden afgift her i landet, i andre EU-lande og i lande uden for EU**  
Her indberettes fakturaværdien af andre salg af varer og tjenesteydelser solgt uden moms, eksempelvis salg af varer og tjenesteydelser uden moms til tredjelande samt salg af ydelser omfattet af særreglerne, eksempelvis byggeydelser mv. solgt uden moms til virksomheder i andre EU-lande. Desuden indberettes værdien af varer, der købes og sælges videre, mens varerne befinder sig uden for EU.

#### EU-salg uden moms

Når der sælges varer uden moms med pligt til indberetning i "Rubrik B – varer - Værdien af varesalg uden moms til andre EU-lande Indberettes til EU-salg uden moms" eller tjenesteydelser uden moms med pligt til indberetning i "Rubrik B – ydelser - Værdien af visse ydelsessalg uden moms til andre EU-lande. Indberettes til EU-salg uden moms", skal der samtidig ske indberetning til EU-salg uden moms (tidligere benævnt Listesystemet). Værdien af de samme salg af varer og tjenesteydelser skal således angives to forskellige steder.

EU-salg uden moms er et fælleseuropæisk moms kontrolsystem, som har til formål at styrke myndighedernes kontrol af momssvig ved EU-handel. Virksomheder i alle EU-lande er forpligtet til at indberette deres salg af varer og tjenesteydelser inden for EU.

Danske virksomheders indberetning af køb fra andre EU-lande på momsangivelsen bør derfor stemme overens med indberetninger fra sælgerne til EU-salg uden moms. Desuden skal danske virksomheders indberetning af salg uden moms til andre EU-lande på momsangivelsen stemme overens med indberetning af salg til EU-salg uden moms.

En indberetning til EU-salg uden moms skal indeholde følgende:

- Sælgerens momsnummer
- Angivelsesperiode
- Køberens momsnummer
- Den samlede værdi af virksomhedens salg af varer uden moms pr. køber
- Den samlede værdi af virksomhedens salg af ydelser uden moms pr. køber, hvor køberen er betalingspligtig for momsen
- Den samlede værdi af virksomhedens salg af varer, der indgår i trekanthandel, uden moms pr. køber, når virksomheden optræder som mellemhandler.

Der skal som udgangspunkt ske månedvis indberetning til EU-salg uden moms senest den 25. i den efterfølgende måned. Indberetning skal foretages elektronisk via Skattestyrelsens "TastSelv Erhverv".

Det er differencer mellem virksomhedernes indberetning af salg på momsangivelserne og til EU-salg uden moms, som Skattestyrelsen har øget fokus på.

Hvis Skattestyrelsen konstaterer differencer, anmodes virksomheden om at redegøre for differencerne. Hvis virksomheden ikke kan forklare differencerne, risikerer virksomheden at skulle betale moms af salget med 25 % af fakturaværdien.

Det er derfor vigtigt at have interne procedurer for korrekt opgørelse og indberetning af handel med varer og tjenesteydelser over landegrænserne.

# Ny lovgivning

## De nye boligskatteregler

Folketinget har vedtaget nye regler for beregning mv. af ejendomsværdiskat fra og med 2024. Loven er en udmøntning af de aftaler, et bredt flertal i Folketinget har indgået de senere år om "Tryghed i boligbeskatningen".

### Ejendomsværdiskat

På grund af det i 2001 gennemførte skattestop for ejendomsværdiskatten har boligejernes beskatningsgrundlag for ejendomsværdiskat siden 2003 som oftest været enten den offentlige ejendomsvurdering i 2001 med tillæg af 5 % eller den offentlige ejendomsvurdering i 2002.

Ejendomsværdiskatten er blevet beregnet med 10 promille (fra og med 2021 dog 9,2 promille) af den del af beskatningsgrundlaget, der ikke overstiger 3.040.000 kr., og 30 promille af en overskydende værdi.

Efter de nye regler skal beskatningsgrundlaget for ejendomsværdiskat fra og med 2024 være den offentlige ejendomsvurdering i året før indkomståret nedsat med 20 %. Ejendomsværdiskatten beregnes som:

- 5,1 promille af den del af beskatningsgrundlaget, der ikke overstiger 9,2 mio. kr. (2024-niveau)
- 14 promille af den del af beskatningsgrundlaget, der overstiger 9,2 mio. kr. (progressionsgrænsen reguleres hvert andet år i forhold til et ejerboligværdiindeks).

Indtil de almindelige 2022-vurderinger foreligger, vil beskatningsgrundlaget blive fastsat ud fra foreløbige vurderinger. Der vil ske en efterregulering af den beregnede ejendomsværdiskat (og grundskyld), når den endelige vurdering foreligger.

Ejendomsvurderingerne for 2024 og 2025 vil være en indeksering af 2022-vurderingen.

### Grundskyld (ejendomsskat)

Beskatningsgrundlaget for grundskyld er 80 % af den offentlige ejendomsvurdering i året før indkomståret, dog kun den del, der udgør grundværdien.

Satsen for beregning af grundskyld fastsættes af kommunalbestyrelsen i den enkelte kommune og har hidtil højst kunnet udgøre 34 promille.

Efter de nye regler vil den maksimale sats være 30 promille.

Efter gældende regler kan kommunalbestyrelserne for årene 2021-2028 ikke fastsætte en højere promille, end den der var gældende for 2020. Dette loft ændres der ikke på.

I dag opkræves ejendomsværdiskat via forskudsregistreringen/årsopgørelsen. Fra og med 2024 vil personer også skulle betale ejerboligens grundskyld via forskudsregistreringen/årsopgørelsen.

### Rabatordning ved stigning i ejendomsværdiskat og grundskyld

For at sikre at boligejere ikke skal betale højere samlede boligskatter (ejendomsværdiskat og grundskyld) ved overgang til de nye beskatningsregler, er der indført en rabatordning. Der er tale om en ordning, hvor man ser på beløbene for ejendomsværdiskat og grundskyld under ét. Udgør den beregnede stigning i ejendomsværdiskatten 3.000 kr. og et fald i grundskylden på 2.000 kr., opnås en rabat i ejendomsværdiskatten på 1.000 kr.

Rabatordningen gælder, hvis følgende tre betingelser alle er opfyldt:

- Boligen er en ejerbolig og ejet af en person
- Ejeren har overtaget boligen senest den 31. december 2023
- Ejeren har pligt til at betale ejendomsværdiskat og/eller grundskyld for boligen for indkomståret 2024.

Er der tale om nybyggeri, skal boligen være færdigmeldt til kommunen senest den 1. januar 2024. Dog kan der opnås skatterabat på grundskyld, hvis grunden er overtaget inden den 1. januar 2024.

Er der tale om en ombygning af ejerboligen, opnås skatterabatten på normal vis, hvis der er sket færdigmelding senest den 1. januar 2024. Sker en færdigmelding senere, opnås skatterabat på grundskyld på normal vis, mens en skatterabat for ejendomsværdiskat beregnes, som om der ikke var sket ombygning.

Hvis parcelhuset eller ejerlejligheden mv. eksempelvis er købt i 2022 (senest den 31. december 2023), men er udlejet til beboelse frem til og med 2025, hvorefter ejeren flytter ind i boligen og derfor skal betale ejendomsværdiskat, vil han være omfattet af en skatterabat på ejendomsværdiskatten.



### Permanent indefrysningsordning

Efter gældende regler er det muligt at få indefrosset stigninger i grundskyld i perioden 2018-2023. Ordningen benævnes den midlertidige indefrysningsordning.

Der er indført en permanent indfrysningsordning, og denne gælder såvel stigninger i ejendomsværdiskat som grundskyld. Man kan selvfølgelig også vælge at betale de pålagte stigninger.

Der ydes lån ("indefrysning") til betaling af alle nominelle stigninger i ejendomsværdiskat og grundskyld. Det indebærer, at der vil blive ydet lån til stigninger, der skyldes den almindelige prisudvikling på boligmarkedet, ændringer, forøgelse eller forbedring af ejendom og grund, ændringer af promillesatsen for ejendomsværdiskat eller grundskyld osv.

Indefrysning af sådanne stigninger i ejendomsværdiskat og/eller grundskyld har følgende konsekvenser:

- Som sikkerhed for lånet gælder en lovbestemt panteret, som til enhver tid ligger sidst i dækningsrækkefølgen
- Lånet skal tilbagebetales ved salg af ejendommen
- Lånet hæfter på ejendommen, og i en salgssituation er det derfor vigtigt, at køber sikrer sig, at sælger indfrier lånet.

Valg af indefrysningsordningen sker via personens almindelige forskudsregistrering. Ejer man såvel en ejerlejlighed som et sommerhus, kan man vælge, om der skal ydes lån til begge ejendomme eller kun den ene. Tilvalg af lån efter den permanente indefrysningsordning vil automatisk blive videreført til efterfølgende indkomstår, indtil ejeren aktivt fravælger lånet.

Der beregnes renter af lånet, og renterne bliver en del af det indefrosne beløb.

### Beskatningsgrundlag for udenlandske ejendomme

Reglerne i den ny ejendomsskattelov tager også højde for, at personer, der er fuldt skattepligtige til Danmark, skal betale ejendomsværdiskat af deres ferieboliger og lignende beliggende i udlandet samt på Færøerne og i Grønland.

Beskatningsgrundlaget for ejendomsværdiskat vil som udgangspunkt være 80 % af en udenlandsk offentlig ejendomsvurdering, som kan sidestilles med en dansk ejendomsvurdering. Skattestyrelsen har kun "offentliggjort"

et land, hvor dette er tilfældet, nemlig Sverige. Når der ikke findes en sådan vurdering, skal beskatningsgrundlaget fastsættes på en af følgende måder:

1. Den faktiske anskaffelsessum reguleret med et udenlandsk prisindeks
2. Den faktiske anskaffelsessum reguleret med det danske prisindeks for den pågældende ejendomstype, når der ikke findes et udenlandsk prisindeks
3. Anden dokumentation, der giver en mere retvisende handelsværdi for ejendommen end efter punkt 1 og 2 nedsat med 20 %.

Hvis det land, hvor boligen er beliggende, har et prisindeks, kan dette benyttes, hvis Skattestyrelsen ellers er enig i, at dette er egnet til formålet. En anden mulighed kan være et indeks udarbejdet af OECD.

*Forslag til lov om ejendomsskattelov (L 113) blev vedtaget den 30. maj 2023.*

### Nedsættelse af afskrivningssatsen for bygninger og installationer

Den 5. oktober 2022 fremsatte skatteministeren to lovforslag i Folketinget, der skulle være med til at finansiere "Aftale om en ny ret til tidlig pension", som blev indgået mellem regeringen, Dansk Folkeparti, Socialistisk Folkeparti og Enhedslisten den 10. oktober 2020. Lovforslagene omhandlede blandt andet lagerbeskatning af selskabers ejendomsavancer på udlejningsejendomme, når porteføljen oversteg en handelsværdi på 100 mio. kr. samt en nedsættelse af afskrivningssatsen på bygninger fra 4 % til 3 %. Samme dag udså statsministeren folketingsvalg, og de fremsatte lovforslag bortfaldt.

Den 15. december 2022 fik Danmark en ny regering, der tog arbejdstøjet på. Skatteministeren genfremsatte den 19. december 2022 lovforslaget om nedsættelse af afskrivningssatsen, men ikke lovforslaget om lagerbeskatning af selskabers ejendomsavancer.

Tre dage senere vedtog Folketinget at nedsætte afskrivningssatsen for bygninger og installationer fra 4 % til 3 % for nye investeringer. Afskrivningssatsen på 3 % gælder for bygninger og installationer, der er erhvervet den 1. januar 2023 eller senere. Nedsættelsen gælder også for bygninger på lejet grund.

Er bygningen erhvervet senest den 31. december 2022, kan der fortsat afskrives med 4 % årligt.

Ombygninger, tilbygninger mv., der sker den 1. januar 2023 eller senere, kan kun afskrives med 3 %, selv om den oprindelige bygning er anskaffet inden udgangen af kalenderåret 2022 og dermed kan afskrives med 4 %.

Hidtil har bygninger og installationer med en fysisk levetid på mindre end 25 år kunnet afskrives med en procentsats opgjort som afskrivning over levetiden forhøjet med 3. Med en forventet fysisk levetid på 20 år kunne der således afskrives med 8 % (5+3).

Bygninger og installationer, der anskaffes den 1. januar 2023 eller senere, kan afskrives over levetiden, hvis bygningens fysiske levetid er mindre end 33 år. Tillægget på 3 % er anskaffet. En bygning mv. med en forventet fysisk levetid på 20 år, der anskaffes den 1. januar 2023 eller senere, kan således afskrives med 5 % årligt.

***Lov om ændring af afskrivningsloven (L 4 A) blev vedtaget den 22. december 2022.***

### **Maksimalt beregningsgrundlag for investorfradrag**

Investorfradraget er for fysiske personer, der investerer i visse små og mellemstore unoterede selskaber, der befinder sig i en opstarts- eller vækstfase (kaldet målselskaber). Fradraget udgør 59 % af aktiernes anskaffelsessum.

Ved direkte erhvervelse af aktier kan fradraget højst beregnes på grundlag af en anskaffelsessum på 400.000 kr. i hvert af indkomstårene 2019-2022. I 2023 og senere kunne fradraget have været beregnet på grundlag af en anskaffelsessum på maksimalt 800.000 kr. Ved indirekte erhvervelse af aktier (erhvervelse af andele i investorfradragfonde) kan fradraget højst beregnes på grundlag af en anskaffelsessum på 125.000 kr. i hvert af indkomstårene 2019-2022. I 2023 og senere kunne fradraget have været beregnet på grundlag af en anskaffelsessum på maksimalt 250.000 kr. i 2023 og senere indkomstår.

Folketinget har vedtaget, at ved direkte erhvervelse af aktier kan fradraget i 2023 og senere maksimalt beregnes på grundlag af en anskaffelsessum på 400.000 kr. Ved indirekte erhvervelse af aktier (erhvervelse af andele i investorfradragfonde) kan fradraget i 2023 og senere maksimalt beregnes på grundlag af en anskaffelsessum på 125.000 kr.

***Lov om ændring af investorfradragloven (L 4 B) blev vedtaget den 22. december 2022.***

### **Fradrag for private lønforsikringer**

Mange lønmodtagere m.fl. har tegnet en privat lønforsikring, der udbetales ved ufrivillig arbejdsløshed i op til 12 måneder. Nogle har den som supplement til medlemskab af en A-kasse, og andre har kun den private lønforsikring.

Udgifter til private lønforsikringer kan efter gældende regler fratrækkes som et ligningsmæssigt fradrag.

Folketinget har vedtaget, at fradrag for private lønforsikringer er betinget af, at personen i indkomståret tillige har betalt for medlemskab af en A-kasse.

Fra og med indkomståret 2024 er det ikke længere muligt at få skattemæssigt fradrag for betalinger til en privat lønforsikring, hvis man i samme år ikke tillige har indbetalt et beløb på minimum 1.300 kr. til et medlemskab af en A-kasse.

***Lov om ændring af personskatteloven (L 76 B) blev vedtaget den 25. maj 2023.***

### **Fradrag for fagligt kontingent**

Efter gældende regler har lønmodtagere m.fl. fradrag for fagligt kontingent, dog kan årets fradrag maksimalt udgøre 6.000 kr. Folketinget har vedtaget, at det maksimale årlige fradrag fra og med indkomståret 2024 udgør 7.000 kr.

Skatterådet har i 2023 truffet en afgørelse om, at der ikke er fradrag for fagligt kontingent for personer, der går på "tidlig-pension" (Arne-pension).

***Lov om ændring af pensionsbeskatningsloven og ligningsloven (L 76 A) blev vedtaget den 25. maj 2023.***

### **Begrænset skattepligt uden for 12-sømilegrænsen**

I sommeren 2020 indgik regeringen og en række af de øvrige partier i Folketinget en klimaaftale for energi og industri mv. (Klimaaftale 2020) med henblik på at udvikle, udbygge og integrere grønne teknologier i energisektoren og industrien. Det indgår blandt andet i Klimaaftale 2020, at der skal etableres en energiø med tilhørende havvindmøllepark i Nordsøen. I februar 2021 blev der aftalt et tillæg til Klimaaftale 2020, der betyder, at energiøen i Nordsøen skal konstrueres som en inddæmmed ø cirka 80 km fra den jyske vestkyst.





De danske skatteregler finder som udgangspunkt kun anvendelse inden for 12-sømilegrænsen regnet fra den danske kyst.

Folketinget har vedtaget at indføre begrænset skattepligt ved udøvelse af visse aktiviteter i Danmarks eksklusive økonomiske zone, det vil sige uden for 12-sømilegrænsen. Der er hermed skabt intern hjemmel til indkomstbeskatning på den danske kontinentalsokkel uden for 12-sømilegrænsen, men kun for aktiviteter, der vedrører etablering, drift og benyttelse af kunstige øer, installationer og anlæg. Omfattede aktiviteter vil eksempelvis være aktiviteter knyttet til etablering og drift af havvindmølleparker og energiøer samt aktiviteter med lagring af CO<sub>2</sub>.

Den nye beskatningshjemmel gælder:

- Virksomhed med fast driftssted
- Løn i ansættelsesforhold
- Arbejdsudleje.

Reglerne har virkning fra og med den 1. juli 2023.

***Lov om ændring af kildeskatteloven, selskabsskatteloven, kulbrinteskatteloven og ligningsloven (L 73) blev vedtaget den 1. juni 2023.***

### Skattelylande

Fra og med den 1. juli 2021 indførte Folketinget såkaldte defensive foranstaltninger (skattesanktioner) imod lande, der er opført på EU's sorte liste over skattelylande.

De defensive foranstaltninger er følgende:

- Der er ikke fradrag for betalinger til interesseforbundne modtagere hjemmehørende i skattelylande.
- Der er heller ikke fradrag for betalinger til interesseforbundne modtagere i de tilfælde, hvor modtageren ikke er skattemæssigt hjemmehørende i et skattelyland, hvis modtageren ikke er betalingens retmæssige modtager, og betalingen videreføres til en modtager i et skattelyland.
- Der skal indeholdes og betales en udbytteskat på 44 % ved udlodning af udbytte til hovedaktionæraktier, datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier, når den retmæssige modtager af udbyttet er hjemmehørende i et skattelyland.

EU har tilføjet flere lande til den sorte liste, og Folketinget har vedtaget at gøre det samme. Listen indeholdt tidligere ni lande, og der er fra og med 1. juli 2023 tilføjet seks lande. Listen ser herefter således ud:

- Amerikansk Samoa
- Anguilla (ny)
- Bahamas (ny)
- Costa Rica (ny)
- De Amerikanske Jomfruøer
- De Britiske Jomfruøer (ny)
- Fiji
- Guam
- Marshalløerne (ny)
- Palau
- Panama
- Samoa
- Trinidad og Tobago
- Turks- og Caicosøerne (ny)
- Vanuatu.

Rusland er også kommet på EU's sorte liste over skattelylande.

Når Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et land, der er på EU's sorte liste, kan vi ikke håndhæve de "defensive" foranstaltninger, og Rusland er derfor i første omgang ikke tilføjet den danske liste.

Folketinget har vedtaget at bemyndige regeringen til at opsigte dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Rusland. Denne bemyndigelse forventes udnyttet inden udgangen af juni 2023. Opsigelse af den dansk-russiske overenskomst inden 1. juli 2023 har den konsekvens, at Danmark fra og med den 1. januar 2024 ikke længere har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Rusland. Rusland bliver samtidig tilføjet den danske liste over skattelylande.

***Lov om ændring af kildeskatteloven, selskabsskatteloven, kulbrinteskatteloven og ligningsloven (L 73) blev vedtaget den 1. juni 2023.***

***Lov om opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Rusland og gennemførelse af defensive foranstaltninger mod Rusland (L 124) blev vedtaget den 2. juni 2023.***



# Højesteretsdomme

## "Konsulenter" anset for lønmodtagere – arbejdsgiver hæftede for AM-bidrag og A-skat

Højesteret har taget stilling til, om erhvervsdykkere, der arbejdede på et offshore-projekt i Nordsøen, skulle anses som lønmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende.

Sagen omhandler et hollandsk selskab (SMIT), der havde indgået en aftale med Mærsk, hvor SMIT skulle være hovedentreprenør. Det betød, at SMIT indgik kontrakter med de nødvendige underleverandører. Til udførelse af opgaven sørgede SMIT blandt andet for et skib med besætning, specialister til at lede dykkeroperationen og specialudannede dykkere. Dykkerne på Nordsøprojektet var hyret ind som specialister til at løse en særskilt opgave i tidsrummet fra maj til december 2011. Den enkelte dykker havde haft fra 3 til 64 arbejdsdage i denne periode.

Højesteret skulle tage stilling til, om dykkerne skulle anses som selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtagere. Hvis der var tale om lønmodtagere, skulle Højesteret endvidere tage stilling til, om SMIT hæftede for den manglende indeholdelse af AM-bidrag og A-skat.

### SMITs anbringender

SMIT gjorde for Højesteret gældende, at dykkerne var selvstændigt erhvervsdrivende blandt andet henset til:

- Dykkerne kunne efter kontrakten finde en passende stedfortræder til at udføre det bestilte arbejde.
- Ingen opsigelsesvarsel, feriepenge eller andre goder, der normalt ydes i et ansættelsesforhold.
- Aflønning på dagsbasis, og det daglige vederlag afhang ikke af, om der var tale om en arbejdsdag af kort eller lang varighed.
- Dykkerne kunne frit udføre arbejde for andre hvergivere, hvilket skriftligt blev bekræftet af flere af dykkerne var sket.
- Dykkerne medbragte og betalte for det nødvendige personlige udstyr til udførelse af opgaven. Der blev alene stillet det udstyr til rådighed, som er sædvanligt for et dykkerskib.
- Dykkerne var selv ansvarlig for afregning af eventuel moms af den fremsendte faktura.
- Den enkelte dykker var forpligtet til at fremvise en VAR-erklæring (hollandsk erklæring om status som selvstændigt erhvervsdrivende).
- En udtalelse fra formanden for Dykkerfirmaernes Brancheforening om, at det er helt sædvanligt, at erhvervs-

dykkere i Danmark udfører arbejde som selvstændigt erhvervsdrivende, og at den valgte samarbejdsform er almindelig i branchen.

- Kontrakten mellem SMIT og den enkelte dykker indeholdt en bestemmelse om hollandsk lovvalg, og at aftaleforholdet i Holland både civilretligt og skatteretligt var anerkendt som et forhold mellem selvstændigt erhvervsdrivende.

### Højesterets begrundelse og resultat

Højesteret fandt ikke, at dykkerne kunne anses for at have udført arbejdet som selvstændigt erhvervsdrivende for egen regning og risiko, men måtte anses som lønmodtagere.

Højesteret lagde til grund, at dykkerne fik betaling, mens de var ombord på dykkerskibet, selv om de ikke kunne udføre opgaver på grund af eksempelvis dårligt vejr eller sygdom, og at de omhandlede VAR-erklæringer var en automatisk udstedt erklæring, der (alene) dokumenterede, at dykkerne havde registreret sig som selvstændigt erhvervsdrivende hos de hollandske myndigheder.

Højesteret henviste i øvrigt til begrundelsen i Østre Landsrets dom, hvoraf blandt andet fremgår, at dykkerne ikke havde afholdt erhvervsmæssige udgifter, der lå ud over, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold. Endvidere lagde landsretten vægt på, at dykkernes økonomiske risiko var begrænset, og at SMIT bar det overordnede økonomiske ansvar ved projektet.

Herefter skulle Højesteret tage stilling til, om SMIT hæftede for den manglende indeholdelse af AM-bidrag og A-skat.

Højesteret udtaler kort og kontant, at SMIT ikke havde haft føje til at tro, at der ikke skulle indeholdes AM-bidrag og A-skat, hvorfor de hæftede for disse skatter.

Dommen er offentliggjort i SKM2023.13.

### Kommentarer

Den kendsgerning, at en person anses som selvstændigt erhvervsdrivende i sit hjemland, påvirker alt andet lige ikke bedømmelsen/udfaldet, når der skal tages stilling til, om der i Danmark er tale om et ansættelsesforhold eller ej. Dette har vi også set i adskillige andre sager, hvor der anvendes udenlandsk arbejdskraft.

Med hensyn til hæftelse for ikke indeholdte/afregnede skatter viser praksis også ganske klart, at danske virksomheder som altovervejende hovedregel anses for at have udvist såkaldt "forsømmelighed" ved ikke at indeholde A-skat mv. (også i sagerne om arbejdsudleje) og derfor hæfter for den manglende betalte skat.

### Solceller og vindmøller – succession ej mulig

Højesteret har taget stilling til, hvorvidt et selskabs investering i solcelle- og vindmøllevirksomhed via partnerselskaber skulle anses som passiv kapitalanbringelse, eller om der var tale om en reel erhvervsaktivitet.

Sagen for Højesteret omhandler en far, der havde overdraget 25 % af kapitalen i et selskab til hver af døtrene. Overdragelsen var sket med skattemæssig succession. Succession er ikke muligt, hvis de foretagne investeringer skulle betragtes som passiv kapitalanbringelse, idet der i givet fald var tale om aktier i en såkaldt pengetank.

Højesteret fastslog, at der ikke i ordlyden af eller forarbejderne til successionsbestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34 er holdepunkter for at anlægge en snæver fortolkning af, hvad der skal forstås ved passiv kapitalanbringelse, det vil sige fast ejendom, kontanter og lignende, og at det må bero på en konkret vurdering, om investering i andele af vindmøller og solcelleanlæg via partnerselskaber må anses for passiv kapitalanbringelse.

Selskabet havde ikke efterkommet Skatteministeriets opfordring om at fremlægge oplysninger om de konkrete vindmølle- og solcelleprojekter, aktietegningen eller aftalegrundlaget mellem selskabet og partnerselskaberne.

Om de pågældende investeringer fremgik det af investeringselskabets (Obtons) hjemmeside, at Obton er en langsigtet investeringspartner, der gennem projekter tilbyder investeringsprodukter som et solidt alternativ til volatile aktier og lavt forrentede obligationer.

Højesteret konkluderede derfor, at den omhandlede investering i andele af vindmøller og solcelleanlæg via partnerselskaber var at betragte som passiv kapitalanbringelse.

Dommen er offentliggjort i SKM2023.168.

### Kommentarer

Som det ses af dommen, er en investering i solcelle- og vindmølleanlæg at betragte som en passiv kapitalanbringelse, når investor ikke deltager i driften af den pågældende virksomhed. Om investeringen sker via et transparent P/S eller aktier i et selskab er uden betydning.

Skatterådet har i flere afgørelser godkendt, at investering i solcelleanlæg og/eller vindmølleanlæg var en reel erhvervsaktivitet og ikke en passiv kapitalanbringelse. I disse tilfælde havde investorerne imidlertid taget aktivt del i solcelle- og/eller vindmølle driften.

### Kommanditister uden resthæftelse beskattet af gældseftergivelse

Højesteret har givet Skatteministeriet medhold i, at kommanditister var skattepligtige af en kursgevinst, selv om det modsatte fremgik af Den Juridiske Vejledning.

Sagen for Højesteret omhandler kursgevinstbeskatning (gæld i fremmed valuta) af tre kommanditister, der havde indfriet deres fulde hæftelse overfor kommanditselskabet.

Der var tale om et kommanditselskab, som havde finansieret købet af et skib med et lån på 13 mio. USD. Kommanditselskabet blev nødlidende, og skibet blev afstået med et stort tab. Provenuet fra salget blev overført til långiver, og der resterede herefter en restgæld på lånet på 5 mio. USD. Kommanditisterne havde indfriet deres fulde hæftelse over for kommanditselskabet, og långiver frafaldt derfor sit tilgodehavende på 5 mio. USD, da der ikke kunne gøres yderligere krav gældende mod kommanditisterne som følge af den generelle hæftelsesbegrænsning.

Højesteret skulle tage stilling til to spørgsmål:

- Er kommanditisterne skattepligtige af den opnåede gældseftergivelse?
- Kan en eventuel kursgevinstbeskatning ske i modstrid med det i Den Juridiske Vejledning anførte herom?

#### *Er gældseftergivelsen/kursgevinsten skattepligtig?*

Højesteret udtaler, at kommanditselskabet havde opnået en kursgevinst på 5 mio. USD, da selskabet fik en gældseftergivelse på et beløb af samme størrelse.

Kursgevinst på gæld i fremmed valuta er skattepligtig i medfør af kursgevinstloven.

Efter transparensprincippet beskattes indtægter, herunder kursgevinster, i et kommanditselskab hos deltagerne i selskabet. En sådan kursgevinst er skattepligtig for kommanditisterne, selv om der ikke påhviler dem en resthæftelse.

Konklusionen var derfor, at kommanditisterne – som følge af kommanditselskabets skatteretlige transparens – havde fået en skattepligtig kursgevinst ved gælds eftergivelsen, svarende til deres ideelle andel af gælden, der blev eftergivet af den eksterne långiver.

*Kan man støtte ret på Den Juridiske Vejledning?*

Det havde været anført først i Ligningsvejledningen og senere i Den Juridiske Vejledning, at en eftergivelse af et kommanditselskabs gæld ikke ville medføre en gevinst

i kursgevinstlovens forstand for en kommanditist, hvis kommanditisten havde indbetalt den fulde hæftelse.

Højesteret fandt, at den retsopfattelse, som skattemyndighederne havde givet udtryk for i blandt andet Den Juridiske Vejledning, klart ikke var forenelig med det overordnede retsgrundlag, hvilket vil sige kursgevinstloven og transparensprincippet. Skattemyndighederne havde som følge heraf været berettiget og forpligtet til at ændre praksis, og SKATs forhøjelse af kommanditisternes skattepligtige indkomst var derfor sket med rette.

Dommen er offentliggjort i SKM2023.146.

**Kommentarer**

Der kan med andre ord ikke støttes ret på, hvad der fremgår af Den Juridiske Vejledning og lignende, når det anførte er i strid med loven.



### Beskatning af bitcoins – donationer og mining

Højesteret har afsagt to domme om beskatning af bitcoins, som sælger havde modtaget ved donationer og mining. Højesteret fastslår, at gevinsterne var skattepligtige.

#### Softwareudvikleren

Softwareudvikleren begyndte i 2011 at interessere sig for bitcoins og købte i de følgende 12 måneder i alt 359 bitcoins for 12.300 kr.

I sin fritid udviklede han software til opbevaring af bitcoins (wallets). Softwaren blev stillet gratis til rådighed for andre. I den forbindelse modtog han i 2011 og 2012 såkaldte donationer på i alt 49 bitcoins fra ukendte tredjemænd.

I 2018 solgte softwareudvikleren 128 bitcoins med en gevinst på 10,4 mio. kr., som Skattestyrelsen anså for skattepligtige dels som følge af spekulation (de købte bitcoins) dels som vederlagsnæring (de modtagne donationer for udvikling af software).



Sagen endte i Højesteret, der fandt, at gevinsterne på såvel de købte som donerede bitcoins var skattepligtige.

Højesteret udtalte om softwareudviklerens seks køb af bitcoins, at muligheden for at opnå fortjeneste ved et senere salg af bitcoins havde spillet en sådan rolle, at han måtte anses for at have foretaget købene i spekulationsøjemed, hvorfor fortjenesten ved salgene var skattepligtige.

For så vidt angik de donerede bitcoins lagde Højesteret til grund, at softwareudvikleren havde drevet ikke-erhvervs-mæssig virksomhed med softwareudvikling, og at de donerede bitcoins var erhvervet som led i udøvelsen af denne virksomhed. Højesteret udtalte, at de donerede bitcoins måtte anses som aktiver erhvervet med henblik på senere omsætning som et integreret led i softwareudviklerens virksomhed. Afståelsen af de modtagne bitcoins udgjorde dermed omsætning i softwareudviklerens ikke-erhvervs-mæssige virksomhed, og fortjenesten ved salget af de donerede bitcoins var dermed skattepligtig (vederlagsnæring).

#### Datalogen

Datalogen begyndte i juni 2011 at stille serverkraft til rådighed for bitcoin-systemet og validere bitcointransaktioner (mining). Frem til marts 2013 minede han mere end 200 bitcoins i forbindelse med denne fritidsbeskæftigelse.

Han anmodede Skatterådet om et bindende svar på, hvorvidt han ville være skattepligtig ved salg af de minede bitcoins.

Skatterådets svar var, at han var skattepligtig

Sagen endte i Højesteret.

Højesteret fandt, at afståelsen af de minede bitcoins udgjorde omsætning i datalogens ikke-erhvervs-mæssige virksomhed, og et salg var derfor skattepligtigt (vederlagsnæring).

Dommene er offentliggjort i SKM 2023.187 og 2023.188.

#### Kommentarer

Begge højesteretsdomme omhandler skattepligt som følge af vederlagsnæring. Vederlagsnæring er beskatning ved salg af aktiver, som en erhvervsdrivende har modtaget som betaling for en vare, serviceydelse mv. Betalingen sker med et aktiv i stedet for betaling i "kontanter".

På det tidspunkt, hvor den erhvervsdrivende modtager betalingen i form af et aktiv, skal der ske indtægtsførsel af aktivets værdi på samme vis, som hvis køber havde betalt med kontanter.

Højesteret har nu taget stilling til, om aktivet/de omhandlede bitcoins også skal beskattes ved et senere salg (værdistigningen fra modtagelsen/indtægtsførslen og frem til salget). Svaret var klokkeklart, at fortjenesten på bitcoins erhvervet som vederlagsnæring (her i en hobbyvirksomhed) er skattepligtig.

Softwareudvikleren skulle tillige spekulationsbeskattes af de købte bitcoins. Når det blot må antages, at et af flere motiver ved købet har været en hensigt om videresalg med fortjeneste, er der tale om spekulation.

### Hvem er omfattet af aktionærlånsbeskatning?

Reglerne om beskatning af aktionærlån gælder for udlån til fysiske aktionærer, der har bestemmende indflydelse i selskabet, og dennes nærtstående. Ved nærtstående forstås ifølge lovteksten alene den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbørn og adoptivforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold.

Lovteksten synes umiddelbart tydeligt at angive hvilken personkreds, der anses som nærtstående.

Men så nemt er det ikke.

### Højesteretsdommen

Et hovedaktionærselskab havde foretaget et udlån på cirka 300.000 kr. til hovedaktionærens kæreste, der ikke ejede aktier i det långivende selskab. I forbindelse med lånoptagelsen blev der udstedt et gældsbehold på anfordringsvilkår og en forrentning på 3 %.

Højesteret skulle tage stilling til, om dette lån medførte beskatning af hovedaktionæren.

Højesteret var enig med Østre Landsret i, at der var tale om et skattepligtigt hovedaktionærlån. Højesteret tilsluttede sig landsrettens begrundelse, som i hovedtræk var følgende:

Af forarbejderne til lovbestemmelsen fremgår, at beskatningsreglerne også gælder lån, der ikke direkte er ydet til en

hovedaktionær, hvis hovedaktionærselskabet udlåner til en nærtstående, eksempelvis ægtefælle og børn. De i lovforarbejderne angivne eksempler kan ikke anses for en udtømmende beskrivelse af, i hvilke tilfælde et indirekte lån kan anses for ydet til hovedaktionæren. Der er således hverken i bestemmelsens ordlyd eller forarbejder støtte for en antagelse om, at indirekte lån til en hovedaktionær alene kan ske ved, at der ydes lån til den pågældendes nærtstående, som positivt er nævnt i lovbestemmelsen.

Lånet, der ubestridt ikke vedrørte selskabets drift eller forhold i øvrigt, kunne ikke anses for en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Lånet var alene ydet i kraft af hovedaktionærens personlige relation til låntager. Lånet måtte derfor anses for at have passeret hovedaktionærens økonomi, hvorfor der skulle ske beskatning af aktionæren.

For Højesteret gjorde hovedaktionæren supplerende gældende, at det var i selskabets interesse at yde det pågældende lån, da selskabet opnåede en bedre forrentning af sine midler end ved at lade pengene stå i banken. Højesteret bemærkede, at dette ikke kunne medføre, at beskatningsreglerne ikke fandt anvendelse.

Dommen er offentliggjort i SKM2023.273.

### Kommentarer

Med denne dom fra Højesteret må retstilstanden nu være, at det er alle lån ydet til fysiske personer, hvor lånet må anses for ydet i kraft af hovedaktionærens interesser, som aktionæren skal beskattes af.

### Aktionærlån nok engang – hævnings og tilbagebetalinger via en mellemregningskonto

Sagen drejer sig om en eneanpartshaver, der i 2013 hævdede 200.000 kr. via en mellemregningskonto, hvilket betød, at selskabet fik et tilgodehavende hos hovedanpartshaveren af cirka samme størrelse. Efterfølgende tilbagebetalte hovedanpartshaveren beløbet, der blev indsat på mellemregningskontoen. Senere samme år hævdede han igen 200.000 kr., og på ny tilbagebetalte han gælden til selskabet. Samme procedure foretog han endnu engang i 2013.

Skattestyrelsen beskattede hovedanpartshaveren af de tre hævnings på hver 200.000 kr., idet hævningsindebar, at selskabet fik et tilgodehavende af cirka tilsvarende størrelse.

Højesteret fandt, at der i overensstemmelse med bestemmelsens ordlyd og lovbemærkningerne hertil var hjemmel til at beskatte anpartshaveren af hævningerne på mellemregningskontoen, i det omfang selskabet ved den enkelte hævning fik et tilgodehavende eller et forøget tilgodehavende hos anpartshaveren.

Den af Skattestyrelsen foretagne forhøjelse med 600.000 kr. var således sket med rette.

Dommen er offentliggjort i SKM2023.124.

#### Kommentarer

Dommens resultat er desværre ikke overraskende, men det kan være svært at forstå, at når man foretager en hævning (etablerer et lån), og bliver beskattet af lånet på det tidspunkt lånet opstår, og lånet senere tilbagebetales, så skal man beskattes endnu engang, når man på ny hæver det "samme" beløb. Årets hævninger/lån beskattes således efter et bruttoprincip, hvor der ikke tages hensyn til ind-/tilbagebetalingerne.

#### Løn i opsigelsesperiode og fratrædelsesgodtgørelse – lempelse efter ligningslovens § 33 A?

Sagen omhandler en person, der blev ansat ved Nokia Danmark A/S den 14. oktober 1998. Den 15. marts 2011 blev han udstationeret til Nokia i Kina. Udstationeringsaftalen udløb den 14. oktober 2013, og der blev indgået en fratrædelsesaftale mellem Nokia og medarbejderen om ophør af ansættelsesforholdet med udgangen af 2013. Fratrædelsesaftalen betød løn i opsigelsesperioden, hvor medarbejderen blev fritstillet, og i denne periode opholdt han sig i Danmark. Endvidere fik medarbejderen en fratrædelsesgodtgørelse på to måneders løn i henhold til funktionærloven og yderligere et beløb svarende til 7 måneders løn.

Personen opfyldte de generelle betingelser for lempelse efter ligningslovens § 33 A.

Skattestyrelsen havde ikke indrømmet lempelse for hverken lønnen i opsigelsesperioden eller fratrædelsesgodtgørelsen.

Ved Østre Landsret anerkendte Skatteministeriet, at en forholdsmæssig andel af lønnen i opsigelsesperioden var lempelsesberettiget, nemlig den del, der kunne henføres til udstationeringsperioden set i forhold til den samlede ansættelsesperiode.

#### Højesteretsdommen

Landsretsdommen blev af Nokia-medarbejderen indbragt for Højesteret med påstand om, at den samlede løn i opsigelsesperioden og fratrædelsesgodtgørelsen var lempelsesberettiget efter ligningslovens § 33 A.

Højesteret var enig med landsretten og Skatteministeriet i, at der skulle ske en forholdsmæssig fordeling af lønnen i opsigelsesperioden svarende til hans ansættelsesperiode i henholdsvis Danmark og Kina.

Med hensyn til fratrædelsesgodtgørelsen udtalte Højesteret, at en sådan godtgørelse som udgangspunkt hverken efter lovens ordlyd eller lovens forarbejder berettiger til lempelse efter ligningslovens § 33 A. Efter fast administrativ praksis indrømmes der dog lempelse efter ligningslovens § 33 A, hvis fratrædelsesgodtgørelsen kan anses for erhvervet udelukkende som følge af arbejde i udlandet. Dette fandt Højesteret ikke var tilfældet og henviste i den forbindelse til den samlede ansættelse i Nokia, hvor arbejdet i en årrække var udført i Danmark.

Dommens resultat blev derfor, at der kun blev indrømmet lempelse for en forholdsmæssig andel af lønnen i opsigelsesperioden, og ingen del af fratrædelsesgodtgørelsen berettigede til lempelse.

Dommen er afsagt den 11. maj 2023 BS-22150/2022-HJR.

#### Kommentarer

Tidligere har det været et krav for at få lempelse efter ligningslovens § 33 A for løn i en opsigelsesperiode, at man opholdt sig i udlandet i opsigelsesperioden/fritstillingsperioden. I 2018 udsendte Skattestyrelsen en meddelelse om, at det ikke (længere) var en betingelse for lempelse, at man i fritstillingsperioden opholdt sig i udlandet, og at der kunne ske genoptagelse for tidligere indkomstår, hvor lempelse ikke var blevet givet. Årsagen til meddelelsen var en kendelse fra Landsskatteretten.

Nokia-sagen drejer sig om indkomståret 2013. Grunden til, at Skatteministeriet for landsretten anerkender, at en del af lønnen i opsigelsesperioden er lempelsesberettiget, er Skattestyrelsens meddelelse fra 2018.





# Landsretsdomme

## Uskiftet bo og nedsat boafgift

For at lette generationsskiftet i danske virksomheder vedtog Folketinget i sommeren 2017 en gradvis nedsættelse af bo- og gaveafgiften fra 15 % til 5 %. Den lempeligere afgift skulle gælde ved overdragelse af aktive erhvervsvirksomheder, der ikke var omfattet af den såkaldte pengetankregel.

I december 2019 blev disse regler ophævet, og gave- og boafgiften ved overdragelse til børn m.fl. blev nu igen 15 %, uanset hvilke aktiver, der blev givet som gave eller faldt i

arv. Denne tilbagerulning af reglerne gælder gaver, der gives fra og med den 1. januar 2020 og arv efter personer, der er afgået ved døden den 1. januar 2020 eller senere.

En række betingelser skulle være opfyldt, for at en overdragelse af en erhvervsvirksomhed var omfattet af den lavere afgiftssats. En af disse betingelser var, at gavegiver, afdøde eller dennes nærtstående i mindst 1 år af gavegivers/ afdødes ejertid skulle have deltaget aktivt i virksomheden



i et ikke uvæsentligt omfang. Vestre Landsret har for nylig afsagt en dom om dette.

### Vestre Landsrets dom

Sagen for Vestre Landsret omhandler et ægtepar, der gennem en længere årrække havde drevet en landbrugs-ejendom, der var ejet af manden. Manden afgik ved døden i 2015, og hustruen overtog landbrugsejendommen mv., idet hun hensad i uskiftet bo.

Ved længstlevendes død overtog børnene landbrugsejendommen. Skattestyrelsen var af den opfattelse, at arveafgiften skulle beregnes med 15 %, da afdøde (længstlevende) eller dennes nærtstående ikke i mindst 1 år havde deltaget aktivt i virksomheden i et ikke uvæsentligt omfang.

Førstafdøde opfyldte arbejdstidskravet.

Landsretten skulle tage stilling til, om længstlevendes succession ved hensiddende i uskiftet bo havde den konsekvens, at arbejdstidskravet var opfyldt via førstafdøde.

Det følger af lovbestemmelsen, at afdøde eller dennes nærtstående i mindst 1 år af afdødes ejertid skal have deltaget aktivt i virksomheden.

Det var ubestridt, at den nu afdøde hustru ikke i hendes ejertid havde deltaget aktivt i virksomheden.

Landsretten udtalte, at den skatteretlige successionsregel for en længstlevende ægtefælle, der sidder i uskiftet bo, vedrører den personlige beskatning af længstlevende ægtefælle, og at bestemmelsens ordlyd og forarbejder ikke gav grundlag for at udstrække successionsreglen til også at omfatte boets afgiftsforhold efter boafgiftslovens bestemmelse om nedsat boafgift.

Landsretten udtalte videre, at forarbejderne til bestemmelsen om nedsat boafgift ikke indeholder nogen holdepunkter for, at betingelsen om aktiv deltagelse i driften af virksomheden kan være opfyldt via succession. Landsretten fandt heller ikke, at der efter en formålsfortolkning af bestemmelsen var holdepunkter for en udvidende fortolkning af deltagelsesbetingelsen til også at omfatte tilfælde som den foreliggende sag.

Længstlevendes dødsbo opfyldte herefter ikke betingelserne for nedsat boafgift, da afdøde ikke i hendes ejertid opfyldte arbejdstidskravet.

Dommen er afsagt den 3. maj 2023 BS-17570/2022-VLR.

### Kommentarer

Umiddelbart kan dommen synes "uinteressant", men ikke alle reglerne om nedsat gave- og boafgift blev ophævet fra og med den 1. januar 2020.

Hvis gavegiver eller afdøde ikke har børn mv., vil gaver til eksempelvis søskende og søskendes børn normalt være skattepligtige og boafgiften udgøre 36,25 %. Ved overdragelse af en aktiv erhvervsvirksomhed som gave skal der fra og med den 1. januar 2020 betales 15 % i gaveafgift i stedet for indkomstskat. Boafgiften af en aktiv erhvervsvirksomhed udgør ligeledes kun 15 %.

Da reglerne om "nedsat gave- og boafgift" ved overdragelse af erhvervsvirksomheder således fortsat i et vist omfang er gældende, kunne man håbe på, at dommen indbringes for Højesteret.

Det er ikke første gang, domstolene har haft lejlighed til at tage stilling til rækkevidden af skatteretlige successionsbestemmelser. Nævnes kan en dom fra Østre Landsret i 2007 om fradrag for vedligeholdelsesudgifter på et gods, som sønnen havde fået overdraget med succession fra faderen (gaveoverdragelse). Sønnen havde foretaget en lang række istandsættelsesudgifter og havde ved beregningen af fradraget for vedligeholdelsesudgifter medregnet faderens ejertid. Dette var Østre Landsret ikke enig i, da en overdragelse med succession i levende live ikke giver adgang til generel succession, men kun til succession med hensyn til avanceopgørelsen og de skattemæssige afskrivninger. Ved bedømmelsen af ejertiden i relation til spørgsmålet om vedligeholdelsesudgifter kontra forbedringsudgifter var godsets anskaffelsestidspunkt derfor det tidspunkt, hvor sønnen havde erhvervet godset fra faderen.

I henhold til praksis er der adgang til at succedere i overdragerens ejertid med hensyn til vedligeholdelsesudgifter, når en ejendom er udlagt med succession fra et skattepligtigt dødsbo. Bestemmelsen i dødsboskatteloven er bredere formuleret, således at der er tale om en generel succession.

# Administrative afgørelser

## Skattefri kantineordning

En virksomhed påtænkte at etablere en kantineordning bestående af frokost til medarbejderne.

Frokosten ville blive leveret af en ekstern cateringleverandør, hvor arbejdsgiveren ikke ville få indflydelse på den daglige menu. Den daglige menu ville være "almindelig mad" og ifølge oplægget fra leverandøren bestå af:

- 1 lun ret med tilbehør (klassisk køkken eller vegetarkøkken leveret som buffet)
- 2 kreative salater
- Salatbuffet med hjemmelavet dressing
- 2 slags pålæg
- 1 pålægssalat
- Kage om torsdagen
- OSTEANRETNING mandag og onsdag
- Friskbagt madbrød og rugbrød.

Prisen pr. kuvert ville blive 75 kr. inkl. moms med tillæg af leveringsomkostninger på 187,50 kr. pr. dag. Medarbejdernes egenbetaling skulle udgøre 30 kr. pr. dag. Nettolønnen ville månedligt blive reduceret med 550 kr. Ud fra de oplyste beløb ville det betyde et samlet tilskud fra arbejdsgiveren på 48,12 kr. pr. dag pr. medarbejder svarende til 61,6 % af den samlede udgift og dermed en egenbetaling på 38,4 % af udgiften.

Arbejdsgiveren ville indkøbe et antal kuverter svarende til det antal medarbejdere, der tilmeldte sig kantineordningen. Hvis det på sigt viste sig, at antallet af medarbejdere, der dagligt spiste i kantinen, var mindre end det antal medarbejdere, der var tilmeldt ordningen, ville arbejdsgiveren foretage en generel tilpasning af antallet af kuverter, der blev indkøbt.

Skatterådets svar var, at kantineordningen ikke ville medføre beskatning af medarbejderne.

Begrundelsen var, at:

- Der efter det oplyste ikke var tale om luksusmad
- Medarbejderens egenbetaling opfyldte det gældende krav om mindst at udgøre 15 kr./20 kr. pr. måltid henholdsvis uden og med drikkevarer
- Arbejdsgiverens eventuelle tilpasning (reduktion) af antallet af daglige kuverter ville være generel.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2023.262.

## Kommentarer

Virksomheden havde i anmodningen om det bindende svar argumenteret for, at der var tale om et uvæsentligt tilskud til kantineordningen og herunder anført, at arbejdsgiverens andel udgjorde cirka 62 % af den samlede udgift inklusive levering.

Det anføres i det bindende svar, at det afgørende for skattefrihed eller skattepligtigt ikke er arbejdsgiverens procentuelle andel af den samlede udgift. Når der er tale om "standardmad", og medarbejderen betaler 15 kr./20 kr. afhængig af, om måltidet inkluderer drikkevarer, så er der ikke tale om et skattepligtigt personalegode.

Det skal fremhæves, at skattefriheden også forudsætter, at der ikke sker tilpasninger af antallet af kuverter baseret på, hvor mange af medarbejderne, der konkret skal have mad en given dag. En sådan individuel tilpasning vil betyde, at medarbejderne er skattepligtige af arbejdsgiverens tilskud til maden/kantineordning, hvorimod en generel tilpasning er tilladt, herunder i ferieperioder mv.

## Firmagaver via onlineportal

Glæden ved at give en gave er for nogen også oplevelsen ved at finde den helt rigtige gave, som modtageren bliver begejstret for. For andre er det måske snarere noget, der skal overstås nemmest muligt, men det er jo alligevel rart, at modtageren bliver glad for gaven.

Arbejdsgiverens julegave var engang det samme til alle medarbejderne og bestod ofte af vin, chokolade, delikatesser eller lignende. Sådan er det ikke mere. Når efteråret nærmer sig, er der adskillige onlineportaler, der gør opmærksom på sig selv for at blive leverandør af årets julegaver til så mange virksomheder som muligt.

Hvordan er det nu, skattereglerne er for gaver fra arbejdsgiveren?

Gaver fra arbejdsgiveren er som hovedregel skattepligtige, og det skattepligtige beløb udgør gavens værdi i handel og vandel. Det gælder, uanset om gaven består i kontanter eller naturalier. Der gælder dog undtagelser, når det drejer sig om tingsgaver.

## Lejlighedsgaver

En medarbejder er ikke skattepligtig af en lejlighedsgave, hvilket vil sige gaver i anledning af rund fødselsdag, bryllup

og lignende. Skattefriheden gælder kun, hvis arbejdsgiveren holder gaveniveauet inden for et beløb, der må anses som almindeligt i en sådan anledning.

Lejlighedsgaver indgår ikke i den såkaldte "Bagatelgrænse for mindre personalegoder", jf. nedenfor.

#### Bagatelgrænse for mindre personalegoder

Blomster, vin, chokolade og andre tingsgaver fra én eller flere arbejdsgivere er skattepligtige, hvis årets samlede værdi (flere arbejdsgivere under ét) overstiger 1.300 kr. (2023). Det er det fulde beløb, som er skattepligtigt, og ikke kun den del, der overstiger 1.300 kr. Arbejdsgiveren vil for sådanne smågaver ikke være indberetningspligtig, og medarbejderen skal i givet fald selv anføre beløbet på selvangivelsen.

For årets julegave gælder dog den særlige regel, at selv om bagatelgrænsen overskrides, er medarbejderen ikke skattepligtig af den del af beløbet, der vedrører årets julegave, når tingsgavens værdi ikke overstiger 900 kr. (2023). Har man to arbejdsgivere, er der skattefrihed for julegaver/tingsgaver på to gange 900 kr.

#### Julegaver

Kun julegaver fra arbejdsgiveren, der består i naturalier (tingsgaver), er efter praksis skattefri, når gavens værdi ikke

overstiger 900 kr. (2023). Hvis tingsgavens værdi (købspris) er højere end 900 kr., er gavens fulde værdi skattepligtig, jf. dog ovenfor om "Bagatelgrænse for mindre personalegoder".

Et gavekort kan efter praksis anses som en tingsgave, hvis gavekortet opfylder følgende to betingelser:

- Har en tilstrækkelig begrænset anvendelsesmulighed
- Ikke kan ombyttes til kontanter.

Hvis gavekortet ikke opfylder begge disse betingelser, er der reelt tale om "kontanter" og dermed skattepligtigt for medarbejderne.

#### Begrænset anvendelsesmulighed

Fra praksis kan nævnes følgende eksempler, hvor gavekortet blev sidestillet med kontanter:

- Medarbejderne kunne på en hjemmeside vælge mellem en bred vifte af gaver i form af mad, drikke, restaurationsbesøg, kro- og hotelophold, wellness, adgang til diverse sportsaktiviteter mv.
- Fri adgang til at vælge en gave, der bestod i produkter mv., som arbejdsgiveren forhandlede.



Et gavekort er derimod blevet sidestillet med en tingsgave i følgende tilfælde:

- Medarbejderen kunne på en hjemmeside vælge mellem 25 forskellige gaver, der på forhånd var udvalgt af arbejdsgiveren.
- Et gavekort til en af arbejdsgiveren udvalgt restaurant, hvor medarbejderen kunne vælge mellem tre forskellige menuer.
- Et oplevelsesbevis, der gav adgang til én hotelovernatning alternativt to overnatninger på en campingplads. Oplevelsesbeviset kunne benyttes på en lang række hoteller og campingpladser.

#### **En ny afgørelse fra Skatterådet**

Skatterådet har taget stilling til et online-gave-koncept, hvor virksomhedens medarbejdere ville modtage et link til en hjemmeside, hvor den enkelte medarbejder skulle indtaste nogle generelle oplysninger om køn, civilstand, alder og interesseområder. Ud fra disse oplysninger udvalgte hjemmesiden 20 gavemuligheder (blandt 20.000 produkter), som medarbejderen kunne vælge imellem.

Skatterådet godkendte konceptet og lagde vægt på, at medarbejderne ikke via deres input kunne diktere en bestemt afgrænsning af produkterne, eksempelvis kosmetik, men alene angive interesseområder, og det var ikke muligt senere at ændre de afgivne oplysninger, hvis man ikke var helt tilfreds, når de 20 gavemuligheder blev præsenteret. Der var således tale om en tingsgave, der kunne falde ind under reglerne for skattefri julegaver.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2023.117.

#### **Dansk skat af udbytte – hvor svært kan det være?**

Hvornår skal personer og selskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i udlandet, betale dansk skat af udbytte (begrænset skattepligt), som de modtager fra et dansk selskab? Der er mange danske lovbestemmelser herom. Et opslag i den rigtige lov og valg af den rigtige paragraf, så har man umiddelbart svaret herpå. Det kan være ingen dansk skat, en skat på 10 %, 22 %, 27 %, 44 %, og et opslag i en dobbeltbeskatningsoverenskomst kan også være nødvendigt for at finde den korrekte danske skat.

Men så nemt er det ikke, hvilket fremgår af såvel administrative afgørelser som domme, herunder højesteretsdomme

om såkaldt beneficial owner og på dansk retmæssig ejer. Og der er adskillige domme undervejs.

Nedenfor refereres en afgørelse fra Skatterådet, hvor de faktuelle oplysninger er ret simple, hvilket langt fra er tilfældet i de foreliggende domme. Bedømmelsen af beneficial owner er imidlertid den samme.

Der kan umiddelbart ikke ske dansk beskatning, når et dansk datterselskab udlover udbytte til et svensk moderselskab, hvilket følger af såvel intern dansk lovgivning som Den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst og for den sags skyld også moder-/datterselskabsdirektivet. Derfor skulle det umiddelbart ikke være nødvendigt at bede Skatterådet om et bindende svar herpå. Men når en aktionær vælger at indskyde (eller har indskudt) et "mellemed", kan der være god grund til at spørge sig selv eller Skatterådet om, hvorvidt man er enig i, at "mellemedet" er den retmæssige ejer af et udbytte.

Sagen for Skatterådet omhandler en person, der var bosat i Sverige, og som var eneejer af et dansk selskab. Personen ønskede at stifte et svensk selskab (AB) og sælge aktierne i det danske selskab til det svenske AB. Vederlaget for aktierne ville udgøre 1,5 mio. kr., der skulle berigtiges med et tilgodehavende i AB.

Avancen ved salg af aktierne til AB ville ikke blive beskattet i Danmark blandt andet på grund af manglende intern lovhjemmel og i parentes bemærket, var der ikke en exitskat på aktierne i det danske selskab – aktionæren havde nemlig aldrig boet i Danmark. Aktieavancen blev beskattet i Sverige med 20 % efter et særligt gunstigt regelsæt, og salgssummen kunne maksimalt udgøre et beløb, der var langt mindre end aktiernes værdi.

Det danske selskab bestod af en pose penge på 5,5 mio. kr. opnået ved salg af selskabets ejerandel på 17 % i et dansk driftsselskab. Planen var at udlovde pengene til det svenske AB, betale gælden på 1,5 mio. kr. til aktionæren og herefter likvidere det danske selskab. De resterende 4,0 mio. kr. skulle AB efter det oplyste anvende til investeringer, herunder en aktivitet, hvor aktionæren ville blive ansat i AB og modtage løn for arbejdet.

Den svenske aktionær bad Skatterådet om at bekræfte, at der ikke skulle betales dansk skat af udbytte fra det danske datterselskab til det svenske moderselskab AB. Dette



kunne Skatterådet kun delvist bekræfte, idet rådet anså den personlige aktionær som beneficial owner af 1,5 mio. kr. af udbyttet, nemlig den del af udbyttet, der skulle anvendes til at indfri hans tilgodehavende i AB. De resterende 4,0 mio. kr. af udbyttet kunne udloddes uden betaling af dansk skat.

Som begrundelse for skattepligt af de 1,5 mio. kr. henviste Skatterådet til intern dansk lovgivning, hvoraf blandt andet fremgår, at udbytte af datterselskabsaktier er skattefrie, hvis:

- beskatningen af et udbytte fra et datterselskab skal frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det land, hvor moderselskabet er hjemmehørende.

Med hensyn til dette krav for skattefrihed anførte Skatterådet, at beskatningen kun skal frafalde, hvis det svenske selskab AB er den retmæssige ejer af udbyttet. Misbrug af en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller moder-datterselskabsdirektivet vil blandt andet foreligge, når den endelige modtager af udbyttet ikke ville være berettiget til bortfald af udbytteskat, hvis udbyttet var modtaget direkte.

I nærværende tilfælde var det hensigten, at 1,5 mio. kr. af udbyttet umiddelbart efter udlodningen til AB skulle betales til den personlige aktionær som indfrielse af det tilgodehavende, der opstod i forbindelse med salget af aktierne i det danske selskab. AB ville ikke have mulighed for at indfri gælden uden først at modtage udbyttet. Midlerne var således forudbestemt til at blive viderebetalt til den oprindelige personlige aktionær i det danske selskab. Skete udlodningen direkte fra det danske selskab til den personlige aktionær i Sverige, ville aktionæren skulle betale en dansk skat af udbyttet på 15 %. Ved at indskyde AB mellem det danske selskab og den personlige aktionær forelå der efter Skatterådets opfattelse misbrug af dobbeltbeskatningsoverenskomsten og moder-/datterselskabsdirektivet for så vidt angik den del af udbyttet, der var forudbestemt til at blive anvendt til indfrielse af aktionærens tilgodehavende i AB. Det svenske AB var dermed ikke beneficial owner af den del af udbyttet, der umiddelbart efter udlodningen skulle viderebetales til den personlige aktionær. Eftersom AB var rette indkomstmottager af udbyttet, var AB imidlertid skattepligtig heraf, men det var Skattestyrelsens opfattelse, at AB var berettiget til samme overenskomstlempelse, som den personlige aktionær ville have været berettiget til, hvis han

havde modtaget udbyttet direkte, dvs. 15 %, jf. Den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2023.122.

#### Kommentarer

Højesteret har den 9. januar 2023 afsagt dom i to sager (TDC og NetApp) i det såkaldte "beneficial owner"-sagskompleks. Skatteministeriet fik stort set medhold i de nedlagte påstande om, at de retmæssige ejere var andre end de selskaber, som de danske selskaber havde udloddet udbyttet til. Der var med andre ord tale om det, man kalder gennemstrømningsselskaber. Konsekvensen heraf var, at der burde have været indeholdt dansk udbytteskat af det udloddede udbytte.

Højesteret tog også stilling til, om det danske datterselskab hæftede for den ikke indeholdte danske udbytteskat.

Det følger af kildeskattelovens § 69, at den som undlader at opfylde sin pligt til at indeholde skat, eller som indeholder denne med for lavt et beløb, over for det offentlige umiddelbart er ansvarlig for betaling af manglende beløb, medmindre han godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed fra hans side.

Højesteret udtalte kort og godt, at der ikke var oplyst forhold, som kunne begrunde, at selskabet havde haft tilstrækkelig føje til at tro, at udbyttet ikke var skattepligtigt, og selskabet hæftede derfor for udbytteskatten. Med denne begrundelse vil det være meget vanskeligt at vinde gehør for, at det udbytteudloddende selskab ikke hæfter for en udbytteskat, når den retmæssige ejer er en anden, end den der umiddelbart modtager udbyttet.

#### Udenlandsk pension – beskatning af såvel ind- som udbetalinger

En person, der var bosiddende i Danmark og omfattet af fuld dansk skattepligt, havde i nogle år arbejdet i Schweiz, og der var i ansættelsesforholdet oprettet en schweizisk pensionsordning. De af arbejdsgiveren indbetalte bidrag til den omhandlede pension var ikke skattepligtige i Schweiz, der var med andre ord såkaldt bortseelsesret (ingen beskatning) af arbejdsgiverens indbetalinger.

Da personen var fuld skattepligtig til Danmark og skattepligtigt hjemmehørende her, var den schweiziske løn selvangivet i Danmark. Ved skatteberegningen var der givet





credit for den i Schweiz betalte skat af lønnen. Personen havde derimod ikke selvangivet arbejdsgiverens indbetalinger til den schweiziske pensionsordning. Han blev opmærksom på, at der i Danmark ikke var bortseelsesret for disse arbejdsgiverindbetalinger til en udenlandsk ordning og anmodede derfor Skattestyrelsen om en forhøjelse af indkomsten for de forgangne år. Forhøjelserne blev gennemført, og han betalte den danske skat, som disse forhøjelser medførte.

Personen havde tillige selv indbetalt til den schweiziske pensionsordning. Disse indbetalinger kunne skattemæssigt fratrækkes i Schweiz. Da sådanne indbetalinger til en udenlandsk pensionsordning ikke kunne fratrækkes i Danmark, var disse fradrag ikke anført på den danske selvangivelse.

Personen anmodede Skatterådet om at bekræfte, at udbetalinger fra den schweiziske pensionsordning var skattefrie i Danmark, da han havde betalt dansk skat af indbetalingerne (ingen bortseelsesret).

Skatterådet svarede, at udbetalingerne fra pensionen var skattepligtige, selv om arbejdsgiverens indbetalinger var blevet beskattet i Danmark. Begrundelsen var, at det i loven er anført, at udbetalinger er skattefrie, når der ikke har været fradrags- eller bortseelsesret i Danmark eller i udlandet. Da der i Schweiz havde været fradrags-/bortseelsesret for indbetalingerne til pensionen, var udbetalingerne dermed skattepligtige.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2023.142.

#### **Kommentarer**

Ud fra en umiddelbar betragtning er det svært at påstå, at man ikke er enig i Skatterådets svar. Der havde jo været fradrags-/bortseelsesret i Schweiz for pensionsindbetalingerne, og derfor var betingelserne for skattefrie udbetalinger ikke opfyldt.

Men afgørelsen medfører en ganske urimelig beskatning.

Hvis skatten i Schweiz er mindre end eller lig med dansk beskatning, betales der af lønnen fra den schweiziske arbejdsgiver et beløb, der svarer til fuld dansk skat (fuld dansk skat, der nedsættes med dokumenteret betalt skat i Schweiz). Så langt, så godt, sådan er reglerne, og der sker ingen dobbeltbeskatning af lønnen.

I Schweiz sker der ikke beskatning af pensionsindbetalingerne. Af disse indbetalinger opkræves der fuld dansk skat. Når indbetalingerne udbetales, opkræves der igen fuld dansk skat eventuelt nedsat med betalt schweizisk skat af pensionsudbetalingerne. Hvis personen på indbetalingstidspunktet har betalt en dansk marginalskat på 55 % af indbetalingen og på udbetalingstidspunktet måske kan nøjes med en dansk skat på 45 %, så er der ikke meget tilbage af pensionen!

Afgørelsen viser, at når man har med udenlandske pensionsordninger at gøre, skal man tænke sig godt om.

#### **Fuld dansk skattepligt – ferie og skolegang i Danmark**

Et ægtepar bosiddende i USA lejede en Airbnb-lejlighed i Danmark for en periode på fem måneder i forbindelse med ferie og to mindreårige børns skolegang. Årsagen til det korte ophold i Danmark var udelukkende, at parret ønskede, at de to børn fik en multikulturel skoleoplevelse (international skole) i Danmark for perioden medio januar 2023 til skoleårets slutning medio juni 2023. Forældrene skulle intet erhvervsmæssigt foretage sig i Danmark.

Hele familien var amerikanske statsborgere og havde ingen tilknytning til Danmark. Familiens bolig i USA blev ikke udlejet under opholdet i Danmark, driften og ledelsen af en erhvervsvirksomhed i USA blev i de fem måneder varetaget af en kompagnon, de betalte fortsat for børnenes skolegang i USA osv.

Ægteparret ønskede Skatterådets stillingtagen til, om deres ophold i Danmark medførte indtræden af fuld dansk skattepligt. Skatterådet var af den opfattelse, at familien erhvervede bopæl i Danmark, da de lejede en lejlighed i fem måneder. Konklusionen var derfor, at ægteparret blev fuld skattepligtig til Danmark på grund af bopæl her.

Da ægteparret under opholdet i Danmark fortsat var omfattet af fuld skattepligt til USA, forelå der dobbelt domicil (fuld skattepligt til to lande samtidig).

Skatterådet tog herefter stilling til, om Danmark skulle anses for bopælsland med ret til at beskatte ægteparrets globalindkomst. Næppe overraskende var det Skatterådets opfattelse, at familiens skattemæssige hjemsted (bopælsland) var og forblev USA under opholdet i Danmark. Danmark

kunne derfor kun beskatte eventuel indkomst af danske kilder, hvor beskatningsretten måtte være tillagt Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten med USA.

Det bindende svar er offentliggjort i SKM2023.85.

#### Kommentarer

Fuld dansk skattepligt indtræder:

1. For personer, der har bopæl i Danmark, forudsat at de tager ophold her. Efter praksis anses ferieophold på maksimalt 3 måneder i sammenhæng og 180 dage inden for en rullende periode ikke for ophold, der begrunder fuld dansk skattepligt.
2. For personer, der uden at have bopæl i Danmark opholder sig her i en sammenhængende periode på mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende. For personer, der som turister eller i studieøjemed tager ophold i Danmark, som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed her, og som vedvarende er indkomstskattepligtige til deres hjemland efter reglerne for derboende personer, indtræder skattepligten dog først, når opholdet her med eller uden afbrydelse har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af to år.

Skatterådet fandt, at ægteparret erhvervede bopæl i Danmark, og at maksimumgrænsen på 3 måneder var overskredet, selv om de i børnenes skoleferier ville besøge andre steder i Europa. Skatterådets afgørelse siger reelt, at den objektive konstaterbare bolig er tilstrækkelig til, at der indtræder fuld dansk skattepligt. Den subjektive hensigt – kun ophold i Danmark i en meget begrænset periode på grund af børnenes skolegang og derefter retur til USA – blev ikke tillagt betydning.

Umiddelbart faldt ægteparret ind under turistreglen, da deres ophold i Danmark varede mindre end 6 måneder, og de skulle dermed ikke blive omfattet af fuld dansk skattepligt. Men 6-måneders-reglen gælder kun, hvis man ikke er skattepligtig på grund af bopæl, hvilket efter Skatterådets opfattelse var tilfældet.

Indtræden af fuld dansk skattepligt fik næppe nogen økonomisk betydning for ægteparret, da de fortsat skattemæssigt ansås for hjemmehørende i USA. Havde der derimod været tale om en familie bosat i eksempelvis Spanien, som Danmark ikke har nogen dobbeltbeskatningsoverenskomst med, ville indtræden af fuld dansk skattepligt betyde, at der skulle ske globalbeskatning i Danmark i 5-månedersperioden.



Skatteinformation august 2023

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

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

Kim Falborg Bysand 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 3. juli 2023.

ISSN 1395-9530

Ewaldsgade 5  
2200 København N  
T 3391 2201  
[www.revitax.com](http://www.revitax.com)