



Skatterådets årsberetning

2007

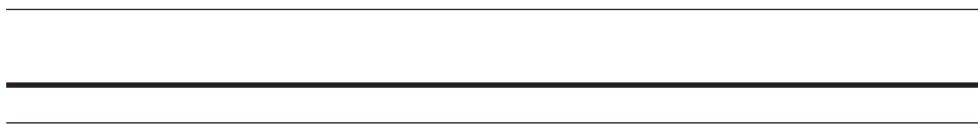
MAJ 2008

Indhold

- 5 Forord
- 7 Skatterådets samspil med lovgivningen
- 14 Beskatning af reservebedster
- 18 Sambeskatning og omlægning af indkomstår
- 21 Skattefri omstrukturering uden tilladelse
- 26 Genanbringelse af ejendomsavance
- 34 Skattefri avance ved salg
- 40 Elevers fradrag efter rejsereglerne
- 44 Momsmæssig behandling af hotellejligheder
- 48 Statistik

Præsentation af Skatterådets medlemmer

Boksene indeholder en kort præsentation af Skatterådets medlemmer. Skatterådet består af 19 medlemmer, som er valgt af Folketinget og udnævnt af skatteministeren, herunder efter indstilling fra interesseorganisationer. Der er tale om lægfolk, dvs. personer, der ikke er ansat i Skatteministeriet.



Forord

Skatterådet præsenterer her sin 2. årsberetning, der vedrører kalenderåret 2007.

Skatterådet har i denne årsberetning fokuseret på samspillet imellem rådet og lovgivningen og omtaler nogle eksempler på, at dette samspil går begge veje.

På den ene side er det rådets opgave at afklare fortolkningstvivil i de love, som Folketinget har vedtaget samt fastlægge, hvorledes lovene skal administreres i praksis, se f.eks. artiklerne om omlægning af indkomstår efter de nye sambeskatningsregler og om de nye regler om skattefrie omstruktureringer uden tilladelse.

På den anden side gives der eksempler på, at Skatterådets afgørelser har ført til ny lovgivning.

Statistikdelen viser, at reglerne om beskatning af fortjeneste ved salg af fast ejendom indtager en suveræn 1. plads for så vidt angår det fagområde, hvor der stilles flest spørgsmål. Næsten 30 pct. af de bindende svar, der forelægges Skatterådet, handler om dette emne. De fleste sager har drejet sig om salg i stedet for ekspropriation, hvor fortjenesten er skattefri, hvis forskellige betingelser er opfyldt. Bestemmelsen giver betydelige afgrænsningsvanskeligheder og fungerer næppe hensigtsmæssigt i praksis. Også skattefrihed efter parcelhusreglen og udsættelse af skattebetalingen ved genanbringelse af fortjenesten i anden fast ejendom giver anledning til mange spørgsmål.

De bindende svar er med til at afsløre ”sorte pletter” på det skatteretlige landkort. Mange spørgsmål opfordrer til et systemcheck af regelsættet på det pågældende område.

Skatterådet har i 2007 til stadighed holdt et vågent øje med sagsbehandlingstiden i sager om bindende svar. Målet er at nå ned på 3 måneder i hovedparten af sagerne.

Ved årets begyndelse havde Skatterådet 263 verserende sager om bindende svar. Ved årets afslutning var antallet reduceret til 155, en reduktion på ca. 40 pct.

Skatterådet har i 2007 afgjort i alt 609 sager om bindende svar, det vil sige i gennemsnit 51 sager pr. møde. Ved året udgang var antallet af åbentstående sager – 155 – altså nede i nærheden af det, som man kan kalde Skatterådets driftsbeholdning. I den første del af 2008 har tendensen dog været stigende. Anstrengelserne for kortest mulig sagsbehandlingstid vil blive fortsat.

I de første 14 måneder af sin levetid, i tiden 1. november 2005 – 31. december 2006, traf Skatterådet afgørelse i 336 sager om bindende svar, dvs. i gennemsnit 24 sager pr. møde. I 2007 var gennemsnittet som nævnt 51 sager pr. møde, altså mere end en fordobling. Dette skyldes især SKATs indsats og er dertil udtryk for et godt samarbejde imellem SKAT og rådet.



Navn:

Lida Hulgaard

Formand for Skatterådet, udnævnt af skatteministeren

Stilling:

Advokat (H)

Uddannelse:

Cand. jur.

Øvrige hverv:

Formand for bestyrelsen i Beck Form A/S og Else og Erik Jørgensens Familiefond. Medlem af bestyrelserne for Bestsellerfonden, KG Fonden og Stibo-Fonden. Medlem af Skatteretsrådet, af bestyrelsen i Højesteretsskranken og af repræsentantskabet i Dansk Skattevidenskabelig Forening.

Skatterådets samspil med lovgivningen

Skatterådet som forvaltningsorgan

Skatterådet er en del af den udøvende magt, det vil sige en del af forvaltningen – i modsætning til domstolene og lovgivningsmagten, jf. Grundlovens § 3. Skatterådet træffer forvaltningsmæssige afgørelser.

Ingen kan mod den skattepligtiges protest ændre en afgørelse, truffet af Skatterådet, dog har skatteministeren som en særegen undtagelse fra denne hovedregel adgang til at påklage en sag til Landsskatteretten, hvis sagen tager stilling til EU-retlige spørgsmål. Derimod kan skatteyderen klage over afgørelsen til Landsskatteretten.

Rådets afgørelser er således endelige, med mindre de påklages til Landsskatteretten.

Skatterådets fortolkning og praksis kan på den måde siges at have lovkraft. En lovændring kan være nødvendig, hvis Skatterådets fortolkning eller praksis ønskes ændret fremover. Den enkelte afgørelse kan lovgivningsmagten ikke ændre.

Skatterådets kommunikation med lovgivningsmagten

Seks af rådets medlemmer er udpeget af Folketinget. Skatteministeriet er repræsenteret ved en tilforordnet, der er til stede ved alle møder, og som har taleret, men ikke stemmeret. Det er på den ene side med til at sikre, at rådets afgørelser er i overensstemmelse med lovgivningen og på den anden side, at Folketinget og Skatteministeriet kender til arbejdet i Skatterådet og til rådets afgørelser. Desuden er der etableret et politisk-juridisk kontor i SKAT, der blandt andet varetager forbindelsen mellem Skatterådet og det politiske system.

I SKAT findes regler om ”early warning” til lovgivningsmagten. Reglerne omfatter alle medarbejdere, og formålet er at gøre opmærksom på væsentlige forhold, der måske kan have lovgivningsmæssige konsekvenser. SKATs medarbejdere skal skriftligt varsle deres chef, for eksempel hvis de ser et organiseret misbrug af skattelovgivningen eller opdager, at reglerne kan bruges i strid med lovgivers intentioner. Medarbejderne kan også indberette ny praksis, der kan få betydning for et stort antal skatteydere.

Skatterådet, der ikke er omfattet af disse regler, har opstillet et særligt sæt regler for Skatterådets sager. Skatterådet skal således orienteres, når SKAT har afgivet eller agter at afsende en ”early warning” vedrørende en sag, der behandles i Skatterådet, og Skatterådet kan selv afgive ”early warning”, hvis rådet mener, at der er behov for det.

Eksempler på lovgivning som følge af skatterådsafgørelser

I det følgende redegøres for nogle afgørelser, der illustrerer samspillet mellem lovgivningen og lovgivningsmagten og Skatterådet.

Køberet til fast ejendom i familieforhold

Skatterådet har i 2007 afgjort et antal sager om køberet til fast ejendom aftalt mellem familiemedlemmer. Hvis der ved død er aftalt en køberet til afdødes ejendom, kan ejendommens værdi sættes til den købesum, som fremgår af køberetsaftalen, hvis der ikke var et misforhold mellem denne købesum og ejendommens værdi på det tidspunkt, hvor køberetten tidligst kunne være gjort gældende. Noget tilsvarende gælder ved salg eller gave i levende live.

Skatterådet fastslog i disse afgørelser, at der for eksempel ved forældre køb gælder en skærpet bevisbyrde for køberetsaftalens oprettelse og indhold. Hvis disse beviskrav er opfyldt, er aftalen gyldig: Barnet anses ikke for at have modtaget en gave, selvom ejerlejligheden senere købes til den aftalte pris, uanset at denne pris er lavere end markedsprisen på handelstidspunktet, og forældrene beskattes ikke af nogen fortjeneste. Skatterådet lagde blandt andet vægt på, om aftalen var tinglyst. I de fleste af de forelagte tilfælde opfyldte aftalen efter Skatterådets opfattelse ikke beviskravene.

Højesteret har fastslået, at en køberet, der er indgået i forbindelse med opførelsen af den bolig, som selskabets direktør kom til at bo til leje i, indebar et afkald på en forudsigelig konjunkturstigning, som alene var indrømmet direktøren på grund af hans stilling i selskabet. Han skulle derfor betale skat af den økonomiske fordel, der var ved at kunne købe ejendommen til kostpris.

Det er bemærkelsesværdigt, at værdiansættelsescirkulæret trods denne afgørelse anser værdistigningen for skatte- og afgiftsfri, når det drejer sig om familie. Det har ikke været muligt at få en forklaring i forbindelse med sagernes behandling i Skatterådet.

Hverken Skatterådet eller SKAT kan ændre værdiansættelsescirkulæret, der er udstedt af Skatteministeriet. SKAT mener, at skatteyderne kan støtte ret på sådanne generelle udsagn, med mindre udsagnet er direkte ulovligt. Selv om der næppe er domme, der klart er udtryk for den opfattelse, mente Skatterådet ikke, at det kunne træffe en afgørelse i modstrid med cirkulæret.

SKAT afgav "early warning" til Skatteministeriet om problemstillingen. I stedet for at ændre cirkulæret valgte Skatteministeriet at ændre kursgevinstloven. Aftaler om fast ejendom har hidtil været undtaget fra reglerne om finansielle instrumenter. Lovforslaget bestemmer, at sådanne køberettigheder mellem personer, der er omfattet af arve- og gaveafgiftsreglerne, fremover skal være omfattet af disse regler, hvis aftalens løbetid overskrider 12 måneder. Det betyder, at der indtræder lagerbeskatning af gevinst og tab på disse kontrakter, både hos køber og sælger, i takt med udviklingen i ejendommens offentlige vurdering, jævnfør bemærkningerne til loven. Efter lovforslaget har loven virkning for aftaler indgået den 5. december 2007 eller senere.



Navn: Peter Christensen
Valgt af Folketinget (V)
Stilling: Folketingsmedlem (V)
Uddannelse: Elektriker, Diplomingeniør
Øvrige hverv: Næstformand for Folketingets Skatteudvalg fra 2005. Finanspolitisk ordfører fra 2005. Medlem af Finansudvalget fra 2004. Medlem af Kontaktudvalget for det tyske mindretal. Skattepolitisk ordfører 2001-2005.

Begrænset skattepligt af fratrædelsesgodtgørelse mv.

Et andet interessant eksempel på samspil mellem Skatterådet og lovgivningsmagten handler om begrænset skattepligt af fratrædelsesgodtgørelse og løn i et opsigelsesvarsel.

Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, udført i Danmark, er omfattet af den begrænsede skattepligt. Det er uden betydning, om retten til dette vederlag er erhvervet efter ophør af virksomheden her i landet.

Skatteyderen havde været ansat i samme koncern siden 1990, i perioder med ophold i udlandet. Fra maj 2003 havde han været udstationeret som direktør i et datterselskab i England. I den forbindelse opgav han sin bopæl og dermed den fulde skattepligt til Danmark. I oktober 2005 blev han opsagt med et års varsel til fratræden med udgangen af oktober 2006. Fra januar 2006 var han delvis fritstillet og fra april ubetinget fritstillet med løn. Derudover modtog han en fratrædelsesgodtgørelse på i alt 3,2 millioner kr.

SKAT indstillede, at spørger var begrænset skattepligtig af fratrædelsesgodtgørelsen og lønnen i opsigelsesvarslet, dog således at perioder med arbejde i udlandet skulle gå fra. Ansættelsesforholdet i koncernen havde strakt sig over 185 måneder, og i 129 af disse måneder havde den pågældende udført arbejde i Danmark. Den forholdsmæssige fordeling var udregnet således, at 129/185 af beløbene var omfattet af den begrænsede skattepligt.

Skatterådet fandt ikke, at nogen del af fratrædelsesgodtgørelsen eller lønnen i opsigelsesvarslet var begrænset skattepligtig til Danmark. Rådet lagde afgørende vægt på, at spørgeren på det tidspunkt, hvor han blev opsagt fra sin stilling, ikke udførte arbejde i Danmark og hverken var fuldt eller begrænset skattepligtig af sin lønindkomst til Danmark. Retten til fratrædelsesgodtgørelse og løn i et opsigelsesvarsel opstår først i det øjeblik, stillingen siges op. Før dette tidspunkt har disse rettigheder karakter af eventualiteter, der muligvis aldrig bliver til krav, for eksempel hvis den ansatte selv siger sin stilling op. Fratrædelsesgodtgørelsen ansås for vederlag for tab af indtægtskilde og ikke vederlag for virksomhed udført her i landet i tidligere år. Løn i opsigelsesperioden måtte anses for løn for denne periode uden hensyn til, om spørgeren fritstilles.

Sagen adskilte sig afgørende fra en ikke offentliggjort landsskatteretskendelse, der blev indbragt for domstolene af skatteyderen, og hvor Skatteministeriet endte med at tilslutte sig skatteyderens standpunkt. I denne afgørelse var skatteyderen blevet sagt op og fritstillet i oktober 2000 og flyttede til England i februar 2001. Landsskatteretten fandt, at indkomsten i hele opsigelsesperioden kunne beskattes i Danmark som begrænset skattepligtig indkomst i overensstemmelse med den dansk-engelske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Når Skatteministeriet opgav at videreføre sagen, skyldtes det en ældre afgørelse, der i en tilsvarende situation anerkendte, at tilflytningsstaten, og ikke Danmark, havde beskatningsretten til en fratrædelsesgodtgørelse. Skatteyderen kunne antagelig støtte ret på denne afgørelse, som var refereret uden kommentarer eller forbehold i Ligningsvejledningen.

Skatteministeriet fastslår kort i sin kommentar, at man fra og med 2006 anser fratrædelsesgodtgørelse, løn i opsigelsesperiode og lignende som skattepligtig indkomst til Danmark i den situation, der forelå i den ikke offentliggjorte kendelse.

Skatterådets afgørelse er ikke i strid med denne kommentar. Som nævnt var forholdene afgørende forskellige derved, at skatteyderen i de tidligere kendelser var fuldt skattepligtig til Danmark på opsigelsestidspunktet, og det har Skatterådet ikke taget afstand fra.



Navn: **Søren Gynter-Sørensen**
Valgt af folketinget (DF)
Stilling: Statsaut. revisor, folkepensionist
Uddannelse: Statsaut. revisor

For så vidt angår fratrædelsesgodtgørelsen lagde Skatterådet blandt andet vægt på Skatteministeriets egen opfattelse af den skattemæssige karakter af fratrædelsesgodtgørelser som kapitalgevinster snarere end lønindkomst, se lovbemærkningerne til lov om særlig indkomstskat ved lovens indførelse i 1957.

Med Skatterådets afgørelse havde Skatteministeriet fået nok af den fortolknings-
tvivl, som lovbestemmelsen åbenbart indeholdt. Loven blev derfor ændret med
følgende tilføjelse: ”Skattepligten omfatter endvidere fratrædelsesgodtgørelser,
løn i en opsigelsesperiode og lignende ydelser, når sådan indkomst erhverves i
forbindelse med ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde udført
her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning. Vedrører
en indkomst ---- arbejde udført såvel i som uden for Danmark, omfatter skatte-
pligten kun den del, der forholdsmæssigt kan henføres til arbejde udført i Danmark”.

I lovbemærkningerne tilføjer Skatteministeriet, at artikel 15 om beskatning af
lønindkomst i OECD’s model for dobbeltbeskatningsoverenskomster efter dansk
opfattelse omfatter fratrædelsesgodtgørelse mv. Løn beskattes som altovervejende
hovedregel i det land, hvor arbejdet udføres. Skatterådet tog ikke stilling til
spørgsmålet om beskatningens forenelighed med dobbeltbeskatningsoverens-
komsterne.



Navn: **Charlotte Dyremose**
Valgt af folketinget (KF)

Stilling: Folketingsmedlem (KF)

Uddannelse: Cand. scient. pol.

Øvrige hverv: Formand for Uddannelsesudvalget.
Uddannelsesordfører, kirkeordfører, forskningsordfører.
Medlem af bestyrelse for Skt. Lukas Stiftelsen.
Medlem af repræsentantskabet for CARE Danmark.
Medlem af bestyrelsen for Baglandet, Vesterbro.

Regelgrundlag:

Skatteforvaltningsloven

”§ 14. Der gælder følgende kompetencebegrænsninger:

.....

2) Told- og skatteforvaltningen kan ikke træffe afgørelse i en sag, i det omfang Skatterådet, Landsskatteretten, et skatteankenævn eller et vurderingsankenævn har taget stilling til sagen, jf. dog § 27, stk. 3, og § 32, stk. 3.”

”§ 40, stk. 2. Skatteministeren kan indbringe en afgørelse truffet af Skatterådet, der indeholder en stillingtagen til et EU-retligt spørgsmål, for Landsskatteretten til prøvelse. Anmodningen om behandling i Landsskatteretten skal være modtaget i Landsskatteretten senest 1 måned fra dateringen af den afgørelse, der ønskes behandlet. Bestemmelserne i § 42, stk. 2, og §§ 43-47 finder tilsvarende anvendelse. Den eller de, der har været part i sagen for Skatterådet, stilles som en klager ved Landsskatterettens behandling af en klage.”

Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer mm. og ved gaveafgiftsberegningen, jf. punkt 14 vedrørende køberetter i familieforhold.

Lovforslag L 31 om ændring af kursgevinstlovens §§ 29 og 30, fremsat den 5. december 2007, (køberetter)

L 148/2007 – lov nr. 345 af 18/4 2007 – (Landsskatterettens og Skatteministeriets kompetence i visse sager mv.) § 2, stk. 1, nr. 1. (beskatning af fratrædelsesgodtgørelser)

Vedrørende fratrædelsesgodtgørelse som blev anset for vederlag for tab af indtægtskilde, jf. Folketingstidende 1957/58 tillæg A, sp. 439

Afgørelser vedrørende køberetter:

SKM2007.846.SR, forhåndsgodkendelse af køberetsaftalen (tinglysning foretaget)

SKM2007.847, 860, 861, 865 og 866, afslag på forhåndsgodkendelse af køberet/forkøbsret

U 1977.460 H, Højesterets dom vedrørende en køberet erhvervet i ansættelsesforhold

Afgørelser og andre fortolkningsbidrag vedrørende beskatning af fratrædelsesgodtgørelse og løn i opsigelsesperiode ved fraflytning:

SKM2006.733.SR

SKM2005.411.DEP, Skatteministeriets kommentar til ikke offentliggjort Landsskatteretskendelse, hvor der blev taget bekræftende til genmæle i Landsretten.

TfS 1998,652 LSR, tilflytningsstaten havde beskatningsretten til en fratrædelsesgodtgørelse.

Beskatning af reservebedster

Baggrund

Skatterådet tog i 2007 stilling til beskatning af reservebedsteforældre, der passer syge børn i kommunernes reservebedsteordninger. Reservebedsteordningerne og spørgsmålet om beskatning af det vederlag, reservebedsterne modtager, blev omtalt i pressen, og SKAT valgte derfor at spørge Skatterådet, om vederlaget skulle beskattes.

Reservebedsteordningen

Enkelte kommuner har etableret en reservebedsteordning, hvor frivillige reservebedster kan passe syge børn for udearbejdende småbørnsforældre. Det er en frivillig ordning, men ofte understøtter kommunen selve etableringen. Reservebedsterne får omkring 25 kr. i timen. Betalingen er et anliggende mellem den enkelte familie og reservebedsten og betegnes som en ulempegodtgørelse.

Skatterådets afgørelse

Skatteretligt er der ingen bundgrænse for beskatning af arbejdsindkomst. Så selv om det vederlag, reservebedsterne modtager fra forældrene for at passe børn, er forholdsvis beskedent, fandt Skatterådet, at der var tale om skattepligtig indkomst. Vederlaget blev anset som honorarindkomst, og indkomsten skal derfor opgøres som en nettoindtægt, hvor reservebedsternes udgifter kan trækkes fra i den personlige indkomst inden for det modtagne vederlag.

Skatterådet mente ikke, at vederlaget kunne betegnes som en godtgørelse. Det opfyldte heller ikke betingelserne for skattefri godtgørelser til frivillige ledere. Efter denne regel kan godtgørelser, der udbetales til frivillige ulønnede medhjælpere, der yder bistand som led i foreningens skattefri virksomhed, udbetales skattefrit efter satser, som Skatterådet fastsætter.

SKAT udtalte imidlertid i afgørelsen, at der er mulighed for at etablere reservebedsteordningen som en forening omfattet af § 7 M i ligningsloven, hvis betingel-

serne i øvrigt er opfyldt. Reservebedsterne kan i den situation passe børnene uden løn og i stedet få en skattefri godtgørelse efter Skatterådets satser for foreninger.

Såfremt reservebedsterne i stedet for vederlag vælger at få godtgjort eventuelle udgifter efter regning, kan det ske uden skattemæssige konsekvenser.

Skattefri indtægter

Det følger af statsskattelovens § 4, at al indkomst er skattepligtig indkomst, med mindre der er særskilt lovhjemmel til at anse en indkomst som skattefri. I praksis beskattes vennetjenester dog ikke. Skatteministeriet har i en rapport af 4. november 2002 om "Vennetjenester/sort arbejde, eget arbejde, forbrug af egne varer, produkter og ydelser samt personalegoder" beskrevet gældende praksis således:

"Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke værdien af vennetjenester. Som vennetjenester betragtes sædvanlige ydelser mellem familie, venner og lignende, som skyldes almindelig hjælpsomhed, gavmildhed eller socialt engagement. Vennetjenester skal ydes uden for erhvervslivet og inden for privatsfæren, og de skal være af uformel og ikke-kommerciel natur. De må ikke bestå i samtidig udveksling af forskellige ydelser inden for de pågældendes erhverv eller i penge og lignende likvide midler. De må ikke udveksles på basis af deltagelse i klubber, foreninger og lignende eller på en måde, hvor formålet helt eller delvis er at levere ydelser til hinanden."



Navn: **Nick Hækkerup**
Valgt af Folketinget (S)
Stilling: Folketingsmedlem (S)
Uddannelse: Cand. jur., Ph.d
Øvrige hverv: Skatteordfører fra 2007. Medlem af Finansudvalget og Skatteudvalget fra 2007. Stedfortræder i Retsudvalget og Kommunaludvalget fra 2007.

Det forhold, at reservebedsterne modtager penge som modydelse fra forældrene, bevirker, at der ikke er tale om udveksling af ydelser inden for vennetjenestebegrebet. Det daværende Ligningsråd har i Timebanksagen taget stilling til vennetjenestebegrebet. Timebanksagen vedrørte et projekt, hvor deltagerne udvekslede arbejdskraft og naturalier, så de for hver time, de afgav, også optjente en time. Ligningsrådet afgjorde, at projektet ikke kunne karakteriseres som skattefri vennetjenester, men medførte indkomstskattepligt for modtagerne. Afgørelsen blev senere stadfæstet af Landsskatteretten.

I Danmark har vi ingen skattefri bundgrænse for indtægter af beskeden størrelse, hvorimod der i Norge er en bundgrænse på 1.000 kr. pr. år for arbejdsvederlag, der ikke er virksomhedsindkomst. Tilsvarende har de svenske skattemyndigheder stillet forslag om skattefrihed for beløb op til 10.000 kr. for tjenester mellem privatpersoner.

Lovforslag om reservebedster

Som direkte udløber af sagen i Skatterådet har Skatteministeriet fremsat et lovforslag i Folketinget vedrørende reservebedster. Det foreslås, at der etableres en ordning om skattefritagelse for vederlag op til 3.000 kr. årligt for pensionister mv., der ønsker at deltage i sådanne pasningsordninger.



Navn:

Bent Greve

Udnævnt af skatteministeren (S)

Uddannelse:

Professor i samfundsvidenskab med særligt henblik på analyser af velfærdsstat og velfærdssamfund

Uddannelse:

Cand. polit., Ph.d., dr. scient. adm.

Øvrige hverv:

Censor ved en lang række uddannelser på danske universiteter. Regional og special issues redaktør for Social Policy & Administration. Medlem af redaktionen for Økonomi og Politik.

Regelgrundlag:

Ligningslovens § 7 M:

”Godtgørelser, der af en forening udbetales til ulønnede bestyrelsesmedlemmer eller til frivillige, ulønnede medhjælpere, der yder bistand som led i foreningens skattefri virksomhed, er skattefri for modtageren. Skattefriheden er betinget af, at godtgørelsen udbetales til dækning af udgifter, som modtageren afholder på foreningens vegne, samt at godtgørelsen ikke overstiger satser, der fastsættes af Skatterådet...”

L 156. Forslag til lov om ændring af ligningsloven og arbejdsmarkedsbidrag. (Skattefritagelse for reservebedsteforældre og selvvalgt uddannelse). Fremsat den 28. marts 2008.

Offentliggjorte afgørelser:

SKM2007.755.SR, Reservebedstesagen

SKM2006.573.LSR, Timebanksagen



Navn: **Hans Borch Christiansen**
Udnævnt af skatteministeren (KF)

Stilling: Registreret revisor

Uddannelse: Civiløkonom, HD(R)

Øvrige hverv: Stedfortræder for fast medlem af taksationskommissionen for naturfredning (udpeget af miljøministeren). Medlem af bestyrelsen for Christmas Møllers Mindefond.

Sambeskatning og omlægning af indkomstår

I reglerne om tvungen national sambeskatning, der trådte i kraft i 2005, fik Skatterådet en række beføjelser.

Skatterådet kan således tillade omlægning af indkomstår i administrationselskaber i forbindelse med etablering af koncerner, hvis administrative hensyn til selskaberne taler for det, og der ikke opnås særlige skattemæssige fordele herved.

Hvis et selskab, der etablerer en koncernforbindelse, har et indkomstår, der afviger fra administrationselskabets indkomstår, omlægges førstnævnte selskabs indkomstår, så det udløber samtidigt med administrationselskabets. I mange situationer er det imidlertid mere hensigtsmæssigt at omlægge administrationselskabets indkomstår, men hertil kræves altså en tilladelse fra Skatterådet.

SKAT og Skatterådet modtog, efter de nye regler trådte i kraft, et stort antal ansøgninger om omlægning af administrationselskabers indkomstår. Disse ansøgninger blev i det store og hele imødekommet. I forbindelse med Skatterådets behandling af disse sager blev forskellige tvivlsspørgsmål afklaret, og SKAT udgav i december 2006 en meddelelse, der beskrev Skatterådets praksis vedrøren-



Navn: **Christen Amby**
Valgt af Folketinget (SF)
Stilling: Rådgivende skatterevisor
Uddannelse: Cand. polit.
Øvrige hverv: Lektor ved Handelshøjskolen i København fra 1991. Censor ved Roskilde Universitetscenter fra 1977. Lektor ved Forvaltningshøjskolen fra 1984.

de tilladelse til, at det er administrationsselskabet, der omlægger sit regnskabsår, og SKATs praksis vedrørende den praktiske omlægning af regnskabsåret.

Ved indførelsen af de nye sambeskatningsregler var det hensigtsmæssigt, at der centralt blev skabt et overblik og en praksis vedrørende denne dispensationsmulighed. Det ville imidlertid ikke være hensigtsmæssigt, hvis Skatterådet fortsat skulle behandle en række sager, hvor praksis i øvrigt ligger fast, og der ikke er uenighed imellem SKAT og de pågældende selskaber.

Skatterådet har imidlertid ikke uden hjemmel mulighed for at uddelegere sin kompetence til SKAT. Resultatet af overvejelserne blev, at der i loven blev indsat en adgang for Skatterådet til at uddelegere afgørelserne til SKAT. Kompetencen blev herefter uddelegeret. I bekendtgørelsen er det fastslået, at afgørelserne kan påklages til Skatterådet. Der har endnu ikke været eksempler på, at selskaber har benyttet sig af denne klagemulighed.

Skatterådet anser dette for at være et eksempel på en hensigtsmæssig arbejdsdeling mellem Skatterådet og SKAT: Under indførelse af nye regler opstår både principielle fortolkningsspørgsmål og praktiske vanskeligheder af større eller mindre karakter. Ved at give Skatterådet kompetencen til at afgøre disse spørgsmål, samles og vurderes alle tvivlsspørgsmål i Skatterådet via de konkrete ansøgninger om tilladelse eller bindende svar. Bagefter kan Skatterådet, når praksis og eventuelle tvivlsspørgsmål er afklaret, uddelegere kompetencen til SKAT.

Skatterådets mulighed for at justere på praksis bevares med adgangen for skatteyderne til at klage over SKATs afgørelser til Skatterådet.

Regelgrundlag:

Selskabsskattelovens § 31 B, stk. 1,

”Skatterådet fastsætter, hvorledes der skal gås frem ved indtræden og udtræden af sambeskatning. Skatterådet kan fastsætte særlige regler for omregning af årets resultat fra fremmed valuta til danske kroner ved påbegyndelse af international sambeskatning. Skatterådet kan tillade, at omlægning af indkomstår ved etablering af koncernforbindelsen sker på anden måde end foreskrevet i § 10, stk. 5, hvis administrative hensyn til selskaberne taler herfor og der ikke opnås særlige skattemæssige fordele herefter. Skatterådet kan beslutte, at afgørelser om omlægning af indkomstår efter 3. pkt. træffes af told- og skatteforvaltningen. Skatterådet fastsætter, hvilke oplysninger af betydning for skatteansættelsen eller skatteberegningen selvangivelsen skal indeholde ud over de i stk. 2 nævnte, og hvilke oplysninger der skal fremlægges på anmodning. Skatterådet kan fastsætte regler for administrationselskabets oplysnings- og dokumentationspligt efter skattekontrollovens § 3 B vedrørende kontrollerede transaktioner mellem sambeskattede selskaber.”

L 110 A/2007 (lov nr. 343 af 18/4 2007), vedrørende Skatterådets mulighed for at uddelegere til SKAT.

Bekendtgørelse nr. 464 af 22/5 2007, hvorefter SKAT fik kompetence til at træffe afgørelser vedrørende omlægning af regnskabsår.

Meddelelse vedrørende praksis:

SKM2006.773.SKAT. Meddelelse, der beskriver Skatterådets praksis og de forskellige situationer vedrørende omlægning af administrationselskabers indkomstår.



Navn:

Lars P. Asserhøj

Udnævnt af skatteministeren (V)

Stilling:

Gårdejer, viceborgmester i Stevns Kommune (V)

Uddannelse:

Landmand og agronom, økonomi

Øvrige hverv:

Medlem af økonomiudvalget i Stevns Kommune. Formand for social- og sundhedsudvalget i Stevns Kommune. Medlem af bestyrelsen for Østsjællands Museum. Medlem af Udviklingsrådet i Region Sjælland.

Skattefri omstrukturering uden tilladelse

Ny lovgivning

Folketinget vedtog i foråret 2007 nye regler om skattefri aktieombytning, skattefri spaltning og skattefri tilførsel af aktiver. Efter de hidtidige regler krævede disse dispositioner tilladelse fra SKAT. Efter de nye regler kan dispositionerne gennemføres uden tilladelse, hvis forskellige objektive betingelser er opfyldt. De to regelsæt om omstrukturering med og uden tilladelse gælder fremover ved siden af hinanden.

Baggrunden for denne lovændring var at skabe en mere enkel adgang til at omstrukturere skattefrit. Det nævnes i lovbemærkningerne, at det for mange virksomheder ikke længere vil være nødvendigt at søge SKAT om tilladelse til en skattefri omstrukturering. Hermed vil virksomhederne – og SKAT – kunne spare administration og ressourcer. Det er ønskeligt, at virksomhederne får samme nemme adgang til skattefri omstrukturering, som mange af deres konkurrenter i de øvrige EU-lande har.

Det var dog ikke hensigten med disse regler at give mulighed for, at de skattefrie omstruktureringer kan benyttes til at undgå avancebeskatning ved salg af selskaber med mindre end 3 års ejertid. Der blev derfor indført værnsregler for at fjerne mulighederne for dette.

Hvis disse værnsregler ikke overholdes, er konsekvensen, at SKAT betragter omstruktureringen som skattepligtig. Det vil ofte have eksorbitante skattemæssige konsekvenser. Selv om reglerne er objektive, indeholder de betydelige skønsmæssige elementer, og det er derfor vanskeligt at forudsige, hvornår SKAT i de enkelte tilfælde vil konstatere, at betingelserne i værnsreglerne ikke er opfyldt. Ønsket om at undgå den risiko har medført, at SKAT og Skatterådet har modtaget mange anmodninger om bindende svar. I det følgende redegøres kort for nogle af de problemstillinger, som Skatterådet har taget stilling til.

Skatterådets afgørelser

For at omstruktureringen er skattefri, er det en betingelse, at værdien af de modtagne aktier – eventuelt med tillæg af en kontant udligningssum – svarer til han-

delsværdien af de ombyttede aktier og ved spaltning svarer til handelsværdien af de overførte aktiver og passiver.

I et bindende svar har Skatterådet fastslået, at hvis en eneaktionær spalter sit selskab, vil de modtagne aktier pr. definition svare til handelsværdien. Der vil derfor ikke i disse tilfælde blive rejst indvendinger imod, at de selskabsretlige dokumenter baserer sig på regnskabsmæssige indre værdier.

Det fremgår af samme afgørelse, at det også gælder, hvis der er flere aktionærer, der spalter deres selskab, når aktiver og passiver fordeles i samme forhold som aktionærernes aktiebesiddelse i det spaltede selskab, og når aktionærerne modtager aktier i samme forhold i de modtagende selskaber. Den aktuelle sag drejede sig om 4 anpartshavere, der ønskede det fælles selskab spaltet til 4 nystiftede modtagende selskaber, der hver modtog en ideel andel på $\frac{1}{4}$ af samtlige aktiver og gældsforpligtelser i det indskydende selskab. Selskabet ejede en skovejendom, der indgik i spaltningen med en regnskabsmæssig værdi, der måtte antages at være væsentligt lavere end handelsværdien. Det var der ikke indvendinger imod. Det afgørende var, at der ikke skete en formueforykkelse mellem aktionærerne, eller blev flyttet værdier fra yngre til ældre aktier.

Skatterådet har desuden slået fast, at hvis der er modstående interesser imellem aktionærerne, respekterer SKAT som hovedregel den aftale, som parterne har ind-



Navn: **Lars Krobæk**
Udnævnt af skatteministeren, indstillet af Dansk Erhverv
Stilling: Adm. direktør, Dansk Erhverv (fratrådt i 2008)
Uddannelse: Cand. jur.
Øvrige hverv: Medlem af H&H Forsikringsmæglerselskab A/S. Generalsekretær i ICC Denmark. Medlem af PFA's kunderåd. Medlem af Eurochambres Board of Administration.

gået. Det sker ud fra den antagelse, at den fordeling, som parterne har aftalt, er udtryk for handelsværdien. Hver af parterne vil jo have interesse i, at det selskab, som vedkommende modtager ved spaltningen, får tildelt flest mulige værdier.

Er der flere aktionærer med interessefællesskab, kan SKAT tilsidesætte den aftalte fordeling af aktiver og passiver, hvis fordelingen ikke skønnes at svare til handelsværdien. Søskende anses som udgangspunkt ikke for at være parter med et nært interessefællesskab i denne sammenhæng.

Derudover er det en betingelse for at foretage skattefri spaltning uden tilladelse, at forholdet mellem aktiver og gæld, der overføres til det modtagende selskab, svarer til forholdet mellem aktiver og gæld i det indskydende selskab. Bestemmelsen skal forhindre, at det indskydende selskab via en skattefri spaltning bliver tømt for værdier, således at en skattepligtig avance ved salg af aktierne i det ene selskab bliver reduceret.

Såfremt værdiansættelsen ikke tilsidesættes, kan der efter en konkret vurdering anlægges en udvidet fortolkning af begrebet ”gæld”. Det drejer sig om poster, som åbenlyst indgår i værdiansættelsen, og som er en byrde for parten. Der tænkes for eksempel på udskudt skat vedrørende en ejendom, der overtages i forbindelse med spaltningen. Det afgørende er, at der ikke sker en formueforrykkelse.

Videre har der været tvivl om, hvordan forholdet mellem aktiver og gæld skal forstås i de tilfælde, hvor en kontant udligningssum udbetales til en eller flere aktionærer i forbindelse med spaltningen. Ud fra en matematisk betragtning er det ikke er muligt at opretholde det samme forhold imellem aktiver og gæld i det ophørende spaltede selskab og i de modtagende fortsættende selskaber, når nogle af aktiverne mangler. Der er imidlertid ingen tvivl om, at lovgiver har haft til hensigt at gøre det muligt at yde kontant vederlag, og at bestemmelsen derfor ikke skal være en hindring for dette. Betingelsen, om at forholdet mellem aktiver og gæld skal opretholdes, er derfor opfyldt, når de modtagende selskaber overtager aktiver og gæld i samme forhold. Det afgørende er, at gældsandelene ikke forskydes. Endelig har Skatterådet taget stilling til den værnsregel, der anvendes, hvis en eller flere af anpartshaverne i det indskydende selskab har været selskabsdeltage-

re i mindre end 3 år. I den aktuelle afgørelse fastslog Skatterådet, at der ikke var hjemmel til at kræve, at den pågældende anpartshaver skal have ejet samtlige sine anparter i selskabet i mindst 3 år. Der var i selskabet 4 anpartshavere. Anparts-selskabet var stiftet i 2002, men anpartshaverne havde i 2004 og 2006 handlet nogle af anparterne internt. Dette forhindrede ikke, at der kunne ske en skattefri spaltning uden tilladelse. Det kunne således alene kræves, at den pågældende anpartshaver havde været selskabsdeltager i mindst 3 år.

De centrale og principielle spørgsmål, som den nye lov har givet anledning til, har samlet været overvejet i SKAT, der har redegjort for sine synspunkter og konklusioner i indstillingerne til Skatterådet. Skatterådet har tilsluttet sig SKATs indstillinger. Herefter har SKAT sammenfattet og kommenteret fortolkningerne af de nye bestemmelser i en SKAT-meddelelse, der blev offentliggjort i december 2007. Med offentliggørelsen af afgørelserne er der således relativt hurtigt skabt klarhed over, hvorledes den nye lov forstås og administreres.

Det betyder desværre ikke, at der ikke også fremover vil være et betydeligt behov for at indhente bindende svar om de konkrete situationer. De nye regler er således en udvidelse af mulighederne for omstrukturering, men ikke helt den administrative forenkling der var tilsigtet.



Navn: **Frithiof Hagen**

Udnævnt af skatteministeren, indstillet af Arbejderbevægelsens Erhvervsråd

Stilling: Økonom i Arbejderbevægelsens Erhvervsråd

Uddannelse: Cand. polit.

Øvrige hverv: Medlem af Det Eksterne Kontaktudvalg, indstillet af Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, udpeget af skatteministeren. Medlem af Paragraf 2-udvalget landbrug, indstillet af Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, udpeget af fødevareministeren. Medlem af Udvalget for Blandede Kreditter, indstillet af Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, udpeget af udviklingsministeren. Medlem af Konkurrencerådet, indstillet af Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, udpeget af økonomi- og erhvervsministeren.

Regelgrundlag:

L 110 A 2006/07, Lov nr. 343 af 18. april 2007 (bl.a. ændring af aktieavancebeskatningslovens § 36A, fusionsskatteovens § 15 a – d)

Fusionsskatteovens

” § 15a. Ved spaltning af et selskab har selskaberne adgang til beskatning efter reglerne i § 15 b, stk. 1 og 2, når såvel det indskydende selskab som det modtagende selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 90/434/EØF og ikke ved beskatningen her i landet anses for en transparent enhed. Det er en betingelse for anvendelsen, at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte særlige vilkår for tilladelsen. Ved spaltning af et selskab har selskaberne som nævnt i 1. pkt. adgang til beskatning efter reglerne i § 15 b, stk. 1 og 2, uden at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen, hvis selskabsdeltagerne i det indskydende selskab ved indkomstopgørelsen benytter reglerne i § 15 b, stk. 7, og udlodning af udbytte m.v. fra det eller de modtagende selskaber m.v. sker i overensstemmelse med § 15 b, stk. 8. § 15 b, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse ved spaltninger, der er sket uden told- og skatteforvaltningens tilladelse. 4. pkt. finder ikke anvendelse, hvis det indskydende selskab har mere end én selskabsdeltager og en eller flere af disse har været selskabsdeltagere i mindre end 3 år uden at have rådet over flertallet af stemmerne og samtidig er eller ved spaltningen bliver selskabsdeltagere i det modtagende selskab, hvor de tilsammen råder over flertallet af stemmerne. 4. pkt. finder heller ikke anvendelse på spaltning omfattet af stk. 3, hvis en selskabsdeltager, der kan modtage skattefrit udbytte af aktierne i det indskydende selskab, og som helt eller delvis vil være skattepligtig efter aktieavancebeskatningsloven ved salg af disse aktier, vederlægges med andet end aktier i det eller de modtagende selskaber. 4. pkt. finder heller ikke anvendelse, hvis en selskabsdeltager, der er hjemmehørende i udlandet, har bestemmende indflydelse i det indskydende selskab.

Stk. 2. Ved spaltning forstås den transaktion, hvorved et selskab overfører en del af eller samtlige sine aktiver og passiver til et eller flere eksisterende eller nye selskaber ved i samme forhold som hidtil at tildele sine selskabsdeltagere aktier eller anparter og eventuelt en kontant udligningssum. Det er en betingelse for anvendelsen af stk. 1, 4. pkt., at værdien af de tildelte aktier eller anparter med tillæg af en eventuel kontant udligningssum svarer til handelsværdien af de overførte aktiver og passiver. Det er endvidere en betingelse for anvendelsen af stk. 1, 4. pkt., at forholdet mellem aktiver og gæld, der overføres til det modtagende selskab, svarer til forholdet mellem aktiver og gæld i det indskydende selskab.”

Afgørelser:

SKM2007.699.SR, spaltning på basis af regnskabsmæssigt bogførte værdier

SKM2007.917.SKAT, SKATs kommentarer til Skatterådets afgørelser i fire sager om skattefri ophørsspaltning af pengetankselskaber uden tilladelse.

SKM2007.918.SR, SKM2007.919.SR, SKM2007.920.SR og SKM2007.921.SR

Genanbringelse af ejendomsavance

I 2007 har der igen været fokus på de såkaldte genanbringelsesregler. Disse regler går i korte træk ud på, at en skatteyder kan udskyde beskatningen af gevinsten, når en ejendom sælges ved at købe en ny ejendom. Først når den nye ejendom sælges, beskattes gevinsten.

Skatterådet ønsker især at fremhæve to problemer ved årets sager:

- 1) den tidsmæssige betingelse, når genanbringelsen sker i form af en nybygning
- 2) erhvervskravet i særlige situationer.

De tidsmæssige betingelser

Loven rummer nogle tidsmæssige betingelser for at bruge genanbringelsesreglerne:

- Genanbringelsen skal ske
 - i indkomståret før afståelsesåret
 - i afståelsesåret
 - i indkomståret efter afståelsesåret.
- Hovedreglen er, at hvis genanbringelsesreglerne ønskes anvendt (udskudt avancebeskatning), skal dette begæres ved at meddele det samtidig med selvangivelsen for det indkomstår, hvor avancen ellers skulle have været beskattet, til SKAT.
- Når købet drejer sig om en udenlandsk erhvervsejendom, skal skatteyderen være fuldt skattepligtig til Danmark på nedsættelsestidspunktet.

Genanbringelse efter salgsåret

Hvis genanbringelsen ikke har fundet sted i indkomståret før salget af ejendommen eller i samme indkomstår, som salget af denne fandt sted, skal avancen selvangives i salgsåret.

Genanbringes ejendomsavancen i det indkomstår, der følger efter salgsåret, skal skattemyndigheden genoptage skatteansættelsen for salgsåret.

Genanbringelse i form af nybygning

Udgifter til om-, til- eller nybygning sidestilles med køb af en fast ejendom.

Kontrakt om om-, til- eller nybygning sidestilles med køb af en ny ejendom. I det tilfælde betyder tidskravet, at der skal være indgået en bindende kontrakt om byggeprojektet senest ved udgangen af det indkomstår, der følger efter det år, salget fandt sted. Den skattepligtige fortjeneste modregnes i den aftalte kontraktsum. Byggeriet skal påbegyndes i rimelig tid, efter at kontrakten er indgået, og det skal også gennemføres inden for en rimelig frist. Dog skal byggeriet altid være påbegyndt, inden fristen for genanbringelse i anden fast ejendom er udløbet.

For at en fortjeneste kan modregnes i kontraktsummen, skal kontrakten klart angive, hvilke byggearbejder der skal gennemføres, og hvad tidsfristerne er. Den kontraktlige forpligtigelse skal være klar og uden forbehold.

Hvis byggeriet bliver dyrere, end det er aftalt i kontrakten, kan skatteyderen inden for en rimelig frist begære en eventuel beskatning af avancen ved det tidligere salg genoptaget. Det er en betingelse, at prisoverskridelsen vedrører en ydelse, der allerede blev bestilt i den oprindelige kontrakt og altså inden for tidsfristen.

Det giver ikke mening, at Folketinget vedtager en regel om, at en byggekontrakt kan træde i stedet for køb af en fast ejendom, hvis modregningsmuligheden ikke kan reguleres i overensstemmelse med en ændring af udgiften til byggeriet. Hvis en byggekontrakt bliver 10 procent dyrere, er der mulighed for at modregne i overskridelsen.



Navn: **Tine Roed**
Udnævnt af skatteministeren,
indstillet af Dansk Industri

Stilling: Vicedirektør Dansk Industri

Uddannelse: Cand. jur.

Øvrige hverv: Medlem af DI's direktion.
Medlem af Virksomhedskontaktudvalget.
Medlem af Det Eksterne kontakt Udvalg.
Medlem af Det Finansielle Virksomhedsråd.

Hvis det viser sig, at byggeriet bliver billigere end aftalt i kontrakten, kan skattemyndigheden opfordre skatteyderen til at meddele dette. Skattemyndigheden kan formentlig ikke gennemtvinge dette, og en undladelse er formentlig næppe strafbar. Det vil derimod være strafbart, hvis et nedslag i en kontraktsum ikke meddeles ved et senere salg af den generhvervede ejendom.

Mulighed for genoptagelse ved prisoverskridelse

En afgørelse drejede sig blandt andet om genanbringelse i byggeudgifter. I den forbindelse blev der spurgt om, hvordan skatteyderen skulle forholde sig, når denne først senere kender de endelige byggeomkostninger.

Skatterådet svarede, at det er en forudsætning for, at en fortjeneste kan genanbringes i en indgået nybygningskontrakt, at denne kontrakt er udførlig, det vil sige, at den klart angiver, hvilke byggearbejder der skal udføres samt byggeriets tidsfrister. Den kontraktlige forpligtigelse skal være klar og uden forbehold.

Hvis byggeriet bliver dyrere end aftalt i kontrakten, kan skatteyderen inden for en rimelig frist begære beskatningen af avancen ved det tidligere salg genoptaget. Det er en betingelse for genoptagelsen, at prisoverskridelsen vedrører en konkret ydelse, der er omfattet af kontrakten.



Navn:

Ole Draborg

Næstformand for Skatterådet, udnævnt af skatteministeren, indstillet af Håndværksrådet

Stilling:

Direktør, Danske Malermestre

Uddannelse:

Cand. polit.

Øvrige hverv:

Medlem af bestyrelsen for Bygge- og Anlægsbranchens Pensionsforsikring og for Byggefagenes Fælles Garantiselskab A.m.b.A.

Erhvervskravet

For at beskatningen af fortjenesten ved afståelse af fast ejendom kan udskydes, skal både den ejendom, der afstås, og den ejendom, som erhverves, anvendes til erhvervsvirksomhed.

Ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 1, 2. pkt., foreskriver: *”Reglerne i 1. pkt. gælder alene for fortjeneste, der vedrører den del af den afståede ejendom, som blev anvendt erhvervsmæssigt i ejerens erhvervsvirksomhed, og det er kun den del af anskaffelsessummen, der vedrører den del af den erhvervede ejendom, som skal anvendes erhvervsmæssigt i ejerens erhvervsvirksomhed, der kan nedsættes med fortjenesten.”*

I mange tilfælde er dette krav om erhvervsvirksomhed uproblematisk. Både erhvervsvirksomhedens karakter og investeringens størrelse kan klart pege i retning af, at der er tale om et erhvervsmæssigt projekt. Det gør for eksempel en investering på 40 millioner kr. i en svinefarm i Rumænien.

Andre genanbringelsessituationer kan være mere problematiske for eksempel ved at tendere hobbyaktivitet. Der kan både være problemer med kravet om erhvervsvirksomhed i den ejendom, der afstås, og navnlig i den ejendom, der påtænkes erhvervet.



Navn:

Niels Rasmussen

Udnævnt af skatteministeren, indstillet af De Danske Landbofor. og Dansk familielandbrug

Stilling:

Gårdejer, Medlem af kommunalbestyrelsen i Egebjerg kommune (V)

Øvrige hverv: Formand for Fynske Landboforeninger. Dansk Landbrugs bestyrelse. Medlem af Landbrugsrådet. Landsudvalget for Driftsøkonomi. Responsumudvalg for økonomi og ejendomskonsulenter. Bestyrelsen For Landboforeningen Agrogården. Formand for økonomiudvalget Agrogården. Regionsrådet realkredit Danmark. Tietgen Skolens bestyrelse.

Ifølge reglerne om genanbringelse er det en betingelse for at anvende genanbringelsesreglerne, at den nye ejendom ved erhvervelsen anvendes til ejerens eller dennes ægtefælles erhvervmæssige virksomhed.

En mindre erhvervsdrivende kan for eksempel stoppe sin fabrikationsvirksomhed i Danmark og sælge bygningerne, hvorefter vedkommende køber en vingård i Sydfrankrig. Genanbringelsesreglerne stiller ikke krav om, at det skal være samme type virksomhed, der fortsættes i den nye ejendom. Få år efter indstilles vinavlen, hvorefter ejendommen overgår til at være feriebolig. Der kan være tale om køb af et skovareal i Sverige, der senere overgår til at blive ejerens jagtdomæne.

Det forhold, at den erhvervmæssige virksomhed ophører, således at ejendommen overgår til anden anvendelse, er ikke en begivenhed, der udløser avancebeskatning.

Det er skattemyndighedens opgave at påse, at reglerne om genanbringelse ikke udnyttes på en sådan måde, at en skattepligtig ejendomsavance gøres skattefri ved at placere den i en ny ejendom, der senere overgår til et ikke-erhvervmæssigt formål (hobby).

Problemet bliver særlig stort ved, at skattemyndigheden ikke efterfølgende kan ophæve den skattefritagelse, som skatteyderen har opnået ved at anvende genanbringelsesreglerne. Hvis der er tale om erhvervmæssig virksomhed på det tids-



Navn: Arne Lægaard
Udnævnt af skatteministeren, indstillet af Kommunernes Landsforening

Stilling: Borgmester i Holstebro Kommune (V)

Øvrige hverv: Formand for Økonomiudvalget (Holstebro Kommune).

punkt, hvor genanbringelsen finder sted, så fanger bordet for skattemyndigheden. Når der i visse situationer – typisk situationer, der tenderer hobbyvirksomhed – er en så åbenbar mulighed for at misbruge reglerne om genanbringelse, er skattemyndigheden også berettiget til at pålægge skatteyderen bevisbyrden for, at erhvervskravet er opfyldt. Det må også kræves, at der er tale om erhvervsvirksomhed af en vedvarende karakter. Formålet med genanbringelsesreglerne er at tilgodesee, at skatteyderen fortsætter med erhvervsaktivitet.

Skattemyndighederne skal foretage en undersøgelse, der svarer til den undersøgelse, som skal foretages, når der foreligger hobbylignende virksomhed. Problemet er imidlertid endnu vanskeligere ved genanbringelsessagerne. Når skattemyndigheden normalt tager stilling til hobbyvirksomhed, sker det ved en efterfølgende bedømmelse. Når der skal tages stilling til anvendelse af genanbringelsesreglerne, skal der allerede ved købet af ejendommen tages stilling til, om den fremtidige aktivitet opfylder erhvervskravet.

I andre sammenhænge afviser skattemyndigheden at give bindende svar på, om en fremtidig virksomhed opfylder kravene til at være erhvervmæssig virksomhed. Der henvises til, at der først kan tages stilling til spørgsmålet ved selvangivelsen.

Samlet vurdering

Hvis der er forhold, som kan være tegn på, at der ikke etableres en vedvarende erhvervmæssig virksomhed ved købet af den ejendom, hvori genanbringelsen finder sted, må afgørelsen bero på en samlet vurdering af forholdene.

Der kan ikke opstilles faste retningslinjer for, hvad der skal indgå i en undersøgelse af, om der foreligger erhvervmæssig virksomhed. Derimod kan der anføres nogle momenter, der kan indgå i en sådan undersøgelse.

Den virksomhed, der udøvedes i den afståede ejendom, kan indgå i bedømmelsen. Hvis den tidligere virksomhed har givet underskud, kan dette være et argument for, at der heller ikke fremover vil blive tale om erhvervmæssig virksomhed. I den forbindelse er det ikke bindende ved stillingtagen til genanbringelses-

problemet, at skattemyndigheden har accepteret underskud i virksomhedsordningen, idet der ved administrationen af genanbringelsesreglerne skal tages stilling til noget fremtidigt.

Det er selvfølgelig et væsentligt moment, hvis skatteyderen kan fremlægge dokumentation for, at den virksomhed, der etableres i den erhvervede ejendom, kan drives med overskud. Imidlertid kan det også kræves, at det dokumenteres, at skatteyderen er i stand til at drive den pågældende virksomhed. Der kan for eksempel kræves dokumentation for, at skatteyderen har de faglige evner, og at driften er økonomisk rentabel. I tvivlstilfælde kan skattemyndigheden kræve at se et budget for et passende tidsrum.

Hvis det ikke med en rimelig sikkerhed er dokumenteret, at erhvervskravet vil blive opfyldt, er skattemyndigheden ikke tvunget til at give et bindende svar på, om dette krav er opfyldt. I den situation kan der gives bindende svar på andre spørgsmål i forbindelse med anvendelsen af genanbringelsesreglerne, mens spørgsmålet om erhvervskravet henvises til at blive afgjort efter skatteforvaltningslovens almindelige regler.

Konkrete afgørelser

På grundlag af grundige undersøgelser har Skatterådet i en række tilfælde givet positivt bindende svar i tilfælde, hvor det drejede sig om genanbringelse i fast ejendom, hvor den efterfølgende aktivitet ikke ligger midt i kerneområdet for erhvervsmæssig aktivitet. Det drejer sig blandt andet om svenske skovejendomme, hvor det afgørende har været, at der kunne opnås positivt resultat ved at indgå kontrakt med en lokal skoventreprenør.

I et bindende svar blev der givet afslag på anvendelse af genanbringelsesreglerne. En del af ejendommen blev benyttet til fritidshus, og skovarealet var kun på 14 hektar.

I et andet bindende svar gav Skatterådet grønt lys for, at en skattepligtig ejendomsavance kunne genanbringes i en forholdsmæssig del af et fransk landsted.

Regelgrundlag:

Ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A:

”Såfremt den skattepligtige erhverver en ejendom, der er omfattet af lovens regler, med undtagelse af ejendomme, der er omfattet af § 8, kan den skattepligtige i stedet for at medregne fortjeneste ved afståelse af fast ejendom til den skattepligtige indkomst, vælge at nedsætte anskaffelsessummen for den erhvervede ejendom med fortjenesten. Reglerne i 1. pkt. gælder alene for fortjeneste, der vedrører den del af den afståede ejendom, som blev anvendt erhvervsmæssigt i ejerens eller den samlevede ægtefælles erhvervsvirksomhed, og det er kun den del af anskaffelsessummen, der vedrører den del af den erhvervede ejendom, som skal anvendes erhvervsmæssigt i ejerens eller den samlevede ægtefælles erhvervsvirksomhed, der kan nedsættes med fortjenesten.....”

Ejendomsavancebeskatningslovens § 6 C:

”Såfremt den skattepligtige ombygger, tilbygger eller nybygger på en ejendom, der er omfattet af § 6 A, kan den skattepligtige i stedet for at medregne fortjeneste ved afståelse af fast ejendom til den skattepligtige indkomst vælge at nedsætte anskaffelsessummen for ombygningen, tilbygningen eller nybygningen med fortjenesten. Reglerne i §§ 6 A og 6 B finder tilsvarende anvendelse.”

Offentliggjorte afgørelser:

SKM2007.808.SR, genanbringelse ved afholdelse af byggeudgifter

SKM2007.827.SR, tilladelse til genanbringelse (svensk skovejendom)

SKM2007.829.SR, afslag på genanbringelse (fritidshus og skovareal)

SKM2007.839.SR, tilladelse til genanbringelse (fransk landsted)



Navn:

Carsten Rasmussen

Udnævnt af skatteministeren, indstillet af Kommunernes Landsforening

Stilling:

Ungdomsskoleinspektør, 2. viceborgmester i Lejre kommune (S)

Uddannelse:

Lærer

Øvrige hverv:

Formand for Job og arbejdsmarkedsudvalget i Lejre kommune. Formand for Det Lokale Beskæftigelses Råd i Lejre kommune. Bestyrelsesmedlem i boligselskabet BAB.

Skattefri avance ved salg

Traditionen tro afgjorde Skatterådet også i 2007 mange sager om bindende svar på afståelse af fast ejendom. Et af områderne var der særligt fokus på: overdragelser i ekspropriationssituationer.

Skattefritagelse i ekspropriationssituationer

Allerede i 2006 var der en kraftig stigning i anmodningerne om bindende svar, hvor skattefritagelse efter reglen i ejendomsavancebeskatningsloven kunne komme på tale. Der var lidt usikkerhed på området, idet ikke alle kommuner havde anvendt reglerne 100 procent korrekt. Da skatteministeren i svar til Folketinget havde præciseret reglerne, og da det kun var et mindre antal kommuner, der havde truffet fejlagtige afgørelser, var der dog ikke skabt en afvigende praksis.

I løbet af 2006 fik Skatterådet gennem en række afgørelser præciseret praksis på området, når ekspropriationsmyndigheden – typisk kommunen – selv erhverver den omhandlede ejendom i en ekspropriationssituation.

En eventuel fortjeneste er skattefri, når der foreligger en formel ekspropriation, også når der er tale om en frivillig overdragelse. Dermed er en fortjeneste også skattefri, selvom oplægget til ekspropriation ikke afsluttes med en formel ekspropriation, men med en frivillig aftale.

Medholdsager skal ikke forelægges Skatterådet

Praksis blev så afklaret, at retningslinjerne for forelæggelse af bindende svar i ekspropriationssituationer for Skatterådet kunne ændres. I 2007 fik SKAT overdraget kompetencen til at give bindende svar i sådanne sager, hvis svaret var til gunst for skatteyderen. Dog skal medholdsager, hvor der sker ekspropriation til fordel for tredjemand, serieekspropriation, eller hvor sagen i øvrigt handler om et principielt spørgsmål, stadig forelægges Skatterådet. Det samme gælder alle afslag.

”Tredjemands-ekspropriationer”

I 2007 blev en ny type sager aktuel. Det drejede sig om tilfælde, hvor en privat tredjemand erhverver en fast ejendom i en ekspropriationssituation.

Det udelukker ikke en ekspropriation, at det er en privat tredjemand, der erhverver ejendommen. Hvis den pågældende kan og vil opfylde formålet med ekspropriationen – altså de hensyn til almenvellet, der er forudsætningen for ekspropriationen – er der intet i vejen for, at der kan eksproprieres til fordel for privat tredjemand.

Imidlertid er der et problem i relation til fritagelsesbestemmelsen ved frivillig overdragelse i en ekspropriationssituation, når der sker frivillig overdragelse til en privat tredjemand. Hvis en ejendom er overdraget til en privat tredjemand, der kan og vil opfylde formålet med en eventuel ekspropriation, foreligger der ikke hjemmel til at ekspropriere efter planlovgivningen.

Der er ikke hjemmel til at ekspropriere, hvis lodsejeren selv er indstillet på at ville opfylde ekspropriationsformålet. Betingelserne for at ekspropriere er ikke til stede, ved at en lodsejer af egen drift overdrager sin ejendom til en person eller et selskab, for at køberen opfylder formålet i lokalplanen.

Det har formodningen imod sig, at en lodsejer, der er modstander af at blive eksproprieret, selv fremskynder afståelsen. Hvis en lodsejer reelt er modstander af at



Navn:

Else Møller

Udnævnt af skatteministeren, indstillet af Kommunernes Landsforening

Stilling:

Viceborgmester i Kerteminde Byråd (KF)

Uddannelse:

Husholdningslærer

Øvrige hverv:

Administrator for boligforening, der administrerer og udlejer lette kollektivboliger. Formand for BO FYN, et boligselskab, der bygger og administrerer handicapboliger.

blive eksproprieret, har det derimod formodningen for sig, at vedkommende afventer og ser, om kommunalbestyrelsen vil tage det alvorlige skridt at vedtage en beslutning om ekspropriation.

Tilrettelæggelse af ekspropriationssituationer

Der har været anmodninger om bindende svar, hvor skatteyder påberåber sig skattefritagelse i situationer, hvor skatteyderen selv tager initiativ til en overdragelse til en privat person eller et selskab, men hvor kommunalbestyrelsen ikke har truffet en principiel beslutning om at ville ekspropriere, såfremt den pågældende ejendom ikke afstås til en tredjemand, der vil og kan opfylde ekspropriationsformålet.

Temaet i disse sager er følgende: Det er kommet frem, at der er fysisk planlægning på vej, som godt kan ende med en ekspropriation. Den pågældende lodsejer tilkendegiver, at afståelsen af ejendommen bør være skattefri.

Det forhold, at en lodsejer frivilligt ændrer anvendelse af en ejendom, falder helt uden for ekspropriationsbegrebet. Lodsejeren vil derfor ikke selv opfylde ekspropriationsformålet.

I stedet sælger den tilsyneladende modstræbende lodsejer den pågældende ejendom til en privat person eller et selskab, der vil og kan opfylde ekspropriationsformålet, og som stiller sig positiv overfor lodsejeren.

Lodsejeren ser formentlig en større gevinstmulighed i denne fremgangsmåde end ved at vente på, at de formelle lokalplanmæssige tiltag bliver gennemført. Der kan ofte være sammenfaldende interesser hos den oprindelige lodsejer og køberen. Fordelen, ved at fortjenesten bliver skattefri, vil parterne nemlig typisk dele mellem sig.

Når en lodsejer sælger sin ejendom ved en betinget aftale for eksempel til en entreprenør, inden kommunalbestyrelsen har truffet principbeslutningen om en ekspropriativ tvangsafståelse, taler det for, at der er et sammenfald af interesser mellem sælger og køber. Der må være en formodning imod, at en lodsejer, der er imod realiseringen af et ekspropriationsformål, afstår sin ejendom, før truslen om ekspropriation bliver aktuel.

Det kan være store private entreprenørvirksomheder, der indgår foreløbige betingede aftaler med en lodsejer om at erhverve dennes ejendom. Det kan forekomme, at den pågældende entreprenørvirksomhed samtidig iværksætter en stor indsats for at få kommunalbestyrelsen til at træffe en principiel beslutning om ekspropriation.

I sådanne situationer rides der på to heste. Lodsejeren har en interesse i, at der sammen med en entreprenør udvikles et givtigt udstykningsprojekt. Samtidig er lodsejeren imod projektet, så det er nødvendigt at ekspropriere.

Man kan ikke blive fritaget for skat ved et frivilligt salg, for så er der tale om almindelig handel og derved ingen baggrund for at ekspropriere.

Afslag på skattefritagelse

Ud fra ovenstående synspunkter har Skatterådet afvist, at avancen ville blive skattefri i tre sager, hvor der blev anmodet om bindende svar.

I den første sag var der sket overdragelse til en privat tredjemand for at opfylde formålet med en påtænkt ekspropriation, hvorefter kommunalbestyrelsen frafaldt ekspropriationen, idet den tilkendegav, at ekspropriationshjemlen ikke længere var til stede.

I den anden sag havde kommunen selv været interesseret i at erhverve arealet. Lodsejeren kom kommunen i forkøbet ved at sælge til en privat tredjemand, der gerne ville opfylde ekspropriationsformålet. Herefter ønskede kommunen ikke at ekspropriere.

I den tredje sag havde lodsejeren og en privat tredjemand indgået aftale om en køberet, der var betinget af, at kommunalbestyrelsen besluttede at ekspropriere. Imidlertid opstår der ikke en ekspropriationssituation ved, at en lodsejer overdrager sin ejendom til en person eller et selskab med henblik på, at erhververen opfylder formålet med lokalplanen.

Skattefritagelse ved overdragelse til privat tredjemand

Skatterådet har også givet positivt svar i anmodninger om bindende svar ved overdragelser til tredjemænd i ekspropriationssituationer.

Disse to sager drejer sig om overdragelse til privat tredjemand, der er indstillet på at opfylde formålet med en eventuel ekspropriation, hvor aftalen indgås, efter at kommunalbestyrelsen har truffet en principiel beslutning om at ville ekspropriere, såfremt ejendommen ikke blev afstået til en tredjemand, der ville og kunne opfylde formålet med ekspropriationen.



Navn:

Lene Due

Udnævnt af skatteministeren, indstillet af Kommunernes Landsforening

Stilling:

Kommunalbestyrelsesmedlem (A),
Assens byråd

Øvrige hverv:

Fmd. for Social- og Seniorudvalget,
Assens Kommune.

Regelgrundlag:

Ejendomsavancebeskatningslovens § 11

”Fortjeneste, der er indvundet ved modtagelse af en erstatningssum i anledning af ekspropriation, medregnes ikke. Det samme gælder fortjeneste ved salg til en erhverver, der efter formålet med erhvervelsen opfylder betingelserne for at ekspropriere ejendommen. Fortjeneste indvundet ved afhændelse efter § 34 i lov om forurenede jord medregnes heller ikke.”

Afgørelser:

Afslag på skattefritagelse:

SKM2007.687.SR, SKM2007.696.SR og SKM2007.841.SR

Skattefritagelse ved overdragelse til tredjemand:

SKM2007.639.SR og SKM2007.641.SR

Elevers fradrag efter rejsereglerne

Skatterådets afgørelse

Skatterådet traf i april 2007 afgørelse i to bindende svar på spørgsmålet, om skoleophold for en elektrikerlev og en tandteknikerlev kunne anses for en midlertidig arbejdsplads efter rejsereglerne. I begge sager tillod Skatterådet fradrag efter rejsereglerne.

Reglerne om fradrag for rejseudgifter

Rejseudgifter kan trækkes fra i indkomsten enten med de standardsatser, der fremgår af ligningsloven eller med de faktiske udgifter.

Betingelserne for at trække rejseudgifterne fra er, at lønmodtageren ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl på grund af afstanden mellem bopæl og et midlertidigt arbejdssted.

Når der er tale om skoleophold, er det således et krav, at skoleopholdet kan betragtes som et midlertidigt arbejdssted. Begrebet arbejdssted anvendes på samme måde andre steder i ligningsloven. I forarbejderne til loven er der ingen præcis definition af begrebet arbejdsplads. Dog fremgår følgende om begrebet arbejdsplads i relation til skoleophold i lovforslaget ved ændringen af ligningslovens § 9 B i 1993:

”Alene kørsel til et indtægtsgivende arbejdssted er omfattet af reglen. Til gengæld vil alle former for arbejdspladser, der ikke tillige er den skattepligtiges bopæl, være omfattet af reglerne, herunder f.eks. kørsel til kundebesøg, konferencer eller afhentning af post eller materialer. Som arbejdsplads betragtes også steder, hvor den pågældende modtager undervisning i efteruddannelsesøjemed som et led i arbejdet”.

Også forarbejderne til ligningslovens § 31 bidrager til at fastlægge arbejdspladsbegrebet i ligningslovens § 9 C:

”Et uddannelsessted betragtes som en arbejdsplads, hvis der er tale om undervisning i efteruddannelsesøjemed som led i arbejdet. Derimod er et sted, hvor den pågældende modtager undervisning som led i en grund- eller videreuddannelse, ikke en arbejdsplads. Der foreslås ikke ændret i disse regler. Personer, der befordrer sig til et uddannelsessted, hvor personen modtager undervisning i efteruddannelsesøjemed som led i arbejdet kan således fortsat anvende reglerne i §§ 9 B-D”.

Lovforarbejderne skelner således mellem efteruddannelse, grund- og videreuddannelse ud fra det grundlæggende skatteretlige princip om, at der ikke er fradrag for etableringsudgifter.

Der har dog alligevel udviklet sig en praksis, hvorefter man i visse tilfælde har anset et uddannelsessted for at være et arbejdssted, selv om uddannelsen nærmest er en kompetencegivende uddannelse og må karakteriseres som en grunduddannelse.

Hidtidig praksis, hvor skoleopholdet er anset som et arbejdssted

Efter hidtidig praksis anses skoleophold som et arbejdssted i en række situationer uanset, at skoleopholdet snarere har karakter af grunduddannelse end efteruddannelse. Dette gælder eksempelvis for revisorelever, told- og skatteelever og bank-elever.

De to nye skatterådssager

Det første bindende svar, som Skatterådet tog stilling til, vedrørte elektrikerelever. Uddannelsen hører under erhvervsuddannelsesloven. Der findes en lang række andre erhvervsuddannelser, som er reguleret af forskellige uddannelsesbekendtgørelser. Uddannelserne er alle opbygget på nogenlunde samme måde, og uddannelsesforløbet består dels af skoleundervisning, dels af ophold i en praktikvirksomhed.

Eleven/lærlingen kan starte på uddannelsernes grundforløb uden at have en uddannelsesaftale, men for at komme videre fra grundforløbet, skal eleven/lærlingen indgå en uddannelsesaftale med en eller flere praktikvirksomheder.

Praktikvirksomhederne betaler eleven løn i hele uddannelsesperioden, uanset om han er på virksomheden eller på skoleophold. Praktikvirksomheden skal desuden give eleven/lærlingen fri fra arbejde til de enkelte skoleophold, og det er skolen, praktikvirksomheden og eleven/lærlingen, som i fællesskab udarbejder en personlig uddannelsesplan for eleven/lærlingen. Det er en forudsætning for uddannelsesaftalen, at skoleopholdene gennemføres.

Eleven er som udgangspunkt ansat, så længe uddannelseskontrakten løber, eleven står ikke til rådighed for arbejdsgiveren under skoleopholdet, og uddannelsen er ikke tilrettelagt i virksomhedens regi, men af det faglige udvalg på området, hvori både arbejdsgiver og arbejdstager deltager.

Den anden sag var et bindende svar om tandteknikerelever. Under tandteknikeruddannelsen, som varer to år, var eleven på skole i København i tre perioder af henholdsvis to gange 10 uger og en gang i 20 uger. Eleven stod til rådighed for arbejdsgiveren på fridage fra skolen og optjente ferie under skoleopholdet. Arbejdsgiver betalte transport frem og tilbage en gang om ugen, og eleven modtog løn under alle skoleophold.

I begge sager afgjorde Skatterådet, at skoleopholdene kunne betragtes som et midlertidigt arbejdssted efter ligningslovens § 9 A. Skatterådet udtalte, at uddannelserne kunne sidestilles med andre uddannelser, hvor der er tilladt fradrag, og at tilladelse til fradrag stemmer overens med eksisterende praksis.

Konklusion

Efter den seneste udvikling af praksis kan et skoleophold under et grunduddannelsesforløb betragtes som et midlertidigt arbejdssted, hvis der modtages undervisning, der er en integreret del af arbejdet. Dette gælder, uanset om der er tale om en generel offentlig grunduddannelse, som det var tilfældet i de to skatteråds-sager, eller om eleven under skoleopholdet udfører arbejde eller står til rådighed for arbejdsgiveren. SKAT agter at udsende en meddelelse i maj 2008, hvor rækkevidden af de to skatterådsafgørelser fastlægges nærmere.

Regelgrundlag:

Ligningslovens § 9 A:

”

Stk. 7. Rejseudgifter, jf. stk. 1, kan fradrages ved indkomstopgørelsen enten med standardsatserne i stk. 2 og 3 eller med de faktiske udgifter. De faktiske udgifter til kost skal ikke reduceres med værdien af et sparet hjemmeforbrug. Såfremt arbejdsgiveren afholder lønmodtagerens udgifter omfattet af stk. 1 efter regning, kan lønmodtageren ved indkomstopgørelsen fradrage udgifter til småforbrødenheder med standardsatsen i stk. 4. Udgifter efter 1. og 3. pkt. kan dog ikke fradrages, i det omfang de er godtgjort efter stk. 1-4. Der kan ikke foretages afskrivninger i den skattepligtige indkomst på driftsmidler mv., der anvendes i forbindelse med logiet, når der foretages fradrag med satsen til logi.”

Lov nr. 482 af 30. juni 1993 vedrørende forarbejderne til ligningslovens § 9 B.

Offentliggjorte afgørelser:

SKM2007.341.SR, tandtekniker

SKM2007.340.SR, elektrikerelever

TfS 1993,120.LSR, revisorelever

TfS 1998,91.LSR, told- og skattelever

TfS 2000,166.LSR, bankelever



Navn:

Frank Aaen

Udnævnt af Folketinget (EL)

Stilling:

Folketingsmedlem (EL)

Uddannelse:

Cand. oecon.

Øvrige hverv:

Formand for Foreningen af Kritiske Aktionærer fra 1998.

Momsmæssig behandling af hotellejligheder

I 2007 har Skatterådet behandlet et større antal sager om den momsmæssige vurdering af hotelejerlejligheder. Sagerne har først og fremmest drejet sig om afgrænsningen mellem momsfri udlejning af fast ejendom og momspligtig hotel-lignende udlejningsaktiviteter, men også spørgsmål vedrørende udlejningsbureau-ernes formidling af udlejningen har været rejst.

Sommerhuse contra hotelvirksomhed

Udlejning af fast ejendom, herunder udlejning af sommerhuse, er fritaget for moms. Det, at udleje fast ejendom, er som udgangspunkt kendetegnet ved, at udlejer alene stiller ejendommen (evt. møbleret) til rådighed for lejeren. Dog kan der i forbindelse med udlejningen momsfrit leveres forbrug af gas, vand, el og varme til lejeren, uden at det går ud over momsfritagelsen.

Hoteldrift og lignende udlejning af værelser i virksomheder, der udlejes for kortere tidsrum end en måned, er ikke fritaget for moms. Hotelvirksomhed er ikke defineret i momslovgivningen, men det fremgår flere steder af praksis, at der udover den egentlige udlejning af værelser skal leveres andre ydelser og eventuelt varer til hotelgæsten. Der skal derfor sammen med udlejningen tilbydes serviceydelser, som typisk er forbundet med udlejning i hotelsektoren. Dette indebærer for eksempel, at hotellet skal tilbyde mulighed for servering for hotelgæsten – som udgangspunkt under samme ”tag” eller fra samme matrikel.

Således er det karakteren af den samlede udlejningsydelse, der er afgørende for, hvordan ydelsen skal behandles momsmæssigt.

Skatterådets afgrænsning

Behovet for en afgrænsning er opstået som følge af de senere års store byggeaktiviteter rundt omkring i landet af lejlighedskomplekser. Situationen har ofte vist sig at være, at der på attraktive grunde ifølge planlovgivningen ikke har været mulighed for at opføre sommerhuse, men udelukkende erhvervsmæssigt byggeri, for eksempel et hotel eller ”feriecenter”. Disse grunde er ofte beliggende i kystnære

områder, på nedlagte havnearealer mv. Der er opført ejendomme, som ofte annonceres som hotelvirksomhed. Imidlertid består ejendommen af ejerlejligheder, der typisk er solgt til privatpersoner, som skal anvende lejligheden som ferielejlighed til eget brug i et antal uger om året, og derudover til udlejning resten af året.

Skatterådet har fastslået, at ejerens udlejning af sin ejerlejlighed er omfattet af momsfrigtagelsen på samme måde som udlejning af et sommerhus, idet udlejningen sker på tilsvarende vilkår. Det gælder også, selvom en ejerlejlighed typisk ikke er tildelt et særskilt matrikelnummer, men derimod et selvstændigt ejerlejlighedsnummer. ”Udlejning på vilkår som sommerhuse” er især kendetegnet ved, at udlejningen sker på ugebasis, at lejeren selv skal medbringe håndklæder og sengelinned, og at lejeren selv skal sørge for den løbende rengøring – og typisk – slutrengøringen af den lejede lejlighed.

Betydningen af at være momsfri

At udlejningen er momsfri, har den konsekvens, at momsen af udgifter til opførelse eller ombygning med mere af lejlighederne ikke kan fradrages i regnskabet overfor SKAT. Det gælder både for ejeren selv og for ”projektudbyder”, der står for opførelsen af lejlighedskomplekserne. Uanset at lejlighederne indgår som en del af et hotel eller feriecenters momspligtige udlejning, er ejerens udlejning momsfri.

Mulighed for frivillig momsregistrering

Momsloven åbner imidlertid mulighed for frivillig momsregistrering af udlejningsaktiviteter, der er erhvervsmæssige, og som ikke anvendes til bolig, herunder feriebolig.

Skatterådet har således taget stilling til lejlighedsejerens mulighed for at opnå tilladelse til frivillig registrering for sin udlejningsaktivitet. Da spørgsmålet er et bevillingsspørgsmål, kan der ikke søges bindende svar. Skatterådet har i stedet for udtalt sig vejledende om spørgsmålet.

Tilladelse til frivillig registrering for erhvervsmæssig udlejning kræver efter Skatterådets opfattelse, at lejligheden i perioden med frivillig momsregistrering

udelukkende anvendes erhvervsmæssigt. Det faktum, at ejeren af lejligheden har råderet over lejligheden, og således har ret til selv at benytte den et antal uger årligt, medfører, at lejligheden i momsmæssig henseende ikke kan anses for anvendt til erhvervsmæssig udlejning.

I Skatterådets seneste bindende svar om moms af hotelejerlejligheder beskrives en situation, hvor der efter Skatterådets opfattelse kan gives ejerne tilladelse til frivillig registrering for udlejning af fast ejendom. Der er tale om ejerlejligheder beliggende i et lejlighedskompleks, hvorfra der drives egentlig hotelvirksomhed, indeholdende de til hotelydelsen sædvanligt leverede ydelser, såsom mulighed for servering og rengøring af værelserne.

Lejlighedsejerne kan således opnå tilladelse til frivillig registrering, hvis det af lejeaftalen mellem ejer og hotellet fremgår, at ejer ikke har adgang til at benytte hverken lejligheden eller de til ejerforeningens tilhørende fællesarealer. Det er endvidere en betingelse, at udlejningen skal være erhvervsmæssig, og at lejer dermed kan anses for at drive momspligtig hotelvirksomhed med lejlighederne.

SKATs arbejde vedrørende moms af hotellejligheder

I 2007 har der i SKAT været nedsat en arbejdsgruppe til at afdække de forskellige moms- og skatteforhold i branchen med opførelse, køb, salg og udlejning af hotellejligheder. De bindende svar og vejledende udtalelser om moms af hotellejligheder har i stor grad været med til at belyse de forskellige momsmæssige aspekter.

I øvrigt har SKAT besluttet, at der i 2008 skal være et pilotprojekt, der omhandler ”hotel-ejerlejlighedsprojekter”, som forløber for en evt. landsdækkende indsats på området.

Regelgrundlag

Momslovens § 4:

”Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet....”

Fritagelsesbestemmelsen, der som hovedregel anvendes, når der er tale om udlejning af fast ejendom er:

”§ 13, stk. 1, nr. 8) [Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:] Administration, udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen. Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af værelser i hoteller og lign., udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned, udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsbokse.”

Bestemmelsen, der normalt anvendes vedrørende muligheden for frivillig registrering for udlejning af fast ejendom, er:

”§ 51. De statslige told- og skattemyndigheder kan give tilladelse til frivillig registrering af erhvervsmæssig udlejning, herunder bortforpagtning, af fast ejendom eller dele deraf. Kun lokaler, der udlejes eller forsøges udlejet, omfattes af den frivillige registrering. Den frivillige registrering kan ikke omfatte udlejning til boligformål. Den frivillige registrering kan heller ikke omfatte allerede indgåede erhvervslejemål, medmindre lejereren er indforstået hermed. Der kan tilsvarende gives tilladelse til frivillig registrering af køb og opførelse m.v. af fast ejendom samt byggemodning af jord med henblik på salg til en registreret virksomhed....”

Offentliggjorte afgørelser

I parentes er angivet (BS), hvis det kun er et bindende svar og (VU), hvis der i besvarelsen indgår en vejledende udtalelse:

SKM2007.240.SR (BS)

SKM2007.402.SR (BS)

SKM2007.446.SR (BS)

SKM2007.581.SR (BS og VU)

SKM2007.592.SR (BS)

SKM2007.665.SR (BS og VU)

SKM2007.723.SR (BS)

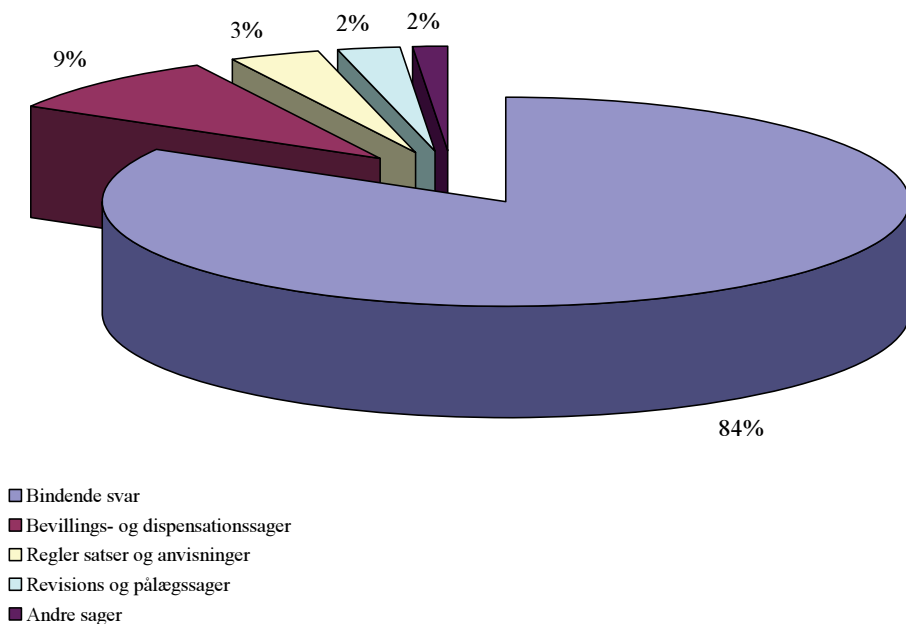
SKM2007.801.SR (BS)

SKM2007.802.SR (BS)

SKM2007.916.SR (VU)

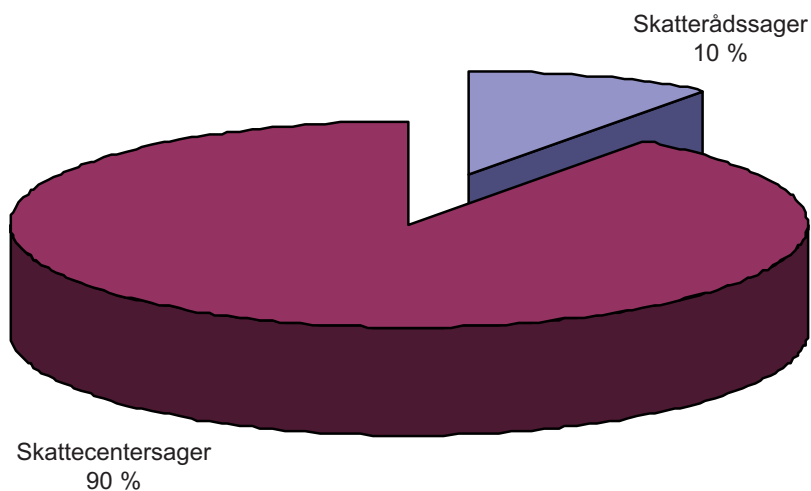
Statistik

Skatterådets 730 afgjorte sager i 2007



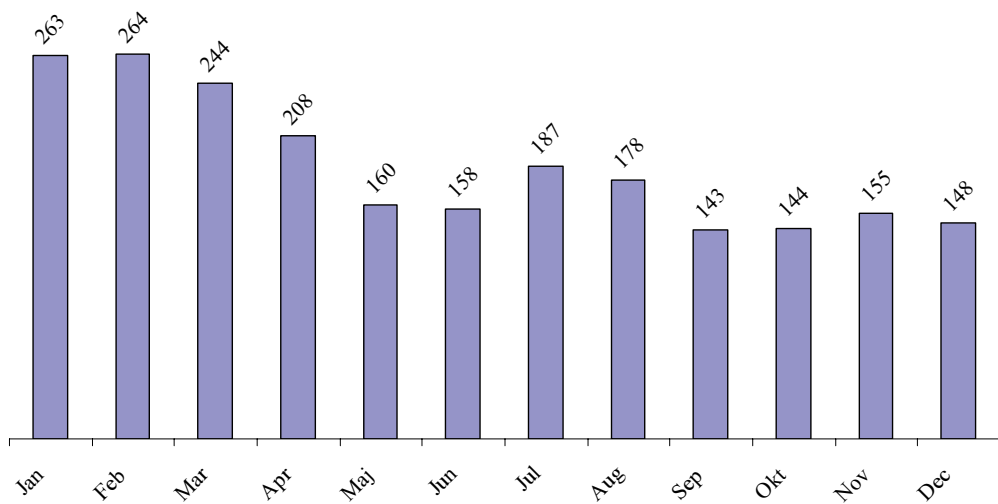
Billedet viser alle typer sager, der er afgjort af skatterådet i perioden 1/1-2007 - 31/12-2007.

Procentvis fordeling af de 6079 afgjorte sager om bindende svar på skattecentre (5470 sager) og Skatteråd (609 sager)

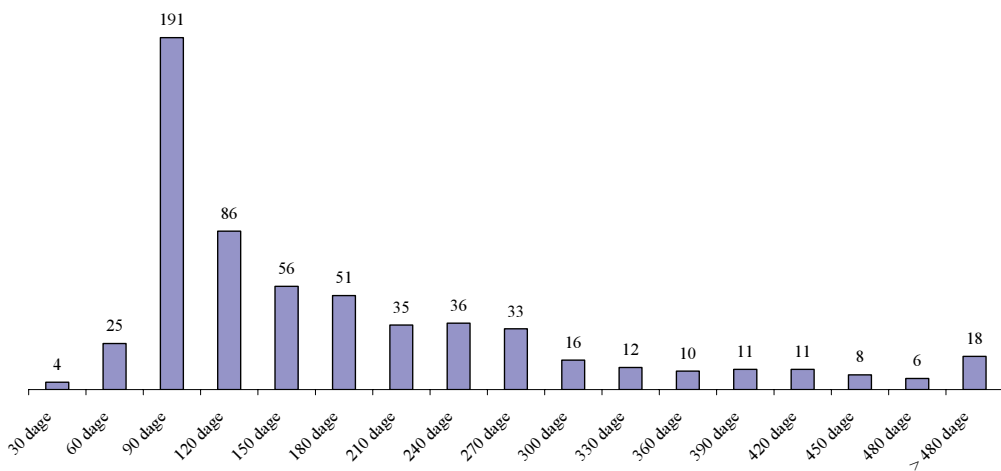


Billedet viser alle afgjorte sager vedrørende bindende svar i perioden 1/1-2007 - 31/12-2007.

Udvikling i antal åbenstående skatterådssager om bindende svar i 2007



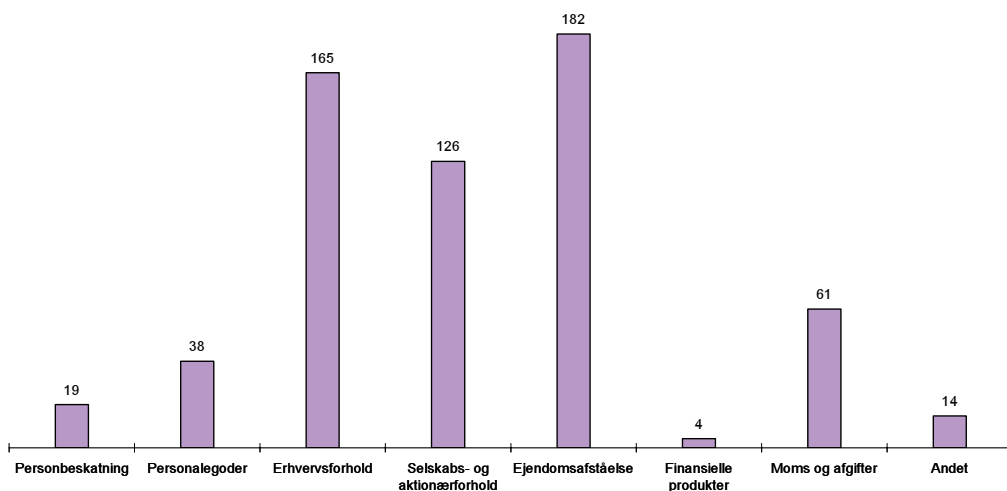
Skatterådets sagsbehandlingstid fordelt på 30-dages intervaller



Grafen viser med 30-dages intervaller sagsbehandlingstiden for antal afgjorte sager om bindende svar forelagt Skatterådet.

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid er 164 dage.

Bindende svar forelagt Skatterådet – fordelt på fagområder



Grafen viser, hvilke typer sager om bindende svar, som Skatterådet har truffet afgørelse i. På næste side beskrives indholdet af fagområderne nærmere.

Under kategorien erhvervsforhold er der 139 identiske sager.

Personbeskatning

- For eksempel sager om fri kost og logi og arbejdsgiverbetalte godtgørelser.

Personalegoder

- For eksempel sager om bruttotrækordninger, medarbejderaktier og bagatelgrænsen for personalegoder.

Erhvervsforhold

- For eksempel sager om afskrivningsforhold, virksomhedsordningen og goodwill. Mængden af sager er forholdsmæssig stor, idet Skatterådet har taget stilling til et større sagskompleks, hvor der blev stillet enslydende spørgsmål i 139 sager.

Selskabs- og aktionærforhold

- For eksempel sager om omstruktureringer, sambeskatning og salg af aktier.

Ejendomsafståelse

- For eksempel sager om ekspropriation, parcelhusreglen og sommerhusreglen i ejendomsavancebeskatningsloven.

Finansielle produkter

- For eksempel sager om den skattemæssige behandling af nye finansielle produkter.

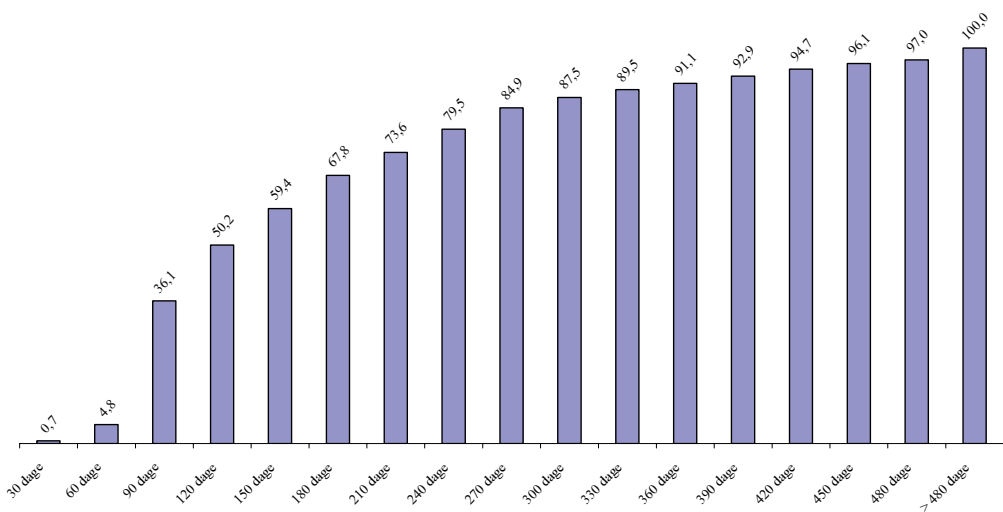
Moms og afgifter

- For eksempel sager om moms ved grænsehandel og momsmæssig behandling af hotellejligheder.

Andre sager

- For eksempel sager om skattepligt og udlandsbeskatning.

Akkumuleret sagsbehandlingstid i Skatterådet i procent



Grafen viser med 30-dages intervaller sagsbehandlingstiden i procenter for afgjorte sager om bindende svar forelagt Skatterådet.

Udgivet af
SKAT, Skatterådet
Østbanegade 123
2100 København Ø
Telefon 72 22 18 18
www.skat.dk



ISBN 978-87-7059-390-8 Tryk Schultz Grafisk
