

Maj 2019

Skatterådets årsberetning 2018

Indhold

”Fødselsdags”-forord	4
Afvisning af besvarelse af spørgsmål om alternative muligheder	9
Forskellige afgørelser om skattepligt	16
Indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed i partnerselskaber	29
Skattemæssig behandling af virtuelle valutaer	36
Overførsel af gevinstmulighed til børn ved kapitaludvidelse i selskab	52
Afgørelser om momsfrigørelse for undervisning	59
Statistik	65

”Fødseldags”-forord

v/formand for Skatterådet Hanne Søgaard Hansen

Den opmærksomme og trofaste læser vil måske undre sig, når jeg i en årsberetning for 2018 skriver ”fødseldags”-forord. Skatterådet blev jo etableret i 2005, og jeg skrev derfor et ”jubilæums”-forord i årsberetningen for 2015.

Jeg synes dog godt, at man kan kalde det en 80 års fødseldag for Ligningsrådet/Skatterådet, da det første møde i Ligningsrådet blev afholdt den 10. juni 1938.

80 år er set i forhold til samfundsudviklingen mange år, og derfor har det givet anledning til at se lidt tilbage på den udvikling, der har været i opgaverne, som Ligningsrådet/Skatterådet har varetaget, og betydningen heraf.

I årsberetningen for sidste år gav jeg udtryk for betydningen af den nye struktur i skattevæsenet for Skatterådets rolle og opgaver. ”Fødseldagen” og tilbageblikket giver anledning til at se på Ligningsrådets og Skatterådets roller og opgaver i den historiske sammenhæng.

Ligningsrådets og Skatterådets sammensætning

Ved en lovændring i 1938 overgik Landsoverskatteraadet og Over-Skyldraadets funktioner til henholdsvis Ligningsdirektoratet, Ligningsrådet og Landsskatteretten.

Ligningsrådet bestod dengang af 15 medlemmer, hvoraf 8 blev valgt af Rigsdagen og 6 af finansministeren. Af disse 6 medlemmer skulle 4 være repræsentanter for landbruget, industrien eller håndværket, handelen og arbejderne. Funktionsperioden var 6 år. Direktøren for Ligningsdirektoratet var ”født” formand for Ligningsrådet.

I 1977 blev Ligningsdirektoratet afløst af Statsskattedirektoratet. Det var fortsat direktøren, som var formand. Nu blot direktøren for Statsskattedirektoratet.

Den daværende udvælgelse af medlemmer har således store ligheder med udvælgelsen af medlemmer til Skatterådet i dag. Skatterådet består godt nok af 19 medlemmer, men der udpeges 6 medlemmer af Folketinget, og skatteministeren vælger 13 medlemmer. Udvidelsen af antallet af medlemmer skete allerede i Ligningsrådet i 1989. I lighed med tidligere skal 4 medlemmer i Skatterådet stadig repræsentere henholdsvis landbruget, industrien eller håndværket, handelen og lønmodtagerne. At medlemmerne i Skatterådet skal repræsentere disse faggrupper går altså helt tilbage til de oprindelige tanker med Ligningsrådet. Det nye er, at der i Skatterådet er repræsentanter fra kommunerne, som er udpeget af skatteministeren efter indstilling fra Kommunernes Landsforening. 4 medlemmer er således repræsentanter fra kommunerne.

Derudover er det en nyskabelse, at skatteministeren fra 1995 har udpeget formanden eksternt, så det dermed ikke længere automatisk er den øverste embedsmand (direktør) for skatteadministrationen, der er "født" formand. Professor Ole Bjørn var den første eksterne på formandsposten. Han blev i 2001 afløst af professor Niels Winther-Sørensen, og i 2005 gik stafetten videre til advokat Lida Hulgaard, som jeg afløste i 2010.

Fra 1938 og frem til 1981 var alle medlemmer af Ligningsrådet mænd. Den første kvinde blev først udpeget i 1981. Der har siden da kun været forholdsvis få kvinder i Ligningsrådet og Skatterådet, men formanden har dog været en kvinde siden 2005 – først ved Lida Hulgaard og sidenhen jeg selv. Der har dermed ikke været den helt store udvikling i kønssammensætningen af medlemmerne igennem årene.

Ligningsrådet og Skatterådets opgaver

Ligningsdirektoratet og Ligningsrådet udgjorde fra 1938 i forening den øverste ligningsmyndighed. Direktoratet udøvede den daglige administration, mens rådet gav direktiver og fastsatte retningslinjerne for ligningen. Vigtige afgørelser og beslutninger var henlagt til rådet.

For 80 år siden var Ligningsrådets opgaver således en hel del anderledes, end Skatterådets opgaver er i dag. Det hænger i høj grad sammen med udviklingen i skattevæsenets struktur og lovgivningens ændring fra mere skønsprægede bestemmelser til øget detailregulering og kompleksitet. Udviklingen i skattevæsenets struktur og samfundsudviklingen har derfor en afgørende betydning for Ligningsrådets/Skatterådets roller og opgaver.

Tilbage i tiden var det i langt højere grad lægmænd, som deltog i ligningsarbejdet. Der var fx Ligningskommissioner, lokale Skatteråd (ikke at forveksle med det nuværende Skatteråd), Skyldråd og Amtsskatteråd. Alle disse råd er stort set afskaffet som led i moderniseringen og forenklingen af skatteforvaltningen, som ikke mindst er sket i lyset af den ændring og mangfoldiggørelse, som skattelovgivning er udsat for. I gamle dage var det lokale kendskab vigtigt. Når Jensen var en flottenhejmer, kunne hans skattepligtige indkomst ikke være helt ringe. I dag er der tale om komplicerede lag-på-lag regler med krydshenvisninger og værnsregler, som kalder på juridisk fortolkning og ikke på lokalkendskab til skatteydernes pengepung.

Alligevel har Skatterådet overlevet diverse aflivninger af det læge element i skatteforvaltningen. Det skyldes efter min opfattelse, at der er et stort behov for samfundsindsigt, når praksis skal lægges, og det besidder Skatterådet i høj grad i kraft af sin sammensætning. Det "juridiske råderum" kan ved fortolkningen af skattelovgivning med stor nytte udfyldes af medlemmer med "fingeren på pulsen".

Det oprindelige Ligningsråd godkendte regler og planer for Ligningsdirektoratets tilsyn med, at skatteansættelser og ejendomsvurderinger blev foretaget på behørig og ensartet måde over hele landet. Ligningsrådet kunne efter forelæggelse fra Ligningsdirektoratet ændre urigtige ansættelser og vurderinger. Herudover behandlede Ligningsrådet visse sager, herunder bevillings- og dispensationssager, og afgav udtalelser og indstillinger til ministeren bl.a. om selvangivelseskemaernes udformning, som stadig er en opgave, som findes hos Skatterådet. Trods opgaven fortsat ligger hos Skatterådet, har opgaven skiftet karakter, særligt på grund af

den teknologiske udvikling. En udvikling, som også har bevirket, at vi faktisk ikke længere har en selvangivelse, men nu et oplysningsskema.

Ligningsrådet kunne udmelde anvisninger for ligningen om stort og småt, som fx standard-satser for fradrag for sommerhusudlejning, regler om sambeskatning og fradrag for vask af præsters kraver. Adgangen til at udstede anvisninger blev ophævet i 2005, og anvisningerne blev i vidt omfang lovfæstet.

Tilbage i 1980'erne var jeg tilforordnet Ligningsrådet som Skattedepartementets repræsentant. Den tilforordnede var og er ikke medlem af rådet og har derfor ingen stemmeret, men har mulighed for at gøre opmærksom på Skattedepartementets synspunkter og lade sig inspirere til eventuelle lovgivningstiltag. Jeg kan derfor skrive under på, at meget har ændret sig siden. Ikke alene har opgaverne ændret sig, men der er ikke længere Gammel Dansk på bordene, når medlemmerne møder om morgenen. Fadet med cigarer og cigaretter går heller ikke længere rundt under møderne, så tågerne er lettet, og man kan få øjenkontakt. Frokosten efter mødet er der stadig, men øl og snaps er erstattet af vand, og det høje smørrebrød er afløst af frikadeller. Det er helt i tidens ånd og kun rimeligt.

I 1983 så instituttet bindende forhåndsbesked dagens lys. Bindende forhåndsbesked kunne kun gives om skatter. Ligningsrådet kunne således ikke give bindende forhåndsbesked om moms- og punktafgifter. Til gengæld behandlede Ligningsrådet dengang alle anmodninger om bindende forhåndsbesked.

Ved fusionen mellem Statsskattedirektoratet og Direktoratet for Toldvæsenet til Told- og Skattestyrelsen i 1989 kom en ny opgave til Ligningsrådet. I tilfælde, hvor en kommune gentagne gange ikke havde opnået de forventede resultater af ligningsarbejdet, kunne Ligningsrådet nu give kommunen bindende direktiver for ligningsarbejdet, herunder pålæg om at nærmere dele skulle udføres af eksterne sagkyndige for kommunes regning.

Ligningsrådet var dermed et centralt tilsyns- og kontrolorgan. Ligningsrådet havde kompetence i forhold til kontrol og tilsyn med kommunerne.

Ligningsrådet havde således en række forskellige opgaver og roller som adgang til at foretage ansættelser og ændringer efter indstilling fra Told- og Skattestyrelsen, mulighed for at ændre skatteankenævnskendelser, udfærdige en årlig ligningsplan med anvisninger til de kommunale skatteforvaltninger, give kommunerne mål for ligningsarbejdet, behandle visse skattestrafesager ved administrative bøder, give tilladelser og dispensationer især vedrørende omstruktureringer og sambeskatning.

I 2003 blev bindende forhåndsbesked suppleret af muligheden for at få et bindende ligningssvar fra den kommunale skattemyndighed. Kommunerne fik således adgang til at afgive bindende svar vedrørende personer og dødsboer.

I 2005 blev der efter kommunalreformen etableret en central statslig skatteforvaltning, SKAT. I den sammenhæng ophørte Ligningsrådet og blev erstattet af Skatterådet. Med Skatterådet

blev der således opretholdt et centralt lægmandsorgan. Da kommunerne ikke længere stod for skatteopgaven, var der ikke behov for at videreføre kompetencen til kontrol og tilsyn med kommunerne hos Skatterådet.

I 2005 blev de to institutter om bindende forhåndsbesked/bindende ligningssvar slået sammen til et samlet regelsæt, og samtidig blev det udvidet, så der også kunne gives bindende svar om afgiftslovgivningen, dog ikke told. En væsentlig opgave for Skatterådet i dag er uden tvivl de principielle bindende svar.

Ændringerne i institutterne for henholdsvis bindende forhåndsbesked/bindende ligningssvar bevirkede, at antallet af anmodninger steg betydeligt. Antallet af bindende forhåndsbeskeder lå mellem 243-576 i perioden 1992-1998, mens antallet af bindende svar totalt set har været mellem 7053 – 4100 i perioden 2005-2017. Antallet, som blev og bliver behandlet af Ligningsrådet og nu Skatterådet, har dog ikke ændret sig markant igennem årene. Skatterådet behandler således bindende svar i størrelsesordenen 241-644 hvert år. Antallet af principielle bindende svar har et nogenlunde stabilt niveau mellem 200-300 indenfor de seneste år.

Bindende svar fra Skatterådet spiller uden tvivl en vigtig rolle i udviklingen af praksis indenfor skatte- og afgiftsretten. Det ser jeg da også som en meget væsentlig funktion og er netop et forhold, som gør, at Skatterådet fortsat spiller en vigtig rolle på trods af den samfundsmæssige udvikling. Der er fortsat behov for en central praksisdannelse både ved ny lovgivning og ved udfyldelse af eksisterende praksis.

Udover bindende svar har Skatterådet fortsat opgaver, som minder om de opgaver, som Ligningsrådet havde. Skatterådet træffer således også afgørelser om tilladelser og dispensationer. Det drejer sig fx om dispensationer vedrørende CFC-beskatning.

Derudover kan Skatterådet ændre en afgørelse fra et skatteankenævn, såfremt denne afgørelse er åbenbart ulovlig. Det er en mulighed, som Skatterådet meget sjældent benytter, og sådan skal det også være. På trods af det finder jeg fortsat, at lovhjemlen til Skatterådet på det punkt har sin berettigelse. Ved første øjekast kunne denne lovhjemmel synes overflødig i den nye struktur om skatteankenævnene. Jeg synes dog, det er hensigtsmæssigt, at der er mulighed for, at en afgørelse, som er åbenbart ulovlig, ikke skal stå ved magt. Derimod undrer det mig, at man i 2014 indførte en parallel adgang for Skatteministeriet til at indbringe Skatteankenævnenes afgørelser for domstolene. Her er der ikke noget krav om, at afgørelsen skal være ”åbenbart ulovlig”, så embedsmændenes adgang til at indbringe Skatteankenævnenes medholdsafgørelser for domstolene er derfor bredere end Skatterådets kompetence på området. Det er svært at forstå.

Efter denne historiske gennemgang kan jeg opsummere, at Ligningsrådet og Skatterådet har en del lighedspunkter, men også mange forskelligheder. Skatterådet har således fået en mere udpræget rolle som centralt, praksisskabende lægmandsorgan, end Ligningsrådet oprindeligt havde. Derimod har rådet ikke længere de samme tilsynsbeføjelser over for de lignende myndigheder, ligesom rådet ikke længere kan udstikke generelle anvisninger for ligningen. Henset til den ændrede struktur i skattevæsenet og den mindre skønsmæssigt prægede lovgivning har denne udvikling klart sin berettigelse og er medvirkende til, at Skatterådet fortsat spiller en betydningsfuld rolle på skatte- og afgiftsområdet.



Afvisning af besvarelse af spørgsmål om alternative muligheder

Det kan på baggrund af de nedenfor nævnte skatterådsafgørelser fra 2018 – samt tidligere afgørelser fra 2014 – konkluderes, at Skatterådet afviser anmodninger om bindende svar, hvor spørgeren ønsker en række alternative muligheder vedrørende påtænkte dispositioner besvaret, hvis en besvarelse således vil være at ligestille med rådgivning.

Det følger således af Skatterådets praksis, at rådet afviser at besvare en anmodning i de tilfælde, hvor der er tale om alternative ”fakta”. Det vil sige, hvor spørgeren ønsker oplyst, hvilke skattemæssige konsekvenser, det har, hvis denne vælger det ene faktum henholdsvis hvilke skattemæssige konsekvenser, det har, hvis denne vælger et andet – alternativt – faktum.

Muligheden for bindende svar skal således ikke bruges som en mulighed for at få afklaret, hvilken én af flere mulige alternative dispositioner, man skal foretage sig med henblik på at opnå en bestemt skattemæssig virkning.

Der er derimod ikke praksis for at afvise spørgsmål om, hvorvidt et givent faktum skal vurderes efter én bestemt lovregel eller – alternativt – om det i stedet skal vurderes efter en anden lovregel, ligesom der også gives bindende svar på, hvorledes en bestemt disposition skal bedømmes efter flere forskellige skatte- og afgiftsmæssige regler.

Der kan endvidere gives bindende svar i de tilfælde, hvor spørgeren ønsker at foretage en bestemt disposition og derefter efterfølgende ønsker at foretage en yderligere disposition. Dette gælder så længe, at der ikke er tale om alternativer.

Skatteforvaltningen respektive Skatterådet kan afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse. Dette følger af § 24, stk. 1 og 2, i skatteforvaltningsloven.

Alternative muligheder

En af afvisningsmulighederne er, hvis spørgsmål om alternative muligheder ønskes besvaret. Det fremgår af forarbejderne i forbindelse med indførelsen af skatteforvaltningslovens (L 110 fremsat den 24. februar 2005), at der vil kunne ske afvisning, hvis spørgeren ønsker en række alternative muligheder besvaret, således at en besvarelse vil være at ligestille med rådgivning.

Folketingets ombudsmand har i en udtalelse refereret i 2009 14-1 anført følgende:

”Om skatteforvaltningslovens § 21 bemærkes særligt at når det i bestemmelsen er anført at bindende svar gives vedrørende en ’disposition’, må det forstås sådan at bindende svar kun gives vedrørende en bestemt disposition og ikke en ubestemt flerhed af mulige dispositioner eller forskellige måder at gennemføre en given disposition på.

Kravet om at der skal være tale om en bestemt disposition, er uproblematisk når der anmodes om bindende svar på de skattemæssige virkninger af en allerede gennemført disposition. I disse tilfælde ligger faktum fast, og det vil være muligt objektivt at konstatere og dokumentere faktum.

I de tilfælde, hvor der anmodes om bindende svar på de skattemæssige virkninger af en planlagt disposition, er det derimod ikke mulig objektivt at konstatere og dokumentere sagens faktum. I disse tilfælde udgøres ”faktum” alene af spørgerens beskrivelse af den planlagte disposition. Kravet om at der skal være tale om en bestemt disposition, afføder i disse situationer et krav om at den planlagte disposition – herunder den måde som dispositionen planlægges gennemført på - beskrives tilstrækkelig detaljeret i anmodningen om bindende svar. Spørgeren må altså på forhånd gøre sig klart præcist hvad det er han eller hun ønsker at opnå (målet), og hvilken fremgangsmåde spørgeren har tænkt sig at anvende for at nå sit mål.”

Skatterådspraksis fra 2018

Skatterådet har i slutningen af 2018 truffet 2 afgørelser, hvor Skatterådet har afvist at besvare en anmodning om bindende svar med den begrundelse, at der var tale om spørgsmål om ”alternative muligheder”.

Den første sag er refereret som **SKM2018.491.SR**.

Sagen omhandlede en skatteyder, M, der ejede en række aktier ved dennes fraflytning fra Danmark i 2007.

Når personers skattepligt til Danmark ophører, skal deres aktier og andre værdipapirer omfattet af aktieavancebeskatningsloven som udgangspunkt beskattes på stort set samme måde, som hvis aktierne og de andre værdipapirer var solgt på det tidspunkt, hvor skattepligten ophører.

Der kan dog ydes henstand med betaling af de beregnede skatter, i det omfang gevinst og tab skal opgøres efter realisationsprincippet. Henstandsbeløbet forfalder i takt med udbytteudlodninger mv. og afståelser, hvis der i det land, som har beskatningsretten efter fraflytningen, er lavere beskatning end i Danmark.

M havde i forbindelse med fraflytningen fået henstand med betaling af den beregnede skat, og M havde således en henstandssaldo.

I anmodningen om bindende svar blev der spurgt, hvorvidt der skulle betales af på henstandssaldoen i forskellige situationer, såfremt henholdsvis M eller hans hustru, H, foretog forskellige dispositioner, og såfremt de ved dispositionernes eventuelle foretagelse fortsat boede i Portugal eller - alternativt - var flyttet tilbage til Danmark.

Der blev i anmodningen om bindende svar stillet følgende 6 spørgsmål:

1. Vil der indtræde fuld skattepligt til Danmark for M af en aktieindkomst på ca. 5 mio. kr., hvis M Holding ApS likvideres, mens M er skattemæssigt hjemmehørende i Portugal?
2. Vil H indtræde i Ms skattemæssige stilling vedr. anparterne i M Holding ApS, hvis M afgår ved døden i Portugal?
3. Hvis længstlevende af enten H eller M afgår ved døden uden at henstandssaldoen er nedbragt til 0 kr., vil dødsboet efter længstlevende skulle betale den restskat, der hviler på henstandssaldoen?
4. Hvis M Holding ApS likvideres, mens M er fuldt skattepligtig til Danmark, vil anskaffelsessummen på de henstandsramte aktier være det laveste beløb af enten skatteværdien af det resterende beløb på henstandssaldoen eller den urealiserede avance?
5. Hvis M indtræder i fuld dansk skattepligt, vil anskaffelsessummen på de henstandsramte aktier være det laveste beløb af enten skatteværdien af det resterende beløb på henstandssaldoen eller den urealiserede avance?
6. Hvis H som længstlevende ægtefælle indtræder i fuld skattepligt til Danmark, vil anskaffelsessummen på de henstandsramte aktier være det laveste beløb af enten skatteværdien af det resterende henstandsbeløb eller den urealiserede avance?

I denne anmodning ønskedes fx oplyst, hvilken skattemæssig konsekvens det havde, hvis sel-skabet blev likvideret, mens M var skattemæssigt hjemmehørende i Portugal eller - alternativt - mens M var fuldt skattepligtig til Danmark.

Skatterådet afviste at besvare de 6 spørgsmål med følgende begrundelse:

"I denne anmodning om bindende svar bliver der spurgt, om der skal betales af på henstandssaldoen i forskellige situationer, såfremt henholdsvis M eller hans hustru H foretager forskellige dispositioner, såfremt de ved dispositionernes eventuelle foretagelse fortsat bor i Portugal eller alternativt er flyttet tilbage til Danmark. [...]"

I SKM2014.248.SR var der stillet spørgsmål til 4 forskellige alternative dispositioner, hvorfor der skete afvisning med den begrundelse, at anmodningen var at sidestille med rådgivning, som falder uden for rammerne af ordningen om bindende svar.

I denne konkrete sag er der ligeledes tale om alternativer, og anmodningen må derfor sidestilles med rådgivning. [...]"

Skattestyrelsen finder fortsat, at spørgsmålene skal afvises, uanset at der tidligere har været givet bindende svar på de samme spørgsmål, da der er tale om rådgivning.”

Skattestyrelsen indstillede på den baggrund, at spørgsmål 1 og de følgende spørgsmål blev afvist. Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Spørgsmålet omkring alternative muligheder blev også behandlet i afgørelsen offentliggjort som **SKM2019.31.SR**.

Sagen omhandlede et holdingselskab, der var ejet af et ægtepar samt ægteparrets tre børn. I det oprindelige ejerforhold havde faren alene kontrollen over aktiernes stemmerettigheder. Dette var udslag af et krav fra andre aktionærer i et datterselskab, der var delvist ejet af holdingselskabet.

Der var i 2017 ikke længere noget krav om, at faren alene besad stemmerettighederne, hvorfor ejerkredsen ønsker at normalisere ejerforholdet, således at alle kapitalejere sikres lige rettigheder i holdingselskabet fremadrettet. Første skridt i denne normalisering skete ved en ægtepagt i 2017, hvor faren overdrog knap halvdelen af sine A-anparter til sin hustru, således at faren derefter besad 50,0006% og moren besad 49,9994% af stemmerettighederne. Næste og sidste skridt mod en fuld normalisering af ejerforholdet var derfor at sikre børnene indflydelse i holdingselskabet svarende til deres ejerandel.

Spørgeren stillede i den forbindelse følgende spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at en ophævelse af inddelingen i A- og B-anpartsklasser med henblik på normalisering af ejerforholdet i Selskab A ikke medfører afståelsesbeskatning efter aktieavancebeskatningsloven § 30?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at såfremt A-anpartshaverne vederlægges med en forlods udbytteret til vederlag for den forholdsmæssige del af stemmerettighederne, der tildeles de hidtidige B-anpartshavere som følge af den stemmeretlige sidestilling, vil dette ske til handelsværdien?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at en kapitaludvidelse, hvor alle nuværende anpartshavere kan tegne nye A-anparter til kurs pari, ikke medfører afståelsesbeskatning efter aktieavancebeskatningslovens § 30 eller gavebeskatningen efter boafgiftsloven?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at en fondsanpartsemission, hvorved alle anpartshavere modtager to A-anparter for hver af deres nuværende anparter ikke medfører afståelsesbeskatning efter aktieavancebeskatningslovens § 30 eller gavebeskatningen efter boafgiftsloven?

Skatterådet svarede Nej til det første spørgsmål.

Spørgeren havde i anmodningen anført følgende:

"I det omfang Skatterådet ikke kan bekræfte Selskabets vurdering af ovenstående [spm. 1] har ejerkredsen identificeret en række alternative fremgangsmåder, som potentielt kunne implementeres med henblik på at sikre en (delvis) normalisering af ejerforholdet."

Disse alternativer fremgik af spørgsmål 2-4 i anmodningen.

Skatterådet afviste at besvare disse spørgsmål med følgende begrundelse:

"Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 21, at man kan få bindende svar på den skattemæssige virkning af en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage."

Det fremgår videre af skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, at Skatterådet i særlige tilfælde kan afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Af bemærkningerne til lovforslag nr. L 110 til skatteforvaltningsloven, som fremsat den 24. februar 2005, fremgår følgende angående § 23: "Gebyret betales for hver disposition, der ønskes svar om, men uanset antallet af spørgsmål om den pågældende disposition. Dog vil der kunne ske afvisning, hvis spørgeren ønsker en række alternative muligheder besvaret, således at en besvarelse vil være at sidestille med rådgivning."

Vedrørende § 24, stk. 2, fremgår bl.a., at "afvisningsmuligheden i øvrigt [er] tænkt anvendt på spørgsmålet om en påtænkt disposition, hvis spørgsmålet er af mere teoretisk karakter".

Det er på den baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at spørgsmål 2-4 bør afvises, jf. skatteforvaltningslovens § 21, jf. § 24, stk. 2, idet spørgeren ønsker en række alternative muligheder besvaret.

Denne opfattelse støttes endvidere af en udtalelse fra Folketingets Ombudsmand 2009 14-1 af 11. maj 2009. [Ombudsmandens udtalelse er refereret ovenfor og derfor ikke gengivet her.]

Spørgeren ønsker således bindende svar på flere forskellige/alternative måder at gennemføre en given disposition på, og spørgeren har dermed ikke på forhånd gjort sig klart, præcist hvilken fremgangsmåde spørgeren har tænkt sig at anvende for at opnå sit mål.

Dermed vil en besvarelse af anmodningen om bindende svar vedrørende spørgsmål 2-4 efter Skattestyrelsens opfattelse have karakter af rådgivning, og spørgsmålene skal dermed afvises, jf. skatteforvaltningslovens § 21, jf. § 24, stk. 2.

Skatterådet afviste i SKM2014.397.SR, SKM2014.248.SR og SKM2014.841.SR at besvare spørgsmål vedrørende alternative dispositioner, da en besvarelse heraf ville få karakter af rådgivning.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke vil gøre nogen forskel, hvis spørgeren foretog en opdeling i 4 separate anmodninger og sendte disse ind samtidigt."

Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Regelgrundlaget

Skatteforvaltningslovens § 24

En anmodning om et bindende svar skal være skriftlig og indeholde alle de oplysninger af betydning for svaret, som står til rådighed for spørgeren. Skønner told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet, at spørgsmålet ikke er tilstrækkeligt oplyst, kan spørgeren anmodes om yderligere oplysninger eller dokumentation. Efterkommes anmodningen ikke inden for en rimelig frist, kan spørgsmålet afvises eller svaret begrænses til de forhold, der skønnes tilstrækkeligt oplyst.

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet kan i øvrigt i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Stk. 3. En afgørelse efter stk. 1 eller 2 kan ikke påklages administrativt.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2018.491.SR

SKM2019.31.SR



Forskellige afgørelser om skattepligt

Skatterådet har i årets løb behandlet en række sager om dansk fuld skattepligt. I flere af sagerne var der også spørgsmål om skattemæssigt hjemsted ifølge den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det pågældende land i en dobbeltdomicil situation.

Det drejer sig om SKM2018.156.SR (Storbritannien), SKM2018.162.SR (Grønland), SKM2018.528.SR og SKM2018.529.SR (Schweiz), SKM2018.564.SR (Storbritannien), SKM2019.64.SR (Tyskland), SKM2019.65.SR (Storbritannien) og SKM2019.79.SR (Rusland).

Afgørelserne bidrager til praksis, herunder stillingtagen til det skattemæssige hjemsted i situationer, hvor de personlige interesser og de økonomiske interesser ikke er i det samme land.

Dansk fuld skattepligt

De fleste lande i verden beskatter efter globalindkomstprincippet. Det betyder i praksis, at landet beskatter en person, der er fuldt skattepligtig efter landets nationale regler, af al indkomst, uanset hvilket land indkomsten stammer fra.

Det gælder Danmark og også de lande, som indgik i de sager, Skatterådet har behandlet i årets løb, herunder tilnærmelsesvist for Storbritannien.

Hvis en person, der er fuldt skattepligtig i Danmark, f.eks. opretter en konto i en udenlandsk bank og sætter penge ind der, så skal renteindtægterne med på selvangivelsen i Danmark, selvom indtægten kommer fra udlandet. Indtægten skal med på den danske selvangivelse, uanset hvordan indtægten er blevet behandlet i udlandet.

Fuld dansk skattepligt ved tilflytning indtræder ved erhvervelse af en bolig i Danmark, der kan danne grundlag for en bopæl. Dertil kommer, at der skal være tale om ophold her i landet, som ikke er kortvarigt og skyldes ferie eller lignende. Normalt udgør et sommerhus ikke en bopæl i denne sammenhæng, men det kommer an på, hvad sommerhuset anvendes til. Dette illustreres af sagen i SKM2018.156.SR, hvor spørgeren overvejede at anskaffe et sommerhus eller et kolonihavehus i Danmark, hvilket han regelmæssigt ville anvende i forbindelse med udførelse af en del af sit arbejde. Han ville derfor blive fuldt skattepligtig til Danmark i den forbindelse.

I sagerne SKM2018.564.SR og SKM2019.64.SR ville spørgerne også anskaffe sig en bolig i Danmark, som skulle anvendes i forbindelse med regelmæssig udførelse af en del af deres arbejde. Tilsvarende ville spørgeren i sagen SKM2019.79.SR få rådighed over en helårsbolig i Danmark, når hun flyttede sammen med sin danske kæreste, og hun ville løbende udføre en del af sit arbejde her i landet. I disse tre tilfælde ville spørgerne derfor blive fuldt skattepligtige til Danmark i den forbindelse.

Derimod blev spørgeren i sagen SKM2019.65.SR ikke omfattet af fuld dansk skattepligt, selvom han sammen med sin ægtefælle havde lejet en bolig i Danmark, hvor ægtefælle og børn havde etableret fast bopæl. Grundlaget herfor var, at spørgeren ikke ville udføre arbejde i Danmark på nær sporadisk arbejde i form af besvarelse af enkelte ikke planlagte e-mails, telefonopkald og SMS'er. Dertil kom, at spørgeren ikke ville opholde sig her i landet uafbrudt i mere end 3 måneder eller i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum af 12 måneder regnet fra det tidspunkt, hvor familien havde etableret sig i Danmark.

Skattemæssigt hjemsted

Der er en del personer, der har indkomst fra flere lande, og det er blevet mere almindeligt at arbejde i flere lande eller at arbejde midlertidigt i udlandet. Skatterådet og Skattestyrelsen har modtaget en del henvendelser fra personer i disse situationer, som ønsker en afklaring af deres skattemæssige situation i form af bindende svar.

Fordi de fleste lande anvender globalindkomstprincippet, er der indgået en række dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem landene. Disse overenskomster skal løse den dobbeltbeskatning, der kan opstå, når en person eller et selskab er skattepligtig i flere lande. Samtidig er det ikke hensigten at skabe mulighed for, at en indkomst slet ikke beskattes.

Ved anvendelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal det afgøres, i hvilket af de to lande, personen har skattemæssigt hjemsted (bopælsland eller domicilland). Det land, som ikke er skattemæssigt hjemsted, er kildelandet. Fastlæggelse af det skattemæssige hjemsted er afgørende for fastlæggelsen af hvilket land, der ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst får ret til at gennemføre globalindkomstbeskatning og dermed også afgørende for fordelingen af beskatningsretten til forskellige indkomster. Det har således stor betydning, hvor man har skattemæssigt hjemsted, bl.a. med hensyn til beskatningsretten til løn. Det har også betydning for, hvilke indtægter man skal oplyse i Danmark.

Når dobbeltbeskatningsoverenskomstens regel om det skattemæssige hjemsted bygger på OECD-modellen, anvendes kommentarerne til denne model som hjælp ved fortolkningen.

Modeloverenskomstens artikel 4 om skattemæssigt hjemsted har fire regler:

- Regel nr. 1: Fast bolig til rådighed - hvis der er fast bolig i begge lande – der er skattemæssigt hjemsted, der hvor den pågældende har stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for livsinteresser)
- Regel nr. 2: Sædvanligt ophold
- Regel nr. 3: Statsborgerskab
- Regel nr. 4: Gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder.

Reglerne anvendes sådan, at alle sager først forsøges afgjort efter regel nr. 1.

Hvis det ikke kan afgøres, hvor den pågældende er hjemmehørende ud fra fast bolig og midtpunkt for livsinteresser (regel nr. 1), skal det vurderes, hvor den pågældende sædvanligvis opholder sig (regel nr. 2).

Kan det ikke ud fra dette afgøres, hvor den pågældende er hjemmehørende, træffes afgørelsen på baggrund af statsborgerskab (regel nr. 3).

Er den pågældende statsborger i begge eller ingen af de pågældende lande træffes afgørelsen efter gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder (regel nr. 4).

Det skattemæssige hjemsted skal fastlægges ud fra de faktiske forhold og omstændighederne skal bedømmes som et hele – både personlige og økonomiske forhold skal inddrages ved vurdering af midtpunktet for en persons livsinteresser.

I de fleste situationer er det relativt tydeligt, hvor det skattemæssige hjemsted er, fordi de personer det drejer sig om, har deres stærkeste personlige og økonomiske interesser i det samme land (midtpunkt for deres livsinteresser). Det var tilfældet i sagerne SKM2018.156.SR samt SKM2018.528.SR og SKM2018.529.SR.

Men der er undtagelser til dette. Der kan således opstå uklarhed om tilknytningen til et land. Fx kan situationen med familie og arbejde bliver uklar, hvis familien alligevel ikke flytter med, eller hvis familien vender tilbage til det tidligere hjemstedsland, eller hvis den ene ægtefælle etablerer bopæl i ét land, mens den anden ægtefælle fortsætter med at bo og arbejde i et andet land.

I sagerne SKM2018.564.SR, SKM2019.64.SR og SKM2019.79.SR havde spørgerne bolig i både Danmark og et andet land. Dertil kom, at familien boede i det ene land, mens arbejdet blev udført og den tilhørende indkomst i det væsentlige blev skabt i det andet land. I alle disse tre sager havde spørgerne således deres personlige interesser i det ene land og deres stærkeste økonomiske interesser i det andet land.

Det er Skatterådets opfattelse, at der hverken i teori eller praksis, heller ikke i OECD modeloverenskomstens ordlyd eller dens kommentarer, ses at være sikre holdepunkter for et generelt princip om, at de personlige interesser skal tillægges større betydning end de økonomiske interesser. I flere af de ovennævnte afgørelser (SKM2018.156.SR, SKM2018.528.SR og SKM2018.529.SR) har de konkrete vurderinger af interesserne givet størst vægt til det ene land. Det har været en kombination af personlige og økonomiske interesser. I disse sager har man således kunnet afgøre, hvor midtpunktet for livsinteresser var.

Er det ikke muligt at afgøre, hvor midtpunktet for livsinteresser er, er der behov for at gå videre til næste mulighed på listen i artikel 4 – nemlig opholdsreglen. Efter denne regel har personen skattemæssigt hjemsted i den af staterne, hvor personen har sædvanligt ophold.

I sagerne SKM2018.564.SR, SKM2019.64.SR og SKM2019.79.SR fandt Skatterådet, at det efter en afvejning af spørgerens økonomiske og personlige interesser i de omhandlede lande ikke var muligt

at afgøre, hvor spørgeren havde midtpunktet for sine livsinteresser. Derfor svarede Skatterådet, at det skattemæssige hjemsted var i det land, hvor spørgeren sædvanligvis opholdt sig.

I sagen SKM2018.162.SR svarede Skatterådet også på spørgsmålet om skattemæssigt hjemsted baseret på opholdsreglen. Det skyldtes imidlertid den særlige udformning artikel 4 har i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Grønland. Hvis spørger skulle have skattemæssigt hjemsted i Danmark, forudsatte det, at han opholdt sig her i landet i mindst 6 måneder uden anden afbrydelse end kortvarige ophold uden for Danmark på grund af ferie eller lignende, jf. artikel 4, stk. 2, i den dansk-grønlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Han opfyldte ikke denne betingelse, fordi hans arbejdsordning var en fast rotation med mindst 22 arbejdsdage i Grønland efterfulgt af 20 fridage (fortrinsvis i Danmark (eller ferie i udlandet) hos ægtefællen), med 195 arbejdsdage om året i Grønland. Spørgers ophold i Grønland, hvor han arbejdede, var ikke kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende. Derfor fandt Skatterådet, at spørger ikke ville få skattemæssigt hjemsted i Danmark, hvis han tog et bijob i Danmark.

Opgørelse af ophold

Af Den juridiske vejledning 2019-1, C.F.8.2.2.4.1.2, fremgår om artikel 4, stk. 2, litra b) følgende (uddrag): ”Længden af den periode, der skal vurderes for at fastslå, hvor personen sædvanligvis opholder sig, er ikke angivet i reglen. Vurderingen må dække en tilstrækkelig lang periode til, at det er muligt at bedømme opholdenes frekvens, varighed og regelmæssighed som del af personens fastlagte livsvaner, dvs. ophold der ikke blot er forbigående. Se punkt 19 og 19.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.”

”Hvis det ikke efter regel nr. 1 (dvs. kriteriet midtpunktet for livsinteresser) kan afgøres, hvor den pågældende skal anses for at høre hjemme i forhold til DBO'en, er det relevant at optælle opholdsdage over en længere periode, eventuelt antal overnatninger i de relevante lande. Hvis det ud fra dette opholdsmønster kan udledes, at den pågældende overvejende har ophold i det ene land, anses denne for hjemmehørende i det pågældende land.”

Af kommentar nr. 19 til OECD-modeloverenskomsten, 2014, fremgår:

”Samtidig med at litra b) i de to situationer, det dækker, giver forrang til den kontraherende stat, hvor den fysiske person sædvanligvis har ophold, specificeres det ikke, over hvor lang tid sammenligningen skal foretages. Sammenligningen skal dække en tilstrækkelig lang tid til at gøre det muligt at afgøre, om bopæl i hver af de to stater er sædvanlig, og at afgøre også de perioder, hvori opholdene finder sted”.

Af OECD-modellens artikel 15, stk. 1, fremgår, at løn oppebåret af en person, der er hjemmehørende i land A, kun beskattes i land A, medmindre arbejdet er udført i land B. Er arbejdet udført i land B, kan det vederlag, som oppebæres herfor, beskattes i land B. Men af artikel 15, stk. 2, følger, at vederlag, som en person, der er hjemmehørende i land A, oppebærer for personligt arbejde i tjenesteforhold, udført i land B, kun beskattes i land A, såfremt:

- a) personen opholder sig i land B i en eller flere perioder, der tilsammen ikke overstiger 183 dage i nogen 12-måneders periode og
- b) vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i stat A
- c) vederlaget ikke udredes af et fast driftssted eller et fast sted, som arbejdsgiveren har i stat B.

Med hensyn til denne såkaldte 183-dagesregel i OECD-modellens artikel 15, stk. 2, litra a), er det i Den juridiske vejledning 2019-1, C.F.8.2.2.15.2.2, beskrevet i detaljer, hvordan dagene skal opgøres. Det betyder, at i de 183 dage medregnes de dage, hvor personen er fysisk til stede i kildelandet. Det er ligegyldigt, om personen arbejder den pågældende dag eller ej. Rejsedage, hvor personen er på vej ind i eller ud af kildelandet, tælles med. Både hele og brudte døgn i opholdslandet (kildelandet) regnes med. Ved brudte døgn forstås, udover til- og afrejsedage, også løbende arbejdsdage uden overnatning i arbejdslandet. Ferier, weekendophold eller andre ophold uden for opholdslandet skal ikke medregnes. Fridage, afspadsring og lignende arbejdsfrie dage, der tilbringes i opholdslandet, skal derimod medregnes til de 183 dage. De 183 dage må ikke være overtrådt i nogen 12 måneders-periode, der begynder eller slutter i det pågældende indkomstår.

Opgørelsen af brudte døgn, 12-måneders perioden mv., vedrører kun artikel 15, stk. 2, litra a). Når det skal vurderes, om en person har "sædvanligt ophold" i en stat, jf. OECD-modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra b), findes der ikke – som til artikel 15, stk. 2, litra a) – lignende detaljerede beskrivelser af, hvordan vurderingen skal foretages.

Når det skal vurderes, hvor en person har "sædvanligt ophold", jf. artikel 4, stk. 2, litra b), er det relevant at optælle opholdsdage over en længere periode, eventuelt antal overnatninger i de enkelte lande. Hvis det ud fra dette opholdsmønster kan udledes, at den pågældende har overvejende ophold i det ene land, anses denne for hjemmehørende i det pågældende land. Opgørelsen af brudte døgn, 12-måneders perioden mv., som beskrevet ovenfor, vedrører således ikke artikel 4.

I SKM2018.564.SR, hvor spørger i 2017 overnattede 122 dage i Danmark mod 158 nætter i Storbritannien, og hvor spørger i 2018 forventede samme antal overnatninger i Storbritannien, men færre i Danmark, fandt Skatterådet, at det ud fra dette opholdsmønster med den fornødne sikkerhed kunne lægges til grund, at Storbritannien var den stat, hvor spørger havde sædvanligt ophold, og dermed skattemæssigt hjemsted, jf. artikel 4, stk. 2, litra b), i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien.

Afslutning

Når en person rejser meget, fordi der er tale om en stilling med globalt ansvar, vil det altid være relevant at tælle dage, fordi det er afgørende for beskatningen af løn. Her er regler og praksis detaljeret.

Når det gælder fordelingen af retten til beskatning af globalindkomsten – og altså ikke kun beskatningen af en enkelt indkomsttype som løn – er det en bredere regel, der gælder, hvor det ikke blot er et enkelt år, der skal ses på, jf. afsnittet Opgørelse af ophold ovenfor.

Skulle opholdene komme tæt på at være lige store, vil den næste mulighed på listen være hjemsted baseret på statsborgerskab. Hvis det heller ikke løser spørgsmålet om hjemsted fx i tilfælde af dobbelt statsborgerskab, vil sagen skulle afklares ved gensidig aftale via de kompetente myndigheder i de relevante lande.

Referater af udvalgte afgørelser

SKM2018.564.SR (Dobbeltdomicil – hjemmehørende – Storbritannien)

Spørger boede i Storbritannien, men arbejdede i Danmark som direktør. Han ville leje en lejlighed i Danmark og ville i den forbindelse blive fuldt skattepligtig her til landet. Familien ville fortsat bo i boligen i Storbritannien, og Spørger ville opholde sig i Storbritannien det meste af tiden. Spørger havde efter det oplyste alene sit hus i Storbritannien, men ingen indtægtsgivende aktivitet derfra.

Skatterådet blev bedt om at svare på, hvorvidt spørger under de beskrevne vilkår fortsat ville blive anset for at være hjemmehørende i Storbritannien på grund af midtpunktet for sine livsinteresser.

Spørger havde ingen personlige interesser i Danmark, hans ophold her var stort set kun erhvervsmæssige. Han ville kun have en mindre lejelejlighed på ca. 50-60 m² til brug for overnatninger. Spørger havde ikke familie i Danmark og kun meget få bekendte.

For så vidt angik Spørgers personlige interesser i Storbritannien havde Spørger sin hustru og deres børn bosiddende i Storbritannien, og børnene gik i skole der. Hans datter var født i Storbritannien. Spørger var både "resident" og "domiciled" i Storbritannien.

Spørger havde et hus, der var erhvervet for XX mio. kr., og som efterfølgende var istandsat for X mio. kr. Det var på 450 m².

Spørgers ægtefælle havde arbejdet og uddannet sig i Storbritannien. Spørger havde familie i Storbritannien.

Spørger havde to biler indregistreret i Storbritannien og havde medlemskab til flere sportsklubber der.

For så vidt angik de økonomiske interesser i Danmark havde spørger job som direktør for B A/S, hvorfra hans løn blev udbetalt. Desuden ville han fra juni 2018 have en enkelt bestyrelsespost i Danmark, som var lønnet.

Spørger arbejdede ca. 140 dage om året i Danmark.

Spørger havde ikke sine største økonomiske interesser i Storbritannien.

Skatterådet fandt, at Spørgers personlige interesser talte for, at Spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Storbritannien.

Spørgers økonomiske interesser talte derimod for, at Spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark, hvor han var ansat som direktør for B A/S. Lønnen for varetagelse af dette arbejde, som udgjorde spørgers primære indtægt, udbetaltes også fra Danmark. Spørger havde efter det oplyste ikke indtægter fra Storbritannien.

Spørgers personlige interesser talte for, at han skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Storbritannien. De økonomiske interesser talte derimod for, at Spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark.

Skatterådet fandt derfor, at det ikke kunne afgøres, i hvilken af staterne Spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser. Skatterådet kunne således ikke bekræfte, at Spørger under de beskrevne vilkår fortsat ville blive anset for at være hjemmehørende i Storbritannien på grund af midtpunktet for sine livsinteresser. Skatterådet svarede, at Spørger derfor skulle anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold, hvilket var Storbritannien.

SKM2019.64 (Fuld skattepligt - skattemæssigt hjemsted - beskatningsret til løn)

Sagen omhandlede en familie bestående af Spørger, dennes hustru og deres to børn, som var bosat i Tyskland. Ægteparret ønskede at erhverve en helårsbolig i Danmark, idet Spørgers hustru ønskede at flytte tættere på deres resterende familie i Danmark. Spørger havde dog ikke noget ønske om at flytte tilbage til Danmark. Han ville derfor blive boende i Tyskland, hvor han havde en fast stilling og ønskede at forfølge sin karriere. De havde igennem de seneste 12 år boet i henholdsvis Thailand, Singapore, Australien, Kina og senest Tyskland.

Spørger arbejdede for et mindre rederi, hvor han overså operationer og kontrakter for rederiets skibe, som sejlede under diverse ikke-EU flag over hele verden og meget sjældent i dansk farvand. De aktiviteter, Spørger var involveret i, havde meget lidt eller ingen relation til hverken Tyskland eller Danmark, og hovedparten af transporterne foregik udenfor EU. Antallet af rejse-dage varierede fra år til år, men var anslået til ca. 30 dage per år. Spørger udførte sit daglige arbejde på sin arbejdsgivers kontor i samme tyske by, som hele familien hidtil havde boet i.

Spørger påtænkte at opholde sig i den fællesejede helårsbolig i Danmark i 7-10 dage om måneden, og han ville i den forbindelse være nødsaget til at udføre arbejde i forbindelse med sit ophold. Der ville være tale om samme opgaver i Danmark som i Tyskland, og arbejdet ville blive udført for den tyske arbejdsgiver, som betalte lønnen.

Skatterådet blev blandt andet bedt om at svare på, om Spørger ville blive fuldt skattepligtig til Danmark, og om han ville blive skattemæssigt hjemmehørende i Danmark under disse omstændigheder. Dertil kom spørgsmål om beskatningsretten til lønindkomsten.

Skatterådet svarede, at Spørger ville blive fuldt skattepligtig til Danmark i den konkrete situation ifølge kildeskattelovens §§ 1 og 7. Baggrunden herfor var, at ægteparret erhvervede en helårsbolig her i landet, hvor Spørger ville udføre arbejde hver måned.

Skatterådet svarede dernæst, at Spørger ville være skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, hvor Spørger arbejdede og sædvanligvis opholdt sig. Spørger ville have sine personlige interesser i Danmark, hvor familien boede, men sine økonomiske interesser i Tyskland, hvor han normalt arbejdede. Spørgsmålet blev derefter besvaret ifølge opholdsreglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2 b. Skatterådet svarede dernæst, at Tyskland ville have beskatningsretten til hele Spørgers løn.

SKM2019.65.SR (Familien tilflyttet Danmark - ikke indtræden af fuld dansk skattepligt)

Sagen omhandlede en familie bestående af spørgeren, dennes hustru og deres tre børn, som var bosat i Storbritannien og havde boet der i en lang årrække. Ægteparret havde lejet en lejlighed i Danmark, hvor hustruen og de tre børn havde etableret sig i juni 2018 med henblik på, at børnene skulle kunne starte i skole i august 2018.

Spørger havde sin erhvervsmæssige tilknytning til Storbritannien, hvor han var partner i et investeringsselskab. Derudover udførte Spørger primært arbejde i de lande, som investorbasen tilsagde, hvilket primært var en række lande i og uden for Europa bortset fra Danmark. Bortset fra tidligere mindre aktiviteter havde Spørger ikke som led i sin ansættelse tilknytning til selskabets danske investeringer. Spørger havde selv betydelige investeringer i Storbritannien og kun mindre og passive investeringer i Danmark.

Omkring april 2019 ville investeringsselskabet, som Spørger var partner i, påbegynde en aktivitet i Danmark med 8-9 ansatte. Investeringsselskabet, som havde hovedkontor i England, havde ikke tidligere haft erhvervsmæssig aktivitet i Danmark, men havde enkelte investeringer i danske virksomheder.

Det var nødvendigt for Spørger at have sin fortsatte ansættelse i Storbritannien og sin daglige base der, hvor Spørger havde sit team, som arbejdede globalt med henblik på at rejse kapital. Spørger ville flytte til Danmark i forbindelse med, at investeringsselskabet åbnede kontor i Danmark omkring april 2019.

Spørger ville besøge sin familie i weekender og ferier af et omfang på ikke over 3 måneder og ikke over 180 dage inklusiv rejsedage (brudte døgn) inden for en periode på 12 måneder. Han ville ikke udføre arbejde i Danmark. Grundet Spørgers stilling kunne det ikke udelukkes, at Spørger måtte kunne forvente at besvare enkelte ikke planlagte e-mails, telefonopkald og SMS'er under Spørgers ophold i Danmark, uanset dette i så fald sker udenfor normal arbejdstid.

Skatterådet blev bedt om at svare på, om Spørger ville blive fuldt skattepligtig til Danmark, så længe Spørger opretholdt det beskrevne arbejds-, opholds- og rejsemønster.

Skatterådet svarede, at Spørger ikke ville blive fuldt skattepligtig til Danmark ifølge kildeskattelovens §§ 1 og 7 i forbindelse med erhvervelse af en fælles bolig her i landet, hvor Spørgers ægtefælle og børn havde etableret sig. Dette var begrundet i, at Spørger alene ville tage ophold her i landet, som var kortvarige og skyldtes ferie eller lignende. Spørger ville ikke opholde sig her i landet uafbrudt i mere end 3 måneder eller i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum af 12 måneder regnet fra det tidspunkt, hvor der var sket erhvervelse af en bolig, og hvor Spørgers

familie havde etableret sig her i landet. Opgørelsen af Spørgers ophold skulle efter gældende praksis ske inden for en periode på 12 måneder, og denne praksis skulle anvendes, selvom dette medførte, at denne 12 måneders periode rakte længere end til april 2019.

SKM.2019.79.SR (Skattepligt mv. Rusland)

Spørger var den 3. januar 2018 flyttet fra Rusland til Danmark, hvor hun flyttede sammen med sin danske kæreste.

Skatterådet blev bedt om at svare på, om Spørgers fulde skattepligt til Danmark var indtrådt pr. tilflytningstidspunktet den 3. januar 2018. Skatterådet svarede bekræftende herpå, da hun havde helårsbolig til rådighed, og hendes ophold her i landet ikke kunne betragtes som kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende, jf. kildeskattelovens §§ 1 og 7.

Skatterådet blev endvidere bedt om at svare på, hvorvidt Spørger havde skattemæssigt hjemsted i Danmark.

Perioden fra den 3. januar 2018 til den 28. maj 2018

Da Spørger i den omhandlede periode ville have en helårsbolig til rådighed i begge stater, fandt Skatterådet, at hun måtte anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor hun havde midtpunkt for sine livsinteresser.

Økonomiske interesser

For så vidt angik de økonomiske interesser i Rusland var det oplyst, at Spørgers ophold i Rusland var erhvervsmæssige. Hun havde en lejelejlighed til rådighed, som hun delte med andre, og som hun kun brugte til overnatninger i forbindelse med arbejde i Moskva.

I Rusland havde Spørger en stilling på et kontor i Moskva, hvor hun oppebar løn fra sin russiske arbejdsgiver. Hun havde i et vist omfang muligheden for at arbejde hjemmefra, men der var en del rejseaktivitet forbundet med stillingen ved sin tidligere arbejdsgiver.

Spørger havde ikke havde nogen økonomiske interesser i Danmark i denne periode.

Spørgers økonomiske interesser talte for, at hun skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Rusland, hvor hun var ansat. Lønnen for varetagelse af dette arbejde, som i perioden udgjorde hendes primære indtægt, udbetaltes også fra Rusland. Hun havde ikke indtægter fra Danmark i denne periode udover eventuel økonomisk støtte fra samleveren.

Skatterådet fandt, at Spørgers økonomiske interesser talte for, at hun skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Rusland i denne periode.

Personlige interesser

Spørger havde boet mange år i Rusland og var russisk statsborger (og estisk statsborger).

Spørgers mor på 72 år og lillesøster på 40 år boede i Moskva, Rusland.

For så vidt angik Spørgers personlige interesser i Danmark boede hun i Danmark med en dansk samlever. Samleveren hjalp hende med hendes uddannelse og andet, både personligt og økonomisk.

Skatterådet fandt, at Spørgers personlige interesser talte for, at hun skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark i denne periode. Men Spørgers økonomiske interesser talte for, at hun skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Rusland, Skatterådet fandt derfor, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat Spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser.

Spørger skulle derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor hun sædvanligvis havde ophold, jf. SKM2016.496.SR og SKM2018.564.SR.

Efter det oplyste opholdt Spørger sig hyppigere i Danmark end i Rusland i den omhandlede periode. Det var således oplyst, at Spørger primært opholdt sig i Danmark ved sin danske kæreste. Det var endvidere oplyst, at Spørger i perioden kun havde opholdt sig 32 dage i Rusland.

Skatterådet svarede på denne baggrund, at Spørger måtte anses for at have været hjemmehørende i Danmark, da det var den stat, hvor Spørger sædvanligvis havde ophold.

Perioden efter 28. maj 2018

Efter den 28. maj 2018 havde Spørger ikke længere økonomiske interesser i Rusland, da hun var fratrukket stillingen i Moskva. Spørger søgte herefter arbejde i Danmark. Spørger havde heller ikke længere lejligheden i Moskva.

For så vidt angik Spørgers personlige interesser i Danmark, var det oplyst, at spørger boede i Danmark med en dansk samlever, som hjalp spørger med hendes uddannelse og andet, både personligt og økonomisk.

Skatterådet fandt, at Spørgers personlige interesser talte for, at hun skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark.

Da Spørger ikke længere havde økonomiske interesser i Rusland, mens Spørgers personlige interesser fortsat talte for, at hun skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark, fandt Skatterådet, at Spørger fra den 28. maj 2018 havde midtpunktet for sine livsinteresser i Danmark.

Skatterådet svarede på denne baggrund, at Spørger måtte anses for at være hjemmehørende i Danmark, da det var den stat, hvor Spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser.

Regelgrundlaget

Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1

Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler 1) personer, der har bopæl her i landet.

Kildeskattelovens § 7, stk. 1

For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder skattepligt i henhold til bestemmelsen i § 1, nr. 1, først, når han tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende.

OECD's modeloverenskomst

Skattemæssigt hjemsted

Art. 4

I denne overenskomst anvendes udtrykket »hjemmehørende i en af de kontraherende stater« på enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller et andet lignende kriterium. Udtrykket omfatter tillige staten, enhver politisk underafdeling og lokal myndighed. Dog omfatter udtrykket ikke en person, som er skattepligtig til den pågældende stat udelukkende af indkomst fra kilder i denne stat, eller formue, der befinder sig der.

Stk. 2. Hvor en fysisk person efter bestemmelserne i stk. 1 anses for hjemmehørende i begge de kontraherende stater, skal følgende regler gælde:

1. han skal anses for kun at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han har en fast bolig til sin rådighed. Såfremt han har en fast bolig til sin rådighed i begge stater, skal han anses for kun at være hjemmehørende i den stat, med hvilken han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser);
2. kan det ikke afgøres, i hvilken af de to stater han har midtpunkt for sine livsinteresser, eller han har ikke en fast bolig til sin rådighed i nogen af staterne, skal han anses for kun at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han sædvanligvis opholder sig;
3. opholder han sig sædvanligvis i begge stater, eller har han ikke sådant ophold i nogen af dem, skal han anses for kun at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han er statsborger;
4. er han statsborger i begge stater, eller er han ikke statsborger i nogen af dem, vil de kompetente myndigheder i de to kontraherende stater afgøre spørgsmålet ved gensidig aftale

Stk. 3. Hvor en ikke-fysisk person efter bestemmelserne i stk. 1 anses for hjemmehørende i begge de kontraherende stater, skal vedkommende anses for kun at være hjemmehørende i den stat, i hvilken den virkelige ledelse har sit sæde.

Kommentarer til OECD's modeloverenskomst, artikel 4:

Når en fysisk person har en fast bolig i begge kontraherende stater, er det nødvendigt at se på de faktiske forhold for at fastslå, med hvilken af de to stater personen har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Der skal således tages hensyn til personens familie og sociale forhold, beskæftigelse, politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, forretningssted, det sted hvorfra personen administrerer sine aktiver osv. Omstændighederne skal bedømmes som et hele, men det er ikke desto mindre åbenbart, at overvejelser grundet på den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2018.156.SR

SKM2018.162.SR

SKM2018.528.SR

SKM2018.529.SR

SKM2018.564.SR

SKM2019.64.SR

SKM2019.65.SR

SKM2019.79.SR



Indkomst ved selvstændig erhvervs- virksomhed i partnerselskaber

Ved lov nr. 684 af 8. juni 2017 blev der i ligningslovens § 4 indsat en bestemmelse om kvalifikation af selvstændig erhvervsvirksomhed ved deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab.

Skatterådet har i SKM2018.248.SR, SKM2018.475.SR, SKM2018.579.SR, SKM2018.580.SR og SKM2018.621.SR behandlet de første bindende svar om ligningslovens § 4.

Afgørelserne vedrører sondringen mellem lønmodtagerforhold og selvstændig erhvervsvirksomhed ved deltagelse i skattemæssigt transparente selskaber.

Generelt om ligningslovens § 4

Ved lov nr. 684 af 8. juni 2017 blev der i ligningslovens § 4 indsat sålydende bestemmelse om kvalifikation af selvstændig erhvervsvirksomhed ved deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab:

”Deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at deltagerens indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.”

Det overordnede formål med indførelsen af ligningslovens § 4 har været at sikre, at vurderingen af, om en deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende, bringes i overensstemmelse med den almindelige skatteretlige vurdering af, om en person kan anses for lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende.

Den tidligere praksis, hvorefter en person ved alene at erhverve en mindre ejerandel i et skattemæssigt transparent selskab herefter automatisk blev anset for at være selvstændigt erhvervsdrivende, er med indførelsen af ligningslovens § 4 ikke længere gældende.

Hvor den tidligere afgrænsning af, hvornår en person i et skattemæssigt transparent selskab kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, alene tog udgangspunkt i ét kriterium (ejerskabet af en ejerandel), medfører indførelsen af ligningslovens § 4, at vurderingen i stedet skal tage udgangspunkt i et flertal af kriterier, der skal være opfyldt, for at en deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende.

Efter indførelsen af ligningslovens § 4 skal der ved vurderingen af, om en deltager kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, særligt henses til den enkelte deltagers økonomiske risiko, herunder vederlagsform og indflydelse i det skattemæssigt transparente selskab.

SKM2018.248.SR

Sagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt A, der var konsulent, som deltager i et kommanditselskab måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende efter indførelsen af ligningslovens § 4.

Ved vurderingen af, om A som deltager i H1 K/S kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, skulle der lægges vægt på omfanget af den økonomiske risiko, som A's deltagelse i H1 K/S indebar, herunder vederlagsform og omfanget af A's indflydelse i H1 K/S.

Når A's økonomiske risiko som deltager i H1 K/S skulle vurderes, skulle der først og fremmest ses på hæftelsen knyttet til A's andel af H1 K/S.

A havde indskudt 600 kr. i H1 K/S, svarende til en ejerandel på 4 %. Som følge af det meget lave beløb A hæftede for, måtte A's økonomiske risiko – når der alene ses på hæftelsen knyttet til A's ejerandel – anses for særdeles begrænset.

Imidlertid var det Skatterådets opfattelse, at det ved vurderingen af A's økonomiske risiko ikke var tilstrækkeligt alene at se på A's hæftelse som værende ensbetydende med A's reelle økonomiske risiko, fordi A i sit virke som konsulent selv afholdte en række erhvervmæssige omkostninger.

For så vidt angik A's vederlæggelse, oppebar A selv 75 % af de provisionsindtægter, der kunne henføres til de kunder, A selv havde skaffet og serviceret. De resterende 25 % gik til H1 K/S til dækning af fællesomkostninger.

Endeligt skulle A deltage i H1 K/S' eventuelle over- eller underskud.

A var derfor ikke garanteret et minimumsvederlag, og A's vederlæggelse afhang af egne præstationer.

Det var derfor Skatterådets opfattelse, at A måtte anses for at have en reel økonomisk risiko ved sin deltagelse i H1 K/S, og A måtte anses for at udøve virksomhed for egen regning og risiko.

Ved vurderingen af A's indflydelse i H1 K/S, indgik A's stemmeret som et element i vurderingen. A havde 4,17 % af stemmerne i H1 K/S, som de øvrige 7 selskabsdeltagere.

Komplementarselskabet, som er ejet af fire af de øvrige selskabsdeltageres holdingselskab, havde dog 66,67 % af stemmerne i H1 K/S. Fordelingen af stemmeretterne indebar, at A måtte formodes at have en mindre indflydelse på generalforsamlingen end de selskabsdeltagere, der havde flere stemmerettigheder end A.

I den konkrete situation var det imidlertid Skatterådets opfattelse, at A's stemmeret ikke skulle tillægges afgørende betydning ved vurderingen af, om A måtte anses for at have reel indflydelse. Der var således en række konkrete omstændigheder i sagen, der tilsagde, at A måtte anses for at have reel indflydelse i virksomheden.

For det første var det oplyst, at H1 K/S' formål alene var at fungere som administrationselskab, der efter det oplyste hverken skulle give over- eller underskud. Endeligt var det oplyst, at A ikke var underlagt andres instruktionsbeføjelse, og at A selv bestemte arbejdsomfang- og tid, den nærmere udførelse af arbejdsopgaver og tilrettelæggelsen af arbejdet. A kunne desuden opsige samarbejdsaftalen med 3 måneders varsel og medtage egne kunder, uden at A skulle vederlægge de øvrige selskabsdeltagere herfor, hvilket efter Skatterådets opfattelse måtte anses for usædvanligt i lønmodtagerforhold.

Skatterådet fandt derfor, at A måtte anses for at have reel indflydelse i virksomheden.

Sammenfattende var det Skatterådets opfattelse, at A på baggrund af en konkret vurdering måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

SKM2018.475.SR

Sagen vedrørte spørgsmålene om, hvorvidt Spørger ApS, der var 100 % ejet af spørger, skulle anses for rette indkomstmodtager af driftsresultatet fra interessentskaberne Virksomhed 1 I/S og Virksomhed 2 I/S.

I sagen var situationen den, at spørger via sit 100 % ejet selskab, Spørger ApS, købte sig ind i to eksisterende virksomheder, hvorefter der mellem spørger og sælger blev etableret to samvirker (interessentskaber), der skulle danne rammen om deres nu to fællesejede erhvervsvirksomheder.

Spørger købte en ejerandel på 20 % af den virksomhed, der skulle drives i "Virksomhed 1 I/S". Spørger erhvervede som følge af købet en ideel andel på 20 % af virksomhedens driftsmidler, inventar, goodwill, varelager og rettigheder vedrørende lejemålet m.v. Samtidig med, at spørger og sælger indgik et samarbejde om "Virksomhed 1 I/S", blev det aftalt, at spørger og sælger også indgik en aftale om etablering af "Virksomhed 2 I/S", der skulle drive virksomhed inden for specialistområde. Spørger købte derfor også en ejerandel på 20 % af den virksomhed, der skulle drives i "Virksomhed 2 I/S".

Virksomhed 1 I/S var dannet ved, at Spørger ApS havde købt 20 pct. af den af Virksomhed ApS drevne virksomhed for et mindre millionbeløb. I denne sag havde aftalekomplekset omkring overdragelser af virksomhedsandele og indgåelse af interessentskabskontrakter en sådan indbyrdes sammenhæng, at købsprisen ved dannelsen af Virksomhed 1 I/S var egnet til at påvirke den konkrete vurdering af spørgers økonomiske risiko i relation til begge interessentskaber

Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger ApS var rette indkomstmodtager af driftsresultaterne fra interessentskaberne, fordi spørger – hvis spørger havde deltaget personligt i interessentskaberne – ville være at anse for selvstændigt erhvervsdrivende, eftersom spørger måtte anses for at have reel økonomisk risiko og indflydelse som deltager i interessentskaberne. Ved vurderingen blev der udover bedømmelsen af indflydelsen og den økonomiske risiko, lagt vægt på, at interessentskabets overskud, når interessenternes arbejdsvederlag var fratrukket, blev fordelt efter ejerandele, og at interessenterne ejede virksomhedens aktiver (goodwill, inventar m.v.), således at fremtidig værditilvækst i virksomheden tilfaldt interessenterne.

SKM2018.579.SR

Sagen vedrørte spørgsmålet om, at det selskab (H1 ApS), som spørger forventes at stifte i forbindelse med sin forventede indtræden som kapitalejer i G1 P/S, ville være rette indkomstmodtager af det samlede vederlag, som selskabet ville modtage fra G1 P/S.

Efter en samlet konkret vurdering af sagens faktiske forhold sammenholdt med kriterierne anført i de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4, var det Skatterådets opfattelse, at spørger på tidspunktet for sin indtræden som kapitalejer i G1 P/S mest nærliggende måtte anses for lønmodtager, fordi der var en række forhold, der mest tungtvejende talte for, at spørger måtte anses for lønmodtager i G1 P/S.

Skatterådet lagde vægt på, at det forholdsvis høje antal deltagere i G1 P/S, og det forhold, at spørger ikke sad i bestyrelsen, måtte medføre, at spørgers indflydelse på de overordnede beslutninger i G1 P/S måtte anses for begrænset. Omvendt talte det for, at spørger havde en vis indflydelse i virksomheden, at spørger havde samme stemmeret som de øvrige kapitalejere, og at spørger havde instruktionsbeføjelse over selskabets ansatte.

Efter en samlet vurdering måtte spørger mest nærliggende anses for kun at have en vis indflydelse i G1 P/S, men at dette kriterium ikke i sig selv var diskvalificerende for, at spørger kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, såfremt andre kriterier mere klart talte for dette resultat.

Spørger ville som følge af sit direkte eller indirekte (via H1 ApS, som spørger ville eje 100 %) ejerskab af kommanditistaktier i G1 P/S have en hæftelse i størrelsesordenen 266.000-385.000 kr., der skulle medregnes til spørgers økonomiske risiko.

Spørger havde efter det oplyste endnu ikke indbetalt ansvarlig lånekapital til G1 P/S, men spørger forventedes at indskyde 3.000.000 – 5.000.000 kr. i ansvarlig lånekapital senest 3 år efter, at spørger var indtrådt som kapitalejer.

Det var Skatterådets vurdering, at den ansvarlige lånekapital, som spørger fra sit 100 % ejet holdingselskab forventedes at indskyde i G1 P/S, ikke skulle medregnes til spørgers økonomiske risiko.

Spørgers daværende økonomiske risiko var derfor mindre end den økonomiske risiko (hæftelse), som deltagerne i SKM2015.729.SR – afgørelsen, der gav anledning til indførelsen af ligningslovens § 4 – ville påtage sig.

Efter en samlet vurdering var det Skatterådets opfattelse, at spørgers daværende økonomiske risiko sammenholdt med spørgers indflydelse, ikke var tilstrækkelig til, at spørger kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, men derimod måtte anses for lønmodtager i G1 P/S, fordi spørger på daværende tidspunkt ikke havde samme økonomiske risiko, som de øvrige kapitalejere. Spørger ville derfor først være at anse for selvstændigt erhvervsdrivende fra det tidspunkt, hvor spørger opfyldte de samme kapitalkrav og dermed havde en sammenlignelig økonomisk risiko, som de eksisterende kapitalejere i G1 P/S havde, og først fra dette tidspunkt kunne H1 ApS betragtes som rette indkomstmodtager af det samlede vederlag, som selskabet ville modtage fra G1 P/S.

SKM2018.580.SR

Sagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt spørger – efter indførelsen af ligningslovens § 4 – som deltager i G1 P/S kunne placere sin andel af indkomsten fra G1 P/S i H1 ApS – der er ejet 100 % af spørger – således, at det var selskabet og ikke spørger, der ansås for rette indkomstmodtager, og at det dermed er selskabet, der beskattes af indkomsten.

Ved vurderingen af spørgers indflydelse, blev der lagt vægt på, at der var forholdsvist mange deltagere i G1 P/S, og at spørger ikke sad i bestyrelsen eller direktionen i G1 P/S, hvilket talte for, at spørgers indflydelse på de overordnede beslutninger i G1 P/S måtte anses for begrænset. Omvendte talte det for, at spørger havde en vis indflydelse i virksomheden, at spørger havde samme stemmeret på generalforsamlingen som de øvrige kapitalejere i G1 P/S, og at spørger havde instruktionsbeføjelse over de ansatte i G1 P/S.

Efter en samlet vurdering fandt Skatterådet, at spørger mest nærliggende måtte anses for kun at have en vis indflydelse i G1 P/S, men at dette kriterium ikke i sig selv var diskvalificerende for, at spørger kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, såfremt andre kriterier mere klart talte for dette resultat.

For så vidt angik spørgers økonomiske risiko, havde spørger via sit holdingselskab en hæftelse i G1 P/S i størrelsesordenen 266.000 – 385.000 kr., og spørger havde via sit holdingselskab yderligere indskudt i størrelsesordenen 7.000.000 – 10.000.000 kr. i ansvarlig lånekapital i G1 P/S, som skulle medregnes til spørgers økonomiske risiko. Endeligt var spørgers vederlæggelse afhængig af resultatet (over- eller underskud) i G1 P/S, og spørger var ikke garanteret et minimumsvederlag. Skatterådet fandt derfor, at spørger som deltager i partnerselskabet havde en reel økonomisk risiko.

Skatterådet fandt efter en samlet konkret bedømmelse, at spørger måtte anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Der blev særligt lagt vægt på, at spørger havde påtaget sig en økonomisk risiko, der var usædvanlig i lønmodtagerforhold. Havde spørger udelukkende været personlig deltager i G1 P/S, ville Skatterådet have anset spørger for selvstændigt erhvervsdrivende, og spørgers holdingselskab – H1 ApS – var derfor rette indkomstmodtager af overskudsandelen i G1 P/S.

SKM2018.621.SR

Sagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt kapitalejerselskabet H5 ApS skulle anses for rette indkomstmodtager af den overskudsandel, det erhvervede fra G1 via H9 P/S, og ikke spørger.

Skatterådet bekræftede, at kapitalejerselskabet H5 ApS skulle anses for rette indkomstmodtager af overskudsandelen og ikke spørger, der var den ultimative ejer af H5 ApS og medejer af G1.

Skatterådet lagde vægt på, at spørger ikke sad i bestyrelsen eller direktionen i G1 P/S, hvilket var et forhold, der talte for, at spørger ikke kunne anses for at have reel indflydelse i G1 P/S.

Omvendt talte det for, at spørger havde reel indflydelse i G1 P/S, at spørger med beregnet 7,35 % af stemmerne i G1 P/S havde samme stemmeret på generalforsamlingen som de øvrige deltagere i G1 P/S, at spørger efter det oplyste ikke var underlagt instruktionsbeføjelse fra andre partnere i G1 P/S, og at spørger var tillagt instruktionsbeføjelse over de ansatte i G1 P/S.

Eftersom at alle deltagerne havde samme stemmeret og fordelingen af stemmerne derfor medførte, at ingen af deltagerne havde bestemmende indflydelse i selskabet, fandt Skatterådet, at spørger havde reel indflydelse.

For så vidt angik spørgers økonomiske risiko, lagde Skatterådet vægt på, at spørger via H9 P/S havde indskudt ca. 7-8 mio. kr. i G1 P/S, som udgjorde spørgers økonomiske risiko.

Endeligt afhæng spørgers vederlæggelse af egne præstationer og af overskuddet i G1 P/S, og spørger var ikke garanteret et minimumsvederlag. Skatterådet fandt derfor, at spørger havde en reel økonomisk risiko som deltager i G1 P/S.

Det var derfor Skatterådets opfattelse, at havde spørger været personlig deltager i G1 P/S, ville Skatterådet have anset spørger for selvstændigt erhvervsdrivende. Dette medførte, at den samlede overskudsandel i G1 P/S kunne beskattes i kapitalejerselskabet H5 ApS.

Regelgrundlaget

Ligningslovens § 4

Deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at deltagerens indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2018.248.SR

SKM2018.475.SR

SKM2018.579.SR

SKM2018.580.SR

SKM2018.621.SR



Skattemæssig behandling af virtuelle valutaer

Skatterådet har i 2018 taget stilling til en række anmodninger om bindende svar vedrørende den skattemæssige behandling af bitcoins samt nogle få andre virtuelle valutaer.

Skatterådets afgørelser har drejet sig om, hvorvidt en gevinst eller et tab på virtuelle valutaer skal indgå i opgørelsen af den skattepligtige indkomst, men også om gevinst og tab skal behandles ens i forskellige erhvervs- og afståelsessituationer.

Virtuelle valutaer

I 2014 fandt Skatterådet, at bitcoins udgjorde en formuegenstand jf. SKM2014.226.SR. I samme afgørelse fandt Skatterådet også, at bitcoins ikke er omfattet af de særlige kapitalgevinstlove, hvorfor bitcoins udgør et formuegode omfattet af statsskattelovens § 5.

De øvrige sager med andre virtuelle valutaer, som Skatterådet har behandlet i 2018, har samme karakteristika som bitcoins.

Da der efter det oplyste findes op til omkring 2.000 forskellige virtuelle valutaer, kan samme karakteristika ikke antages at gøre sig gældende for alle. Skatterådet har, som anført, alene haft lejlighed til at tage konkret stilling til nogle få virtuelle valutaer.

Udfordringer med ejerskabet

Bitcoins og lignende virtuelle valutaer kan opbevares i en privat virtuel wallet tilknyttet det hertil hørende netværk, fx bitcoin-netværket. Endvidere kan disse virtuelle valutaer også opbevares virtuelt hos en vekslingstjeneste i lighed med et indestående i et pengeinstitut.

Imidlertid er der ingen navn på en privat virtuel wallet, ligesom en vekslingstjenestes virtuelle opbevaring af virtuelle valutaer ikke er underlagt samme indberetningspligter, som fx gælder for pengeinstitutter.

Dette medfører visse udfordringer med ejerskabet til virtuelle valutaer, da dette således ikke kan dokumenteres. Derfor har Skatterådet i sine afgørelser enten lagt til grund eller forudsat, at pågældende virtuelle valutaer, som anmodningerne om bindende svar har handlet om, også rent faktisk tilhørte spørgeren.

Undtagelserne til hovedreglen, spekulation og næring

Når bitcoins og lignende er omfattet af statsskattelovens § 5, kan ejeren efter bestemmelsens hovedregel afstå disse skattefrit, idet hverken gevinst eller tab efter hovedreglen vedrører den skattepligtige indkomst.

For hovedregler er der traditionelt også undtagelser, hvilket også gælder for statsskattelovens § 5. Således undtages spekulations- og næringstilfælde fra hovedreglen i bestemmelsen.

Hvis ejeren har købt fx bitcoins med det formål at videresælge dem igen med fortjeneste, dvs. erhvervet i spekulationsøjemed, skal en gevinst såvel som et tab ved afståelsen medregnes til den skattepligtige indkomst.

Tilsvarende gælder tilfælde, hvor ejeren har erhvervet og afstået fx bitcoins i et omfang og efter en systematik, der karakteriserer næringsvirksomhed – som fx er gældende for vekslingstjenester, dvs. virksomheder som har til formål at købe og sælge virtuelle valutaer for kunder.

Skatterådets afgørelser i 2018

SKM2018.104.SR

I denne afgørelse fik Skatterådet for første gang lejlighed til at tage stilling til, om et køb og et efterfølgende salg var sket i spekulationsøjemed.

Spørger ønskede bekræftet, at en gevinst ved salg af bitcoins var indkomstopgørelsen uvedkommende, og såfremt dette ikke var tilfældet, ønskedes det bekræftet, at tab var fradragsberettiget.

Spørger havde i juni 2017 købt bitcoins for ca. 301.000 kr. og havde videresolgt disse i oktober 2017 for ca. 557.000 kr. og realiserede således en gevinst på ca. 256.000 kr.

16 dage efter salget købte spørger igen bitcoins for provenuet på 557.000 kr.

Spekulation

I afgørelsen udtalte Skatterådet, at der i spørgsmålet, om hvorvidt spørger ved erhvervelse af bitcoins har haft den fornødne subjektive spekulationshensigt, kan lægges vægt på sandsynligheden for fortjeneste, objektive omstændigheder, eller omstændighederne efter køb.

Således lagde Skatterådet i afgørelsen vægt på, at bitcoins er volatile, let omsættelige, ikke praktisk anvendelige, samt at der ikke kan antages at knytte sig nogen særlig veneration hertil.

Skatterådet fandt konkret, at spørgers første køb af bitcoins måtte anses for sket med spekulationshensigt og lagde i sin afgørelse heraf bl.a. vægt på, at det efter mangeårig domspraksis ikke er en betingelse, at spekulationshensigten var den eneste årsag, der begrundede en erhvervelse af et formuegode, og at det end ikke er en betingelse, at spekulation var hovedsigtet, men at det i almindelighed er tilstrækkeligt, at spekulationshensigten ikke var uvæsentlig ved erhvervelsen.

Skatterådet fandt med samme begrundelse, at spørgers efterfølgende køb også måtte anses for sket med spekulationshensigt.

Bitcoin-cash

Spørger havde som ejer af ca. 16 bitcoins fået vederlagsfrit tildelt samme antal bitcoin-cash. Denne tildeling blev gennemført overfor alle, der ejede bitcoins den 1. august 2017. Tildelingen blev gennemført som følge af en form for spaltning af bitcoins i bitcoinsnetværket, hvorefter bitcoin-cash blev etableret i sit eget virtuelle netværk.

Skatterådet udtalte, at tildelingen af bitcoin cash er skattefri for spørger på tildelingstidspunktet, idet tildelingen må anses som en del af de allerede købte bitcoins og dermed også anskaffet med samme hensigt, og at dette indebærer, at beskatningen heraf først finder sted ved afståelsen.

Exitbeskatning

Hvis spørgers fulde skattepligt til Danmark ophører som følge af fraflytning, eller hvis spørger bliver anset for hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, da skal spørgers beholdning af bitcoins og bitcoin cash, som er erhvervet med spekulationshensigt, og som ikke er afstået før skattepligtsophøret, efter Skatterådets opfattelse anses for afstået til handelsværdien på fraflytnings- eller ophørstidspunktet.

Dette indebærer, at en eventuel urealiseret gevinst bliver beskattet, ligesom et eventuelt urealiseret tab er fradragsberettiget.

Indkomstopgørelsen

Gevinst

Spekulationsgevinster skal for personer medregnes til den skattepligtige indkomst som personlig indkomst.

Salgssummen for tildelte bitcoin cash skal fuldt ud medregnes til den skattepligtige indkomst som personlig indkomst, da den vederlagsfrie tildeling følgelig ikke medfører nogen anskaffelsessum.

Da Skatterådet fandt de omhandlede bitcoins og bitcoin cash for erhvervet med spekulationshensigt, kan gevinst ved et salg eller ved et skattepligtsophør ikke anses for indkomstopgørelsen uvedkommende, men skal medregnes i opgørelsen af den skattepligtige indkomst som personlig indkomst.

AM-bidrag

Skatterådet fandt ikke, at spekulationsgevinster er omfattet af arbejdsmarkedsbidragsloven, hvorfor der ikke skal betales arbejdsmarkedsbidrag af spørgers gevinst på bitcoins.

Tab

Skatterådet udtalte, at hvis der ved et samlet salg af spørgers senest anskaffede beholdning af bitcoins bliver realiseret et tab, er dette tab fradragsberettiget i den skattepligtige indkomst, men da spekulationstab ikke er omfattet af personskatteloven, skal et spekulationstab, ligesom

andre fradragsberettigede udgifter, som ikke er omfattet af personskatteloven, fx udgifter til faglige kontingenter, fratrækkes i den skattepligtige indkomst som et ligningsmæssigt fradrag.

Dette skyldes efter Skatterådets opfattelse dels, at hvert enkelt spekulations salg skal opgøres særskilt og dels, at indkomstårets spekulationsgevinster og -tab efter Skatterådets opfattelse ikke kan opgøres som et virksomhedsresultat. Ligeledes fandt Skatterådet, at der savnes hjemmel i personskatteloven til at modregne et tab i den personlige indkomst.

Skatterådet bemærkede, at eventuelle tab, opstået som følge af mistede koder til en virtuel wallet, ikke udgør et skattemæssigt fradragsberettiget tab.

Dette skyldes dels, at indholdet af den virtuelle wallet ikke er tabt, hvorfor ejerskabet hertil fortsat består, og dels at et skattemæssigt tabsfradrag på formuegoder erhvervet med spekulationshensigt forudsætter, at omhandlede formuegode faktisk er blevet handlet.

Skatterådet bemærkede i forbindelse hermed, at beholdningen af vederlagsfrit tildelte bitcoin cash ikke kan resultere i et tab, da der ikke for har været nogen anskaffelsessum.

Opgørelsesmetode ved delafståelse

I det tilfælde spørger alene afstod en del af sine bitcoins, og særligt i tilfælde hvor der er foretaget flere køb af bitcoins, der indgår i samme beholdning, vil det være umuligt at identificere de solgte bitcoins, da disse efter det oplyste ikke er enkeltvist identificerbare, men er fuldstændigt identiske.

Når det ikke er muligt at identificere solgte bitcoins, er det heller ikke muligt at identificere anskaffelsessummen for de ved en delafståelse solgte bitcoins.

Spekulationsbestemmelsen forudsætter, at tab og gevinst opgøres særskilt for hver afståelse på baggrund af forskellen mellem den faktiske anskaffelsessum og afståelsessum for det pågældende formuegode, men bestemmelsen regulerer ikke en opgørelsesmetode ved delafståelser fra en beholdning af ensartede eller ikke særskilt identificerbare formuegoder erhvervet med spekulationshensigt.

Da hverken den skattepligtige eller skattemyndighederne kan identificere de solgte bitcoins ved delafståelser og dermed heller ikke anskaffelsessummen, fandt Skatterådet, at anskaffelsessummen for de i beholdningen først anskaffede bitcoins skal indgå i opgørelsen af gevinst eller tab ved enhver delafståelse, det vil sige anvendelse af FIFO-princippet.

Skatterådet udtalte i den forbindelse, at FIFO-princippet bør omfatte en sammenlægning af samtlige den skattepligtiges beholdninger af bitcoins, når disse befinder sig på flere konti eller wallets.

Om andre tilfælde, hvor et identifikationsproblem ikke foreligger, fx hvor samtlige bitcoins afstås samtidigt, uanset om disse er fordelt på flere konti eller wallets, udtalte Skatterådet, at opgørelsen af gevinst eller tab skal finde sted på grundlag af forskellen mellem salgssummen og den faktiske anskaffelsessum for de solgte bitcoins. Dette sidstnævnte har Skatterådet præciseret yderligere i den nedenfor nævnte afgørelse, SKM2019.10.SR.

SKM2018.130.SR

Til forskel fra Skatterådets afgørelse i SKM2018.104.SR havde spørger i denne sag spurgt, om han ved spekulation i bitcoins og ether i 2017 skulle beskattes af gevinsterne. Spørger fandt således selv, at han var spekulant.

Trods denne erklæring fandt Skatterådet, at der skulle foretages en konkret vurdering af spørgsmålet om, hvorvidt der forelå en spekulationshensigt, hvilket Skatterådet fandt var tilfældet.

Derudover fandt Skatterådet, at en del af spekulationshandlerne var foretaget på termin hos en vekslingstjeneste og således udgjorde terminskontrakter.

Gevinst og tab på terminskontrakter er omfattet af kursgevinstloven og opgøres efter lagerprincippet. Tab er kildeartsbegrænset. Såvel gevinst som modregningsberettigede tab indgår for personers vedkommende i den skattepligtige indkomst som kapitalindkomst - og uden arbejdsmarkedsbidrag ved gevinst.

Skatterådet fandt også, at der ikke ved spekulationshandler eller ved handel på termin kunne fradrages yderligere omkostninger i indkomstopgørelsen end de i forbindelse med handlerne direkte afholdte omkostninger.

Skatterådet fandt endvidere, at spørgers anvendelse af et computerprogram til automatisk eksekvering af handlerne ikke kunne medføre et andet resultat.

SKM2018.288.SR

Spørger havde anskaffet ca. 478 bitcoins i 2013, og Skatterådet kunne ikke bekræfte, at gevinst ved afståelse af bitcoins var indkomstopgørelsen uvedkommende, idet erhvervelsen ansås for sket med spekulationshensigt.

SKM2018.458.SR

Spørger havde i denne sag købt bitcoins i december 2017 for 45.200 kr. for at spille på priserne.

De anskaffede bitcoins blev alle solgt i februar 2018 for 21.258 kr. Herved realiseredes et tab på 23.942 kr.

Skatterådet bekræftede, at der ved spørgers køb af bitcoins må have indgået en ikke uvæsentlig hensigt om muligheden for en fortjeneste ved et videresalg, hvorfor købet blev anset for foretaget med spekulationshensigt.

SKM2019.7.SR

Spørger ønskede i denne sag bekræftet, at hans mining efter bitcoins skulle anses for en hobbyvirksomhed.

Skatterådet fandt med henvisning til spørgers personlige interesse og til, at der i de år, hvor spørger minedede efter bitcoins, havde været tale om underskud ved mining, hvilket spørger var bekendt med inden han påbegyndte sin miningaktivitet, at der forelå en hobbyvirksomhed.

Som følge heraf fandt Skatterådet, at de af spørger producerede bitcoins skulle anses for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt og medregnes til hobbyvirksomhedens indkomstopgørelse til værdien på erhvervelsestidspunktet.

Skatterådet fandt endvidere, at hvis de minede bitcoins senere blev solgt, da skulle salgssummen fuldt ud medregnes i indkomstopgørelsen som virksomhedsindkomst i afståelsesåret.

Skatterådet udtalte, at hobbyvirksomhed ikke er omfattet af arbejdsmarkedsbidragsloven, hvorfor der ikke skal betales arbejdsmarkedsbidrag af eventuelt overskud.

Skatterådet fandt endvidere, at hvis spørger vekslede sine bitcoins til en anden virtuel valuta, en anden officiel valuta, som fx dollars og euro, eller hvis de brugt til at købe varer for, da ville dette blive anset for en skattepligtig afståelse, hvilket tilsvarende skulle medregnes i spørgers indkomstopgørelse som virksomhedsindkomst.

SKM2019.10.SR

Skatterådet fandt, at tildelingen af 7.816,08 Numeraire skulle anses som en skattepligtig præmie modtaget som led i Spørgers deltagelse i Numeraires konkurrencer, jf. statsskattelovens § 4, stk. 1, litra f, og at værdien heraf var større end 0 kr. på tildelingstidspunktet.

Herudover kunne Skatterådet ikke bekræfte, at Spørgers gevinster og tab ved afståelser af Bitcoins og Ethereum var indkomstopgørelsen uvedkommende.

Skatterådet fandt, at såfremt Spørger ikke straks efter vekslingen fra Numeraire til henholdsvis Bitcoins og Ethereum vekslede disse til penge, måtte anskaffelsen af henholdsvis Bitcoins og Ethereum ved den senere veksling anses som sket med spekulationshensigt.

Skatterådet fandt imidlertid, at det var Spørgers skattepligtige indkomst uvedkommende, at Spørger byttede sine 7.820,39 Numeraire til de i sagen omhandlede Ethereum og Bitcoins.

Endelig fandt Skatterådet, at der som hovedregel gælder et aktiv-for-aktiv princip i statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a, og undtagelsesvis gælder FIFO-princippet i det tilfælde, hvor der sker delafståelser af et formuegode, som ikke er enkeltvis identificerbart.

Skatterådet kunne imidlertid ikke afvise, at der findes metoder, der gør det muligt at identificere de enkelte Bitcoins og Ethereum, hvorved det er muligt at fastslå, hvilke Bitcoins og Ethereum der forlader beholdningen ved delafståelse. Det var Skatterådets opfattelse, at såfremt Spørger kunne påvise en sådan metode, fandt et aktiv-for-aktiv princip og ikke FIFO-princippet anvendelse.

Afslutning

Skatterådet har således ved afgørelserne i 2018 præciseret flere skattemæssige forhold vedrørende nogle få virtuelle valutaer. Således har Skatterådet bl.a. fundet, at køb og salg af virtuelle valutaer, der har samme karakteristika som bitcoins, ofte må anses for foretaget med spekulationshensigt.

Skatterådets afgørelser har i vidt omfang afdækket de forskellige situationer, som virtuelle valutaer kan tænkes at optræde i. Da det imidlertid er omkring 2.000 forskellige virtuelle valutaer, kan samme karakteristika, som gælder for bitcoins, ikke antages at gøre sig gældende generelt, hvorfor flere anmodninger om bindende svar må forventes fremsendt til Skatterådet.

Regelgrundlaget

Statsskatteloven

§ 4

Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f eks:

- a) af agerbrug, skovbrug, industri, handel, håndværk, fabrikdrift, søfart, fiskeri, eller hvilken som helst anden næring eller virksomhed, så og alt, hvad der er oppebåret for eller at anse som vederlag for videnskabelig, kunstnerisk eller litterær virksomhed eller for arbejde, tjeneste eller bistandsydelse af hvilken som helst art;
- b) af bortforpagtning, bortfæstning eller udleje af rørligt og urørligt gods, såvel som af vederlagsfri benyttelse af andres rørlige eller urørlige gods. Lejeværdien af bolig i den skattepligtiges egen ejendom beregnes som indtægt for ham, hvad enten han har gjort brug af sin beboelsesret eller ej; værdien ansættes til det beløb som ved udleje kunne opnås i leje af vedkommende ejendom eller lejlighed, dog af den, når særlige forhold måtte gøre denne målestok mindre egnet, kan ansættes skønsmæssigt;
- c) af et embede eller en bestilling, såsom fast lønning, sportler, embedsbolig, naturalydelser, emolumenter, kontorholdsgodtgørelse (med hensyn til kontorudgifter jf. § 6 b), samt pension, ventepenge, gaver (jf. dog herved bestemmelsen i § 5 b), understøttelser, klosterhævning, livrente, overlevelsere, aftægt og deslige;
- d) af tiender;
- e) af rente eller udbytte af alle slags obligationer, aktier og andre inden- eller udenlandske pengeeffekter, så og af udestående fordringer og af kapitaler, udlånte her i landet eller i udlandet, med eller uden pant, mod eller uden forskrivning. Som udbyttet af aktier og andelsbeviser skal anses alt, hvad der af vedkommende selskab er udbetalt aktionærer eller andelshavere som en del af det af selskabet i sidste eller i tidligere regnskabsår indtjente overskud, hvad enten udbetalingen finder sted som dividende, som udlodning ved selskabets likvidation eller lignende eller ved udstedelse af friaktier. Friaktier, der tildeles et selskabs aktionærer, bliver at henregne til modtagerens indkomst med et beløb, svarende til deres pålydende, og i tilfælde, hvor aktier udstedes mod vederlag, som dog er mindre end deres pålydende, skal et beløb, svarende til forskellen mellem tegningskursen og aktiernes pålydende, ligeledes medregnes til modtagerens skattepligtige indkomst.
- f) af lotterispil, samt andet spil og væddemål.

§ 5

Til indkomsten henregnes ikke:

- a) formueforøgelse, der fremkommer ved, at de formuegenstande, en skattepligtig ejer, stiger i værdi - medens der på den anden side ikke gives fradrag i indkomsten for deres synken i værdi -, eller indtægter, som hidrører fra salg af den skattepligtiges ejendele (herunder indbefattet værdipapirer) for så vidt disse salg ikke henhører til vedkommendes næringsvej, for eksempel handelsvirksomhed med faste ejendomme, eller er foretaget i spekulationsøjemed, i hvilke tilfælde den derved indvundne handelsfortjeneste henregnes til indkomsten, ligesom også eventuelt tab kan fradrages i denne. Ved salg af fast ejendom samt aktier og lignende offentlige værdipapirer, der er indkøbt efter 1. januar 1922, anses spekulationshensigt at have foreligget, når salget sker inden 2 år efter erhvervelsen, medmindre det modsatte godtgøres at være tilfældet;
- b) gaver, der falder ind under afsnit II i lov om afgift af dødsboer og gaver, samt formueforøgelse, som hidrører fra arv og forskud på falden arv eller fra indgåelse af ægteskab, udbetaling af livsforsikringer, brandforsikringer og deslige;
- c) de indtægter, der hidrører fra kapitalforbrug eller optagelse af lån;
- d) (Ophævet).
- e) - - -

Den under a og b omhandlede formueforøgelse, ligesom også den formueformindskelse, der fremkommer ved formuegenstandes synken i værdi, kommer derfor kun i betragtning, for så vidt som formuens udbytte derved er blevet forøget eller formindsket, og da kun med beløbet af den således fremkomne udbytteforøgelse eller udbytteformindskelse.

Personskatteloven

§ 1

For personer, der er skattepligtige her til landet, opgøres den skattepligtige almindelige indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler med de ændringer, der følger af denne lov.

§ 2

Foruden den skattepligtige almindelige indkomst opgøres personlig indkomst, kapitalindkomst, aktieindkomst og CFC-indkomst.

§ 3

Personlig indkomst omfatter alle de indkomster, der indgår i den skattepligtige indkomst, og som ikke er kapitalindkomst.

Stk. 2. Ved opgørelsen af den personlige indkomst fradrages

- 1) udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed, dog med undtagelse af de i § 4, stk. 1, nr. 1, 2, 7 og 8, og ligningslovens §§ 9 G og 13 nævnte udgifter,
- 2) udgifter, som nævnt i ligningslovens §§ 8, stk. 1, 8 B, 8 K, 8 L, 8 N, 14, stk. 1, 14 F og 30 A, og overført indkomst efter kildeskattelovens § 25 A, stk. 3-5, ved selvstændig erhvervsvirksomhed,

- 3) bidrag og præmier til pensionsordninger mv. i samme omfang som nævnt i pensionsbeskatningslovens §§ 18 og 52, jf. dog § 4 a, stk. 3,
- 4) forskelsbeløb og nedskrivning på husdyrbesætninger efter lov om den skattemæssige behandling af husdyrbesætninger §§ 2 og 8,
- 5) nedskrivning af varelager efter varelagerlovens § 1, stk. 4,
- 6) arbejdsmarkedsbidrag og obligatoriske udenlandske sociale bidrag i samme omfang som nævnt i ligningslovens § 8 M,
- 7) henlæggelser efter § 22 b og § 22 d i virksomhedsskatteoven,
- 8) udgifter, der er fradragsberettigede efter ligningslovens § 9 B,
- 9) tilbagebetalt skattepligtig kontanthjælp i samme omfang som nævnt i ligningslovens § 8 O,
- 10) skattemæssige afskrivninger, tab og fradrag efter afskrivningsloven og statsskatteoven for selvstændige erhvervsdrivende og
- 11) indskud på iværksætterkonto efter lov om indskud på etableringskonto og iværksætterkonto.

§ 4

Kapitalindkomst omfatter det samlede nettobeløb af

- 1) renteindtægter og renteudgifter samt fradrag efter ligningslovens § 6 og § 6 A,
- 2) skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab efter kursgevinstloven,
- 3) beregnet kapitalafkast i selvstændig erhvervsvirksomhed efter virksomhedsskatteovens § 7, som overføres til den skattepligtige inden oplysningsfristen efter skattekontrollovens § 10, stk. 2, og § 11, jf. § 13, for indkomståret, med fradrag af kapitalafkast, der er medregnet i den personlige indkomst efter virksomhedsskatteovens § 23 a,
- 3a) beregnet kapitalafkast efter virksomhedsskatteovens § 22 a, med fradrag af kapitalafkast, der er medregnet i den personlige indkomst efter virksomhedsskatteovens § 23 a, samt beregnet kapitalafkast efter virksomhedsskatteovens § 22 c,
- 4) skattepligtigt aktieudbytte omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1, stk. 2, nr. 1-3, stk. 3, nr. 1 og 2, og stk. 4, der ikke er aktieindkomst efter § 4 a,
- 5) skattepligtig gevinst og fradragsberettiget tab efter aktieavancebeskatningslovens §§ 18, 19 C og 22, der ikke er aktieindkomst efter § 4 a,
- 5a) skattepligtig gevinst og fradragsberettiget tab ved afståelse af medlemsbeviser i foreninger m.v., der er skattepligtige efter selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 6, bortset fra investeringsforeninger,
- 5 b) beløb, der er modtaget fra et pengeinstitut, realkreditinstitut, fondsmæglerselskab, investeringsforvaltningsselskab, en forvalter af alternative investeringsfonde, en finansiel rådgiver eller en investeringsrådgiver, som følge af at det pågældende pengeinstitut

m.v. har modtaget gebyrer, provisioner eller andre pengeydelse fra et investeringsinstitut, og som vedrører investering i en aktie eller et investeringsbevis omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 19 C eller 22,

- 6) overskud eller underskud af en- eller tofamiliehuse mv., fritidshuse, ejerlejligheder og lignende, som nævnt i ejendomsværdiskattelovens § 4, nr. 1-5 og 9-11,
- 7) de i ligningslovens § 8, stk. 3, omhandlede provisioner mv.,
- 8) rentekorrektion efter virksomhedsskattelovens § 11, stk. 3,
- 9) indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed, når antallet af ejere er større end 10 og den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang, samt indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed efter ligningslovens § 8 K, stk. 2, når antallet af personlige ejere er større end 2 og den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang,
- 10) indbetalinger som nævnt i ligningslovens § 14 A, stk. 1,
- 11) indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe uanset antal ejere, når den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang,
- 12) vederlag, der omfattes af ligningslovens § 5 C,
- 13) afkast efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 3,
- 14) fortjeneste opgjort efter ejendomsavancebeskatningslovens regler,
- 15) beløb, der er skattepligtige eller fradragsberettigede efter ligningslovens § 12 B, stk. 4-7 eller stk. 9,
- 16) beløb, der er skattepligtige eller fradragsberettigede efter afskrivningslovens § 40 C, og
- 17) overskud ved lejerens og andelshaverens fremleje eller udlejning omfattet af ligningslovens § 15 Q, stk. 1 og 3.

Stk. 2. Fradragsberettigede omkostninger, der i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde kapitalindkomst, fradrages ved opgørelsen af denne.

Stk. 3. Personer skal medregne indtægter og udgifter som nævnt i stk. 1 og 2 ved opgørelsen af den personlige indkomst, hvis de udøver næring ved køb og salg af fordringer eller finansielle kontrakter eller driver næringsvirksomhed ved finansiering. Endvidere medregnes i den personlige indkomst tab på fordringer, som omfattes af kursgevinstlovens § 17.

Stk. 4. Uanset bestemmelserne i stk. 1, nr. 4 og 5, medregnes udlodninger fra andelsforeninger som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 18 dog til den personlige indkomst, medmindre udlodningen udgør en normal forrentning af en indbetalt andelskapital.

Stk. 5. Uanset bestemmelserne i stk. 1, nr. 4 og 5, medregnes udlodninger vedrørende aktier, som omfattes af aktieavancebeskatningslovens § 17, dog til den personlige indkomst. Det samme gælder udlodninger, fortjenester og tab vedrørende aktier m.v. omfattet af

aktieavancebeskatningslovens § 19 C, såfremt de ville være omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 17, hvis de ikke var omfattet af samme lovs § 19 C.

Stk. 6. Uanset bestemmelsen i stk. 1, nr. 5 b, medregnes modtagne beløb vedrørende en aktie eller et investeringsbevis omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19 C til den personlige indkomst, såfremt aktien m.v. ville være omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 17, hvis den ikke var omfattet af samme lovs § 19 C.

Stk. 7. Uanset stk. 1, nr. 4 og 5, medregnes udbetalinger og fortjenester vedrørende andele i medarbejderinvesteringsselskaber, jf. ligningslovens § 7 N, stk. 1, og andele i medarbejderinvesteringsselskabslignende selskaber, jf. ligningslovens § 7 N, stk. 3, til den personlige indkomst.

Stk. 8. Skatterådet kan tillade, at reglen i stk. 1, nr. 11, ikke skal anvendes for indkomst ved udlejning af aktiver, som er anskaffet inden den 19. maj 1993, når det efter rådets skøn må anses som godtgjort, at udlejningen indgår i et generationsskifte, eller særlige omstændigheder i øvrigt taler derfor.

Stk. 9. Ejere af vedvarende energi-anlæg eller andele i vedvarende energi-anlæg, der anvender reglerne i ligningslovens § 8 P, stk. 2 og 3, medregnes ikke ved opgørelsen af antallet af ejere i stk. 1, nr. 9.

Arbejdsmarkedsbidragsloven

§ 2, stk. 1

Grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag for lønmodtagere m.v. er følgende indkomster, jf. dog stk. 2 og § 3:

- 1) Ethvert vederlag i penge eller naturalier, der kan henføres til personligt arbejde i ansættelsesforhold, herunder løn i opsigelsesperiode, løn under sygdom og barsel m.v., efterbetalinger, fratrædelsesgodtgørelser, efterløns- og pensionslignende ydelser m.v., når sådanne ydelser har sammenhæng med et tidligere ansættelsesforhold eller hverv.
- 2) Ethvert vederlag, som indgår i den personlige indkomst, i penge eller naturalier modtaget uden for ansættelsesforhold, når der ikke er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, herunder efterbetalinger m.v. i forbindelse hermed samt den skattepligtige værdi af udbytter som nævnt i ligningslovens § 16 A, stk. 5.
- 3) Ethvert vederlag i penge eller naturalier for at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet af en virksomhed, der ikke har hjemting her i landet.
- 4) Indbetalinger foretaget af arbejdsgiver, tidligere arbejdsgiver eller offentlige myndigheder til pensionsordninger i samme omfang som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 19, medmindre der er sket tilbagebetaling til arbejdsgiveren m.v. som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 21 A, stk. 1, 3. pkt., eller stk. 2, 4. pkt., jf. dog § 3, nr. 4.
- 5) Indbetalinger foretaget af arbejdsgiver til pensionsordninger etableret i udlandet, når indbetalingerne i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst for lønmodtageren, jf. dog § 3, nr. 4.

Kildeskatteloven

§ 10

Ophører en person med at være skattepligtig efter § 1, uden at der er tale om dødsfald, eller bliver en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, anses aktiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet. Aktiverne anses for afhændet til handelsværdien på fraflytningstidspunktet.

Stk. 2. Overfører en person, der er skattepligtig efter § 2, aktiver til en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, således at aktiverne efter overførslen ikke længere er omfattet af dansk beskatning, anses aktiverne for afhændet på overførselstidspunktet. Aktiverne anses for afhændet til handelsværdien på overførselstidspunktet.

Stk. 3. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse på aktiver, der er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 38, kursgevinstlovens § 37 eller ligningslovens § 28.

Kursgevinstloven

§ 29

Skattepligtige omfattet af § 2, eller § 12 skal medregne gevinst og tab på terminskontrakter og aftaler om køberetter og salgsretter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Gevinst og tab medregnes efter de regler, der er angivet i dette kapitel og i kapitel 7.

Stk. 2. Terminskontrakter omfatter ikke aftaler, hvor afviklingstidspunktet ligger senere end aftaletidspunktet, når afvikling finder sted inden for den afviklingsfrist, der på området anses for at være sædvanlig.

Stk. 3. Dette kapitel og kapitel 7 gælder også gevinst og tab på fordringer, der ikke er omfattet af §§ 4 og 5, hvis fordringen reguleres helt eller delvis i forhold til udviklingen i priser og andet på værdipapirer, varer og andre aktiver m.v., når blot udviklingen er af en karakter, som kan lægges til grund i en finansiel kontrakt, jf. dog § 10. Dette kapitel og kapitel 7 gælder dog ikke, hvis fordringen alene reguleres i forhold til udviklingen i de af Danmarks Statistik beregnede forbrugerprisindeks eller nettoprisindeks. Dette kapitel og kapitel 7 gælder heller ikke, hvis fordringen alene reguleres i forhold til udviklingen i tilsvarende officielle forbrugerprisindeks eller nettoprisindeks inden for Den Europæiske Union eller dens medlemsstater. Dette kapitel og kapitel 7 gælder altid for fordringer, der ganske vist opfylder betingelserne i 2. og 3. pkt. for ikke at være omfattet, men som herudover reguleres helt eller delvis i forhold til udviklingen i et andet grundlag, jf. 1. pkt. og for fordringer, som reguleres på grundlag af valuta og prisindeks som nævnt i 2. og 3. pkt., der ikke vedrører samme område. Prisindeks i et land, der deltager i euroen, og euroen antages at vedrøre samme område.

§ 30

§ 29 anvendes ikke på

- 1) aftaler vedrørende fast ejendom, medmindre aftalens løbetid kan overskride 12 måneder og aftalens parter er personer som nævnt i boafgiftslovens § 22,
- 2) tegningsretter til aktier mv., der omfattes af aktieavancebeskatningsloven,

- 3) kurssikring ved optagelse, refinansiering, rentetilpasning eller indfrielse af lån med sikkerhed som nævnt i § 22, stk. 1, 5. pkt., ydet af et selskab eller af en person eller et dødsbo, der driver næringsvirksomhed ved finansiering
- 4) konverteringsretter knyttet til obligationer, pantebreve, gældsbreve og andre pengefordringer,
- 5) aftaler om køb og salg af aktier,
- 6) valutakontrakter i forbindelse med køb og salg af værdipapirer, når valutakontraktens løbetid svarer til sædvanlig afviklingstid for handel med de værdipapirer, som valutakontrakten vedrører,
- 7) sædvanlige aftaler om levering af varer og andre aktiver samt tjenesteydelser til privat brug eller til brug i modtagerens virksomhed eller som produkt af egen virksomhed, samt valutakontrakter indgået i forbindelse hermed, når kontrakterne ikke er optaget til handel på et reguleret marked, og
- 8) aftaler om hel eller delvis afståelse af virksomhed og andele af en virksomhed.

Stk. 2. Stk. 1, nr. 3, gælder ikke for realkreditinstitutter og andre kreditinstitutter mv., hvis kontrakten er et led i det pågældende instituts næringsvirksomhed ved finansiering.

Stk. 3. Det er en betingelse i stk. 1, nr. 3, 5, 6 og 8, at kontrakten eller aftalen kun kan opfyldes ved levering. Det er endvidere for hver af parterne en betingelse, at kontrakten eller aftalen ikke afstås. Reglerne i 1. og 2. pkt. gælder ikke for køberetter til aktier, der er omfattet af ligningslovens §§ 7 P eller 28. For så vidt angår kurssikring ved rentetilpasning, omfatter stk. 1, nr. 3, uanset 1. og 2. pkt., kontrakter og aftaler vedrørende lån med sikkerhed som nævnt i § 22, stk. 1, 5. pkt., ydet af et selskab eller af en person eller et dødsbo, der driver næringsvirksomhed ved finansiering, der i forbindelse med overdragelse af fast ejendom overtages af en anden debitor, opsiges på vilkår som nævnt i § 22, stk. 3, 2.-4. pkt., eller opsiges i tilfælde som nævnt i § 22, stk. 4.

Stk. 4. Uanset reglerne i stk. 1, nr. 5, 6 og 7, finder § 29 dog anvendelse, hvis der er indgået et modgående kontrakter eller forretninger. Er der indgået modgående kontrakter eller forretninger i forhold til køberetter til aktier, der er omfattet af ligningslovens §§ 7 P eller 28, finder § 29 dog kun anvendelse for de modgående kontrakter eller forretninger, der ikke er omfattet af ligningslovens §§ 7 P eller 28. Som modgående kontrakter eller forretninger betragtes også modgående kontrakter eller forretninger, der er indgået af den skattepligtiges ægtefælle eller af et koncernforbundet selskab, jf. § 4, stk. 2, og modgående kontrakter eller forretninger, der er indgået af et selskab mv., hvori den skattepligtige er hovedaktionær, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4, eller omvendt.

Stk. 5. Uanset reglerne i stk. 1, nr. 7, finder § 29 dog anvendelse for skattepligtige, der udøver næring ved køb og salg af fordringer og finansielle kontrakter eller driver næringsvirksomhed ved finansiering.

Stk. 6. Kontrakter, der efter stk. 1-5 ikke omfattes af § 29, behandles efter skattelovgivningens almindelige regler.

[...]

§ 32

Skattepligtige omfattet af § 12 kan fradrage tab på kontrakter, i det omfang det angives i stk. 2-5. Uanset 1. pkt. kan tab fradrages, hvis kontrakten indeholder ret eller pligt til at afstå eller erhverve aktier og den skattepligtige er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 17 eller kontrakten har tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed. 2. pkt. gælder ikke tab på aftaler vedrørende fast ejendom, jf. stk. 5.

Stk. 2. Tab på en kontrakt som nævnt i stk. 1, 1. pkt., kan fradrages i indkomstårets gevinst på kontrakter. Yderligere tab kan fradrages, i det omfang tabet ikke overstiger forudgående indkomstårs skattepligtige nettogevinster på kontrakter, dog ikke et tidligere indkomstår end 2002. Tab, der ikke kan fradrages efter 1. eller 2. pkt., kan overføres til fradrag i en eventuel ægtefælles nettogevinster i indkomståret på kontrakter. Det er dog en betingelse, at ægtefællerne er samlevende ved indkomstårets udgang, jf. kildeskattelovens § 4.

Stk. 3. Tab på kontrakter, der ikke kan fradrages efter stk. 2, kan fradrages i nettogevinster på aktier optaget til handel på et reguleret marked, hvis kontrakten udelukkende indeholder ret eller pligt til at afstå eller erhverve aktier eller er baseret på et aktieindeks. Det er endvidere en betingelse for fradrag efter 1. pkt., at enten kontrakten, de underliggende aktier eller de aktier, der indgår i det indeks, kontrakten er baseret på, er optaget til handel på et reguleret marked. Tab, der ikke kan fradrages efter 1. og 2. pkt., kan overføres til fradrag i en eventuel ægtefælles nettogevinster i indkomståret på aktier optaget til handel på et reguleret marked. Det er dog en betingelse, at ægtefællerne er samlevende ved indkomstårets udgang, jf. kildeskattelovens § 4. Tab i det pågældende indkomstår efter aktieavancebeskatningslovens § 13 A medregnes før tab efter 1.-4. pkt.

Stk. 4. Tab, der ikke er fradraget efter stk. 2 eller 3, kan fradrages i de følgende indkomstårs nettogevinster på kontrakter og derefter i nettogevinster på aktier efter reglerne i stk. 2, 2.-4. pkt., og stk. 3. Tab kan kun fremføres til et senere indkomstår, hvis det ikke kan rummes i skattepligtig nettogevinst på finansielle kontrakter i et tidligere indkomstår.

Stk. 5. Stk. 2 og 4 finder anvendelse på aftaler vedrørende fast ejendom, men tabene kan alene fradrages i gevinster på aftaler vedrørende fast ejendom. Yderligere tab, der ikke er fradraget, fradrages i sælgerens afståelsessum henholdsvis tillægges køberens anskaffelsessum på den faste ejendom, som aftalen vedrører. Tab kan ikke fremføres, hvis det er fradraget henholdsvis tillagt efter 2. pkt.

§ 33

Gevinst eller tab på en kontrakt opgøres som forskellen mellem værdien af kontrakten ved indkomstårets udløb og værdien ved indkomstårets begyndelse (lagerprincippet). Er kontrakten anskaffet i indkomståret, opgøres gevinst eller tab som forskellen mellem værdien ved indkomstårets udløb og kontraktens anskaffelsessum. Er kontrakten realiseret i indkomståret, opgøres gevinst eller tab som forskellen mellem kontraktens afståelsesværdi og kontraktens værdi ved indkomstårets begyndelse. Er kontrakten anskaffet og realiseret i samme indkomstår, opgøres gevinst eller tab som forskellen mellem afståelsesværdien

og anskaffessummen. Afvikles kontrakten ved levering, anses det overdragne aktiv eller passiv for erhvervet henholdsvis afstået på afviklingsdagen og til markedsværdien på afviklingsdagen.

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen kan i ganske særlige tilfælde tillade, at gevinst og tab medregnes efter realisationsprincippet, jf. § 25, stk. 1. Det er en betingelse for denne dispensation, at den pågældende kontrakt indgås som led i virksomhedens primære drift for at sikre leverancer til eller fra virksomheden, og at beskatning efter stk. 1 vil være til væsentlig økonomisk ulempe for virksomheden.

Oversigt over afgørelser

SKM2018.104.SR

SKM2018.130.SR

SKM2018.288.SR

SKM2018.458.SR

SKM2019.7.SR

SKM2019.10.SR



Overførsel af gevinstmulighed til børn ved kapitaludvidelse i selskab

Skatterådet har i 2018 behandlet en sag om kapitaludvidelse i et selskab, hvor et selskab kontrolleret af forældre nytegnede anparter til overkurs i et selskab, der var delvist ejet af deres børn.

Sagens omstændigheder

Aktionærerne i et aktieselskab, der var kontrolleret af forældre, påtænkte at stifte et investeringsselskab (ApS). Investeringsselskabet, der ville være delvist ejet af forældrenes børn, skulle bruge startkapital. Startkapitalen ville umiddelbart efter stiftelsen blive indskudt af aktieselskabet ved en nytegning af anparter til overkurs.

Nytegningen ville ske ved, at der blev oprettet en ny kapitalklasse i investeringsselskabet. Anparterne i denne kapitalklasse ville blive nytegnet til kurs 2500 for 1 DKK nominel kapital. Den nye kapitalklasse ville give ret til forlodsudbytte, svarende til den betalte overkurs plus en opskrivning på 6 % p.a. Når indskuddet plus opskrivning var tilbagebetalt, ville denne kapitalklasse skulle bortfalde. Dette skulle ske ved, at investeringsselskabet tilbagekøbte kapitalklassen og derefter annullerede anparterne.

Spørgers vurdering af kapitaludvidelsen ved nytegning af anparter

Spørger argumenterede i sagen med, at den foreslåede struktur var sammenlignelig med optagelsen af lånekapital på det åbne marked, hvorfor der ikke skete nogen formueforskydning parterne imellem. Der var blot et ønske, om at tilføre investeringsselskabet en væsentlig startkapital, hvor indskyderen af kapital skulle kompenseres via forlodsudbytte og en forrentning svarende til, hvad en uafhængig investor ville kræve for en tilsvarende investering.

Skatterådets vurdering af kapitaludvidelsen ved nytegning af anparter

Skatterådet lagde til grund for sin vurdering af sagen, at nytegningen skulle ske til handelsværdien, dvs. den værdi en uafhængig tredjemand ville nytegne til, hvis nytegningen skulle være uden skattemæssige konsekvenser. Hvis der ikke blev nytegnet til handelsværdien ville konsekvensen være, at der skete en formueoverførsel mellem anpartshaverne, som var interesseforbundne (forældre og børn).

Skattestyrelsen foretog i sagen en vurdering af det oplyste og fandt, at når der ved en overkurs-tegning etableres en særlig anparts-klasse, der udgør næsten 100 % af selskabets værdi, opstår der en asymmetrisk mulighed for gevinst eller tab for anparts-klasserne.

Skattestyrelsen fandt, at hvis indtjeningen og forventningerne til fremtiden blev bedre end det forudsatte ved fastlæggelse af handelsværdien i dag, så ville det medføre en stor værdiforøgelse hos anpartshaverne, der ikke nytegnede, idet forlodsudbytterettens størrelse og afkast ville være uændret, da denne var uafhængig af selskabets fremtidige indtjeningsstigning. Hvis der derimod skete det, at indtjeningen og forventningerne til fremtiden blev dårligere end det forudsatte ved fastlæggelse af handelsværdien ved nytegningen, ville den relativt beskedne investering i anparterne, der ikke var nytegnede, være tabt, mens langt den største del af værdiforringelsen ville skulle absorberes i de nytegnede anparters forlodsudbytteret.

Denne asymmetri, hvor anpartshaverne, der ikke nytegnede, ved en relativ lav investering, på den ene side kunne opnå en stor profit eller på den anden side alene miste den beskedne investering, lignede det man kender fra finansielle optioner, og medførte en formueforskydning fra anpartshaverne, der nytegnede, til anpartshaverne, der ikke nytegnede.

Dette medførte, at den reelle værdi af forlodsudbytteretten ville være mindre end den indskudte kapital i de nytegnede anparter allerede ved aftalens indgåelse, fordi man netop har frasagt sig en eventuel gevinstmulighed, mens man hæftede for størstedelen af et tab med den store indskudte kapital. Dette ville være tilfældet, selv hvis forrentningen af forlodsudbytteretten var på et markedskonformt niveau, der matchede risikoen i det underliggende aktiv. En uafhængig investor ville kræve en kompensation for at blive stillet dårligere end, hvis man blot havde investeret direkte i anpartskapitalen på lige vilkår, og således også havde ligelig gevinstmulighed i tilfælde af aktivet ville overstige forventningerne.

Denne formueforskydning skulle der tages højde for i den pågældende struktur, og dette kunne for eksempel ske ved hjælp af optionsteori, hvor man ved brug af eksempelvis Black-Scholes modellen eller binomialmodellen, ville kunne beregne den manglende kompensation fra anpartshaverne, der ikke nytegnede, til anpartshaverne, der nytegnede.

Skatterådet tilsluttede sig Skattestyrelsens vurdering og fandt, at der ikke var taget højde for gevinstmuligheden ved en kompensation til selskabet, der nytegnede anparter i investerings-selskabet. Nytegningen fandtes derfor ikke at kunne sidestilles med en aftale, der ville være indgået mellem uafhængige investorer.

Skattestyrelsen udarbejdede følgende skemaer, der skulle illustrere, hvad der skete i situationen, hvor investeringerne i investerings-selskabet gik dårligt og godt.

Hvis investeringerne foretaget af investerings-selskabet fejlede, ville selskabet, der nytegnede, bære stort set hele risikoen:

Ejere	Nom. Anparts-kapital i %	Indskudt kapital	Tab i kr., hvis investeringsselskabet ender med kun at kunne udlodde 15 mio. kr.
Barn A1	11,25	10.001 kr.	- 10.001 kr.
Barn A2	11,25	10.000 kr.	- 10.000 kr.
Barn A3	22,50	20.000 kr.	- 20.000 kr.
Barn B1	15,00	13.334 kr.	- 13.334 kr.
Barn B2	15,00	13.334 kr.	- 13.334 kr.
Barn B3	15,00	13.334 kr.	- 13.334 kr.
Selskab, der nytegner	10,00	20.017.800 kr.	- 5.017.800 kr.
I alt	100,00	20.097.804 kr.	- 5.097.803 kr.

Hvis situationen derimod var den, at investeringerne i investeringsselskabet gik over alt forventning, og den forlodsudbytteret indfries og der derudover var 10 mio. kr. til fordeling, ville børnene opnå størstedelen af den ekstra indkomst (opskrivningen på 6 % blev ikke medtaget):

Ejere	Nom. Anpartskapital i %	Indskudt kapital i kr.	Indfrielse af forlodsudbytteret og tilbagesalg af nytegnede anparter i kr.	10.000.000 kr. fordelt i forhold til nom. anpartskapital efter tilbagesalg af nytegnede anparter i kr.
Barn A1	11,25	10.001	0	1.125.000
Barn A2	11,25	10.000	0	1.125.000
Barn A3	22,50	20.000	0	2.250.000
Barn B1	15,00	13.334	0	1.500.000
Barn B2	15,00	13.334	0	1.500.000
Barn B3	15,00	13.334	0	1.500.000
Selskab, der nytegner	10,00	20.017.800	19.200.000 800.000	1.000.000
I alt	100,00	20.097.804	20.000.000	10.000.000

Skatterådets vurdering af de skattemæssige konsekvenser

Skatterådet fandt, at nytegningen af anparter i investeringsselskabet ikke skete til handelsværdien, da der ikke skete en kompensation for overførslen af en mulighed for gevinst til børnene i form af en gevinstmulighed. Konsekvensen af dette var, at der skete en formueforrykkelse af værdier fra selskabet, der nytegnede anparter, til børnenes direkte ejede anparter i investeringsselskabet.

Skatterådet fandt, at den manglende kompensation for gevinstmuligheden fra børnene til selskabet, der nytegnede, måtte anses som værende sket i kraft af aktionærernes (forældrenes) kontrol af selskabet, der nytegnede.

Gaveafgift

Skatterådet fandt, at der var tale om en gaveoverdragelse fra forældrene til børnene. Gaven var omfattet af boafgiftslovens regler, og der skulle derfor betales gaveafgift af gaven.

Maskeret udbytte

Skatterådet fandt, at den tilførte værdi (gevinstmuligheden) på børnenes direkte ejede anparter i investeringsselskabet skulle klassificeres som maskeret udbytte fra selskabet, der nytegnede, til dette selskabs direkte og indirekte personlige aktionærer efter ligningslovens § 16 A.

Spørger argumenterede i sagen med, at der ikke skete formueforskydning. Selv hvis man antog dette, ville der alene skulle ske beskatning af værditilvæksten på anparterne, der først skulle beskattes, når børnene afstod deres anparter. Spørger fandt, at Landsskatterettens afgørelse i TfS 1995, 803 LSR støttede dette synspunkt.

Skatterådet bemærkede vedr. TfS 1995, 803 LSR, at der var tale om rekonstruktion af et nødlidende selskab, hvor en lille værdistigning tilfaldt medarbejderne, og formålet var hensynet til virksomheden.

Skatterådet fandt, at der i den konkrete sag skete overførsel af gevinstmuligheden i et kontrolleret miljø, hvor parterne var nært interesseforbundne (forældre og børn), og der var ikke tale om rekonstruktion af et nødlidende selskab. Formålet var efter Skatterådets vurdering at begunstige børnene.

Skatterådet fandt endvidere, at når det kan konstateres, at der skete en overførsel af en formuefordel uden kompensation ved en kapitalforhøjelse, og hvor der var tale om interesseforbundne parter, så kan der statueres maskeret udlodning, uden at afgørelsen var i konflikt med TfS 1995, 803 LSR.

Vedtægtsændring - afståelse

Arrangementet medførte en formueforrykkelse, da der ikke blev betalt en kompensation for den asymmetriske gevinstmulighed. Denne formueforrykkelse skete ved nytegningen, der var udformet som en vedtægtsændring.

Skatterådet fandt, at vedtægtsændringen medførte afståelse af anparterne i investeringsselskabet, da der skete en formueforrykkelse.

Afståelse - aktieavancebeskatning

Skatterådet fandt, at afståelsesbeskatningen skulle behandles efter aktieavancebeskatningslovens regler. Holdingselskabets afståelse var skattefri, da der var tale om afståelse af datterselskabsaktier omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 4 a.

Det gaveafgiftspligtige beløb, der overførtes fra forældrene til børnene, skulle tillægges børnenes anskaffelsessum før afståelsesbeskatningen ved vedtægtsændringen, da der skulle ske afgiftsberegning af dette beløb efter boafgiftsloven. Herved blev det undgået, at beløbet både blev afgiftspligtigt efter boafgiftsloven og beskattet efter aktieavancebeskatningsloven.

Skærpelse af praksis

Spørger argumenterede i sagen med, at "værdien af gevinstmuligheden" var en skærpelse af praksis i forhold til praksis vedr. A/B-modeller.

Skattestyrelse forholdt sig til dette argument og fandt, at der ikke var tale om en skærpelse af praksis.

Skatterådet fandt, at den konkrete disposition ikke var sammenlignelig med dispositioner, hvor der var tidligere afgørelser fra Ligningsrådet og Skatterådet om værdiansættelse, herunder afgørelserne om A/B-modellerne. Der kunne allerede derfor ikke være tale om en praksisskærpelse i den konkrete sag.

Regelgrundlaget

Aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 1 og 2

Gevinst og tab ved afståelse af aktier medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter reglerne i denne lov.

Stk. 2. Lovens regler om aktier finder tilsvarende anvendelse på anparter i anpartsselskaber, andelsbeviser, omsættelige investeringsbeviser og lignende værdipapirer. Lovens regler finder endvidere tilsvarende anvendelse på ejerandele i selskaber omfattet af selskabsskatte-lovens § 2 C samt andele i medarbejderinvesteringsselskaber omfattet af selskabsskatte-lovens § 1, stk. 1, nr. 2 b.

Aktieavancebeskatningslovens § 30

Ved afståelse forstås i denne lov salg, bytte, bortfald og andre former for afhændelse.

Stk. 2. Begrebet afståelse dækker i denne lov den situation, hvor gevinst og tab opgøres efter lagerprincippet.

Boafgiftsloven

§ 12

Aktiver og passiver i dødsboer ansættes i boopgørelsen til deres handelsværdi på den i boopgørelsen fastsatte opgørelsesdag.

...

§ 22

En person kan afgiftsfrit give gaver, hvis samlede værdi inden for et kalenderår ikke overstiger et grundbeløb på 58.700 kr. (2010-niveau) til

- a) afkom, stedbørn og deres afkom,
- b) afdødt barns eller stedbarns længstlevende ægtefælle,

- c) forældre,
- d) personer, der har haft fælles bopæl med gavegiver i de sidste 2 år før modtagelsen af gaven, og personer, der tidligere har haft fælles bopæl med gavegiver i en sammenhængende periode på mindst 2 år, når den fælles bopæl alene er ophørt på grund af institutionsanbringelse, herunder i en ældrebolig,
- e) plejebørn, der har haft bopæl hos gavegiver i en sammenhængende periode på mindst 5 år, når opholdet er begyndt, inden plejebarnet fyldte 15 år, og højst en af plejebarnets forældre har haft bopæl hos gavegiver sammen med plejebarnet, og
- f) stedforældre og bedsteforældre.

Stk. 2. En person kan afgiftsfrit give barns eller stedbarns ægtefælle gaver, hvis samlede værdi inden for et kalenderår ikke overstiger et grundbeløb på 20.500 kr. (2010-niveau).

Stk. 3. Gaver mellem ægtefæller, der ikke er fraseparerede, er afgiftsfri, jf. dog § 24, stk. 3.

Stk. 4. Grundbeløbene i stk. 1 og 2 reguleres efter personskattelovens § 20.”

§ 27

En gaves værdi fastsættes til dens handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen. Værdiansættelsen er bindende for gavegiver og gavemodtager

...

Ligningslovens § 16 A

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, jf. dog stk. 4.

Stk. 2. Til udbytte henregnes:

1) Alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer eller andelshavere, jf. dog stk. 3.

...

Selskabsskattelovens § 13

Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke:

...

2) Udbytte, som de i § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 b, nævnte selskaber og foreninger m.v. modtager af aktier eller andele i selskaber omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j og 3 a-5 b, eller selskaber hjemmehørende i udlandet. Dette gælder dog kun udbytter af datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens §§ 4 A og 4 B. 1. pkt. omfatter ikke udbytter, i det omfang det udbyttegivende selskab har fradrag for udlodningen.

...

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2019.30.SR



Afgørelser om momsfrigtagelse for undervisning

Momsrettens udgangspunkt er, at der skal betales moms af alle varer og ydelser, der leveres mod vederlag af afgiftspligtige personer. Samtidig indeholder momsloven dog flere fritagelser for momspligten, herunder momslovens § 13, som bl.a. fritager en række ydelser i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse.

Af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. led, fremgår det således bl.a., at skoleundervisning og anden undervisning, der har samme karakter ("skolemæssig undervisning"), er momsfrigtaget.

I 2018 har Skatterådet taget stilling til nogle af de praktiske udfordringer, som begrebet "skolemæssig undervisning" medfører.

Indledning

Hovedreglen i momsloven er, at leveringer mod vederlag er momspligtige, når disse foretages af afgiftspligtige personer, jf. momsloven § 3 og 4. Er en leverance omfattet af momsloven, bliver det relevant at vurdere, hvorvidt leverancen alligevel kan momsfrigtages i medfør af en af fritagelserne i momsloven, herunder eksempelvis i momsloven § 13.

Det fremgår af momsloven § 13, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., at bl.a. skoleundervisning og anden undervisning, der har samme karakter, er momsfrigtaget. Kursusvirksomhed, der primært er rettet mod virksomheder og institutioner mv. og drives med gevinst for øje, er imidlertid momspligtig, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, implementerer momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i) og j) i dansk ret, som findes i afsnittet om momsfrigtagelse af virksomhed af almen interesse.

EU-domstolen har gentagne gange udtalt, at idet momsfrigtagelserne er undtagelser fra hovedreglen om momspligt, skal de fortolkes strengt. Momsfrigtagelserne omfatter således ikke alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne, der nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde i direktivet.

“Skolemæssig undervisning”

I relation til skolemæssig undervisning i momsfrigtagelsens forstand er det en grundlæggende betingelse, at undervisningen skal have samme karaktertræk som den undervisning, der udbydes på momsfrigtagne skoler eller universiteter.

I sin oprindelige formulering i momsloven (lov nr. 204 af 10. maj 1978) var det direkte anført, at momsfrigtagelsen bl.a. omfattede undervisning i sprog, musik, legemsøvelser, håndarbejde, tegning, bogføring og maskinskrivning. Af bemærkningerne fremgår det endvidere, at ud over skoleundervisning momsfrigtages også undervisning, der er givet af oplysningsforbund m.fl. Privatundervisning i skolefag er også omfattet af momsfrigtagelsen.

Momsfrigtagelsen af undervisning blev omskrevet ved lov nr. 375 af 18. maj 1994 med henblik på at bringe den i overensstemmelse med momssystemdirektivet. Oplistingen af de enkelte undervisningsfag blev fjernet fra bestemmelsens ordlyd. Det blev dog i bemærkningerne til ændringsloven klart tilkendegivet, at aftenskoleundervisning og lignende, herunder undervisning i sprog, musik, legemsøvelser, håndarbejde, tegning, bogføring og maskinskrivning, som var direkte nævnt i 1978-loven, fortsat var omfattet af momsfrigtagelsen i samme omfang som før ændringen af momsloven.

Oplistingen af de enkelte undervisningsfag er ikke udtømmende, men er alene en oplistning af eksempler på undervisning, der kan anses for skolemæssig. Undervisning i andre fag kan derfor tillige momsfrigtages, såfremt undervisningen opfylder betingelserne for at blive anset for skolemæssig.

EU-domstolen har ved flere lejligheder udtalt, at momsfrigtagelserne skal fortolkes strengt, jf. bl.a. C-434/05, Horizon College. Det bemærkes i relation hertil, at EU-domstolen i sin praksis endvidere har givet udtryk for, at undervisning af rent rekreativ karakter ikke kan omfattes af momsfrigtagelsen, jf. C-445/05, Werner Haderer.

I SKM2001.121.VLR og SKM2007.576.ØLR anerkendte både Vestre- og Østre Landsret med henvisning til forarbejderne til 1994-loven, at private motionscentres ydelser til private i form af undervisning i legemsøvelser kunne momsfrigtages. Momsfrigtagelsen af undervisning i musik, sprog, legemsøvelser mv. kunne således ikke med baggrund i det anførte i bemærkningerne til 1994-loven forbeholdes aftenskoler o.lign.

SKAT præciserede i SKM2017.415.SKAT, at da undervisning i legemsøvelser nævnes i forarbejderne på lige fod med undervisning i sprog, musik mv., er der ikke mulighed for at stille forskellige betingelser for anvendelsen af fritagelsen for legemsøvelser og de øvrige ydelser.

Betingelser for at være “skolemæssig undervisning”

SKAT har i styresignal SKM2017.415.SKAT fastsat syv betingelser, som alle skal være opfyldt før, at kravet om skolemæssig undervisning er opfyldt:

1. Der skal foreligge et lærer-elev forhold.
2. Der skal være tale om undervisning af enkeltpersoner eller undervisning af hold.
3. Det er en betingelse, at underviseren har relevant uddannelses og/eller erhvervs-mæssig erfaring.

4. Der skal undervises i et fag eller et nærmere afgrænset emne.
5. Undervisningen skal have indhold og niveau svarende til, hvad der udbydes på momsfrigitagne skoler eller universiteter.
6. Der skal foreligge en plan for undervisningen, som er udtryk for en gradvis stigende faglighed/udfordring.
7. Der skal foreligge et væsentligt element af undervisning, jf. SKM2001.121.VLR.

Endeligt skal det påpeges, at aktiviteter af rent rekreativ karakter ikke er omfattet af momsfrigivelsen, jf. eksempelvis EU-dommen C-445/05, Haderer, ligesom momsfrigivelsen eksempelvis heller ikke omfatter undervisning i "at tro på sig selv", jf. SKM2008.313.BR.

Skatterådets praksis

Skatterådet har ved fire lejligheder i 2018 taget stilling til begrebet skolemæssig undervisning.

I **SKM2018.384.SR** skulle Skatterådet tage stilling til, hvorvidt en person, som drev et enkeltmandsfirma med hhv. undervisning og foredrag om børn og børneopdragelse, var omfattet af momsfrigivelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

Undervisningen foregik på en handelsskole, og der var indgået kontrakt med skolen om undervisning i specifikt afgrænsede hxx-fag samt løn og feriepenge for et skoleår. Over for eleverne var det skolen, der var ansvarlig for indholdet af undervisningen, som indholdsmæssigt fulgte de faste rammer udstedt af Undervisningsministeriet.

Skatterådet fandt med henvisning til sagerne C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, og C-355/06, J.A. van der Steen, at underviseren ikke opfyldte kravene for at blive anset som en afgiftspligtig person, der drev selvstændig økonomisk virksomhed. Dette skyldtes, at der ved bedømmelsen af, hvorvidt der er tale om selvstændig økonomisk virksomhed, skal ses bort fra personer, der er forpligtede over for en arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller andet retligt forhold, der skaber et arbejdsgiver-arbejdstager forhold. Herudover var det skolen, der bar den økonomiske risiko ved undervisningen, ligesom undervisningen foregik i skolens navn og på skolens regning.

Skatterådet fandt derimod, at de foredrag, som blev afholdt på aftenskoler, biblioteker mv., var at anse for selvstændig økonomisk virksomhed i momslovens forstand. Foredragene blev afholdt i eget navn og for egen regning, foredragsholderen bar selv det fulde økonomiske ansvar og tilrettelagde selv indhold mv.

Herefter skulle der tages stilling til, hvorvidt indholdet af foredragene opfyldte de syv betingelser for momsfrigivelse af skolemæssige undervisning.

Skatterådet henviste indledningsvist til, at aktiviteter af rent rekreativ karakter ikke omfattes af fritagelsen.

Herudover henviste Skatterådet bl.a. til *SKM2008.1031.SR*, hvoraf det fremgår, at kurser i f.eks. selvudvikling og kurser, der har til formål at udvikle sociale kompetencer, ikke er omfattet af momsfrigørelsen, da der hverken er tale om skolemæssig undervisning, faglig uddannelse eller undervisning med et erhvervsmæssigt sigte.

Skatterådet afviste derefter, at foredragene opfyldte de syv betingelser for at kunne anses som skolemæssig undervisning. Der blev lagt vægt på, at foredragene havde til formål at være tankevækkende og inspirerende.

Foredragene indeholdt således ikke et væsentligt element af undervisning, ligesom de ikke indeholdt en gradvis stigende faglighed/udfordring.

I **SKM2018.506.SR** tog Skatterådet stilling til, hvorvidt et privat udbudt kursus i mindfulness kunne sidestilles med skolemæssig undervisning.

Som det fremgår ovenfor, er opstillingen i bemærkningerne til 1994-loven ikke udtømmende. Det kunne derfor ikke udelukkes, at undervisning i andre fag, såsom mindfulness, kunne fritages, såfremt undervisningen opfyldte de syv betingelser for at være skolemæssig undervisning.

I afgørelsen fandt Skatterådet, at kurset opfyldte de syv betingelser for at kunne sidestilles med skolemæssig undervisning, og Skatterådet lagde vægt på, at det ved en helhedsvurdering af undervisningsindhold og format var ganske klart, at de udbudte kurser var direkte sammenlignelige med kurser udbudt af momsfrigørelse aftenskoler. Kurset var derfor momsfrigørelset efter lovens § 13, stk. 1, nr. 3.

Skatterådet har ligeledes i **SKM2018.379.SR** og **SKM2018.470.SR** taget stilling til det skolemæssige indhold ved undervisning i legemsøvelser. Legemsøvelser er på lige fod med aftenskoleundervisning momsfrigørelset som skolemæssig undervisning, jf. forarbejderne til 1994-loven.

I **SKM2018.379.SR** drejede det sig om moms af hhv. adgang til og undervisning i legemsøvelser i et trampolincenter. Spørgsmålet var, hvorvidt et trampolincenter med henvisning til momsfrigørelsen for undervisning i legemsøvelser kunne momsfrigørelse opkrævning af betaling for træning af hold eller enkeltpersoner. Der blev udbudt træning i:

- Trampolinspring
- Parkour
- Fitness på trampoliner

Skatterådet henviste i sin afgørelse til momsfrigørelsens tilblivelseshistorie og lagde særlig vægt på, at bemærkningerne fra 1978 anførte, at undervisning i legemsøvelser omfattede gymnastik, afspænding, yoga, dans, helsesport mv. samt, at det af bemærkningerne til lovændringen i 1994 fremgik, at der ikke var tiltænkt nogen ændring af anvendelsesområdet.

På baggrund heraf nåede Skatterådet frem til, at trampolincentrets levering af undervisning i forskellige former for træning på trampolin måtte anses for undervisning i gymnastik i momsfritagelsens forstand. Trampolincentrets undervisningsydelser var derfor momsfritaget efter momsloven § 13, stk. 1, nr. 3.

SKM2018.470.SR vedrørte undervisning i individuel personlig træning og tillægsydelser i form af f. eks kostvejledning.

Skatterådet gennemgik først, de syv betingelser for skolemæssig undervisning og fandt, at de alle var opfyldt for så vidt angår undervisningen. Skatterådet fandt dermed, undervisningen opfyldte betingelserne for momsfrigatelse, jf. momsloven 13, stk. 1, nr. 3.

Herefter tog Skatterådet stilling til, om tillægsydelserne i form af f. eks kostvejledning også kunne momsfrigtages efter momsloven § 13, stk. 1, nr. 3. Det er en betingelse herfor, at tillægsydelserne kan anses for at være bi-ydelser til den momsfrtagne undervisning i legemsøvelser.

Ved vurderingen af, om der er tale om en biydelse, skal der kigges på den momsmæssige praksis for hoved-/biydelser. Heraf fremgår det, at der er tale om levering af én enkelt ydelse i tilfælde, hvor et eller flere elementer tilsammen skal anses for at udgøre hovedleverancen, mens omvendt et eller nogle elementer skal anses for sekundære ydelser. En ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedleverance, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte hovedleverancen på de bedste mulige betingelser.

Skatterådet nåede på baggrund heraf frem til, at tillægsydelserne ikke udgjorde et mål i sig selv for deltagerne, men blot et middel til at udnytte hovedydelsen i form af undervisning i legemsøvelser.

Skatterådet lagde ved vurderingen vægt på, at kostvejledning ikke var individuelt tilpasset og var af generel karakter, og hovedformålet med kostvejledningen var at motivere deltagerne til at intensivere træningen.

Leveringen af undervisningsforløb med undervisning i legemsøvelser blev anset for momsfrtagne efter momsloven § 13, stk. 1, nr. 3, og de leverede tillægsydelser blev anset for at være bi-ydelser til undervisningen i legemsøvelser og dermed momsfritaget.

Regelgrundlaget

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, fritager følgende for afgift:

3) Skoleundervisning og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner, faglig uddannelse, herunder omskoling, og anden undervisning, der har karakter af skolemæssig eller faglig undervisning, samt levering af varer og ydelser med nær tilknytning hertil. Fritagelsen omfatter dog ikke kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner m.v.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2018.470.SR

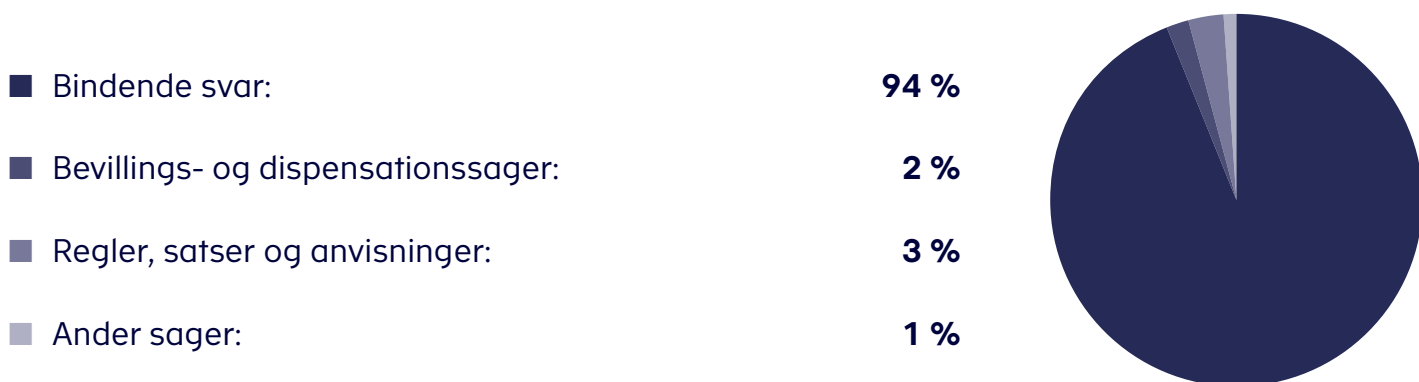
SKM.2018.506.SR

SKM.2018.379.SR

SKM.2018.384.SR

Statistik

Procentvis fordeling af sager afgjort af Skatterådet i 2018



Skatterådet har i 2018 behandlet i alt 255 sager, inden for nedenstående kategorier:

	2014	2015	2016	2017	2018
1 Bindende svar	298	248	248	248	239
2 Bevillings- og dispensationssager	3	3	3	3	6
3 Regler, satser og anvisninger	15	14	9	7	8
4 Andre sager *	7	3	6	6	2
I alt	323	268	266	257	255

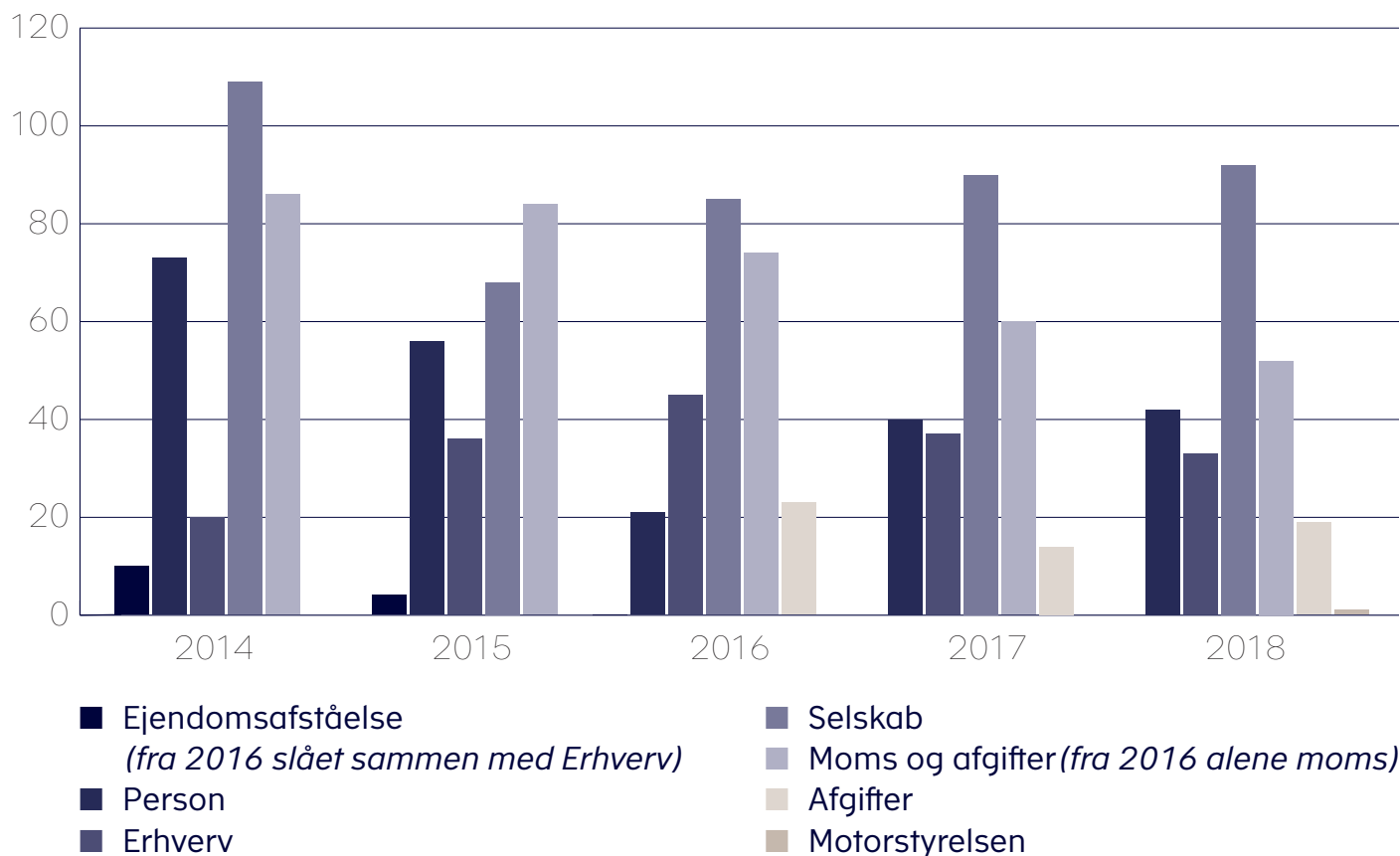
* Andre sager omfatter pålæg efter skattekontrolloven, genoptagelse mv.

Procentvis fordeling af de bindende svar, der er afgivet af Skatterådet (239) og af SKAT/Skatte- og Motorstyrelsen (4.624)



Der er i 2018 afgivet bindende svar i 4.863 sager. Heraf har Skatterådet afgjort 239 sager, svarende til 5 % af sagerne, og SKAT/Skatte- og Motorstyrelsen 4.624 sager, svarende til 95 % af sagerne.

	2014	2015	2016	2017	2018
Sager om bindende svar	4.417	4.467	4.451	4.624	4.863
Heraf behandlet af Skatterådet	298	248	248	241	239
Heraf behandlet af SKAT/Skatte- og Motorstyrelsen	4.119	4.219	4.203	4.383	4.624



Ovenstående diagram viser hvilke typer sager om bindende svar Skatterådet har truffet afgørelse i. Diagrammet viser fordelingen på og udviklingen i sagstyper i perioden 2014 - 2018.

Fordelingen af sagstyper der er behandlet af Skatterådet i 2018:

Lovområde	Antal
1 Person	42
2 Erhverv	33
3 Selskab	92
4 Moms	52
5 Afgifter	19
6 Motor	1

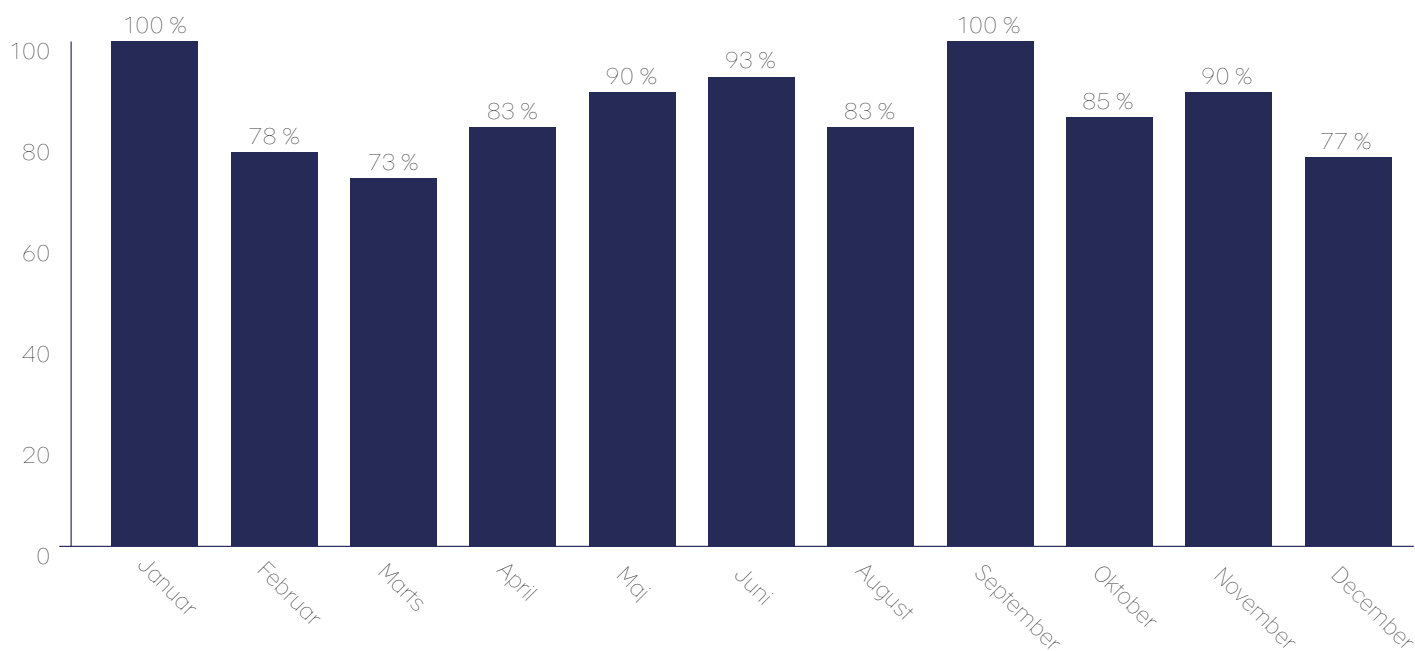
Afslutningsprocenter

Afslutningsprocenterne for bindende svar behandlet af Skatterådet i 2014 - 2018 er følgende:

Kvartal	2014	2015	2016	2017	2018
Antal sager	298	248	248	241	239
Behandlet indenfor 6 måneder	51,5 %	52 %	72 %	81 %	87 %

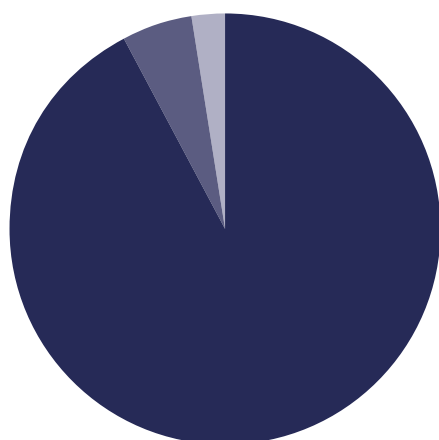
Afslutningsprocent 2018

Udvikling i afslutningsprocenten for 2018 er følgende:



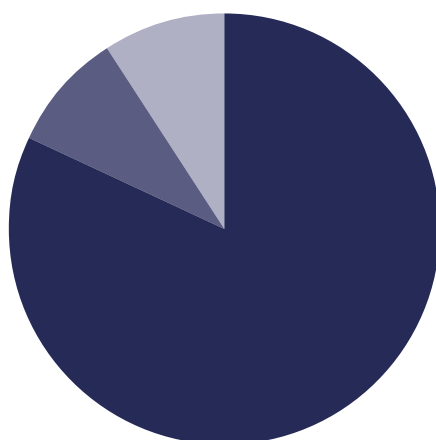
Ultimo 2016, 2017 og 2018 var aldersfordelingen på igangværende bindende svar følgende:

Ultimo 2016



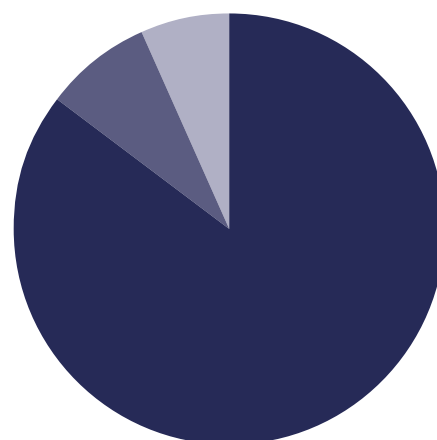
■ Nye ■ 2. halvår 2015 ■ 1. halvår 2016

Ultimo 2017



■ Nye ■ 2. halvår 2016 ■ 1. halvår 2017

Ultimo 2018



■ Nye ■ 2. halvår 2017 ■ 1. halvår 2018

	2016		2017		2018	
Igangværende	130	100 %	132	100 %	159	100%
Over 180 dage	10	8 %	24	18 %	27	17%
Under 181 dage	120	92 %	108	82 %	132	83%

Målet for overholdelse af afslutningsprocenten er på 65 %, og dette mål vurderes også at kunne overholdes fremover.

Gennemsnitlig sagsbehandlingstid for en skatterådssag

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid var i

- 2014 på 200 dage
- 2015 på 243 dage
- 2016 på 190 dage
- 2017 på 160 dage
- 2018 på 150 dage

Den gode afslutningsprocent smitter også af på den gennemsnitlige sagsbehandlingstid.

Nedenstående tabel viser antallet af bindende svar afgjort af Skatterådet, der i perioden 2014 - 2018 er påklaget til Skatteankestyrelsen.

	2014	2015	2016	2017	2018
Antal sager	298	248	248	241	239
Antal påklager	29	16	23	11	16
Påklager i %	9,7 %	6,5 %	9,3 %	4,6 %	6,7 %

Nedenstående tabel viser, i hvilket omfang Landsskatteretten har givet klager fuldt medhold, medhold i overvejende grad og ikke givet klager medhold i de skatterådssager, som Landsskatteretten har truffet afgørelse i fra Skatterådets start i 2005 til og med 2018.

I 2018 har 4 klager fået fuldt medhold, og 2 klager har fået medhold i overvejende grad, mens 15 klager ikke har fået medhold, og 4 sager er afvist eller tilbagekaldte.

	Antal Landsskatterets-kendelser	Klager har fået fuldt medhold	Klager har fået medhold i overvejende grad	Klager har ikke fået medhold	Landsskatteretten har afvist sagen/sagen er hævet/tilbagekaldt
Antal	180	41	11	108	15
%	100 %	23 %	8 %	60 %	9 %

