

Juni 2023

# Skatterådets årsberetning 2022



## **Indhold**

<b>Forord</b>	<b>5</b>
<b>Første sag om den nye antifragmenteringsregel</b>	<b>9</b>
<b>Udlejningsejendomme og passiv kapitalanbringelse</b>	<b>23</b>
<b>Fradrag for tab ved handel med kryptovaluta?</b>	<b>31</b>
<b>Opladning af elbiler</b>	<b>39</b>
<b>Sammatrulering af fast ejendom – misbrug af momsregler</b>	<b>51</b>
<b>Afgiftspligten efter emballageafgiftsloven – bærepose og engangsservice</b>	<b>59</b>
<b>Bilforhandlers salg af en udvidet garantiordning skulle indgå i den afgiftspligtige værdi</b>	<b>65</b>
<b>Statistik</b>	<b>71</b>



**2022**

# Forord

Af formand for Skatterådet Jane Bolander

Vi lever i en foranderlig verden – netop som Corona pandemien havde sluppet sit tag, skulle vi i 2022 til at forholde os til en energikrise. Til trods for alle forandringerne, der også påvirker skatteretten, skal vi i Skatterådet fortsat holde fokus på, at vi ikke går på kompromis med retssikkerheden.

I Skatterådets årsberetning for 2021 beskrev jeg, hvordan den teknologiske udvikling og mødet med Metaverset har præget Skatterådet. Jeg kan konstatere, at det fortsat præger de sager, der forelægges Skatterådet. Men også nye skattemæssige problematikker kommer til som følge af det, der foregår omkring os, fx er der fokus på elbiler og opladning heraf samt bæredygtige produkter. Det mærkes samtidig, at der på mange områder på internationalt plan sker forandringer, som sætter sit præg på den danske skatteret, og hvor Skatterådet skal jonglere med flere aspekter af skatteretten.

Mit forord vil derfor i år handle om, hvordan særligt dette opleves i Skatterådet.

Skatterådet er med til at danne praksis inden for rådets kompetenceområder og skal derfor sikre en juridisk korrekt fortolkning af lovgivningen. Når der indføres nye regler i den danske skatteret, der er afstedkommet af ændringer i internationale regler, som Danmark har ratificeret, er der ikke forudgående praksis at læne sig op ad. Når den første sag om nye regler på et retsområde forelægges Skatterådet, er det vigtigt, at vi er ekstra skarpe på, at der træffes en juridisk korrekt afgørelse. Samtidig skal afgørelsen tage højde for dels den kontekst, som reglen er opstået i, dels samspillet med relevante internationale regler.

I 2022 skulle Skatterådet for første gang behandle en sag om den nye antifrageringsregel. Reglen blev indført i den danske selskabsskattelovs § 2 i 2020 som en konsekvens af en ændring af OECD's modeloverenskomst artikel 5 om fast driftssted. Man ønskede med denne ændring på internationalt plan at bekæmpe skatteudhuling og overskudsflytning. OECD og G20-landene har ligeledes, som konsekvens heraf, udarbejdet en multilateral konvention (MLI), der hvis den ratificeres af landene, indebærer, at allerede gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster ændres. Danmark har implementeret MLI'en ved lov i 2019.

I denne første sag om antifrageringsreglen, blev der udover en stillingtagen til den nye danske bestemmelse, også taget stilling til MLI'ens betydning for en konkret dobbeltbeskatningsoverenskomst, ligesom formålet med bestemmelsens indførelse blev vægtet i afgørelsen. Sagen er et godt eksempel på, at Skatterådet både skal have de nationale og internationale briller på, når der i en sag er samspil mellem reglerne. Samtidig hermed skal der holdes fokus på retssikkerheden. Der skal afsiges en både juridisk korrekt, men også fornuftig og anvendelig afgørelse, der varetager det formål, reglerne er skabt med. Skatterådet har med sagen sat den første sten i fundamentet til den gældende praksis på området. Denne årsberetning indeholder

derfor en artikel med en nærmere beskrivelse af sagen og de skattemæssige overvejelser i forbindelse hermed.

Et andet aspekt på den internationale bane er den praksis, som EU-Domstolen fastlægger. Inden for det momsretlige område spiller EU-retten og EU-praksis en stor rolle, da momsloven er en implementering af det EU-retlige momssystemdirektiv. Skatterådet skal derfor også forholde sig til EU-regler og praksis og inddrage dette i de relevante sager.

I 2022 fik Skatterådet i en sag lejlighed til at tage stilling til samspillet mellem de momsretlige regler og det EU-retlige princip om forbud mod misbrug af EU-reglerne. Princippet er udviklet af EU-Domstolen, og har til formål at hindre retsstridige transaktioner i strid med EU-retten. EU-Domstolen har endvidere udtalt hertil, at princippet skal have direkte virkning i medlemsstaterne. I sådanne sager er det derfor vigtigt, at Skatterådet favner både nationale, men også EU-retlige regler og praksis, når den danske praksis skal fastlægges her. Hvordan Skatterådet valgte at favne denne problematik i deres afgørelse, kan der læses mere om i artiklen om sagen i denne årsberetning.

For mig er det vigtigt, at Skatterådet træffer juridisk korrekte afgørelser. Det forhold, at rådets afgørelser nyder bred anerkendelse, og som alt overvejende hovedregel stadfæstes af Landskatteretten og domstolene vidner om, at vi, trods en foranderlig og kompleks verden, formår at stille skarpt på juraen og samtidig vægte de ting og værdier, der også spiller ind, for at træffe en juridisk korrekt og anvendelig afgørelse. Dette lykkedes også kun i samarbejde med Skatteforvaltningens dygtige og kompetente medarbejdere.

Jeg vil gerne benytte lejligheden til at sige tak til de øvrige skatterådsmedlemmer og Skatteforvaltningens medarbejdere for at være med til at løfte denne opgave på fornemste vis. Sammen står vi stærkt til at møde de nye skattemæssige udfordringer i vores foranderlige verden.

Formand for Skatterådet

Jane Bolander







# Første sag om den nye antifragmenteringsregel

I 2020 blev selskabsskattelovens § 2 om fast driftssted ændret, så den kom til at svare til artikel 5 om fast driftssted i OECD's modeloverenskomst for 2017. OECD's modeloverenskomst for 2017 var blevet ændret som opfølgning på OECD's arbejde med at bekæmpe skatteudhuling og overskudsflytning.

Som et værn mod, at bestemmelsen om fast driftssted udnyttes til at undgå fast driftssted, ved at sammenhængende aktiviteter kunstigt opsplittes mellem flere forbundne virksomheder, der disponerer over separate faste forretningssteder, blev der bl.a. indsat en ny bestemmelse kaldet antifragmenteringsreglen.

Skatterådet har i 2022 behandlet den første anmodning om bindende svar om den nye antifragmenteringsregel.

Sagen er offentliggjort som SKM2022.395.SR.

## Indledning

Selskabsskattelovens § 2 om fast driftssted for et udenlandsk selskab blev ændret i 2020. Hensigten med at ændre bestemmelsen om fast driftssted var, at de interne danske regler skulle svare til artikel 5 om fast driftssted i OECD's modeloverenskomst, således som artikel 5 er affattet i 2017-udgaven af modeloverenskomsten.

I 2017-udgaven af modeloverenskomsten var der bl.a. foretaget indholdsmæssige ændringer af artikel 5 om fast driftssted for at følge op på OECD's arbejde med at bekæmpe skatteudhuling og overskudsflytning (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)).

For det første blev reglen i artikel 5, stk. 4, om at faste forretningssteder med aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter ikke udgør et fast driftssted, ændret. Det blev gjort til et generelt og overordnet krav, at de aktiviteter, der udøves gennem det faste driftssted, udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter. Derudover blev der i artikel 5, stk. 4.1. indsat en ny bestemmelse, der udgør et værn mod, at bestemmelsen udnyttes til at undgå fast driftssted ved, at sammenhængende aktiviteter kunstigt opsplittes mellem flere forbundne virksomheder, der disponerer over separate faste forretningssteder. Denne nye bestemmelse kaldes antifragmenteringsreglen.

For det andet blev agentreglen i artikel 5, stk. 5 og 6, ændret væsentligt. Denne ændring skulle hindre, at agentreglen udnyttes til kunstigt at undgå etablering af et fast driftssted i det land, hvor agentens aktiviteter udøves.

Ændringerne i OECD's modeloverenskomst medførte, at der blev indsat nye bestemmelser i selskabsskattelovens § 2, stk. 2-5, der indebærer, at udenlandske selskaber m.v., der driver erhverv efter intern dansk ret får fast driftssted i Danmark, når der er et fast driftssted i Danmark efter artikel 5 i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst.

Som led i OECD's og G20-landenes projekt om forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning, det såkaldte BEPS-projekt, er der også udarbejdet en multilateral konvention (MLI'en). Ratifikation af MLI'en indebærer, at allerede gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster ændres. MLI'en er implementeret i dansk ret med lov nr. 327 af 30. marts 2019.

MLI'en og dens enkelte bestemmelser er beskrevet i Den juridiske vejledning C.F.8.3.1. MLI'ens betydning for den dansk-irske dobbeltbeskatningsoverenskomst er beskrevet i Den juridiske vejledning C.F.9.2.9.4.2.

## **SKM2022.395.SR – den første sag**

I SKM2022.395.SR behandlede Skatterådet for første gang en sag om den nye antifrageringsregel i selskabsskatteloven. Her blev MLI'ens betydning for en konkret dobbeltbeskatningsoverenskomst også behandlet. I sagen blev Skatterådet stillet to spørgsmål, om hvorvidt et irsk selskab H1 fik fast driftssted i Danmark.

Selskaberne H1, H2 og H8 var alle ultimativt ejet af H4.

Det irske selskab, H1, havde et antal medarbejdere i Irland, som drev den centraliserede indkøbsfunktion. Selskabet afsatte hovedparten af produkter opbevaret i Danmark til det danske selskab H2.

H2 ejede og drev et antal af H-koncernens forretningssteder i Danmark.

H1 havde en serviceaftale med H6, der havde en tilsvarende aftale med H2, ifølge hvilken H2 leverede servicen i relation til indkøb og logistik i forbindelse med distribution af X-produkt i område Q. Disse servicen udførtes af to medarbejdere, der var ansat af H2. 60 % af de danske medarbejders tid gik med at arbejde for H1, hvilket betød, at de deltog i den indledende indkøbsproces, herunder møder med leverandører. De to medarbejdere udarbejdede en liste over potentielle leverandører, som blev forelagt H1's medarbejdere til godkendelse.

Det danske selskab H8 ejede lagerkapacitet og stillede denne til rådighed for H2 eller H1 afhængig af de gældende leveringsbetingelser. H8 forarbejdede også produkterne på vegne af H2.

Spørger ønskede derfor for det første bekræftet, at H1's opretholdelse af et varelager i Danmark ikke udgjorde et fast driftssted i Danmark efter artikel 5, stk. 1, jf. stk. 4, i Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med Irland.

Spørger ønskede for det andet bekræftet, at arbejdet udført af de danske medarbejdere i H2 på vegne af H1 ikke udgjorde et fast driftssted i Danmark, jf. artikel 5, stk. 5, jf. stk. 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Irland.

## Dansk lovregel om fast driftssted

Selskaber med hjemsted i udlandet er skattepligtige til Danmark, hvis de udøver et erhverv med et fast driftssted her i landet. Se selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Der er fast driftssted i Danmark, når et udenlandsk selskab udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet. Der kan også være et fast driftssted, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af selskabet og i forbindelse hermed sædvanligvis, indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af selskabet, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 4 (agentreglen).

Der er dog ikke et fast driftssted, når der udelukkende udøves virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter gennem det faste forretningssted.

Hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og selskabets hjemland, har Danmark dog kun beskatningsretten til indkomsten i et fast driftssted i Danmark, hvis der også eksisterer et fast driftssted efter den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst.

## Den dansk-irske dobbeltbeskatningsoverenskomst

Artikel 5 i den dansk-irske dobbeltbeskatningsoverenskomst har ikke en bestemmelse, der svarer til OECD's modeloverenskomst fra 2017, stk. 4.1, om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst. Dvs., at dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke indeholder en antifrageringsregel.

Som nævnt ovenfor, er der dog udarbejdet en multilateral konvention (MLI'en), der medfører, at allerede gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster vil kunne ændres med henblik på at forhindre skatteudhuling og overskudsflytning, når der er enighed mellem de berørte lande herom.

Både Danmark og Irland har tiltrådt og ratificeret MLI'en. MLI'ens artikel 13, stk. 2-3, opremsner situationer, der udgør undtagelser fra definitionen af fast driftssted. Artikel 13, stk. 2-3 indeholder to valgmuligheder, som parterne kan anvende ved afgrænsningen af, hvornår "hjælpevirksomhed" udgør et fast driftssted. Danmark har valgt mulighed A, mens Irland har valgt mulighed B. Det medfører, at ingen af valgmulighederne anvendes, jf. artikel 13 i MLI'en. For den dansk-irske dobbeltbeskatningsoverenskomst er det derfor ordlyden af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5, stk. 4, og kommentarerne til OECD's modeloverenskomst for 2014, der afgør, om Danmark kan beskatte indkomsten i et fast driftssted.

MLI'ens artikel 13, stk. 4, indeholder desuden en bestemmelse om kunstig undgåelse af status som fast driftssted gennem undtagelse for bestemte former for virksomhed (antifragmenteringsregel). Både Danmark og Irland har tiltrådt MLI'ens antifragmenteringsregel, og ingen af landene har foretaget nogen reservationer i forhold til artiklen.

Skatterådet fandt derfor, at antifragmenteringsreglen i MLI'en kunne anvendes i forhold til Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med Irland.

## Varelager

### **Vurdering af om varelageret medførte fast driftssted for H1 efter intern dansk ret**

Varelageret var stillet til rådighed for H1, og H1's anvendelse var ikke af midlertidig karakter. Der var derfor et fast forretningssted.

Skatterådet lagde til grund, at H1's virksomhed bl.a. bestod i indkøb og salg. Da H1's virksomhed bl.a. også omfattede salg, måtte opbevaring og udlevering fra lageret anses for forberedende eller hjælpende i forhold til virksomheden med køb og salg. Varelageret var derfor isoleret set kun af forberedende eller hjælpende karakter.

Antifragmenteringsreglen medfører, at selvom den aktivitet, der udøves gennem et fast forretningssted, kun er af forberedende eller hjælpende karakter, kan der alligevel være et fast driftssted efter dansk ret. Det kan være tilfældet, hvis de funktioner, som selskabet m.v. udøver på det faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som selskabet m.v. eller fysiske eller juridiske personer, hvormed selskabet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet. Se selskabsskattelovens § 2, stk. 3, 2. pkt.

Skatterådet fandt, at opretholdelsen af varelageret indgik blandt flere gensidigt supplerende funktioner i den samlede udøvelse af erhvervsvirksomhed, som ikke kun var af forberedende eller hjælpende karakter. Virksomheden udøvedes samlet af H1, H8 og H2, der var nært forbundne juridiske personer, da de alle ultimativt ejedes af H4.

H8 stillede lagerkapacitet til rådighed for H2 eller H1, og H8 forarbejdede X-produkterne, der tilsammen udgjorde det færdige produkt, som H2 solgte til slutkunderne. H2 leverede servicen i relation til indkøb og logistik i forbindelse med distribution af X-produkt i område Q. Når de to medarbejdedes arbejde blev set i sammenhæng med det varelager, der var i Danmark, var det Skatterådets opfattelse, at der var tale om komplementære funktioner. Antifragmenteringsreglen betød, at det var koncernens samlede aktivitetsudøvelse i Danmark, der skulle indgå i vurderingen af, om der var tale om aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter.

Selvom H1's opretholdelse af et varelager i Danmark isoleret set var af forberedende eller hjælpende karakter, medførte antifragmenteringsreglen i selskabsskattelovens § 2, stk. 3, 2. pkt., altså, at selskabet alligevel måtte anses for at have et fast driftssted i Danmark, da

aktiviteten skulle vurderes sammen med aktiviteten i de danske selskaber. Oplagringen ville derfor efter intern dansk ret udgøre et fast driftssted.

### **Vurdering af om varelageret medfører fast driftssted efter den dansk-irske dobbeltbeskatningsoverenskomst**

Som nævnt ovenfor skulle vurderingen af, om det irske selskab udøvede sin virksomhed gennem det faste forretningssted efter den dansk-irske dobbeltbeskatningsoverenskomst ske på baggrund af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst for 2014. Da H1's virksomhed bl.a. omfattede salg, måtte opbevaring og udlevering anses for forberedende eller hjælpende i forhold til virksomheden med indkøb og salg, jf. artikel 5, stk. 4, i den dansk-irske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Det var dog Skatterådets opfattelse, at MLI'ens antifragmenteringsregel anvendtes i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Irland. Selvom et varelager ikke medførte et fast driftssted efter OECD's modeloverenskomst for 2014, måtte aktiviteterne anses for at have komplementære funktioner, der indgik i en sammenhængende virksomhedsdrift, som ikke var af forberedende eller hjælpende karakter.

Når varelageret og indkøb, som var en af kernefunktionerne, blev lagt sammen som følge af MLI'ens antifragmenteringsregel, var der tale om, at medarbejderne hos det danske selskab udøvede kernevirksomhed for H1. Selvom varelageret hos H8 ikke isoleret set udgjorde et fast driftssted for H1 efter den dansk-irske dobbeltbeskatningsoverenskomst, var det Skatterådets opfattelse, at varelageret i kombination med det arbejde, der udførtes af de danske medarbejdere i H2 på vegne af H1 udgjorde et fast driftssted, jf. MLI'ens art. 13, stk. 4.

Varelageret udgjorde altså hverken efter intern dansk ret eller efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten isoleret set et fast driftssted. Men henholdsvis antifragmenteringsreglen i selskabsskatteloven og antifragmenteringsreglen i MLI'en, medførte, at der både efter intern dansk ret og efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten var et fast driftssted i Danmark.

## **Arbejde udført af de danske medarbejdere i koncernforbundet selskab på vegne af det irske selskab**

### **Vurdering af om arbejde udført af H2's medarbejdere medførte fast driftssted for H1 efter intern dansk ret**

Når en fysisk eller juridisk person handler her i landet på vegne af selskabet m.v. og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af selskabet, foreningen m.v., er der fast driftssted efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Nogle yderligere betingelser skal herudover være opfyldt. Se selskabsskattelovens § 2, stk. 4.

Selskabsskattelovens regler om fast driftssted efter agentreglen svarer til den udformning af agentreglen, der fremgår af artikel 5 i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst. Agentreglen vil kunne medføre fast driftssted i Danmark, selv om repræsentanten ikke har fuldmagt

til at indgå aftaler på virksomhedens vegne, når agenten spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af virksomheden. Det fremgår af bemærkningerne til den nye definition af fast driftssted i selskabsskatteloven.

Udtrykket *"kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer"* i OECD's modeloverenskomst for 2017, præciserer, at en persons handlinger er omfattet af agentreglen, hvis vedkommende udfører en ledende rolle i den pågældende stat, selvom kontrakterne ikke formelt set er indgået i den stat, f.eks. hvis kontrakterne rutinemæssigt bliver gennemgået og godkendt uden for staten, uden at en sådan gennemgang medfører ændringer af vigtige forhold i kontrakterne. Se pkt. 88 i kommentarerne til artikel 5 i OECD's modeloverenskomst fra 2017.

Skatterådet fandt derfor, at det ikke var afgørende, at den liste over potentielle leverandører, som medarbejderne udarbejdede, blev forelagt H1's medarbejdere til godkendelse.

H1's hovedbeskæftigelse var indkøb. Indkøbsfunktionen udgjorde en vigtig og væsentlig del af H1's almindelige virksomhed. Med henvisning til et eksempel i punkt 68 i kommentaren til OECD's modeloverenskomst for 2017 fandtes medarbejdernes arbejde derfor ikke at være hjælpende eller forberedende efter intern dansk ret.

Efter intern dansk ret havde H1 derfor et fast driftssted efter agentreglen i selskabsskattelovens § 2, stk. 4.

Det var desuden Skatterådets opfattelse, at medarbejdernes arbejde i Danmark for H1 indgik blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke var forberedende eller hjælpende. Dette fremgår også ovenfor under afsnittet om varelager. Efter dansk intern ret ville der derfor i medfør af agentreglen være et fast driftssted, selv hvis medarbejdernes arbejde ikke isoleret set medførte et fast driftssted efter agentreglen i selskabsskattelovens § 2, stk. 4.

### **Vurdering af om arbejde udført af H2's medarbejdere medførte et fast driftssted for H1 efter den dansk-irske dobbeltbeskatningsoverenskomst**

Da Irland har taget forbehold for, at MLI'ens bestemmelser om fast driftssted for så vidt angår agentreglen ikke skal anvendes i Irlands dobbeltbeskatningsoverenskomster, kunne MLI'ens bestemmelser ikke anvendes i den konkrete sag.

Vurderingen af, om der var fast driftssted efter agentreglen i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5, stk. 5, skulle derfor ske på baggrund af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fra 2014.

Det var oplyst, at de danske medarbejdere ikke var bemyndiget til på egen hånd at forhandle kontrakter eller til at indgå aftaler eller på anden måde forpligte H1. Den irske director var ansvarlig for at forhandle priser, aftalevilkår og for at indgå aftale med leverandørerne.

På den baggrund var det Skatterådets opfattelse, at medarbejderne ikke havde fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, og at der ikke var fast driftssted i Danmark efter agentreglen i artikel 5, stk. 5, i den dansk-irske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Selvom arbejdet udført af de danske medarbejdere i H8 ikke udgjorde et fast driftssted for H1 efter agentreglen i den dansk-irske dobbeltbeskatningsoverenskomst, var det Skatterådets opfattelse, at arbejdet i kombination med opretholdelsen af varelageret udgjorde et fast driftssted, jf. MLI'ens artikel 13, stk. 4, og dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel art. 5, stk. 1. Det fremgik også af indstillingen til spørgsmål 1 om varelageret. Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte, at medarbejdernes arbejde ikke medførte fast driftssted.

## Opsummering

Skatterådets svar på spørgsmålet om medarbejdernes arbejde var altså, at medarbejdernes arbejde ikke var af forberedende eller hjælpende karakter og derfor medførte arbejdet et fast driftssted i Danmark efter agentreglen i intern dansk ret. Medarbejdernes arbejde i Danmark indgik samtidig i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke var af forberedende eller hjælpende karakter, og der var derfor også et fast driftssted i Danmark for H1 efter antifragmenteringsreglen i intern dansk ret.

Efter den dansk-irske dobbeltbeskatningsoverenskomst medførte medarbejdernes arbejde ikke isoleret set et fast driftssted, idet der ikke var fast driftssted efter agentreglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Men antifragmenteringsreglen i MLI'en medførte, at medarbejdernes arbejde i kombination med varelageret udgjorde et fast driftssted. Danmark kunne derfor beskatte indkomsten fra det faste forretningssted efter artikel 5, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, da den samlede aktivitet ikke havde karakter af at være hjælpende og forberedende.

Skatterådets svar viser betydningen af både antifragmenteringsreglen i intern dansk ret og betydningen af MLI'ens antifragmenteringsregel for den dansk-irske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Selvom varelageret hverken efter intern dansk ret eller efter den dansk-irske dobbeltbeskatningsoverenskomst isoleret set ville udgøre et fast driftssted i Danmark, medførte antifragmenteringsreglen ved begge vurderinger, at der efter en samlet bedømmelse af de komplementære aktiviteter var et fast driftssted.

F.s.v.a. medarbejdernes arbejde var der efter intern dansk ret både et fast driftssted efter agentreglen og efter antifragmenteringsreglen. Medarbejdernes arbejde gav dog ikke isoleret set fast driftssted efter agentreglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, men antifragmenteringsreglen i MLI'en medførte, at medarbejdernes arbejde i kombination med varelageret udgjorde et fast driftssted efter artikel 5, stk. 1.

SKM2022.395.SR viser, at MLI'ens antifragmenteringsregel kan betyde, at kombinationen af aktiviteter kan medføre et fast driftssted, selv om de to aktiviteter ikke hver for sig medfører et fast driftssted efter den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det samme gør sig

gældende for antifragmenteringsreglen i intern dansk ret, hvor kun medarbejdernes arbejde, men ikke varelageret, gav fast driftssted for det irske selskab i den konkrete sag. Men som følge af antifragmenteringsreglen i intern ret var der efter en samlet bedømmelse af aktiviteterne et fast driftssted efter intern dansk ret.

## Retsgrundlaget

### Selskabsskattelovens § 2, stk. 1-5

Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger mv. som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de

- a) udøver et erhverv med fast driftssted her i landet. Udøvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv, hvis det var udført i land, ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her. Skattepligten omfatter endvidere indkomst i form af løbende ydelser hidrørende fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties. Skattepligten omfatter desuden bortforpagtning af en sådan virksomhed. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed. For så vidt angår aktier, omfatter skattepligten for faste driftssteder gevinst, tab og udbytte på selskabets aktier, når afkastet vedrører det faste driftssted, herunder gevinst, tab og udbytte af aktier, der indgår i det faste driftssteds anlægskapital, samt genbeskatningssaldo efter § 31 A.

[...]

### Stk. 2.

Fast driftssted efter stk. 1, litra a, foreligger, når selskabet, foreningen m.v. udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag.

### Stk. 3.

Uanset stk. 2 udgør et fast forretningssted ikke et fast driftssted efter stk. 1, litra a, når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis de funktioner, som selskabet, foreningen m.v. udøver på det i 1. pkt. omhandlede faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som selskabet, foreningen m.v. eller fysiske eller juridiske personer, hvormed selskabet, foreningen m.v. har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

### Stk. 4.

Fast driftssted efter stk. 1, litra a, foreligger, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af selskabet, foreningen m.v. og i forbindelse hermed sædvanligvis



indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af selskabet, foreningen m.v. Det er en betingelse, at den virksomhed, som den fysiske eller juridiske person udøver her i landet, ikke udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter som omhandlet i stk. 3. Det er endvidere en betingelse, at de i 1. pkt. omhandlede aftaler enten.

- 1) indgås i navn af selskabet, foreningen m.v.,
- 2) vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder ejet af selskabet, foreningen m.v., eller som selskabet, foreningen m.v. har brugsret til, eller
- 3) vedrører levering af tjenesteydelser fra selskabet, foreningen m.v.

#### **Stk. 5.**

Stk. 4 finder ikke anvendelse, når repræsentanten driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for selskabet, foreningen m.v. inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Handler repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af en eller flere fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, anses repræsentanten ikke for at være en uafhængig repræsentant.

#### **OECD's modeloverenskomst for 2014, Artikel 5, stk. 4-6**

**Stk. 4.** Uanset foranstående bestemmelser i denne artikel skal udtrykket "fast driftssted" ikke omfatte:

- a) anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet;
- b) opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering;
- c) opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til bearbejdelse eller forædling hos et andet foretagende;
- d) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet;
- e) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende i det øjemed at udføre anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art for foretagendet;
- f) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på en kombination af de under litra a-e nævnte formål, forudsat at virksomheden på det faste forretningssted, der er et resultat af denne kombination, er af forberedende eller hjælpende art.

**Stk. 5.** Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2, hvor en person – med undtagelse af en sådan uafhængig repræsentant, for hvem stk. 6 finder anvendelse – der udøver virksomhed for et foretagende, har, og sædvanligvis udøver, en fuldmagt i en kontraherende stat til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende anses for at have fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som han foretager for foretagendet, medmindre

hans virksomhed er begrænset til sådanne, som er nævnt i stk. 4, som, hvis den udøves gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i pågældende stykke.

**Stk. 6.** Et foretagende anses ikke for at have fast driftssted i en kontraherende stat, blot fordi det driver forretning i den stat gennem en mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant, såfremt disse personer handler inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed.

#### **OECD's modeloverenskomst 2017, Artikel 5, stk. 4-6**

**Stk. 4.** Uanset foranstående bestemmelser i denne artikel omfatter udtrykket "fast driftssted" ikke:

- a) anvendelsen af anlæg udelukkende til oplagring, udstilling eller levering af varer tilhørende foretagendet
- b) opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende til oplagring, udstilling eller levering
- c) opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende til bearbejdelse eller forædling hos et andet foretagende
- d) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet
- e) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udføre anden virksomhed for foretagendet
- f) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på en kombination af de under litra a)-e) nævnte formål,

såfremt denne virksomhed, eller for så vidt angår litra f) det faste forretningssteds almindelige virksomhed, er af forberedende eller hjælpende art.

**Stk. 4.1.** Stk. 4 finder ikke anvendelse på et fast forretningssted, der benyttes eller opretholdes af et foretagende, hvis samme foretagende eller et nært forbundet foretagende udøver forretningsmæssig virksomhed på samme sted eller et andet sted i samme kontraherende stat, og:

- a) dette sted eller det andet sted udgør et fast driftssted for foretagendet eller det nært forbundne foretagende efter bestemmelserne i denne artikel eller
- b) den samlede virksomhed, der stammer fra de samlede aktiviteter, som udøves af de to foretagender på samme sted eller af samme foretagende eller nært forbundne foretagender på de to steder, ikke er af forberedende eller hjælpende art,

såfremt den forretningsmæssige virksomhed, der udøves af de to foretagender på samme sted eller af samme foretagende eller nært forbundne foretagender på de to steder, har komplementære funktioner, der indgår i en sammenhængende virksomhedsdrift.

**Stk. 5.** Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2, jf. dog bestemmelserne i stk. 6, gælder det, at hvor en person handler i en kontraherende stat på vegne af et foretagende og i den egenskab sædvanligvis indgår kontrakter eller sædvanligvis spiller den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer, og disse kontrakter:

- a) er indgået i foretagendets navn eller
- b) vedrører overdragelse af ejendomsret eller tildeling af brugsret til ejendom ejet af det pågældende foretagende, eller som foretagendet har brugsret til, eller
- c) vedrører foretagendets levering af ydelser,

anses dette foretagende for at have fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person udøver for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til den i stk. 4 nævnte virksomhed, som, hvis den udøves fra et fast forretningssted (medmindre stk. 4.1 finder anvendelse på forretningsstedet), ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i det pågældende stykke.

**Stk. 6.** Stk. 5 finder ikke anvendelse, når den person, der handler i en kontraherende stat på vegne af et foretagende fra en anden kontraherende stat, udøver forretningsmæssig virksomhed i førstnævnte stat som en uafhængig repræsentant og handler på vegne af foretagendet som led i denne virksomhed. Når en person handler udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af et eller flere nært forbundne foretagender, anses denne person dog ikke for at være en uafhængig repræsentant i denne bestemmelses forstand for et sådant foretagende.

## **MLL'en, Artikel 13, stk. 2-4 (Bilag 1 til lov nr. 327 af 30. marts 2019)**

### *Artikel 13*

*Kunstig undgåelse af status som fast driftssted gennem undtagelse for bestemte former for virksomhed*

1. En part kan vælge at anvende stk. 2 (valgmulighed A) eller stk. 3 (valgmulighed B) eller ikke at anvende nogen af dem.

### **Valgmulighed A**

2. Uanset bestemmelserne i en omfattende skatteaftale, som definerer udtrykket "fast driftssted", anses udtrykket "fast driftssted" for ikke at omfatte
  - a) virksomhed, som særskilt er opregnet i den omfattende skatteaftale (forud for ændring ved denne konvention) som virksomhed, der ikke anses for at udgøre et fast driftssted, uanset om denne undtagelse fra status som fast driftssted beror på, at virksomheden er af forberedende eller afhjælpende karakter, medmindre det udtrykkeligt fremgår af den relevante bestemmelse i den omfattende skatteaftale, at en bestemt form for virksomhed ikke anses for at udgøre et fast driftssted, forudsat at virksomheden er af forberedende eller afhjælpende karakter,

b) opretholdelse af et fast forretningssted udelukkende med det formål at udøve virksomhed, som ikke er nævnt i litra a, for foretagendet, forudsat at denne virksomhed er af forberedende eller afhjælpende karakter,

c) opretholdelse af et fast forretningssted udelukkende for en kombination af virksomhed som nævnt i litra a og b,

forudsat at den samlede virksomhed i det faste driftssted som følge af denne kombination er af forberedende eller afhjælpende karakter.

### **Valgmulighed B**

3. Uanset bestemmelserne i en omfattet skatteaftale, som definerer udtrykket "fast driftssted", anses udtrykket "fast driftssted" for ikke at omfatte

b) opretholdelse af et fast forretningssted udelukkende med det formål at udøve virksomhed, som ikke er nævnt i litra a, for foretagendet, forudsat at denne virksomhed er af forberedende eller afhjælpende karakter,

c) opretholdelse af et fast forretningssted udelukkende for en kombination af virksomhed som nævnt i litra a og b, forudsat at den samlede virksomhed i det faste driftssted som følge af denne kombination er af forberedende eller afhjælpende karakter.

4. En bestemmelse i en omfattet skatteaftale (som denne måtte være ændret ved stk. 2 eller 3), som opregner bestemte former for virksomhed, der ikke anses for at udgøre et fast driftssted, finder ikke anvendelse på et fast forretningssted, som anvendes eller opretholdes af et foretagende, hvis det samme foretagende eller et nært forbundet foretagende udøver erhvervsvirksomhed det samme sted eller et andet sted i den samme kontraherende jurisdiktion, og

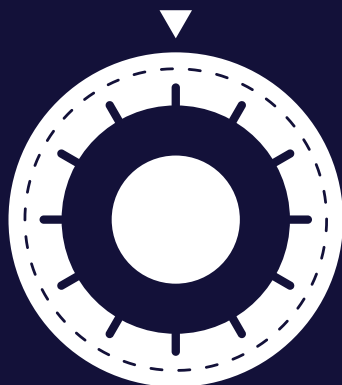
a) dette sted eller andet sted udgør et fast driftssted for foretagendet eller det nært forbundne foretagende efter bestemmelserne i en omfattet skatteaftale, som definerer et fast driftssted, eller

b) den samlede virksomhed i det faste driftssted som følge af kombinationen af virksomhed udøvet af de to foretagender det samme sted eller af nært forbundne foretagender de to steder ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter, forudsat at den erhvervsvirksomhed, som udøves af de to foretagender det samme sted eller af nært forbundne foretagender de to steder, udgør gensidigt supplerende funktioner, som indgår i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed.

## **Oversigt over Skatterådets afgørelser**

SKM2022.395.SR





# Udlejningsejendomme og passiv kapitalanbringelse

Ved overdragelse af aktier med succession skal der bl.a. tages stilling til, om selskabets virksomhed skal anses for i overvejende grad at bestå i passiv kapitalanbringelse, idet der ikke kan ske overdragelse med succession, hvis selskabet bliver betragtet som en pengetank efter aktieavancebeskatningslovens § 34.

Lovteksten i aktieavancebeskatningslovens § 34 blev i 2017 ændret. Ændringen bestod bl.a. i, at ved oprensningen af eksempler på pengetankaktiver blev "udlejningsejendom" erstattet af "fast ejendom"

Der er i 2022 offentliggjort to bindende svar, hvor Skatterådet har behandlet problemstillingen omkring udlejningsejendomme og passiv kapitalanbringelse i pengetankreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34.

Skatterådet tog i 2021 også stilling til samme problematik i to bindende svar.

Det drejer sig om følgende sager: SKM2022.590.SR, SKM2022.450.SR, SKM2021.446.SR og SKM2021.250.SR.

Sagerne omhandlede, hvorvidt selskabernes ejendomme skulle betragtes som erhvervsaktiver (aktiv kapitalanbringelse) eller pengetankaktiver (passiv kapitalanbringelse) efter pengetankreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34.

Skatterådet fandt i sagerne, at udgangspunktet var, at udlejning af fast ejendom fortsat efter lovændringen i 2017 var passiv kapitalanbringelse.

## Indledning

Overdragelse af aktier med succession indebærer, at overdrageren ikke skal betale skat af aktieavancen på overdragelsestidspunktet, idet erhververen overtager den skatteforpligtelse, der hviler på aktierne. Erhververen indtræder i overdragerens skattemæssige stilling, og skal anses for at have købt aktierne til samme pris, på samme tidspunkt, og i samme hensigt som overdrageren. Successionen omfatter alene skat af gevinsten på aktierne og dermed ikke afgift eller skat af en eventuel gavn, der ydes i forbindelse med overdragelsen.

Aktieavancebeskatningslovens § 34 om familieoverdragelse med succession indeholder en række betingelser, der skal være opfyldte for, at de pågældende aktier kan overdrages med succession. I det følgende behandles alene betingelsen om, at der skal være tale om aktier i et selskab, hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse.

Ved målingen af om virksomheden i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse udarbejdes en opgørelse over dels hvor stor en andel af selskabets indtægter, der stammer fra pengetankaktiver, og dels hvor stor en andel af selskabets aktiver, der består af pengetankaktiver.

Frem til 2017 blev eksempler på pengetanksaktiver i lovtæksten omtalt som udlejningsejendomme, kontanter, værdipapirer el.lign. Efter en lovændring i 2017 blev eksempler på pengetankaktiver omtalt som fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign.

Skatterådet har ved behandlingen af de 4 sager vurderet, hvilken indflydelse ændringen af lovtæksten fra "udlejningsejendomme" til "fast ejendom" har for de pågældende ejendomme. Skatterådet har ved behandlingen af de 4 sager bl.a. lagt vægt på lovforarbejderne.

## **Omtale af udlejningsejendomme i lovforarbejderne**

Ved indførelse af reglerne i 2000 om passiv kapitalanbringelse i aktieavancebeskatningslovens § 34 fremgår det af de almindelige bemærkninger i L 36 (folketingsåret 2000/2001), at formålet var at afskære muligheden for at succedere i levende live i aktier fra såkaldte pengetanke, der blev defineret som selskaber, hvis væsentligste aktivitet var passiv pengekapitalanbringelse og/eller udlejning af fast ejendom.

Videre fremgår det af bilag 11 til L 36 (folketingsåret 2000/01), at udlejning af fast ejendom blev anset som passiv kapitalanbringelse, fordi udlejning udgjorde en forrentning af bestående kapital, hvilket efter skatteministerens opfattelse ikke var udtryk for en aktiv erhvervsindsats.

Ved ændring af lovtæksten i 2017 i aktieavancebeskatningslovens § 34 fremgår det af de almindelige bemærkninger i L 183 (folketingsåret 2016/17), at formålet med justeringen bl.a. var, at ubebyggede grunde og ejendomsprojekter og lign. skulle medregnes som pengetankaktiver ved opgørelsen af, om virksomheden i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse.

Det fremgår videre af lovforarbejderne, at baggrunden for lovændringen i 2017 var, at Skatterådet i SKM2012.728.SR havde fundet, at ubebyggede grunde og ejendomsprojekter blev anset for erhvervsaktiver i forhold til pengetankreglen, selv om disse aktiver reelt kunne sidestilles med udlejningsejendomme.

Endelig er det anført i lovforarbejderne, at bestemmelsen blev justeret, således at det udtrykkeligt fremgår, at besiddelse af fast ejendom, herunder også ubebyggede grunde og ejendomsprojekter, medregnes ved opgørelsen af, om pengetankreglen er opfyldt. Omvendt skal fast ejendom, der ikke har karakter af passiv kapitalanbringelse, ikke medregnes som et pengetankaktiv. Her er nævnt som eksempler virksomhedens domicilejendom og et typehus-firmas midlertidige udlejning af nyopførte boliger.



## Omtale af udlejningsejendomme i høringskema

Det fremgår af kommentarer til hørings svar i høringskema i L 183 (folketingsåret 2016/17):

- At afgrænsningen af successionsadgangen iff. ejendomsvirksomheder skal ses i sammenhæng med likviditetshensynet, der ligger bag successionsreglerne. Et selskab anses for at være en pengetank, hvis virksomheden overvejende består af aktiver, der kan sælges/ belånes mhp. at finansiere den skat, der udløses ved overdragelsen (dvs. udlejningsejendomme eller kontanter, værdipapirer el.lign.).
- At de foreslåede ændringer af pengetankreglen skal sikre, at al besiddelse af fast ejendom anses for pengetankaktiver, medmindre de pågældende aktiver ikke har karakter af passiv kapitalanbringelse (f.eks. en domicilejendom).
- At hvis udlejning af fast ejendom generelt undtages fra pengetankreglen/ikke anses som passiv kapitalanbringelse, kan det skabe et incitament til, at investeringer kanaliseres til ejendomsmarkedet fra andre områder med henblik på at opnå adgang til succession.
- At lovforslaget indebærer, at der også vedrørende ejendomme skal foretages en konkret vurdering af, om ejendommen skal anses for at udgøre passiv kapitalanbringelse. Er ejendommen erhvervet eller opført til brug som en driftsbygning for virksomheden eller med henblik på videresalg som led i virksomhedens drift, vil der som udgangspunkt ikke være tale om passiv kapitalanbringelse. Er ejendommen erhvervet med henblik på udlejning, er der tale om passiv kapitalanbringelse også i den periode, hvor ejendommen endnu ikke er udlejet.

## Fælles for de fire sager

Det fremgår af SKM2022.590.SR, SKM2022.450.SR, SKM2021.446.SR og SKM2021.250.SR, at det var Skatterådets opfattelse, at det fremgår af lovforarbejderne til L 183, folketingsåret 2016/17, og praksis jf. SKM2020.550.SR, at det fortsat er hovedreglen, at samtliche ejendomme, der er udlejet, med ganske få konkrete undtagelser, vil være passiv kapitalanbringelse. Undtagelserne omfatter blandt andet et typehusfirmas midlertidige (tidsbegrænsede) udlejning af nyopførte boliger, der er erhvervet og opført med henblik på videresalg, bortforpagtning af landbrug m.m. og koncerntern udlejning af ejendom, som lejer anvender i driften i en aktiv virksomhed.

### SKM2022.590.SR – Kontorceller og lagerceller

Sagen omhandlede bl.a., om en ejendom var et pengetankaktiv (passiv kapitalanbringelse) eller et erhvervsaktiv (aktiv kapitalanbringelse) i forhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

På den pågældende ejendom var der 83 lejemål fordelt på 11 konventionelle lejemål samt 72 lejemål til lagerceller og kontorceller. Sidstnævnte 72 lejemål består af mindre rum, der udlejes til brug for henholdsvis opbevaring eller kontor.

Det var Skatterådets opfattelse, at en ejendom, der blev anvendt til udlejning af lagerceller og kontorceller, skulle betragtes som en udlejningsejendom. Det var endvidere Skatterådets opfattelse, at det arbejde, som selskabets ansatte udførte vedrørende kontraktoprettelse, indflytninger/udflytninger, kodning og udlevering/inddragelse af elektroniske nøgler til

fællesarealer, besvarelse af administrative spørgsmål, rengøring samt reparationer omfattede aktivitet ved selve udlejningen.

Videre var det Skatterådets opfattelse, at udlejning af lagerceller og kontorceller ikke var omfattet af de ganske få konkrete undtagelser til hovedreglen om, at udlejningsejendomme skal betragtes som passiv kapitalanbringelse efter deres art.

Samlet set, kunne der hverken i lovtæst, lovforarbejder eller praksis findes støtte til, at udlejning af lagerceller eller kontorceller var omfattet af de få konkrete undtagelser, der er til, at udlejningsejendomme efter deres art skal betragtes som passiv kapitalanbringelse.

Skatterådet fandt herefter, at det pågældende selskabs ejendom var passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34.

### **SKM2022.450.SR – Parkeringspladser og lukkede garager**

Sagen omhandlede bl.a., om en ejendom var et pengetankaktiv (passiv kapitalanbringelse) eller et erhvervsaktiv (aktiv kapitalanbringelse) i forhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

Det pågældende selskab drev virksomhed med udlejning af parkeringspladser og lukkede garager.

Det var Skatterådets opfattelse, at en ejendom, der blev anvendt til udlejning af parkeringspladser og lukkede garager, skulle betragtes som en udlejningsejendom. Det var endvidere Skatterådets opfattelse, at det arbejde, som selskabets ansatte udførte vedrørende bogholderi, fakturering, rykkerprocedure, fraflytningsafregning, rengøring, fremvisning af pladser og garager mv., samt udarbejdelse af lejekontrakter omfattede aktivitet ved selve udlejningen.

Videre var det Skatterådets opfattelse, at udlejning af parkeringspladser og lukkede garager ikke var omfattet af de ganske få konkrete undtagelser til hovedreglen om, at udlejningsejendomme skal betragtes som passiv kapitalanbringelse efter deres art.

Samlet set, kunne der hverken i lovtæst, lovforarbejder eller praksis findes støtte til, at udlejning af parkeringspladser og lukkede garager var omfattet af de få konkrete undtagelser, der er til, at udlejningsejendomme efter deres art skal betragtes som passiv kapitalanbringelse.

Skatterådet fandt herefter, at det pågældende selskabs ejendom var passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34.

### **SKM2021.446.SR – Hotel**

Sagen omhandlede bl.a., om selskabets ejendomme var pengetankaktiver (passiv kapitalanbringelse) eller erhvervsaktiver (aktiv kapitalanbringelse) i forhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

Der var i sagen tale om koncerninterne udlejningsejendomme, der blev anvendt til hotel- og restaurationsdrift.

Skatterådet fandt, at de i sagen omhandlede udlejningsejendomme, var omfattet af undtagelsesbestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, 6. pkt., der omhandler koncerntern udlejning af ejendomme til lejer, der anvender ejendommene i driften, idet Skatterådet fandt, at hoteldrift med tilhørende bemanning af reception, restaurant og værelsesrengøring m.m. ikke kunne sidestilles med en udlejningsvirksomhed.

Skatterådet fandt derfor, at de omhandlede ejendomme skulle betragtes som erhvervsaktiver (ej passiv kapitalanbringelse) i forhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

### **SKM2021.250.SR – Kontorhotel**

Sagen omhandlede bl.a., om en ejendom var et pengetankaktiv (passiv kapitalanbringelse) eller erhvervsaktiv (aktiv kapitalanbringelse) i forhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

Der var i sagen tale om et kontorhotel. Kontorhotellet fungerede ved, at der indgik visse ydelser i lejebetalingen, herunder eksempelvis kantinefaciliteter, IT-assistance og andet. Endvidere indgik der i lejemålet et standardmøblement, som mod betaling kunne blive suppleret med yderligere møblement.

Kontorhotellets indtægter omfattede derfor dels indtægter fra leje af de ”rå” lokaler uden servicering og standardmøblement og dels indtægter fra udlejning af kontormøbler, salg af kantinedrift og IT-assistance og alle de øvrige serviceydelser, der var inkluderet i lejebetalingen.

Det var oplyst, at udlejning af de rå lokaler uden servicering og standardmøblement udgjorde mere end halvdelen af indtægterne ved driften af det pågældende kontorhotel. På baggrund heraf fandt Skatterådet, at den pågældende ejendom primært havde karakter af at være en udlejningsejendom, idet indtægterne hovedsageligt stammede fra udlejningsaktiviteten.

Endvidere fandt Skatterådet, at alle udlejningsejendomme med ganske få konkrete undtagelser skal betragtes som passiv kapitalanbringelse i forhold til pengetankreglen, samt at kontorhotel-drift ikke var omfattet af disse få konkrete undtagelser.

Skatterådet fandt derfor, at den omhandlede ejendom skulle betragtes som passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34.

## **Afslutning udlejningsejendomme**

Ovenstående sager har bidraget til at fastlægge praksis for, om udlejningsejendomme udgør passiv kapitalanbringelse efter vedtagelsen af lovændringen i 2017, hvor lovtæksten skiftede fra ”udlejningsejendomme” til ”fast ejendom”, jf. den vedtagne lov nr. 683 af 8. juni 2017.

Skatterådet har i ovenstående sager fundet, at udgangspunktet er, at udlejning af fast ejendom fortsat efter lovændringen i 2017 er passiv kapitalanbringelse.

## Regelgrundlaget

### **Aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1:**

**Stk. 1.** Ved overdragelse i levende live af aktier kan parterne i overdragelsen anvende reglerne i stk. 2-4, hvis følgende betingelser er opfyldt, jf. dog stk. 5:

- 1) Overdragelsen sker til børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever, hvorved forstås en person, som på overdragelsestidspunktet opfylder betingelserne i boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra d. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold.
- 2) Den enkelte overdragelse af aktier udgør mindst 1 pct. af aktie- eller anpartskapitalen.
- 3) Der er tale om aktier i et selskab m.v., hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse, jf. stk. 6. Bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, anses i denne forbindelse ikke som passiv kapitalanbringelse.
- 4) Aktierne er ikke omfattet af §§ 19 B eller 19 C.

### **Aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6:**

**Stk. 6.** Selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i passiv kapitalanbringelse som nævnt i stk. 1, nr. 3, såfremt mindst 50 pct. af selskabets indtægter, hvorved forstås den regnskabsmæssige nettoomsætning tillagt summen af øvrige regnskabsførte indtægter, opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår stammer fra fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., der efter stk. 1, nr. 3, skal anses for passiv kapitalanbringelse, eller hvis handelsværdien af selskabets sådanne ejendomme, kontanter, værdipapirer el.lign. enten på overdragelsestidspunktet eller opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver. Besiddelse af andele omfattet af § 18 anses ved bedømmelsen ikke som besiddelse af værdipapirer. Afkastet og værdien af aktier i datterselskaber, hvori selskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen m.v., medregnes ikke. I stedet medregnes den del af datterselskabets indtægter og aktiver, som svarer til ejerforholdet. Ved bedømmelsen ses der bort fra indkomst ved udlejning af fast ejendom mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber. Fast ejendom, der udlejes mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber, og som lejer anvender i driften, anses ved bedømmelsen ikke som en passiv kapitalanbringelse.

## **Oversigt over Skatterådets afgørelser**

SKM2022.590.SR

SKM2022.450.SR

SKM2021.446.SR

SKM2021.250.SR



# Fradrag for tab ved handel med kryptovaluta?

Skatterådet har med SKM2022.583.SR taget stilling til, hvordan et spekulationstab ved handel med kryptovaluta skal fratrækkes. Skatterådet fandt, at fradraget skal ske som et ligningsmæssigt fradrag. Hertil fandt Skatterådet, at der kræves særskilt hjemmel for at et fradrag kan gives i den personlige indkomst efter personskattelovens regler. Et ligningsmæssigt fradrag betyder, at spekulationstabet på kryptovaluta kun kan modregnes i skattepligtig indkomst og derved har en lavere skatteværdi end både personlig indkomst og kapitalindkomst.

## Indledning

Statsskattelovens § 5 indeholder en negativ afgrænsning af indkomstbegrebet i statsskattelovens § 4, idet bestemmelsen oplister de indtægter, som ikke skal medregnes til indkomsten. Bestemmelsen bygger på en grundlæggende sondring mellem indkomst (udbytte) og indkomstgrundlag (formue).

Som undtagelse til hovedreglen om, at fortjeneste på private formuegoder ikke beskattes, er det bestemt, at erhvervelser, som er sket i spekulationshensigt eller som led i næring, ikke er undtaget for beskatning. Fortjeneste ved salg af aktiver, som er anskaffet i spekulationshensigt, skal medregnes som personlig indkomst ved indkomstopgørelsen, og tab kan fratrækkes i medfør af statsskattelovens § 5.

Når et aktiv er købt som led i spekulation, er det en betingelse for fradrag for et spekulationstab i medfør af statsskattelovens § 5, at der er tale om "et handelstab eller et tab, der ganske kan sidestilles hermed".

Med henvisning hertil fandt spørger, at et tab i forbindelse med afståelse af kryptovaluta, som var erhvervet i spekulationshensigt, kunne ske i den personlige indkomst.

## Spekulation

Spørger havde i sin anmodning om det bindende svar forudsat, at erhvervelsen af kryptovaluta skulle anses for foretaget med spekulationshensigt. Der blev i besvarelsen af anmodningen således alene taget stilling til, hvordan et spekulationstab skal fradrages.

## Ligningsmæssigt fradrag

Et ligningsmæssigt fradrag gives i den skattepligtige indkomst. Ligningsmæssige fradrag har en lavere skatteværdi end fradrag, der gives i den personlige indkomst eller i kapitalindkomsten.

Adgangen til ligningsmæssige fradrag findes særligt i statsskattelovens § 6 og i ligningsloven.

I personskattelovens § 3, stk. 2, er der hjemlet adgang til fradrag i den personlige indkomst for specifikke udgifter, men ikke for spekulationstab.

Hvis en skattepligtig person, der driver erhvervmæssig virksomhed og i denne forbindelse afholder driftsomkostninger, fradrages sådanne udgifter efter personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 1, dvs. et fradrag i den personlige indkomst. Bestemmelsen omhandler alene fradrag for driftsomkostningerne for erhvervmæssige virksomheder. Personers spekulationstab kan derfor ikke fradrages i medfør af denne bestemmelse, eller efter de øvrige bestemmelser i personskattelovens § 3, stk. 2, hvorfor et spekulationstab skal fradrages som et ligningsmæssigt fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, og ikke ved opgørelsen af den personlige indkomst.

## Spørgers anmodning

Spørger havde ved sin anmodning om bindende svar bedt Skatterådet om at bekræfte, at tab ved afståelse af kryptovalutaerne bitcoins, ripple og ether skulle fratrækkes i den personlige indkomst. Herudover havde spørger som sit andet spørgsmål bedt Skatterådet om at bekræfte, at årets spekulationstab kunne modregnes i årets spekulationsgevinst, og at nettoindkomsten kunne selvangives som et samlet beløb under personlig indkomst, uanset om nettoindkomsten var positiv eller negativ.

Som baggrund for anmodningen om bindende svar var det oplyst, at spørgeren påtænkte at begynde at handle med virtuel valuta i 2021. Spørger påtænkte bl.a. at erhverve bitcoins. Om formålet med erhvervelsen oplyste spørger, at denne havde en forventning om, at videresalget ville medføre et overskud. Dog mente spørger ikke, at det var usandsynligt, at der ville opstå et tab på nogle af handlerne, hvorfor et nettotab ikke kunne udelukkes.

Det var spørgers opfattelse, at et spekulationstab ved handel med kryptovaluta skulle fratrækkes i den personlige indkomst, idet der efter spørgers opfattelse ikke var hjemmel til at begrænse fradragsretten for spekulationstab til et ligningsmæssigt fradrag. Som støtte herfor henviste spørger bl.a. til, at personskattelovens § 3, stk. 1, både omfatter gevinst og tab ved salg af aktiver, at indkomsten skulle opgøres som et nettobeløb på samme måde som ved næringsvirksomhed, og at driftsomkostningerne i statsskattelovens § 6 ikke omfattede aktiver.

På den baggrund fandt spørger, at personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 1, som omfatter driftsomkostningerne for erhvervsdrivende, herunder næringsvirksomhed, heller ikke omfattede anskaffelsessummen for de videresolgte kryptovalutaer. Dette blev endvidere begrundet med,



at personskattelovens § 3, stk. 2, ikke har til formål at skabe fradrag for negativ indkomst, men derimod at skabe fradragsret for de udgifter, som knytter sig til nettoindkomsten efter personskattelovens § 3, stk. 1.

Spørger ønskede ved sit andet spørgsmål bekræftet, at årets spekulationstab kunne modregnes i årets spekulationsgevinst, og at nettoindkomsten kunne oplyses som et samlet beløb, uanset om denne var positiv eller negativ.

Spørger havde ved sin begrundelse herfor henvist til, at den skattepligtige indkomst ved spekulation efter statsskattelovens § 5, skal forstås som nettofortjenesten, dvs. salgssummen fratrukket anskaffelsessummen. Det var således Spørgers opfattelse, at det var nettofortjenesten, som var omfattet af spekulationsbeskatningen og ikke salgssummen, og at det var nettofortjenesten, som udgjorde skattegrundlaget efter personskatteloven. Spørger ønskede derfor at få bekræftet, at tab kunne modregnes i gevinst, og at nettogevinst eller nettotab skulle beskattes som personlig indkomst.

## Skatterådets afgørelse

Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling og begrundelse, hvorefter et spekulationstab ved handel med kryptovaluta ikke kan fratrækkes i hverken den personlige indkomst eller i kapitalindkomst, men alene som et ligningsmæssigt fradrag.

Som begrundelse herfor, henviste Skatterådet bl.a. til, at driftsomkostningsbegrebet i statsskattelovens § 6 omfatter anskaffelsessummerne for alle formuegoder, når disse er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst. Heraf følger det, at anskaffelsessummerne for aktiverne i næringstilfælde er omfattet af statsskattelovens § 6 og dermed også af personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 1. Imidlertid omfatter personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 1, alene erhvervsmæssige virksomheder, herunder næringsvirksomheder, hvorfor tab ved spekulationshandler, der ikke udgør en erhvervsmæssig virksomhed, ikke er omfattet af personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 1, eller af bestemmelsen i øvrigt.

Det var således Skatterådets opfattelse, at der alene er mulighed for tabsfradrag i den personlige indkomst, når dette fremgår af personskatteloven. De tilfælde, hvor et tabsfradrag gives i den personlige indkomst efter personskattelovens § 3, er alle specifikt beskrevet i lov og cirkulære. Spekulationstab er ikke nævnt heri, og det er derfor ikke muligt at opnå fradrag for et spekulationstab i den personlige indkomst.

Den omstændighed, at der i personskatteloven er hjemlet mulighed for tabsfradrag i andre situationer end spekulation, kunne efter Skatterådets opfattelse ikke medføre, at et spekulatortab kan fratrækkes i den personlige indkomst, da dette forudsætter særskilt hjemmel.

I afgørelsen blev der henvist til Skatterådets afgørelser SKM2018.104.SR og SKM2018.130.SR, som bl.a. omhandler spekulationstab, samt særligt til SKM2018.458.SR, hvor der alene var spurgt til, om et spekulationstab var fradragsberettiget. I alle tre afgørelser fandt Skatterådet,

at spekulationstab var fradragsberettiget som et ligningsmæssigt fradrag. Begrundelsen i de nævnte afgørelser er i overensstemmelse med nærværende afgørelse.

I de tre afgørelser fremgår det, at da spekulationstab ikke er omfattet af hverken personskattelovens § 3, stk. 2, eller af personskattelovens § 4, skal et spekulationstab ligesom andre fradragsberettigede udgifter, som ikke er omfattet af personskattelovens § 3, stk. 2, eller § 4, fratrækkes i den skattepligtige indkomst som et ligningsmæssigt fradrag. I SKM2018.458.SR fremgår det endvidere, at et spekulationstab kan fratrækkes som et ligningsmæssigt fradrag, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, og § 4, modsætningsvis. Det var altså Skatterådets opfattelse, at den foreliggende praksis fra Skatterådet besvarer spørgsmålet om fradrag for et spekulationstab.

Vedrørende det andet spørgsmål fandt Skatterådet ikke, at årets spekulationstab kunne modregnes i årets gevinst, og at årets nettoindkomst, positiv som negativ, kunne angives som et samlet beløb under personlig indkomst.

Skatterådet henviste som besvarelse til spørgsmål 2 til besvarelsen af spørgsmål 1 og bemærkede, at eftersom spekulationstab ikke kan fratrækkes i den personlige indkomst, kan spekulationstab ligeledes ikke modregnes i årets spekulationsgevinster, som er omfattet af personskattelovens § 3, stk. 1. Det var således Skatterådets opfattelse, at der ikke er hjemmel til en sådan modregning.

Skatterådet bemærkede, at der udover reglerne i personskattelovens § 3, stk. 2, er mulighed for fradrag i den personlige indkomst efter personskattelovens § 3, stk. 1, hvilket dog under visse betingelser og efter praksis er begrænset til aktiviteter, der er at betragte som ikke-erhvervs-mæssig virksomhed, dog højst med et beløb, der svarer til indtægterne og inden for et og samme indkomstår.

Således fandt Skatterådet, at et spekulationstab skal fratrækkes som et ligningsmæssigt fradrag, hvilket indebærer en lavere skatteværdi, end et fradrag i den personlige indkomst.

Landsskatteretten har efter Skatterådets afgørelse offentliggjort en tilsvarende afgørelse af 31. januar 2023 (SKM2023.170.LSR). Her fandt Landsskatteretten, at et realiseret spekulationstab ved salg af kryptovaluta ikke kunne fratrækkes i realiseret spekulationsfortjeneste ved salg af kryptovaluta, og Landsskatteretten henviser i denne forbindelse til Skatterådets afgørelse i SKM2018.104.SR. Endvidere bemærker Landsskatteretten, at da tabene ikke var lidt som led i næring, og allerede derfor heller ikke ved selvstændig erhvervsvirksomhed, kunne tabene af den grund ikke fratrækkes ved opgørelsen af den personlige indkomst i medfør af personskattelovens § 3, stk. 2. Landsskatteretten var således enig i Skatterådets opfattelse, hvorefter et spekulationstab udgør et ligningsmæssigt fradrag.

Skatterådets afgørelse er påklaget til Landsskatteretten.

## Retsgrundlaget

### Statsskattelovens § 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, fabriksdrift, 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;

[...]

### Statsskattelovens § 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;

[...]

### Statsskattelovens § 6

Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

- a) driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger;

[...]

### Personskattelovens § 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,

[...]

#### **Personskattelovens § 4**

[...]

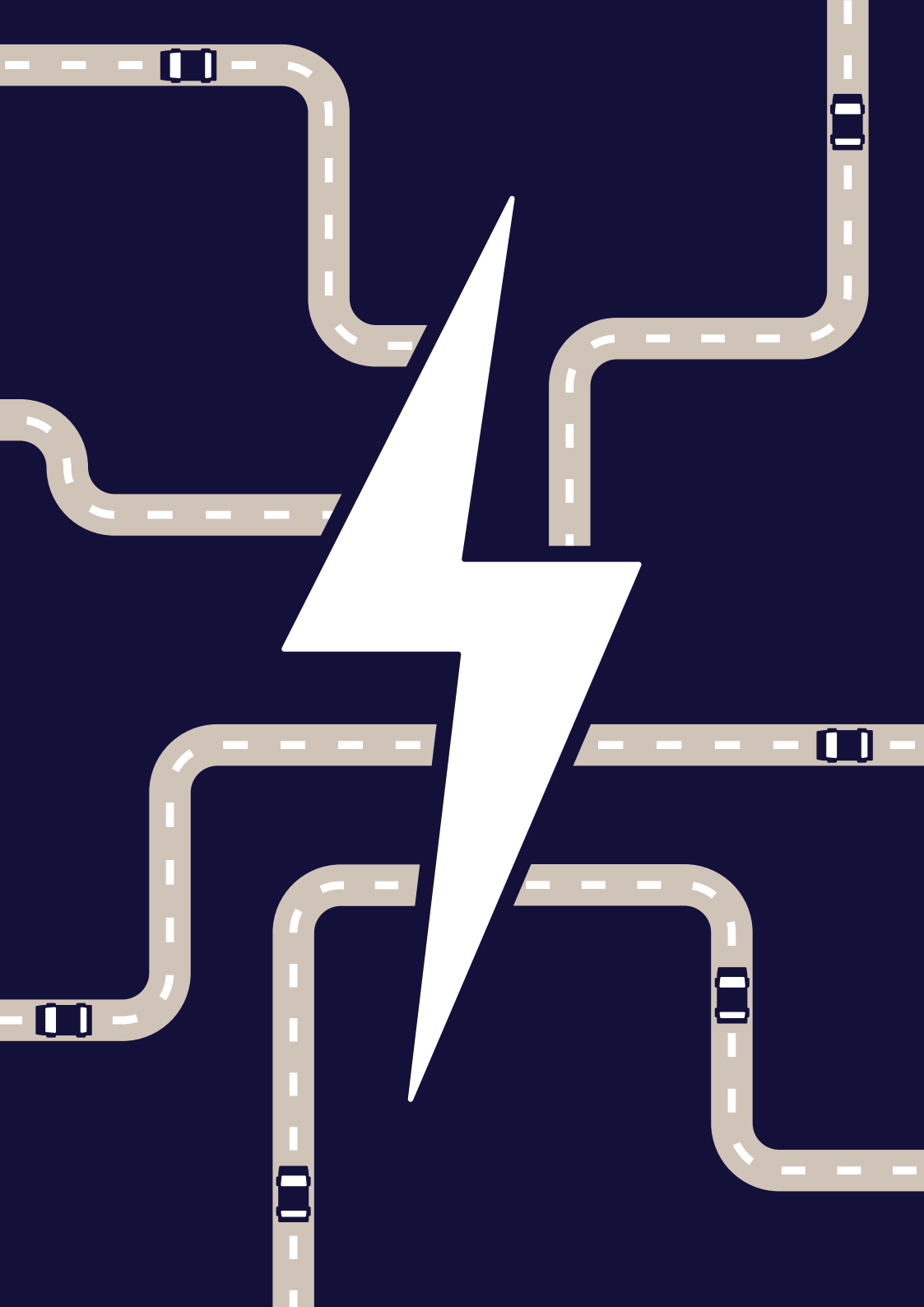
**Stk. 2.** Fradragsberettigede omkostninger, der i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde kapitalindkomst, fradrages ved opgørelsen af denne.

**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 indkomstab på fordringer, som omfattes af kursgevinstlovens § 17.

## **Oversigt over Skatterådets afgørelser**

SKM2022.583.SR





# Opladning af elbiler

Skatterådet har i SKM2022.432.SR truffet afgørelse om de skatte-, moms-, og afgiftsmæssige konsekvenser af, at en virksomhed oplader virksomhedens egne biler og stiller gratis ladestander til rådighed for opladning af medarbejderes private el-biler samt kunders, leverandørers og andre samarbejdspartneres private el-biler på virksomhedens adresse/domicil.

Skatterådets afgørelse har bidraget til at belyse og klarlægge følgende i henhold til ovennævnte situation:

- Vurdering af virksomhedens fradragsret for udgifter til gratis opladning af medarbejderes, kunders, leverandørers og andre samarbejdspartneres private el-biler samt den skattemæssige konsekvens heraf for medarbejderne og kunderne m.fl.
- Vurdering af den afgiftsmæssige behandling af, om elafgiften af den elektricitet, der anvendes i virksomhedens ladestander til gratis opladning på virksomhedens adresse/domicil af medarbejdernes private el-biler, kunders el-biler, leverandørers og andre samarbejdspartneres el-biler, kan tilbagebetales uagtet, at virksomheden ikke kræver et vederlag for opladningen.
- Vurdering af virksomhedens fradrag for moms af udgifter til elektricitet og anskaffelse, drift og vedligeholdelse af ladestander til opladning af virksomhedens egne biler og medarbejderes og kunders, leverandørers og andre samarbejdspartneres private el-biler.

## Indledning

Sagen vedrørte en virksomhed, der som led i sin grønne profil havde indkøbt el-biler til anvendelse i virksomhedens drift og derfor ønskede at investere i en ladestander, der skulle placeres på virksomhedens adresse. Ladestanderen skulle bruges til virksomhedens egne el-biler, men ville også gratis kunne bruges af medarbejdere såvel som kunder, leverandører og andre samarbejdspartnere, når disse var på besøg hos virksomheden.

Virksomheden ville gerne have belyst en række skatte-, moms- og afgiftsmæssige konsekvenser af den påtænkte brug af ladestanderen.

SKM2022.432.SR omhandler derfor følgende aspekter:

- Fradragsret for el-udgiften til opladning af kunders, leverandørers og andre samarbejdspartneres private el-biler.
- Beskatning af kunder/leverandører og andre samarbejdspartnere, der får et gode af en virksomhed.
- Fradragsret for el-udgiften til opladning af medarbejdernes private el-biler.

- Beskatning af medarbejderne.
- Spørgsmålet om elafgift af den elektricitet, der anvendes i virksomhedens ladestander til gratis opladning på virksomhedens adresse/domicil af medarbejdernes private el-biler, kunders el-biler, leverandørers og andre samarbejdspartneres el-biler, kan tilbagebetales, uagtet at virksomheden ikke kræver et vederlag for opladningen.
- Vurdering af virksomhedens fradrag for moms af udgifter til elektricitet og anskaffelse, drift og vedligeholdelse af ladestander til opladning af virksomhedens egne biler og medarbejderes og kunders, leverandørers og andre samarbejdspartneres private el-biler.

Skatterådet har tidligere truffet afgørelser om den skattemæssige behandling af gratis opladning af medarbejderes el-biler. Se afgørelserne SKM2015.376.SR, SKM2014.166.SR og SKM2011.570.SR. Se endvidere SKM2021.283.SR, der dog omhandlede specialindrettede el-biler.

## Skattemæssige forhold

Et centralt punkt i SKM2022.432.SR var, at Skatterådet som noget nyt skulle tage stilling til, hvordan virksomhedens udgifter til el til el-biler tilhørende kunder m.fl. skulle kvalificeres skatteretligt, herunder om der kunne være tale om en driftsudgift med fuld fradragsret efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, eller om der i stedet eventuelt var tale om reklameudgifter eller repræsentationsudgifter med fradragsret efter ligningslovens § 8.

### Fradrag for driftsomkostninger

Virksomheder kan fradrage de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, se statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

### Fradrag for reklameudgifter

Det fremgår af Den juridiske vejledning afsnit C.C.2.2.2.5.1, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fratrækkes udgifter, som i forbindelse med den skattepligtiges erhverv er afholdt til rejser, reklame og lignende med det formål at opnå salg af varer og tjenesteydelser i det pågældende og senere indkomstår, jf. ligningslovens § 8, stk. 1. Ligningslovens § 8 stk. 1, er en udvidelse af fradragsretten i forhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Bestemmelsen regulerer således fradragsretten for reklameudgifter, hvilket i almindelighed er karakteriseret ved, at de tager sigte på at opretholde en virksomheds almindelige omdømme eller fremme dens interesser ved at gøre den kendt og fordelagtigt bemærket.

For reklameudgifter gælder, at disse afholdes overfor en ubestemt kreds af aktuelle eller potentielle kunder. Se hertil SKM2008.84.HR, SKM2013.378.HR og SKM2015.361.SR.

Som eksempel herpå kan endvidere henses til afgørelse fra Skatterådet, SKM2021.111.SR, hvor en virksomhed ikke kunne fratække udgifter til klimakompensation, da en oplysning på virksomhedens egen hjemmeside om, at virksomheden var CO<sub>2</sub>-neutral ved køb af klimakompensation, ikke havde nogen reklameværdi for virksomheden. Reklamen ville ikke nå ud til en



ubestemt kreds af kunder og potentielle kunder, men kun til allerede eksisterende kunder og personer med kendskab til virksomheden.

### **Fradrag for repræsentationsudgifter**

Ligningslovens § 8, stk. 4, omhandler fradragsret for udgifter til repræsentation, hvor fradragsretten begrænses til 25 pct. af de afholdte udgifter.

Af Den juridiske vejledning, afsnit C.C.2.2.2.5.4, fremgår bl.a., at ligningslovens § 8, stk. 4, ikke er begrænset til udgifter som nævnt i § 8, stk. 1, men gælder alle fradragsberettigede udgifter, som kan karakteriseres som repræsentation. Det fremgår tillige, at repræsentationsudgifter typisk er udgifter, som afholdes for at få afsluttet forretninger eller for at tilknytte eller bevare forretningsforbindelser, og de afholdes over for personer, som ikke er knyttet til virksomheden som medarbejdere.

Det fremgår videre af bemærkningerne til LFF 1985-10-30 nr. 51, Forslag til Lov om ændring af ligningsloven (Begrænsning af fradrag for repræsentationsudgifter), at begrebet repræsentation ikke er defineret noget sted i skattelovgivningen. Der fremgår bl.a. følgende karakteristik af repræsentationsudgifter i bemærkningerne under pkt. 3. Gældende ret.:

*"[...] Udgifterne skal således i årets løb være anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Det kan ikke kræves, at udgifterne direkte har medført en indtægt, men de skal have sigtet mod en indkomsterhvervelse. Tilknytningen til indkomsterhvervelsen er derfor ofte af indirekte karakter og dermed vanskelig at fastlægge.*

*Repræsentationsudgifter kan imidlertid beskrives som udgifter, som en skatteyder afholder for at få afsluttet forretninger eller for at knytte eller bevare forretningsforbindelser, og de må være afholdt over for personer, som ikke er knyttet som medarbejdere til erhvervsvirksomheden. Repræsentation har karakter af opmærksomhed eller kommerciel gæstfrihed over for forretningsforbindelser. Den kommercielle gæstfrihed antager i mange tilfælde samme former som privat gæstfrihed.*

*Repræsentationsudgifter er således typisk udgifter til måltider, restaurationsbesøg, tobaks- og drikkevarer, gaver og opmærksomheder over for forretningsforbindelser og deres familier, afholdelse af jubilæer, fødselsdage og forretningsindvielser samt endvidere udgifter til underholdning og fornøjelser og deltagelse f.eks. i rejser, udflugter og ferieophold."*

*Det fremgår videre af ovennævnte lovforslag, at "Værdien af repræsentation beskattes i almindelighed ikke hos den, der modtager repræsentationsydelse (f.eks. gaverne eller bespisningen). Den gældende praksis med hensyn til beskatning af modtagne repræsentationsydelser tilsigtes ikke ændret med det foreliggende lovforslag. [...]"*

### **Fradrag for udgifter til opladning af private el-biler tilhørende kunder m.fl.**

For så vidt angik spørgsmålet om opladning af private el-biler tilhørende kunder m.fl., ønskede virksomheden bekræftet, at virksomheden kan fratække udgiften hertil som en driftsomkostning.

Det var i sagen oplyst, at ladestanderen blev erhvervet med henblik på anvendelse til virksomhedens egne el-biler, men at den herudover gratis ville blive tilbudt til bl.a. kunder, leverandører og andre samarbejdspartnere. Der var tale om en udgift, der kunne udskilles fra udgiften til opladning af virksomhedens egne el-biler, og udgiften kunne henføres til de enkelte kunder m.fl.

Virksomheden var ikke aftalemæssigt forpligtet til at levere opladning af el-bilerne til kunderne m.fl. under deres besøg, som det fx var tilfældet i SKM2001.589.VLR, hvor en fodboldklub havde fuld fradragsret efter statsskattelovens § 6 a for traktementer til skatteyderens sponsorer, men ville yde det som en form for service/kundepleje.

Opladningen var heller ikke på samme måde som fx en instruktion for forhandlere i et nyt produkt nødvendig for salg mv. af virksomhedens produkter (tøj), og der var ikke ud over service/kundepleje overfor kunderne m.fl. i øvrigt sammenhæng med virksomhedens drift.

Skatterådet fandt, at udgifter til opladning af kunders, leverandørers og andre samarbejdspartners private el-biler udelukkende havde karakter af kommerciel gæstfrihed og derfor ikke kunne anses som en driftsudgift med fuld fradragsret efter statsskattelovens § 6 a.

Som sagen forelå oplyst, blev opladningen ikke oplyst for en bredere ubestemt kreds, men alene tilbudt virksomhedens kunder, leverandører og andre samarbejdspartnere, når de fysisk var hos virksomheden. Derfor blev udgiften heller ikke anset for at være reklame.

Da udgifterne til opladningen af såvel kunders som leverandørers og andre samarbejdspartners el-biler havde karakter af kommerciel gæstfrihed med det sigte at få afsluttet forretninger eller for at knytte eller bevare forretningsforbindelser, anså Skatterådet det for at være repræsentationsudgifter omfattet af ligningslovens § 8, stk. 4. Der blev henset til, at opladningen foregår hos virksomheden, mens kunderne m.fl. er hos virksomheden i erhvervsmæssigt ærinde. Værdimæssigt måtte ydelsen anses for at være indenfor det typiske udgiftsniveau for en skattefri repræsentationsydelse, eksempelvis en middag på en restaurant. Afhængig af, hvor længe der blev ladet, ville værdien kunne være meget beskedent.

Da udgiften var fradragsberettiget som repræsentation efter ligningslovens § 8, stk. 4, var fradragsretten begrænset til 25 pct. af de afholdte udgifter.

### **Beskatning af kunders, leverandørers og andre forretningsforbindelsers private el-biler**

For så vidt angik spørgsmålet om gratis opladning af kunders, leverandørers og andre forretningsforbindelsers private el-biler, ønskede virksomheden bekræftet, at dette kunne ske uden beskatning af kunderne m.fl.

Skatterådet fandt, at kunderne m.fl. ikke skulle beskattes af gratis opladning af deres private el-biler.

Skatterådet henså til følgende bemærkninger i LFF1985-10-30, nr. 41, Forslag til Lov om ændring af ligningsloven (begrænsning af fradrag for repræsentationsudgifter):

*"Værdien af repræsentation beskattes i almindelighed ikke hos den, der modtager repræsentationsydelse (f.eks. gaverne eller bespisningen). Den gældende praksis med hensyn til beskatning af modtagne repræsentationsydelser tilsigtes ikke ændret med det foreliggende lovforslag."*

Endvidere blev der henvist til følgende bemærkninger om beskatning af repræsentationsydelser fra Skatterådets afgørelse SKM2020.269.SR, der vedrørte en formand i en antenneforening, som blev beskattet af tv- og internetydelser og deltagelse i en festival:

*"I praksis lægges der i forhold til beskatning af repræsentation hos modtageren bl.a. vægt på, om der er en tilstrækkelig tilknytning til indkomsterhvervelsen i den virksomhed, hvor modtageren er ansat, som overstiger modtagerens private interesse i at modtage gaven. [...]"*

*Det er desuden Skattestyrelsens opfattelse, at ovennævnte lovbemærkninger, der blev fremsat ved indførelsen af 25 % fradragsbegrænsningen for repræsentationsudgifter i ligningslovens § 8, stk. 4, som også omtaler den skattemæssige behandling af modtageren af en repræsentationsydelse, ikke findes at føre til, at repræsentationsydelser i alle tilfælde er skattefrie for modtageren. Dette henses til, at der i bemærkningerne anvendes udtrykket "beskattes i almindelighed ikke" og at ydelser i form af de nævnte eksempler, gaver og bespisning, i repræsentationsøjemed typisk omfatter mindre beløb."*

Skatterådet fandt ligesom for fradrag for udgiften til opladningen, at værdien af gratis opladning for kunder m.fl. kunne anses for at være indenfor det typiske udgiftsniveau for en skattefri repræsentationsydelse som eksempelvis en middag på en restaurant, og at værdien af sådanne opladninger afhængig af, hvor længe der lades, ville kunne være meget beskeden. Dertil kom, at opladningen skulle foregå, mens kunderne m.fl. var hos virksomheden i erhvervs-mæssigt ærinde, og dermed i tilknytning til udførelsen af arbejde, og herved indkomsterhvervelsen, i forhold til den virksomhed, som modtageren repræsenterede.

### **Frdrag for udgifter til opladning af medarbejderes private el-biler**

For så vidt angik spørgsmålet om opladning af medarbejdernes el-biler, ønskede virksomheden bekræftet, at virksomheden kan fratække udgiften hertil som en driftsomkostning.

Det var i sagen oplyst, at ladestanderen også ville blive tilbudt til opladning af medarbejdernes private el-biler.

Der var ligesom for kunderne m.fl. tale om en udgift, der kunne udskilles fra udgiften til opladning af virksomhedens egne el-biler, og udgiften kunne henføres til de enkelte medarbejdere.

Skatterådet fandt, at virksomheden kunne fratække udgifter til gratis opladning af medarbejdernes private el-biler som en driftsomkostning efter statsskattelovens § 6 a, da en virksomhed har fradrag for sine lønudgifter, også når lønnen ydes i naturalier i dette tilfælde til medarbejdernes private el-biler.

Virksomhedens udgifter til opladning af medarbejdernes private biler blev således anset for at være et lønaccessorium og dermed en fradragsberettiget lønudgift.

### **Beskatning af medarbejderne**

For så vidt angik spørgsmålet om gratis opladning af medarbejderne, ønskede virksomheden bekræftet, at dette kan ske uden beskatning af medarbejderne.

Med henvisning til SKM2011.570.SR fandt Skatterådet, at når medarbejderne får gratis opladning af deres private biler af arbejdsgiveren, så vil der være tale om et personalegode, der beskattes ud fra markedsprisen på tidspunktet for den eller de konkrete opladninger.

Godet blev dog anset for omfattet af bagatelgrænsen for mindre personalegoder, således at godet kun skulle beskattes, hvis den samlede værdi af sådanne goder, herunder julegaver, fra en eller flere arbejdsgivere oversteg 1.200 kr. (2022).

## **Afgiftsmæssige forhold**

For så vidt angik elafgift ønskede virksomheden bekræftet, at virksomheden kunne få godtgørelse for elafgiften af den elektricitet, der ville blive anvendt i virksomhedens ladestander på virksomhedens adresse/domicil, når ladestanderen blev anvendt til gratis opladning af medarbejdernes private el-biler, virksomheds kunders, leverandørers og andre samarbejdspartneres el-biler.

Skatterådet havde ikke tidligere taget stilling til, om opladning under de beskrevne forhold kunne omfattes af elafgiftslovens generelle godtgørelsesregler eller af særordningen for opladning af el-biler.

### **Godtgørelse af elafgiften efter elafgiftslovens almindelige regler**

Det er en betingelse for godtgørelse af elafgift efter elafgiftslovens, at den momsregistrerede virksomhed har fradrag for momsen for den forbrugte elektricitet.

Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte, at betingelserne for, at virksomheden kunne få godtgørelse for elafgiften efter elafgiftsloven, var opfyldte, allerede fordi lovens krav om momsfradragsret ikke var opfyldt. Se begrundelse for, at kravet om momsfradragsret ikke var opfyldt i afsnittet om de *Moms-mæssige forhold*.

### **Godtgørelse af elafgiften efter særordningen for opladning af el-biler**

Da det havde vist sig, at den generelle ordning med godtgørelse i elafgiftsloven ikke indebar ensartet afgiftsmæssig behandling af virksomheder med erhvervmæssig opladning af batterier til el-biler, blev der i 2012 vedtaget en særordning vedrørende elafgiftsgodtgørelse.

Betingelserne for afgiftsgodtgørelse af elafgift efter særordningen fremgår af selve særordningens bestemmelser (§ 21 i ændringslov nr. 1353 af 21. december 2012 med senere ændringer) og lovforarbejderne hertil.

Efter særordningen kan virksomheder få afgiftsgodtgørelse for elektricitet anvendt til opladning af el-biler, uden at betingelserne for godtgørelse i elafgiftsloven i øvrigt er opfyldt. Særordningens regler udgør således et tillæg og en undtagelse til elafgiftslovens regler for godtgørelse.

Særordningen er ifølge lovforarbejderne tiltænkt et bredt anvendelsesområde med det formål, at alle virksomheder, der erhvervsmæssigt forbruger elektricitet anvendt til opladning af batterier til registrerede el-biler, kan få godtgørelse af elafgiften, når ladestanderen drives for virksomhedens regning og risiko, virksomheden er involveret i driften heraf, og de øvrige krav i særordningen er opfyldt.

Det bemærkes, at Skatterådet i april 2010 traf afgørelse i en sag om elafgift af elektricitet forbrugt til opladning af batterier til el-biler, og Skatterådet svarede i den forbindelse, at elforbruget skete ved opladningen af batterierne til el-biler og ikke ved den efterfølgende kørsel.

Skatterådet bekræftede i SKM2022.432.SR, at virksomheden kunne få godtgørelse efter særordningen for elafgiften af den elektricitet, der blev anvendt til gratis opladning af virksomhedens medarbejders private el-biler samt kunders, leverandørers og andre samarbejdspartneres el-biler. Der blev henset til, at virksomheden kan anses som forbruger af elektriciteten i henhold til særordningen, da elektriciteten forbruges af virksomheden ved opladningen, uanset at ladeydelsen anvendes gratis til virksomhedens medarbejders private el-biler, samt kunders, leverandørers og andre samarbejdspartneres el-biler. Det er forudsat, at ladestanderen drives for virksomhedens regning og risiko, og at virksomheden er involveret i driften af ladestanderen, samt at de øvrige betingelser i særordningen er opfyldt.

Skatterådet har dermed under de nævnte forhold bekræftet, at det er muligt for en virksomhed at opsætte egne ladestander på virksomhedens adresse/domicil og få godtgørelse af elafgiften efter særordningen for den forbrugte elektricitet, når opladningen sker vederlagsfrit til medarbejders private el-biler eller til kunders, leverandørers og andre samarbejdspartneres el-biler.

For en nærmere gennemgang af Skatterådets tidligere afgørelser vedrørende godtgørelse af elafgiften efter særordningen for opladning af el-biler, henvises til Skatterådets årsberetning 2021, afsnit *Godtgørelse af elafgift for erhvervsmæssige elbil-ladestander*.

## Momsmæssige forhold

For så vidt angik de momsmæssige forhold, ønskede virksomheden bekræftet, at virksomheden har fradragsret for moms af udgifter (elektricitet og anskaffelse, drift og vedligeholdelse af landerstander) til opladning af virksomhedens egne biler, samt at virksomheden kan tilbyde gratis opladning af både medarbejdernes og kunders, leverandørers og andre samarbejdspartneres private el-biler, uden at det har momsmæssige konsekvenser for virksomhed.

Skatterådet fandt, at driftsomkostningsbegrebet for motorkøretøjer også omfatter anskaffelse og drift af ladestander til opladning af biler. Skatterådet lagde i den forbindelse vægt på, at

driftsomkostningsbegrebet for motorkøretøjer efter praksis også omfatter udgifter til parkering, broafgift til Storebæltsbroen og færgebilletter.

Da der ikke er fradragsret for moms af drift af personmotorkøretøjer, der er indrettet til befordring af ikke mere end 9 personer, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 6, havde virksomheden ikke fradragsret for moms af udgifter til elektricitet og anskaffelse, drift og vedligeholdelse af ladestandere til opladning af:

- Virksomhedens egne personbiler
- Gratis opladning af medarbejdernes personbiler
- Gratis opladning af kunders, leverandørers og andre samarbejdspartneres private personbiler

Da der er fuld fradragsret for moms af drift af vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton, uanset om køretøjet kun delvis anvendes til fradragsberettigede formål i virksomheden, jf. momslovens § 41, stk. 2, havde virksomheden fradragsret for moms af udgifter til elektricitet og anskaffelse, drift og vedligeholdelse af ladestandere til opladning af selskabets varebiler med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton.

## Regelgrundlaget

### Det skattemæssige retsgrundlag

#### Statsskattelovens § 4

”Som skattepligtig Indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte Undtagelser og Begrænsninger den skattepligtiges samlede Aarsindtægter, hvad enten de hidrører her fra Landet eller ikke, bestaaende i Penge eller Formuegoder af Pengeværdi, saaledes f.eks.

[...]

- a. af et Embede eller en Bestilling, saasom fast Lønning, Sportler, Embedsbolig, Naturalydelse, Emolumenter, Kontorholdsgodtgørelse (med Hensyn til Kontorudgifter jfr. § 6b.), samt Pension, Ventepenge, Gaver (jfr. dog herved Bestemmelsen i § 5b.), Understøttelser, Klosterhævning, Livrente, Overlevelsensrente, Aftægt og deslige; [...]

#### Statsskattelovens § 6

”Ved Beregningen af den skattepligtige Indkomst bliver at fradrage:

- a. Driftsomkostninger, d.v.s. de Udgifter, som i Aarets Løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten, derunder ordinære Afskrivninger; [...]

## Ligningsloven § 8

”Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages udgifter, som i forbindelse med den skattepligtiges erhverv er afholdt til rejser, reklame og lignende med det formål at opnå salg af varer og tjenesteydelser i det pågældende og senere indkomstår.

[...]

**Stk. 4.** Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages udgifter til repræsentation dog kun med et beløb svarende til 25% af de afholdte udgifter.”

### Forarbejder mv.

#### LFF 1985-10-30 nr. 51, Forslag til Lov om ændring af ligningsloven (Begrænsning af fradrag for repræsentationsudgifter)

”[...]

### 3. Gældende regler

Reglerne om fradragsret for repræsentationsudgifter findes dels i statskatteloven, dels i ligningsloven. Efter de gældende regler er afholdte repræsentationsudgifter fradragsberettigede ved indkomstopgørelsen som driftsomkostninger, når udgifterne har den fornødne tilknytning til indkomsterhvervelsen. Udgifterne skal således i årets løb være anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Det kan ikke kræves, at udgifterne direkte har medført en indtægt, men de skal have sigtet mod en indkomsterhvervelse. Tilknytningen til indkomsterhvervelsen er derfor ofte af indirekte karakter og dermed vanskelig at fastlægge. (Skattestyrelsens fremhævelse)

Begrebet repræsentation er ikke defineret noget sted i skattelovgivning. Repræsentationsudgifter kan imidlertid beskrives som udgifter, som en skatteyder afholder for at få afsluttet forretninger eller for at knytte eller bevare forretningsforbindelser, og de må være afholdt over for personer, som ikke er knyttet som medarbejdere til erhvervsvirksomheden. Repræsentation har karakter af opmærksomhed eller kommerciel gæstfrihed over for forretningsforbindelser. (Skattestyrelsens fremhævelse)

Den kommercielle gæstfrihed antager i mange tilfælde samme former som privat gæstfrihed. Repræsentationsudgifter er således typisk udgifter til måltider, restaurationsbesøg, tobaks- og drikkevarer, gaver og opmærksomheder over for forretningsforbindelser og deres familier, afholdelse af jubilæer, fødselsdage og forretningsindvielser samt endvidere udgifter til underholdning og fornøjelser og deltagelse f.eks. i rejser, udflugter og ferieophold. (Skattestyrelsens fremhævelse)

Disse udgifter grænser tæt op til privatforbrugsområdet og giver anledning til en vanskelig grænsedragning. I mange tilfælde er det også vanskeligt at udsondre repræsentationsudgifter fra andre driftsomkostninger, som f.eks. udgifter til personalegoder, reklame, rejser og salgsomkostninger i øvrigt.

[...]

Værdien af repræsentation beskattes i almindelighed ikke hos den, der modtager repræsentationsydelse (f.eks. gaverne eller bespisningen). Den gældende praksis med hensyn til

beskatning af modtagne repræsentationsydelser tilsigtes ikke ændret med det foreliggende lovforslag (Skattestyrelsens fremhævelse).”

Samme formulering er endvidere gengivet i cirkulære til ligningsloven nr. 72 af 17. april 1996, pkt. 14.3

### **Det afgiftsmæssige retsgrundlag**

**Elafgiftsloven** (LBKG 2020-08-26 nr. 1321, ændret ved lov nr. 2225 af 29. december 2020)

**§ 1** Efter bestemmelserne i denne lov svares en afgift til statskassen af elektricitet, der forbruges her i landet.

**§ 11, stk. 1.** Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan bortset fra de nævnte tilfælde i stk. 2 få tilbagebetalt afgiften efter denne lov af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet, herunder den afgiftspligtige elektricitet, som en udlejer af havneplads forsyner sine lejeres medbragte lysfartøjer med uden særskilt betaling, og den afgiftspligtige elektricitet, som en udlejer af campingplads forsyner sine lejeres medbragte campingenheder og køretøjer med uden særskilt betaling.

**Stk. 5.** Afgiften tilbagebetales efter stk. 1 og 3, 2. pkt., i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående merværdiafgift af elektricitet eller varme. Tilbagebetaling omfatter dog ikke afgift af energi i relation til aktiviteter nævnt i momslovens § 37, stk. 7 og 8. Til dokumentation af tilbagebetalingsbeløbet skal virksomheden kunne fremlægge fakturaer eller særskilte opgørelser, hvoraf størrelsen af afgiften fremgår, jf. § 11 a, stk. 8.

**§ 11 c, stk. 1.** Tilbagebetalingen af afgift efter § 11 nedsættes med 0,4 øre pr. kWh, dog med undtagelse af tilbagebetaling, der ydes efter § 11, stk. 3, 2. pkt.

**Særordningen – Lov nr. 1353 af 21. december 2012** om ændring af lov om afgift af elektricitet (Godtgørelse af elafgift for el forbrugt til opladning af batterier til registrerede el-biler) med senere ændringer.

**§ 21, stk. 1.** Der ydes tilbagebetaling af afgiften af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet anvendt til opladning af batterier til registrerede el-biler. Tilbagebetalingen omfatter elektricitet anvendt i ladestandere, herunder hurtigladere, der drives for virksomhedens regning og risiko, og elektricitet anvendt til opladning af batterier på batteriskiftestationer. Tilbagebetalingen ydes i øvrigt i overensstemmelse med de øvrige bestemmelser i lov om afgift af elektricitet §§ 11, 11 a og 11 c.

**Stk. 2.** Tilbagebetalingen ydes uanset betingelsen i lov om afgift af elektricitet § 11, stk. 5, om fradragsret i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for merværdiafgift for elektricitet og varme. Som dokumentation for tilbagebetalingsbeløbet skal virksomheden på anmodning fremlægge opgørelser af målinger af den forbrugte elektricitet i ladestandere, herunder hurtigladere, og på batteriskiftestationer. Der ydes tilbagebetaling med virkning fra og med den 27. april 2010 og til og med den 31. december 2030.

Ved **lov nr. 203 af 13. februar 2021** om ændring af registreringsafgiftsloven, brændstof-forbrugsafgiftsloven, ligningsloven og forskellige andre love § 6 er denne midlertidige godtgørelsesordning forlænget til 31. december 2030.



### Det momsmæssige retsgrundlag

#### Momslovens § 41, stk. 1 og 2 har følgende ordlyd:

”§ 41. Afgift, der vedrører anskaffelse af vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 t, kan ikke fradrages, medmindre køretøjerne udelukkende anvendes i forbindelse med virksomhedens fradragsberettigede levering af varer og ydelser.

**Stk. 2.** Afgift, der vedrører drift af de i stk. 1 omhandlede motorkøretøjer, kan fuldt ud fradrages, uanset om køretøjet kun delvis anvendes til fradragsberettigede formål i virksomheden.”

#### Momslovens § 42, stk. 1, nr. 6, har følgende ordlyd:

”§ 42. Virksomheder kan ikke fradrage afgift af indkøb mv., som vedrører

[...]

6) Anskaffelse og drift af personmotorkøretøjer, der er indrettet til befordring af ikke mere end 9 personer, jf. dog stk. 4, 6 og 7.” [...]

## Oversigt over afgørelser

SKM2001.589.VLR

SKM2008.84.HR

SKM2011.570.SR

SKM2013.378.HR

SKM2014.166.SR

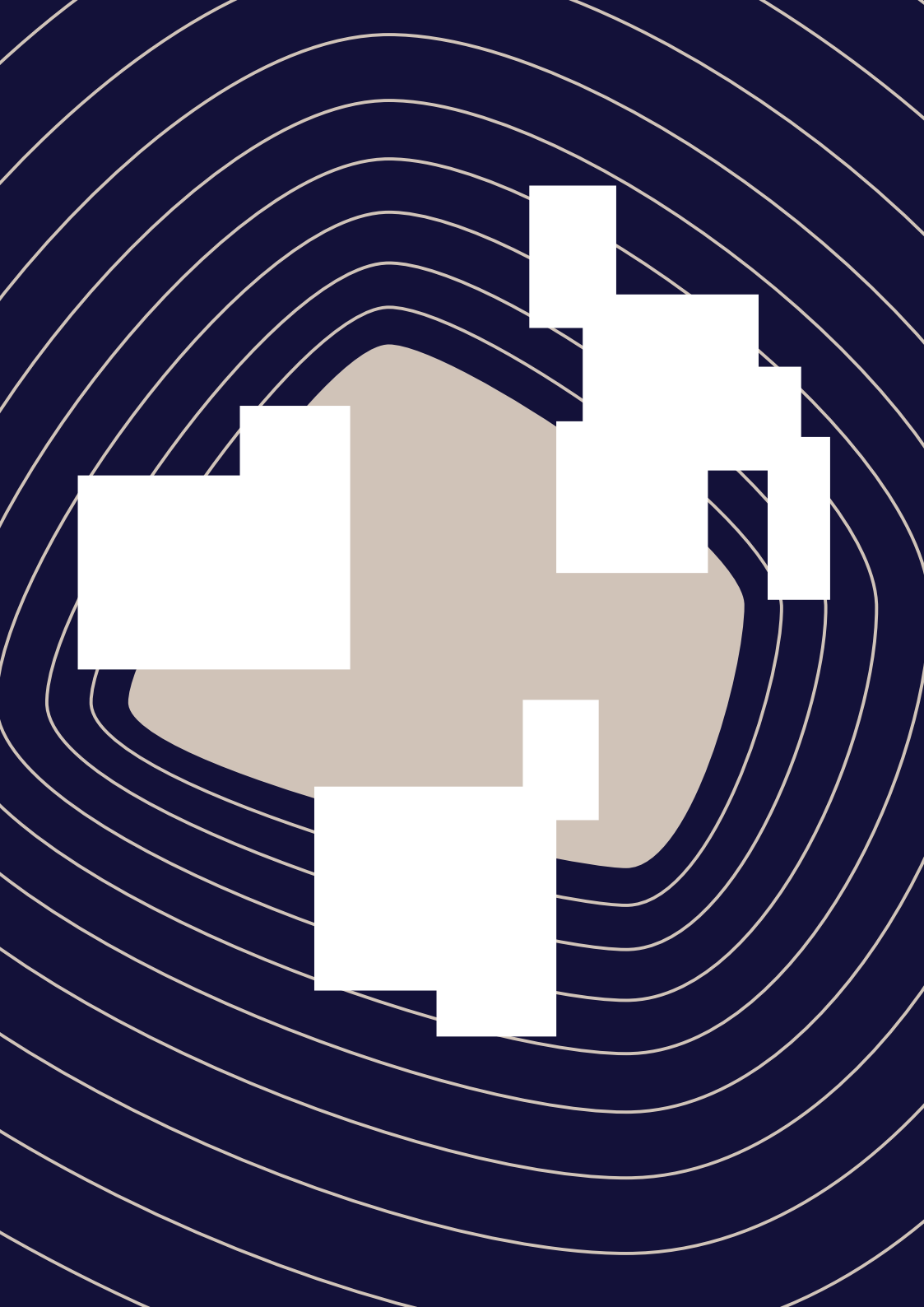
SKM2015.361.SR

SKM2015.376.SR

SKM2020.269.SR

SKM2021.111.SR

SKM2021.283.SR



# Sammatrulering af fast ejendom – misbrug af momsregler

Det følger af momsloven, at der skal betales moms af varer og ydelser, der leveres mod vederlag af afgiftspligtige personer her i landet. Det følger samtidig af momsloven, at levering af fast ejendom er fritaget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Fra d. 1. januar 2011 har fritagelsesbestemmelsen dog ikke omfattet levering af byggegrunde og levering af nye bygninger i momsmæssig forstand.

I sag C-71/18, KPC Herning fra 2019 fandt EU-Domstolen, at en transaktion med levering af en grund, hvorpå der var opført en bygning, ikke kunne kvalificeres som levering af en byggegrund, uanset at det var parternes hensigt, at bygningen skulle rives ned, enten helt eller delvist, for at gøre plads til en ny bygning.

Med baggrund i EU-Domstolens dom i sag C-71/18, KPC Herning fra 2019 er det nu Skatterådets praksis, at levering af en grund, hvorpå der er opført en gammel bygning i momsmæssig forstand på leveringstidspunktet, som udgangspunkt vil være omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Dette også selvom bygningen efterfølgende skal rives ned, for at gøre plads til nybyggeri.

Ved en sammatrulering af fast ejendom forstås en matrikulær ændring, hvor to eller flere selvstændige faste ejendomme samles til én ny samlet fast ejendom, der momsretligt skal vurderes samlet, som én fast ejendom.

Sammatruleres to eller flere grunde, hvoraf mindst den ene er bebygget med en gammel bygning i momsmæssig forstand, vil den nye samlede faste ejendom i udgangspunktet blive anset for at være bebygget med en gammel bygning. Et eventuelt salg af den nye samlede faste ejendom vil i udgangspunktet være omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

I 2022 fik Skatterådet lejlighed til at tage stilling til samspillet mellem de momsretlige regler, sammatrulering af grunde, hvor af den ene anses for at være bebygget, og det EU-retlige princip om forbud mod misbrug af EU-reglerne.

## Indledning

Det følger af momsloven, at der skal betales moms af varer og ydelser, der leveres mod vederlag af afgiftspligtige personer her i landet. Det følger samtidig af momsloven, at levering af visse varer og ydelser er fritaget for moms. Det gælder blandt andet levering af fast ejendom, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Fra d. 1. januar 2011 har fritagelsesbestemmelsen dog ikke omfattet levering af byggegrunde og nye bygninger i momsmæssig forstand.

Momsloven er en implementering af det EU-retlige momssystemdirektiv. Fortolkningen af momslovens bestemmelser skal derfor ske med baggrund heri og med respekt for praksis fra EU-Domstolen.

I sag C-71/18, KPC Herning fra 2019 fandt EU-Domstolen, at en transaktion med levering af en grund, hvorpå der var opført en bygning, ikke kunne kvalificeres som levering af byggegrund, uanset at det var parternes hensigt, at denne bygning skulle rives ned, enten helt eller delvist, for at gøre plads til en ny bygning.

På baggrund af dommen ændrede Skatterådet praksis, således at levering af en grund, hvorpå der er opført en gammel bygning i momsmæssig forstand på leveringstidspunktet, som udgangspunkt vil være omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Dette også selvom bygningen efterfølgende skal rives ned, for at gøre plads til nybyggeri.

Skatterådet har i en lang række bindende svar hen over årene taget stilling til afgrænsningen af, hvornår der foreligger en momspligtig levering af en ny bygning eller en byggegrund, og hvornår der foreligger en momsfritaget levering af fast ejendom, herunder hvornår en grund anses for at være bebygget med en gammel bygning.

I 2022 fik Skatterådet lejlighed til at tage stilling til samspillet mellem de momsretlige regler, sammatrিকulering af grunde, hvor af den ene anses for at være bebygget, og det EU-retlige princip om forbud mod misbrug af EU-reglerne.

## **Det EU-retlige princip om forbud om misbrug af EU-retten**

Det EU-retlige princip om forbud mod misbrug af EU-retten er udviklet af EU-Domstolen. EU-Domstolen har således udtalt, at princippet om forbud mod misbrug af EU-retten skal fortolkes således, at uanset, om der findes en national foranstaltning, der giver dette princip virkning i den nationale retsorden, har princippet direkte virkning. Se sag C-251/16, Cussens m.fl.

EU-Domstolen har fastslået, at EU-retten, herunder momsretten, ikke kan gøres gældende med henblik på svig eller misbrug. EU-rettens anvendelsesområde kan ikke udvides til at dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner, dvs. transaktioner, som ikke har fundet sted som led i almindelige kommercielle transaktioner, men alene har haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet i EU-retten. Princippet om forbud mod misbrug af rettigheder medfører således et forbud mod rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot foretages med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel. Se sag C-255/02, Halifax plc m.fl., sag C-504/10, Tanoarch s.r.o., og sag C-653/11, Paul Newey.

Konstateringen af misbrug af f.eks. momslovingen har som konsekvens, at de fordele, som er opnået, skal berigtiges.

Der skal altid foretages en konkret vurdering af en sag og dens faktuelle oplysninger for at fastslå, hvorvidt der ved en given aktivitet er tale om misbrug af EU-retten.

EU-Domstolen har anført, at misbrug på momsområdet for det første kræver, at de omhandlede transaktioner – selv om betingelserne i momsdirektivet og i den nationale lovgivning, der gennemfører direktivet, formelt er overholdt – ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele.

For det andet skal det tillige fremgå af en samlet række objektive omstændigheder i den konkrete sag, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel. Det behøver derfor ikke være det eneste formål. Se sag C-255/02, Halifax.

## **Sammatrikulering af grunde**

En fast ejendom, f.eks. en byggegrund eller en bygning med tilhørende jord, skal i momsretlig henseende som udgangspunkt vurderes selvstændigt.

En sammatrikulering er en matrikulær ændring, hvor to eller flere selvstændige faste ejendomme samles til én ny samlet fast ejendom, der momsretligt skal vurderes samlet, som én fast ejendom.

Sammatrikuleres to eller flere grunde, hvoraf mindst den ene er bebygget med en gammel bygning i momsmæssig forstand, vil den nye samlede faste ejendom i udgangspunktet blive anset for at være bebygget med en gammel bygning. Et eventuelt salg af den nye samlede faste ejendom vil derfor være omfattet af momsfrigagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Det er derfor relevant at vurdere, om sammatrikulering af en eller flere momspligtige ubebyggede grunde med en bebygget grund i det konkrete tilfælde kan anses for at være misbrug af EU-retten.

## **Skatterådets praksis**

### **Sammatrikulering af grunde inden overdragelse ikke udtryk for misbrug af EU-retten**

I SKM2022.349.SR tog Skatterådet stilling, hvorvidt et konkret sammatrikuleret areal, kunne sælges uden moms jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Spørger havde indgået en betinget købsaftale med en køber vedrørende salg af to, i udgangspunktet, selvstændige matrikler, der dog inden overdragelsen skulle sammatrikuleres til én samlet fast ejendom. Det solgte samlede areal bestod af en matrikel, hvorpå der var opført gamle bygninger i momsmæssig forstand samt en matrikel, som var ubebygget.

Det var oplyst, at formålet med at sammenlægge matriklerne inden overdragelsen var, at forberede grundene til senere bebyggelse, idet køberen skulle opføre en samlet bebyggelse ind over matriklerne. Sammenlægningen var derfor nødvendig, da det, i henhold til det oplyste, var en forudsætning for at få ibrugtagningstilladelse for byggeriet, at der var tale om én samlet fast ejendom.

Et selvstændigt salg af den bebyggede matrikel ville i udgangspunktet være momsfrataget, jf. momslovens § 13, stk. 1 nr. 9. Derimod ville et selvstændigt salg af den ubebyggede matrikel være momspligtigt, jf. momslovens § 4, da den udgjorde en byggegrund, jf. momslovens § 55, stk. 1.

Sammenlægning af de to matrikler bevirkede, at matriklen, der som udgangspunkt udgjorde en byggegrund, efter sammenlægningen udgjorde en del af en bebygget fast ejendom, der kunne sælges momsfrit efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Spørgsmålet var herefter, hvorvidt overdragelsen af den samlede faste ejendom, under de nævnte forhold, kunne anses for at udgøre et misbrug af momsreglerne i EU-retlig forstand.

I det konkrete tilfælde fandt Skatterådet ikke, at der var tale om misbrug af momsreglerne. Skatterådet kunne derfor bekræfte, at salget af den nye samlede matrikel kunne ske momsfrit, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Skatterådet lagde i den forbindelse vægt på, at sammatrikuleringen af de to matrikler på det pågældende tidspunkt inden overdragelsen i det konkrete tilfælde måtte anses for forretningsmæssig begrundet, da det var en nødvendig forudsætning for købers anvendelse af grunden. Det var derfor Skatterådets vurdering, at hovedformålet med at gennemføre transaktionerne på den valgte måde og i den valgte rækkefølge, ikke havde som hovedformål at opnå en afgiftsfordel, som var i strid med formålet med de omhandlede momsbestemmelser, at opnå. Der var derfor ikke tale om misbrug af momsreglerne i EU-retlig forstand.

### **Sammatrulering af grunde inden overdragelse udtryk for misbrug af EU-retten**

I SKM2022.556.SR tog Skatterådet endnu engang stilling til, hvorvidt et konkret sammatrikuleret areal, kunne sælges uden moms jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. I modsætning til Skatterådets svar, refereret i SKM2022.349.SR, fandt Skatterådet i nærværende sag, at overdragelsen af en samlet fast ejendom, under de i sagen gældende forhold, kunne anses for at udgøre et misbrug af momsreglerne i EU-retlig forstand.

Spørger havde igangsat et byudviklingsprojekt og påtænkte at overdrage dele af henholdsvis 4 og 8 matrikler, til et udviklingsselskab, der skulle gennemføre byudviklingsprojektet. Overdragelsen skulle ske ved apportindskud mod vedlæggelse i aktier i udviklingsselskabet. Det var hensigten, at udviklingsselskabet skulle stiftes i fællesskab med en investor.

Forinden arealerne skulle indskydes i udviklingsselskabet, ville spørger foretage en sammenlægning af matriklerne. Matriklerne ville herefter få deres eget matrikelnummer og dermed være selvstændige fast ejendomme i momsmæssig forstand. Matriklerne blev efterfølgende indskudt i udviklingsselskabet som henholdsvis Ejendom A og Ejendom B.

Det var af spørger oplyst, at hovedformålet med de matrikulære forandringer (sammatrikuleringen af ejendommene i henholdsvis Ejendom A og Ejendom B) var, at der opnås en besparelse af det tilslutningsbidrag, der skal betales i forbindelse med tilslutning til afledning af spildevand.

Det var ifølge det oplyste en forudsætning i udbudsmaterialet, herunder i investerings- og ejeraftalen, at spørger, inden ejendommene skulle indskydes i udviklingsselskabet, skulle gennemføre og bekoste de forudsatte matrikulære ændringer, der medførte de afledte besparelser i kloaktilslutningsbidrag. Hvis de matrikulære ændringer ikke var gennemført inden overdragelsen, eller de forudsatte besparelser ikke kunne opnås, var spørger forpligtet til at kompensere investor med et beløb svarende til besparelsen.

Efter overdragelse af Ejendom A og Ejendom B til udviklingsselskabet skulle ejendommene bygges modnes, ligesom der skulle udarbejdes nye lokalplaner. Herefter ville Ejendom A og Ejendom B blive udstykket i en række byggefelt, som udviklingsselskabet efterfølgende ville sælge.

Ejendom A var beliggende i byzone og bebygget i momsmæssig forstand, da der på én af de nu sammenlagte matrikler lå en bygning, som skulle anses som "gammel" i momsmæssig henseende. Bygningen blev på daværende tidspunkt udlejet.

Ejendom B var ligeledes bebygget med en gammel bygning fra 1960, der før sammenlægningen var beliggende på to matrikler.

Ejendom A og B var derudover bebygget med et vejanlæg, der inden sammenlægningen var beliggende på én af matriklerne. Der var tale om et asfalteret vejareal, der bl.a. udgjorde tilkørselsvej til naboejendommen. Videre var der tinglyst en deklaration på matriklen, hvorefter ejere og brugere af naboejendommen havde færdselsret til arealet. Som sagen var forelagt, var det Skatterådets opfattelse, at det asfalterede vejareal, i den konkrete sag, skulle anses for at være en bygning.

De resterende matrikler, som indgik i de to sammatrikuleringer – Ejendom A og B –, var ubebyggede.

Spørger ville ikke deltage i en eventuel nedrivning eller ombygning af bygninger hverken før eller efter overdragelsen af arealet.

En sammenlægning af de omhandlede matrikler til henholdsvis Ejendom A og Ejendom B havde den momsmæssige virkning, at langt hovedparten af matriklerne, der udgjorde byggegrunde efter momslovens § 55, stk. 1, efter sammenlægningen udgjorde en del af en bebygget ejendom, der kunne sælges momsfrit efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Da sammenlægningen af matriklerne i forbindelse med overdragelsen af Ejendom A og Ejendom B medførte en umiddelbar afgiftsfordel i relation til anvendelsen af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, skulle det i sagen vurderes, om afgiftsfordelen vil være i strid med formålet med bestemmelsen og dermed udgøre misbrug af EU-retten.

Ud fra en samlet konkret vurdering af det af spørger oplyste, var det Skatterådets opfattelse, at hovedformålet med sammenlægning af arealerne til Ejendom A og Ejendom B, der umiddelbart derefter blev overdraget til Udviklingsselskabet, måtte anses for at udgøre opnåelse af en afgiftsfordel, som var i strid med formålet med momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Skatterådet lagde vægt på, at sammatruleringen på det pågældende tidspunkt ikke var en nødvendig forudsætning for anvendelsen af arealerne, men derimod skulle foretages med henblik på, at Udviklingselskabet efterfølgende kunne opnå en besparelse på tilslutningsbidrag til spildevand. Det blev påpeget, at besparelsen på tilslutningsbidrag tilsvarende ville kunne opnås ved sammenmatrulering efter overdragelsen til udviklingselskabet. Besparelsen var således et resultat af selve sammatruleringen, og i den henseende er det ikke en forudsætning for at opnå besparelsen, at sammatruleringen foretages inden apportindsuddet til udviklingselskabet. Sammenlægningen af matriklerne på det pågældende tidspunkt var derfor ikke en nødvendig forudsætning for opnåelse af besparelsen på tilslutningsbidraget.

Konstruktionen kunne dermed ikke anses for forretningsmæssigt begrundet, som det var tilfældet i SKM2022.349.SR. Konstruktionen blev derfor anset for kunstig med det hovedformål at opnå en afgiftsfordel, og der forelå dermed et misbrug af momsreglerne.

Der kunne i vurderingen ikke lægges afgørende vægt på, at spørger, jf. den indgåede investerings- og ejeraftale, var forpligtet til at kompensere investor med et beløb svarende til besparelsen på spildevandstilslutningsbidraget, såfremt de matrikulære ændringer ikke blev gennemført inden overdragelsen.

Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte, at salg af Ejendom A og B kunne ske momsfrit, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, da sammenlægningen af matriklerne på det pågældende tidspunkt ikke blev anset for en nødvendig forudsætning for arealselskabets anvendelse af ejendommene.



## Retsgrundlaget

### Momsloven

**§ 13, stk. 1, nr. 9** fritager følgende for afgift:

- 9) Levering af fast ejendom. Fritagelsen omfatter dog ikke:
- a) Levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord.
  - b) Levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet, og særskilt levering af en bebygget grund.

### Momsbekendtgørelsen

**§ 53.** Ved begrebet bygning i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, forstås grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til.

**§ 55.** Ved en byggegrund i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, forstås et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger, jf. § 53 i denne bekendtgørelse.

## Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2022.349.SR

SKM2022.556.SR



# Afgiftspligten efter emballageafgiftsloven – bærepose og engangsservice

Skatterådet har i 2022 taget stilling til, hvorvidt forskellige produkter er omfattet af afgiftspligten efter emballageafgiftsloven. Sammen med en afgørelse fra 2021 er de med til at beskrive praksis på området. Se SKM2022.329.SR og SKM2022.574.SR og endvidere SKM2021.326.SR.

Afgiftspligten efter emballageafgiftsloven omfatter flere forskellige produkter bl.a. bæreposer af papir og plast mv. og engangsservice. Afgiftens størrelse blev ved lov nr. 1587 af 27. december 2019 tredoblet med virkning fra den 1. januar 2020 for at tilskynde til mindre brug af bæreposer og engangsservice. Anvendelsen af engangsservice påvirkes også af EU-regulering for visse engangsplastprodukter.

Afgiftens forhøjelse og EU's regulering har bl.a. givet incitament til at anvende produkter, som ikke omfattes af afgiftspligten, fx mere robuste poser, som kan sidestilles med bærenet, eller service, som kan vaskes af og bruges igen og igen og dermed sidestilles med almindelig service.

## Indledning

Bæreposer og engangsservice er omfattet af afgiftspligten efter emballageafgiftsloven. Herudover omfatter emballageafgiftsloven også en emballageafgift på emballager til visse drikkevarer samt en afgift på pvc-folier til levnedsmidler. Denne artikel omhandler alene afgiften på bæreposer og afgiften på engangsservice.

### Engangsservice

Afgiften af engangsservice blev indført i 1982 som led i en række forbrugsbegrænsende foranstaltninger. Afgiften af engangsservice var indtil den 1. april 2001 en del af lov om visse miljøafgifter, men blev fra den 1. april 2001 en del af emballageafgiftsloven. Både emballageafgiften og afgiften af engangsservice har et affaldsbegrænsende mål, hvorfor det var nærliggende at samle afgifterne i én lov. Samtidigt blev afgiftspligten udvidet til også at omfatte engangsservice til erhvervmæssigt brug, og afgiften blev vægtbaseret i stedet for værdibaseret.

Afgiftspligten omfatter engangsservice uanset fremstillingsmateriale, dvs. knive, gafler, skeer, tallerkener og krus m.v. af plast og pap mv., der benyttes, når man spiser og drikker, og som sædvanligvis er bestemt til bortkastning efter brug, uanset at det måske kan anvendes flere gange.

### Bæreposer

Afgiften på bæreposer blev indført med virkning fra den 1. januar 1994 for at begrænse anvendelsen af poser. Afgiftspligten omfatter poser af papir eller plast mv. med hank eller lignende, fx stropper eller snipper, der kan sammenbindes, og som har et rumindhold op til hank på mindst

5 liter. Afgiftspligten omfatter fx ikke stofposer, bærenet, tasker, lukkede poser (topsvæjede) til fx køkkenruller og toiletpapir og poser, der er umiddelbart sammenlignelige med bærenet og tasker, fx poser af meget kraftig plast.

### **Generelt**

Afgiften på bæreposer og afgiften på engangsservice er som nævnt henholdsvis fra 1982 og 1994, og begge produkter har udviklet og ændret sig siden. Omfanget af afgiftspligten for bæreposer og engangsservice er bl.a. blevet fastlagt på grundlag af det nu nedlagte Momsnævns afgørelser, og senere af afgørelser fra Skatterådet. Ofte vil det være en konkret vurdering af det enkelte produkt, som er afgørende for afgiftspligten, da lovgivningen ikke indeholder målbare kriterier for afgrænsning af poser, fx i forhold til ikke-afgiftspligtige tasker og bærenet, og engangsservice i forhold til fx anden service i plastik, som ikke er engangsservice.

Både afgiften på bæreposer og på engangsservice er med virkning fra den 1. januar 2020 tredoblet, hvilket har øget incitamentet til at nedbringe de afgiftspligtige mængder. EU's engangsplastdirektiv har medført, at engangsdrikkebægre i plast skal mærkes.

## **Engangsservice og mundskyllebægre på tandklinik**

I SKM2022.574.SR har Skatterådet taget stilling til afgiftspligten for engangsbægre til mundskyl på tandklinikker.

Bægrene havde en volumen på 180 ml, var i blå plast og mærket med ”kniv og gaffel” (egnet til kontakt med fødevarer). Bægrene var ikke mærkede med ”Plastic in product” efter engangsplastdirektivet. Bægrene skulle ifølge spørgers oplysninger alene anvendes på tandklinikker til teknisk vand i forbindelse med mundskyl. Spørger havde oplyst, at teknisk vand ikke kan og ikke må drikkes.

Spørger argumenterede for, at bægrene ikke var afgiftspligtigt engangsservice efter emballageafgiftsloven, da afgiftspligten alene omfatter engangsservice, som anvendes i forbindelse med indtagelse af mad- og drikkevarer. Desuden blev bægrene ifølge oplysninger fra spørger ikke anset for at være engangsdrikkebægre efter plastdirektivet og var ifølge spørger ikke afgiftspligtigt engangsservice i Tyskland.

Skatterådet kunne ikke følge spørgers argumentation og fandt, at bægrene var afgiftspligtigt engangsservice.

### **Begrundelse**

Ved vurdering af afgiftspligten blev der lagt vægt på bægrenes udformning, funktion, samt mulige anvendelse som drikkebægre. Bestemmelsen om afgiftspligt har et bredt anvendelsesområde, og det fremgår af lovbemærkninger, at også drinkspinde og plastrørepinde, som ikke benyttes til at drikke af eller spise med, er afgiftspligtige.

Det var uden betydning for afgiftspligten, at spørger markedsførte bægrene til mundskyl,

henset til udformningen, funktionen og den mulige anvendelse som drikkebægre. Det var ikke afgørende for afgiftspligten, om brugeren sank vandet, når bægrene blev brugt.

Der blev i begrundelsen lagt særlig vægt på bægrenes udformning og funktion, som var identisk med almindelige hvide plastkopper/automatbægere, der benyttes, når man drikker, og som sædvanligvis er bestemt til bortkastning efter brug. Spørgers bægre havde ingen særlige egenskaber eller kendetegn, som adskilte bægrene fra andre afgiftspligtige bægre.

Det kunne heller ikke tillægges vægt, at bægrene efter spørgers oplysninger ikke var engangsbægre efter plastdirektivet. Plastdirektivet er af nyere dato end afgiften på engangsservice, og emballageafgiftsloven implementerer ikke plastdirektivet. Afgiftsloven har til formål at nedbringe affaldsmængderne. Samtidig var bægrenes udformning, funktionen og anvendelse som drikkebægre afgørende.

Emballageafgiftsloven er ikke en EU-harmoniseret lov. En eventuel afgiftspligt for tilsvarende produkter i Tyskland var uden betydning ved vurdering af afgiftspligten efter emballageafgiftsloven.

## **Engangsservice af komposterbart materiale til flergangsbrug**

I SKM2022.329.SR vurderede Skatterådet afgiftspligten af knive og gaffler. Bestikket var fremstillet af et komposterbart materiale, og adskilte sig ikke fra andet engangsservice omfattet af afgiftspligten, hverken i vægt eller udseende. Bestikket var fremstillet af et hårdt plastikmateriale og kunne nemt knækkes, hvorved der opstod en skarp kant. Emballagen var påtrykt symbol med en opvaskemaskine op til 85°C.

Bestikket var oplyst som testet egnet til flergangsbrug. Derudover oplyste spørger, at bestikket var testet ved maskinvask på 70°C med 20 gentagelser, og viste ingen ændringer som følge af vaskeprocessen. Bestikket blev markedsført som service bestemt til flergangsbrug.

Det var spørgers opfattelse, at der ikke var tale om afgiftspligtigt engangsservice, som sædvanligvis er bestemt til bortkastning efter brug, da bestikket var holdbart og stærkt. Bestikket var produceret og designet med henblik på flergangsbrug og egnet til intens maskinopvask, hvilket ifølge spørger også var dokumenteret.

Skatterådet kunne ikke følge spørgers argumentation og fandt efter en samlet vurdering, at bestikket var afgiftspligtigt engangsservice.

### **Begrundelse**

Det fremgår af forarbejder til emballageafgiftsloven, at det er uden betydning, om produkterne kan anvendes flere gange, ligesom komposterbare engangsservice sidestilles med almindeligt engangsservice.

Der var ikke tale om, at produkterne adskilte sig fra andet engangsservice, som var omfattet af afgiftspligten. Der blev her særligt lagt vægt på produkternes beskaffenhed og materiale, som

ikke var sammenlignelig med fx stålbestik, som almindeligvis genanvendes ubegrænset. Bestikket fremstod og fungerede som plastlignende bestik af en forholdsvis stærk kvalitet, som almindeligvis er bestemt til begrænset antal anvendelser og bortkastning efter brug. Brugen af bestikket ville øge affaldsmængderne, og det ville være i strid med lovens formål om at nedbringe materialeforbruget og affaldsmængderne, såfremt bestikket ikke var afgiftspligtig engangsservice.

At bestikket var testet ved maskinvask med 20 gentagelser og blev markedsført som service bestemt til flergangsbrug, ændrede ikke ovenstående vurdering. Andet afgiftspligtigt engangsbestik kan også være genanvendeligt og anvendes flere gange, herunder opvaskes i maskine, men vil stadig være afgiftspligtig engangsservice. Det er den forventede faktiske anvendelse, som er afgørende.

## Bæreposer af tekstillignende plastik

Afgørelserne fra 2022 om engangsservice er baseret på konkrete vurderinger af produkter. Det samme gør sig gældende i SKM2021.326.SR, hvor Skatterådet vurderede afgiftspligten af en pose fremstillet af tekstillignende plastik.

Spørgers pose var syet af et stykke tekstil (non woven polypropylene) bortset fra hanken, som var påsyet. Posen var sømmet i siderne, i kanterne af bunden og havde et sømmet ombuk foroven. Sømmene var ikke forstærkede med dobbeltsyning, kantbånd eller lignende, og bestod af en enkelt syning. Posen havde en påsyet hank i samme stof, hvor stoffet var lagt dobbelt. Hanken var sømmet i kanten.

Posen var lavet af et let, matudseende materiale, der følte som en mellemting mellem plastik og stof/imprægneret stof. Indsyet label angav, at posen skulle holdes væk fra børn, samt at posen ikke indeholdt bly mv. Label var ikke påtrykt vaskeanvisning. Når posen holdtes op mod lyset, fremstod materialet halvgennemsigtigt og perforeret. Posen kunne gennembrydes med en fingernegl og syntes at have porøs og blød struktur. Posen var ikke lamineret eller forstærket på anden vis end ved hanken.

Posen kunne ifølge spørger ikke sammenlignes med almindelige bæreposer, da spørgers pose var fremstillet af meget stærkere plastik.

Skatterådet kunne ikke følge spørgers argumentation, og fandt efter en konkret vurdering, at posen var en afgiftspligtig bærepose.

### Begrundelse

Det var vurderingen, at posen kunne anvendes som en traditionel pose, dvs. til at bære ting i. Spørgers pose var sammenlignelig med en afgiftspligtig bærepose, da den ikke havde samme holdbarhed som stofposer, bærenet, tasker og lignende, og posen kunne med rimelighed erstattes af stofposer, bærenet, tasker og lignende. Det blev ved vurderingen lagt vægt på, at posen fremstod porøs og kunne forholdsvis nemt perforeres, hvorfor posen ikke fremstod robust, og posen kunne derfor ikke forventes at være til gentagen brug på samme vis som bærenet og tasker mv.

## Afsluttende bemærkninger

Afgifterne på engangsservice og bæreposer er fra en tid, hvor der var færre og mere ensartede bæreposer og færre typer/kvaliteter af engangsservice. Afgifternes størrelse, efterspørgsel mv. har medført en række nye produkter på markedet, som skal vurderes i forhold til afgiftspligten. Afgiftsgrundlaget efter emballageafgiftsloven for bæreposer og engangsservice er kendetegnet ved, at grundlaget kun i begrænset omfanget er afgrænset ved målbare kriterier, hvorfor det ofte vil være en konkret og samlet vurdering af produktet, som er afgørende i forhold til afgiftspligten. Skatterådet har bl.a. truffet afgørelse, om:

- At markedsføringen til anden anvendelse, og at et bæger ikke er et engangsbæger efter plastdirektivet, ikke kan medføre, at et bæger ikke er omfattet af afgiftspligten. Afgørende er bægeret udformning, funktion og forventede anvendelse.
- At afgiftspligtigt engangsservice kan være testet til gentagen anvendelse. Det er den forventede anvendelse, som er afgørende i forhold til afgiftspligten.
- At en pose i et tekstillignede plastik materiale er afgiftspligtigt, da posen ikke har samme holdbarhed som bærenet, tasker mv., hvorfor posen ikke kan forventes at være til gentagen brug.

Skatterådets afgørelser har derved belyst, hvad der skal lægges vægt på ved vurderingen af afgiftspligten, og afgørelserne bidrager til at klarlægge det afgiftspligtige vareområde efter emballageafgiftsloven.

### Retsgrundlaget

#### Emballageafgiftsloven §§ 2 a – 2 c

**§ 2 a** Der svares tillige afgift af poser fremstillet af papir eller plast mv. med et rumindhold op til hank eller lignende på mindst 5 l.

**§ 2 b** Afgiften udgør pr. kg:

1. for poser af papir m.v.	31,65 kr.
2. for poser af plast m.v.	69,63 kr.

**§ 2 c** Der svares afgift af engangsservice.

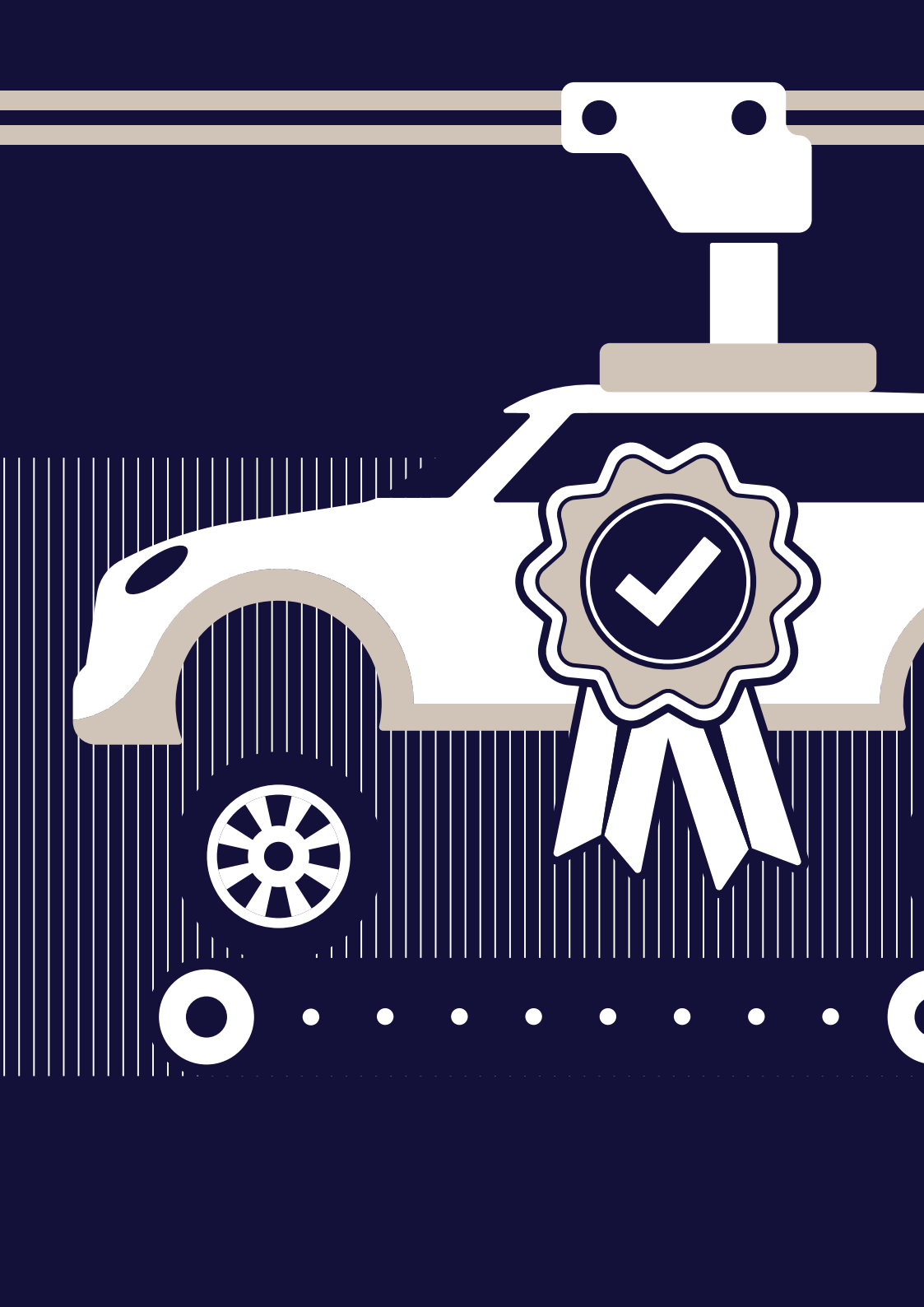
**Stk. 2.** Afgiften udgør 60,77 kr. pr. kg

### Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2022.574.SR

SKM2022.329.SR

SKM2021.326.SR





# Bilforhandlers salg af en udvidet garantiordning skulle indgå i den afgiftspligtige værdi

Skatterådet har i 2022 taget stilling til, om en bilforhandlers salg af en udvidet garantiordning skulle indgå i den afgiftspligtige værdi, som bruges til at beregne registreringsafgiften. Spørgsmålet i sagen var, om et sådant salg kunne omfattes af registreringsafgiftslovens regler om forhandlermonteret ekstraudstyr, som i visse tilfælde er fritaget for registreringsafgift.

Skatterådets afgørelse bidrager til at belyse, hvornår en garanti skal anses for ydet af forhandleren eller producenten, hvilket er af afgørende betydning for, om betalingen herfor kan afgiftsfritages. Selv om garantien formelt blev ydet af forhandleren, fastslog Skatterådet, at garantien reelt måtte anses for ydet af producenten.

## Indledning

Skatterådet har i SKM2022.552.SR taget stilling til, om en bilforhandlers betaling for en udvidet garanti kan holdes ude af den afgiftspligtige værdi. Dette er blevet afgjort på baggrund af en vurdering, om garantien egentlig gives af spørger eller af forhandlerne.

Spørger er producent af biler og yder altid en toårig garanti. Det er muligt at tilkøbe en udvidelse af garantiperioden hos forhandleren, så denne i stedet udgør 3, 4 eller 5 år. Gøres der krav gældende under den udvidede garanti, skal dette krav rettes mod forhandleren og ikke spørger. Imidlertid friholder spørger forhandleren for alle omkostninger, som forhandleren har i henhold til ethvert gyldigt krav under den udvidede garanti.

Skatterådet fandt, at garantien reelt må anses for ydet af spørger og ikke af forhandleren, idet den økonomiske risiko for ethvert gyldigt krav, der kunne gøres gældende under den udvidede garantiordning, alene påhvilede spørger.

## Forhandlermonteret ekstraudstyr kan fritages for afgift

Det fremgår af registreringsafgiftslovens § 8, stk. 3, 1. pkt., at værdien af alt udstyr, som leveres med køretøjet, eller hvortil køretøjet er indrettet, skal medregnes til den afgiftspligtige værdi.

Af bestemmelsens 2. pkt. fremgår det, at værdien af ekstraudstyr kan holdes uden for afgiftsberegningen, hvis

1. det leveres af forhandleren i forbindelse med køretøjets salg til bruger,
2. det leveres af forhandleren efter særskilt aftale mellem denne og brugeren, og
3. montering af ekstraudstyret eller udførelse af arbejdet i øvrigt på køretøjet ikke foretages af fabrikations- eller importørvirksomheden.

Alle tre betingelser skal være opfyldt for at værdien af ekstraudstyr kan holdes uden for afgiftsberegningen.

Selv om en garantiordning ikke er ekstraudstyr, er det Motorstyrelsens faste praksis, jf. Den juridiske vejledning, 2022-2, afsnit I.A.1.5.1, at registreringsafgiftslovens § 8, stk. 3, 2 pkt., også omfatter:

*”særlige garantiordninger for et nyt køretøj eller for udførte arbejder på dette, så længe garantien ikke ydes af fabrikations- eller importørvirksomheden”.*

## Sagens faktiske omstændigheder

Spørger er producent af biler og tilbyder altid en toårig garanti ved salg af nye biler. Som en del af spørgers aktiviteter, tilbyder spørger sine kunder en udvidet garanti ved samtidig køb af nye biler, som udvider garantiperioden.

Den udvidede garanti kan kun købes sammen med en ny bil mod en merbetaling. Købet skal ske før bilen leveres.

Den udvidede garanti bliver tilbudt til både privat- og erhvervskunder og følger bilen, også hvis bilen bliver solgt videre. Den udvidede garanti er således bundet op på den specifikke bil, hvortil den udvidede garanti er blevet tilkøbt.

Spørger og den lokale importør, som har forhandlernetværket i Danmark, har indgået en såkaldt ”Hold Harmless Agreement”, og det samme har den lokale importør og de respektive forhandlere. Aftalen vedrører krav fremsat i henhold til den udvidede garanti, hvorefter spørger skal afholde alle importørens og derved de respektive forhandlers omkostninger i henhold til ethvert gyldigt krav fra kunden under den udvidede garanti.

## Garantiordningens realitet

Det var spørgers opfattelse, at betalingen for den udvidede garantiordning kunne holdes ude af den afgiftspligtige værdi. Som begrundelse herfor anførte spørger, at den udvidede garanti købes hos forhandleren, at eventuelle krav under den udvidede garantiordning skulle gøres gældende mod forhandleren, samt at der ikke ville være nogen kontakt mellem spørger og køber.

Skatterådet fandt, at garantien reelt måtte anses for at være ydet af spørger, idet det væsentlige i en sådan garantiordning ikke er, hvem aftalen er indgået med, eller hvem der rent praktisk

udbedrer de mangler m.v., som er omfattet af garantiordningen. Skatterådet fandt derimod, at det er afdækningen af den økonomiske risiko, som er det afgørende moment i vurderingen af, hvem der reelt har ydet garantien, og den økonomiske risiko påhvilede alene spørger.

Da garantien således reelt måtte anses for at være ydet af spørger, kunne betalingen for den udvidede garanti allerede af den grund ikke holdes ude af den afgiftspligtige værdi efter registreringsafgiftslovens § 8, stk. 3, 2. pkt.

### **Er betalingen for den udvidede garanti en del af købsprisen for selve bilen?**

Spørgsmålet i sagen var derefter, om betalingen var omfattet af hovedreglen i registreringsafgiftslovens § 8, stk. 1.

Det fremgår af registreringsafgiftslovens § 8, stk. 1, 1. pkt., at den afgiftspligtige værdi for et nyt køretøj er dets almindelige pris, indbefattet merværdiafgift, men uden registreringsafgift ved salg til bruger her i landet på registreringstidspunktet. Ved køretøjets almindelige pris forstås som altovervejende hovedregel brugerens købspris.

Spørgsmålet var derfor, om den del af brugerens betaling, som vedrører den udvidede garanti, var en del af købsprisen for bilen. Dette kræver, at der er en vis sammenhæng mellem den solgte bil og den vare eller ydelse, som sælges samtidig hermed.

I en tidligere afgørelse fra Skatterådet, SKM2016.206.SR, var spørgsmålet, om en forsikringspræmie, betalt af en bilimportør som led i en salgsfremmende foranstaltning, skulle indgå i bilens afgiftspligtige værdi, idet bilen og forsikringsydelsen blev markedsført til en samlet pris.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at den af bilimportøren betalte forsikringspræmie kunne holdes ude af den afgiftspligtige værdi.

I afgørelsen blev der bl.a. lagt vægt på,

- at forsikringen var knyttet til købet af den enkelte bil, idet forsikringen skulle sælges sammen med bilen,
- at forsikringsydelsen ikke kunne anses for at være sædvanligt eller naturligt ekstraudstyr/arbejdsydelse ved bilsalg, og
- at der skete en samlet betaling for bil og forsikringsydelse.

Ligesom i SKM2016.206.SR var salget af den udvidede garanti i denne sag direkte knyttet til købet af den enkelte bil, og der skulle ske en samlet betaling for bilen og den udvidede garanti, selv om disse angives separat på fakturaen. Dette understøttes yderligere af, at den udvidede garanti kun kunne tilvælges, så længe køretøjet ikke var leveret til køberen.

Skatterådet fandt derfor, at betalingen for den udvidede garanti skulle medregnes til den afgiftspligtige værdi, da betalingen ville være en del af brugerens købspris, jf. hovedreglen i registreringsafgiftslovens § 8, stk. 1, 1. pkt., og idet forholdet ikke er omfattet af de øvrige undtagelser i registreringsafgiftslovens § 8, stk. 3-5.

## Retsgrundlaget

### Registreringsafgiftsloven

**§ 8. Stk. 1, 1. pkt.** Den afgiftspligtige værdi for et nyt køretøj er dets almindelige pris, indbefattet merværdiafgift, men uden afgift efter denne lov, ved salg til bruger her i landet på registreringstidspunktet eller, hvis told- og skatteforvaltningen inden køretøjets registrering udsteder bevis for afgiftsberigtigelsen, på tidspunktet for bevisets udstedelse.

[...]

**Stk. 3.** Til den afgiftspligtige værdi medregnes værdien af alt udstyr, som leveres med køretøjet, eller hvortil køretøjet er indrettet. Uden for afgiftsberegningen kan holdes ekstraudstyr, der leveres af forhandleren i forbindelse med køretøjets salg til bruger og efter særskilt aftale mellem forhandleren og brugeren, dog betinget af, at montering eller udførelse af arbejdet i øvrigt på køretøjet ikke foretages af fabrikations- eller importørvirksomheden. Til den afgiftspligtige værdi medregnes heller ikke betaling for sidevogne, som utvivlsomt er konstrueret og indrettet til godstransport og ikke benyttes til persontransport. Til den afgiftspligtige værdi medregnes heller ikke værdien af udstyr, som installeres fast på en adresse med henblik på opladning af køretøjet.

## Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2022.552.SR



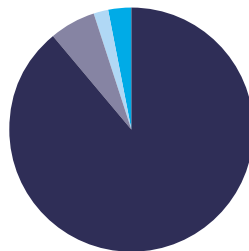
[REDACTED]

[REDACTED]

# Statistik

## Procentfordeling af sager afgjort af Skatterådet i 2022

■ Bindende svar:	89 %
■ Bevillings- og dispensationssager:	6 %
■ Regler, satser og anvisninger:	2 %
■ Ander sager:	3 %



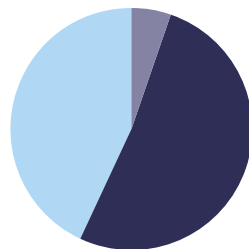
Skatterådet har i 2022 behandlet i alt 239 sager, inden for nedenstående kategorier:

	2018	2019	2020	2021	2022
1 Bindende svar	239	275	220	269	212
2 Bevillings- og dispensationssager	6	2	2	8	15
3 Regler, satser og anvisninger	8	6	5	5	5
4 Andre sager *	2	5	4	8	6
I alt	255	288	231	290	239

\* Andre sager omfatter pålæg efter skattekontrolloven, genoptagelse mv.

## Procentfordeling af de bindende svar afgivet af Skatterådet, Skattestyrelsen og Motorstyrelsen

■ Heraf behandlet af Skatterådet:	5 %
■ Heraf behandlet af Skattestyrelsen:	47 %
■ Heraf behandlet af Motorstyrelsen:	39 %

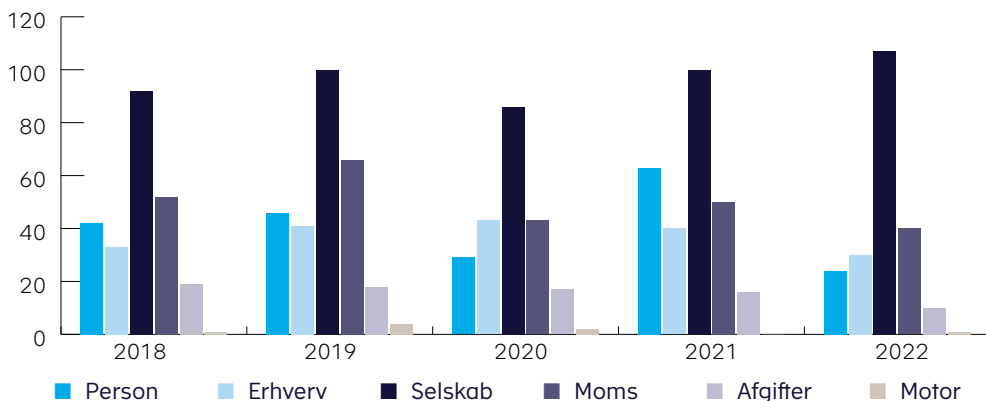


Der er i 2022 afgivet bindende svar i 4.125 sager. Heraf har Skatterådet afgjort 212 sager, svarende til 5 % af sagerne, Skattestyrelsen 1.958 sager, svarende til 47 % af sagerne og Motorstyrelsen 1.595 sager, svarende til 34 % af sagerne. Efter overførsel af ejendomsbeskatningsområdet (ejendomsværdiskat, dækningsafgift og grundskyld) fra Skattestyrelsen til

Vurderingsstyrelsen i 2021 kan Vurderingsstyrelsen afgøre bindende svar på dette område. Vurderingsstyrelsen har dog ikke afgjort nogen bindende svar i 2022.

	2018	2019	2020	2021	2022
Sager om bindende svar	4.863	4.176	3.902	3.365	4.125
Heraf behandlet af Skatterådet	239	275	220	269	212
Heraf behandlet af SKAT	4.624				
Heraf behandlet af Skattestyrelsen		2.186	1.910	1.957	1.958
Heraf behandlet af Motorstyrelsen		1.715	1.772	1.139	1.595

## Oversigt over sagstyper



Ovenstående diagram viser hvilke typer sager om bindende svar Skatterådet har truffet afgørelse i. Diagrammet viser fordelingen på og udviklingen i sagstyper i perioden 2018 - 2022.

Fordelingen af sagstyper der er behandlet af Skatterådet i 2022:

	Lovområde	Antal
1	Person	24
2	Erhverv	30
3	Selskab	107
4	Moms	40
5	Afgifter	10
6	Motor	1

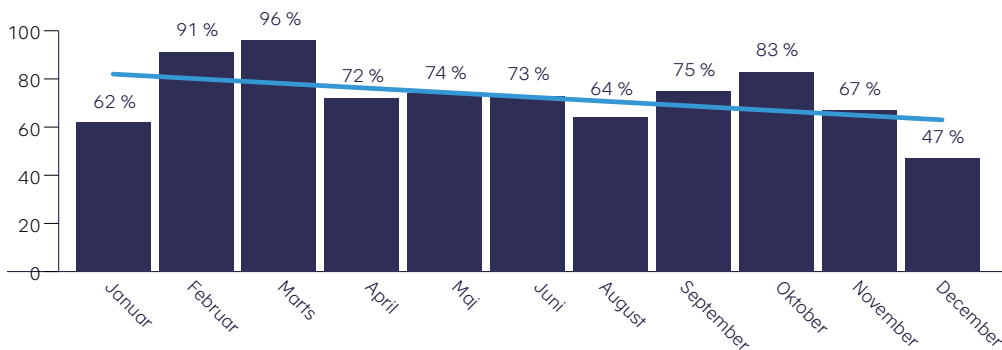


## Afslutningsprocenter

Afslutningsprocenterne for bindende svar behandlet af Skatterådet i 2018 - 2022 er følgende:

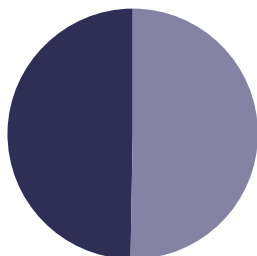
	2018	2019	2020	2021	2022
<b>Antal sager</b>	239	275	220	269	212
<b>Behandlet indenfor 6 måneder</b>	87 %	83 %	84 %	74 %	73 %

Udvikling i afslutningsprocenten for 2022 er følgende:



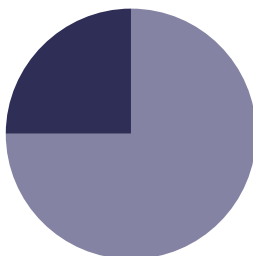
Ultimo 2020, 2021 og 2022 var aldersfordelingen på igangværende bindende svar følgende:

### Ultimo 2020



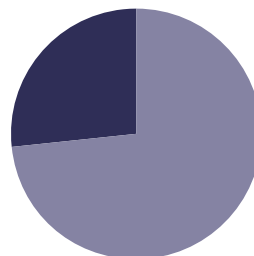
■ Over 180 dage ■ Under 181 dage

### Ultimo 2021



■ Over 180 dage ■ Under 181 dage

### Ultimo 2022



■ Over 180 dage ■ Under 181 dage

	2020		2021		2022	
Igangværende	271	100 %	137	100 %	121	100 %
Over 180 dage	134	49 %	34	25 %	32	26 %
Under 181 dage	137	51 %	103	75 %	89	74 %

Målet er, at 65 % af sagerne afgøres af Skatterådet inden for 6 måneder. Dette mål vurderes også at kunne overholdes fremover, da en ganske stor del af sagsbeholdningen har en alder på under 180 dage, og sagsbeholdningen samtidig er på et forholdsvis lavt niveau. Afslutningsprocenten i 2022 er på samme niveau som i 2021, hvor den dog var noget lavere end de tidligere år. Der er afgjort nogle ældre sager i 2022, og der er nu kun et mindre antal sager i beholdningen, som er over et år gamle. Afslutningsprocenten bør derfor blive højere i 2023, ligesom den gennemsnitlige sagsbehandlingstid forventes at falde i 2023.

## Gennemsnitlig sagsbehandlingstid for en skatterådssag

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid var i

- 2018 på 150 dage
- 2019 på 158 dage
- 2020 på 159 dage
- 2021 på 195 dage
- 2022 på 193 dage

Nedenstående tabel viser antallet af bindende svar afgjort af Skatterådet, der i perioden 2018 – 2022 er påklaget.

	2018	2019	2020	2021	2022
Antal sager	239	275	220	269	212
Antal påklager	16	16	8	21	19
Påklager i %	6,7 %	5,8 %	3,6 %	7,8 %	9 %

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.

	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	Afsluttede klagesager i alt
2018	4	2	15	4	25
2019	5		17	2	24
2020	4	2	8	2	16
2021	2		7	2	11
2022	2		8	3	13



