



SKAT

Skatterådets årsberetning

2017

MAJ 2018



Indhold

- 6 Forord
- 14 Præsentation af Skatterådets medlemmer
- 26 Deleleasing
- 33 Omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3
- 42 Rabat til realkreditlånskunder
- 50 E-sportsudøvere og sportspension
- 56 Overskudsvarme – definition og vederlagsreglen
- 63 Statistik

Forord

v/formand for Skatterådet Hanne Søgaard Hansen

Endnu et begivenhedsrigt år er gået, og det er tid til at kigge tilbage på 2017 og de mange spændende problemstillinger, som Skatterådet har haft lejlighed til at forholde sig til og danne praksis for. Netop Skatterådets opgaver og rolle - særligt som praksisskabende på skatte- og afgiftsområdet - vil være udgangspunktet for min artikel i denne årsberetning.

2017 har også betydet "Et nye skattevæsen". Så hvilken betydning har den nye struktur for Skatterådets rolle og opgaver?

En anden vigtig begivenhed var, at der blev nedsat et nyt Skatteråd pr. 1. november 2017. Funktionsperiode på 6 år udløb, og vi skulle sige goddag til et helt nyt råd, omend nogle medlemmer fortsætter. Det "nye" Skatteråd vil blive præsenteret efter forordet.

Indledning

Pr. 1. november 2017 blev der nedsat et nyt Skatteråd, da funktionsperioden for det gamle råd udløb. Funktionsperioden for Skatterådet er 6 år ad gangen. Det er dermed det 3. Skatteråd, som er nedsat, siden Skatterådet blev etableret i 2005.

Det fremgår af skatteforvaltningsloven, at Skatterådet skal bestå af 19 medlemmer, hvoraf Folketinget vælger de 6 medlemmer, og skatteministeren udnævner 13 medlemmer.

Folketinget har valgt følgende 6 medlemmer:

- Jakob Ellemann-Jensen (V)
- Jan Rix Rasmussen (A)
- Søren Gyntner-Sørensen (O)
- Svend Erik Nielsen (O)
- Svend Thorhauge (B)
- Jan Kristoffersen (Å)

For så vidt angår de 13 medlemmer, som skatteministeren skal udnævne, bestemmer skatteforvaltningsloven, at 4 medlemmer skal repræsentere henholdsvis landbruget, industrien eller håndværket, handelen og lønmodtagerne, og 4 medlemmer udnævnes efter indstilling fra Kommunernes Landsforening. De resterende 5 medlemmer udnævnes af skatteministeren uden indstilling.

Skatteministeren har udnævnt følgende til medlem af Skatterådet:

- Formand for Skatterådet Hanne Søgaard Hansen
- Næstformand for Skatterådet Kent Damsgaard, indstillet af Dansk Industri
- Ole Draborg, oprindeligt indstillet af Håndværksrådet (nu SMVdanmark)
- Jacob Ravn, indstillet af Dansk Erhverv
- Niels Rasmussen, indstillet af Landbrug & Fødevarer / SEGES
- Steen Jørgensen, indstillet af LO
- Carsten Rasmussen (A), indstillet af KL
- Helle Adelborg (A), indstillet af KL
- Iver Enevoldsen (V), indstillet af KL
- Tommy Petersen (B), indstillet af KL
- Christen Amby
- Tommy V. Christiansen
- Louise Schack Elholm (V)

Det er anden gang, mens jeg har været formand for Skatterådet, at der udnævnes et nyt Skatteråd, og det er endnu engang spændende at opleve, hvordan en ny sammensætning giver nyt liv til drøftelserne i rådet. Jeg er glad for, at Skatterådet består af både nye medlemmer og genudnævnte medlemmer. De genudnævnte medlemmer har god erfaring med rådets arbejde, og de nye medlemmer tilfører en ny dynamik til rådets arbejde til erstatning for det værdifulde arbejde, som de medlemmer, vi måtte sige farvel til, har bidraget med. Jeg glæder mig til samarbejdet med det nye Skatteråd, men jeg vil også gerne benytte lejligheden til at takke de afgåede medlemmer for deres uvurderlige virke i rådet.

Skatterådets medlemmer præsenterer sig selv undervejs i årsberetningen.

Den nye struktur og ny Skatterådsaftale

Det fremgår af skatteforvaltningsloven, at Skatterådet bistår told- og skatteforvaltningen ved forvaltningen af lov om vurdering af landets faste ejendomme, lov om

registrering af køretøjer og lovgivning om skatter, bortset fra lovgivning om told. Inden for disse områder kan Skatterådet afgøre sager, som told- og skatteforvaltningen forelægger for Skatterådet til afgørelse.

Rammen for forelæggelse af sager for Skatterådet er fastlagt i en skatterådsaftale, som har været indgået mellem formanden for Skatterådet og direktøren for SKAT. Skatterådsaftalen er løbende blevet revideret ved behov siden 2005.

Da SKAT er blevet opdelt i 7 styrelser, er det nødvendigt, at der indgås en ny skatterådsaftale. Derudover giver det anledning til at overveje, hvilken rolle Skatterådet har i den nye struktur særligt i forhold til de punkter i aftalen, som omhandler SKATs produktionsplaner og indsatsplaner mv. Det vil jeg drøfte med direktøren for Skattestyrelsen frem mod den 1. juli 2018.

Som nævnt ovenfor har Skatterådet kompetence inden for skat, moms og afgifter, herunder registreringsafgift og ejendomsvurderingsområdet. Skatterådet har ingen kompetence vedrørende toldområdet eller gældsområdet. Den styrelse, som fremover vil være Skatterådets primære ”samarbejdspartner” i den nye struktur, vil dermed være Skattestyrelsen og i mindre omfang Motorstyrelsen og Vurderingsstyrelsen.

Så jeg ser ligeledes frem til samarbejdet med de nye styrelser.

Skatterådets rolle

Skatterådets primære rolle som praksisskabende lægmandsorgan sker primært via bindende svar. Skatterådet er således ikke en klageinstans. Skatterådet er derimod et lægmandsorgan, som via lovfortolkning trækker grænser og fastlægger rammerne inden for rådets kompetenceområde. Rammer og grænser, som skatteforvaltningen efterfølgende skal arbejde indenfor.

Selvom reglerne på skatteområdet er utroligt komplekse og kan være svære at forstå, hvis man ikke beskæftiger sig indgående med regelsættet, så mener jeg alligevel, at et organ som Skatterådet er med til at sikre en balance i skattesystemet og praksis med fornuft, rimelighed og proportionalitet.

Det er selvfølgelig en grundlæggende forudsætning i Skatterådets arbejde, at rådets afgørelser ikke strider imod lovgivningen eller afgørelser fra domstolene eller Landsskatteretten. Lovgivningen kan dog i enkelte tilfælde indebære, at en skatteyder ud fra en lægmandsbetragtning ikke behandles fornuftigt. Hvis lovgivningen er klar, skal et lægmandsorgan som Skatterådet selvfølgelig følge lovens ord og afgøre sagen i overensstemmelse hermed. På den anden side indeholder lovgivningen typisk generelle formuleringer. Ofte vil lovgivningen derfor indeholde en juridisk ramme, hvor der er et råderum.

Det er netop inden for denne ramme – det juridiske råderum – at Skatterådets sammensætning med kendskab fra forskellige sektorer kan være til gavn og medvirke til, at der træffes afgørelser, hvor der kan tages hensyn til rimelighed, forståelighed, accept i befolkningen, skatteydere motiver, administrative overvejelser og sågar politiske holdninger.

I den nye skatterådsaftale, som skal indgås med primært direktøren for Skattestyrelsen, mener jeg fortsat, at Skatterådets kerneopgave bliver de principielle bindende svar. Det er netop disse bindende svar, som i høj grad er med til at danne praksis på skatteområdet. Denne praksis offentliggøres og er således tilgængelig for alle.

Retssikkerhed

Skatterådet har også en rolle i forhold til retssikkerheden. Som nævnt ovenfor er Skatterådet selvfølgelig bundet af loven og lovens motiver, domstolsafgørelser og landsskatteretsafgørelser. Derudover skal Skatterådet som udgangspunkt også respektere sin egen praksis. Da Skatterådet netop er praksisskabende, og skatteyderne dermed indretter sig i forhold til praksis, vil det være et problem rent retssikkerhedsmæssigt, såfremt Skatterådet alt for ofte ændrer sin praksis.

Der er dog aldrig en regel uden undtagelse. Selvfølgelig kan udviklingen sætte tingene i et andet perspektiv, og det kan være hensigtsmæssigt, at en praksis på et område tages op til drøftelse.

Der kan være mange årsager. Det kan fx være den teknologiske udvikling eller udviklingen generelt, som gør, at handlemønstre og bevæggrunde ændres mærkbart.

Et eksempel kan være skattepligtsområdet, som i vid udstrækning er præget af regler og praksis, som ikke altid kan følge med den øgede globalisering på arbejdsmarkedet. Det kan også være, at skatteydernes motiver og anvendelse af en given regel eller praksis tager en anden form end tidligere.

I sådanne situationer kan Skatterådet således også være med til at sikre den rigtige balance i skattesystemet, så rimelighed, fornuft og proportionalitet fortsat tages med i betragtning, og Skatterådet kan give legitimitet både til praksis og til en praksisændring.

Det ses også af skatteministerens Retssikkerhedspakke III, som indeholder punkter, der involverer Skatterådet.

I Retssikkerhedspakke III fremgår bl.a. følgende:

- Skatterådet vil fremover, efter indstilling fra SKAT, aktivt blive involveret i, om der på baggrund af rådets sager om bindende svar skal gennemføres praksisændringer på skatteområdet.
- Hvor behandlingen af et bindende svar giver anledning til en praksisændring, skal SKAT fremadrettet indstille til Skatterådet, at generelle ændringer i praksis kun skal gælde fremadrettet efter udsendelse af et styresignal og ikke for den konkrete sag, der har været forelagt Skatterådet. På den måde sikres det, at man som skatteyder ikke stilles dårligere end andre i samme situation.

Retssikkerhedspakke III vedrører dermed de situationer, hvor Skatterådets afgørelser giver anledning til udsendelse af et styresignal.

Retssikkerhedspakke III berører således en anden situation end Retssikkerhedspakke II, som vedrørte situationer, hvor SKAT har behov for at udsende et styresignal.

I Retssikkerhedspakke II fremgår bl.a., at skatteministeren fremover vil blive orienteret om alle styresignaler, der i en høringsfase har rejst politiske problemstillinger, og at SKAT udsender et styresignal i følgende situationer:

- Hvis SKAT skal fastlægge en praksis, hvor der ikke allerede er en.
- Når SKAT skal ændre eller præcisere en praksis som følge af en afgørelse fra domstolene eller Landsskatteretten.
- Hvor der er truffet en principiel afgørelse efter den seneste vejledning.

Skatterådet skal derfor fremover aktivt involveres, hvis der på baggrund af Skatterådets sager om bindende svar skal gennemføres praksisændringer på skatteområdet, og praksisændringen skal udmeldes via et styresignal.

Disse styresignaler vil som nævnt skulle forelægges Skatterådet og udsendes på baggrund af en beslutning fra Skatterådet. Der vil dermed ikke være behov for at forelægge disse styresignaler for skatteministeren, da Skatterådet netop som lægmandsorgan er tillagt kompetencen som praksisskabende på skatteområdet.

Jeg synes dermed, at der er en fornuftig balance mellem retssikkerhedspakkerne, og jeg er glad for den store tillid, som skatteministeren viser Skatterådet i retssikkerhedspakkerne.

Det vil samtidig være en helt ny opgave, når Skatterådet første gang præsenteres for en situation, som vil nødvendiggøre et styresignal. Det bliver helt sikkert spændende, når det første styresignal bliver forelagt, som det altid er med nye opgaver.

Jeg er derfor sikker på, at det nye år i Skatterådet igen vil være et år fyldt med flere spændende problemstillinger og nye opgaver i kraft af ”Et nyt skattevæsen” og retssikkerhedspakkerne.

Sagsbehandlingstider

I sidste års årsberetning kunne jeg fortælle, at det var lykkedes at vende udviklingen med sagsbehandlingstider og at nedbringe sagsbehandlingstiden på de bindende svar. Jeg er derfor glad for igen i år at kunne fortælle, at den positive udvikling i sagsbehandlingstiden er vedvarende - som bebudet sidste år.

Skatterådet traf i 2017 afgørelse i 241 anmodninger om bindende svar. Af disse blev 81 % behandlet inden for målsætningen på 180 dage. Afslutning af sager inden for målsætningen på 180 dage er dermed forbedret fra 2017 til 2018. I 2017 blev 71,6 % af anmodningerne om bindende svar til Skatterådet afgjort indenfor 180 dage. Afslutningsprocenten er således steget med næsten 10 %.

Der vil selvfølgelig fortsat være sager, hvor det ikke kan lade sig gøre at få afsluttet

sagen indenfor 180 dage. Sagsbehandlingstider må ikke tilsidesætte et godt samarbejde med spørgerne, og kvaliteten af sagsbehandlingen har højeste prioritet. Men jeg ved, at sekretariatet gør et stort stykke arbejde for at yde en god betjening af både spørgerne og af Skatterådet, og det vil jeg gerne kvittere for igen i år.

Hanne Søgaard Hansen



Præsentation af Skatterådets medlemmer



Navn: Hanne Søgaard Hansen

Stilling: Advokat

Uddannelse: Cand.jur.

Som formand for Skatterådet skal jeg udstikke rammerne for det råderum, som rådet har inden for lovgivningen og praksis, når afgørelserne skal træffes. Jeg har stor erfaring både fra min tidligere ansættelse i Skatteministeriet og fra mit mangeårige virke som rådgiver både i revisionsbranchen og som advokat med speciale i skatteret. Den erfaring fra begge områder kan jeg bidrage med i Skatterådet.



Navn: Kent Damsgaard

Stilling: Direktør, Dansk Industri

Uddannelse: Cand.oecon.

Jeg arbejder for, at virksomhederne kan skabe vækst, arbejdspladser og udvikling lokalt, der hvor de ligger. Med mange års erfaring i krydsfeltet mellem erhverv, økonomi og skat er mit fokus i Skatterådets diskussioner derfor på, at skattereglerne tolkes og administreres så enkelt og effektivt som muligt med udgangspunkt i de politiske hensigter, der er bag loven.



Navn: Jacob Ravn

Stilling: Skattepolitisk chef i Dansk Erhverv

Uddannelse: Cand.jur.

Dansk Erhverv repræsenterer 15.000 virksomheder fordelt over en lang række erhverv i hele Danmark. Stort set alle områder af skattelovgivningen er derfor relevant for et eller flere af Dansk Erhvervs medlemsvirksomheder. Jeg får dagligt henvendelser fra virksomheder med lovgivningsmæssige eller administrative problemer på skatteområdet, hvilket giver mig et godt indtryk af, hvordan ny lovgivning ofte utilsigtet rammer virksomheder og situationer. Samtidig sidder jeg som lobbyist på vegne af Dansk Erhvervs medlemsvirksomheder, hvor jeg mødes med relevante politikere og andre interessenter. Kombinationen af den praktiske viden om virksomhederne og indsigten i, hvad der politisk har været hensigten med lovgivningen gør, at jeg i Skatterådet kan bidrage med nyttig indsigt i, om lovgivningen faktisk implementeres på den tiltænkte måde.



Navn: Steen Jørgensen

Stilling: Konsulent

Uddannelse: Cand. Polit.

Skatteområdet er kompliceret. Det gælder også for almindelige lønmodtagere. Nye ansættelsesformer og stadig mere udenlandsk arbejdskraft på det danske arbejdsmarked rejser helt nye problemstillinger. Som medlem af Skatterådet vil jeg have fokus på reglerne for lønmodtagere og udenlandsk arbejdskraft.



Navn: Ole Draborg

Stilling: Adm. direktør Danske Malermestre

Uddannelse: Cand.polit.

Som direktør for en arbejdsgiver- og erhvervsorganisation, hvor medlemmerne primært er små og mellemstore erhvervsdrivende, og som medlem af SMV-danmark har jeg et godt kendskab til de problemer mindre virksomheder slås med. Skat er ikke nogen let disciplin, hverken for de erhvervsdrivende eller de, der er sat til at forvalte skattelovgivningen, og jeg mener, at jeg gennem mine mange år i Skatterådet og tidligere Ligningsrådet har været med til at sikre, at afgørelserne har været rimelige og praktiske i forhold til de små og mellemstore virksomheder.



Navn: Niels Rasmussen

Stilling: Gårdejer

Uddannelse: Cand.jur.

Med baggrund i landbrug og fødevarerhvervet, har jeg dels gennem rådgivningen, men også gennem involvering i landbrugets virksomheder, en udpræget forståelse af, at fornuftig administration af skatteregler er en vigtig forudsætning for virksomhederne. Skatterådet er en unik organisation, en lægmandsforsamling, hvor vi alle indgår som en delmængde af en samlet enhed, der skal udgøre samfundets samlede interesser på skatteområdet.

Et velfærdssamfund som det danske kendetegnes ved et velfungerende skattesystem, som borgere, og virksomheder har tillid til, og som de kan se sig selv i. Det er det som Skatterådet bidrager til.



Navn: Carsten Rasmussen

Stilling: Borgmester, tidligere ungdomsskoleleder

Uddannelse: Skolelærer

Som borgmester og mangeårigt kommunalbestyrelsesmedlem er min vinkel på rådets arbejde især kommunalt orienteret. Gennem årene har jeg tilegnet mig solid erfaring fra diverse bestyrelser, herunder i forsyningssektoren, på kulturområdet og inden for teknik, miljø og infrastruktur. Den brede fundering og viden er gavnlig i forhold til de mange områder – også inden for den offentlige sektor – som Skatterådet beskæftiger sig med og har indflydelse på.



Navn: Helle Adelborg

Stilling: Borgmester

Uddannelse: Lærer

Jeg er indstillet til Skatterådet af KL og udpeget af skatteministeren til at sidde i rådet, som er nyt for mig. Jeg finder arbejdet i Skatterådet spændende, men bestemt også til tider kompliceret og meget udfordrende. Jeg tager udfordringer på mig og vil som politisk valgt lægmand gøre mit bedste for det arbejde, jeg i de kommende år skal yde i Skatterådet.



Navn: Iver Enevoldsen

Hverv: Har været med i kommunalpolitik siden 1982 i 17 år som borgmester

Uddannelse: Bankuddannet

Mine mange år inden for kommunalpolitik har givet mig en bred indsigt i borgere og virksomheders udfordringer med komplicerede regler. Jeg vil i arbejdet med Skatterådet have en tilgang som lægmand og bidrage til, at afgørelser fra Skatterådet er så lettilgængelige som muligt.



Navn: Tommy Petersen

Stilling: Københavns Borgerrepræsentation, Radikale Venstre

Uddannelse: Cand.Merc.Int.

For mig er det vigtigt, at borgere og virksomheder har mulighed for at få Skatterådet til at se på deres sager, og desuden kan få foretræde for Rådet, så de kan få afgjort tvivl eller uoverensstemmelser. Særligt med de mange nye valutaer, deleøkonomiske koncepter og andre teknologiske tiltag er der et stigende behov for afklaring.



Navn: Christen Amby

Stilling: Rådgivende skatterevisor

Uddannelse: Cand.polit.

Jeg har i mange år arbejdet som skatterevisor. Som mangeårigt medlem af Skatterådet har jeg stor erfaring med arbejdet i feltet mellem det praktiske og det lovgivningsmæssige – og har indsigt i både det teoretiske og det praktiske, som jeg kan bidrage med i rådets diskussioner. Skatterådet har en vigtig funktion, som dog i de senere år af de forskellige regeringer er blevet indskrænket. Skatterådet kunne bruges mere aktivt af SKAT.



Navn: Louise Schack Elholm

Stilling: MF og skatteordfører i Venstre

Uddannelse: Cand.polit.

I mit daglige arbejde som folketingsmedlem laver jeg lovgivning bl.a. på skatteområdet. I Skatterådet arbejder jeg med udmøntningen af lovgivningen i praksis. Det giver mig en god forståelse af, hvordan lovgivningen tolkes. Omvendt kan jeg bidrage med min viden om, hvad hensigterne med den pågældende lovgivning har været. Jeg oplever således, at arbejdet som folketingsmedlem og som medlem af Skatterådet gensidigt beriger hinanden.

Fotograf: Stig Rune



Navn: Tommy V. Christiansen

Stilling: Advokat (H)

Uddannelse: Cand Merc. (R), Cand. Jur.

Jeg sætter stor pris på medlemskabet af Skatterådet med de mange faglige udfordringer. Det er altid spændende at se SKATs særdeles gode oplæg til Skatterådet til brug for at træffe de korrekte afgørelser. Mit mangeårige virke med rådgivning inden for skatteretten gør, at jeg håber, at jeg kan bidrage med bred faglig indsigt og praktisk tilgang i diskussionerne.



Navn: Jakob Ellemann-Jensen

Hverv: Medlem af Folketinget, Politisk Ordfører for Venstre

Uddannelse: Cand.merc.jur.

Som lovgiver er det væsentligt at have en finger på pulsen - også når det kommer til skatteområdet. Dels for at følge med i, hvad det er for udfordringer, vi i Folketinget giver skatteborgerne, og dels for at bidrage til fortolkningen, hvis der i konkrete tilfælde er tvivl om, hvad det egentlig er, man har tænkt fra lovgivers side.



Navn: Jan Rix Rasmussen

Stilling: Enhedschef

Uddannelse: Statskundskab - cand. scient.pol.

Jeg er udpeget af den socialdemokratiske folketingsgruppe til at sidde i Skatterådet. Skattelovningen er omfattende. Jeg synes, at det er vigtigt som borger og virksomhed at kunne få sin sag forelagt i Skatterådet. Rådet må så foretage sine afvejsninger, inden sagen afgøres. I mit medlemskab i Skatterådet bruger jeg erfaringer fra mit professionelle virke i mit job, og fra mine erfaringer med tilblivelsen af skattepolitik bl.a. erhvervet i mit tidligere arbejde på Christiansborg.



Navn: Søren Gynther-Sørensen

Stilling: Har arbejdet inden for revision og regnskab

Uddannelse: Statsaut. revisor

Jeg har selvfølgelig en del erfaring med at sætte mig ind i komplicerede skatteregler, men som mangeårigt medlem af Skatterådet har jeg også lært at lægge vægt på mit medlemskab som ”lægmand”, dvs. at kombinere skattelovgivningen med sund fornuft.



Navn: Svend Erik Nielsen

Stilling: Byrådsmedlem, Vejle Kommune

Uddannelse: Hustømrrer, autodidakt i regnskab og økonomi

Erhvervslivet i almindelighed oplever moms- og skatteområdet som værende meget kompliceret. Det ved jeg efter mange års arbejde med økonomi og regnskab. Jeg har i de senere år arbejdet som økonomi-medarbejder i flere mellemstore virksomheder, og før det har jeg været selvstændig erhvervsdrivende i mere end 25 år. Jeg har altid interesseret mig meget for samfundsforhold, og det sammen med min brede erhvervsmæssige baggrund gør, at føler jeg mig godt rustet til at være med i Skatterådets arbejde.



Navn: Svend Thorhauge

Stilling: Chefkonsulent, leder ved Akademiet for Talentfulde Unge, Landsformand for Radikale Venstre

Uddannelse: cand.scient.pol.

Spørgsmålet om skat er grundlæggende i forholdet mellem staten og borgerne. Både fordi det berører den enkeltes økonomiske frihed og samfundets fælles muligheder, og fordi det helt grundlæggende handler om retfærdighed og legitimitet. Mens det er en politisk opgave at afgøre det fordelingspolitiske spørgsmål, så er det Skatterådets opgave at være med til at sikre, at praksis indenfor skatteområdet opleves både gennemskuelig og sammenhængende og samtidig er juridisk holdbar. Med en lægmandsbaggrund som bla fhv. højskoleforstander og underviser i retssociologi på Aarhus Universitet håber jeg at kunne bidrage til det arbejde.

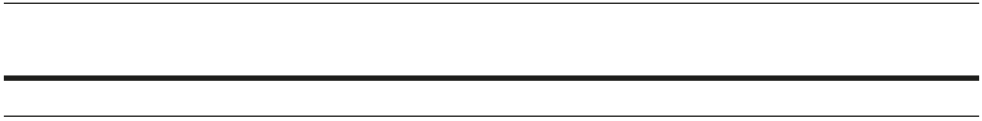


Navn: Jan Kristoffersen

Stilling: Selvstændig rådgiver inden for skatteret og selskabsret, folketingskandidat.

Uddannelse: Jurist

Når lovgivning skal anvendes på konkrete forhold, opstår der ofte tvivl om, hvordan loven skal forstås. At være med til at bringe klarhed over den praktiske anvendelse af skattelove på grund af ny lovgivning eller på grund af samfundets udvikling er både spændende og en opgave, jeg går meget ydmygt til. Jeg har ti års erfaring fra rådgiverbranchen som tidligere ansat hos Deloitte og har ofte udarbejdet anmodninger om bindende svar. Det er derfor meget lærerigt at skulle stå som modtager af disse anmodninger.





Deleleasing

Der er i de seneste år sket en stigende udvikling i brugen af leasing af biler, herunder også deleleasing – også kaldet splitleasing – og det har medført, at der er en brug for en større afklaring af de skattemæssige regler for deleleasing.

Ud over den hidtidige praksis på området har Skatterådet i 2017 truffet to afgørelser om deleleasing, som bidrager til afklaring af disse regler.

Denne artikel redegør for praksis for deleleasing og de betingelser, som afgørelserne SKM2017.384.SR og SKM2017.729.SR har præciseret.

Praksis for deleleasing

Hvis en arbejdsgiver stiller en bil til rådighed for medarbejderens private kørsel, skal medarbejderen beskattes af fri bil efter ligningslovens § 16, stk. 4.

Som en undtagelse hertil har det daværende Ligningsråd i SKM2001.255.LR imidlertid anerkendt et deleleasingarrangement således, at der ikke skal ske beskatning af værdi af fri bil, hvis nærmere angivne betingelser er opfyldt. Skatterådet har videreført denne praksis ved en afgørelse i 2010, jf. SKM2010.147.SR.

Efter betingelserne skal der være tale om:

- Skriftlige separate aftaler mellem leasingtagerne (arbejdsgiver/arbejdstager).
- Samtlige ydelser til bilen skal fordeles proportionalt mellem leasingtagerne.
- Ydelserne skal fordeles efter kørselsmønsteret mellem private og erhvervs-mæssige kilometer.
- Leasingydelser skal betales af hver leasingtager direkte til leasingselskabet.
- Hver leasingtager må kun hæfte for egne forpligtelser i forhold til leasingselskabet.
- Der skal føres et kørselsregnskab.
- Der skal foretages en løbende afregning.
- Leasingselskabet skal betale samtlige udgifter.

De betingelser for deleleasing, som Skatterådet ved afgørelserne SKM2017.384.SR og SKM2017.729.SR særligt har forholdt sig til, er:

- Der skal foretages en løbende afregning. Hvor ofte skal den løbende afregning ske, og hvordan skal den rent praktisk foretages?
- Leasingsselskabet skal betale samtlige udgifter vedrørende bilen, men kan én af leasingtagerne helt ekstraordinært alligevel afholde udlæg på leasingsselskabets vegne, uden at det medfører beskatning af fri bil?
- Kan leasingtager også afholde udgiften til ejerafgiften som udlæg uden, at det medfører beskatning af fri bil?
- Betydningen af leasingkontrakternes opsigelsesvilkår i relation til beskatning af fri bil.

Løbende afregning

Efter hidtidig praksis skal der ske en løbende afregning af leasingydelserne i forhold til fordelingen mellem privat og erhvervsmæssig brug af bilen. Praksis har dog ikke taget udtrykkelig stilling til, hvad der præcist har været ment med løbende afregning.

I SKM2001.255.LR var det oplyst, at der skete en slutaafregning af samtlige udgifter hver 3. måned. Ligningsrådet udtalte, at ”Med hensyn til det oplyste om, at man forestiller sig, at den løbende afregning med leasingsselskabet sker for eksempel hver 3. måned, må det efter styrelsens opfattelse være en forudsætning, at det er kutyme med et så langt afregningsinterval vedrørende billeasing.” Afgørelsen indeholder således et forbehold for et langt afregningsinterval på 3 måneder.

Ligningsrådet tog således ikke udtrykkelig stilling til, hvor ofte afregningen rent faktisk skal foretages og heller ikke hvordan.

Skatterådet godkendte til gengæld uden forbehold i SKM2010.147.SR et deleleasing-koncept, hvor det var oplyst, at der skulle ske en månedlig afregning. Skatterådet tog ikke særskilt stilling til den månedlige afregning, da der ikke var spurgt specifikt hertil. Det indgik blot som en del af den samlede beskrivelse af ordningen.

Da der fortsat var tvivl om afregningsintervaller i deleleasing, blev skatteministeren spurgt om, hvor ofte et leasingsselskab skal sende en opgørelse over fordelingen mellem erhvervsmæssig og privat kørsel ud til leasingtagerne ved deleleasing, herunder om man kan nøjes med at gøre det endeligt op med antal kørte kilometer, når aftaleperioden er slut og herefter

sende en opgørelse til leasingtagerne, eller om opgørelserne skal sendes ud løbende.

Ministeren svarede hertil, at det efter praksis ikke er muligt generelt at opgøre fordelingen ved aftaleperiodens udløb, da fordelingen skal foretages løbende. Praksis har accepteret afregning hver 3. måned, men kun hvis det er kutyme i branchen, ellers skal det ske løbende hver måned, SAU, alm. del, spørgsmål 87, 2014-2015.

Skatterådet har nu i 2017 fået forelagt nogle sager, som har afklaret, hvor ofte afregningen skal ske, og hvordan den rent faktisk skal foregå.

Afregningsintervaller

Ved afgørelsen **SKM2017.384.SR** ønskede spørger bekræftet, at den anvendte model for regulering af leasingydelsen, inklusiv den ekstraordinære førstegangsydelse, opfyldte praksis for, at medarbejderen i arbejdsgiverselskabet ikke skulle beskattes af fri bil.

Det var oplyst, at driftstillæg/driftsomkostninger hver måned blev fordelt mellem arbejdsgiver og medarbejder på baggrund af den akkumulerede faktiske kørselsfordeling mellem erhvervsmæssig og privat kørsel.

Det var yderligere oplyst, at den ekstraordinære leasingydelse ved faktureringen også var fordelt mellem arbejdsgiver og medarbejder på baggrund af den forventede kørselsfordeling mellem erhvervsmæssig kørsel og privat kørsel.

Skatterådet fandt, at de anvendte principper ved en månedlig regulering af såvel de ordinære som de ekstraordinære engangsudgifter opfyldte betingelserne for, at der skal ske en løbende fordeling af de erlagte ydelser i forhold til fordelingen mellem de til enhver tid erhvervsmæssigt kørte kilometer og de private kørte kilometer.

Skatterådet gentog således i SKM2017.384.SR, at månedlig afregning opfylder betingelsen om løbende afregning, som det også var tilfældet i SKM2010.147.SR.

Med henvisning til SKM2017.384.SR blev Skatterådet i en senere sag i 2017 spurgt, om halvårslige eller kvartalsvise opgørelses- og reguleringsfrekvenser på leasingydelse kunne godkendes, således at leasingtager ikke skulle beskattes af fri bil.

Skatterådet fastslog i den nye sag SKM2017.729.SR, at det er en betingelse for deleleasing, at der skal ske en månedlig slutafregning i overensstemmelse med praksis, som det fremgår af SKM2001.255.LR, SKM2010.420.SR og SKM2017.384.SR.

Kvartalsvise eller halvårlige afregningsintervaller opfyldte således ikke betingelserne for deleleasing. Afregning af omkostningerne ved et interval på 3 eller 6 måneder ville betyde, at der skulle ske beskatning af fri bil.

Opgørelsesmetode

Ved afgørelserne SKM2017.384.SR og SKM2017.729.SR fremgår det nu udtrykkeligt, at den løbende afregning skal ske hver måned.

Skatterådet har dog yderligere i SKM2017.384.SR præciseret, at den løbende regulering skal ske på en sådan måde, at betalingerne til hver en tid afspejler fordelingen mellem det faktiske antal kørte kilometer.

Fordelingen skal således ske på baggrund af såvel det akkumulerede antal kørte kilometer som de akkumulerede foretagne betalinger i hele leasingperioden.

De nævnte afgørelser har også taget stilling til, hvilke udgifter der er omfattet af den løbende fordeling.

Skatterådet fastslog således i SKM2017.729.SR, at fordelingen omfatter ”alle driftsomkostninger”, og at det omfatter samtlige de udgifter, som vedrører leasing-bilen. Dette gælder uanset, om udgifterne betales som en førstegangsydelse eller i form af månedlige leasingydelse. Samtlige ydelser i deleleasingforholdet, inkl. førstegangsydelsen, skulle derfor afregnes hver måned i forhold til det akkumulerede kørselsmønster og de akkumulerede betalinger.

Med de seneste afgørelser i Skatterådet fremgår det nu udtrykkeligt, at den løbende afregning skal ske hver måned i forhold til såvel den akkumulerede kørselsfordeling som de akkumulerede betalinger.

Leasingtagers udlæg

Efter praksis er det også en betingelse for deleleasing, at der skal være vandtætte skotter mellem leasingaftalerne, og at hver leasingtager kun hæfter og betaler for sin andel af leasingudgifterne. Det betyder bl.a., at leasingselskabet som udgangspunkt skal afholde samtlige udgifter til bilens drift over for kreditorerne.

I SKM2017.384.SR fandt Skatterådet, at der dog kan være helt ekstraordinære tilfælde, hvor en leasingtager rent undtagelsesvist må afholde nogle udgifter, hvor det på ingen måde har været muligt at videresende fakturaen direkte til leasingselskabet til betaling eller benytte fx benzinkort, som kan tilknyttes deleleasingarrangementet.

Det er kun i de helt ekstraordinære situationer fx i udlandet, hvor det ikke har været muligt at benytte autoriseret autoværksted, hvorfra fakturaen kan sendes direkte til leasingselskabet, eller hvor det ikke har været muligt at benytte et af de allerede udleverede brændstofkort, som også kan gøres anvendeligt i udlandet på en af de hyppigst forekommende benzinstationer.

Det var derudover en forudsætning, at udlægget uden ugrundet ophold refunderes af leasingselskabet og fordeles efter det akkumulerede kørselsregnskab mellem leasingtagerne.

Sådanne helt ekstraordinære udlæg fra leasingtager er således en undtagelse til betingelsen om, at leasingselskabet skal afholde alle udgifter, og kan kun ske i helt ekstraordinære tilfælde.

Leasingtagers betaling af ejerafgift

Ejerafgift opkræves altid hos brugeren af bilen, dvs. leasingtageren, hvis bruger og ejer ikke er den samme.

Betingelsen om, at leasingselskabet skal afholde alle udgifter, kan derfor ikke opfyldes for denne udgift.

Skatterådet har dog i SKM2017.384.SR godkendt, at leasingtager betaler ejer-afgiften, da det er en kendt omkostning, som kan indregnes i fordelingen af de samlede udgifter i deleleasingarrangementet. Leasingsselskabet skal dog hurtigst muligt refundere leasingtagers udlæg.

Opsigelsesvilkår i deleleasingkontrakterne

Som følge af betingelsen om, at der skal være vandtætte skotter mellem leasing-aftalerne, skal leasingaftalerne være separate og må ikke påvirkes af forhold hos den anden leasingtager.

I SKM2017.384.SR fremgik det af leasingkontrakterne, at hvis én af leasingaftalerne ophørte – uanset årsagen hertil – kunne leasingsselskabet uden varsel opgive den anden leasingaftale.

Skatterådet fandt, at denne bestemmelse i leasingkontrakterne bevirkede, at der var en sådan sammenhæng mellem kontrakterne, at der ikke var tale om uafhængige og separate aftaler, som praksis stiller krav om.

Skatterådet fastslog derfor, at betingelsen om separate aftaler ikke er opfyldt, hvis fx medarbejderens leasingkontrakt automatisk ophører som følge af, at arbejdsgivers leasingkontrakt ophører.

Afslutning

Skatterådet har således ved afgørelserne i 2017 præciseret flere forhold vedrørende de oprindelige betingelser, som gælder for, at et deleleasingarrangement kan accepteres skattemæssigt, og dermed kan accepteres som undtagelse til beskatning af fri bil. Derudover har Skatterådet fastsat et par enkelte lempelser i forhold til de oprindelige betingelser. På trods af disse lempelser, som er helt særlige og ekstraordinære, så har Skatterådet med afgørelserne fra 2017 netop også slået fast, at de fastsatte betingelser for deleleasing alle skal være opfyldt for, at der ikke vil være grundlag for at beskatte rådigheden over fri bil hos medarbejderen.

Regelgrundlaget

Ligningslovens § 16, stk. 1:

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes tilskud til telefon uden for arbejdsstedet, jf. stk. 2, samt efter reglerne i stk. 3-14 vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statsskatteovens §§ 4-6, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt.

Ligningslovens § 16, stk. 4 (uddrag)

Den skattepligtige værdi af en bil, der er stillet til rådighed for den skattepligtiges private benyttelse af en arbejdsgiver som nævnt i stk. 1, sættes til en årlig værdi på 25 pct. af den del af bilens værdi, der ikke overstiger 300.000 kr., og 20 pct. af resten.

(...).

Den skattepligtige værdi efter 1.-9. pkt. nedsættes med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejdsgiveren mv. for råderetten, men nedsættes ikke med eventuelle beløb, der beskattes efter reglen i § 9 C, stk. 7.

(...).

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2017.384.SR og SKM2017.729.SR

Omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3

Skatterådet behandlede i 2017 to anmodninger om bindende svar, hvor der tages direkte stilling til anvendelsesområdet for ligningslovens § 3. De to bindende svar blev offentliggjort som SKM2017.333.SR og SKM2017.626.SR.

Generelt om omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3

Bestemmelsen i ligningslovens § 3 sigter mod misbrug af de fordele, der er forbundet med moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaldirektivet samt fusionsskattedirektivet. Tilsvarende sigter bestemmelsen mod misbrug af de fordele, der er forbundet med de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster. Bestemmelsen trådte i kraft den 1. maj 2015.

Ligningslovens § 3 medfører, at der er tale om omgåelse, hvis et eller flere ikke-reelle arrangementer er tilrettelagt således, at hovedformålet eller et af hovedformålene er at opnå en skattefordel, der virker mod indholdet eller formålet med direktiverne eller de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Det skal blot være ét af hovedformålene med arrangementet at opnå en skattefordel, der virker mod indholdet eller formålet af direktiverne eller de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster. Der kan således godt være andre reelle formål med arrangementet.

Ligningslovens § 3 kan anvendes til at imødegå ikke-reelle arrangementer i deres helhed. Tilsvarende kan bestemmelsen anvendes til at imødegå specifikke trin eller dele af et arrangement, som ikke i sig selv er reelle. Dette vil kunne ske uden at de øvrige reelle trin eller dele ved arrangementet berøres.

Det påhviler skattemyndighederne at foretage en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder ved vurderingen af, om der er tale om et arrangement, hvor hovedformålet eller et af hovedformålene er at opnå en skattefordel, der virker mod indholdet eller formålet med direktiverne eller de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Ligningslovens § 3 finder dog ikke anvendelse, hvis arrangementet er foretaget af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. Der kan bl.a. ved denne vurdering tages hensyn til alle relevante forhold og omstændigheder, herunder den samlede koncerns forhold. Den påberåbte kommercielle årsag skal dog samtidig være proportional med den opnåede skattefordel for at kunne udgøre en velbegrundet kommerciel årsag, der afspejler den økonomiske virkelighed.

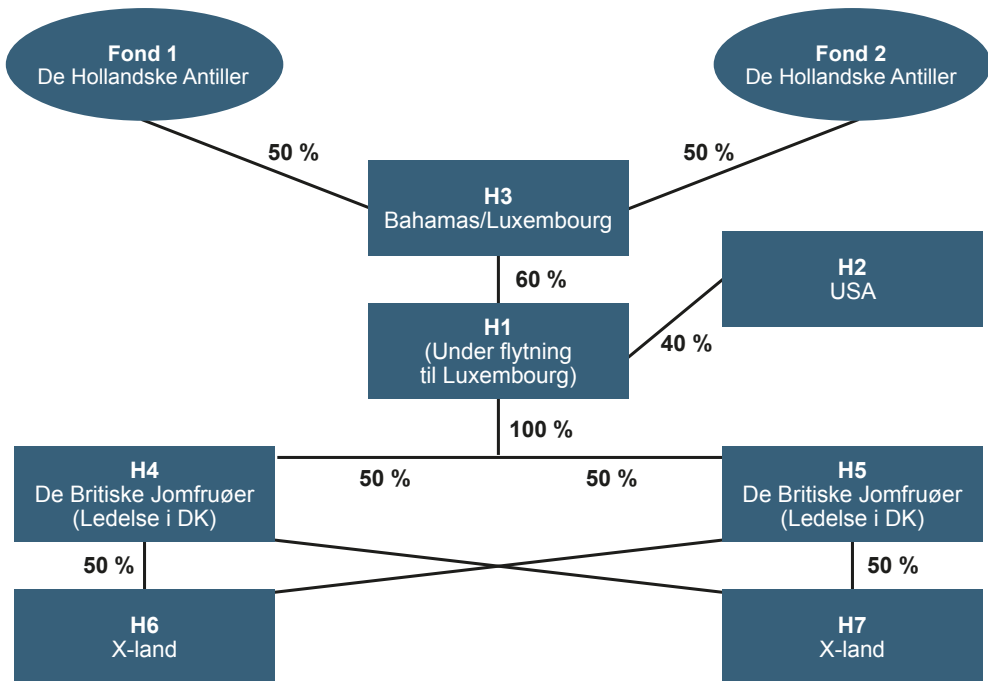
SKM2017.333.SR

Sagen omhandlede en koncern med en ejerstruktur, hvor den ultimative ejerkreds bestod af to personer bosat i udlandet (herefter: *A og B*). A og B kontrollerede hver en fond på De Hollandske Antiller (herefter: *Fond 1 og Fond 2*), der igen hver ejede 50 procent af et holdingselskab på Bahamas (herefter: *H3*). H3 ejede 60 procent af et dansk holdingselskab (herefter: *H1*). De sidste 40 procent af H1 var ejet af et amerikansk holdingselskab (herefter: *H2*). H2 var ultimativt ejet af en person bosat i USA (herefter: *C*).

Under H1 lå to holdingselskaber indregistreret på De Britiske Jomfruøer, men med ledelsens sæde i Danmark (herefter: *H4 og H5*). Herunder var to driftsselskaber hjemmehørende i samme land som de to personlige ejere (herefter: *H6 og H7*). H4 og H5 ville ophøre som værende skattemæssigt hjemmehørende i Danmark ved flytning af den faktiske ledelse til Bahamas.

H1 blev påtænkt flyttet fra Danmark til Luxembourg. Forinden den påtænkte flytning af H1 var H3 blevet flyttet fra Bahamas til Luxembourg.

Koncernstrukturen kan illustreres på følgende måde:



Skatterådet blev bedt om at bekræfte, at der ikke var begrænset skattepligt til Danmark for aktionærerne i H1 ved selskabets flytning til Luxembourg.

Skatterådet fandt, at hovedformålet med flytningen af H3 fra Bahamas til Luxembourg – umiddelbart inden den påtænkte flytning af H1 fra Danmark til Luxembourg – var at opnå en skattefordel, der virkede mod indholdet eller formålet med moder-/datterselskabsdirektivet.

Det blev ved afgørelsen tillagt vægt, at ”likvidationsudlodningen” ved den efterfølgende flytning af H1 til Luxembourg som udgangspunkt ikke skulle beskattes som udbytte, men som aktieavance, idet H3 efter flytningen ville være beliggende i et land, hvori moder-/datterselskabsdirektivet fandt anvendelse. Hvis H3 fortsat havde været

hjemmehørende på Bahamas på tidspunktet for flytningen af H1, ville ”likvidationsudlodningen” skulle anses for udbytte med begrænset skattepligt til følge.

Der blev således opnået en klar skattefordel ved den forudgående flytning af H3 fra Bahamas til Luxembourg. Skatterådet fandt samtidig, at flytningen ikke var foretaget af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejlede den økonomiske virkelighed. Selskabsstrukturen, selskabernes aktiviteter osv. var således efter flytningen den samme som før flytningerne. Endvidere havde spørger ikke redegjort for eller dokumenteret, at flytningen af de to selskaber reelt gav en udgiftsbesparelse, der var proportional med den opnåede skattefordel.

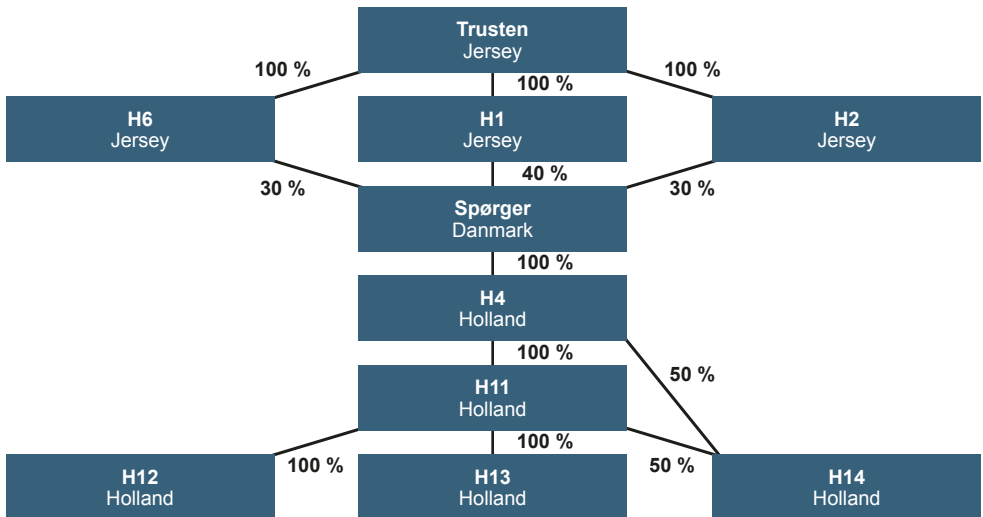
Skatterådet tilsidesatte på denne baggrund arrangementet i SKM2017.333.SR med henvisning til ligningslovens § 3. Afgørelsen er indbragt for Landsskatteretten.

SKM2017.626.SR

Sagen omhandlede de skattemæssige konsekvenser ved en likvidationen af et dansk selskab (herefter: *Spørger*). Af væsentlig betydning var en forudgående omstrukturering af koncernstrukturen. Formålet med omstruktureringen var, at de selskaber mv. i koncernen, der ikke var skattemæssigt hjemmehørende i Holland, skulle fjernes. Koncernens driftsaktiviteter var placeret i Holland.

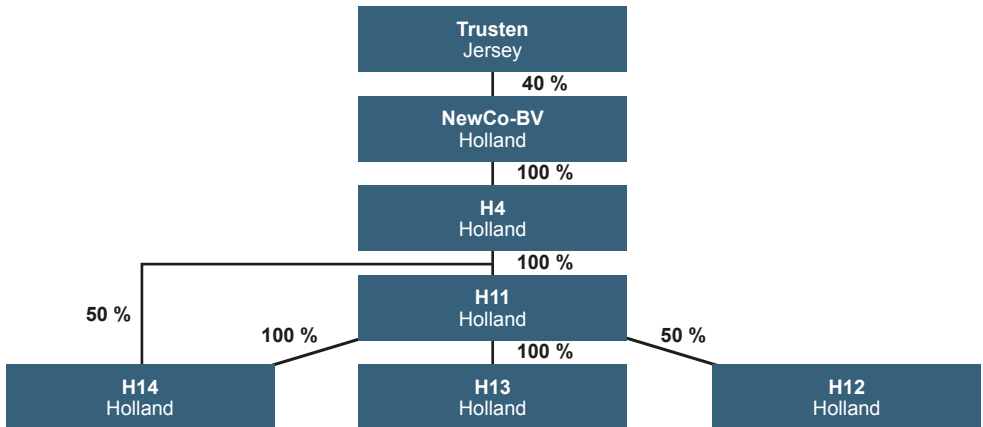
Spørger ejede inden omstruktureringen alle aktierne i et hollandsk selskab (herefter: *H4*). *H4* ejede en række hollandske datterselskaber, og selskabet fungerede som koncernens reelle moderselskab. Det var dog oplyst, at *H4* var et driftsselskab. Spørger var ejet af tre limited-selskaber (herefter: *H1*, *H2* og *H6*). *H1*, *H2* og *H6* var alle hjemmehørende på Jersey. *H1*, *H2* og *H6* var alle 100 procent ejet af en trust, der ligeledes var hjemmehørende på Jersey. Trusten blev kontrolleret af en fysisk person, der var hjemmehørende i Holland. De begunstigede i trusten var to af limited-selskaberne samt en humanitær hjælpeorganisation.

Koncernstrukturen kan illustreres på følgende måde:



Koncernen påtænkte som første led i omstruktureringen at lade trusten stifte et hollandsk BV (herefter: *NewCo BV*). Som andet led i omstruktureringen påtænkte koncernen at lade Trusten overdrage aktierne i H1, H2 og H6 til *NewCo BV*. H1, H2 og H6 ville herefter blive likvideret. *NewCo BV* blev dermed Spørgers direkte moderselskab. Spørger skulle herefter likvideres. Likvidationsprovenuet fra Spørger skulle derfor udloddes til det hollandske selskab *NewCo BV*.

Koncernstrukturen kan efter den påtænkte omstrukturering illustreres på følgende måde:



Skatterådet blev bedt om at bekræfte, at likvidationsprovenuet, som blev udloddet fra Spørger til NewCo BV i året, hvor Spørger blev endeligt likvideret, ikke var undergivet dansk beskatning.

Spørger var inden omstruktureringen ejet af H1, H2 og H6. H1, H2 og H6 var hjemmehørende på Jersey. Hvis Spørger derfor blev likvideret inden omstruktureringen, ville likvidationsprovenuet skulle beskattes som udbytte. Spørgers direkte moderselskab blev imidlertid som led i omstruktureringen hjemmehørende i Holland. Hvis Spørger derfor likvideres i forbindelse med omstruktureringen, ville likvidationsprovenuet skulle behandles efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven. Likvidationsprovenuet ville dermed som udgangspunkt ikke være undergivet dansk beskatning.

Skatterådet fandt på denne baggrund, at koncernen opnåede en skattefordel ved den påtænkte omstrukturering. Det var dog samtidig Skatterådets opfattelse, at ligningslovens § 3 ikke fandt anvendelse i sagen. Ved vurderingen henså Skatterådet til, at stiftelsen af NewCo BV – og den herved opnåede skattefordel i forbindelse med den påtænkte omstrukturering – ikke kunne anses for at være udtryk for misbrug af de fordele, der følger af moder-/datterselskabsdirektivet.

Det blev ved afgørelsen tillagt vægt, at NewCo BV ville være hjemmehørende i Holland, ligesom alle enheder – bortset fra trusten – efter den påtænkte omstrukturering ville være hjemmehørende i Holland. Koncernens samlede virksomhed blev således placeret i Holland ved den påtænkte omstrukturering. Dertil kom, at det var oplyst, at der ikke ville blive udloddet midler fra trusten til personen, men at midlerne derimod fremadrettet skulle tilgå den humanitære hjælpeorganisation. Personen var således ikke begunstiget i trusten.

Skatterådet bemærkede afslutningsvist, at SKM2017.333.SR ikke kunne føre til et andet resultat. Det fremgår således bl.a. af SKM2017.333.SR, at koncernen – i modsætning til i SKM2017.626.SR – ikke havde nogen tilknytning til Luxembourg inden flytningen. Hertil kom, at flytningen til Luxembourg udelukkende involverede tomme holdingselskaber. Koncernstrukturen samt selskabernes aktiviteter efter flytningen ville ligeledes være det samme som før flytningen af selskaberne til Luxembourg. Der forelå derfor et misbrug i SKM2017.333.SR, som omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3 fandt anvendelse på.

Skatterådet tilsidesatte på denne baggrund ikke arrangementet i SKM2017.626.SR med henvisning til ligningslovens § 3. Derimod kunne Skatterådet bekræfte, at likvidationsprovenu udloddet fra Spørger til det hollandske selskab NewCo BV i året, hvor Spørger blev endeligt likvideret, ikke var undergivet dansk beskatning.

Regelgrundlaget

Ligningslovens § 3

Skattepligtige har ikke de fordele, der følger af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, (...) til arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod indholdet af eller formålet med direktiverne, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

Stk. 2. Ved anvendelsen af stk. 1 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Stk. 3. Skattepligtige har ikke fordel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelene, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.

Stk. 4. Uanset stk. 3 skal stk. 1 og 2 anvendes ved vurderingen af, om en skattepligtig er udelukket fra fordelene i en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et land, der er medlem af EU, hvis den skattepligtige alternativt kunne påberåbe sig en fordel i et af direktiverne om direkte beskatning.

Oversigt over afgørelser

SKM2017.333.SR og SKM2017.626.SR



Rabat til realkreditlånskunder

Skatterådet har i SKM2017.516.SR og SKM2017.533.SR behandlet to anmodninger om bindende svar vedrørende rabat/bonusordning til realkreditlånskunder.

Afgørelserne vedrører blandt andet spørgsmålet om, hvorvidt en rabat er skattepligtig for modtageren, når rabatyder ikke har et aftaleforhold med rabatmodtageren. Endvidere tages der stilling til, hvornår en rabat er en nedsættelse af en fradragsberettiget udgift.

Afgørelsen bidrager til afgrænsningen af en rabat i skattemæssigt henseende.

Rabatordninger

Rabatter kan optræde på flere måder eksempelvis som kontantrabat, dividende, bonus, refusion m.v., ligesom rabatten kan tjene forskellige formål for giveren og modtageren af en rabat. Rabatter kan være ydet i forskellige relationer, eksempelvis af en arbejdsgiver til en medarbejder eller af en erhvervsdrivende til en forbruger.

I skattelovgivningen findes der ingen generel definition af, hvad der skal forstås ved rabat, og begrebet er derfor i høj grad blevet afgrænset og defineret gennem praksis. Afgrænsningen i praksis vedrører blandt andet sondringen mellem rabatter og gaver, men også sondringen mellem rabatter, aflønning, overskudsdeling og lignede.

Medarbejdere skal alene beskattes af rabat på indkøb af varer og tjenesteydelser, som arbejdsgiveren m.v. udbyder til salg som led i sin virksomhed, i det omfang rabatten overstiger avancen hos den pågældende arbejdsgiver m.v., jf. ligningslovens § 16, stk. 3, 2. pkt.

Efter praksis anses der at foreligge en rabat i skattemæssig henseende, når rabatordningens størrelse er endeligt fastsat og forbrugerne bekendt forud for

rabatperiodens begyndelse, samt at rabatten baseres på omsætning med den enkelte forbruger i en fremadrettet periode.

I relation til private forbrugere er en rabat efter praksis som udgangspunkt ikke skattepligtig for forbrugeren, men derimod et kapitalgode. Det vil sige, at rabatten alene påvirker formuen eller medfører et sparet privatforbrug. Kan rabatten derimod karakteriseres som en gave, aflønning, renteydelse eller overskudsdeling, vil der efter omstændighederne kunne gennemføres beskatning hos forbrugeren.

Om en rabat kan godkendes i skattemæssig henseende, afhænger af en konkret vurdering. Nedenfor gennemgås to tidligere skatterådsafgørelser, der er med til at illustrere, hvornår en rabat kan godkendes skattemæssigt.

Dernæst gennemgås de omtalte afgørelser fra Skatterådet fra 2017.

SKM2007.377.SR

I denne sag var der tale om, at Netselskabet i A a.m.b.a. ønskede at udbetale et prisnedslag til forbrugere.

Det fremgik af anmodningen, at energisektoren økonomisk var reguleret efter det såkaldte ”hvile i sig selv” princip, som betød, at overskud ét år skulle tilbageføres til kunderne i efterfølgende år ved nedsættelse af prisen. Det betød, at hvis selskabet havde et økonomisk godt år, blev dette nyttiggjort ved at reducere prisen i det kommende år.

Efter liberaliseringen af energisektoren i 1999/2000 var rammebetingelserne for sektoren ændret. Reguleringen af distributionsselskaberne var ændret fra ”hvile i sig selv” princippet til et system med benchmark - og effektivitetsregulering af netselskaberne. Herudover var der rent lovgivningsmæssigt lagt op til at elselskaberne skulle bevæge sig i retning af en mere kommerciel drift med fokus på forretningsudvikling.

Fremadrettet skulle prisnedslagsmodellen derfor baseres på den enkelte forbrugers omsætning med koncernens selskaber inden for en given bagudrettet periode.

Det samlede prisnedslag kunne endvidere maksimalt udgøre selskabets samlede fortjeneste (resultat før renter tillagt afskrivninger) ved salg af netydelser til forbrugerne. Begrundelsen for årligt at opgøre et samlet prisnedslag og udbetaling til forbrugerne - til forskel fra nedsættelse af priserne generelt - var blandt andet, at det var nødvendigt, at der i budgetterne var indbygget en vis reserve til brug for konsolidering af selskabets kapital.

Skatterådet fandt, at den omhandlede prisnedslagsmodel skulle anses for en overskudsfordeling. *Da der således var tale om uddeling af overskud, og da ingen af forbrugerne var aktionærer, men for størstedelens vedkommende medlemmer i A a.m.b.a, ville udbetalinger efter den omhandlede prisnedslagsmodel være skattepligtige hos forbrugerne jf. statskattelovens § 4*

De omhandlede rabatter skulle således til enhver tid skattemæssigt behandles som overskud, så længe rabatterne var beregnet på basis af de i ”anmodning om bindende svar” beskrevne beregningsmodeller, som byggede på overskudsberegninger.

I Skatterådets besvarelse af et supplerende spørgsmål vedrørende et rabatsystem, hvor udbetalingerne ikke var baseret på overskudsberegninger, blev det bekræftet, at udbetalingerne ikke kunne betragtes som en skattepligtig udbetaling for den enkelte forbruger. Dog skulle forbrugere, der helt/delvist havde fratrukket udgiften ved købet, indtægtsføre udbetalingen.

Ved besvarelsen af det supplerende spørgsmål lagde Skatterådet vægt på, *at rabatordningens størrelse ville være endeligt fastsat og forbrugerne bekendt forud for rabatperiodens begyndelse, at rabatten baseredes på omsætning med den enkelte forbruger i en fremadrettet periode, og at rabatordningen gjaldt alle selskabets forbrugere.*

SKM2010.348.SR

I denne sag var spørgsmålet, om udbetalinger af provision for kundernes køb i et online ”shopping system” skulle anses for skattepligtig for kunden.

Skatterådet udtalte, at udbetaling af provision i form af kontanter for egne køb i et shopping system ikke var skattepligtig for modtageren, idet provisionen kunne betragtes som en rabat for købet.

Skatterådet udtalte endvidere, at udbetalinger af provisioner i form af kontanter eller gavekort for *andres* køb var skattepligtige for modtageren, idet disse betragtes som aflønning for hvervning af øvrige kunder.

SKM2017.516.SR

I denne sag tog Skatterådet blandt andet stilling til, hvorvidt der skattemæssigt kunne ydes rabat på et realkreditlån til de kunder, som rabatgiveren havde formidlet et realkreditlån til. Skatterådet tog desuden stilling til, om en ydet rabat på et realkreditlignende lån optaget hos Spørger skulle nedsætte kundens fradragsberettigede udgift.

Spørgsmålet om rabat i en formidlingsaftale (spørgsmål 1)

Spørger ønskede at yde en rabat svarende til en procentdel af kundens realkreditlån, som var optaget hos Spørgers samarbejdspartner. Spørger havde over for kunden stået for formidlingen af lånet.

Det var blandt andet en betingelse for rabatten, at kunden var privatkunde i Spørger og havde sin Nem- og lønkonto hos Spørger på såvel rabattens opgørelses- og udbetalings-tidspunkt. Derudover måtte kunden ikke være i restance på lån hos Spørger.

Skatterådet konstaterede, at praksis om rabatter omhandlede rabat ydet i et aftaleforhold mellem rabatgiver og kunden.

Spørger mente, at i kraft af deres aftale med samarbejdspartneren om afdækning af risikoen på kundens lån, at Spørger kunne betragtes som aftalepart med kunden i relation til den ydede rabat.

Skatterådet fandt, at risikoafdækningen måtte forstås som en afdækning af risikoen for, at kunden kunne betale realkreditlånet, og at der var tale om en ordning, som udelukkende tilgodeså samarbejdspartneren og ikke kunden.

Risikoafdækningen kunne derfor ikke medføre, at der opstod et retligt aftaleforhold mellem Spørger og kunden med den virkning, at der forelå en rabat i skatteretlig forstand.

Da der ikke var tale om en rabat i skattemæssig henseende, fandt Skatterådet, at der i stedet var tale om en skattepligtig udbetaling fra Spørger til kunden efter statskattelovens § 4.

Spørgsmålet og nedsættelse af en fradragsberettiget udgift (spørgsmål 2)

Spørger ønskede desuden afklaret, om en rabat ydet af Spørger til kunder, der havde optaget et realkreditlignede lån hos Spørger, ikke ville være skattepligtig indkomst for kunderne, men i stedet skulle behandles som en nedsættelse af en fradragsberettiget udgift.

For denne rabat var det blandt andet ligeledes en betingelse, at kunden var privatkunde i Spørger og havde sin Nem- og lønkonto hos Spørger på såvel rabattens opgørelses- som udbetalingstidspunkt. Derudover måtte kunden ikke være i restance på lån hos Spørger.

Spørger mente, at rabatten reelt var en rabat på kundens rentebetaling, fordi kunden betragtede den samlede rentebetaling til Spørger som en mindre netto-rentebetaling efter rabat.

Skatterådet fandt ikke, at rabatten udgjorde en rente, fordi der i et gældsforhold for samme renteperiode ikke kan betales renter fra kreditor til debitor og fra debitor til kreditor.

Skatterådet konstaterede herefter, at der i tidligere sager i SKM2007.377. SR, og SKM2010.25.SR var lagt vægt på, om rabattens størrelse var endeligt fastsat og forbrugerne bekendt forud for rabatperiodens begyndelse, samt at rabatten var baseret på omsætning med den enkelte forbruger i en fremadrettet periode.

Herefter fandt Skatterådet, at rabattens størrelse var endelig fastsat og kunden bekendt forud for rabatperiodens begyndelse. Det forhold, at kunden reelt set kunne miste rabatten frem til udbetalingstidspunktet, medførte ikke efter Skatterådets opfattelse, at rabatten ikke var endeligt fastsat og kunden bekendt forud for rabatperiodens begyndelse.

Rabatten havde sammenhæng med omsætningen med den enkelte kunde i en fremadrettet periode, idet kunden ikke kunne få rabat, hvis kunden ophørte med at være kunde m.v. frem til tidspunktet for ydelse af rabatten.

Det forhold, at rabatten blev udbetalt som et kontant beløb til kunden, kunne ikke føre til et andet resultat, da Skatterådet tidligere i SKM2010.348.SR havde tilkendegivet, at en rabat kunne udbetales som et kontantbeløb, samt at rabatten ikke var et udtryk for en overskudsfordeling fra Spørger.

Skatterådet lagde vægt på, at rabatten blev ydet på baggrund af objektive kriterier så som låneengagementets størrelse eller karakter, tilhørsforhold til en bestemt kundegruppe og/eller lignede objektive kriterier.

Skatterådet lagde yderligere vægt på, at det supplerende var oplyst, at kundernes betaling ikke kom under kostprisen for produktet, ligesom der var en forretningsmæssig begrundelse for den omhandlede rabat.

Endelig blev der lagt vægt på, at der ved indberetningen af renteudgiften efter rabat ville blive taget højde for den ydede rabat, således at ingen kunde kunne få et skattemæssigt fradrag for en større renteudgift end kundens reelle udgift efter rabat. Det var således forudsat, at rabatten kan rummes i renteudgiften.

Skatterådet var således enig med Spørger i, at den omhandlede rabat på det real-kreditlignende lån hos Spørger skattemæssigt var en rabat efter praksis, men at den ydede rabat skulle nedsætte kundens fradragsberettigede renteudgift.

SKM2017.533.SR

I denne sag tog Skatterådet blandt andet stilling til, om refusion af bidragssats til Spørgers kunder var skattepligtig for kunderne som kapitalindkomst. Spørger ønskede over for sine kunder at tilbagebetale den forhøjede del af kundernes bidragssats, som kunderne havde betalt til Spørgers samarbejdspartner.

Det var spørgers opfattelse, at refusionsbeløbet skulle beskattes som kapitalindkomst.

Skatterådet fandt, at refusion af bidragssatsen til de af Spørgers kunder, der havde lån hos samarbejdspartneren, og som var formidlet af Spørger, måtte anses for skattepligtig indkomst for disse kunder jf. statsskattelovens § 4.

Sagen adskiller sig således ikke i forhold til spørgsmål 1 i SKM2017.516.SR, hvor Skatterådet ligeledes fandt, at en rabat ydet i en formidlingsaftale ikke var en skattemæssig rabat, og derfor måtte anses for en skattepligtig udbetaling fra Spørger til kunden.

Skatterådet fandt herefter, at en sådan refusion af bidrag skulle beskattes som personlig indkomst, jf. personskatteloven § 3, stk. 1, hvilket ikke var omfattet af grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag, jf. arbejdsmarkedsbidragslovens § 2 modsætningsvist.

Afslutning

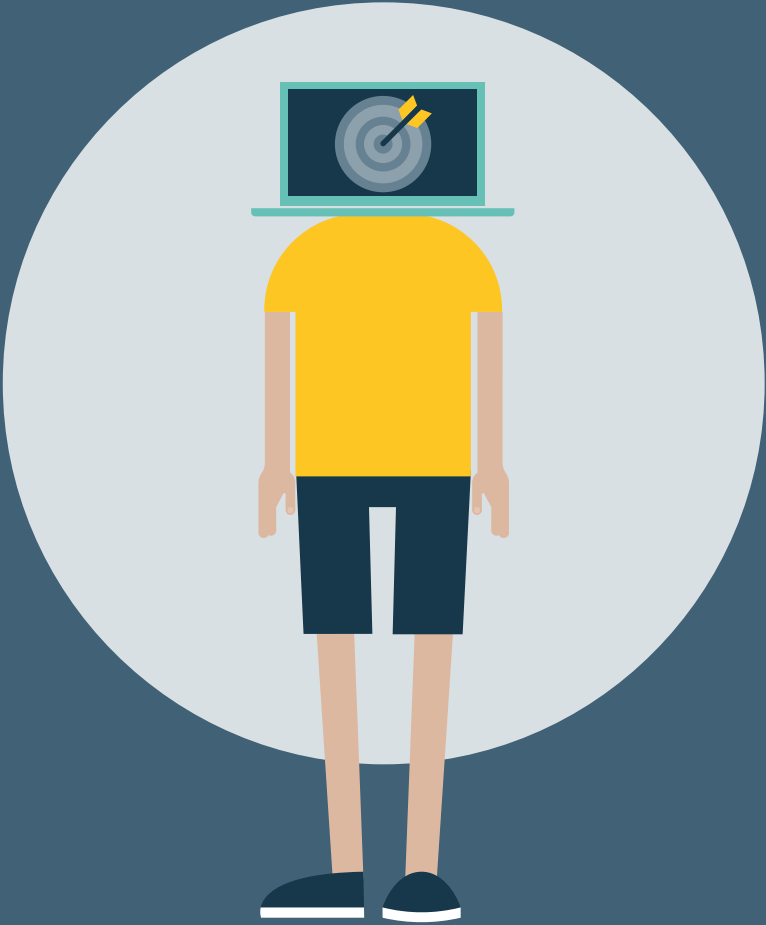
I skattelovgivningen findes der imidlertid ingen generel definition af, hvad der skal forstås ved rabat, og begrebet er derfor i høj grad blevet afgrænset og defineret gennem praksis.

I relation til spørgsmålet om skattepligt og rabat for forbrugeren, som modtager af en rabat, er udgangspunktet, at en rabat ikke er skattepligtig for forbrugeren.

Skatterådet har defineret, at der foreligger en rabat i skattemæssig forstand, når rabattens størrelse er endeligt fastsat og forbrugeren bekendt forud for rabatperiodens begyndelse, samt at rabatten er baseret på omsætning med den enkelte forbruger i en fremadrettet periode.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2007.377.SR, SKM2010.25.SR, SKM2010.348.SR og SKM2017.516.SR.



E-sportsudøvere og sportspension

Skatterådet har i 2017 bekræftet, at en udøver af e-sport (elektronisk sport) kan oprette en sportspension.

Rådets afgørelse bidrager til at fastlægge anvendelsesområdet for pensionsbeskatningslovens § 15 B.

E-sport – Counter-Strike

Skatterådet har i et bindende svar, SKM2017.285.SR, haft lejlighed til at tage stilling til det principielle spørgsmål om, hvorvidt en udøver af e-sport kunne oprette en sportspension efter pensionsbeskatningslovens § 15 B.

E-sport (elektronisk sport) er udøvelse af computerspil på konkurrenceplan.

Det bindende svar vedrørte en professionel e-sportsudøver, der var ansat af et hold, som konkurrerer inden for spillet Counter-Strike.

Counter-Strike er et team-baseret spil i first person shooter-genren, der kendetegnes ved at være i jeg-perspektiv og ved, at man skal eliminere fjender. Counter-Strike anvender et softwareprogram til at finde modstandere og fungere som spille vært.

I Counter-Strike er der to hold: terrorist-holdet og counter-terrorist-holdet. Terroristerne skal plante en bombe på et af to anviste steder. Antiterroristernes mål er at forhindre, at bomben sprænges. Når bomben er armeret, springer den efter ca. 35 sekunder.

Spillet spilles i runder, som sædvanligvis varer i to til tre minutter, afhængigt af serverens indstillinger. Efter hver runde bliver alle ”bragt til live” igen, og returneres til deres startpositioner, hvorefter en ny runde starter. For hver gang, antiterroristerne klarer at demontere bomben, eller terroristerne klarer at få den sprængt, får

det hold, som har vundet runden, flere penge til at købe kraftigere og bedre våben til at vinde fremtidige runder. Der spilles tre baner med hver 16 runder, og en kamp varer typisk en times tid.

Der spilles såvel online-turneringer som on site-turneringer. Turneringerne foregår typisk over 5-7 dage – og stort set altid uden for Danmark. Online-turneringerne kan løbe over flere uger. Kvalifikation til on site-turneringerne foregår typisk online. Turneringer i udlandet afholdes i store arenaer, fx kongreshaller, hvor der er plads til 5-25.000 betalende tilskuere. Der spilles indledende kampe om kvalifikation til semifinaler og finalekampen.

E-sportsudøveren

E-sportsudøveren havde efter sin ansættelseskontrakt med e-sportsholdet ret til en månedlig løn og til at modtage en vis procentdel af de pengepræmier, som holdet vandt ved turneringer. E-sportsudøveren var desuden ifølge kontrakten berettiget til at modtage warrants fra holdet under nærmere angivne betingelser.

E-sportsudøveren havde oplyst til sagen, at det at være professionel e-sportsudøver er et fuldtidsarbejde. Han trænede typisk 7-10 timer de dage, hvor der ikke var turneringer. Træningen består af såvel strategi-, teknik- og kamptræning i samarbejde med en professionel træner i selve spillet som fysisk træning af hele kroppen. Den mentale del trænes med bistand fra en ansat sportspsykolog.

Det kræver mange års træning, hvis man vil være med i toppen af e-sport, og grundformen skal hele tiden holdes ved lige. Træningskampene kan sammenlignes med træningskampe i fodbold, hvor det handler om at træne kampsituationer, så man til sidst kender dem ned til mindste detalje. Både egen og holdets træning kan sammenlignes med en cykelrytters træningsprogram inden et stort cykelløb, hvor det handler om at have den rette form og motivation, når turneringsdagen kommer. Formen skal toppe på det rigtige tidspunkt.

Sportspension og skat

Sportsudøveren ønskede som nævnt at anvende reglen i pensionsbeskatningslovens § 15 B om sportspension.

Baggrunden for denne bestemmelse er, at mange sportsudøvere begynder en karriere som fuldtidsprofessionelle i en meget ung alder og derfor ikke får taget en uddannelse, mens de er helt unge.

Derfor blev der ved lov nr. 317 af 5. maj 2004 givet adgang for sportsudøvere til at indskyde et beløb, der svarer til den indkomst, der stammer fra hans eller hendes sportsudøvelse, på en særlig ratepension.

Fra denne særlige ratepension kan der ske rateudbetaling, før pensionsudbetalingsalderen er opnået. Dvs. at der er mulighed for at få udbetalt ratepension på et tidligere tidspunkt end fra en almindelig ratepension.

Sportsudøvere kan altså spare op af de indtægter, de har, mens de er sportsudøvere, så den enkelte kan vælge at få de opsparede midler udbetalt på det tidspunkt, hvor han eller hun stopper sin karriere som sportsudøver og begynder på en tilværelse som fx studerende eller iværksætter. På den måde får sportsudøverne mulighed for at forberede og lette det karriereskift, som de fleste skal foretage, når de holder op som sportsudøvere.

Ratepensionen kan oprettes som en arbejdsgiveradministreret ordning eller som en privattegnede ordning, og den skal være oprettet som enten en rateforsikring i pensionsøjemed eller en rateopsparing i pensionsøjemed.

Det er blandt andet en betingelse, at rateudbetalingen kan begynde, før udløbet af det indkomstår, hvor sportsudøveren fylder 40 år. Udbetalingen skal desuden ske i rater over højst ti år.

De samlede indbetalinger kan ikke overstige en beløbsgrænse, der fx i 2017 var på 1.828.100 kr.

Fradragsret for indskuddene til privattegnede ordninger og bortseelsesret for indskuddene på en arbejdsgiverordning følger de almindelige regler for ratepensioner, jf. pensionsbeskatningslovens §§ 18 og 19. Der gælder dog ikke et loft for indbetalinger til pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 15 B.

Hvad forstås ved indkomst fra sportsudøvelse?

Når det skal vurderes, om en aktivitet er sportsudøvelse i lovens forstand, skal der tages udgangspunkt i, hvad der i almindelighed forstås ved sport. Det fremgår af lovens forarbejder (bemærkningerne til lovforslaget L 111, fremsat den 10. december 2003):

”Idet der tages udgangspunkt i, hvad der i almindelighed opfattes som sport, kan »indkomst, der hidrører fra den skattepligtiges sportsudøvelse,« beskrives som indkomst, der hidrører fra den skattepligtiges fysiske udfoldelse eller aktivitet, bestemt af et væsentligt konkurrenceelement, hvor den skattepligtiges færdigheder har betydning for resultatet af udfoldelserne eller aktiviteterne.”

Det er ikke en betingelse, at der er en direkte sammenhæng mellem sportsudøvelsen og indkomsterhvervelsen. Det er tilstrækkeligt, at sportsudøveren har erhvervet indkomsten i sin egenskab af at være sportsudøver.

Indkomsten fra den skattepligtiges sportsudøvelse kan være erhvervet i direkte tilknytning til hans eller hendes sportsudøvelse eller i tilknytning til hans eller hendes deltagelse i en konkret sportsbegivenhed.

Det kan fx være:

- Løn i henhold til en ansættelseskontrakt med en sportsklub
- Præmier
- Bonus, der opnås i forbindelse med, at sportsudøveren vinder eller er med til at vinde en turnering eller et stævne
- Sponsorindtægter.

Skatterådets afgørelse i SKM2017.285.SR

Skatterådet bekræftede, at indkomsten fra den professionelle e-sportsudøvelse kunne indskydes på en pensionsordning efter reglerne i pensionsbeskatningslovens § 15 B.

Rådet anførte, at der ved vurderingen af, hvilken indkomst der kan indsættes på en pensionsordning omfattet af § 15 B, skal der tages udgangspunkt i, hvad der forstås ved indkomst, der hidrører fra sportsudøvelse.

Lovens ordlyd giver ingen vejledning med hensyn til, hvad der skal forstås ved indkomst, der hidrører fra sportsudøvelse.

Rådet tog herefter afsæt i den karakteristik, som fremgår af lovbemærkningerne, hvorefter der kunne udskilles tre betingelser, der skal være opfyldt:

- Indkomsten hidrører fra den skattepligtiges fysiske udfoldelse eller aktivitet.
- Denne er bestemt af et væsentligt konkurrenceelement.
- Den skattepligtiges færdigheder har betydning for resultatet af udfoldelserne eller aktiviteterne.

Hvorvidt en indkomst hidrører fra den skattepligtiges sportsudøvelse, beror endvidere på en konkret vurdering af sagens faktiske omstændigheder.

Rådet bemærkedes desuden, at da det fremgår af et ændringsforslag til lovforslaget, at det ikke kan stilles som betingelse, at sportsudøveren er professionel, kan der stilles visse, men ikke strenge krav til den skattepligtiges fysiske udfoldelse og aktivitet.

Efter en samlet vurdering fandt rådet herefter, at e-sportsudøveren som professionel Counter-Strike-spiller udøvede tilstrækkelig fysisk udfoldelse til, at denne betingelse var opfyldt.

Da turneringerne i almindelighed er reguleret ved regler, der fastsætter, at Counter-Strike-holdene mødes indbyrdes og kæmper om at gå videre til finalen, var også betingelsen om et væsentligt konkurrenceelement opfyldt.

Det var desuden oplyst, at det er en forudsætning for at være professionel Counter-Strike-spiller, at man har evne til hurtig reaktion, samarbejdsfærdigheder og overblik over spilllets facetter. Rådet fandt derfor, at Counter-Strike-spillernes færdigheder inden for Counter-Strike har betydning for det samlede resultat af aktiviteterne.

Skatterådet kunne derfor lægge til grund, at indkomsten opfyldte alle de opstillede betingelser, og fandt efter en samlet bedømmelse, at e-sportsudøveren kunne anvende bestemmelsen.

Regelgrundlaget

Pensionsbeskatningslovens § 15 B

Et beløb svarende til den indkomst, der hidrører fra den skattepligtiges sportsudøvelse, kan indskydes på en rateforsikring i pensionsøjemed, jf. § 8, eller en rateopsparing i pensionsøjemed, jf. § 11 A, hvorfra rateudbetalingen kan påbegyndes før udløbet af det indkomstår, hvor den skattepligtige fylder 40 år. For sådanne rateudbetalinger finder § 20 anvendelse.

Stk. 2. Ved oprettelsen af en ordning som nævnt i stk. 1 skal policen eller opsparingskontrakten påføres en oplysning om, at ordningen er omfattet af stk. 1. Påtegningen skal slettes i det indkomstår, hvor den forsikrede eller kontohaveren fylder 41 år. (...).

Stk. 3. De samlede indbetalinger til en ordning som nævnt i stk. 1 kan højst udgøre et grundbeløb på i alt 1.708.500 kr. (2010-niveau) reguleret efter personskattelovens § 20 i indkomståret for den sidste indbetaling, jf. dog stk. 6, 10. pkt. Ved opgørelsen af de samlede indbetalinger ses bort fra erlagte arbejdsmarkedsbidrag.

Stk. 4. En rateforsikring i pensionsøjemed som nævnt i stk. 1 skal indeholde bestemmelse om, at den aftalte forsikringssum skal udbetales i rater over højst 10 år efter reglerne i § 8. Den samlede årlige rateudbetaling kan højst udgøre et grundbeløb på 341.700 kr. (2010-niveau) reguleret efter personskattelovens § 20 for hvert indkomstår, hvor der sker udbetaling. (...).

Stk. 5. En rateopsparing i pensionsøjemed som nævnt i stk. 1 skal indeholde bestemmelse om, at det opsparede pensionsbeløb skal udbetales i rater over højst 10 år. Den samlede årlige rateudbetaling kan højst udgøre et grundbeløb på 341.700 kr. (2010-niveau) reguleret efter personskattelovens § 20 for hvert indkomstår, hvor der sker udbetaling. (...).

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2017.285.SR

Overskudsvarme – definition og vederlagsreglen

Skatterådet har igen i 2017 taget stilling til en række sager om overskudsvarme. I lighed med sagerne fra 2016 var omdrejningspunktet i sagerne fra 2017

1. Hvornår er der tale om overskudsvarme?
2. Hvilket vederlag skal der betales afgift af ved levering af overskudsvarme?

Afgørelserne bidrager til forsat fastlæggelse af overskudsvarmereglernes anvendelse.

Baggrund

Reglerne om afgift på overskudsvarme findes i energiafgiftslovene, dvs. gasafgiftsloven, kulafgiftsloven, mineralolieafgiftsloven og elafgiftsloven. Se fx gasafgiftslovens § 10, stk. 9.

Hvad er overskudsvarme?

Overskudsvarme er karakteriseret ved, at energi først har været anvendt til en proces, som giver ret til fuld godtgørelse af energiafgifterne (procesforbrug). Hvis energien i form af varme eller varmt vand efterfølgende nyttiggøres ved en særlig installation til brug for rumvarme, kaldes varmen for overskudsvarme. Det er en forudsætning, at overskudsvarmen ikke er fremkommet ved, at der er brugt mere energi til den godtgørelsesberettigede proces end nødvendigt.

Eksempelvis kan en virksomhed til brug for en vareproduktion have behov for varme (procesforbrug). Efter anvendelsen af varmen til produktionsprocessen vil det ofte være muligt at udnytte en restenergimængde til rumopvarmning, dvs. overskudsvarme.

Formålet med afgift på overskudsvarme

Hensigten med overskudsvarmereglen har været at sikre, at varme ikke går til spilde. Samtidig er reglerne udarbejdet, så de forhindrer, at der ikke kan spekuleres i at fremstille ”falsk” overskudsvarme. Det hensyn, at varme ikke må gå til spilde, er derfor efter loven ikke ensbetydende med, at varmen skal kvalificeres som overskudsvarme.

Afgift på energi anvendt til varme er lav, når varmen er brugt til procesformål. Omvendt er afgiften høj, når varmen anvendes til rumvarme.

Selvom overskudsvarmen anvendes som rumvarme, er afgiften herfor lidt lavere end for almindelig rumvarme. Dermed gives der afgiftsmæssig tilskyndelse til at genindvinde overskudsvarme i stedet for at lade den gå til spilde. Der spares samtidig penge på indkøb af ekstra energi til brug for rumvarme.

Hvis genindvinding af overskudsvarme havde været afgiftsfri, ville der blive mindre incitament for virksomhederne til at reducere unødigt varmespild fra deres produktionsprocesser. Uden overskudsvarmeafgiften kunne der med andre ord være risiko for, at virksomhederne ikke ville prioritere at investere i energi-effektivisering af deres produktion for i stedet at nyttiggøre de ineffektive varmespild med henblik på lempeligere rumvarmebeskatning.

Afgift ved ekstern levering overskudsvarme

Hvis virksomheden selv bruger sin egen overskudsvarme, er overskudsvarmeafgiften som hovedregel fastsat, så den ca. svarer til afgiftsforskellen mellem proces og rumvarme.

Hvis virksomheden derimod ikke selv kan bruge sin overskudsvarme, kan den vælge at lade andre udnytte sin overskudsvarme, eksempelvis ved salg af varmen til et fjernvarmeværk.

Når virksomheden sælger sin overskudsvarme, udgør afgiften højst 33 pct. af det ”samlede vederlag” for varmeleverance.

Af forarbejderne fremgår, at det ”samlede vederlag” også omfatter faste bidrag, men der er ikke yderligere afklaringer på, hvor bredt bestemmelsen skal tolkes.

Udgangspunktet for beregningen af vederlaget er den situation, hvor virksomheden har opsat et anlæg til nyttiggørelse af overskudsvarmen og derefter afsætter varmen til et varmeselskab. Der sker herefter betaling for varmen i forhold til leverancen. Hvis investeringen i (og evt. driften af) anlægget til udnyttelsen af overskudsvarmen betales af fjernvarmeværket, og altså ikke af virksomheden, vil det typisk modsvares af, at der vil kunne aftales en lavere pris for varmen. De samlede omkostninger forbundet med nyttiggørelsen er imidlertid de samme.

Det har på denne baggrund været SKATs opfattelse, at alle udgifter forbundet med nyttiggørelsen, som virksomheden enten modtager direkte betaling for, eller som fjernvarmeværket afholder, indtil varmen anses for leveret til fjernvarmeværket, vil skulle indregnes i vederlaget. Begrundelsen for dette er, at fastlæggelsen af vederlaget for varmen i modsat fald ville blive afhængig af den kontraktmæssige fordeling mellem virksomheden og fjernvarmeværket af udgiften til nyttiggørelsen af varmen og ikke, som forudsat i lovgivningen, af den reelle pris, som fjernvarmeværket betaler for varmen i leveret stand.

Skatterådets afgørelser i 2017

Skatterådet har i 2017 behandlet tre sager om overskudsvarme.

Hvornår er der tale om overskudsvarme?

SKM2017.585.SR

Overskudsvarme er som nævnt karakteriseret ved, at der er tale om a) godtgørelsesberettiget energi (procesenergi), som b) efterfølgende er blevet nyttiggjort som rumvarme.

Disse betingelser var til prøvelse i SKM2017.585.SR.

Sagen handlede bl.a. om en specialbygget gaskedel, der brugte energi til henholdsvis rensning af luft, som stammede fra virksomhedens produktion, samt til fremstilling af damp til virksomhedens vareproduktion. Spørger ønskede at indvinde varme fra kedlens røggas og levere den indvundne varme til et fjernvarmeværk.

Spørgsmålet i sagen var, om den indvundne varme kunne anses som overskudsvarme.

Det fremgik af sagens faktiske oplysninger, at luftrensningen skete som følge af krav fra miljømyndighederne. Det fremgik desuden, at det energiforbrug, der skulle bruges til at rense procesluften, var under en tredjedel af kedlens samlede energiforbrug, når kedlen samtidig producerede damp.

Skatterådet fandt, at der skulle sondres mellem det energiforbrug, der var medgået til luftrensningen, og det energiforbrug, der var medgået til dampfremstillingen.

Skatterådet fandt, at varme indvundet fra røggassen, der skyldtes luftrensningen, var overskudsvarme. Ved vurderingen blev lagt vægt på, at der var tale om godtgørelsesberettiget energi anvendt til rensning af procesluft grundet miljømyndighedernes krav. Der blev desuden lagt vægt på, at luftrensningen – og derved selve den godtgørelsesberettigede proces – skete inde i selve kedlen. Når restvarmen fra røggassen forlod kedlen og derefter blev nyttiggjort, ville der være tale om en ”efterfølgende nyttiggørelse”.

Derimod fandt Skatterådet ikke, at varme indvundet fra røggassen, og som udelukkende skyldtes dampproduktionen, kunne anses som overskudsvarme. Ved vurderingen blev der særligt lagt vægt på, der ikke var tale om nyttiggørelse af godtgørelsesberettiget energiforbrug (procesforbrug). Der var derimod tale om gas, der anvendtes til fremstillingen af varme til brug for fjernvarme, som ikke er godtgørelsesberettiget. Ved vurderingen blev også lagt vægt på, at der ikke var tale om ”efterfølgende” nyttiggørelse af procesenergi. Det skyldtes, at energien i røggassen, som blev udnyttet til fjernvarme, ikke havde været anvendt til et godtgørelsesberettiget procesformål, inden den blev nyttiggjort som fjernvarme.

Skatterådets bindende svar SKM2017.585.SR er således i tråd med Skatterådets tidligere afgørelse SKM2016.7.SR. I denne afgørelsen fandt Skatterådet ligeledes, at reglerne om overskudsvarme kunne finde anvendelse for energi, som først var blevet brugt til luftrensning for at leve op til krav fra miljømyndighederne, og som efterfølgende blev nyttiggjort som fjernvarme.

Hvilket vederlag skal der betales afgift af ved levering af overskudsvarme?

SKM2017.585SR - Vederlag for overskudsvarme – udgifter til nyttiggørelse af overskudsvarmen?

Når overskudsvarme sælges, udgør afgiften som udgangspunkt højst 33 pct. af det samlede vederlag for varmeleverancen. Skatterådet har i SKM2017.511.SR behandlet et bindende svar, som drejede sig om fortolkning af ordet ”samlede vederlag”.

I sagen fik en fjernvarmevirksomhed foræret gratis overskudsvarme fra spørger. Fjernvarmevirksomheden betalte imidlertid for etablering af det udstyr, som var placeret hos spørger. Dette udstyr gjorde spørger i stand til at levere overskudsvarmen til fjernvarmevirksomheden. Fjernvarmevirksomhedens betaling svarede til den del af etableringsomkostningerne for udstyret, som spørger ikke fik dækket gennem salg af rettigheder til indrapportering af energibesparelser, samt spørgers større reinvesteringer i udstyret.

SKAT indstillede i sagen i lyset af hidtidig praksis, at betalingen til spørger skulle anses som et vederlag i afgiftsmæssig forstand. Dette skyldtes, at fjernvarmevirksomheden ville betale for udgifter forbundet med nyttiggørelsen af overskudsvarmen, som spørger havde afholdt.

Skatterådet fandt ud fra en konkret vurdering, at fjernvarmevirksomhedens betaling ikke kunne anses som et vederlag for overskudsvarmen. Skatterådet lagde i den forbindelse vægt på, at spørger ikke modtog en faktisk betaling for varmeleverancen. Samtidig havde det pågældende udstyr ingen værdi for spørger, da det ikke reducerede spørgers anlægsudgifter til køling. Herudover kunne spørger ikke bruge udstyret til andre formål end til genindvinding og levering af varme til fjernvarmevirksomheden, ligesom spørger ikke ville kunne sælge udstyret.

Skatterådet fandt desuden, at spørgers salg af retten til at indrapportere energibesparelser ikke udgjorde et vederlag. Ved vurderingen blev bl.a. lagt vægt på, at salget var baseret på markedsprisen, og markedsprisen var vurderet af en uvildig tredjepart.

I modsætning til SKM2015.589.SR har Skatterådet med det bindende svar i SKM2017.511.SR nu ændret praksis, således at der i visse særlige situationer kan være mulighed for at levere overskudsvarme afgiftsfrit, selv når fjernvarmevirksomheden betaler for udstyr til nyttiggørelsen af varmen, der befinder sig hos virksomheden, der leverer varmen.

I SKM2015.589.SR fandt Skatterådet, at en produktionsvirksomhed modtog et vederlag for levering af overskudsvarme til et fjernvarmeværk. Fjernvarmeværket fik foræret varmen gratis, men betalte for forskellige udgifter forbundet med nyttiggørelsen af varmen på produktionsvirksomhedens grund.

SKM2017647.SR - Skal der betales afgift af overskudsvarmeafgift?

I SKM2017.647.SR tog Skatterådet stilling til den situation, hvor en virksomhed ved levering af overskudsvarme fakturerede tillagt overskudsvarmeafgift. Spørgsmålet var, hvorvidt virksomheden skulle betale overskudsvarmeafgift af den tillagte overskudsvarmeafgift.

Efter SKATs praksis skulle der betales overskudsvarmeafgift af den overskudsvarmeafgift, som var indregnet i vederlaget.

Skatterådet kom i det bindende svar frem til, at der ikke fandtes tilstrækkelige holdepunkter til at følge SKATs praksis. Lovgivningen underbyggede alene, at afgiften skulle beregnes ud fra det samlede vederlag, herunder faste bidrag.

Skatterådet fandt dermed, at lovgiver ikke positivt havde fastslået, at afgiften skulle være en del af vederlaget. Der skulle dermed ikke betales overskudsvarmeafgift af den overvæltede overskudsvarmeafgift.

Fremtiden for overskudsvarmereglerne

Delanalyse 5 i den såkaldte Afgifts- og tilskudsanalyse på energiområdet drejer sig om overskudsvarme. I analysen foreslås en fast afgift pr. leveret energienhed overskudsvarme. Dermed vil afgiften ikke længere være bundet op på vederlaget ved ekstern levering af overskudsvarme.

Der afventes forsat politisk stillingtagen til konklusionerne i delanalysen.

Regelgrundlaget

Gasafgiftslovens § 10, stk. 9

Stk. 9. I det omfang en del af det varme vand eller varmen, som der ydes tilbagebetaling for efter stk. 1, stk. 4, 2. pkt., eller stk. 5, efterfølgende nyttiggøres ved særlige installationer, der er indrettet til indvinding af varme, nedsættes den samlede tilbagebetaling efter lov om afgift af elektricitet, lov om afgift af stenkul, brunkul og koks m.v., lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. og denne lov med 50,0 kr. pr. gigajoule (GJ) varme (2015-niveau), der reguleres efter § 32 a i lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. For nyttiggjort overskudsvarme hidrørende fra varme produceret på virksomhedens eget kraft-varme-anlæg nedsættes tilbagebetalingen efter 1. pkt. med 41,7 kr. pr. GJ varme (2015-niveau), der reguleres efter § 32 a i lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. I det omfang varmen afsættes, udgør nedsættelsen dog højst 33 pct. af det samlede vederlag for varmeleverancen. For eget forbrug af nyttiggjort varme, som der ville kunne ydes fuld tilbagebetaling for efter stk. 14, sker der ingen nedsættelse af tilbagebetalingen. Der skal ikke ske nedsættelse af tilbagebetalingen for eget forbrug til opvarmning af rum eller til fremstilling af varmt vand i perioden 1. april til 30. september. Der skal heller ikke ske nedsættelse af tilbagebetalingen af eget forbrug til opvarmning af rum i perioden 1. oktober-31. marts, såfremt der indbetales en afgift på 10 kr. pr. m² pr. måned i denne periode. Afgiften erlægges efter reglerne i stk. 6, sidste pkt. Såfremt nyttiggørelsen sker ved varmepumper omfattet af § 11, stk. 3, i lov om afgift af elektricitet, nedsættes tilbagebetalingen kun for den del af den nyttiggjorte varme, der overstiger 3 gange elforbruget i varmepumpen. Såfremt nyttiggørelsen har medført et øget forbrug af brændsel i de anlæg, hvorfra varmen nyttiggøres, ydes der ikke tilbagebetaling efter stk. 1, stk. 4, 2. pkt., eller stk. 5. I perioden 2010-2014 er satserne nævnt i 1. og 2. pkt. som anført i bilag 5

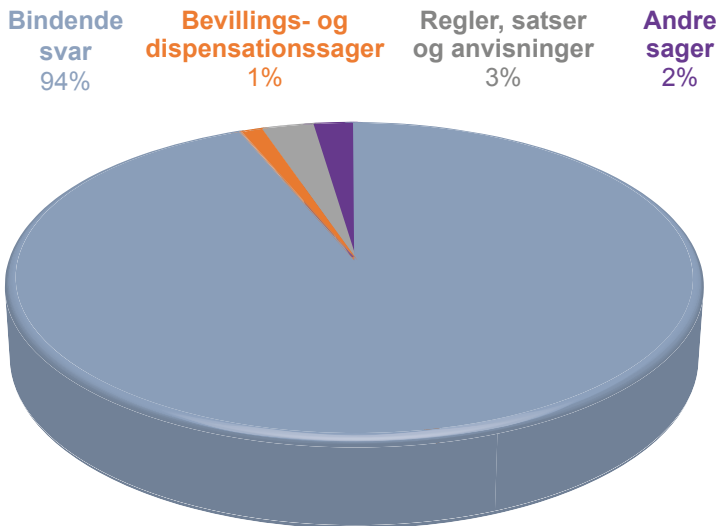
Der findes lignende regler i elafgiftsloven, mineralolieafgiftsloven og kulafgiftsloven.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2017.511.SR, SKM2017.585.SR og SKM2017.647.SR

Statistik

PROCENTVIS FORDELING AF SAGER AFGJORT AF SKATTERÅDET I 2017

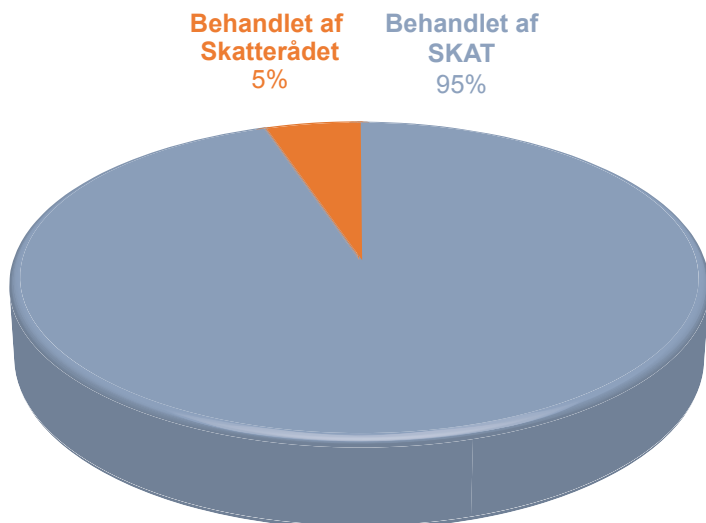


Skatterådet har i 2017 behandlet i alt 266 sager, inden for nedenstående kategorier:

		2013	2014	2015	2016	2017
1	Bindende svar	337	299	248	248	241
2	Bevillings- og dispensationssager	3	3	3	3	3
3	Regler, satser og anvisninger	12	15	14	9	7
4	Andre sager *	12	7	3	6	6
	I alt	364	324	268	266	257

* Andre sager omfatter pålæg efter skattekontrolloven, genoptagelse mv.

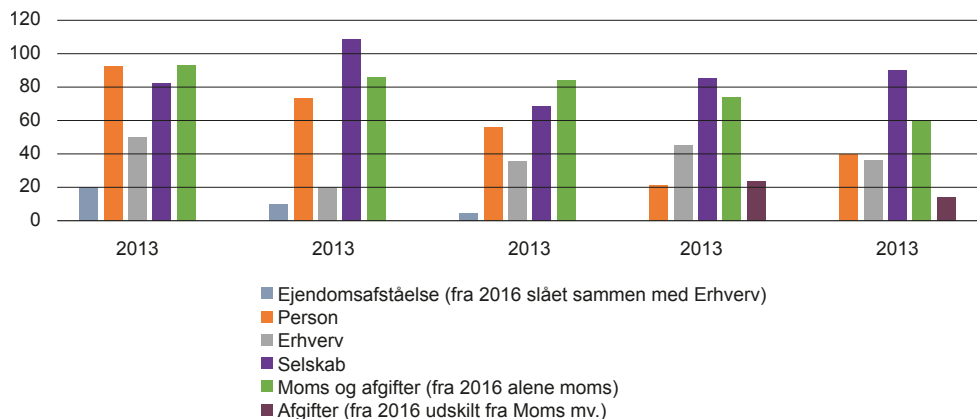
PROCENTVIS FORDELING AF DE BINDENDE SVAR, DER ER AFGIVET SKATTERÅDET (241) OG AF SKAT (4.383)



Der er i 2017 afgivet bindende svar i 4.624 sager. Heraf har Skatterådet afgjort 241 sager, svarende til 5 % af sagerne, og SKAT 4.383 sager, svarende til 95 % af sagerne.

	2013	2014	2015	2016	2017
Sager om bindende svar	4.100	4.418	4.467	4.451	4.383
Heraf behandlet af Skatterådet	337	299	248	248	241
Heraf behandlet af SKAT	3.763	4.119	4.219	4.203	4.624

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 2013 - 2017.

Eksempler på emner der er behandlet af Skatterådet i 2017:

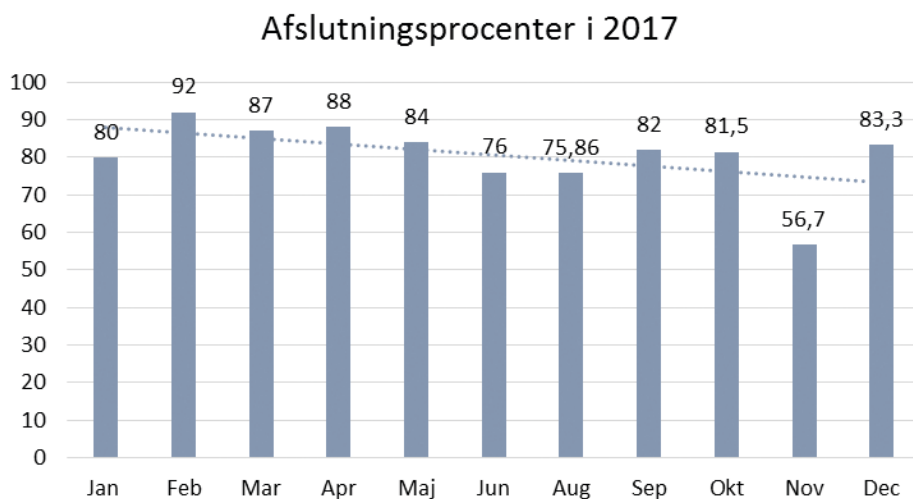
Lovområde	Antal	Eksempler på sagstyper
1: Person	40	Fx sager om personalegoder, deleleasing, medarbejderaktieordninger og skattepligtsspørgsmål.
2: Erhverv	37	Fx sager om afskrivning i OPP-selskaber, virksomhedsskatteordningen og pensionsordninger.
3: Selskab	90	Fx sager om fast driftssted, fonde og trusts.
4: Afgifter	14	Fx sager om tinglysning og overskudsvarme.
5: Moms	60	Fx sager om tilskud, salg af fast ejendom, finansielle ydelser, leveringssted og momsfratagelser.

Afslutningsprocenter

Afslutningsprocenterne for bindende svar behandlet af Skatterådet i 2013 - 2017 er følgende:

Kvartal	2013	2014	2015	2016	2017
Antal sager	337	299	248	248	241
Behandlet indenfor 6 måneder	67 %	75 %	52%	72%	81%

Udvikling i afslutningsprocenten for 2017 er følgende:



Ultimo 2015, 2016 og 2017 var aldersfordelingen på igangværende bindende svar følgende:



	2015		2016		2017	
Igangværende	162	100 %	130	100 %	132	100 %
Over 180 dage	73	55 %	10	8 %	24	18 %
Under 181 dage	89	45 %	120	92 %	108	82 %

Målet for overholdelse af afslutningsprocenten er på 65 %, og dette mål vurderes også at kunne overholdes fremover, selv om der er kommet lidt flere ældre sager, end der var ved udgangen af 2016.

Gennemsnitlig sagsbehandlingstid for en Skatterådssag

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid var i

- 2013 på 170 dage
- 2014 på 200 dage
- 2015 på 243 dage
- 2016 på 190 dage
- 2017 på 160 dage

Den gode afslutningsprocent smitter også af på den gennemsnitlige sagsbehandlingstid.

Nedenstående tabel viser antallet af bindende svar afgjort af Skatterådet, der i perioden 2013 - 2017 er påklaget til Skatteankestyrelsen.

	2013	2014	2015	2016	2017
Antal sager	337	299	248	248	241
Antal påklager	13	29	16	23	11
Påklager i %	3,8 %	9,7 %	6,5 %	9,3 %	4,6 %

Efter en stigning i antallet af påklagede bindende svar i 2016, er der sket et fald i 2017.

Nedenstående tabel viser, i hvilket omfang Landsskatteretten har givet klager fuldt medhold, medhold i overvejende grad og ikke givet klager medhold i de skatteråds-sager, som Landsskatteretten har truffet afgørelse i fra Skatterådets start i 2005 til og med 2017. I 2017 har 1 klager fået fuldt medhold, og 2 klager har fået medhold i overvejende grad, mens 12 klager ikke har fået medhold, og 4 sager er afvist eller hævet.

	Antal Lands- skatterets- kendelser	Klager har fået fuldt medhold	Klager har fået medhold i over- vejende grad	Klager har ikke fået medhold	Landsskatteret- ten har afvist sagen/sagen er hævet
Antal	150	37	9	93	11
%	100 %	25 %	6 %	62 %	7 %

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



ISBN 978-87-417-0242-1 Tryk Rosendahls
