

Skatterådets årsberetning 2020

Indhold

Forord	5
Praksisændringer fra Skatterådet	9
Ligningslovens § 3	15
Trusts	23
Skattemæssigt hjemsted	33
Byggegrunde i momsmæssig sammenhæng	45
Chokoladeafgift	51
Statistik	56

Forord

v/formand for Skatterådet Jane Bolander

Endnu et begivenhedsrigt år er gået i Skatterådet, og det er tid til at kigge tilbage på 2020.

Skatterådet fik ny formand i 2020 – hvor jeg tiltrådte som formand den 1. januar 2020 efter Hanne Søgaard Hansen.

2020 blev for alle - og også for Skatterådet præget af Corona pandemien, der for alvor ramte Danmark med statsministerens nedlukning den 11. marts 2020.

Skatterådet skulle som så mange andre forholde sig til en ny virkelighed og også en ny måde at virke og mødes på. Det er derfor naturligt, at min artikel i denne årsberetning tager udgangspunkt i dette.

At starte som formand for et råd, nævn eller andet er altid behæftet med spænding. Det er en omvæltning for alle parter, at der kommer en ny formand. Da jeg tiltrådte som formand for Skatterådet, var jeg også spændt og glædede mig til det. Min start var til at begynde med udskudt lidt på grund af et forskningsophold i udlandet, og Tommy V. Christiansen varetog opgaven som konstituerende formand i begyndelsen af året. Jeg vil gerne benytte lejligheden til at takke Tommy for hans indsats i den forbindelse.

Jeg havde ikke forudset, at min start på formandskabet skulle blive påvirket af en hidtil ukendt virus, som spredte sig til hele verden og udviklede sig til en pandemi. Men 2020 blev året, hvor COVID-19 fik sat sit præg på hele verden. Den udfordrede vores måde at tænke, leve og arbejde på. COVID-19 fik derfor også indvirkning på Skatterådets måde at virke og indrette sig på.

Siden Skatterådet blev etableret i 2005, har møderne været afholdt som fysiske møder med tilstedeværelse af samtlige rådsmedlemmer og relevante sagsbehandlere fra Skatteforvaltningen. Dog har Skatterådets møder i juli tidligere været afviklet skriftligt, indtil man helt afskaffede at holde møde i juli.

Da Danmark blev lukket ned den 11. marts 2020, skulle der hurtigt tænkes i nye baner. Hvordan kunne Skatterådets arbejde fortsætte uanfægtet, og møderne blive afholdt. Og hvad tillod forretningsordenen egentlig i den forbindelse. Det første rådsmøde i marts 2020 blev afholdt skriftligt, og herefter blev møderne frem til juli afholdt virtuelt, efterfulgt af fysiske møder frem til december, hvorefter de blev virtuelle igen.

Det var nyt for alle, og de virtuelle møder gav selvfølgelig nogle tekniske udfordringer i starten. Det er en speciel situation at holde rådsmøder virtuelt, når det hidtil har foregået som fysiske

møder, hvor det er lettere at have en dialog om og en drøftelse af de skatteretlige problemstillinger, der bliver forelagt Skatterådet. Jeg er dog stolt over at stå i spidsen for et professionelt organ, der ikke lader sig slå ud af den forandrede situation, men som fortsætter med at have fokus på at løfte en stor og betydelig opgave med at træffe afgørelser i konkrete og principielle sager. Jeg vil derfor gerne benytte lejligheden til at sige tak til alle rådsmedlemmerne for deres indsats i et specielt og udfordrende år med COVID-19.

I en international verden, hvor mange arbejder i flere lande, fik det globale udbrud af COVID-19 også en påvirkning på de skatteretlige regler. Da grænserne til Danmark pludselig lukkede, resulterede det i en helt ny situation for de personer og virksomheder, der arbejder eller var etableret på tværs af landegrænser. Det resulterede i et behov for at udstede et styresignal, der præciserede, hvordan den aktuelle situation med COVID-19 påvirkede Danmarks fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster i forhold til fast driftssted, ledelsens sæde, fysiske personers skattemæssige hjemsted mv. En ny virkelighed som Skatterådet også skulle forholde sig til i deres afgørelser på området.

Til trods for nye udfordringer som følge af COVID-19 er jeg glad for at konstatere, at sagsbehandlingstiden i det forgangne år alligevel er forbedret lidt fra sidste år. Skatterådet traf i 2020 afgørelse i 220 anmodninger om bindende svar. Af disse blev 84 % behandlet inden for målsætningen på 180 dage. Dette ville ikke være muligt uden dygtige og dedikerede sagsbehandlere i Skatteforvaltningen.

Det er min hensigt, at Skatterådet vil fortsætte det værdifulde arbejde med at træffe rettidige afgørelser, som baserer sig på grundighed og ordentlighed. Det er for mig en vigtig forudsætning for, at Skatterådet bevarer sin legitimitet.

Skatterådet nedsættes med hjemmel i skatteforvaltningsloven. Det er et kollegialt lægmandsorgan, der består af 19 medlemmer. Folketinget vælger 6 af medlemmerne, og skatteministeren udnævner de resterende 13 medlemmer, herunder formanden og næstformanden. Blandt de medlemmer, som skatteministeren udnævner, skal 4 medlemmer være repræsentanter for henholdsvis landbruget, industrien eller håndværket, handelen og lønmodtagerne. Herudover udnævner skatteministeren 4 kommunale repræsentanter efter indstilling fra Kommunernes Landsforening. Dette er med til at give Skatterådet en repræsentativ alsidighed.

Som det fremgår af skatteforvaltningsloven, er Skatterådets virke at "bistå told- og skatteforvaltningen ved forvaltningen af lovgivning om vurdering af landets faste ejendomme, lov om registrering af køretøjer samt lovgivning om skatter, bortset fra lovgivning om told". Det er vigtigt at fremhæve, at Skatterådet ikke er en klageinstans, men derimod et lægmandsorgan, som sætter rammerne og grænserne inden for rådets kompetenceområde via lovforklaring. Dette sker via de principielle bindende svar, som Skatteforvaltningen forelægger for Skatterådet.

Skatterådets fornemste opgave er at balancere inden for lovgivningens rammer med respekt for de afgørelser som Landsskatteretten og domstolene afsiger. Når lovgivningen er klar og

tydelig, skal Skatterådet naturligvis træffe afgørelse i overensstemmelse hermed. Skatterådet har ikke adgang til at anvende en anden fortolkningsstil end andre organer, som træffer afgørelse af juridiske problemstillinger. Det afgørende er altid, at der etableres en praksis, som er juridisk korrekt.

Skatterådets styrke er, at det som lægmandsorgan er sammensat af folk med forskellige kompetencer og baggrunde, der bl.a. bibringer fagkundskab og forskellige aspekter til Skatterådet, som rådet ellers ikke ville være i besiddelse af. Dette indgår i betydelig grad, når rådet drøfter sagerne på møderne, men kommer også særligt i anvendelse, såfremt at lovgivningen indeholder en juridisk ramme, hvor der er plads til at inddrage det, som man kan kalde for det "juridiske råderum". Her kan Skatterådet gøre brug af rådsmedlemmernes forskellige indsigt og viden til at træffe den bedst mulige afgørelse inden for lovens rammer.

Skatterådet er med til at danne praksis inden for rådets kompetenceområder og skal derfor sikre en juridisk korrekt fortolkning af lovgivningen, som kan anvendes af andre skatteydere. Retssikkerhedsmæssigt skal Skatterådet, i sin egenskab af praksisskabende, også være opmærksom på dets egen praksis og som udgangspunkt følge denne.

Jeg ser frem til at fortsætte det gode samarbejde med de øvrige erfarne rådsmedlemmer og dygtige medarbejdere i Skatteforvaltningen. Mit håb er dog, at COVID-19 vil sætte mindre præg på verden og Skatterådet i løbet af det næste år.

Formand for Skatterådet

Jane Bolander



Praksisændringer fra Skatterådet

Skatterådet har i løbet af året godkendt styresignaler om praksisændringer på to områder - dels i forhold til anvendelse af A/B-modeller og dels om beskattning af medarbejderes køb af aktier eller anparter. Det drejer sig om styresignalerne SKM2020.348.SKTST og SKM2020.351.SKTST. I begge tilfælde er der forud behandlet konkrete sager om bindende svar, hvor Skatterådet har besluttet, at der skulle ske ændringer vedrørende Skatterådets egen praksis med fremadrettet virkning. Dermed har Skatterådet for første gang foretaget praksisændringer på den måde, der er lagt op til i Retssikkerhedspakke III.

De konkrete praksisændringer

Der er tale om praksisændringer, hvor der i begge styresignaler indgår værdiansættelse af aktier mv.

I begge tilfælde gik der som nævnt en konkret sag forud for udstedelse af styresignaler. Uanset dette er der tale om generelle styresignaler på de områder, som styresignalerne omfatter.

SKM2020.348.SKTST – A/B-modeller

Ligningsrådet og efterfølgende Skatterådet har i en række konkrete sager taget stilling til nogle principper for værdiansættelse af aktieklasser ved overdragelse af aktier, ved nytegning af aktier, eller tildeling af tegningsretter i selskaber, hvor der laves en forlods udbytteret til en eller flere af aktieklasserne. Modellerne med disse overdragelser/nytegninger/tildelinger omtales typisk som A/B-modeller.

I de offentliggjorte sager med A/B-modeller er hensigten, at overdragelsen/nytegningen/tildelingen af aktier skal ske til handelsværdien, dvs., den værdi en uafhængig køber vil betale for aktierne.

Skatterådet har derfor i en række afgørelser taget stilling til værdiansættelsen af aktieklasserne i A/B-modeller. I afgørelserne er der taget stilling til forskellige aspekter ved værdiansættelsen af aktieklasser, der indgår i en A/B-model.

Styresignalet indeholder en praksisændring, hvorefter der i visse tilfælde skal medregnes en gevinstmulighed ved værdiansættelsen i A/B-modeller.

Når det gælder virkningstidspunktet for den nye praksis, fremgår det af styresignalet, at den nye praksis vil have virkning fra 6 måneder fra offentliggørelsen af styresignalet. Styresignalet fik virkning den 28. februar 2021.

SKM2020.351.SKTST - medarbejderaktier

I styresignalet fastlægges Skatterådets praksis for beskatning i forbindelse med medarbejderes erhvervelse af aktier eller anparter i et selskab, når det sker til indre værdi eller anden favørkurs som led i en incitamentsordning, og når der derved ikke sker betaling for selskabets merværdi i form af goodwill mv. Der er tale om en skærpelse af praksis med fremadrettet virkning.

Praksis ændres i forbindelse med medarbejderes erhvervelse af aktier eller anparter til en kurs svarende til indre værdi eller anden favørkurs som led i en incitamentsordning.

Efter den nye praksis vil medarbejdere skulle beskattes af et lønaccessorium efter reglerne i ligningslovens § 16, jf. statsskattelovens § 4, når betingelserne i de særlige regler for aktieafløsnings af medarbejdere i ligningslovens § 7 P og § 28 ikke er opfyldt.

Styresignalet gælder ikke for deltagere i transparente enheder, såsom I/S, P/S, K/S mv.

Når det gælder virkningstidspunktet for den nye praksis, fremgår det af styresignalet, at den nye praksis vil have virkning fra 3 måneder efter offentliggørelsen af styresignalet. Styresignalet fik virkning den 1. december 2020.

Generelt om praksisændringer

Det er et helt grundlæggende ulovbestemt forvaltningsretligt princip, at der anvendes en lighedsgrundsætning, som skal sikre, at der som udgangspunkt træffes identiske afgørelser i forhold til borgere med identiske omstændigheder. En myndighed må derfor ikke udøve usaglig forskelsbehandling. En borger kan derfor også under nærmere betingelser støtte ret på Skatteforvaltningens administrative afgørelsespraksis, herunder beskrivelsen af praksis i Skatteforvaltningens juridiske vejledninger, styresignaler og øvrige offentliggjorte beskrivelser af praksis.

En forvaltningsmyndighed kan under visse betingelser ændre praksis. Hvis en praksis ændres, vil det derfor ikke være i strid med lighedsgrundsætningen at træffe afgørelse i overensstemmelse med den nye udmeldte praksis.

En forvaltningsmyndighed kan som altovervejende udgangspunkt foretage generelle ændringer eller omlægninger af praksis, såfremt retsgrundlaget (herunder øvrige højere rangerende retskilder) ikke er til hinder herfor. Det er herudover en betingelse, at praksisændringen skal have en saglig begrundelse.

Ved *fastlæggelse af praksis* forstås den situation, hvor et juridisk "tomrum" nødvendiggør, at der fastlægges en praksis for fortolkningen af en bestemt lovbestemmelse eller behandlingen af en bestemt sagstype. Dette kan ske ved dom eller afgørelse, men også ved, at Skatteforvaltningen af egen drift fastlægger en praksis, f.eks. udsender et styresignal, hvor der orienteres om den fastlagte praksis. Når praksis fastlægges, har denne virkning fremadrettet. Når praksis fastlægges, vil der ikke være adgang til ekstraordinær genoptagelse efter

skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, og § 32, stk. 1, nr. 1. Dette skyldes, at der ikke i forvejen har eksisteret en praksis, der er blevet endeligt underkendt.

Når en praksis udmeldes og efterfølgende forvaltes, kan der i forbindelse med forvaltningen af denne praksis vise sig et behov for yderligere vejledning af borgere og virksomheder om betydningen af den udmeldte praksis i forskellige situationer.

Skatteforvaltningen kan i sådan et tilfælde vælge at foretage en *præcisering af praksis*, som har til formål at give yderligere vejledning til borgere og virksomheder om anvendelsesområdet og målgruppen for den udmeldte praksis. Ved præcisering af praksis forstås derfor den situation, hvor der foreligger en praksis, men hvor der i forbindelse med forvaltningen af denne praksis har vist sig et behov for yderligere vejledning eller præcisering. En præcisering af praksis er ikke en praksisændring, og der vil derfor ikke være adgang til ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, og § 32, stk. 1, nr. 1, når praksis præciseres.

Ved *ændring af praksis* forstås den situation, hvor der foreligger en praksis, men hvor denne praksis underkendes endeligt enten ved dom eller afgørelse eller ved en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet, f.eks. et styresignal, hvor Skatteforvaltningen af egen drift ændrer praksis. Når praksis ændres, vil der være mulighed for ekstraordinær genoptagelse til gunst for den skatte- eller afgiftspligtige, efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, og § 32, stk. 1, nr. 1.

Når det gælder iværksættelse af en *skærpente praksisændring*, er det et grundlæggende forvaltningsretligt princip, at dette kun er muligt med virkning for fremtiden og efter udmelding af et passende varsel, der giver borgerne mulighed for at indrette sig efter den ændrede retstilstand. En praksisskærpelse er endvidere betinget af, at ændringen er sagligt begrundet.

Når det omvendt gælder *lempelse af praksis*, er dette først og fremmest aktuelt, når og hvis Skatteforvaltningens praksis bliver endeligt underkendt af Landsskatteretten, af Skatteankestyrelsen, af et ankenævn eller af domstolene. I en sådan situation er tidsbegrænsningen for gennemførelsen af praksislempelsen bagud i tid i tilsvarende sager bestemt af gældende frist- og forældelsesregler. For skatters og afgifters vedkommende er disse underkendelsessituationer særligt reguleret i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, og § 32, stk. 1, nr. 1.

Lempelse af praksis kan også ske på Skatteforvaltningens eget initiativ. Hvorvidt afgørelser, der er truffet efter den tidligere praksis, i sådanne situationer kan tages op til nye overvejelser og afgøres efter den nye lempelige praksis, afhænger bl.a. af en konkret vurdering af baggrunden for praksisændringen og det legalitetsmæssige forhold vedrørende den tidligere administrative praksis. Er baggrunden for praksisændringen, at den administrative praksis ikke er korrekt, og der skønnes at være udsigt til, at hidtidig praksis ville blive underkendt ved Landsskatteretten eller domstolene, vil det klare udgangspunkt være, at der i tilsvarende sager kan ændres bagud i tid begrænset af gældende frist- og forældelsesregler. Er baggrunden for praksisændringen derimod for eksempel en ændret vurdering angående udøvelsen af et skøn, vil Skatteforvaltningen efter omstændighederne kunne vælge at fastsætte, at en praksislempelse kun skal have virkning fremadrettet.

Se mere om praksisændringer i Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit A.A.7.1.1 – A.A.7.1.6.

Skatterådets praksisændringer

Retssikkerhedspakke III vedrører de situationer, hvor en afgørelse fra Skatterådet giver anledning til udsendelse af et styresignal, der ændrer en dannet praksis.

Det fremgår således af Retssikkerhedspakke III, at:

1. Skatterådet aktivt skal involveres, hvis der på baggrund af Skatterådets sager skal gennemføres praksisændringer
2. Praksisændringer skal kun gælde fremadrettet og ikke for den konkrete sag
3. Praksisændringen skal meldes ud i et styresignal.

Processen for gennemførelsen af en praksisændring på baggrund af en sag fra Skatterådet vil typisk være, at Skattestyrelsen forelægger en konkret sag for Skatterådet. Den konkrete sag vil indeholde en indstilling om, at sagen afgøres i overensstemmelse med den hidtidige praksis. Samtidig med indstillingen i den konkrete sag vil Skattestyrelsen forelægge spørgsmålet om en fremadrettet praksisændring for Skatterådet.

Hvis Skatterådet finder, at praksis skal ændres, vil Skattestyrelsen herefter udarbejde et styresignal, som forelægges Skatterådet til godkendelse. Hvis Skatterådet godkender styresignalet, udsender Skattestyrelsen det kort tid efter rådets møde. Styresignalet sendes ikke i høring på høringsportalen, da praksisændringen sker ved, at Skatterådet har truffet afgørelse herom.

Der indgår således følgende elementer i processen:

1. Skattestyrelsen indstiller, at den forelagte sag skal afgøres efter hidtidig praksis
2. I indstillingen vil Skattestyrelsen forelægge spørgsmålet om en praksisændring, der vil have betydning for fremtidige sager
3. Styrelsen udarbejder et styresignal for Skatterådet, som forelægges for Skatterådet til godkendelse.

Hvis styresignalet indebærer en skærpende praksisændring, skal styresignalet indeholde et passende varsel i forhold til virkningstidspunktet for praksisændringen, så borgere og virksomheder har mulighed for at indrette sig herpå. Styresignalet forelægges ikke skatteministeren, da det er Skatterådet, der træffer afgørelse om ændring af Skatterådets egen praksis.

De to styresignaler i SKM2020.348.SKTST og SKM2020.351.SKTST vedrører begge skærpende praksisændringer, og begge styresignaler indeholder derfor også et varsel på henholdsvis 6 måneder i SKM2020.348.SKTST og 3 måneder i SKM2020.351.SKTST.

Retsgrundlaget for Skatterådets opgaver

Skatteforvaltningsloven

§ 2

Skatterådet bistår told- og skatteforvaltningen ved forvaltningen af lovgivning om vurdering af landets faste ejendomme, lov om registrering af køretøjer og lovgivning om skatter, bortset fra lovgivning om told.

Stk. 2. Skatterådet afgør sager, som told- og skatteforvaltningen forelægger for Skatterådet til afgørelse, jf. stk. 1.

Stk. 3. Skatterådet kan efter indstilling fra told- og skatteforvaltningen ændre en åbenbart ulovlig afgørelse, der er truffet af et skatteankenævn, et vurderingsankenævn eller et motorankenævn. Skatterådet har i den forbindelse ret til at indkalde materialet i en sag fra et skatte-, vurderings- eller motorankenævn.

§ 21, stk. 4

Told- og skatteforvaltningen skal forelægge en anmodning om et bindende svar for Skatterådet til afgørelse, jf. § 2, stk. 2, hvis

1. svaret vil kunne få konsekvenser for et større antal skattepligtige,
2. svaret vedrører større økonomiske værdier,
3. svaret angår fortolkning af væsentlig betydning for lovgivningen,
4. der ved besvarelsen skal tages stilling til et EU-retligt spørgsmål af væsentlig rækkevidde eller
5. sagen i øvrigt har påkaldt sig eller skønnes at ville påkalde sig større offentlig interesse.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

De omtalte styresignaler fremgår af SKM2020.348.SKTST og SKM2020.351.SKTST.



Ligningslovens § 3

Skatterådet har i 2020 behandlet mere end et dusin anmodninger om bindende svar om omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3, bl.a. SKM2020.98.SR, SKM2020.293.SR, SKM2020.352.SR, SKM2020.359.SR, SKM2020.448.SR og SKM2021.30.SR. Herudover ændrede Landsskatteretten i SKM2020.355.LSR delvist en tidligere afgørelse fra Skatterådet om ligningslovens § 3.

I Skatterådets sager om ligningslovens § 3 fra 2020 er i hvert fald to centrale emner blevet behandlet. Nogle af sagerne belyser, hvornår ligningslovens § 3 kan anvendes, når der er en fordel ved arrangementet for en personlig aktionær. To afgørelser fra Skatterådet, som er afgjort efter Landsskatterettens afgørelse, belyser, i hvilke situationer ligningslovens § 3 kan anvendes efter Landsskatterettens afgørelse.

Anvendelsen af ligningslovens § 3 ved fordel for en personlig aktionær

Den generelle omgåelsesklausul i ligningslovens § 3 fastslår, at skattepligtige selskaber og foreninger mv. ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen skal se bort fra 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 formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.

Omgåelsesklausulen anvendes altså efter sin ordlyd på selskaber, og anvendes ikke, hvis der kun deltager fysiske personer i arrangementet.

Omgåelsesklausulen anvendes tilsvarende på andre skattepligtige deltagere i arrangementerne eller serierne af arrangementer, dvs. deltagere, der ikke er skattepligtige selskaber m.v. Bestemmelsen gælder derfor også fysiske personer, der er omfattet af kildeskattelovens § 1, se ligningslovens § 3, stk. 4.

I denne artikel gennemgås fem afgørelser fra Skatterådet fra 2020, som belyser, hvornår ligningslovens § 3 kan anvendes, når der deltager både fysiske og juridiske personer i et arrangement.

SKM2020.293.SR, SKM2020.448.SR og SKM2021.30.SR – Ligningslovens § 3 blev anvendt

I SKM2020.293.SR ejede A H1 direkte, og en udbytteudlodning direkte fra H1 til A ville være skattepligtig som aktieindkomst (uden mulighed for fradrag af anskaffelsessum). A ville i stedet gennemføre en skattefri anpartsombytning, således at der blev etableret et nyt selskab, H2, der blev holdingselskab for H1.

Når anpartsombytningen var gennemført, skulle der udloddes ca. 50 mio. kr. i udbytte fra H1 til H2. Herefter blev H2 ophørsspaltet i H3 og H4. H4's eneste aktiv var udbyttet på 50 mio. kr. Efterfølgende var det hensigten at likvidere H4, hvorved A ville modtage likvidationsprovenuet. Det udloddede beløb ville herefter skulle anses som afståelsessum for anparterne, og

anskaffelsessummen kunne fratrækkes ved opgørelse af den skattepligtige indkomst. Skatterådet tilsidesatte arrangementet med henvisning til ligningslovens § 3.

I SKM2020.448.SR ejede personen A 100% af aktierne i det maltesiske selskab, H6. H6 ejede samtlige kapitalandele i det maltesiske datterselskab, H5 og i det danske datterselskab, H1. H1 var involveret i en sattesag vedrørende indeholdelsespligt af udbytteskat ved udlodning af udbytte fra H1 til H6, og der havde derfor ikke i de seneste år været foretaget udbytteudlodninger fra H1 til H6. Ved fusion mellem H1 og H5 ville koncernen opnå den fordel, at egenkapitalen i det danske holdingselskab samt ejerskabet til en fransk ejendom blev flyttet skattefrit til H5. Herved opnåede koncernen mulighed for at udlodde skattefrit fra Malta til den personlig aktionær i X-land, (der var ingen kildeskat på udbytteudlodninger fra Malta til en personlig aktionær i X-land), og i X-land blev den personlige aktionær alene beskattet med 5%. Skatterådet fandt, at fusionen som udgangspunkt opfyldte betingelserne for at kunne ske skattefrit efter fusionsskattelovens § 15, stk. 4, men at omstruktureringen var omfattet af ligningslovens § 3, og som konsekvens heraf var skattepligtig.

I SKM2021.30.SR påtænkte en koncern ved hjælp af en aktieombytning og en grænseoverskridende fusion at udskifte et dansk holdingselskab, H1, med et norsk holdingselskab, H2. Den personlige aktionær A opnåede en fordel ved, at H1 fusionerede med H2 sammenlignet med den situation, hvor H1 blev likvideret. Hvis H1 var blevet likvideret, skulle A udbyttebeskattes. H2 opnåede en fordel ved fusionen, fordi der ikke skete nogen beskatning af formueoverførslen fra H1 til det norske selskab. I forhold til fremtidige udbytteudlodninger ville selskabsaktionæren H5, der ejede 8,8 % af H1, opnå en fordel ved arrangementet. Ved at udskifte det danske holdingselskab med et norsk holdingselskab, ville fremtidige udbytteudlodninger til H5 stort set undgå betaling af kildeskat.

De påtænkte omstruktureringer udløste isoleret set ikke beskatning, men Skatterådet kunne ikke bekræfte, at ligningslovens § 3 ikke fandt anvendelse på transaktionen.

SKM2020.98.SR og SKM2020.359.SR – Ligningslovens § 3 blev ikke anvendt

I SKM2020.98.SR ønskede spørger at gennemføre en skattepligtig ombytning af sine kapitalandele i X med anparter i et nystiftet dansk holdingselskab. Vederlaget ved ombytningen bestod delvist af kapitalandele i det nystiftede danske holdingselskab samt et rentebærende gældsbrev. Skatterådet fandt, at der hverken var hjemmel i lovgivningen eller i praksis til at foretage en omkvalificering fra aktiebeskatning til udbyttebeskatning. Skatterådet kunne derfor bekræfte, at hele vederlaget ved ombytningen - herunder det rentebærende gældsbrev - skulle beskattes som aktieavance. Afgørelsen svarer i store træk til Skatterådets afgørelse i SKM2019.232.SR.

I SKM2020.359.SR påtænkte to anpartshavere at foretage en ændring af ejerstrukturen. Den ønskede struktur skulle opnås ved gennemførelse af en fusion, to anpartsombytninger og en spaltning. I den forbindelse ønskede anpartshaverne bekræftet, at omstruktureringen hverken selvstændigt eller i sammenhæng med et eller flere trin var omfattet af ligningslovens § 3.

Ved de skattefrie anpartsombytninger opnåede anpartshaverne en udskydelse af beskatningen, idet deres anparter ikke skattemæssigt kunne anses for afstået. Derimod opnåede de

deltagende selskaber ikke en fordel ved gennemførelsen af de påtænkte omstruktureringer, der gik udover den retsstilling, som de i forvejen besad.

Da der ikke blev opnået en skattemæssig fordel for et selskab, som kunne tilsidesættes efter ligningslovens § 3, stk. 1, bekræftede Skatterådet, at ligningslovens § 3 ikke fandt anvendelse på de enkelte trin i omstruktureringen eller i sammenhæng med hinanden.

Fordel for selskab eller person

Skatterådet forholdt sig i SKM2021.30.SR til sammenhængen mellem disse afgørelser (SKM2020.359SR og SKM2020.98SR).

Det fremgår således af begrundelsen i SKM2021.30.SR, at Skatterådet mener, ”at bestemmelsen [ligningslovens § 3, stk. 4] ud fra sin ordlyd ikke finder anvendelse, hvis der kun deltager fysiske personer i arrangementet.”

Skatterådets afgørelse henviser i den forbindelse til bemærkningerne til bestemmelsen, hvoraf fremgår, at ”Det foreslås, at klausulen finder tilsvarende anvendelse for andre skattepligtige deltagere i et arrangement eller serier af arrangementer, dvs. deltagere, der ikke er skattepligtige selskaber m.v. Det vil gælde, uanset om deltagerne er fysiske personer omfattet af kildeskatte-lovens §§ 1 eller 2 eller dødsboer omfattet af dødsboskatte-lovens § 1, stk. 2. Dette medfører, at hvis der f.eks. ses bort fra et arrangement, hvor et beløb, der tilkom aktionærene i et selskab, ikke skulle bedømmes som en skattefri afståelsesavance, men skattemæssigt skulle anses for udbytte, vil konsekvensen være, at det modtagne beløb vil skulle behandles som udbytte for alle aktionærene - hvad enten den enkelte aktionær er et selskab eller en fysisk person.”

Skatterådets afgørelse fastslår herefter, at der således skal være andre skattepligtige deltagere i arrangementet, som er selskaber mv., og som har en skattemæssig fordel af arrangementet. Det er ikke et krav, at disse andre deltagere har den samme fordel i arrangementet.

SKM2021.30.SR nævner afgørelsen i SKM2019.232.SR. I denne afgørelse [og i SKM2020.98.SR] foregik transaktionerne på aktionærniveau, og fordelene kunne derfor ikke placeres i et selskab. Sagen adskiller sig derfor fra den foreliggende situation.

Som det videre fremgår af SKM2021.30.SR, var der i SKM2019.232.SR [og SKM2020.98.SR] tale om en skattepligtig aktieombytning. I en skattepligtig aktieombytning, hvor den overdragende person er en fysisk person, er der ingen skattefordel for selskaberne i arrangementet. Det erhvervende selskab erhverver blot aktierne til handelsværdien. En aktieombytning har ingen effekt på beskattningen af indkomsten i det erhvervede selskab. SKM2019.232.SR [og SKM2020.98.SR] var derfor ikke sammenlignelig med SKM2021.30.SR.

Arrangementet i SKM2021.30.SR omfattede også H5. Allerede fordi der var en anden selskabsdeltager i strukturen, der opnåede en fordel, kunne der ses bort fra hele arrangementet. Ved fusionen med det nye holdingselskab H2 opnåedes desuden, at der ikke skete nogen beskattning af formueoverførslen til det norske selskab. H2 fik således en fordel ved fusionen. Ved en sammenligning af den påtænkte situation, hvor H1 fusioneredes med H2, og hvor fremtidige

udbytteudlodninger til A skete fra Norge med den hidtidige struktur, hvor udbytteudlodninger skete direkte fra H1 til A i skatteaftaleland, medførte det en selskabsskattefordel af arrangementet. H2 fik således en skattefrihed, når formuen fra H1 blev flyttet til Norge uden beskatning. Den fordel var efter Skatterådets opfattelse omfattet af ligningslovens § 3, stk. 1.

Disse betragtninger er udbygget i en afgørelse fra 2021 (SKM2021.145.SR), hvor det fremgår:

”I SKM2020.293.SR fandt Skatterådet, at ligningslovens § 3 skulle anvendes i en situation, der havde visse lighedspunkter. Ved at udlodde udbytte til et nystiftet holdingselskab, der herefter blev spaltet, og ved derefter at likvidere det ene af de modtagende selskaber, opnåede aktionæren en fordel, idet udbytte ”omkvalificeredes” til likvidationsprovenu. Der skulle derefter opgøres gevinst/tab efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven, hvilket ville medføre en lavere beskatning, end ved udlodning af udbytte. Arrangementet fremstod som et alternativ til udbytteudlodning, og ligningslovens § 3 fandt anvendelse.”

Afgørelsen i SKM2021.145.SR kommenterer også en afgørelse fra 2019 (SKM2019.232.SR): ”Skatterådet tog i SKM2019.232.SR stilling til en situation, hvor en person, der nyligt var flyttet til Danmark, ønskede at gennemføre en skattepligtig ombytning af kapitalandele i sit helejede x-landske selskab med anparter i et nystiftet dansk holdingselskab. I forbindelse med ombytningen modtog spørger vederlag delvist i anparter, delvist i kontanter (kortfristet lån) eller ved udstedelse af et gældsbev. Ved afgørelsen fandt Skatterådet, at hele vederlaget - herunder et betydeligt kontantvederlag (kortfristet lån eller gældsbev) - skulle beskattes som aktieavance. Det indgår i Skatterådets begrundelse i SKM2019.232.SR, at lovgiver havde været opmærksom på problemstillingen i forbindelse med indførelsen af selskabsskatteovens § 2 D, men at lovgiver valgte ikke at indføre en værnsregel. Arrangementet kunne derfor ikke siges at være i strid med formålet og hensigten med lovgivningen.

Skatterådet fandt ikke, at ligningslovens § 3, stk. 4, fandt anvendelse i denne sag, allerede fordi der ikke opnåedes en skattemæssig fordel for et selskab, som kunne tilsidesættes efter ligningslovens § 3, stk. 1. Skatterådet henviste i afgørelsen til, at der ikke er hjemmel - hverken i lovgivningen eller i praksis - til at omkvalificere vederlaget fra aktiebeskatning til udbyttebeskatning.”

Også afgørelsen i SKM2020.98.SR er kommenteret i SKM2021.145.SR. I SKM2020.98.SR ”ønskede Spørger at gennemføre en skattepligtig ombytning af sine kapitalandele i X med anparter i et nystiftet dansk holdingselskab. Vederlaget ved ombytningen udgjordes delvist af kapitalandele i det nystiftede danske holdingselskab samt et rentebærende gældsbev. Som i SKM2019.232.SR, fandt Skatterådet også i SKM2020.98.SR, at der hverken var hjemmel i lovgivningen eller i praksis til at foretage en omkvalificering fra aktiebeskatning til udbyttebeskatning. Skatterådet kunne derfor bekræfte, at hele vederlaget ved ombytningen - herunder det rentebærende gældsbev - skulle beskattes som aktieavance.”

Af SKM2021.145.SR fremgår videre: ”I SKM2020.293.SR opnåede det nystiftede holdingselskab - der alene var oprettet med henblik på at udlodde overskudslikviditeten til aktionæren og derefter skulle spaltes, før det ene af de modtagende selskaber skulle likvideres - en fordel, idet selskabet kunne modtage udbytte skattefrit. I den foreliggende sag [SKM2021.145.SR] er

der, som i SKM2019.232.SR og SKM2020.98.SR ikke en fordel for et selskab, da det alene er den personlige aktionær, der modtager midlerne fra den underliggende koncern, og arrangementet strider ikke mod formålet og hensigten med skattelovgivningen.”

Det fremgår af SKM2021.145.SR, at hvis der i sagen ”som et led i det samlede arrangement efterfølgende også modtages udbytter fra datterselskaberne til at nedbringe gælden til aktionæren, vil der være en fordel for et selskab. Skatterådet kom dog frem til, at ligningslovens § 3 ikke ville finde anvendelse alligevel.

Skatterådet lagde i den forbindelse vægt på, at lovgiver i bemærkningerne til lov nr. 274 af 26. marts 2014 havde identificeret en skattemæssig fordel for en dansk fysisk aktionær, som er aktuel både i forbindelse med skattepligtig fusion, spaltning og aktieombytning. Lovgiver havde imidlertid for så vidt angår de skattepligtige aktieombytninger valgt ikke at indarbejde et værn herimod i selskabsskattelovens § 2 D, stk. 2, 1. pkt., som efter ordlyden alene omhandler juridiske personers overdragelse af aktier mod delvist kontantvederlag, eller i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 6, der alene omfatter udenlandske fysiske personer.

Arrangementet kunne derfor ikke anses for at stride mod lovens hensigt og formål.

I lighed med SKM2019.232.SR og SKM2020.98.SR, fandt Skattestyrelsen derfor også i SKM2021.145.SR, at der hverken var hjemmel i lovgivningen eller i praksis til at omkvalificere beskatningen af vederlaget fra aktiebeskatning til udbyttebeskatning.

Afgørelse fra Landsskatteretten om ligningslovens § 3

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten har i SKM2020.355.LSR afgjort en klage over et bindende svar fra Skatterådet om ligningslovens § 3, (SKM2018.466.SR).

Skatterådets svar vedrørte et spørgsmål om begrænset skattepligt af en udbytteudlodning til et holdingselskab i Singapore. Skatterådet blev spurgt, om et Singapore holdingselskab var begrænset skattepligtig til Danmark af en påtænkt udlodning fra et 100 % ejet dansk selskab, hvor udlodningen bestod af aktierne i to datterselskaber, en kontant udlodning og nogle børsnoterede porteføljeinvesteringer.

Skatterådet fandt, at der skulle ses bort fra et mellemliggende selskab i Singapore, da der ikke var forretningsmæssig begrundelse for selskabet. Udbyttet skulle derfor anses for modtaget af hovedaktionæren direkte.

Landsskatteretten fastslog, at holdingselskabet i Singapore, H2 Ltd., var retmæssig ejer af en del af udlodningen (et resterende kontantbeløb på 0,5 mio. kr. og datterselskabsaktierne). Det var ikke hensigten at udlodde yderligere til den ultimative ejer, og det kunne derfor ikke konstateres, at den ultimative ejer opnåede en fordel af dobbeltbeskatningsoverenskomsten ved oprettelsen af H2 Ltd. ved udlodningen af det resterende kontantbeløb og

datterselskabsaktierne. Denne del af udlodningen ville derfor kunne udloddes uden kildeskat, og der var derfor ikke tale om misbrug omfattet af ligningslovens § 3.

Landsskatteretten fandt, at ligningslovens § 3 ikke skulle anvendes på et arrangement, hvor der alene var en potentiel fordel ved, at hovedaktionæren kunne undgå at betale dansk kildeskat af eventuelle fremtidige udbytter.

Skatterådets praksis efter Landsskatterettens afgørelse

To afgørelser fra Skatterådet fra 2020 viser, hvilken betydning Landsskatterettens afgørelse har haft for praksis i forhold til arrangementer, der medfører skattemæssige fordele ved fremtidige udbytteudlodninger.

I SKM2020.352.SR påtænkte H1 at flytte sit hjemsted fra Danmark til EU-land 1. Skatterådet bekræftede, at den grænseoverskridende hjemstedsflytning ikke medførte dansk avance- og udbyttebeskatning af anpartshaverne i H1, herunder, at omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3 ikke skulle anvendes. Det var oplyst, at der ikke var og ikke forventedes overskud i selskabet, og at de øvrige aktionærer havde en vetoet i det tilfælde, at der skulle opstå overskud. Spørger havde oplyst, at spørgsmålet om at udlodde udbytte fra H1 i de næste mange år ville være rent teoretisk. Det var derfor en forudsætning for afgørelsen, at der ikke ville blive udloddet udbytte inden for den nærmeste årrække. Hvis der alligevel blev udloddet udbytte, og det viste sig, at formålet med arrangementet alligevel var at undgå betaling af dansk kildeskat, kunne selskabet ikke støtte ret på afgørelsen. Ligningslovens § 3 ville da kunne anvendes på arrangementet.

I SKM2021.30.SR, hvor ligningslovens § 3 blev anvendt, var det oplyst, at der ikke var planlagt udbytteudlodninger i de næste tre år. Det var dog også oplyst, at H2 muligvis fremover ville udlodde ordinært udbytte. Der var desuden en akkumuleret formue i koncernen, som det ville være muligt at udlodde i fremtiden.

Sagen adskiller sig derfor fra SKM2020.355.LSR, hvor det ikke var hensigten at udlodde yderligere til den ultimative ejer.

SKM2021.30.SR adskiller sig også fra SKM2020.352.SR, fordi det i SKM2020.352.SR var rent teoretisk, at der ville ske udlodning af udbytte.

Regelgrundlaget

Ligningslovens § 3

Skattepligtige selskaber og foreninger m.v. skal ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen se bort fra 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 formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelt 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 værende ikke-reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Stk. 3. Indkomstopgørelsen og skatteberegningen skal foretages på baggrund af det reelle arrangement eller serie af arrangementer, hvis der ses bort fra arrangementer eller serier af arrangementer efter stk. 1.

Stk. 4. Stk. 1-3 finder tilsvarende anvendelse for andre deltagere i arrangementerne eller serierne af arrangementer, når deltagerne er skattepligtige omfattet af kildeskattelovens §§ 1 eller 2 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2.

Stk. 5. 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. 6. Stk. 1-4 har forrang i forhold til stk. 5 ved vurderingen af, om en skattepligtig er udelukket fra fordelene i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et land, der er medlem af EU.

Stk. 7. Told- og skatteforvaltningen skal forelægge sager om anvendelse af stk. 1-5 for Skatterådet til afgørelse. Fristerne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 2. pkt., og § 27, stk. 2, 2. pkt., for foretagelse eller ændring af ansættelser, der er en direkte følge af anvendelsen af stk. 1-5, forlænges med 1 måned og anses for afbrudt ved told- og skatteforvaltningens fremsendelse til Skatterådet og den skattepligtige af indstilling til afgørelse.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2019.232.SR Skattepligtig aktieombytning - aktieavance eller udbytte - generel omgåelsesklausul

SKM2020.98.SR Skattepligtig aktieombytning - aktieavance eller udbytte

SKM2020.293.SR Omkvalificering af skattepligtig udbytteudlodning til et likvidationsprovenu - anskaffelsessummen kunne fratrækkes ved opgørelse af gevinst på anparterne - omfattet af LL § 3

SKM2020.352.SR Grænseoverskridende hjemstedsflytning

SKM2020.359.SR Omstruktureringer - generel omgåelsesklausul

SKM2020.448.SR Skattefri grænseoverskridende fusion - LL § 3

SKM2021.30.SR Grænseoverskridende fusion med norsk selskab - ligningslovens § 3

SKM2021.145.SR Aktieavance, aktieombytning, gældsbrev, handelsværdi



Trusts

Skatterådet har i perioden fra december 2019 til marts 2021 behandlet ti bindende svar om udenlandske trusts og fonde. Fem af disse kommenteres i det følgende.

I nogle lande kaldes det, der svarer til trusts, for fonde, men uanset betegnelsen er det det samme, og de svarer ikke til de danske fonde.

Med lov nr. 1723 af 27. december 2018 er der sket flere lovændringer vedrørende udenlandske trusts og fonde. Der er tale om opfølgning på de anbefalinger, som fremgik af Skattelovrådets rapport fra marts 2018 "*Styrket indsats mod skattely – Trust*".

Særligt én af disse lovændringer har givet anledning til bindende svar. Der er tale om den nye regel i fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4 om, at en udenlandsk trust eller fond skal beskattes i Danmark,

- når den behandles som et selvstændigt skattesubjekt i udlandet,
- men efter dansk skattepraksis anses for transparent,
- hvis den efter en konkret vurdering har ledelsens sæde i Danmark.

Skatterådet har således i fire sager foretaget en vurdering af, om en udenlandsk trust eller fond havde eller ville få ledelsens sæde i Danmark.

En af de fire sager om ledelsen sæde vedrørte desuden en trust, der i Storbritannien blev behandlet som et selvstændigt skattesubjekt og som en pensionsordning, men efter dansk skattepraksis blev trusten anset for transparent og kunne ikke anses som en pensionsordning.

Skatterådet har tillige behandlet en femte sag, hvor en transparent trust ville foretage et rentefrit anfordringsudlån til en dansk skatteyder. Spørgsmålet var, om den transparente trust kunne foretage et rentefrit anfordringsudlån til en, som var skattepligtig til Danmark, uden at låntager skulle beskattes.

Alle ti afgørelser fremgår af oversigten over Skatterådets afgørelser efter artiklen.

Afgørelserne bidrager til praksis på området.

Indledning

I maj 2017 indgik samtlige partier i Folketinget en aftale om at styrke indsatsen mod international skatteunddragelse. I den forbindelse blev Skattelovrådet anmodet om at se på, om de danske regler er tilstrækkelig robuste til at forhindre skatteunddragelse ved brug af skattely. Samtidig blev Skattelovrådet anmodet om at foretage en nærmere analyse af trusts, herunder den daværende praksis, og af, om reglerne om beskatning af stifteren af trusts udgjorde et tilstrækkelig værn mod skatteunddragelse.

Trustbegrebet har sit udspring i engelsk ret. Trusts eksisterer i dag i en lang række common law-lande rundt om i verden, herunder i UK, USA, Canada, Australien, New Zealand samt de britiske oversøiske territorier og kronbesiddelser. Trustlignende kontraktuelle forhold findes endvidere i en række andre lande som Sydafrika, Israel, Japan, Argentina, Columbia, Mexico, Panama, Peru og Venezuela.

En trust er kendetegnet ved, at stifteren (settlor) overfører aktiver til en person (trustee), idet stifteren samtidig instruerer trustee om at forvalte aktiverne til fordel for en eller flere begunstigede (beneficiaries).

Der er ingen formkrav til oprettelsen af en trust. Det indebærer, at en trust kan opstå på et utal af måder. Selve trust-konstruktionen er rent aftalebaseret. Der vil ofte være et stiftelsesdokument i forbindelse med oprettelsen af trusten.

Der findes ikke danske regler om stiftelse eller regulering af trusts, da trusts ikke anerkendes som selskabsretligt subjekt i Danmark. Derfor er der heller ikke et krav om selskabsretlig registrering af udenlandske trusts. En trust og et lignende juridisk arrangement er ikke en juridisk person i Danmark og svarer ikke til en dansk fond.

I nogle lande kaldes det, der svarer til trusts, for fonde, men uanset betegnelsen er det det samme. Der er dog ikke tale om samme juridiske konstruktion, som en dansk fond, der efter dansk ret er et selvstændigt subjekt i Danmark. Ved ovennævnte analyse af trusts afdækkede Skattelovrådet bl.a., at de dagældende regler gav mulighed for, at et udenlandsk selskab kunne oprette en trust, der administreres i Danmark, men som hverken beskattes i Danmark eller det land, hvor trusten er stiftet. Dette skyldtes, at trusten oprettes således, at den i stiftelseslandet anses for at være et selvstændigt skattesubjekt, mens man i Danmark ser igennem trusten som værende transparent. Trusten kan i en sådan situation optjene investeringsindkomst i Danmark uden dansk beskatning. Skattelovrådet anbefalede på den baggrund forskellige konkrete ændringer vedrørende trusts, der skulle sikre, at trusts ikke anvendes til at undgå beskatning.

Anbefalingerne var indeholdt i Skattelovrådets rapport om trusts fra marts 2018, *”Styrket indsats mod skattely – Trusts”*. Som opfølgning blev der vedtaget ny lovgivning.

Ved lov nr. 1723 af 27. december 2018 blev der således med virkning for indkomstår, der påbegyndes fra og med den 3. oktober 2018 indført nye regler i bl.a. fondsbeskatningsloven, som kan have betydning for beskatning af udenlandske trusts, fonde m.fl.

Efter lovændringen beskattes en udenlandsk trust eller fond efter fondsbeskatningsloven, hvis:

- trusten efter dansk skattepraksis anses for et selvstændigt skattesubjekt,
- trusten i udlandet anses for et selvstændigt skattesubjekt, og
- trusten efter en konkret vurdering har ledelsens sæde i Danmark.

Dette er en videreførelse af de tidligere regler.

En udenlandsk trust eller fond skal endvidere beskattes efter fondsbeskatningsloven, hvis:

- trusten efter dansk skattepraksis anses for en transparent enhed,
- trusten i udlandet anses for et selvstændigt skattesubjekt, og
- trusten efter en konkret vurdering har ledelsens sæde i Danmark.

Dette er en ny regel.

Der skal dog ikke ske beskatning efter fondsbeskatningsloven, hvis:

- trustens indkomst beskattes efter ligningslovens § 16 K,
- der er betalt indskudsafgift af kapitalen efter fondsbeskatningslovens § 3 A, eller
- der er betalt båndlæggelsesafgift efter fondsbeskatningslovens § 3 C.

Af lovforslaget til lov nr. 1723 af 27. december 2018 (LF 27 2018/1) fremgik bl.a. følgende:

”For at en trust har ledelsens sæde her i landet, er det afgørende, at den daglige ledelse af trusten sker her i landet. Vurderingen af, om en trust må anses for at have ledelsens sæde her i landet, svarer til den vurdering, der generelt foretages i forhold til selskaber og fonde.

Afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror herefter på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet. Ved denne vurdering lægges først og fremmest vægt på den daglige ledelse af selskabet. Et selskab vil derfor ofte blive anset for at have ledelsens sæde i Danmark, når direktionen har sæde her, eller når selskabets hovedsæde er beliggende her i landet.

I det omfang bestyrelsen forestår den reelle daglige ledelse af selskabet, er stedet for bestyrelsens sæde af væsentlig betydning for vurderingen af, om selskabet har ledelsens sæde i Danmark.

Det er stedet, hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes, der er afgørende for ledelsens sædes placering. Dette kan være aktuelt i tilfælde, hvor f.eks. bestyrelsesformanden reelt forestår den daglige ledelse af selskabet, eller i tilfælde hvor beslutningerne er truffet forud for den formelle afholdelse af bestyrelsesmøde. Beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, er som udgangspunkt ikke afgørende for, om selskabet kan anses for hjemmehørende her i landet. Den blotte aktiebesiddelse vil derfor som udgangspunkt ikke være afgørende for vurderingen. I det omfang en aktionær faktisk udøver ledelsen af selskabet, kan aktionærens hjemsted dog indgå i vurderingen af, om selskabets ledelse har sæde her i landet.

En trust har ikke på samme måde en ledelse, og den vil derfor ofte blive anset for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, hvis trustens administrator (trustee) har sæde her i landet. Det betyder eksempelvis, at hvis en administrator har kontor i Danmark og her træffer beslutninger om trustens ledelse, vil dette sted udgøre ledelsens sæde. Ligeledes kan en konkret vurdering føre til, at administrators bopæl i Danmark udgør ledelsens sæde.”

Efter lovændringen har Skatterådet behandlet flere sager, hvor det skulle vurderes, om en trust havde ledelsens sæde i Danmark. Afgørelserne bidrager til praksis på området.

Fire bindende svar om ledelsens sæde for udenlandske trusts

I de parallelle sager SKM2020.9.SR og SKM2021.124.SR var der tale om, at en person var flyttet til Danmark eller overvejede at flytte til Danmark. Trusten var på tilflytningstidspunktet efter dansk skattepraksis transparent. Der var ligeledes tale om, at den person, som trusten var transparent i forhold til, var trustens eneste trustee. Det var ligeledes oplyst, at trustee ville underskrive alle aftaler, herunder fx aftaler med investeringsforvalteren, mens trustee var i udlandet. Skatterådet fandt efter en konkret vurdering, at trusten havde eller ville få ledelsens sæde i Danmark, uanset at alle aftaler blev underskrevet, når trustee var i udlandet.

Hertil bemærkes, at det fremgår af SKM2020.9.SR, at det forhold, at trustee, som var fuldt skattepligtig til Danmark, tidligere og også fremadrettet ville underskrive Investment Policy Statement, mens personen kortvarigt var i USA, ikke førte til, at trusten ikke havde ledelsens sæde i Danmark. Beslutningen om at underskrive Investment Policy Statement under ophold i USA, og andre daglige ledelsesbeslutninger, som der var i en sådan trust, skete til dagligt, når trustee var i Danmark. Desuden var det også en del af den daglige ledelse i en sådan trust fx at beslutte ikke at foretage uddelinger, men i stedet at akkumulere formuen til senere uddelinger.

Til støtte for afgørelsen i SKM2020.9.SR blev der lagt vægt på SKM2018.469.SR, hvoraf det fremgik, at kapitalforvaltning grundlæggende ikke har karakter af ledelse, men er en særlig opgave udlagt til specialister med henblik på, at disse specialister foretager investering inden for rammerne fastlagt i en kapitalforvaltningsaftale bestemt af den enkelte investeringsfonds ledelse.

Af både SKM2020.9.SR og SKM2021.124.SR fremgår, at hvis et selskabs virksomhed er af en karakter, hvor der ikke er en faktisk daglig ledelse, fx fordi selskabets eneste aktivitet er at besidde aktier i andre selskaber (holdingselskab, investeringselskab, trusts eller lignende), så må stedet, hvor de øvrige beslutninger vedrørende selskabets ledelse tages, være det sted, hvor selskabet har ledelsens sæde. Det betyder, at hvis beslutningerne i fx et holdingselskab, et investeringselskab eller en trust, der ikke er indregistreret i Danmark, reelt træffes i Danmark, så vil selskabet være hjemmehørende her i landet, uanset at der fx formelt er en direktion i udlandet, eller at bestyrelsesmøderne formelt afholdes i udlandet. Henset til at en person, som påtænkte at flytte til Danmark, ville være bosiddende her i landet, var trustee, og at det var trustee, som traf alle beslutninger i trusten, var det Skatterådets opfattelse, at trusten ville få ledelsens sæde i Danmark, hvis personen flyttede til Danmark. Trusten ville herefter blive omfattet af skattepligt til Danmark efter fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

Der var både i SKM2020.9.SR og SKM2021.124.SR tale om, at trustee var fuldt skattepligtig til Danmark, men underskrev aftaler om investering m.v., når pågældende var i udlandet. I den situation fandt Skatterådet, at trusten havde ledelsens sæde i Danmark.

I både SKM2020.307.SR og SKM20202.308.SR blev den daglige ledelse af trusten foretaget af trustee, som ikke var hjemmehørende i Danmark, dog således at Protector Committee i visse tilfælde skulle konsulteres forud for en beslutning. Protector Committee afholdt ikke bestyrelsesmøder eller andre møder her i landet, ligesom alle beslutninger vedrørende trusten blev truffet uden for Danmark. Komitéens eneste tilknytning til Danmark var, at stifteren var fra Danmark, og at en eller to i Danmark bosiddende personer var medlemmer af komitéen. Ud fra de foreliggende oplysninger var det opfattelsen, at den udpegede trustee udøvede den daglige ledelse af trusten, og at ledelsen blev udøvet fra udlandet. Når der dertil hensås til, at trustens stifter og begunstigede var hjemmehørende i udlandet, og det var oplyst, at alle beslutninger vedrørende trusten blev truffet uden for Danmark - både af trustee og Protector Committee - fandt Skatterådet, at trusten ikke havde ledelsens sæde i Danmark, og derfor ikke var skattepligtig til Danmark i henhold til fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

Supplerende om det bindende svar om en såkaldt pensionscheme – SKM2021.124.SR

Spørger overvejede at flytte til Danmark. Hendes afdøde mands arbejdsgiver havde i sin tid oprettet en såkaldt pensionscheme til ægteparret i Storbritannien. Spørger var nu den eneste trustee og beneficiant i trusten. Spørgsmålene gik på, hvordan trusten og Spørger skulle beskattes, hvis hun flyttede til Danmark.

I Storbritannien blev trusten behandlet som et selvstændigt skattesubjekt, og efter dansk skattepraksis blev trusten anset for transparent i forhold til Spørger. Der var således forskel i opfattelsen af trustens selvstændighed i Danmark og Storbritannien. Som nævnt blev trusten anset for at ville have ledelsens sæde her i landet, såfremt trustee flyttede hertil. Dermed ville trusten blive omfattet af reglen i fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4, hvorefter trusten skulle beskattes efter fondsbeskatningsloven med den konsekvens, at beskatningen af værditilvæksten blev flyttet fra Spørger til trusten.

I Storbritannien blev trusten behandlet som en skattebegünstiget engelsk pensionsordning. Trusten, dvs. Spørgerens pensionsordning i The Pension Scheme, ansås ikke for at være en pensionskasseordning omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 B, jf. § 53 A, stk. 1, nr. 3. Der var således også forskel i opfattelsen af trusten, når det gjaldt vurderingen af, om der forelå en pensionsordning.

De udbetalinger Spørger ville få fra trusten, ville i Danmark kun skulle medregnes med 80 pct., jf. ligningslovens § 7 V, stk. 2, 1. pkt., da uddelingen ikke ville ske til fyldestgørelse af formål, der kunne anses for at være almenvelgørende eller på anden måde almennyttige.

Formålet med fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4, var i den konkrete sag sikret gennem beskatningen af trusten som et selvstændigt skattesubjekt. I begge lande blev Spørger beskattet personligt af udbetalinger fra trusten, dvs. af samme indkomst.

Danmark og Storbritannien indgik i 1996 en protokol, som blandt andet førte til, at beskattningen af private pensionsordninger blev ændret. Formålet var, at kildestaten fremover skulle kunne beskatte en privat pension, når modtageren tidligere havde været skattemæssigt hjemmehørende i kildestaten. Protokollen ændrede dermed dobbeltbeskatningsoverenskomsten, så alle pensioner kan beskattes i den stat, hvorfra de udbetales.

Under hensyn til det oplyste om, at trusten var en privat pensionsordning i Storbritannien, og under hensyn til den aftalte ændring af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien (Protokollen af 15. oktober 1996) og formålet med ændringen samt de i øvrigt foreliggende oplysninger i den konkrete sag, herunder særligt at pensionsordningen havde været skattebegünstiget i Storbritannien i form af bortseelsesret i indbetalingsperioden, var Storbritannien berettiget til at beskatte udbetalinger fra ordningen.

Derfor skulle der i Danmark gives lempelse for skat i Storbritannien, som pålægges udbetalingerne fra trusten til Spørger i Danmark efter reglen om lempelse i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 22, stk. 2, litra a, dog forholdsmæssigt i forhold til den del der blev beskattet i Danmark.

Rentefrit anfordringsudlån fra en transparent trust – SKM2020.242.SR

En trust overvejede bl.a. at foretage rentefrie anfordringsudlån til en person, som var fuldt skattepligtig til Danmark. I den anledning blev der spurgt, om dette havde skattemæssig betydning for den pågældende låntager.

B, som var fuldt skattepligtig i udlandet, havde stiftet en trust. Spørger A var fuldt skattepligtig og bosiddende i Danmark. B og A var i familieforhold med hinanden.

Trusten påtænkte at yde et eller flere rentefri anfordringslån til Spørger, mens B endnu var i live. Der var ikke udarbejdet noget gældsbeholdning. Herudover påtænkte trusten at udbetale en eller flere legatportioner til Spørger efter B's død, eventuelt således at Spørger blev i stand til at indfri de lån, som trusten måtte have ydet Spørger før B's død.

Trusten blev anset for transparent i forhold til stifteren.

Der var derfor tale om et påtænkt familieudlån.

Skatterådet bekræftede, at Spørger ikke skulle beskattes i Danmark af et rentefrit anfordringslån, som blev ydet til Spørger fra trusten, mens trustens stifter var i live. Det var dog en forudsætning, at Spørger til enhver tid kunne dokumentere, at anfordringslånet opfyldte betingelserne for at kunne anses for et lån i skattemæssig henseende, herunder at der forelå en reel tilbagebetalingsforpligtigelse samt -evne af hovedstolen på lånet. Desuden var det en forudsætning for svaret, at det beløb, som Spørger eventuelt tilbagebetalte på et senere tidspunkt, var det samme, som det beløb, der måtte blive ydet via lånet.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Spørger ikke skulle beskattes i Danmark, såfremt Spørger - efter stifterens død - modtog en eller flere legatportioner fra trusten. Det blev ved afgørelsen

tillagt vægt, at Spørger ikke kunne anses for at have en sådan rådighed over trustens formue, at formuen måtte anses for at være ejet af ham.

Skatterådet afviste at tage stilling til, om Spørger skulle beskattes, såfremt trusten - efter stifterens død - eftergav eventuelle lån, som måtte være ydet til Spørger af trusten.

Regelgrundlaget

Statsskatteloven

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

...

c. ... gaver (jf. dog herved bestemmelsen i § 5 b), understøttelser, klosterhævning, livrente, overlevelsesrente, affægt og deslige;

d. ...

e. af rente eller udbytte af alle slags obligationer, aktier og andre inden- eller udenlandske pengeeffekter, så og af udestående fordringer og af kapitaler, udlånte her i landet eller i udlandet, med eller uden pant, mod eller uden forskrivning.

Fondsbeskatningsloven

§ 1. Skattepligt i henhold til denne lov omfatter:

...

4) Fonde, trusters og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, hvis ledelsen har sæde her i landet. Dette gælder, uanset hvor fonden, trusten eller den selvejende institution eventuelt er indregistreret. En trust, der efter udenlandske regler må anses for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt, men som efter danske regler ikke anses for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt, omfattes endvidere af bestemmelsen, hvis trusten ville have haft ledelsens sæde her i landet, hvis den havde været et selvstændigt skattesubjekt i Danmark, jf. 1. pkt. 1. og 3. pkt. gælder dog ikke, hvis trustens indkomst beskattes efter ligningslovens § 16 K, hvis der er betalt indskudsafgift af kapitalen efter § 3 A, eller hvis der er betalt båndlæggelsesafgift efter § 3 C.

Stk. 2. Skattepligten efter stk. 1, nr. 1, omfatter ikke fonde omfattet af pensionsafkastbeskatningsloven eller fonde, der udbyder pensionsordninger omfattet af pensionsafkastbeskatningslovens § 1, stk. 1.

...

§ 3 A. Såfremt en skattepligtig omfattes af kildeskattelovens § 1, dødsboskattelovens § 1, stk. 2, selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1 indskyder midler i en udenlandsk fond eller trust, som er stiftet eller oprettet i et land, hvor fonde eller truste beskattes væsentlig lavere end efter danske regler, svarer indskyderen en afgift på 20 pct. af indskuddet. Dette gælder dog kun den del af de årlige indskud, der overstiger 10.000 kr.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse, såfremt indskyderen godtgør, at midlerne i den udenlandske fond eller trust anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer. Stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis indskyderen som følge af indskuddet er skattepligtig af afkastet i den udenlandske fond eller trust, jf. ligningslovens § 16 K.

...

Stk. 4. Stk. 1-3 finder tilsvarende anvendelse på afgiftspligtige, som bliver fuldt skattepligtige efter en af de i stk. 1 nævnte bestemmelser, såfremt de tidligere har været omfattet af en af disse bestemmelser og inden for de sidste 5 år forud for den fulde skattepligts genindtræden har foretaget indskud i en udenlandsk fond eller trust som nævnt i stk. 1. Indskud anses i disse tilfælde for foretaget ved den fulde skattepligts genindtræden.

...

§ 3 C. En skattepligtig omfattes af § 1, kildeskattelovens § 1, dødsboskattelovens § 1, stk. 2, eller selskabsskattelovens § 1, som båndlægger kapital uden aktuel kapitalejer eller rentenyder, hvorefter der hverken i udlandet eller her i landet sker løbende beskatning af hele eller dele af afkastet af den båndlagte kapital, skal svare en afgift på 20 pct. af det beløb, der båndlægges. Afgiften beregnes dog kun af den del af de årlige båndlæggelser, der overstiger 10.000 kr.

Stk. 2. I stedet for betaling af den i stk. 1 nævnte afgift kan båndlæggeren eller administratoren vælge, at kapitalen beskattes efter de regler, der gælder for fonde, truste og andre selvejende institutioner omfattet af § 1, stk. 1, nr. 4. Det er en betingelse for beskatning efter 1. pkt., at meddelelse om valget sker samtidig med meddelelse efter stk. 4, 1. pkt.

Stk. 3. Stk. 1 og 2 finder tilsvarende anvendelse på afgiftspligtige, som bliver fuldt skattepligtige efter en af de i stk. 1 nævnte bestemmelser, såfremt den pågældende tidligere har været omfattet af en af disse bestemmelser og inden for de sidste 5 år forud for den fulde skattepligts genindtræden har båndlagt aktiver som nævnt i stk. 1. Båndlæggelsen anses i disse tilfælde for foretaget ved den fulde skattepligts genindtræden.

Ligningsloven

§ 7 V. ...

Stk. 2. Modtagere af uddelinger fra fonde og foreninger m.v. omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 1, 2 eller 4, skal alene medregne 80 pct. af uddelingsbeløbet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, når uddelingen sker til fyldestgørelse af formål, der ikke er almenevelgørende eller på anden måde almennyttige.

§ 16 K. Skattepligtige omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, som har stiftet og har indskudt aktiver i en trust på et tidspunkt, hvor den skattepligtige var fuldt skattepligtig efter en af de nævnte bestemmelser, medregner trustens indkomst, jf. stk. 6, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, når indkomsten i trusten er positiv. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på skattepligtige omfattet af de nævnte bestemmelser, der indskyder aktiver i en trust uden at være stifter. Skattepligtige efter dødsboskattelovens § 1, stk. 2, indtræder i afdødes skattemæssige stilling efter 1. og 2. pkt. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på skattepligtige, der bliver omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, og hvor stiftelsen eller indskuddet af aktiver er foretaget højst 2 år inden indtræden af fuld skattepligt.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2021.124.SR - trust - tilflytning - ledelsens sæde - lempelse - pensionskasseordning

SKM2020.478.SR - transparent i forhold til stifter besiddende i udlandet - donationer i stifterens levende live var gave til hans datter, som boede i Danmark, og den del af trustformuen, som tilfaldt datteren ved hans død var arv

SKM2020.308.SR - transparent i forhold til stifter bosiddende i udlandet - ej ledelsens sæde i Danmark

SKM2020.307.SR - transparent i forhold til stifter bosiddende i udlandet - ej ledelsens sæde i Danmark

SKM2020.242.SR - transparent så længe stifteren levede, men overgik ved stifteren død til at blive et selvstændigt skattesubjekt - rentefrit lån

SKM2020.231.SR - transparent i forhold til stifteren - beløb som dansk skattepligtig modtog fra trusten efter stifterens død var omfattet af boafgiftsloven og derfor skattefri

SKM2020.190.SR - transparent i forhold til stifteren så længe han levede og ydelser til danske beneficienter var gave - ved stifteren død overgik trustkapitalen ved arv og blev transparent i forhold til de danske beneficienterne

SKM2020.91.SR - transparent - ydelse til dansk beneficent var gave

SKM2020.90.SR - transparent - ydelser til dansk beneficent var gaver

SKM2020.9.SR - transparent - ledelsens sæde i Danmark (Påklaget til Landsskatteretten)



DANMARKS NATIONALBANK

200

20 EURO

50 EURO
X3192449686

Sea

Baltic Sea

Germany

Czech Republic

Austria

Slovakia

Denmark

Sweden

Praha

Wien

München

Salzburg

Regensburg

Leipzig

Dresden

Bratislava

Köln

Frankfurt

Berlin

Hamburg

Prague

Vienna

Bratislava

Köln

Hamburg

Bratislava

Köln

Frankfurt

Berlin

Hamburg

Bratislava

Köln

Frankfurt

Berlin

Hamburg

Bratislava

Köln

Frankfurt

Berlin

Hamburg

Bratislava

Köln

Frankfurt

Berlin

Hamburg

Skattemæssigt hjemsted

Skatterådet har i årets løb behandlet en række bindende svar om skattemæssigt hjemsted i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det pågældende land i en situation med dobbeltdomicil.

Det drejer sig om SKM2020.19.SR (land anonymiseret), SKM2020.32.SR (Tyskland), SM2020.176.SR (Australien), SKM2020.246.SR (Norge), SKM2020.247.SR (Storbritannien), SKM2020.268.SR (Sverige), SKM2020.480.SR (Tyskland), SKM2021.6.SR (USA), SKM2021.67.SR (Schweiz) og SKM2021.96.SR (USA).

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

De fleste lande anvender globalindkomstprincippet, hvorefter alle indtægter er skattepligtige, "hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke". Dette har medført, at der er indgået en række dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem landene. Disse overenskomster skal bl.a. løse den dobbeltbeskatning, der kan opstå, når en person har dobbeltdomicil dvs. fast bolig til rådighed i begge lande. Samtidig er det ikke hensigten, at der skal skabes mulighed for, at en indkomst slet ikke beskattes.

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

Når dobbeltbeskatningsoverenskomstens regel om det skattemæssige hjemsted bygger på OECD's modeloverenskomst, anvendes kommentarerne til denne modeloverenskomst som hjælp ved fortolkningen.

Skattemæssigt hjemsted, jf. OECD's modeloverenskomst, artikel 4, stk. 2

Modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, om skattemæssigt hjemsted består af 4 regler:

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

Der er tale om en prioriteret orden, så alle sager først forsøges afgjort efter regel nr. 1.

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

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

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

Regel nr. 1: Midtpunkt for livsinteresser (litra a)

Det skattemæssige hjemsted skal fastlægges ud fra de faktiske forhold. Både personens personlige og økonomiske forhold skal inddrages ved vurderingen af midtpunktet for livsinteresser. Der skal således tages hensyn til personens familiemæssige- og sociale forhold, personens beskæftigelse, personens politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, personens forretningssted, det sted hvorfra personen administrerer sine aktiver osv. Omstændighederne skal bedømmes som et hele, men det er ikke desto mindre åbenbart, at overvejelser grundet på den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed, jf. punkt 15. i kommentarerne til artikel 4 i OECD's modeloverenskomst 2017. Det skal med rimelig sikkerhed kunne fastslås, hvor midtpunktet for livsinteresser er.

I nogle situationer er det relativt tydeligt, hvor det skattemæssige hjemsted er, fordi de personer, det drejer sig om, har deres stærkeste personlige og økonomiske interesser i det samme land (midtpunkt for deres livsinteresser). Dette var tilfældet i sagerne SKM2020.268.SR, SKM2021.6.SR og SKM2021.96.SR.

Men der foreligger også situationer, hvor der opstår uklarhed om tilknytningen til et land. Dette kan opstå i tilfælde, hvor personen har personlige og økonomiske forbindelser i begge lande, og man ikke med sikkerhed kan afgøre, hvor vedkommende har midtpunkt for livsinteresser efter en samlet konkret vurdering.

Dette var tilfældet i SKM2020.32.SR. Spørger havde både personlige og økonomiske forbindelser i Danmark og i det andet land. Skatterådet fandt derfor, at spørgers midtpunkt for livsinteresser ikke kunne afgøres. Spørgeren skulle derfor anses for at være hjemmehørende i det land, hvor spørger sædvanligvis opholdt sig.

Uklarhed om tilknytning til et land kan også opstå i tilfælde, hvor familien alligevel ikke flytter med, eller familien vender tilbage til det tidligere hjemstedsland, eller hvis den ene ægtefælle etablerer bopæl i ét land, mens den anden ægtefælle fortsætter med at bo og arbejde i det andet land. I disse tilfælde er livsinteresserne fordelt mellem de to lande.

Dette var tilfældet i sagerne SKM2020.19.SR, SKM2020.246.SR, SKM2020.247.SR, SKM2020.480.SR og SKM2021.67.SR. Her havde spørgerne bolig til rådighed i både Danmark og det andet land. Dertil kom, at familien boede i det ene land, mens arbejdet blev udført i det andet land, og den tilhørende indkomst i det væsentligste blev skabt i det andet land. I alle fem sager

havde spørgerne deres personlige interesser i det ene land og deres økonomiske interesser i det andet land. Det var således ikke muligt at afgøre efter en samlet konkret vurdering, hvor spørgerne havde midtpunktet for deres livsinteresser. Vurderingen af spørgernes skattemæssige hjemsted skulle derfor foretages efter en af de næste regler i artikel 4, stk. 2.

Baseret på de nævnte afgørelser, kan det udledes, at der ved de personlige interesser ses på, i hvilket land den pågældende persons familie og venner befinder sig, mens der ved de økonomiske interesser ses på, i hvilket land personens indtægter, og pensioner kommer fra.

Det er Skatterådets opfattelse, at der hverken i teori eller praksis, heller ikke i OECD modeloverenskomstens ordlyd eller dens kommentarer, ses at være sikre holdepunkter for et generelt princip om, at de personlige interesser skal tillægges større vægt end de økonomiske interesser. Der er således ikke grundlag for at gøre gældende, at de personlige interesser "som tommelfingerregel" vejer tungere end de økonomiske interesser.

Skatterådets praksis er i overensstemmelse med Højesterets praksis jf. TfS1996, 51H, som viser, at Højesteret ikke giver de personlige interesser forrang, men lægger en betydelig vægt på, i hvilket land skatteyderen har sine økonomiske interesser. Selv om dommen er fra 1996, har den stadig betydning, da Højesteret ikke har ændret praksis siden afsigelsen af denne dom.

Det understøttes også af nyere praksis fra Landsskatteretten, at de personlige interesser ikke vejer tungere end de økonomiske interesser, når midtpunktet for livsinteresser skal findes jf. SKM2021.51.LSR.

I de ovennævnte afgørelser SKM2020.268.SR, SKM2021.6.SR og SKM2021.96.SR har de konkrete vurderinger af personlige og økonomiske interesser ført til, at det var muligt for Skatterådet at afgøre, hvor spørgerne havde midtpunkt for deres livsinteresser.

Regel nr. 2: Sædvanligt ophold (litra b)

Hvis det ikke er muligt at afgøre, hvor en persons midtpunkt for livsinteresser er, skal det skattemæssige hjemsted i stedet afgøres efter regel nr. 2 – nemlig opholdsreglen. Ifølge denne regel har personen skattemæssigt hjemsted i det land, hvor personen har sædvanligt ophold.

Længden af den periode, der skal vurderes for at fastslå, hvor personen sædvanligvis opholder sig, er ikke specificeret i reglen. Der findes ikke – som til OECD's modeloverenskomsten artikel 15, stk. 2, litra a, om beskattning af løn i ansættelsesforhold – lignende detaljerede beskrivelser af, hvordan vurderingen skal foretages. Vurderingen skal dog dække en tilstrækkelig lang periode, til at det er muligt at bedømme opholdenes frekvens, varighed og regelmæssighed som en del af personens fastlagte livsvaner, dvs. ophold, der ikke blot er forbigående, jf. Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C.F.8.2.2.4.1.2 om sædvanligt ophold, og jf. punkt 19.1 i kommentarerne til artikel 4 i OECD's modeloverenskomst 2017.

Det er vigtigt at tage udgangspunkt i en periode, hvor der ikke har været væsentlige ændringer i vedkommendes personlige forhold, som åbenlyst har indflydelse på vurderingen (såsom separation eller skilsmisse). Når det skal vurderes, om en fysisk person har sædvanligt

ophold i det ene eller begge lande, er den relevante periode ikke altid den periode, hvor der er dobbelt domicil, navnlig ikke, hvis perioden med dobbelt domicil er meget kort, jf. punkt 19.1 i kommentarerne til artikel 4 i OECD's modeloverenskomst 2017.

Ved vurderingen af "sædvanligt ophold" er det således relevant at tælle opholdsdage over en længere periode, eventuelt antal overnatninger i de enkelte lande. Hvis det ud fra dette opholdsmønster kan udledes, at den pågældende har overvejende ophold i det ene land, anses denne for hjemmehørende i det pågældende land, jf. Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C.F.8.2.2.4.1.2 om sædvanligt ophold. Opgørelse af brudte døgn, 12-måneders perioden mv. finder alene anvendelse i forhold til 183-dagesreguleringen i OECD modeloverenskomstens artikel 15, stk. 2, litra a, og vedrører dermed ikke artikel 4.

I sagerne SKM2020.19.SR, SKM2020.32.SR og SKM2021.67.SR fandt Skatterådet, at det efter nærmere afvejning af spørgernes økonomiske og personlige interesser i de omhandlede lande ikke var muligt at afgøre, hvor spørgerne havde deres midtpunkt for livsinteresser. Det var derfor Skatterådets opfattelse, at spørgernes skattemæssigt hjemsted var i det land, hvor spørgerne sædvanligvis opholdt sig.

I sagen SKM2020.176.SR fandt Skatterådet også, at spørgerens skattemæssigt hjemsted skulle afgøres efter opholdsreglen. I denne sag blev reglen om sædvanligt ophold anvendt før reglen om midtpunkt for livsinteresser. Dette skyldtes, den særlige udformning af artikel 4, stk. 3 har i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Australien, hvorefter opholdssted går forud for midtpunkt for livsinteresser. Denne rækkefølge afviger fra artikel 4 i OECD's modeloverenskomst.

I den ovennævnte sag, SKM2021.67.SR, havde spørgeren i 2020 opholdt sig mere i Danmark end i Schweiz grundet det globale udbrud af coronavirus (COVID-19). Her var det relevant at inddrage styresignalet SKM2020.298.SKTST. Styresignalet vedrører bl.a. fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, i de tilfælde hvor det skattemæssige hjemsted skal fastlægges for fysiske personer, der arbejder i flere lande, men hvor deres færden er blevet påvirket af det globale udbrud af coronavirus (COVID-19). Det fremgår af styresignalet, at såfremt en person under coronasituationen ekstraordinært og midlertidigt opholder sig i et land, vil dette ophold ikke være et sædvanligt ophold ifølge reglen i artikel 4, stk. 2, litra b. Da spørgeren i 2020 under coronasituationen ekstraordinært og midlertidigt havde opholdt sig mere i Danmark end i Schweiz, var dette ophold efter Skatterådets opfattelse ikke et sædvanligt ophold. Skatterådet fandt derfor, at spørgeren skulle anses for hjemmehørende i Schweiz efter reglen om sædvanligt ophold i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz, artikel 4, stk. 2, litra b.

Regel nr. 3: Statsborgerskab (litra c)

Hvis det ikke er muligt at afgøre, hvor personen har sædvanligt ophold, fordi personen sædvanligvis har ophold i begge stater eller i ingen af dem, skal personens skattemæssige hjemsted afgøres efter regel nr. 3 om statsborgerskab.

I sagerne SKM2020.246.SR, SKM2020.247.SR og SKM2020.480.SR var fordelingen af opholdsdage mellem de to lande relativt jævnbyrdigt, idet differencen var mindre end ca. 30 dage inden for den pågældende periode. Skatterådet fandt således, at der ikke var nogen signifikant forskel på antallet af opholdsdage i henholdsvis det ene eller det andet land. Baseret på det oplyste om spørgernes opholdsmønster, ville anvendelsen af opholdsreglen ikke føre til, at det med sikkerhed kunne fastslås, at spørgerne sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, opholdt sig i det ene land frem for det andet. Skatterådet fandt derfor, at spørgernes skattemæssige hjemsted måtte vurderes ud fra reglen i artikel 4, stk. 2, litra c, om statsborgerskab.

Regel nr. 4: Gensidig aftale (litra d)

Hvis personen er statsborger i begge lande eller i ingen af dem, pålægges de kompetente myndigheder efter regel nr. 3 at løse spørgsmålet ved gensidig aftale i overensstemmelse med proceduren, der er fastlagt i artikel 25 i OECD's modeloverenskomst.

Skatterådet har i årets løb ikke truffet afgørelser, hvor denne regel om gensidig aftale er blevet anvendt.

Ingen bestemmelse om dobbeltdomicil

Hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke indeholder en bestemmelse, der svarer til OECD modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, om skattemæssigt hjemsted ved en dobbeltdomicil situation, anvender Danmark alligevel principperne fra modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2.

Skatterådet har i årets løb ikke behandlet sager, hvor dette var tilfældet.

Opsummering

De nævnte afgørelser belyser bl.a. de særlige situationer, hvor det er uklart, i hvilket land de stærkeste personlige og økonomiske interesser befinder sig (midtpunktet for livsinteresser). Dette drejer sig typisk om tilfælde, hvor familien er i det ene land, mens arbejdet er i det andet. Afgørelserne fra Skatterådet viser, at de personlige interesser ikke skal gå forud for de økonomiske. Der skal altid foretages en samlet konkret vurdering af de faktiske omstændigheder.

Endvidere følger det af Skatterådets praksis, at såfremt der opstår tvivl om, hvor midtpunktet for livsinteresser er, skal det skattemæssige hjemsted vurderes efter, hvor personen har sit sædvanlige ophold. Her er det relevant at optælle opholdsdage og eventuelt overnatninger over en tilstrækkelig lang periode, som ikke er forbigående. Ophold i et land som følge af corona (COVID-19) anses ikke for et sædvanligt ophold.

Såfremt det ikke er muligt at afgøre, hvor der er sædvanligt ophold, fordi fordelingen af opholdsdage mellem landene er relativt jævnbyrdigt, skal det skattemæssige hjemsted afgøres på baggrund af statsborgerskab.

Referater af fire udvalgte afgørelser

SKM2020.19.SR (Land X)

Spørger var dansk statsborger, men havde siden 2012 boet i land X med sin hustru og parrets børn. Spørger udførte størstedelen af sit arbejde fra land X og tredjelande. Spørger boede på hotel, når han arbejdede i andre lande end land X, herunder også når han var i Danmark. Spørger ønskede at erhverve en lejlighed i København.

Skatterådet blev bedt om at bekræfte, hvorvidt Spørgers domicilland ville blive land X.

For så vidt angik spørgers personlige interesser i Danmark, stammede spørger fra Danmark, og han besøgte sin mor her i landet ca. 2 gange om året. Spørger og hans familie forventede maksimalt at holde ferie i Danmark i et par uger om året. Når spørger, dennes hustru og parrets børn havde deres ferieophold i Danmark, var det typisk i forbindelse med ophold og besøg hos spørgers mor.

For så vidt angik spørgers personlige interesser i land X, var spørgers hustru fra land X. Parret havde tre børn sammen. Børnene havde dobbelt statsborgerskab, og nationalsproget i land X var deres primære sprog. Spørgers børn gik alle i skole eller på universitet i land X. Spørgers hustru flyttede permanent til land X med deres børn i 2011, og spørger flyttede permanent i 2012. Spørger og hans hustru havde et tæt forhold til hustruens familie fra land X. Spørger havde venner og bekendte i både land X og Danmark, men størstedelen af sin fritid brugte spørger i land X med sin familie. Spørgers ferie-/fridage havde hovedsageligt været tilbragt med familien i land X, dernæst i udlandet, mens enkelte ferie-/fridage havde været tilbragt i Danmark.

Spørgers personlige interesser talte således for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i land X.

For så vidt angik spørgers økonomiske interesser i Danmark, var spørger medstifter af et dansk selskab. Udover sin løn modtog spørger fra Danmark overskud af virksomhed og renter. Spørger havde desuden et dansk helejet, personligt holdingselskab. Spørger havde endvidere en pensionsopsparing her i landet.

For så vidt angik spørgers økonomiske interesser i land X, havde spørger en lønindkomst fra en juridisk enhed i land X. Spørger udførte størstedelen af sit arbejde fra land X og tredjelande. Spørger havde ingen pensionsopsparing eller investeringer i land X. Spørgers eneste indkomst fra land X var den ovennævnte lønindkomst.

Spørger havde således økonomiske interesser i både Danmark og land X. Skatterådet fandt samlet set, at de væsentligste økonomiske interesser var i Danmark, henset til det betydelige overskud af virksomhed spørger modtog her fra landet samt henset til, at spørgers helejede, personlige holdingselskab, som havde en høj indkomst, var et dansk selskab.

Skatterådet fandt, at spørgers økonomiske interesser talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark. Spørgers personlige interesser talte derimod for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i land X.

Skatterådet fandt herefter, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser. Spørger skulle derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold, hvilket var land X.

SKM2020.247.SR (Storbritannien)

Spørger var britisk statsborger og fuldt skattepligtig til Storbritannien, hvor han havde bolig og sin familie. Spørger tiltrådte en stilling i Danmark den 4. november 2019.

Skatterådet blev bedt om at bekræfte, hvorvidt spørger ville være skattemæssigt hjemmehørende i Storbritannien, hvis han eller hans arbejdsgiver lejede en lejlighed i København, som han kunne bo i, når han arbejdede i Danmark.

For så vidt angik spørgers personlige interesser i Storbritannien, var spørger britisk statsborger og boede med sin familie i Storbritannien. Hans hustru var også britisk statsborger. Spørger forventede at være i Storbritannien i alle weekender. Han forventede ikke at holde ferie i Danmark. Spørger havde både læge og tandlæge i Storbritannien. Spørger havde bil og båd i Storbritannien og var medlem af flere sportsforeninger i Storbritannien. Spørger var "resident and domiciled in the UK"

For så vidt angik spørgers personlige interesser i Danmark, fandtes der ingen, udover en onkel, der var bosiddende i Danmark, men som spørger ikke havde tilknytning til.

Skatterådet fandt, at spørgers personlige interesser talte for, at spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser i Storbritannien.

Hvad angik de økonomiske interesser i Storbritannien, havde spørger en række pensionsopsparinger og ydermere nogle aktieposter, som vedrørte både Storbritannien og USA.

Spørgers løbende indkomst hidrørte fra arbejdet hos den danske arbejdsgiver. Spørger forventede desuden, at han skulle investere i koncernen i Danmark, hvor han var ansat.

Skatterådet lagde til grund, at spørgers primære indtægtskilde var jobbet i Danmark, idet langt størstedelen af spørgers indtægter var oppebåret herfra. Lønnen blev også udbetalt fra Danmark.

Skatterådet lagde endvidere til grund, at spørgers pensionsordninger og aktieposter i Storbritannien i relation til afkast og værditilvækst kun i et mindre omfang udgjorde indtægtsgivende aktiver i forhold til indtægterne fra jobbet i Danmark. Dermed var pensionsordningerne og aktiedepoterne af mindre betydning sammenlignet med den økonomiske forbindelse, der var etableret med spørgerens stilling i Danmark.

Skattestyrelsen fandt på denne baggrund, at spørger havde de stærkeste økonomiske forbindelser til Danmark.

Spørgeren havde således sine væsentligste personlige forbindelser til Storbritannien, og sine væsentligste økonomiske forbindelser til Danmark. Samlet set, var det herefter Skatterådets opfattelse, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørgeren havde midtpunkt for sine livsinteresser.

Der skulle herefter tages stilling til, om det skattemæssige hjemsted kunne afgøres efter kriteriet, hvor spørgeren sædvanligvis opholdt sig.

Da der ikke var nogen signifikant forskel på antallet af opholdsdage i henholdsvis Storbritannien og Danmark (11 dages forskel) kunne reglen om sædvanligt ophold derfor ikke føre til, at det med sikkerhed kunne fastslås, at spørgeren sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, opholdt sig i det ene land frem for det andet.

Spørgers skattemæssige hjemsted var således i det land, hvor han havde statsborgerskab, hvilket var Storbritannien.

SKM2020.268.SR (Sverige/Norden)

Spørger var fuldt skattepligtig i Sverige, hvor han havde bolig. Spørger havde også været fuldt skattepligtig til Danmark siden 1. januar 2020, idet han lejede en lejlighed her for at kunne varetage sit arbejde som konsulent.

Skatterådet blev bedt om at bekræfte, hvorvidt Spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Sverige som følge af spørgers midtpunkt for livsinteresser.

Spørger var fast bosat i Sverige med sin familie, hvor han havde boet siden 1988. Det var også her, spørger havde sine fritidsinteresser og omgangskreds. Spørger havde ingen personlige relationer i Danmark.

Spørger ville have flere overnatninger i Sverige (torsdag til og med søndag) end i Danmark (mandag til og med onsdag). Hertil kom, at spørger ikke ville opholde sig i Danmark, når han havde ferie.

I Sverige var spørger eneejer af og direktør for et selskab. Selskabets aktiviteter var sat i bero, mens spørger arbejdede i Danmark, men spørger havde modtaget udbytte for indkomståret 2019.

Spørgers ansættelseskontrakt i Danmark var tidsbegrænset til perioden fra den 1. november 2019 til og med den 30. oktober 2020. Det fremgik af kontrakten, at der var tale om et vikariat.

Skatterådet fandt derfor, at spørger ikke var ved at etablere en ny og væsentlig økonomisk forbindelse til Danmark.

På den baggrund var det Skattestyrelsens samlede vurdering, at spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser i Sverige.

SKM2021.67.SR (Schweiz)

Spørgeren flyttede den 1. december 2017 til Schweiz i forbindelse med tiltrædelse i en ikke-tidsbegrænset fuldtidsansættelse. Inden da boede spørgeren i ejerbolig i Danmark sammen med sin mand. Da spørgerens mand havde job og flere voksne børn i Danmark, var han ikke flyttet med til Schweiz og var derfor fortsat bosat i parrets fællesjede bolig i Danmark.

Skatterådet blev bedt om at bekræfte, hvorvidt spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz.

For så vidt angik spørgerens personlige interesser, var spørgerens mand og ægtefællens voksne børn fortsat bosiddende i Danmark, mens spørgeren havde etableret sig i Schweiz. Spørgeren havde sit fritidsliv i Schweiz, når hun ikke opholdt sig i Danmark eller andre lande, men havde ellers ingen personlige interesser i Schweiz.

For så vidt angik de økonomiske interesser, havde spørgeren primært disse interesser i Schweiz, idet det var her spørger var ansat, havde en bolig og løbende udførte sit arbejde. Spørgeren havde etableret sig i Schweiz i forbindelse med sin tiltræden af en tidsubegrænset stilling i dette land. Dette arbejde krævede spørgerens tilstedeværelse i Schweiz, medmindre der var behov for forretningsrejser.

Spørgeren ejede et aktiedepot i Danmark, men der var efter det oplyste udelukkende tale om passive investeringer.

Det var Skatterådet opfattelse, at spørgerens økonomiske interesser talte for, at hun skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Schweiz.

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

Det var således Skatterådets opfattelse, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørgeren havde midtpunkt for sine livsinteresser. Vurderingen af, hvor spørgeren havde sit skattemæssige hjemsted, skulle herefter baseres på, hvor spørgeren sædvanligvis opholdt sig.

Spørgeren havde i 2020 midlertidigt i forbindelse med coronasituationen opholdt sig mere i Danmark end i Schweiz.

Det var her relevant at inddrage styresignalet SKM2020.298.SKTST, hvor det fremgår, at såfremt en person under coronasituationen ekstraordinært og midlertidigt opholder sig i et land, vil dette ophold efter Skattestyrelsens opfattelse ikke være et sædvanligt ophold.

På denne baggrund var det Skatterådets opfattelse, at spørgeren skulle anses for hjemmehørende i Schweiz ifølge reglen om sædvanligt ophold.

Regelgrundlaget

OECD's modeloverenskomst (2017)

Skattemæssigt hjemsted

Art. 4

Stk. 1. I denne overenskomst anvendes udtrykket "hjemmehørende i en kontraherende stat" (eller andre former af dette udtryk) på enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig dér på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller et andet lignende kriterium, og udtrykket omfatter tillige staten, enhver politisk underafdeling og lokal myndighed samt de af den pågældende stat anerkendte pensionskasser. Udtrykket omfatter dog ikke personer, som er skattepligtige til den pågældende stat udelukkende af indkomst fra kilder i denne stat eller formue, der befinder sig dér.

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

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

Stk. 3. Når en ikke-fysisk person efter bestemmelserne i stk. 1 anses for hjemmehørende i begge kontraherende stater, skal de kompetente myndigheder i de kontraherende stater bestræbe sig på ved gensidig aftale at afgøre, i hvilken kontraherende stat denne person skal anses for at være hjemmehørende i overenskomstens forstand, idet denne afgørelse skal træffes under hensyntagen til, hvor den virkelige ledelse har sit sæde, og hvor selskabet er indregistreret eller på anden måde etableret, og under hensyntagen til andre relevante faktorer. I mangel af en sådan aftale er personen ikke berettiget til nogen form for lempelse eller skattefritagelse i henhold til overenskomsten, undtagen i det omfang og på den måde, de kontraherende staters kompetente myndigheder har aftalt.

Oversigt over afgørelser

SKM2020.19.SR

SKM2020.32.SR

SKM2020.176.SR

SKM2020.246.SR

SKM2020.247.SR

SKM2020.268.SR

SKM2020.480.SR

SKM2021.6.SR

SKM2021.67.SR

SKM2021.96.SR



Byggegrunde i momsmæssig sammenhæng

EU-Domstolen tog i C-71/18, KPC, Herning, i september 2019 stilling til problemstillingen vedrørende salg af ejendomme med bygninger bestemt til nedrivning. EU-Domstolen underkendte den hidtidige danske praksis af den momsmæssige behandling på salg af grunde med bygninger bestemt til nedrivning, som i dansk praksis havde været anset for at udgøre byggegrunde.

EU-Domstolen fandt ikke, at det kunne tillægges betydning, at parterne havde til hensigt at nedrive bygningen for at opføre en ny. EU-Domstolen tillægger det derimod i dommen betydning, om den bygning, der er bestemt til nedrivning, kan anses for at udgøre en fuld funktionsdygtig bygning på leveringstidspunktet.

Skatterådet har derfor i 2020 fået mulighed for at tage stilling til, hvordan den nye praksis for byggegrunde skal afgrænses, herunder særligt hvornår en bygning anses for fuld funktionsdygtig, og dermed afgrænsningen for levering af en momspligtig levering af en byggegrund og en momsfrigatet levering af en gammel bygning.

Indledning

Udgangspunktet i momsloven er, at leveringer mod vederlag foretaget af afgiftspligtige personer er momspligtige, jf. momslovens § 4. Visse leverancer er dog fritaget for moms, eksempelvis på baggrund af momsfrigatelserne i momslovens § 13.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9 fritager levering af fast ejendom. Denne fritagelse omfatter dog ikke levering af nye bygninger og levering af en byggegrund, som derved bliver omfattet af momspligten i henhold til hovedreglen.

Efter hidtidig praksis blev levering af grunde, hvorpå der stod en gammel bygning bestemt til nedrivning af sælger eller køber, anset for at være momspligtig levering af en byggegrund.

I juni 2014 tog Skatterådet i en konkret sag stilling til, om KPC Hernings køb og videresalg af en fast ejendom med en bygning, som skulle nedrives, udgjorde en momspligtig transaktion.

KPC Herning havde købt en grund af Odense Havn, hvorpå der var et pakhuis på grunden, som havde været benyttet til udlejning af Odense Havn forud for salget. KPC Herning videresolgte grunden med pakhuset på til Boligforeningen Kristiansdal, som skulle opføre almene boliger på grunden.

Købs- og salgsaftalerne var betinget af, at KPC Herning kunne realisere boligprojektet med almene boliger, og det var således hensigten, at den eksisterende pakhuisbygning delvist skulle nedrives, så der kunne opføres almene boliger på grunden.

Skatterådet fandt, at salgene var momspligtige i henhold til dagældende praksis. Denne praksis blev dog senere i 2019 underkendt af EU-Domstolen i C-71/18, KPC Herning.

EU-Domstolen fandt ikke, at en transaktion med levering af en grund, hvorpå der er opført en bygning, kan kvalificeres som levering af byggegrund, uanset at det er parternes hensigt, at denne bygning skal rives ned, enten helt eller delvist, for at gøre plads til en ny bygning. I dommen lægger EU-Domstolen vægt på, at pakhuset på grunden var fuld funktionsdygtigt på leveringstidspunktet.

På baggrund af dommen ændrede Skattestyrelsen praksis på området. Efter den nye praksis vil levering af en grund, hvor der er opført en bygning på leveringstidspunktet, som udgangspunkt være omfattet af momsfratagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Dette er dog under forudsætning af, at bygningen ikke er ny, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, samt at bygningen er fuld funktionsdygtig.

Det er derfor fortsat vigtigt for den momsmæssige behandling ved levering af fast ejendom at vurdere, om der er tale om et momspligtigt salg af en ny bygning, et momsfrataget salg af en gammel bygning, eller om der er tale om et momspligtigt salg af en byggegrund.

Momsbekendtgørelsens afgrænsning af fast ejendom

I momsbekendtgørelsens §§ 54-56 har Skatteministeren udnyttet muligheden for at fastsætte nærmere regler om afgrænsning af fast ejendom i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Begrebet ”bygning” er derfor nærmere defineret i bekendtgørelsens § 54, stk. 1, som *”grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til”*.

Begrebet ”byggegrund” er defineret i bekendtgørelsens § 56, stk. 1, som *”et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger”*.

Skatterådets praksis

På baggrund af den nye praksis, der fulgte efter EU-Domstolens dom, har Skatterådet i løbet af 2020 taget stilling til, hvornår levering af en fast ejendom skal anses for en momsfri levering af en gammel bygning eller en momspligtig levering af en byggegrund. Herunder særligt, hvornår en bygning kan anses for at være fuldt funktionsdygtig på leveringstidspunktet.

Fælles for de bindende svar, som Skatterådet har afgivet, er, at de alle vedrører salg af grunde, hvorpå der er bygninger, som køber planlægger at nedrive efter overdragelse for herefter at kunne opføre nye bygninger. En sådan levering ville efter tidligere praksis have været anset for en momspligtig levering af en byggegrund.

I henhold til EU-Domstolens dom i C-71/18, KPC Herning, følger det dog, at det ikke udgør levering af en byggegrund, når der på leveringstidspunktet er opført en fuld funktionsdygtig bygning på grunden. Dette uanset parternes hensigt om, at bygningen skal nedrives.

Skatterådet har derfor vurderet, hvorvidt bygningerne i de pågældende bindende svar kunne anses for at være fuld funktionsdygtige.

Anvendelse af en bygning indtil overdragelsen

I SKM2020.171.SR påtænkte en almen boligforening at foretage udstykning af et delareal fra en ejendom i en boligafdeling. Delarealet omfattede eksisterende bebyggelse på arealerne i form af en del af Bygning A og Bygning B, som inden salg skulle nedrives, og Bygning C, som skulle rives ned efter salget.

Bygning C var opført for over 40 år siden og havde været anvendt som beboerhus. Bygningen havde været udlånt til beboere mod betaling af et symbolsk beløb til dækning af rengøring, varme og vand. Derudover havde bygningen været anvendt som mødested for afdelingens beboerklubber, bestyrelsen og kontor for ejendomsfunktionærerne. Boligforeningen forventede at anvende bygningen frem til overdragelsen af delarealet.

Boligforeningen kunne dokumentere, at forsyning i form af vand, varme og elektricitet løbende var blevet leveret til beboerhuset, og at der i forbindelse med salget ville ske sædvanlig meddelelse om ejerskifte til forsyningsselskaberne med henblik på refusionsopgørelse.

I henhold til den forslåede lokalplan skulle delarealet sælges til en køber med henblik på nedrivning og herefter opførsel af private/andelsboliger.

Skatterådet bekræftede, at en bygning, der anvendes helt indtil overdragelsen, og hvor der i forbindelse hermed meddeles forsyningsselskaberne sædvanligt ejerskifte med henblik på refusionsopgørelse, vil være at anse som en fuld funktionsdygtig bygning.

Skatterådet fandt dermed, at salget af delarealet kan ske momsfrit efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, som salg af en gammel bygning med tilhørende jord.

Sporadisk anvendt bygning

En kommune havde i SKM2020.275.SR indgået en betinget aftale om salg af en ejendom, hvorpå der var opført en bygning, som kommunen i sin ejetid ikke havde anvendt til momspligtige aktiviteter. Køberen skulle anvende ejendommen til opførsel af nye plejeboliger og ville derfor nedrive bygningen for egen regning.

I henhold til købsaftalen havde kommunen fraskrevet sig ansvaret for bygningens stand, og det fremgik heraf, at bygningen ikke blev anvendt på daværende tidspunkt. Herudover fremgik det, at bygningen fremstod i mindre god stand, og at køber erhvervede bygningen med henblik på nedrivning af den/de på ejendommen værende bygning/bygninger.

Kommunen ville således sælge en gammel bygning med tilhørende jord, hvor det af købsaftalen fremgik, at køber ville nedrive bygningen.

Bygningen havde forinden salget været sporadisk anvendt af kommunen til politi- og militærøvelser samt til kunststillinger og andre kreative aktiviteter. Bygningen blev efter overdragelsen desuden anvendt til et arrangement til markering af den forestående nedrivning og opførelse af en ny bygning på grunden.

Skatterådet fandt ud fra en konkret vurdering i sagen, at selvom bygningen på overdragelsestidspunktet ikke havde været anvendt af kommunen og forinden alene havde været anvendt sporadisk, kunne selve bygningen anvendes som bygning, og af den grund måtte bygningen anses for en fuld funktionsdygtig bygning.

Leveringen blev derfor af Skatterådet anset som levering af en gammel bygning og dermed omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Bygningens anvendelse og forholdet mellem størrelsen på bygningen og grunden

I SKM2020.399.SR tog Skatterådet stilling til, om salg af to grunde kunne ske uden moms, når bygningerne på den ene grund alene udgør en mindre del af det samlede areal. Skatterådet tog således både stilling til, om bygningerne var fuld funktionsdygtige samt betydningen af bygningernes størrelse i forhold til arealets størrelse.

De eksisterende bygninger på begge grunde skulle rives ned med henblik på at opføre 110 boliger på arealet. Det blev forudsat af Skatterådet, at sælger ikke var involveret i denne nedrivning.

På den første ejendom, Ejendom X, var der tale om et areal på ca. 13.000 m², hvorpå der lå to bygninger. Bygningerne bestod af et klubhus på ca. 100 m² og et udhus på ca. 40 m². Herudover var der en parkeringsplads.

De eksisterende bygninger på Ejendom X havde ikke af sælger været lejet ud, men havde af tidligere ejer været lejet ud moms frit til klub- og fritidsaktiviteter. Bygningerne havde således været anvendt inden for de seneste 10 måneder.

Skatterådet fandt ikke, at den manglende udlejning skyldes, at bygningen ikke fortsat kunne have været anvendt som bygning, hvis det havde været foreneligt med sælgers planer for ejendommen. Ejendom X blev derfor anset for fuld funktionsdygtig.

På den anden ejendom, Ejendom Y, var der tale om et areal på ca. 700 m², hvorpå der lå et parcelhus på ca. 130 m². Sælger havde udlejet huset uden moms i hele ejerperioden, og Skatterådet vurderede derfor, at bygningen skulle anses for fuld funktionsdygtig. Salget af Ejendom Y udgjorde derfor et momsfrit salg af en gammel bygning.

På grund af det store jordtilliggende på Ejendom X i forhold til bygningens størrelse vurderede Skatterådet også, om ejendommen skulle anses for ubebygget og dermed anses som en byggegrund.

Skatterådet har tidligere med udgangspunkt i dagældende praksis henset til, om den fremtidige anvendelse af en bygning på en grund ville opfylde formålet med lokalplanens udlægning af arealet.

Henset til EU-Domstolens afgørelse i C-71/18, KPC Herning, fandt Skatterådet dog, at det må være udgangspunktet, at en funktionsdygtig bygning med tilhørende jord ikke kan kvalificeres som en byggegrund, uanset at det tilhørende jordareal udgjorde et større areal end sædvanligt, og uanset, at den tilhørende jord skulle bebygges med boliger. Derfor udgjorde salget af Ejendom X en momsfri levering af en gammel bygning med tilhørende jord.

Skatterådet bemærkede dog samtidig, at der skal være tale om reelle bygninger, således at eksempelvis en ejendom med mindre bygninger som fx skure, garager, udhuse og lignende, hvor grunden ifølge lokalplanen er udlagt til anden form for bebyggelse, skal anses som en byggegrund, og salget heraf bliver derfor momspligtigt.

Regelgrundlaget

Momslovens § 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.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2020.171.SR

SKM2020.275.SR

SKM2020.399.SR



Chokoladeafgift

Skatterådet har i 2020 taget stilling til, om en chokolade-/sukkerbar var afgiftspligtig efter chokoladeafgiftslovens bestemmelser om chokoladevarer og sukkervarer, jf. lovens § 1, stk. 1, nr. 1 og nr. 4.

Ifølge praksis er kriterierne for afgrænsning af, hvad der skal forstås ved en chokolade- eller sukkervare ikke håndfaste eller eksakte. Der indgår et betydeligt skønsmæssigt element i vurderingen af, om en vare er afgiftspligtig som en chokolade- eller sukkervare.

Skatterådets afgørelse bidrager med metode og principper til vurderingen af, hvornår en vare er afgiftspligtig i sin helhed.

Generelt om afgift af chokolade- og sukkervarer

Der skal betales afgift af en vare i sin helhed, såfremt varen bliver omfattet af én eller flere af varegrupperne i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1-9.

Bliver en vare vurderet til ikke at være omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, er varen alene afgiftspligtig, såfremt varen indeholder afgiftspligtige bestanddele, hvoraf der skal betales dækningsafgift i henhold til lovens § 22, stk. 1.

Afgiften pålægges i så tilfælde alene af indholdet af den afgiftspligtige bestanddel, fx chokoladeandelen – hvorimod sukker i sig selv ikke er en afgiftspligtig bestanddel.

Det har derfor stor betydning for størrelsen af afgiften, om en vare bliver anset for at være omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1-9.

Bestemmelserne for chokolade- eller sukkervarer omfatter ifølge chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, bl.a. "chokoladevarer af enhver art", og nr. 4 omfatter bl.a. "sukkervarer af enhver art".

Af lovbemærkningerne fremgår det, at overgangen fra den ene varegruppe til den anden er flydende, og at det beror på en konkret vurdering, om en vare er omfattet af chokolade- og sukkerafgiften.

Rets- og administrativ praksis

I SKM2015.654.ØLR har Østre Landsret (ØLR) formuleret specifikke kriterier til forståelsen af bestemmelserne om chokoladevarer.

Det fremgår, at begrebet "chokoladevarer" hverken er defineret i chokoladeafgiftsloven eller i forarbejderne til denne lov. ØLR fandt, at anvendelsen af ordene "*chokolade og chokoladevarer ... af enhver art*" i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, viser, at lovgiver har tilsigtet at give bestemmelsen et bredt anvendelsesområde, hvilket yderligere er understreget ved bestemmelsen om afgiftspligt for efterligninger og erstatningsvarer i lovens § 1, stk. 1, nr. 9.

I overensstemmelse med en naturlig sproglig forståelse af “chokolade-varer” fandt ØLR, at bestemmelsen omfatter varer, hvor chokoladen ud fra en helhedsbetragtning er karaktergivende for produktet, hvilket ifølge ØLR bl.a. afhænger af:

- det relative indhold af chokolade,
- om varen smager som en chokoladevare, eller
- om varen ligner en chokoladevare,
- om ordet kakao/chokolade indgår i varens navn.

ØLR udtalte videre, at der ikke er holdepunkter for, at varens pris, ernæringsindhold og aftagergrupper indgår i afgrænsningen af begrebet “chokoladevarer” i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Det er en skønsmæssig vurdering, om en vare er afgiftspligtig eller ej

Kriterierne i loven er ikke håndfaste eller eksakte, og der består et betydeligt skønsmæssigt element ved fastlæggelse af afgiftspligten, hvor flere forhold skal tillægges betydning, og hvor fx smagen ikke skal tillægges større betydning end de andre kriterier for, om en vare bliver afgiftspligtig efter chokoladeafgiftsloven.

Afgørelser og domme om konkrete varers afgiftspligt har derfor ofte ikke betydning for vurderingen af afgiftspligten for andre varer. Heller ikke, selvom disse varer ved en umiddelbar betragtning er sammenlignelige.

Eksempelvis kan det nævnes, at to tilsyneladende identiske varer med det samme indhold af kakao og det samme udseende med rette vil kunne vurderes forskelligt, således at den ene vare er afgiftspligtig som en chokoladevare, og den anden ikke er en afgiftspligtig chokoladevare, jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Dette er en følge af, at bl.a. smagen af chokolade har betydning for, om chokoladen er karaktergivende for produktet, og om varen dermed er afgiftspligtig. Smagen af chokolade afhænger bl.a. af, hvordan kakaobønnerne ristes, hvor meget sukker-, mælke- eller vaniljebestanddele, der tilsættes, om kakaosmørret i kakaobønnen er erstattet af det billigere fedtstof palminfedt, hvilket giver en anden tekstur og smag.

Dermed kan en vare med ét kakaoinhold blive vurderet til ikke at være afgiftspligtig, fx fordi varen har et lavt indhold af tilsat sukker- og mælkebestanddele, og dermed ikke en smag af chokolade, som bevirker, at chokoladen bliver karaktergivende for varen, mens en vare med et lavere indhold af kakao, korrekt kan vurderes at være afgiftspligtig, fordi denne vare har et højere indhold af tilsat sukker- og mælkebestanddele, og dermed en kraftigere smag af chokolade.

Således er det også afgørende, udover indholdet af kakao, hvor meget sukker en vare indeholder - herunder kunstigt fremstillede sødemidler, som fx aspartam og sakkarin, som kan søde over 100 gange mere end almindeligt hvidt sukker.

Ved vurderingen af det relative indhold af kakao og smagen af chokolade, kan der således ikke alene fokuseres på indholdet af kakao, men der skal samtidig også ses på indholdet af tilsatte sukker- og mælkebestanddele, herunder sødestoffer, hvilket også har betydning for chokoladesmagen, samt de øvrige forhold/kriterier beskrevet af Østre Landsret.

Skatterådets afgørelse – SKM2020.113.SR

I 2020 tog Skatterådet i besvarelsen af en anmodning om bindende svar stilling til, om en chokolade/sukkerbar var afgiftspligtig i sin helhed og omfattet af bestemmelserne enten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller nr. 4.

Skatterådet fandt, at den omhandlede vare (som indeholdt 2,9 % kakao, 34 % sukker og 11 % mælk) var omfattet af varegruppen, ”sukkervarer af enhver art”, jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4. Skatterådet lagde vægt på, at sukker var karaktergivende for varen, henset til indholdet af tilsat sukker på 34 % af varen, den søde smag, samt at varen fremtrådte som en traditionel slikvare. Skatterådet fandt endvidere ikke, at chokoladen var karaktergivende for varen.

Skatterådet tiltrådte således, at de kriterier, som er formuleret af ØLR i SKM2015.654.ØLR vedrørende chokoladevarer, kan anvendes analogt i forbindelse med vurdering af, om en vare er afgiftspligtig efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4 som en sukkervare.

Det var uden betydning for afgiftspligten, hvor varen var placeret i forbindelse med salg, eller at varen blev markedsført som et morgenmadsprodukt, der kunne købes og anvendes af forbrugeren på anden vis end en traditionel chokolade- eller sukkervare.

Chokolade-/sukkerbaren blev ikke, som fremført af spørger, anset for sammenlignelig med varerne i en række sager om proteinbarer og energibarer, som bl.a. var uden smag af chokolade eller i smagen afveg fra chokoladevarer, herunder stort set ikke indeholdt sukker, og af udseende ikke visuelt fremstod som chokoladebarer, jf. sagerne SKM2017.305.LSR, SKM2018.172.LSR og SKM2018.202.LSR. Der blev samtidig lagt vægt på, at der ved vurdering af afgiftspligten for en vare skal foretages en konkret vurdering, og der skal anlægges en helhedsbetragtning, jf. også SKM2015.654.ØLR.

Afsluttende bemærkning

Skatterådets afgørelse illustrerer, at kriterierne i loven ikke er håndfaste eller eksakte, og at der består et betydeligt skønsmæssigt element, når afgiftspligten på en chokolade-/sukkervare efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller nr. 4 skal vurderes.

Skatterådet fandt, at de specifikke kriterier for forståelsen af, hvornår en vare bliver omfattet af afgiftspligten for chokoladevarer, jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, kan anvendes analogt i forbindelse med fastlæggelse af afgiftspligten efter lovens § 1, stk. 1, nr. 4 vedrørende sukkervarer.

Afgørelsen illustrerer også, at afgiftsvurderingen i andre sager ofte har begrænset betydning for vurderingen af nye varer, og at det væsentlige er anvendelsen af de beskrevne kriterier og principper.

Skatterådets afgørelse er påklaget til Landsskatteretten.

Regelgrundlaget

Chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1 (uddrag):

Af følgende varer svares afgift til statskassen:

1. Chokolade og chokoladevarer, kakaomasse, kakaopulver, kakaosmør og kakaopræparater af enhver art.

...

4. Konfekt, bolsjer, dragévarer, skummasse, skumvarer, fondant, sukrede korn og lign. tilsat essenser eller farve samt i øvrigt sukkervarer af enhver art.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

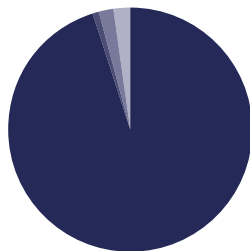
SKM2020.113.SR



Statistik

Procentfordeling af sager afgjort af Skatterådet i 2020

■ Bindende svar:	95 %
■ Bevillings- og dispensationssager:	1 %
■ Regler, satser og anvisninger:	2 %
■ Ander sager:	2 %



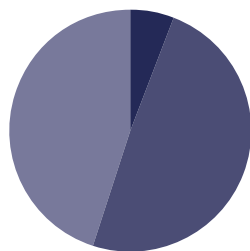
Skatterådet har i 2020 behandlet i alt 231 sager, inden for nedenstående kategorier:

	2016	2017	2018	2019	2020
1 Bindende svar	248	248	239	275	220
2 Bevillings- og dispensationssager	3	3	6	2	2
3 Regler, satser og anvisninger	9	7	8	6	5
4 Andre sager *	6	6	2	5	4
I alt	266	257	255	288	231

* Andre sager omfatter pålæg efter skattekontrolloven, genoptagelse mv.

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

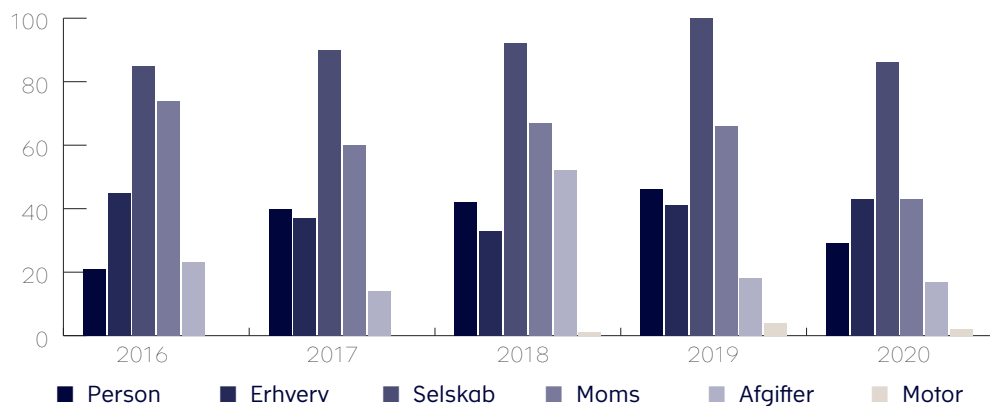
■ Heraf behandlet af Skatterådet:	7 %
■ Heraf behandlet af Skattestyrelsen:	41 %
■ Heraf behandlet af Motorstyrelsen:	52 %



Der er i 2020 afgivet bindende svar i 3.902 sager. Heraf har Skatterådet afgjort 220 sager, svarende til 6 % af sagerne, Skattestyrelsen 1.910 sager, svarende til 49 % af sagerne og Motorstyrelsen 1.772 sager svarende til 45 % af sagerne.

	2016	2017	2018	2019	2020
Sager om bindende svar	4.451	4.624	4.863	4.176	3.902
Heraf behandlet af Skatterådet	248	241	239	275	220
Heraf behandlet af SKAT	4.203	4.383	4.624		
Heraf behandlet af Skattestyrelsen				2.186	1.910
Heraf behandlet af Motorstyrelsen				1.715	1.772

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 2016 - 2020.

Fordelingen af sagstyper der er behandlet af Skatterådet i 2020:

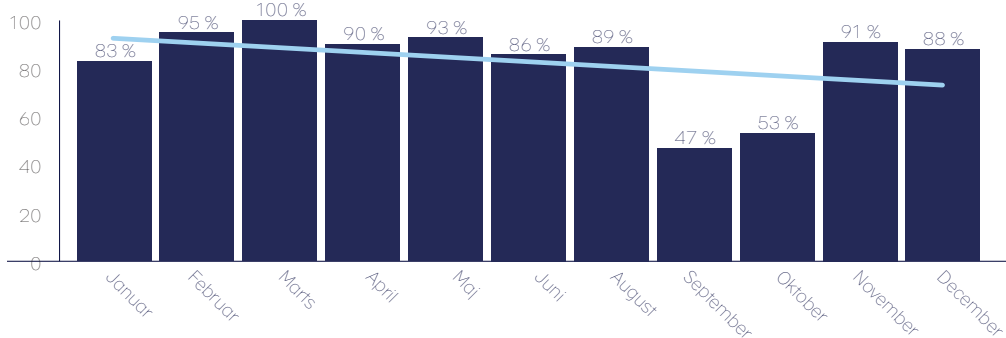
Lovområde	Antal
1 Person	29
2 Erhverv	43
3 Selskab	86
4 Moms	43
5 Afgifter	17
6 Motor	2

Afslutningsprocenter

Afslutningsprocenterne for bindende svar behandlet af Skatterådet i 2016 - 2020 er følgende:

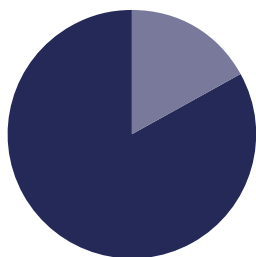
Kvartal	2016	2017	2018	2019	2020
Antal sager	248	241	239	275	220
Behandlet indenfor 6 måneder	72 %	81 %	87 %	83 %	84 %

Udvikling i afslutningsprocenten for 2020 er følgende:



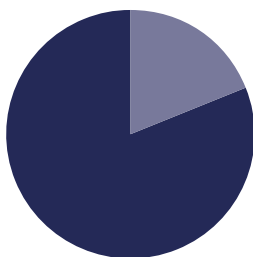
Ultimo 2018, 2019 og 2020 var aldersfordelingen på igangværende bindende svar følgende:

Ultimo 2018



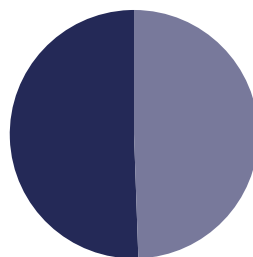
■ Over 180 dage ■ Under 180 dage

Ultimo 2019



■ Over 180 dage ■ Under 180 dage

Ultimo 2020



■ Over 180 dage ■ Under 180 dage

	2018		2019		2020	
Igangværende	159	100 %	179	100 %	271	100 %
Over 180 dage	27	17 %	34	19 %	134	49 %
Under 181 dage	132	83 %	146	81 %	137	51 %

Målet for overholdelse af sager, der behandles inden for 6 måneder, er på 65 %. Dette mål vurderes også at kunne overholdes fremover på trods af, at næsten halvdelen af sagerne i beholdningen er mere end 180 dage. Den høje andel af ældre sager skyldes et samlet sagskompleks, som forventes løst i 2021. Der vil dog formentlig komme en midlertidig nedgang i afslutningsprocenten. Årsagen er imidlertid ikke af generel karakter.

Gennemsnitlig sagsbehandlingstid for en skatterådssag

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid var i

- 2016 på 190 dage
- 2017 på 160 dage
- 2018 på 150 dage
- 2019 på 158 dage
- 2020 på 159 dage

Både afslutningsprocenten og den gennemsnitlige sagsbehandlingstid er stabile.

Nedenstående tabel viser antallet af bindende svar afgjort af Skatterådet, der i perioden 2016 – 2020 er påklaget.

	2016	2017	2018	2019	2020
Antal sager	248	241	239	275	220
Antal påklager	23	11	16	16	6
Påklager i %	9,3 %	4,6 %	6,7 %	5,8 %	2,7 %

Nedenstående tabel viser, i hvilket omfang Landsskatteretten har givet klager fuldt medhold, medhold i overvejende grad og ikke givet klager medhold i de skatterådssager, som Landsskatteretten har truffet afgørelse i.

	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

