



Skatterådets årsberetning

2009

MAJ 2010

Indhold

- 5 Forord
- 7 Bindende svar
- 15 Bindende svar ud fra en retssikkerhedsmæssig vurdering
v/ retssikkerhedschef Margrethe Nørgaard
- 21 Personalegoder – multimedier
- 32 Sort og grøn strøm
- 37 Retserhvervelsestidspunktet – ligningslovens § 7 H
- 44 Afgrænsning af hoteldrift i forhold til udlejning af ferieboliger
- 51 Foreninger og moms
- 57 Ændring af Skatterådets kompetence
- 60 Statistik

Forord

I denne 4. årsberetning fra Skatterådet retter vi blikket mod bindende svar. Ca. 87 % af Skatterådets sager handler om bindende svar.

Første artikel er en generel redegørelse for det historiske forløb fra bindende forhåndsbesked til nu bindende svar og det paradigmeskift, som denne udvikling har betydet for opfattelsen hos myndigheder og borgere af deres indbyrdes relation i skattesager. Der er for myndighederne store fordele ved, at borgerne åbent redegør for dispositioner, som kan give anledning til skattemæssig tvivl, og der er omvendt betydelige fordele for borgerne ved at kunne få et svar på forhånd, som er bindende for skattemyndighederne. I modsætning til tidligere, hvor situationen ofte var den, at skattemyndighederne ikke ville tage stilling til disse tvivlsspørgsmål før i forbindelse med behandlingen af selvangivelsen. Borgerne måtte derfor henholde sig til rådgivernes opfattelse, som ikke altid behøvede at falde sammen med skattemyndighedernes.

De bindende svar får også et par bemærkninger med fra retssikkerhedschefen, der har foretaget en undersøgelse af kvaliteten og ensartetheden af 150 bindende svar i 2008, afgivet af SKAT. Retssikkerhedschefen anbefaler bl.a., at Skatteråds-kontoret i videre omfang end hidtil inddrages i en koordinerende funktion til fremme f.eks. af fælles arbejdsgangsbeskrivelse for alle medarbejdere i SKAT, der udarbejder bindende svar. SKATs sekretariatsfunktion overfor Skatterådet varetages i dag af Skatterådskontoret med en kontorchef og ca. 20 medarbejdere.

Herefter beskrives i årsberetningen forskellige eksempler på områder, hvor Skatterådet har afgivet bindende svar i relation til indkomstskat, moms og afgifter.

I den afsluttende statistik konstateres det, at antallet af sager om bindende svar igen i år er faldet. Det gælder såvel antallet af bindende svar som helhed og antallet af de bindende svar, der er afgjort i Skatterådet. Der kan ikke gives nogen entydig forklaring på denne udvikling.

Af nyheder kan nævnes, at skatterådets kompetence efter ligningslovens § 7E og selskabsskattelovens § 12 er bortfaldet ved lov, se nærmere artiklen herom.

Lida Hulgaard

Bindende svar

I denne artikel gennemgås udviklingen af bestemmelserne om bindende svar. Bindende svar spiller en betydelig rolle i praksis. Bindende svar giver den enkelte skattepligtige gennemsigthed om de skattemæssige virkninger af gennemførte eller påtænkte dispositioner og styrker derved retssikkerheden. Skatterådets behandling af de principielle anmodninger om bindende svar har også stor betydning for skatteadministrationen og for fortolkningen af især ny lovgivning. Der er i de senere år afgivet cirka 6.000 bindende svar om året.

Indledning

Skatteforvaltningslovens §§ 21 - 25 giver borgere og virksomheder mulighed for at få et endeligt svar på et skatte- og afgiftsspørgsmål på det tidspunkt, hvor de har behov for at vide besked. Det kaldes et bindende svar fordi SKAT er bundet af svaret, når SKAT til sin tid skal tage stilling til den gennemførte disposition.

Reglerne om bindende svar har baggrund i reglerne om bindende forhåndsbesked, som blev indført 1. juni 1983. Oprindeligt kunne man kun bede om svar på skat-tespørgsmål. I dag omfatter ordningen også afgiftsområdet.

Både den tidligere ordning med bindende forhåndsbeskeder og den nuværende ordning med bindende svar spiller en betydelig rolle i praksis. Det viser sig blandt andet i udviklingen i antallet af svar. I begyndelsen af 1990'erne blev der givet cirka 350 pr. år og i dag gives der cirka 6.000 bindende svar om året.

År 1983 – indførelse af ordningen bindende forhåndsbesked

Bindende forhåndsbesked har baggrund i et forslag fra udvalget om styrkelse af regelfortolkning inden for skatteadministrationen, jævnfør betænkning nr. 945 marts 1982.

Udvalget fik følgende kommissorium:

”Det skal være udvalgets opgave at foretage en undersøgelse af, om der indenfor indkomst- og formueskattesystemet er behov for en styrkelse af den juridiske og lovforklende sagkundskab med henblik på at sikre, at skatteadministrationen er

tilrettelagt med tilstrækkelig hensynstagen til borgernes retsbeskyttelse. Udvalget skal i givet fald overveje, i hvilke led af skatteadministrationen en styrkelse af det juridiske og lovfortolkende element mest hensigtsmæssigt kan placeres.”

Reglerne blev indsat ved en særlig lov om bindende forhåndsbesked, den såkaldte forhåndsbeskedlov, der trådte i kraft den 1. juni 1983. Reglerne gav følgende muligheder:

- Enhver, for hvem det det var af væsentlig betydning kunne hos Ligningsrådet få svar (forhåndsbesked) på spørgsmål vedrørende almindelig eller særlig indkomstskat, sømandsskat, kulbrinteskate, selskabsskat eller formueskat, afgift og tillægsskat efter pensionsbeskatningsloven eller afgift efter lov om frigørelsesafgift samt skattegodtgørelse efter selskabsskatteoven.
- Forhåndsbesked kunne i almindelighed ikke indhentes om den skatte- eller afgiftsmæssige virkning af en disposition, der var gennemført.
- Forhåndsbesked havde bindende virkning for skattemyndighederne ved behandlingen af det beskrevne forhold. Den bindende virkning kunne begrænses til en nærmere fastsat periode.
- Forhåndsbeskeden var ikke bindende for skattemyndighederne i det omfang, der skete ændring i de forudsætninger, der havde været afgørende for indholdet af forhåndsbeskeden. Det samme gælder, hvis der skete ændringer i den lovgivning, der lå til grund for forhåndsbeskeden.
- Spørger kunne klage over forhåndsbeskeden til Landsskatteretten.

Gebyret for at anmode om bindende forhåndsbesked var 800 kr., og blev reguleret årligt.

Antallet af bindende forhåndsbesked var i årene 1992 – 1998 følgende

1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
352	358	576	415	327	252	243

Ligningsrådets daværende formand, Ole Bjørn, anførte i SR-SKAT nr. 2 1999, at bindende forhåndsbesked spiller en betydelig rolle i praksis, og at sagerne om

bindende forhåndsbesked stort set spænder over hele det skatteretlige spektrum og at sagerne også i relation til sværhedsgrad varierede meget.

År 1996 – ToldSkat får afgørelseskompetencen

I 1996 uddelegerede Ligningsrådet behandlingen af visse anmodninger om bindende forhåndsbesked til told- og skatteregionerne. Udlægningen vedrørte sager om værdiansættelse, der ikke indeholdt fortolkningsproblemer og sager om næring med fast ejendom. Der er senere uddelegeret flere sagstyper til told- og skatteregionerne.

Den daværende Told- og Skattestyrelse visiterede forespørgslerne og besluttede således, om en konkret sag skulle behandles af told- og skatteregionerne.

År 1997 – ændring og udvidelse af reglerne om bindende forhåndsbesked

Fra 4. april 1997 fik reglerne om bindende forhåndsbesked sit eget kapitel i skattestyrelsesloven. Reglerne fandtes i § 17, stk. 3 og §§ 20 A – 20 D.

Det var fortsat Ligningsrådet som afgav bindende forhåndsbesked og som havde kompetencen til at udlægge visse sager til told- og skatteforvaltningen.

Samtidig med at reglerne blev overført til skattestyrelsesloven, skete der følgende ændringer i ordningen:

- Området for bindende forhåndsbesked blev udvidet, så Ligningsrådet nu kunne afgive bindende forhåndsbesked om alle spørgsmål inden for Ligningsrådets konkrete kompetenceområde med klageadgang til Landskatteretten. Dette omfattede sager om skatteansættelse for fysiske og juridiske personer om kulbrinteskat, om frigørelsesafgift og realrenteafgift.
- Kredsen af spørgere blev udvidet, så det også blev muligt at få bindende forhåndsbesked om de skattemæssige virkninger for andre af en disposition, som spørgeren påtænkte at foretage. Baggrunden var, at der i erhvervslivet havde vist sig et behov for at kunne få bindende forhåndsbesked om den skattemæssige virkning for kunder af et produkt, som en virksomhed tænkte på at markedsføre. Det var i sagens natur ikke muligt at give et lige så præcist svar i disse

tilfælde, fordi der på svartidspunktet ikke ville være en viden om den enkelte kundes individuelle skattemæssige forhold. Derfor var forventningen at Ligningsrådet i disse sager oftere end ved spørgsmål om egne forhold måtte afvise at give et svar fordi det fornødne grundlag ikke var tilstede.

Bindende forhåndsbesked kunne ikke gives

- om den skattemæssige virkning af en disposition, der er gennemført
- bevillings- eller dispensationssager
- ejendomsvurderinger efter ejendomsvurderingsloven
- straf efter skattekontrolloven
- tilladelse til renteperiodisering i ligningsloven.

Det kostede i 1997 et grundgebyr på 1.100 kr. for at få en bindende forhåndsbesked om egne forhold. Grundgebyret for en bindende forhåndsbesked om andres forhold var på 5.500 kr. Ud over disse grundgebyrer skulle der betales et tillæg, hvis det var særligt arbejdskrævende at svare på spørgsmålet. Det var tilfældet, hvis tidsforbruget oversteg 50 timer. Gebyrniveauet var fastsat ud fra honorarer for privat skatterådgivning. Gebyrsatserne blev reguleret årligt efter lønudviklingen.

År 2003 – bindende ligningssvar fra kommunerne

Den 1. juli 2003 blev ordningen med bindende forhåndsbesked fra Ligningsrådet suppleret med en ordning om bindende ligningssvar fra den kommunale skatteforvaltning. Den nye ordning havde virkning fra og med indkomståret 2003 og omfattede fysiske personer. Reglerne om bindende ligningssvar fandtes i skattestyrelseslovens §§ 20 E – 20 H.

Formålet med ordningen bindende ligningssvar var at styrke borgernes retssikkerhed ved at øge forudsigeligheden af de skattemæssige konsekvenser af de skattepligtige dispositioner.

Kommunerne fik kompetencen til at give et bindende ligningssvar. De spørgsmål, som de fysiske personer kunne få et bindende ligningssvar om, var de samme som den kommunale skattemyndighed kunne afgøre. Det vil sige spørgsmål om

personligning, herunder spørgsmål om erhvervslicensing for personligt drevne virksomheder og spørgsmål om dødsbøbeskatning, men ikke spørgsmål om ligning af juridiske personer. Selskaber skulle altså fortsat bede Ligningsrådet om bindende svar.

Kommunerne kunne spørges om både påtænkte og gennemførte dispositioner i et indkomstår, når spørgsmålet var stillet senest 1 måned efter udløbet af det kalenderår, som indkomståret svarede til.

Et bindende ligningssvar fra den kommunale skattemyndighed var bindende for skattemyndighederne i 5 år. Hvis der var behov for det, kunne den kommunale skattemyndighed efter et konkret skøn begrænse den bindende virkning af et bindende ligningssvar til en kortere periode.

Hverken den kommunale skattemyndighed eller tilsynsmyndigheden kunne bagefter ændre indholdet af et bindende ligningssvar, selvom det måtte vise sig, at svaret var forkert. Et bindende ligningssvar var dog ikke bindende, hvis der var sket ændringer i de forudsætninger, som havde været afgørende for svaret, herunder ændringer i love og bekendtgørelser, der lå til grund for det bindende ligningssvar. Derimod kunne en ændret fortolkning ikke fratage svaret dets bindende virkning, uanset om der var tale om en administrativ praksisændring eller en praksisændring som følge af en domstolsafgørelse.

Spørgeren kunne klage over indholdet af et bindende ligningssvar til skatteankenævnet.

I 2004 kostede det 300 kr. for hver disposition, der ønskedes et bindende ligningssvar om. Ved anmodning om et bindende svar om de skattemæssige virkninger af en disposition, der berørte flere parter, skulle gebyret betales af alle parterne. Gebyret blev reguleret årligt efter lønudviklingen.

År 2005 – bindende svar og Skatterådet

Et samlet regelsæt om bindende svar

Den 1. november 2005 blev ordningen med bindende forhåndsbesked og ordnin-

gen med bindende ligningssvar samlet i ét sæt regler. Ordningen blev kaldt for bindende svar. Samtidig blev det muligt at få bindende svar på spørgsmål om afgiftslovgivningen, bortset fra toldlovgivningen.

Principperne for bindende svar afveg ikke meget fra de tidligere principper for bindende forhåndsbesked og bindende ligningssvar:

- Der kunne indhentes bindende svar om dispositioner, som spørgeren havde foretaget eller påtænkte at foretage.
- Der kunne indhentes bindende svar for andre end spørgeren af dispositioner, der påtænkes gennemført af spørgeren. Dog kunne der ikke indhentes bindende svar om virkninger af afgiftslovgivningen for andre end spørgeren.
- Bindingsperioden var 5 år. Der kunne dog efter en konkret vurdering fastsættes en kortere frist for svarets bindende virkning.
- Et svar var ikke bindende i det omfang, der skete ændringer i forudsætninger, der var afgørende for svaret, herunder ændringer i love eller bekendtgørelser. Som følge af EU-rettens særlige status i forhold til national ret foreslås, at et svar ikke er bindende, hvis svaret viser sig at være i strid med EU-retten.
- Som andre afgørelser truffet af told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, kunne et bindende svar påklages enten til skatteankenævnet eller til Landsskatteretten.

Der kunne ikke indhentes bindende svar

- på toldområdet
- om ejendomsvurderingsloven
- om bevillinger eller dispensationer.

Anmodninger om "egne forhold" kostede 300 kr. pr. disposition, der ønskedes vurderet. Anmodninger om svar om "andres forhold" kostede 9.300 kr. pr. disposition.

Oprettelse af Skatterådet

I 2005 fik told- og skatteforvaltningen adgang til at give bindende svar i sager der ikke havde principiel karakter. Havde sagen principiel karakter, skulle told- og skatteforvaltningen forelægge sagen for Skatterådet til afgørelse.

De kriterier, der har betydning for, om et bindende svar skal gives af Skatterådet, er nævnt i skatteforvaltningslovens § 21, stk. 4, nr. 1-5 og er nærmere udfyldt af aftale mellem told- og skattedirektøren og formanden for Skatterådet i SKM2009.609.SKAT. Anmodninger om bindende svar, der ikke opfylder ét eller flere af disse kriterier, kan told- og skatteforvaltningen også vælge at forelægge for Skatterådet ud fra en konkret vurdering.

Skatterådet blev etableret i 2005, som led i den strukturreform, der betød en sammenlægning af de kommunale og statslige skatte- og inddrivelsesmyndigheder. Skatterådet erstattede Ligningsrådet. Skatterådet fik som noget nyt kompetence på både indkomstskatteområdet og på afgiftsområdet. Skatterådet fik dermed kompetence på samme lovområder som told- og skatteforvaltningen, bortset fra

- toldområdet
- områder, hvor told- og skatteforvaltningen har kompetencer uden for skatte- og ejendomsvurderingsområdet
- straffesagsområdet.

Skatterådet får sekretariatsbetjening af told- og skatteforvaltningen.

År 2008 – ændring af reglerne

Pr. 1. juli 2008 skete der en ændring af reglerne om bindende svar på følgende områder:

- Fristen på 1 måned efter udløbet af indkomståret for at anmode om bindende svar blev ophævet.
- Indførelse af enhedsgebyr. Gebyret for at anmode om bindende svar blev sat til 300 kr. pr. anmodning, uanset om anmodningen omfatter flere dispositioner, og uanset om anmodningen vedrører "andres forhold".
- Den 5-årige bindingsperiode starter, når spørgeren har fået det bindende svar. Endvidere blev starttidspunktet for bindingsperioden for et bindende svar om afgifter på tilsvarende måde fastsat til starten af den afgiftsperiode, hvori spørgeren modtager svaret. Hermed harmoniseres i videst muligt omfang starttidspunktet for den 5-årige bindingsperiode.

-
-
- Begrænsningen af bindingsperioden gælder ikke, når der i et bindende svar om en disposition er taget stilling til den skattemæssige virkning af senere omstændigheder, der er endeligt fastlagt i dispositionen.

Betydningen af bindende svar i dag

Ordningen med bindende svar spiller i dag en betydelig rolle.

Med cirka 6.000 bindende svar om året, der indeholder spørgsmål inden for stort set hele det skatte- og afgiftsretlige område, kan det konstateres, at de enkelte skatteydere og deres rådgivere har taget muligheden for bindende svar til sig, og at bindende svar i dag indgår som en del af rådgivernes rådgivningsydelser til klienterne.

Samtidig er bindende svar med til at skabe gennemsigtighed for den enkelte skatteyder om de skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser af foretagne eller påtænkte dispositioner.

SKAT er ligeledes glad for ordningen med bindende svar, og opfatter de skatteydere, der benytter muligheden for at få et bindende svar som en medspiller, der gerne vil gøre tingene rigtigt.

Skatterådet behandler mellem 300 – 400 sager om bindende svar om året. Skatterådets afgørelser fastlægger i vidt omfang lovforklaringen af ny lovgivning og har principiel karakter. Afgørelserne bliver derfor som udgangspunkt offentliggjort og indgår også i SKATs juridiske vejledninger som en del af administrationsgrundlaget.

På denne måde viderefører Skatterådet det oprindelige formål bag bindende forhåndsbesked, nemlig at styrke det juridiske og lovforklende element i skatteadministrationen.

Bindende svar ud fra en retssikkerhedsmæssig vurdering

v/retssikkerhedschef Margrethe Nørgaard

Skatteministeriets retssikkerhedschef Margrethe Nørgaard har udarbejdet denne artikel til Skatterådets årsberetning. Retssikkerhedschefen konkluderer, at efter hendes vurdering er instituttet bindende svar af stor betydning for retssikkerheden på skatteministeriets område. Der skal derfor sikres en så stor kvalitet og ensartethed i de bindende svar som muligt, og her vil et løbende og konstruktivt samspil mellem Skatterådet og SKAT på bindende svarområdet være af stor betydning.

Indledning

Samtidig med fusionen mellem de kommunale skatteforvaltninger og det statslige ToldSkat den 1. november 2005 blev der fastlagt nye skatteprocessuelle regler i en ny skatteforvaltningslov. I denne blev de tidligere regler om bindende forhåndsbesked, der blev afgivet af Ligningsrådet og bindende ligningssvar, der blev afgivet af de kommunale skatteforvaltninger, sammenskrevet til reglerne om bindende svar i lovens kapitel 8.

Det fremgår af bemærkningerne til forslaget til skatteforvaltningsloven, at formålene med de bindende svar er

- at give borgerne mulighed for gennem en forenklet sagsbehandling at få et hurtigt og bindende svar på det tidspunkt, der passer den enkelte, på spørgsmål om mere almindeligt forekommende skattespørgsmål
- at styrke borgernes retsstilling ved at øge forudsigeligheden af de skattemæssige konsekvenser af en disposition og
- at de bindende svar kan være med til at flytte ressourcer på skatteministeriets område fra efterfølgende myndighedskontrol til forudgående vejledning og service

Da instituttet bindende svar giver borgere og virksomheder en sikker skatte- eller afgiftsmæssig position i relation til det afgivne svar i en periode, der som udgangspunkt er på fem år, er instituttet set ud fra et retssikkerhedsmæssigt perspektiv, grundlæggende positivt. Da svaret er bindende for SKAT og det som udgangspunkt gælder i op til fem år, er det særdeles vigtigt, at kvaliteten af de bindende svar er i orden. Ud fra et retssikkerhedsmæssigt perspektiv må de bindende svar som minimum opfylde følgende kvantitative og kvalitative krav:

- hurtig sagsbehandlingstid
- de er juridisk korrekte
- de er ensartede
- de er let forståelige.

Efter at instituttet bindende svar havde eksisteret i tre år, valgte jeg som retssikkerhedschef i SKAT at foretage en egen driftundersøgelse af kvaliteten og ensartetheden af SKATs bindende svar.

Beskrivelse af undersøgelsen

Undersøgelsen blev tidsmæssigt afgrænset til perioden 1. januar 2008 til 1. januar 2009. Som udgangspunkt er det SKAT, der har kompetence til at afgive bindende svar. SKAT skal dog forelægge visse anmodninger om bindende svar for Skatterådet. Det drejer sig om

- sager, der kan få betydning for et større antal skatteydere
- sager om større økonomiske værdier
- sager om fortolkning af ny lovgivning
- sager, der tager stilling til et EU-retligt spørgsmål af væsentlig rækkevidde
- sager, der i øvrigt har påkaldt sig eller skønnes at ville påkalde sig større offentlig interesse.

Skatterådets formand og told- og skattedirektørens aftale om de sager, der skal forelægges for Skatterådet, var for undersøgelsesperioden den aftale, som er offentliggjort i SKM2007.72.SKAT.

Ud fra en retssikkerhedsmæssig betragtning er det spørger uvedkommende, om det bindende svar afgives af Skatterådet eller SKAT. Det primære er, om svaret kan leve op til de ovenfor beskrevne retssikkerhedsmæssige kriterier. Undersøgelsen blev – efter aftale med SKAT – koncentreret om kvaliteten og ensartetheden af de bindende svar, som SKAT afgiver og ikke de bindende svar, som Skatterådet afgiver.

Egen driftundersøgelsen bygger på en selvevaluering foretaget af de medarbejdere, der udarbejder bindende svar i SKAT. På selvevalueringstidspunktet havde SKAT bindende svarafdelinger i Frederikssund, Hjørring, Køge, Struer og Svendborg. SKATs Juridisk Center udarbejdede sammen med afdelingslederne for enhederne et selvevaluerings-skema, og de bindende svar blev delt op i fem fagspor: Aktionærer og selska-

ber, Erhvervsdrivende, Ejendomme, Lømodtagere og Moms og afgifter. Inden for hvert fagspor blev der udvalgt i alt 30 sager, 6 sager pr. afdeling. Der blev således evalueret i alt 150 bindende svar, og der blev udarbejdet en rapport, som giver et billede af den generelle kvalitet og ensartetheden i de bindende svar.

Ud fra rapporten udarbejdede SKAT en generel Best Practice for en række problemstillinger, som er gennemgående i alle bindende svar, og som beskriver, hvordan sagsbehandlerne skal forholde sig. Denne Best Practice tænkes løbende revideret.



Retssikkerhedschef Margrethe Nørgaard

Mine anbefalinger i egen driftundersøgelsen bygger på selvevalueringsrapporten og den udarbejdede Best Practice, og min funktion fulgte arbejdet hermed meget tæt.

Uddrag af anbefalinger fra egen driftundersøgelsen

I egen driftundersøgelsen anbefaler jeg følgende:

- Generelt skal der være fokus på at fastlægge instituttet bindende svares store betydning for SKATs implementering af sin ”Bærende strategi”.
- For at sikre en god kvalitet og ensartethed anbefales det, at der etableres en koordinerende funktion, som sikrer ensartethed, kvalitet og sammenhæng mellem de bindende svar, som afgives af de enkelte bindende svarafdelinger. Det anbefales, at Skatterådskontoret inddrages i den koordinerende funktions virke.
- Det er afgørende for ensartetheden og kvaliteten af de bindende svar, at der kun er én fælles indgang til det processuelle arbejde med at med at udarbejde et bindende svar. Der skal derfor kun være én portal med bindende svar, én best practice med én fælles arbejdsgangsbeskrivelse for alle medarbejdere i SKAT, der udarbejder bindende svar.
- Med baggrund i en konkret udtalelse fra Folketingets Ombudsmand anbefales det, at SKAT har fokus på omformuleringen af spørgsmål, når der spørges om påtænkte dispositioner, herunder at sikre sig, at det klart fremgår af spørgsmålene, hvad der spørges om.
- Det anbefales at øge samarbejdet mellem Skatterådskontoret og de to sagscentre, herunder at sikre en løbende dialog om visiteringen af de bindende svar i principielle og ikke-principielle anmodninger og dermed afklare, om der skal ske forelæggelse for Skatterådet.

Samspelet mellem Skatterådets og SKATs bindende svar

Når det i reglerne om bindende svar er lagt til grund, at anmodninger om bindende svar, der vurderes at være principielle, skal forelægges Skatterådet, er det givet, at de bindende svar, som Skatterådet giver, vil have stor betydning for SKATs bindende svar.

Den nugældende aftale, som er indgået mellem Skatterådets formand og told- og skattedirektøren, jævnfør SKM2009.609.SKAT indikerer tydeligt, at de anmodninger, der skal forelægges Skatterådet, i hovedparten af tilfældene skal omhandle tilfælde, hvor der er en vis fortolkningstvivil på området.

Skatterådet skal således i høj grad være med til at fastlægge en praksis, eksempelvis hvor der er tale om ny lovgivning. I forbindelse med Skattereform 2.0 har Skatterådet jo allerede modtaget en række henvendelser i relation til den indførte beskatning af personalegodet multimedie.

Dette er ligeledes forudsat i ”Retningslinier for offentliggørelse af bindende svar” fra Skatterådet (SKM2008.273.SKAT), hvor det siges: Da Skatterådets afgørelser om bindende svar alle har principiel betydning, lægges det til grund, at alle afgørelser har almen interesse. Udgangspunktet er derfor, at alle afgørelser om bindende svar skal offentliggøres.

Det er således i overensstemmelse med en retssikkerhedsmæssig vurdering, at der sker en offentliggørelse af som udgangspunkt alle bindende svar afgivet af Skatterådet, idet det vil være med til at etablere en kendt administrativ praksis, som kan sikre ensartetheden også for de bindende svar fra SKAT.

Det er derfor meget vigtigt, at det ved visiteringen af de bindende svar løbende vurderes, hvorledes den aftale, der er indgået mellem Skatterådets formand og told- og skattedirektøren, praktiseres. Det er også meget vigtigt at få fastlagt, hvornår Skatterådet har truffet så mange afgørelser på et område, at praksis nu må siges at være etableret, og dermed at de pågældende anmodninger ikke længere skal for Skatterådet.

I den indgåede aftale er det nævnt, at det kan have betydning, om en spørger har bedt om at få sin anmodning behandlet af Skatterådet, også selvom anmodningen ikke er principiel. Dette kan være begrundet i, at en afgørelse truffet af Skatterådet som lægmandsorgan har større legitimitet for spørgeren. Det er dog stadig SKAT, som har kompetence til at beslutte forelæggelsen for Skatterådet, eventuelt efter en drøftelse med Skatterådets formand.

Konklusion

Efter min vurdering er instituttet bindende svar af stor betydning for retssikkerheden på skatteministeriets område. Der skal derfor sikres en så stor kvalitet og ensartethed i de bindende svar som muligt, og her vil et løbende og konstruktivt samspil mellem Skatterådet og SKAT på bindende svarområdet være af stor betydning.

Se rapporten om bindende svar og bilag på retssikkerhedschefens hjemmeside på www.SKAT.dk.

Personalegoder – multimedier

Folketinget har vedtaget, at personalegoder som fri telefon, fri pc mv., altså multimedier skal beskattes med en samlet sats fra og med 2010. Da der er tale om ny lovgivning, har Skatterådet i en lang række bindende svar fortolket de nye regler. Spørgsmålene drejer sig blandt andet om, hvem der er omfattet af den nye beskatning, hvilke multimedier der er omfattet, og hvornår et multimedie er til privat rådighed.

Beskatning af personalegoder som er multimedier

Med virkning fra indkomståret 2010 blev der i ligningsloven indført særlige regler for beskatning af en række personalegoder, der samlet set går under betegnelsen multimedier. Reglerne i ligningslovens § 16, stk. 12 og 13 erstatter de hidtil gældende regler om fri telefon samt reglerne om skattefri datakommunikation og skattefri anvendelse af computere og tilbehør. Samtidig ophæves den hidtidige adgang til at modregne egne udgifter/betalinger i beskatningsgrundlaget for fri telefon.

Der beskattes under ét med 3.000 kr. (2010-niveau) pr. år, uanset om man råder over ét, eller flere multimedier til privat brug. Ægtefæller bliver begge beskattet af 3.000 kr., når de hver især får et multimedie stillet til privat rådighed af deres respektive arbejdsgivere.

Hvem er omfattet (personkredsen)

Beskatning af personalegoder som er multimedier stillet til privat rådighed omfatter personer, der

- er i et ansættelsesforhold
- har indgået en aftale om ydelse af personligt arbejde
- er valgt til medlem af bestyrelser, råd, nævn eller andre kollektive organer, herunder Folketinget, regionsråd og kommunalbestyrelser.

Herudover omfattes multimedier, som indgår i en erhvervsmæssig virksomhed, og som er stillet til rådighed for en selvstændigt erhvervsdrivendes private benyttelse.

Reglerne vedrører ikke multimedier stillet til rådighed for følgende personer:

- Frivilligt ulønnede i foreninger, der råder over multimedier, som indgår i foreningens skattefrie virksomhed.
- Ulønnede hjemmeværnsfolk, hvis multimediet kun anvendes til hjemmeværnets virksomhed.
- Personer, der deltager i uddannelser, der er skattefritaget efter ligningsloven, og som råder over multimedier, der er stillet til rådighed til forberedelsen hjemmefra, hvis multimediet ikke anvendes privat.

Skatterådet har vedrørende personkredsen truffet følgende afgørelser:

- SKM2009.827.SR. Hverken ligningslovens § 16 eller forarbejderne til bestemmelsen giver mulighed for at give bestemte grupper af arbejdstagere dispensation for beskatning af værdien af multimedier.
- SKM2009.777.SR. Der skal ikke ske beskatning af værdien af multimedier, når udvalgte personer til brug for frivilligt arbejde i en forenings skattefrie virksomhed får stillet telefon til rådighed. Refusion af udgifter til dokumenterede erhvervsmæssige samtaler er skattefrie for modtageren.
- SKM2009.676.SR. Der skulle ikke ske beskatning af værdien af multimedier, når elever fik stillet en bærbar computer til rådighed fra virksomheden til at forberede arbejdsgiverbetalt uddannelse. Pc'en kunne stilles til rådighed som en del af undervisningsmaterialet, jævnfør ligningslovens § 31 om skattefrihed for visse ydelser til dækning af udgifter i forbindelse med uddannelser og kurser. Skatterådet udtalte endvidere vejledende, at det ikke var en betingelse for skattefrihed af den omtalte computer, at der blev ført kontrol med anvendelsen. En tro- og love erklæring om, at den bærbare pc ikke blev benyttet privat måtte anses som tilstrækkeligt.

Hvilke goder er omfattet

De multimedier, der beskattes som personalegoder er:

- Telefon.
- Computer med sædvanligt tilbehør.
- Datakommunikation via en internetforbindelse.

Telefon

Telefon omfatter blandt andet fastnettelefon, mobiltelefon og små håndholdte computere, hvis hovedfunktion er telefoni og eventuelt kalender- og tidsregistreringsfunktion, såsom PDA'er (Personal Digital Assistant), smartphones og lignende.

Oprettelses-, abonnements- og forbrugsudgifter ved telefonen samt sædvanlige telefonserviceydelser som telefonvækning, telefonsvarerfunktion, vis nummerfunktion og andre sædvanlige ydelser, der er en del abonnementet, er også omfattet af multimediebeskatningen, ligesom selve telefonapparatet er omfattet.

Både tilfælde, hvor telefonen er oprettet i arbejdsgiverens navn, og tilfælde, hvor arbejdsgiveren fuldstændigt eller op til et bestemt beløb betaler eller refunderer den skattepligtiges telefonudgifter eller en procentdel af udgifterne, er omfattet.

Reglerne om beskatningen af værdien af multimedier omfatter derimod ikke tilskud til telefon, hvor arbejdsgiveren yder et fast månedligt beløb til telefonudgifter, uanset om den skattepligtige har udgifter eller ej. Tilskud til telefon medregnes som hidtil fuldt ud i den skattepligtige indkomst. Reglerne om beskatningen af værdien af multimedier omfatter heller ikke de situationer, hvor arbejdsgiveren dækker den ansattes udgifter som udlæg efter regning, det vil sige, hvor arbejdsgiveren kun betaler for samtaler, der kan dokumenteres som erhvervsmæssig ved bilag fra telefonselskabet. Sådanne betalinger er ikke omfattet af den skattepligtige indkomst.



Af Skatterådet afgørelser vedrørende telefon kan nævnes:

- SKM2009.692.SR. Skatterådet fandt, at det var uden betydning, at en telefon stod i en ægtefælles navn, fordi denne ejede forbindelsen. Telefonen var uden tvivl stillet til rådighed som følge af en arbejdsaftale. Ligegyldigt hvem der ejede forbindelsen, betalte arbejdsgiver, som led i et ansættelsesforhold, således for en ansats private husstandsudgifter. Der skulle derfor ske beskatning af telefonen som multimedie. Hvis arbejdsgiver betalte telefonudgifter for en ansats ægtefælle og børn blev denne betaling skattepligtige for den ansatte udover den ansattes beskatning af egen fri telefon som multimedie. Arbejdsgiverens beta-

ling af hustruen og børnenes telefonudgifter skulle derfor beskattes som andre personalegoder efter ligningslovens § 16, stk. 1.

- SKM2010.180.SR. Rådighed over en telefon skulle beskattes som multimedie, når arbejdsgiveren ifølge aftale stillede selve telefonen til privat rådighed og betalte det til enhver tid gældende abonnement. Herudover skulle det telefontilskud på 17 kr. pr. måned som arbejdsgiveren betalte til at dække erhvervsmæssige opkald fra telefonen, beskattes som almindelig indkomst. Det skyldtes, at medarbejderne ville få det beløb udbetalt, uanset om de havde en sådan udgift eller ej.

Computer med sædvanligt tilbehør

Computer med sædvanligt tilbehør omfatter selve computeren og almindeligt tilbehør, såsom computerskærm, softwareprogrammer, printer med videre af almindelig størrelse og standard.

Afgrænsningen svarer til de gældende regler om privat brug af computer med tilbehør ved arbejdet. Sædvanligt tilbehør er et fleksibelt begreb, som ændrer sig i takt med udviklingen på området.

Ifølge lovens bemærkninger kan en 50-tommers fladskærm med indbygget tv-tuner eller en avanceret fotoprinter ikke anses for sædvanligt tilbehør. Den slags tilbehør er derfor ikke omfattet af multimediebeskatningen og skal beskattes særskilt.

Af Skatterådets afgørelser vedrørende computere kan nævnes:

- SKM2009.675.SR. Under henvisning til udbuddet af computerskærme fandt Skatterådet ikke, at en 32-tommers Samsungskærm med tvtuner kunne anses for at være sædvanligt tilbehør til en computer. Det samme gjaldt 37-tommers og 42-tommers skærme. Sådanne skærme skulle derfor beskattes selvstændigt af deres værdi, jævnfør ligningslovens § 16, stk. 1.

Datakommunikation via en internetforbindelse

Datakommunikation via en internetforbindelse omfatter adgang til og brug af internet, der stilles til rådighed for en arbejdstager til privat benyttelse – eksempelvis en ISDN- en ADSL-forbindelse eller andre bredbåndsforbindelser.

Engangsudgiften til at etablere internetforbindelsen er ligeledes omfattet. Abonnementsudgifterne til internetadgangen dækker også sædvanlige ydelser, som er en del af abonnementet. Hvis sådanne ydelser – eksempelvis download af musik eller adgang til en tv-kanal – er en integreret del af abonnementet, som ikke kan udskilles, og som må anses for sædvanlige, er de omfattet af multimedieskatten.

Af Skatterådets afgørelser vedrørende internetforbindelser kan nævnes:

- SKM2009.682.SR. Der skulle ikke ske beskatning som multimedie, når arbejdsgiveren ydede et fast beløb til at betale medarbejdernes bredbåndsforbindelser. Det skyldtes, at de ansatte modtog beløbet, uanset om de havde en tilsvarende udgift eller ej. Beløbet var derfor et tillæg til lønnen og skulle beskattes efter statsskattelovens § 4.
- SKM2009.781.SR. En arbejdsgivers helt eller delvise refusion af medarbejdernes dokumenterede udgifter til bredbånd var omfattet af beskatningen af multimedier. Arbejdsgiveren refunderede kun udgiften til bredbånd, hvis der var dokumenteret en faktisk udgift hertil og kun op til 169 kr. pr. måned. Medarbejdere, der ikke havde en bredbåndsforbindelse i hjemmet, ville således ikke få nogen refusion. Medarbejdere, hvis sambo havde en privat bredbåndsforbindelse stillet til rådighed af sin arbejdsgiver, ville heller ikke kunne få refusion, ligesom medarbejdere, der havde en bredbåndsforbindelse, der var billigere end de 169 kr., kun ville kunne få refunderet den faktiske udgift.
- SKM2009.787.SR. En virksomheds medarbejdere skulle beskattes selvstændigt af værdien af en tv-programpakke, der ved siden af fri telefon og internet indgik i en pakkeløsning, som blev indkøbt af virksomheden. Skatterådet fandt, at tv-programpakken var en integreret del af abonnementet, som ikke kunne udskilles. Ifølge telestatistikens oplysninger om udbredelsen af sådanne pakke-

løsninger var ydelsen imidlertid ikke sædvanlig. Tv-pakken skulle derfor beskattes særskilt som øvrige personalegoder, jævnfør ligningslovens § 16, stk. 1.

- SKM2010.179.SR. Værdien af et alarmprodukt, der er integreret i et telefonprodukt, skulle af samme grunde som i SKM2009.787.SR beskattes særskilt som øvrige personalegoder, jævnfør ligningslovens § 16, stk. 1.

Hvornår er der privat rådighed

Det er ikke afgørende, om arbejdstageren faktisk benytter et af de omfattede personalegoder privat. Det, at arbejdstageren konkret har mulighed for at bruge godet privat, er nok til at udløse beskatningen.

Privat brug af multimedier på eller uden for arbejdspladsen udløser som udgangspunkt ikke multimediebeskatning, men tages godet med hjem, er der en stærk formodning om, at der er privat rådighed over godet. Denne formodning kan kun vanskeligt afkræftes og kun ved meget sikre beviser for, at multimediet kun er brugt erhvervsmæssigt. Formodningen om privat rådighed kan dog afkræftes i en række situationer, uanset om et multimedie tages med hjem.

Skatterådet har truffet afgørelse i en lang række sager, der vedrører spørgsmålet om afkræftelse af privat rådighed. Nedenfor gengives nogle af Skatterådets afgørelser om dette.

Multimedier med begrænset anvendelse

Hvis et multimedie teknisk er begrænset, så det ikke længere kan bruges privat, kan formodningen om privat rådighed afkræftes, selvom multimediet tages med hjem fra arbejdspladsen.

Af Skatterådets afgørelser kan nævnes:

- SKM2009.684.SR. Der skulle ikke ske beskatning, idet PDA'er og mobiltelefoner var indrettet så det teknisk var umuligt at foretage opkald eksternt; det gjaldt også private opkald.

-
-
- SKM2010.82.SR. En bærbar computer skulle ikke beskattes. Computeren var fastmonteret i en montørbil så den ikke kunne tages ud af bilen. Det blev forudsat, at arbejdstager og arbejdsgiver aftalte, at computeren ikke måtte fjernes fra bilen, og at den ikke måtte bruges privat. Arbejdsgiver skulle ikke føre yderligere kontrol med brugen af computeren.

Arbejdsmobiltelefon og bærbar pc (tilkaldevagt)

Formodningen om privat rådighed over en arbejdsmobiltelefon, der tages med hjem, kan afkræftes, hvis følgende betingelser er opfyldt:

- Telefonen er nødvendig for at kunne udføre arbejdet (tilkaldevagt).
- Der er afgivet en erklæring på tro og love om, at telefonen kun anvendes erhvervsmæssigt.
- Telefonen anvendes rent faktisk udelukkende erhvervsmæssigt.
- Arbejdsgiver fører kontrol med, at telefonen kun anvendes erhvervsmæssigt.

Af Skatterådets afgørelser kan nævnes:

- SKM2009.683.SR. Der skulle ikke ske beskatning, da den ansatte havde underskrevet en erklæring på tro og love, såfremt arbejdsgiveren førte kontrol med, at mobiltelefonen rent faktisk kun blev benyttet erhvervsmæssigt. Det var i anmodningen oplyst, at det var nødvendigt, at mobiltelefonen blev taget med hjem, da der ofte var møder om aftenen, og for at det skulle være muligt at komme i kontakt med medarbejderne uden for almindelig arbejdstid. En bærbar pc skulle beskattes, idet formodningen om privat rådighed af en sådan ikke kunne afkræftes, hvilket jævnfør lovens bemærkninger har sammenhæng med at det for en telefon er muligt at få specificerede lister over telefonopkald, der kan dokumentere, at telefonen udelukkende anvendes erhvervsmæssigt – dette er ikke muligt på samme måde, når der er tale om computer eller internetadgang.

Tjenesterejse

Formodningen om privat rådighed kan afkræftes for alle typer af multimedier, der tages med hjem i forbindelse med en tjenesterejse. En tjenesterejse foreligger, når

arbejdstageren midlertidigt udsendes af arbejdsgiveren til et andet arbejdssted end den sædvanlige arbejdsplads.

Følgende betingelser skal være opfyldt:

- Der er et arbejdsbetinget behov for at få stillet det pågældende multimedie til rådighed.
- Multimediet må kun anvendes erhvervsmæssigt.
- Multimediet anvendes kun erhvervsmæssigt.
- Multimediet kan ikke uden unødigt besvær hentes/afleveres på arbejdspladsen.

For mobiltelefon/pda gælder yderligere betingelser:

- Der skal være en tro og love erklæring om, at den udelukkende anvendes erhvervsmæssigt.
- Arbejdsgiveren skal føre kontrol med, at den kun anvendes erhvervsmæssigt.
- Den samme telefon/pda må ikke efterfølgende anvendes privat.

Af Skatterådets afgørelser kan nævnes:

- SKM2009.686.SR. En servicetekniker, der havde en bærbar pc med hjem, skulle beskattes af værdien af multimedier. Grunden var, at den pågældende ikke havde en sædvanlig arbejdsplads og derfor ikke kunne være omfattet af undtagelsen vedrørende tjenesterejser.
- SKM2010.98.SR. Det afhænger af en konkret vurdering, om multimedier ikke kan hentes eller afleveres på arbejdspladsen uden unødigt besvær i forbindelse med tjenesterejser. Der kan blandt andet lægges vægt på tidspunkt for afrejse eller hjemkomst, rejsens længde, arbejdstidens længde, det benyttede transportmiddel til at aflevere multimediet på arbejdspladsen, den yderligere afstand, der skal tilbagelægges, den yderligere tid, der skal benyttes, økonomiske faktorer og andre praktiske forhold.

Pc'er med særlige programmer til hjemlån

Der kan være helt særlige situationer, hvor privat rådighed over en computer, der medbringes på bopælen, kan afkræftes. Følgende betingelser skal være opfyldt:

- Der er mulighed for at låne en af arbejdsgiverens computere med hjem.
- Computeren indeholder særlige programmer til brug for arbejdet.
- Der er et begrænset antal computere til rådighed for hjemlån.
- Computeren lånes kun med hjem i ny og næ.
- Der er belæg for, at computeren kun må anvendes og faktisk kun anvendes erhvervsmæssigt.

Af Skatterådets afgørelser kan nævnes:

- SKM2009.780.SR. Skatterådet tog stilling til om skolelærere skulle multimediebeskattes, hvis de fik stillet en af skolens computere med særlige programmer til forberedelse af undervisning med videre til rådighed hjemme. Allerede fordi der var stillet en sådan bærbar computer til rådighed for hver enkelt af lærerne, skulle der ske beskatning. Det ændrede ikke noget, at arbejdsgiveren i den konkrete sag ville logge den enkelte computer, fordi selve pc'en kunne bruges privat. Arbejdsgiver kunne kun udarbejde loglister over brugen af mail og Internet på den enkelte pc. Brug af Word, regneark og øvrige faciliteter på computeren kunne derimod ikke kontrolleres.



Regelgrundlag

Ligningsloven § 16,

Stk. 12. Den skattepligtige værdi af et eller flere multimedier, der er stillet til rådighed af en eller flere arbejdsgivere m.v. som nævnt i stk. 1 for den skattepligtiges private benyttelse, udgør et grundbeløb på 3.000 kr. (2010-niveau). Ved multimedier forstås computer med sædvanligt tilbehør, telefon, herunder oprettelses-, abonnements- og forbrugsudgifter samt selve telefonapparatet, og adgang til datakommunikation via en internetforbindelse, herunder engangsudgiften til etablering af internetforbindelsen. Den skattepligtige værdi nedsættes ikke med den skattepligtiges eventuelle betaling i indkomståret for råderetten eller brugen. Har samtlige goder, der er stillet til rådighed for den skattepligtiges private benyttelse, kun været stillet til rådighed en del af året, nedsættes den skattepligtige værdi svarende til det antal hele måneder, hvori ingen af goderne har været til rådighed. Grundbeløbet i 1. pkt. reguleres efter personskattelovens § 20.

Stk. 13. Stk. 1, 1. pkt., og stk. 12 finder tilsvarende anvendelse for selvstændigt erhvervsdrivende, for så vidt angår multimedier, som indgår i den erhvervs-mæssige virksomhed og er stillet til rådighed for privat benyttelse. I dette tilfælde kan udgifter vedrørende de pågældende multimedier fradrages efter reglen om driftsomkostninger i statsskattelovens § 6, litra a.

Afgørelser

SKM2009.675.SR, SKM 2009.676.SR, SKM 2009.677.SR (erstatte af SKM2009.692.SR), SKM2009.678.SR, SKM2009.679.SR, SKM2009.680.SR, SKM2009.681.SR, SKM2009.682.SR, SKM2009.683.SR, SKM2009.684.SR, SKM2009.685.SR, SKM2009.686.SR, SKM2009.687.SR, SKM2009.777.SR, SKM2009.778.SR, SKM2009.780.SR, SKM2009.781. SR, SKM2009.787.SR, SKM2009.788.SR, SKM2009.789.SR, SKM2009.799.SR, SKM2009.799.SR, SKM2009.801.SR, SKM2009.805.SR, SKM2009.827.SR, SKAM2010.79.SR, SKM2010.81.SR, SKM2010.82.SR, SKM2010.83.SR, SKM2010.98.SR, SKM2010.99.SR, SKM2010.104.SR, SKM2010.111.SR, SKM2010.112.SR, SKM2010.113.SR, SKM2010.114.SR, SKM2010.117.SR, SKM2010.171.SR, SKM2010.178.SR, SKM2010.179.SR, SKM2010.180.SR, SKM2010.181.SR, SKM2010.184.SR, SKM2010.184.SR, SKM2010.230.SR, SKM2010.231.SR og SKM2010.232.SR.

Sort og grøn strøm

Personalegoder er skattepligtige, og modtageren beskattes af godets markedsværdi. Skatterådet behandlede i 2009 en sag, hvor en virksomhed, som et led i en grøn politik, ville betale for prisforskellen mellem deres ansattes private brug af "sort" strøm fra almindelige kulfyrede kraftværker og "grøn" strøm fra vindmølleparker. Skatterådet fandt, at prisforskellen skulle beskattes som et personalegode.

Personalegoder

Efter statskattelovens § 4 betragtes den samlede årsindtægt som skattepligtig indkomst, uanset fremtrædelsesformen, hvis der ikke i lovgivningen i øvrigt er gjort undtagelser herfra.

Skattepligten omfatter udover pengelønnen også tillæg til arbejdsindkomst i form af naturalier eller andre økonomiske fordele, såkaldte personalegoder.

Personalegoder kan være formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder. Sparet privatforbrug kan for eksempel være forbrug af kost, el, telefon, transport med videre.

Når et personalegode stilles til rådighed for en ansat, er det skattepligtigt uanset i hvilket omfang, den ansatte benytter godet. Det er altså selve rådigheden over godet, der beskattes.

Der er i ligningsloven fastsat skematiske værdiansættelser af personalegoder i form af rådighed over bil, sommerbolig og lystbåde til privat brug samt køb af virksomhedens produkter.

Bortset fra disse tilfælde skal et personalegode værdiansættes og beskattes med et beløb, der svarer til, hvad godet på overdragelsestidspunktet kan købes for på det fri marked.

Bliver personalegodet overdraget til låns, skal den ansatte beskattes af et beløb svarende til, hvad godet kan lejes for i rådighedsperioden på det fri marked.

Personalegoder, som overvejende grad er stillet til rådighed medarbejderen af hensyn til arbejdet, beskattes kun, hvis den samlede værdi af goderne overstiger bagatelgrænsen, der i 2009 er på 5.500 kr.

Sort og grøn strøm

Skatterådet blev i 2009 anmodet om bindende svar på spørgsmålet, om arbejdsgivers betaling for medarbejderne af prisforskellen mellem sort og grøn strøm skulle beskattes.

Baggrunden for spørgsmålet var, at en virksomhed i samarbejde med et el-selskab ønskede at tage et ansvar for klimaet og som følge heraf valgte at gøre deres produktion så miljøvenlig og CO²-neutral som muligt. Det betød, at virksomheden skulle modtage sin strøm fra en vindmøllepark. Denne type strøm kaldes grøn strøm i modsætning til strøm fra kraftværker og kulafbrænding, der kaldes sort strøm. Den grønne strøm er dyrere end den sorte strøm.

Målet var at reducere CO²-udledningen i perioden 2004 – 2014 med 10 procent, men allerede i 2008 var dette mål nået. Som følge heraf udnyttede virksomheden således ikke den mængde grøn strøm, som de havde brugsret til, og derfor ville virksomheden i stedet tilbyde sine medarbejdere del i denne grønne strøm.

Medarbejderne skulle i en periode på to år forpligte sig til at aftage den grønne strøm, og gennem arbejdsgiveren ville de få tilbudt miljøvenlige produkter som for eksempel sparepærer. Den ansatte betalte selv for sit stømforsøg, men til prisen for sort strøm. Virksomheden betalte differencen mellem prisen på den grønne og sorte strøm. Merprisen for grøn strøm udgjorde 5 øre pr. kWh i to år. Det svarer for en gennemsnitsfamilie til cirka 200 kr. om året.

Virksomheden regnede med, at denne prisforskel langsomt ville blive udlignet, ved at medarbejderne blev mere miljøbevidste og dermed sparede på deres samlede strømforbrug. Efter den to-årige periode skulle medarbejderne selv betale den fulde udgift til den grønne strøm.

Det var virksomhedens opfattelse, at da medarbejderne fortsat skulle betale for deres eget strømforbrug, og da det fortsat var den enkelte medarbejder, der hæftede over for sit el-selskab, ville der reelt ikke tilflyde medarbejderne et skattepligtigt gode, ligesom der ikke ville opnås et sparet privatforbrug ved at tilmelde sig ordningen.

Skatterådet fandt imidlertid, at forelå en ydelse fra arbejdsgiver til medarbejder, og at denne ydelse var et skattepligtigt personalegode, der skal beskattes efter ligningslovens § 16.

Skatterådet lagde vægt på, at medarbejderne modtog et gode, der bestod i at få betalt en del af deres faktiske private udgifter til energi. Egenbetalingen udgør prisen for tilsvarende mængde sorts strøm. Da den grønne strøm er dyrere end sort strøm, opnår medarbejderne et sparet privatforbrug.

Det gode, der skal beskattes, er det beløb, der udgør prisforskellen mellem sort og grøn strøm – det beløb, som arbejdsgiveren betaler til elselskabet for den enkelte medarbejder.

Sagen gav anledning til en del drøftelse i rådet, idet den enkelte medarbejder, som det blev anført af virksomheden, ikke vil kunne mærke forskel på den strøm, de modtager, der er tale om et meget beskedens beløb pr. familie, og det i øvrigt fandtes at være et klimavenligt initiativ.

Skatterådet fandt dog, at hvis der i denne sag blev truffet afgørelse om, at der ikke skulle ske beskatning af prisforskellen, vil det kunne få afledte konsekvenser, så også andre arbejdsgiverbetalte personalegoder fremover ville blive skattefrie.

Da der ikke er tale om et personalegode, der i overvejende grad stilles til rådighed for medarbejderen af hensyn til arbejdet, finder bagatelgrænsen ikke anvendelse, og selv beskedne beløb skal derfor beskattes på samme måde som almindelig løn.

Regelgrundlag

Statsskatteloven

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

- a) af Agerbrug, Skovbrug, Industri, Handel, Haandværk, Fabrikdrift, Søfart, Fiskeri eller hvilken som helst anden Næring eller Virksomhed, saa og alt, hvad der er oppebaaret for eller at anse som Vederlag for videnskabelig, kunstnerisk eller litterær Virksomhed eller for Arbejde, Tjeneste eller Bistandsydelse af hvilken som helst Art;
- b) af Bortforpagtning, Bortfæstning eller Udleje af rørligt og urørligt Gods, saavel som af vederlagsfri Benyttelse af andres rørilige eller urørilige Gods. Lejeværdien af Bolig i den skattepligtiges egen Ejendom beregnes som Indtægt for ham, hvad enten han har gjort Brug af sin Beboelsesret eller ej; Værdien ansættes til det Beløb, som ved Udleje kunde opnaas i Leje af vedkommende Ejendom eller Lejlighed, dog at den, naar særlige Forhold maatte gøre denne Maalestok mindre egnet, kan ansættes skønsmæssigt;
- c) af et Embede eller en Bestilling, saasom fast Lønning, Sportler, Embedsbolig, Naturalydelser, Emolumenter, Kontorholdsgodtgørelse (med Hensyn til Kontorudgifter jfr. § 6b.), samt Pension, Ventepenge, Gaver (jfr. dog herved Bestemmelsen i § 5b.), Understøttelser, Klosterhævning, Livrente, Overlevelserente, Aftægt og deslige;
- d) af Tiender;
- e) af Rente eller Udbytte af alle Slags Obligationer, Aktier og andre inden- eller udenlandske Pengeeffekter, saa og af udestaaende Fordringer og af Kapitaler, udlaante her i Landet eller i Udlandet, med eller uden Pant, mod eller uden Forskrivning. Som Udbytte af Aktier og Andelsbeviser skal anses alt, hvad der af vedkommende Selskab er udbetalt Aktionærer eller Andelshavere som en Del af det af Selskabet i sidste eller i tidligere Regnskabsaar indtjente Overskud, hvad enten Udbetalingen finder Sted som Dividende, som Udlodning ved Selskabets Likvidation eller lignende eller ved Udstedelse af Friaktier. Friaktier, der tildeles et Selskabs Aktionærer, bliver at henregne til Modtagerens Indkomst med et Beløb, svarende til deres Paalydende, og i Tilfælde, hvor Aktier udstedes mod Vederlag, som dog er mindre end deres Paalydende, skal et Beløb, svarende til Forskellen mellem Tegningskursen og Aktiernes Paalydende, ligeledes medregnes til Modtagerens skattepligtige Indkomst.
- f) af Lotterispil samt andet Spil og Væddemaal.

Ligningsloven

§ 16. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes tilskud til telefon uden for arbejdsstedet, jf. stk. 2, samt efter reglerne i stk. 3-13 vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statsskattelovens §§ 4-6, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt.

Tilsvarende gælder personer, der er valgt til medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollektive organer, herunder Folketinget, regionsråd og kommunalbestyrelser.

Stk. 2. Udgifter til telefonabonnement uden for arbejdsstedet kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Tilskud til telefonudgifter anses fortrinsvis at dække abonnementsudgiften. Erhvervsmæssige samtaleudgifter vedr. telefon uden for arbejdsstedet kan for erhvervsdrivende fradrages efter reglen om driftsomkostninger i statsskattelovens § 6, litra a, og for lønmodtagere fradrages efter ligningslovens § 9, stk. 1.

Stk. 3. Den skattepligtige værdi af de i stk. 1 omhandlede goder skal ved skatteansættelsen, medmindre andet følger af stk. 4-13, fastsættes til den værdi, som det måtte antages at koste den skattepligtige at erhverve godet i almindelig fri handel. Rabat på indkøb af varer og tjenesteydelser, som arbejdsgiveren mv. udbyder til salg som led i sin virksomhed, skal dog alene beskattes i det omfang, rabatten overstiger avancen hos den pågældende arbejdsgiver mv. Goder, som arbejdsgiveren i overvejende grad har ydet af hensyn til den ansattes arbejde, beskattes kun, hvis den samlede værdi af disse goder fra en eller flere arbejdsgivere mv. overstiger et grundbeløb på 5.500 kr. (2010-niveau), der reguleres efter personskattelovens § 20. Hvis godernes samlede værdi i indkomståret overstiger grundbeløbet, beskattes hele den samlede værdi. Værdien af følgende goder beskattes uden hensyn til grundbeløbet, og værdien af disse goder medregnes ikke ved beregningen af, om grundbeløbet er overskredet:

- 1) Fri bil, fri sommerbolig og fri lystbåd, jf. stk. 4-6.
- 2) Fri kost og logi, når værdiansættelsen kan foretages efter de af Skatterådet fastsatte normalværdier.
- 3) Multimedier, jf. stk. 12.
- 4) Fri helårsbolig, personalelån, samt tv- og radiolicens.

Afgørelser

SKM2009.412.SR

Retserhvervelsestidspunkt – ligningslovens § 7 H

Indtil 1998 blev lønmodtageren beskattet på tidspunktet for retserhvervelsen, nu skal lønmodtageren beskattes på udnyttelsestidspunktet eller ved salg af de ved udnyttelsen erhvervede aktier. 15-procentreglen er blevet ophævet for optioner, der retserhverves 1. januar 2010 eller senere; det gør det nødvendigt at fastlægge retserhvervelsestidspunktet for aftaler, hvor det ikke tidligere har været nødvendigt. Når retserhvervelsestidspunktet bliver fastlagt, er det nødvendigt at vurdere de betingelser, der typisk er for udnyttelsen af optioner, deriblandt ofte en betingelse om fortsat ansættelse. Konsekvensen af betingelser om fortsat ansættelse har inden for de seneste 10 år undergået en udvikling. Senest har Skatterådet ved vurderingen af en sådan betingelse inddraget et tidsmæssigt perspektiv.

Indledning

Tegningsretter og køberetter til aktier er en meget anvendt form for incitaments-aflønning.

En køberet er en ret, men ikke en pligt, til at købe aktier på et fremtidigt tidspunkt til en på forhånd fastsat kurs. På samme måde er tegningsretten en ret til at tegne aktier.

Tidspunktet for beskatning af købe- og tegningsrettigheder til aktier er gennem de sidste par årtier ændret fra retserhvervelsestidspunktet til det tidspunkt, de skal udnyttes eller afstås. Ikrafttrædelsesbestemmelsen for ophævelse af 15-procentgrænsen betyder, at retserhvervelsestidspunktet igen bliver aktuelt for beskatningen af købe- og tegningsrettigheder til aktier, jævnfør nærmere nedenfor.

Retsudviklingen vedrørende beskatningstidspunkt

Indtil 1998 blev både aktietildelinger og købe- og tegningsretter til aktier beskattet af markedsværdien på retserhvervelsestidspunktet. Værdien blev beskattet som løn. Beskatningen på retserhvervelsestidspunktet begrænsede anvendelsen af især købe- og tegningsretter, fordi en medarbejder kunne risikere at blive beskattet af en værdi, som ikke ville være til stede på udnyttelsestidspunktet.

I 1998 blev beskatningen af køberetter tildelt i ansættelsesforhold udskudt til det tidspunkt, de skal udnyttes eller afstås. I 2001 blev bestemmelsen udvidet, så den også omfattede tegningsretter. Afståelsessummen eller forskellen mellem aktiens markedsværdi på udnyttelsestidspunktet og købe- og tegningsrettens udnyttelsespris blev beskattet som løn.

For at forbedre vilkårene for medarbejderaktieordninger blev det i 2003 muligt at udskyde beskatning af tildelte tegnings- og køberetter indtil aktierne skulle sælges. Beskatningen sker som aktieindkomst. Der er flere betingelser, der skal være opfyldt for at en tildeling kan omfattes af bestemmelsen, blandt andet er der beløbsgrænser for, hvor meget man kan modtage:

- Efter ligningslovens § 7 H, stk. 2, nr. 2, litra a kunne en ansat modtage aktier samt købe- og tegningsretter til aktier til en værdi af 10 procent af deres årsløn.
- Efter ligningslovens § 7 H, stk. 2, litra b kunne medarbejderen modtage købe- eller tegningsretter med ret til at købe eller tegne aktier til en kurs, der maksimalt var 15 procent under markedskursen på de aktier, der kunne tegnes eller købes.

Med virkning for købe- og tegningsretter, der retserhverves den 1. januar 2010 eller senere, blev 15-procentgrænsen imidlertid ophævet. Det er altså afgørende for, om købe- og tegningsretter skal behandles efter det gældende regelsæt eller det fremadrettede regelsæt, hvornår den ansatte får endelig ret til de pågældende købe- og tegningsretter.

Definitioner

Ikrafttrædelsesbestemmelsen for ophævelsen af 15-procentgrænsen medfører, at det nu igen er nødvendigt at fastlægge et retserhvervelsestidspunkt for købe- og tegningsretter til aktier, der er tildelt i ansættelsesforhold.

De forskellige tidspunkter for retserhvervelse af købe- og tegningsrettigheder defineres nærmere nedenfor:

Begreb	Definition
Retserhvervelsestidspunkt	Det grundlæggende princip i dansk skattelovgivning er retserhvervelsesprincippet. Dette indebærer, at udgangspunktet er, at al beskatning sker på retserhvervelsestidspunktet.
Tildelingstidspunkt	Ved tildelingstidspunktet forstås det tidspunkt, hvor bestyrelsen træffer beslutning om, at der skal tildeles aktier, køberetter og tegningsretter. Er bestyrelsen ikke bemyndiget til at træffe sådanne beslutninger, er tildelingstidspunktet det tidspunkt, hvor generalforsamlingen træffer beslutning om en tildeling
Modningsperiode (Vestingperiode)	Ved modningsperiode forstås den periode, der forløber fra tildeling af køberetter eller tegningsretter og indtil det tidspunkt, hvor det kan konstateres, at eventuelle betingelser er opfyldt.
Modningstidspunkt (Vesting)	Modningstidspunktet er det tidspunkt hvor køberetterne eller tegningsretterne kan udnyttes når der åbnes for udnyttelse. Efter modningstidspunktet kan købe- og tegningsretter ikke længere fortabes, hvis indehaveren er omfattet af aktieoptionsloven.
Udnyttelsestidspunkt	Det tidspunkt hvor optionen udnyttes.
Udnyttelse	Ved udnyttelse betaler indehaveren udnyttelsesprisen, som fremgår af optionsaftalen og i stedet modtages aktier.

Betingelser knyttet til retserhvervelsen

Der er ikke erhvervet ret til et gode, hvor der er betingelser for modtagelsen, førend det ikke længere er usikkert, om betingelsen vil blive opfyldt og godet vil blive ydet.

Det er i den forbindelse afgørende, om det er medarbejderen selv, der kan sikre, at betingelsen bliver opfyldt, idet en sådan betingelse efter praksis ikke udskyder retserhvervelsen.

Der skelnes ikke skattemæssigt mellem betingelser for at få retten og betingelser for at udnytte retten. Derfor kan betingelser for at udnytte optionen for købe- og tegningsretter ligeledes udskyde tidspunktet for endelig retserhvervelse.

Krav om fortsat ansættelse

Især vurderingen af betingelser om fortsat ansættelse har igennem tiden voldt problemer. Indtil Novo-dommen i 2004 (TfS2004.735.H) ansås en betingelse om fortsat ansættelse at udskyde retserhvervestidspunktet, indtil det kunne konstateres at betingelsen var opfyldt. I Novo-dommen sagde Højesteret, at aktieoptioner er omfattet af funktionærlovens § 17 a, og derfor kunne en ansat ikke fortabe retten til i hvert fald en forholdsmæssig andel af tildelte aktieoptioner.

Denne opfattelse af retserhvervelsen blev ændret i 2004 med vedtagelsen af ”aktieoptionsloven”. Herefter kan købe- og tegningsretter til aktier med videre kun fortabes, hvis den ansatte selv opsiger sit ansættelsesforhold.

Således anses en betingelse om fortsat ansættelse som udgangspunkt ikke længere at være suspensiv og udskyder altså ikke retserhvervestidspunktet.

Dette udgangspunkt om en ansats egen indflydelse på opfyldelsen af en betingelse om fortsat ansættelse blev behandlet af Skatterådet i 2007 i to afgørelser. I begge afgørelser var det en betingelse for modning, at lønmodtageren var ansat på modningstidspunktet.

- I SKM2007.642.SR havde en række medarbejdere i et dansk selskab i henhold til en medarbejderaflønningsaftale modtaget Restricted Stock Units (RSU) som

en del af lønnen. Selskabet ønskede på den baggrund at få klarhed over medarbejdernes beskatning af de tildelte RSU'ere. Skatterådet bekræftede, at medarbejderne erhvervede endelig ret til RSU'erne på modningstidspunktet, fordi det først på dette tidspunkt kunne afgøres, hvorledes RSU'erne blev opfyldt.

- I SKM2007.786.SR bekræftede Skatterådet, at en aftale om tildeling af Matching Shares kan omfattes af reglerne i ligningslovens § 7 H. Skatterådet fandt, at tidspunktet for den endelige retserhvervelse var udskudt, idet man ved vurderingen også inddrog et tidsmæssigt perspektiv.
- I SKM2009.790.SR lagde Skatterådet til grund, at det ikke længere skulle være muligt at udskyde retserhvervestidspunktet med en begrundelse som i SKM2007.642.SR, nemlig at det først på modningstidspunktet kunne afgøres, om aktien var nytegnet, fra egenbeholdningen eller opkøbt på markedet. I stedet har Skatterådet opretholdt den praksis, som i SKM2007.786.SR blev dannet vedrørende matching shares, nemlig at der også ved vurdering af retserhvervestidspunktet skal indgå et tidsmæssigt perspektiv.

SKAT har i 2009 udsendt styresignalet SKM2009.749.SKAT, hvor det blev tilkendegivet, at der fremadrettet også for aktieoptioner, tildelt efter offentliggørelsen af styresignalet, skal anlægges denne vurdering af det tidsmæssige perspektiv.

Afgørelser, hvor retserhvervestidspunktet er fastlagt

Skatterådet har i 2009 haft lejlighed til at behandle flere anmodninger, hvor der blandt andet skulle tages stilling til retserhvervelse af henholdsvis optioner eller aktier.

- I SKM2009.824.SR var en medarbejder blevet tildelt aktieoptioner i udlandet og spørgsmålet var, om optionerne var retserhvervede, før medarbejderen indtrådte i fuld skattepligt til Danmark. Tildelingen var ubetinget, og udnyttelsen af optionerne var udelukkende betinget af, at medarbejderen ville være ansat i selskabet på udnyttelsestidspunktet. Da medarbejderen var omfattet af aktieoptionsloven, ansås optionerne for retserhvervede på tildelingstidspunktet, altså inden medarbejderen blev fuldt skattepligtig til Danmark.

-
-
- I SKM2009.795.SR blev en administrerende direktør tildelt tegningsretter. Udnyttelsen var betinget af, at direktøren var ansat og af, at der blev truffet beslutning om likvidation af selskabet, børsnotering af selskabet eller overdragelse af en aktiepost, der medførte, at erhververen direkte eller indirekte fik bestemmende indflydelse i selskabet. Retserhvervelsen af disse optioner ansås først for sket på det tidspunkt, optionerne kunne udnyttes.
 - SKM2009.793.SR behandler tildelte aktieoptioner med en 3-årig modningsperiode. Det vil sige, at optionerne som udgangspunkt først kunne udnyttes tidligst 3 år efter tildelingen. Det fremgik dog af aftalerne, at optionerne kunne udnyttes inden vesting (udløb af modningsperiode), hvis der sker ejerskifte i selskabet, træffes beslutning om afnotering eller likvidation. Optionerne ansås for retserhvervede på tidspunktet for tildelingen.
 - SKM2009.790.SR behandler blandt andet retserhvervelse af restricted stock units (RSU'er). RSU'erne havde en modningsperiode på 4 år, og opfyldelsen var udelukkende betinget af fortsat ansættelse. Her anså Skatterådet retserhvervelsen for udskudt indtil modningstidspunktet.

Regelgrundlag

Ligningslovens § 7 H (som gældende indtil ændring ved lov nr. 519 af 12. juni 2009)

§ 7 Stk. 1, 1. pkt. Personer, der som led i et ansættelsesforhold modtager vederlag i form af aktier, køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier, skal ikke medregne værdien heraf ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, såfremt betingelserne i stk. 2 er opfyldt.

Stk. 2. Skattefriheden efter stk. 1 af et vederlag er betinget af:

- 1)
- 2) At den ansatte i samme år enten
 - a) modtager aktier og købe- og tegningsretter, hvor værdien af de modtagne aktier m.v. ikke overstiger 10 pct. af den ansattes årsløn, eller
 - b) modtager købe- eller tegningsretter, hvor udnyttelseskursen maksimalt er 15 pct. lavere end markedskursen på de aktier, som de modtagne retter giver ret til at erhverve eller tegne, og aktier, hvor værdien heraf ikke overstiger 10 pct. af den ansattes årsløn.

Lov nr. 519 af 12. juni 2009 om ændring af ligningsloven og forskellige andre love

§ 1. I lov om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 176 af 11. marts 2009, som ændret ved § 13 i lov nr. 1587 af 20. december 2006, § 13 i lov nr. 275 af 7. april 2009 og § 6 i lov nr. 392 af 25. maj 2009, foretages følgende ændringer:

§ 7 H, stk. 2, nr. 2: At den ansatte i samme år modtager aktier og købe- og tegningsretter, hvor værdien af de modtagne aktier m.v. ikke overstiger 10 pct. af den ansattes årsløn.

§ 5, Stk. 6: § 1, nr. 12-15, har virkning for retserhvervelse af købe- og tegningsretter, der sker den 1. januar 2010 eller senere.

Aktieoptionsloven (Lov nr. 309 af 5. maj 2004 om brug af køberet eller tegningsret til aktier m.v. i ansættelsesforhold)

§ 1. Loven finder anvendelse på ordninger eller aftaler, der giver en lønmodtager ret til som led i ansættelsesforholdet at købe aktier eller anparter eller tegne nyudstedte aktier eller anparter på et senere tidspunkt.

§ 2. Ved lønmodtager forstås i denne lov en person, der modtager vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold.

§ 4. Hvis ansættelsesforholdet ophører på grund af lønmodtagerens opsigelse, før lønmodtageren udnytter tildelte købe- eller tegningsrettigheder til aktier eller anparter, bortfalder retten hertil, medmindre andet fremgår af ordningens eller aftalens udnyttelsesbetingelser. Endvidere bortfalder retten til tildelingen efter ansættelsesforholdets ophør.

Stk. 2. Hvis lønmodtageren fratræder, fordi lønmodtageren når den alder, der gælder for tilbagetrækning fra det pågældende erhverv eller den pågældende virksomhed, eller fordi lønmodtageren kan oppebære folkepension eller alderspension fra arbejdsgiveren, finder § 5, stk. 1, tilsvarende anvendelse.

Stk. 3. Hvis lønmodtageren hæver ansættelsesforholdet på grund af grov misligholdelse fra arbejdsgiverens side, finder § 5, stk. 1, tilsvarende anvendelse.

§ 5. Hvis ansættelsesforholdet ophører på grund af arbejdsgiverens opsigelse, før lønmodtageren udnytter tildelte købe- eller tegningsrettigheder til aktier eller anparter, bevarer lønmodtageren retten hertil i henhold til ordningens eller aftalens udnyttelsesbetingelser, som om lønmodtageren fortsat var ansat. Endvidere bevarer lønmodtageren ret til en i forhold til lønmodtagerens ansættelsestid i regnskabsåret forholdsmeæssig andel af de tildelingen, som lønmodtageren ville have haft ret til i henhold til aftale eller sædvane, hvis lønmodtageren havde været ansat ved regnskabsårets afslutning eller på tildelingstidspunktet.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis opsigelsen skyldes lønmodtagerens misligholdelse af ansættelsesforholdet, eller hvis lønmodtageren er blevet bortvist berettiget.

Afgrænsning af hoteldrift i forhold til udlejning af ferieboliger

Afgrænsningen af, hvornår der er tale om hoteldrift i forhold til udlejning af ferieboliger er afgørende for, om der indtræder momspligt. Med forårspakken har afgrænsningen desuden betydning for, om beskatningen af en ejendomsavance kan genanbringes i ny ejendom med videre. I artiklen drøftes kriterierne for afgrænsningen. Der er imidlertid forskel på afvejningen af kriterierne på momsområdet i forhold til skatteområdet.

Ændringen af ejendomsavancebeskatningsloven

Efter ejendomsavancebeskatningsloven § 6A kan avance på en ejendom genanbringes i en anden ejendom, så beskatningen udskydes. Genanbringelsen er betinget af, at såvel den solgte ejendom som den ejendom, der genanbringes i, har været anvendt erhvervmæssigt i ejerens eller dennes ægtefælles erhvervsvirksomhed.

Der kan som udgangspunkt ikke genanbringes i fast ejendom, der skal udlejes, da udlejning ikke i den forbindelse anses for erhvervmæssig virksomhed.

I 2008 afgjorde Landsskatteretten, at der kunne ske genanbringelse i en landbrugsejendom, selvom den i et vist omfang blev udlejet til ikke-landbrugsmæssige formål. Landsskatteretten lagde i den forbindelse afgørende vægt på ejendommens vurderingsmæssige status.

Det var herefter muligt at genanbringe avancer i for eksempel en lade ombygget til ferielejligheder, der efterfølgende blev lejet ud.

I forbindelse med forårspakken blev ejendomsavancebeskatningsloven ændret, så der ikke længere kan genanbringes avancer i udlejede ejendomme, og det fremgår

af forarbejderne, at der herunder er tænkt på eksempelvis udlejning af ferieboliger i en ombygget lade.

Der vil derimod fortsat kunne ske genanbringelse i ejendomme, hvor udlejningen kan betegnes som hoteldrift, hvis lovens betingelser i øvrigt er opfyldt.

Fremover vil det derfor have betydning om udlejningens omfang, tilrettelæggelse med videre har en sådan karakter, at den kan anses for hoteldrift.

Det er også relevant at afgrænse hoteldrift over for anden form for udlejning af for eksempel ferieboliger i afskrivningsloven, idet hoteller har kunnet afskrives, hvorimod der ikke har kunnet foretages skattemæssige afskrivninger på sommerhuse og ferielejligheder med videre.

Den skattemæssige afvejning

Skatterådet har i 2009 givet et bindende svar, hvor det blev relevant at afgøre, om der var tale om hoteldrift eller udlejning af ferielejligheder.

I sagen havde spørger købt en ejendom i Frankrig på 170 ha. Spørger ønskede at genanbringe i indretningen af en del af driftsbygningerne, i noget af hovedbygningen til landboturisme og i anskaffelsessummen vedrørende hovedbygningen, som skal anvendes til landboturisme.

SKAT udarbejdede et notat om den skattemæssige afgrænsning af hoteldrift i forhold til udlejning af ferielejligheder. SKAT fandt i den forbindelse, at der ved afvejningen kunne anvendes de samme kriterier, som anvendes til at definere, om der er tale om hoteldrift i forhold til afskrivningsloven:

- Udlejningsperiodens længde – herunder mulighed for at leje sig ind for kortere perioder end 1 uge.
- Mulighed for udlejning/reservation på stedet – uden forudbestilling.
- Mulighed for udlejning hele året – ikke kun i ferieresoner.
- Tilstedeværelse af bospisningsmuligheder.
- Tilstedeværelse af visse fælles faciliteter.

-
-
- Inkluderer udlejningsprisen sengelinned og rengøring (hotelservice m.v.).
 - Den bygningsmæssige indretning af feriecenteret.

Skatterådet fandt, at der er tale om ren udlejningsvirksomhed, der ikke kan sammenlignes med egentlig hotelvirksomhed, og der kunne derfor ikke ske genanbringelse. Skatterådet lagde vægt på, at de udlejede lokaler hovedsagligt var indrettet som ferielejligheder, at der hovedsagligt skete udlejning i perioder på 1 uge ad gangen, at der ifølge budgettet var tale om lav intensitet i udlejningen, at der ikke var indrettet reception, restaurant eller serveringslokaler, at udlejningen var baseret på, at gæsterne selv lavede maden, samt at der ikke ville blive gjort rent hver dag i udlejningsperioden.

Den momsmæssige vurdering

Efter momsloven § 13, stk. 1, nr. 8, er udlejning af fast ejendom som udgangspunkt fritaget for moms. Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af værelser i hoteller og lignende samt udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned.

Efter fast praksis er udlejning af sommerhuse og ferielejligheder imidlertid momsfritaget som udlejning af fast ejendom, selvom de udlejes i kortere tid end 1 måned.

Det er derfor også her relevant at afgrænse, om der er tale om udlejning af ferielejligheder/sommerhuse, eller om der er tale om hoteldrift eller lignende.

Østre Landsret bemærkede i afgørelsen TfS1998.708.ØL, at den væsentligste funktion ved hoteldrift og dermed ligestillet virksomhed er karakteriseret ved ”ydelse af midlertidigt logi på kommerciel basis”.

Årsagen til, at udlejning af sommerhuse og ferielejligheder er fritaget for moms er, at sommerhuse her i landet anses som et supplement til ejerens privat-/helårsbolig, et sted, hvor ejeren opholder sig i fritiden og i ferier, og udlejning af sommerhuse anses derfor ikke for at være en kommerciel aktivitet i Danmark.

Som kommerciel aktivitet betragtes imidlertid udlejning af værelser i moteller og sådanne pensionater, som drives i konkurrence med hoteller, herunder udlejning af værelser og ferielejligheder til personer, der tager midlertidigt ophold under ferier med videre, Disse aktiviteter er derfor momspligtige.

Skatterådet behandlede i 2009 en række sager, der vedrørte afgrænsningen mellem momsfri udlejning af sommerhuse/ferielejligheder og momspligtig udlejning af værelser/lejligheder på hotellignende vilkår.

En af de sager, der gav anledning til debat i Skatterådet vedrørte indretningen af 2 ferielejligheder på førstesalen i spørgers private bolig. Det var oplyst, at lejlighederne ville blive udlejet separat, på uge- eller dagsbasis gennem et bureau, og at der som udgangspunkt ikke ville være servering eller i øvrigt blive leveret servicedydelser i forbindelse med udlejningen.

Skatterådet fandt, at udlejningen af ferielejlighederne var momspligtig.

Skatterådet lagde vægt på, at lejlighederne ikke opfyldte de karakteristika, der normalt er forbundet med sommerhuse. Lejlighederne var således ikke selvstændigt matrikulerede eller opdelt i selvstændige ejerlejligheder, og i og med at lejlighederne var indrettet på første sal i spørgers private bolig, kunne de ikke anses for at være et supplement til spørgers privatbolig – et sted, hvor spørger eksempelvis selv ville opholde sig i fritid og ferier.

Skatterådet var herefter af den opfattelse, at ferielejlighederne blev udlejet på kommerciel basis og dermed i konkurrence med værelser i hoteller, moteller, pensionater og lignende.

Forskelle i de 2 regelsæt

Selvom der er en række sammenfald i de kriterier, der indgår i afvejningen af, om der er tale om hoteldrift med videre eller udlejning af sommerhuse/ferielejligheder inden for henholdsvis skatteområdet og momsområdet, vil den endelige afvejning ikke nødvendigvis i alle tilfælde falde ud til samme side.

De 2 nævnte skatterådsafgørelser er eksempler på indretning af ferielejligheder, hvor der dels ikke kan ske genanbringelse af ejendomsavance, da der ikke er tale om egentlig hoteldrift, men hvor udlejningen på den anden side er momspligtig, da der trods alt er tale om udlejning på kommerciel basis af ferieboliger, der ikke opfylder de karakteristika, der kendetegner sommerhuse.

Regelgrundlag

Ejendomsavancebeskatningsloven:

§ 6 A. Såfremt den skattepligtige erhverver en ejendom, der er omfattet af lovens regler, med undtagelse af ejendomme, der er omfattet af § 8, kan den skattepligtige i stedet for at medregne fortjeneste ved afståelse af fast ejendom til den skattepligtige indkomst, vælge at nedsætte anskaffelsessummen for den erhvervede ejendom med fortjenesten. Reglerne i 1. pkt. gælder alene for fortjeneste, der vedrører den del af den afståede ejendom, som blev anvendt erhvervsmæssigt i ejerens eller den samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, og det er kun den del af anskaffelsessummen, der vedrører den del af den erhvervede ejendom, som skal anvendes erhvervsmæssigt i ejerens eller den samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, der kan nedsættes med fortjenesten. Stk. 3, stk. 2. pkt., gælder tilsvarende. Udlejning af fast ejendom anses i denne forbindelse ikke for erhvervsvirksomhed. Den erhvervede ejendom anses ikke for udlejet, selv om den er udlejet på tidspunktet for erhvervelsen, hvis udlejningen er ophørt inden udløbet af fristerne i stk. 2, nr. 2. Endvidere anses den del af den afståede ejendom henholdsvis den erhvervede ejendom, som udgør boligdelen, ikke i denne forbindelse for anvendt erhvervsmæssigt. Nedsættelsen efter 1. pkt. skal ske med hele den del af fortjenesten opgjort uden fradrag efter § 6, stk. 2, der vedrører den erhvervsmæssigt anvendte del af den afståede ejendom, dog højst med et beløb svarende til den del af den kontante anskaffelsessum for den erhvervede ejendom, der vedrører den del, der skal anvendes erhvervsmæssigt. Overstiger den opgjorte fortjeneste den kontante anskaffelsessum, beskattes den overskydende fortjeneste efter lovens almindelige regler.

Stk. 2. Nedsættelse af anskaffelsessummen efter stk. 1 er betinget af, at

- 1) den skattepligtige enten erhverver fast ejendom i samme indkomstår, hvori den skattepligtige afstår fast ejendom, eller erhverver fast ejendom senest i det indkomstår, der følger efter afståelsesåret, eller erhverver fast ejendom i det seneste indkomstår forud for afståelsesåret og

2) den skattepligtige senest for det indkomstår, hvori erhvervelsen finder sted, begærer reglen i stk. 1 anvendt ved indsendelse af rettidig selvangivelse eller, såfremt erhvervelsen af fast ejendom finder sted i det seneste indkomstår forud for afståelsesåret, begærer reglen i stk. 1 anvendt senest ved indsendelse af rettidig selvangivelse for afståelsesåret. Hvis skattemyndighederne ændrer ansættelse vedrørende afståelse af fast ejendom, kan den skattepligtige begære reglen i stk. 1 anvendt, dog senest 3 måneder efter, at meddelelsen om ansættelsesændringen er modtaget.

Stk. 3. Stk. 1 og 2 finder tilsvarende anvendelse, hvis den ene ægtefælle afstår fast ejendom og den anden ægtefælle erhverver fast ejendom. Det er en betingelse, at ægtefællerne er samlevende ved udgangen af både det indkomstår, hvori afståelsen finder sted, og det indkomstår, hvori erhvervelsen finder sted.

Stk. 4. Nedsættelse af anskaffessummen efter stk. 1 er betinget af, at den erhvervede faste ejendom er beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland. Hvis ejeren på nedsættelsestidspunktet er skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1 uden at være hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland i henhold til bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan der dog ske nedsættelse af anskaffessummen, når den erhvervede faste ejendom er beliggende i en stat, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland. Det er en betingelse for nedsættelse af anskaffessummen efter 2. pkt., at den fremmed stat, Færøerne eller Grønland udveksler oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager. Den fortjeneste, der stammer fra nedsættelse af anskaffessummen, er fortjeneste fra fast ejendom beliggende i den stat, hvor den afståede ejendom lå. En skatteyder, der ønsker at genanbringe en fortjeneste i en ejendom i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, kan inden ophør af den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1 begære reglen i stk. 1 anvendt på en erhvervet udenlandsk ejendom. Begæringen skal være ledsaget af nødvendige oplysninger om de implicerede ejendomme, herunder et driftsbudget for den erhvervede ejendom.

Stk. 5 Uanset stk. 1, 4. pkt., kan fortjeneste dog genanbringes i en fast ejendom, der udlejes til et selskab, hvori ejeren af den faste ejendom og denne ægtefælle direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse. Det er en betingelse, at selskabet skal anvende ejendommen erhvervsmæssigt, jf. stk. 1. Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ophører den bestemmende indflydelse i selskabet, sker der beskatning af den genanbragte fortjeneste på dette tidspunkt. Beskattes den genanbragte fortjeneste efter 4. pkt., bortfalder nedsættelsen af anskaffessummen efter stk. 1, 1. pkt.

Stk. 6 Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om indgivelse af og indholdet i begæringer efter stk. 2.

§ 6 B. Ophører en persons skattepligt efter kildeskattelovens § 1 som følge af fraflytning, eller bliver en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, beskattes fortjeneste, der nedsætter anskaffelsessummen efter § 6 A, stk. 1, på tidspunktet for skattepligtsophøret eller flytningen af skattemæssigt hjemsted. Det gælder dog kun, hvis den erhvervede ejendom er beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland. Den fortjeneste, der stammer fra nedsættelse af anskaffelsessummen, er fortjeneste fra fast ejendom beliggende i den stat, hvor den afståede ejendom lå.

Stk. 2. Der kan gives henstand med skatten efter stk. 1 efter reglerne i kildeskattelovens § 73 E.

Stk. 3. Hvis det ved afståelse af den erhvervede ejendom eller ved ejerens død, efter at der er indtrådt skattepligt efter stk. 1, konstateres, at afståelsessummen henholdsvis handelsværdien ved død er mindre end anskaffelsessummen, nedsættes det skattepligtige beløb efter stk. 1 med forskellen. Det skattepligtige beløb kan ikke blive negativt.

Stk. 4. Får ejeren igen skattemæssigt hjemsted her, inden den erhvervede ejendom er afstået, bortfalder pligten til at svare skat efter stk. 1, indtil ejeren på ny opfylder betingelserne i stk. 1, 1. pkt.

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

Momsloven

§ 13, stk. 1. Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift: (...)

8) Administration, udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen. Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af værelser i hoteller og lignende, udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned, udlejning af camping-. Parkerings- og reklameplads samt udlejning af opbevaringsbokse.”

Afgørelser:

SKM2010.101.SR, SKM2009.634.SR

Foreninger og moms

Der skal betales moms af alle leveringer af varer og ydelser, der mod betaling leveres her i landet. Momspligten gælder også, når foreninger og organisationer leverer ydelser eller varer til deres medlemmer eller andre. Momsloven indeholder dog en undtagelse fra momspligten, når en række betingelser er opfyldt. En del foreninger har rettet henvendelse til Skatterådet, enten fordi foreningen har ønsket at være fritaget for moms, eller fordi foreningen har ønsket at blive momspligtig. Sidstnævnte typisk når det kan give foreningen en økonomisk fordel, i og med at en momspligt samtidig giver ret til et momsfradrag.

Foreninger der ikke omfattes af momsloven

Foreninger anses som udgangspunkt for at drive økonomisk virksomhed, og dermed for at være omfattet af momsloven, selv om foreningen kun sælger varer og ydelser til medlemmerne eller sælger medlemmernes varer og ydelser.

En forening falder dog udenfor momslovens område, hvis foreningens formål og aktiviteter ikke kun vedrører medlemmernes specifikke interesser, men også kommer en bredere kreds af personer til gode. Dette er begrundet i, at i et sådant tilfælde anses det enkelte medlem ikke for at modtage en modydelse i forhold til det betalte kontingent. Momslovens krav om levering mod betaling er derfor ikke opfyldt, og foreningens aktiviteter vil falde helt uden for momsens område og vil af den grund ikke blive momspligtige. Som eksempel på sådanne foreninger kan nævnes:

- En patientforening, hvor alle der er ramt af den pågældende sygdom, vil have fordel af foreningens virke, og ikke kun foreningens medlemmer.
- En forening, der arbejder for at bevare naturen, hvor alle naturelskere vil have fordel af foreningens aktiviteter.

-
-
- Et trossamfund, hvortil der blev givet tilskud, men ikke betalt et fast kontingent af medlemmerne, men hvor alle i princippet, uanset om man har givet et bidrag eller ej, ville have adgang til de religiøse aktiviteter.

Betingelser for momsfrigtagelse

Der skal altså være en sammenhæng mellem foreningens levering af ydelser til medlemmerne og det betalte kontingent, for at den pågældende forening kan anses for at være inden for momslovens område, og dermed som udgangspunkt også vil være momspligtig. For at foreningen kan være momsfrigtaget, skal følgende betingelser være opfyldt:

- Leveringen har nær tilknytning til foreningens formål.
- Foreningen arbejder ikke med gevinst for øje.
- Leveringen er finansieret ved kontingent – ikke særskilte betalinger.
- Momsfrigtagelsen fremkalder ikke konkurrenceforvridning.
- Foreningens formål skal være af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller vedrøre borgerlige rettigheder.

De formål, som en forening skal have for at kunne blive fritaget, er udtømmende listet i lovteksten. Det afhænger således af en helt konkret vurdering af den enkelte forenings vedtægter og aktiviteter, om formålet med foreningen kan være omfattet af bestemmelserne om fritagelse for moms.

Foreningers levering af varer og ydelser

Hvis en forening leverer ydelser eller varer mod særskilt betaling uafhængig af kontingentet, vil dette blive anset som en momspligtig aktivitet.

På den anden side er det også muligt at momspligtige foreninger kan levere ydelser, der er momsfrigtaget efter en anden af fritagelsesbestemmelserne, eksempelvis faglig undervisning (SKM2009.405.SR og SKM2010.153.SR).

Endelig er der en valgfri bestemmelse om momsfrigtagelse for velgørende eller på anden måde almennyttige foreningers salg i forbindelse med foreningens primære aktiviteter. Til denne bestemmelse knytter der sig imidlertid også nogle betingelser:

-
-
- Fritagelsen må ikke kunne fremkalde konkurrencefordrejning.
 - Overskuddet skal fuldt ud anvendes til foreningens eget formål.
 - Overskuddets anvendelse skal kunne dokumenteres overfor SKAT.
 - Salg af varer og ydelser af forretningsmæssig karakter kan ikke fritages.

Som velgørende eller på anden måde almennyttige formål kan nævnes amatøridrætsarbejde, sygdomsbekæmpelse, forbyggende børne- og ungdomsforsorg, u-landshjælp samt kirkeligt arbejde.

Denne bestemmelse kan eksempelvis anvendes, når der sælges mad- og drikkevarer ved en idrætsklubs træningsaftener eller stævner, der jo er idrætsklubbens primære aktivitet. Et andet eksempel er, når en forening med det formål at fremme forskning, uddannelse og behandling vedrørende en bestemt sygdom, er medarrangør af en international konference om netop denne specielle sygdom. Kravet for momsfrigtagelse anses som opfyldt, når indtægterne fra konferencen anvendes til foreningens eget almennyttige formål (SKM2010.158.SR).

Bindende svar om foreninger

Skatterådet gav i 2009 tre bindende svar, der vedrørte foreningers momspligt, og i alle tre svar blev det afgjort, at foreningerne var momspligtige, fordi betingelserne for momsfrigtagelse ikke var opfyldt.

SKM2009.642.SR vedrørte en erhvervsklub, der havde til formål at styrke sammenholdet mellem erhvervsdrivende blandt andet ved at arrangere aktiviteter for at øge det enkelte medlems arbejdsmæssige og sociale netværk og at fremme erhvervsinteresser til gavn for det geografiske område.

I indstillingen blev fortolkningen af begrebet ”fagforeningsmæssig” i EF-Domstolens dom, sag C-149/97, The Institute of the Motor Industry, lagt til grund, idet ”fagforeningsmæssig” her blev anset som en særlig betegnelse for en organisation, hvis hovedformål er at varetage medlemmernes fælles interesser og repræsentere disse over for tredjemand/offentlige myndigheder, hvad enten der er tale om arbejdstagere, arbejdsgivere og lignende.

Afgørelsen blev begrundet med, at der ikke ifølge erhvervsklubbens vedtægter og formål var nogen holdepunkter for, at foreningens hovedformål var at varetage og repræsentere sine medlemmers interesse overfor tredjemand/offentlige myndigheder. Erhvervsklubben kunne ikke betragtes som en fagforeningsmæssig forening, og kunne dermed ikke leve op til betingelserne for momsfrigtagelse.

Den momsmæssige stilling af en forening, der havde til formål at fremme det sociale sammenhold på en uddannelsesinstitution gennem blandt andet afholdelse af baller, fester og andre aktiviteter, at fremme medlemmernes almene dannelse og at opbygge kontakt til studerende på andre uddannelsesinstitutioner, blev behandlet af Skatterådet i SKM2009.635.SR.

De betingelser, der stilles til foreningers formål, for at disse kan blive fritaget for moms, var således ikke opfyldt, og derfor afgjorde Skatterådet, at foreningens kontingent var momspligtigt.

SKM2009.405.SR omhandlede en brancheforening inden for sundhedsområdet. Den hidtidige praksis, hvor arbejdsgiver/brancheforeninger blev anset som foreninger af fagforeningsmæssig karakter og dermed fritaget for moms, blev ændret i SKATs meddelelse i SKM2007.385.SKAT. Herefter skulle de oprindelige arbejdsgiverforeningsmæssige aktiviteter, nemlig varetagelse af medlemmernes interesser som arbejdsgivere i forhold til medlemmernes ansatte, fortsat være omfattet af momsfritagelsen, hvorimod aktiviteter i form af erhvervs-mæssige eller kommercielle serviceydelser, hvor det var medlemmernes forretningsmæssige og økonomiske interesser, der var i fokus, blev momspligtige.

Ifølge foreningens vedtægter var formålet at fremme medlemmernes interesser ved blandt andet at forhandle indkøbs- og leveringsbetingelser og skabe muligheder for faglig udvikling med videre. Afgørelsen blev begrundet med, at vedtægterne ikke indeholdt noget, der tydede på, at foreningens hovedformål omfattede overenskomstrelaterede ydelser, hvor medlemmernes interesser som arbejdsgivere i forhold til medlemmernes ansatte blev varetaget. Af den grund blev foreningen anset for at være momspligtig.

Regelgrundlag

Momsloven:

§ 13. Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

[...]

4) Foreningers og organisationers levering af ydelser og varer i nær tilknytning hertil til deres medlemmer i disses fælles interesse og mod et kontingent. Det er en forudsætning, at foreningen m.v. ikke arbejder med gevinst for øje, og at formålet er af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller vedrører borgerlige rettigheder. Det er desuden en forudsætning, at afgiftsfritagelsen ikke kan fremkalde konkurrencefordrejning.

[...]

22) Varer og ydelser, der leveres af almenvælgørende eller på anden måde almennyttige foreninger m.fl. i forbindelse med afholdelsen af aktiviteter, under forudsætning af, at fritagelsen ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning. Det er en betingelse, at overskuddet fuldt ud anvendes til foreningens eget formål, samt at overskuddets anvendelse på anmodning af told- og skatteforvaltningen kan dokumenteres. Levering af varer og ydelser af forretningsmæssig karakter er ikke omfattet af fritagelsen.



Oversigt over Skatterådets afgørelser om foreningers momspligt

SKM2010.153.SR	Fagligt selskab Ikke fagforening eller filantropi	Momspligtig
SKM2010.66.SR	Forening med formål at indsamle til velgørenhed Velgørende eller på anden måde almennyttige formål	Momsfritaget
SKM2009.642.SR	Erhvervsklub med formål at styrke sammenholdet Mellem erhvervsdrivende Ikke fagforening	Momspligtig
SKM2009.635.SR	Forening med formål af fremme sociale relationer Ikke nogen af de 7 formål	Momspligtig
SKM2009.405.SR	Brancheforening indenfor sundhedsområdet Ikke fagforening	Momspligtig
SKM2008.705.SR	Forening med formål at fremme den psykosociale rehabiliteringsindsats i Danmark Ikke nogen af de 7 formål	Momspligtig
SKM2008.663.SR	Forening med kystsikringsformål Ikke fritaget efter ML § 13, stk. 1, nr. 4, men Sidestilles momsmæssigt som en grundejerforening	Momsfritaget
SKM2008.683.SR	Forening af ejere af ejendom i land X Ikke forbrugerpolitisk	Momspligtig
SKM2008.131.SR	Trossamfund Ikke betaling for specifikke ydelser	Udenfor moms- lovens område
SKM2007.515.SR	Netværksarrangementer for business developere Ikke nogen af de 7 formål	Momspligtig
SKM2007.156.SR	Årsmøde og IT-skrivebord Fagforening	Momsfritaget
SKM2010.158.SR	Forening med formål at fremme forskning, uddannelse og behandling vedr. en sygdom Afholdelse af international kongres Almennyttig jf. § 13,stk.1, nr. 22.	Momsfritaget
SKM2007.879.SR	Velgørende paraplyorganisation Katastrofe og udviklingshjælp Almennyttig, jf. § 13, stk. 1, nr. 22	Momsfritaget

Ændring af Skatterådets kompetence

Skatterådets kompetencer er ændret i 2009 og i 2010 som følge af ophævelsen af selskabsskattelovens § 12 og ændringen af ligningslovens § 7 E, stk. 2. Ændringen af kompetencen har haft medført, at der er sket et fald i antallet af de bevillings- og dispensationssager der forelægges for Rådet. Vedrørende antallet henvises der nærmere til statistikkerne i denne beretning.

Selskabsskattelovens § 12

Ved L 2007 1534 er selskabsskattelovens § 12 ophævet med virkning fra og med indkomstår, der begynder 1. januar 2010 eller senere.

Selskabsskattelovens § 12 havde følgende ordlyd:

For udenlandske forsikringsselskaber, der driver forsikringsvirksomhed her i landet, fastsættes indkomsten her i landet til den del af selskabets samlede indkomst, opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler, som efter forholdet mellem dets brutto-præmieindtægt her i landet og dets samlede brutto-præmieindtægt falder på brutto-præmieindtægten her i landet. Hvor særlige forhold gør sig gældende, kan told- og skatteforvaltningen efter indstilling fra Skatterådet tillade en anden opgørelsesmåde anvendt.

Ved ophævelsen af bestemmelsen blev principperne for indkomstopgørelsen ens for alle filialtyper i Danmark. Indkomsten for danske filialer af udenlandske forsikringsselskaber skal herefter altid opgøres efter den ”direkte metode”. Det vil sige, at filialerne ved indkomstopgørelsen skal betragtes som om, de var selvstændige foretagender med egne indtægter og udgifter. Dette medfører samtidig, at transaktioner mellem hovedsædet og filialen (det faste driftssted) skal foregå på markedsmæssige vilkår (armslængdevilkår).

Som følge af ophævelse af bestemmelsen, bortfaldt Skatterådets kompetence til at tillade en anden opgørelsesmåde.

Ligningslovens § 7 E, stk. 2

Ved L 1340 2008 er ligningslovens § 7 E stk. 2 ændret med virkning fra 1. januar 2009. Der er sket følgende ændring af bestemmelsen:

Tidligere ordlyd	Ændret ordlyd
Hvis der til et bygningsarbejde på en fredet eller bevaringsværdig bygning er ydet offentligt tilskud, der omfattes af bestemmelsen i stk. 1, kan Skatterådet tillade, at andre tilskud, der ydes til det samme bygningsarbejde, skattemæssigt behandles efter reglerne i stk. 1.	Hvis der til et bygningsarbejde på en fredet eller bevaringsværdig bygning er ydet eller kan ydes et offentligt tilskud, der omfattes af bestemmelsen i stk. 1, behandles andre tilskud, der ydes til det samme bygningsarbejde, skattemæssigt efter reglerne i stk. 1.

I henhold til ordlyden i ligningsloven § 7 E, stk. 1, skal tilskud, der ydes i henhold til § 16, stk. 1, i bygningsfredningsloven, til bygningsarbejder på fredede og bevaringsværdige bygninger ikke medregnes til modtagerens skattepligtige indkomst. Der er tale om tilskud, der udes fra Kulturarvstyrelsen. Hvis der er ydet tilskud i henhold til § 16, stk. 1, i bygningsfredningsloven, skulle andre offentlige tilskud, der ydes til samme formål, heller ikke medregnes til modtagerens skattepligtige indkomst.

Efter den tidligere affattelse af ligningsloven § 7 E, stk. 2, kunne private tilskud til bygningsarbejder på fredede og bevaringsværdige bygninger med Skatterådets godkendelse skattemæssigt behandles på samme måde som de offentlige tilskud. For at Skatterådet kunne indrømme skattefrihed for et konkret privat tilskud, krævede det, at tilskuddet var ydet til et bygningsarbejde, hvortil der i forvejen var ydet et offentligt tilskud, der er skattefrit efter ligningsloven § 7 E, stk. 1.



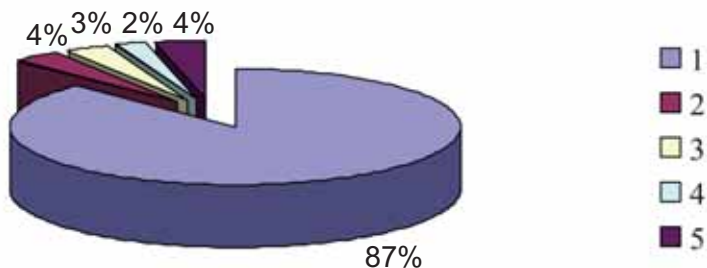
Herudover krævede en tilladelse fra Skatterådet, at tilskudsyderen retligt var fuldstændigt uafhængig af modtageren.

Ved ændringen af ligningslovens § 7 E, stk. 2, blev alle private tilskud skattefrie, når der enten er ydet eller kunne være ydet offentlige tilskud. Hvis der ikke er ydet et offentligt tilskud, må ejeren af den fredede eller bevaringsværdige bygning, der har modtaget et privat tilskud, sandsynliggøre, at der kunne være ydet et offentligt tilskud. For så vidt angår fredede bygninger, kan dette ske ved at indhente en udtalelse fra Kulturarvsstyrelsen.

Som følge af objektiviseringen af reglen var der ikke længere behov for, at Skatterådet var tillagt kompetence til at tillade at andre tilskud blev skattefrie.

Statistik

Procentvis fordeling af de 357 sager afgjort af Skatterådet i 2009

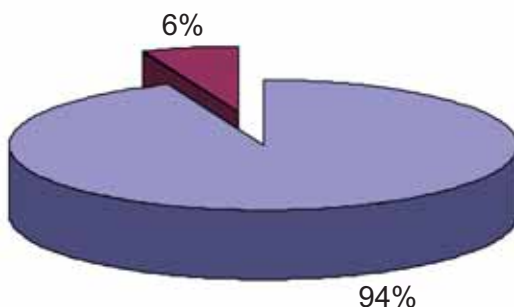


Skatterådet har i 2009 behandlet i alt 357 sager. Skatterådet har således behandlet færre sager i 2009 sammenlignet med 2007 og 2008.

		2007	2008	2009
1	Bindende svar	609 (470)*	417	312
2	Bevillings- og dispensationssager	70	41	13
3	Regler, satser og anvisninger	22	13	11
4	Revisions- og pålægssager	15	24	8
5	Andre sager	14	9	13
	I alt	730	504	357

*I denne kategori var der 139 identiske sager.

Procentvis fordeling af de 4.837 sager om bindende svar der er afgjort af SKAT (4.525) og af Skatterådet (312)



Der er i 2009 afgivet bindende svar i 4.837 sager. Heraf har Skatterådet afgjort 312 sager, svarende til 6 % af sagerne og SKAT 4.525 sager, svarende til 94 % af sagerne.

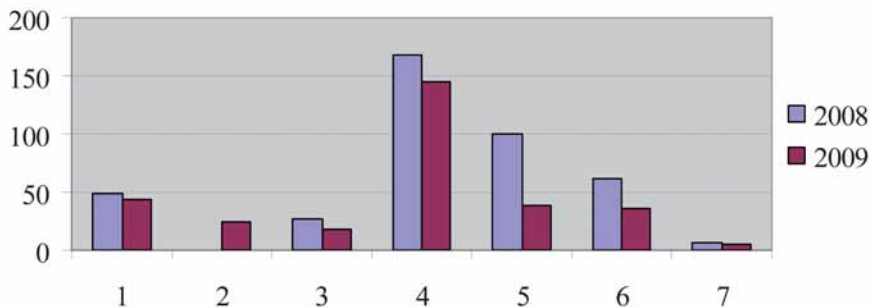
Der er sket et markant fald i antallet af afgivne bindende svar fra 2008 til 2009. Dette skyldes ikke en længere sagsbehandlingstid, men et generelt fald i antallet af anmodninger om bindende svar

	2005/2006	2007	2008	2009
Sager om bindende svar	7.053	6.079	6.137	4.837
- Heraf behandlet af Skatterådet	644	609 *	417	312
- Heraf behandlet af SKAT	6.409	5.470	5.720	4.525

* Heraf er der 139 identiske sager.

Den procentvise fordeling mellem sager afgjort af SKAT og sager afgjort af Skatterådet er stort set uændret

Behandlet i %	2005/2006	2007	2008	2009
- af SKAT	91	90	93	94
- af Skatterådet	9	10	7	6



Ovenstående diagram viser hvilke typer sager om bindende svar Skatterådet har truffet afgørelse i. Diagrammet viser fordelingen på sagstyper i 2008 og 2009.

Eksempler på emner der er behandlet af Skatterådet i 2009:

Lovområde	Antal	Eksempler på sagstyper
1 Personbeskatning og personalegoder	44	F.eks. sager om standardfradrag for rejseudgifter og beskatning af tingsgaver og kontante gevinster for ansatte med få sygedage. Vedrørende personalegoder f.eks. sager om fritids- og medarbejderklubber, kontantlønning, sundhedsudgifter
2 Multimediebeskatning	25	F.eks. sager om fastlæggelse af personkreds, hvad der er et multimedie og rådighedsbegrebet
3 Erhvervsforhold	18	F.eks. sager om fradrag og afskrivninger, virksomhedsordningen og vindmøller.
4 Selskabs- og aktionærforhold	145	F.eks. sager om omstrukturering, spaltning, sambeskatning, CFC-beskatning, ABL § 4 A og § 4 B, ABL § 19, skattefri aktieombytning, tegningsretter og køberetter til aktier i LL § 7 H, og salg af aktier, herunder realisationsprincippet og optionsaftaler.
5 Ejendomsafståelse	39	F.eks. sager om genanbringelse, ekspropriation, parcelhusreglen og sommerhusreglen i EBL.
6 Moms og afgifter	36	F.eks. sager om moms på foreningskontingent, social forsorg og sundhedsydelse, grænsehandel med nye både, hotelejerlejligheder og formidling af lån. Endvidere sager om f.eks. elektricitet.
7 Andre sager	5	F.eks. sager om skattepligt og udlandsbeskatning

Oversigt over procenten af bindende svar, som Skatterådet har besvaret indenfor 3 mdr. i 2009:

Kvartal	1. kvartal 2009	2. kvartal 2009	3. kvartal 2009	4. kvartal 2009	Hele 2009
Antal sager	61	65	59	127	312
Behandlet indenfor 3 mdr.	13	14	5	38	70
Sagsbehandlingsprocent	21 %	22 %	8 %	30 %	22 %

Oversigt over procenten af bindende svar som Skatterådet har besvaret indenfor 5, 6 9 og 12 mdr. i 2009:

Opgjort pr.	30/4 2009		31/8 2009		31/12 2009		Hele 2009	
Antal sager	81		87		144		312	
	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%
Sagsbehandlingsprocent 5 måneder	41	51	43	49	88	61	172	55
Sagsbehandlingsprocent 6 måneder	49	60	58	67	112	78	219	70
Sagsbehandlingsprocent 9 måneder	69	85	70	80	134	93	273	87
Sagsbehandlingsprocent 12 måneder	77	95	76	87	140	97	293	94

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid var i

- 2007 på 164 dage
- 2008 på 151 dage
- 2009 på 180 dage

SKAT vil også i 2010 have fokus på sagsbehandlingstiden for anmodninger om bindende svar der skal behandles af Skatterådet. Der vil endvidere i 2010 blive gennemført dels et LEAN-projekt dels en dialog med rådgiverne med henblik på at tilrette og optimere sagsbehandlingsprocessen.

Nedenstående tabel viser antallet af bindende svar afgjort af Skatterådet, der i perioden 2005/2006, 2007, 2008 og 2009 er påklaget til Landsskatteretten.

	2005/2006	2007	2008	2009
Antal sager	335	609	417	312
Antal påklager	14	26	15	10
Påklager i %	4,2 %	4,3 %	3,6 %	3,2 %

Nedenstående tabel viser, at Landsskatteretten har truffet afgørelse i 52 af de i alt 65 sager, der i perioden 2005/2006 - 2009 er påklaget til Landsskatteretten.

	Påklagede sager i perioden 2005/06 - 2009	Kendelse fra Landsskatteretten	Afventer kendelse i Landsskatteretten
Antal	65	52	13
%	100 %	80 %	20 %

Nedenstående tabel viser, i hvilket omfang Landsskatteretten har givet klager fuldt medhold, medhold i overvejende grad og ikke givet klager medhold i de 52 sager, som Landsskatteretten har truffet afgørelse i.

	Antal Landsskatteretsken- delser	Klager har fået fuldt medhold	Klager har fået medhold i overvejende grad	Klager har ikke fået medhold	Landsskatteretten har afvist sagen
Antal	52	13	3	35	1
%	100 %	25,0 %	5,7 %	67,3 %	2,0 %

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



ISBN 978-87-7059-850-7 Tryk Rosendahls-Schultz Grafisk
